

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
«ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ-ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ &
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC):
ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ, ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ,
ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ»



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
ΚΑΡΔΑΡΑΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ
ΜΟΙΡΑΛΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ-ΖΗΣΗΣ
ΤΣΙΑΛΕΜΕΚΗΣ ΦΩΤΙΟΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2017

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα της κοστολόγησης και συγκεκριμένα αναπτύξαμε τα συστήματα κοστολόγησης.

Στην πορεία της εργασίας θα αναφερθούμε και θα καταγράψουμε στοιχεία σχετικά με την παραδοσιακή κοστολόγηση, την οριακή κοστολόγηση και την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.

Μέσα από μελέτη πλήθους βιβλίων, άρθρων εφημερίδων και περιοδικών, αλλά έπειτα από μελέτη και ηλεκτρονικών πηγών, συλλέξαμε και συγκεντρώσαμε όλα τα σχετικά με το θέμα στοιχεία, και έπειτα από επεξεργασία τους θα αναπτύξουμε σχετικά με τα είδη αυτά της κοστολόγησης την συγκριτική ανάλυσή τους αλλά επίσης θα παραθέσουμε σχετικές διαδικασίες, πρακτικές και μελέτες περιπτώσεων.

Προλογίζοντας λοιπόν την εργασία αυτήν αξίζει να ανφέρουμε τον ορισμό της κοστολόγησης:

Η Κοστολόγηση ή Λογιστική κόστους είναι μια διαδικασία που αφορά τη συλλογή, την καταγραφή, την ταξινόμηση, την ανάλυση, την ανακεφαλαίωση, την κατανομή και την αξιολόγηση των διαφόρων εναλλακτικών τρόπων δράσης και τον έλεγχο του κόστους.

Στόχος της είναι να συμβουλεύει την διοίκηση σχετικά με την πιο ενδεδειγμένη πορεία δράσης με βάση το κόστος, την αποδοτικότητα και την ικανότητα. Η Κοστολόγηση παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για το κόστος διαχείρισης και τον προγραμματισμό των μελλοντικών κινήσεων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τα κοστολογικά συστήματα και συγκεκριμένα με την απορροφητική κοστολόγηση, την οριακή και την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.

Στο ξεκίνημα της εργασίας υπάρχει μια μικρή εισαγωγή στο θέμα αυτό ενώ στο επόμενο κεφάλαιο αναλύονται έννοιες σχετικές με την κοστολόγηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο δίνονται γενικά στοιχεία για την κοστολόγηση καθώς επίσης περιγράφονται και οι μέθοδοι κοστολόγησης.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται τα τρία αυτά κοστολογικά συστήματα ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο ακολουθούν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των κοστολογικών αυτών συστημάτων και επίσης γίνεται και η μεταξύ τους σύγκριση.

Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο υπάρχουν πρακτικές εφαρμογές για κάθε ένα από αυτά τα τρία κοστολογικά συστήματα.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσης εργασίας κο Ζαχούρη Πάρη, για την βοήθεια και την υποστήριξη που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συγγραφή της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογενειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	3
2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	3
2.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	4
2.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	6
2.4 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ – ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	1
	19
3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	19
3.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.	21
3.3 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	23
3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	27
3.4.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	28
3.4.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	29
3.4.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	31
4.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	31
4.2 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	32
4.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITY BASE COSTING SYSTEM – ABC)	39
4.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	41
4.5 ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	49
4.5 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	55
4.7 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ- ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗ	58
5.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	58
5.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ(ABC)	60

5.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ & ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (ABSORPTION COSTING)	65
5.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ABC	66
5.5 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	70
---	----

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	78
--------------	----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ	79
----------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στα κεφάλαια που ακολουθούν θα αναπτύξουμε τα τρία βασικά συστήματα κοστολόγηση τα οποία πολλές βιομηχανίες χρησιμοποιούν κατά την παραγωγική διαδικασία.

Σε αντίθεση με τα λογιστικά συστήματα που βοηθούν στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων σε τακτά διαστήματα, τα συστήματα κοστολόγησης δεν υπόκεινται σε κανόνες και πρότυπα, όπως οι Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές(GAAP). Ως αποτέλεσμα, υπάρχει μεγάλη ποικιλία στα συστήματα κοστολόγησης των διαφόρων εταιρειών και μερικές φορές ακόμη και σε διαφορετικά μέρη στην ίδια εταιρεία ή τον ίδιο οργανισμό.

Τα κύρια συστατικά ενός συστήματος κοστολόγησης είναι τα κάτωθι:

- Κοστολογικά αντικείμενα - φορείς κόστους
- Εσωτερικές σχέσεις
 - Û Σαφείς και αντικειμενικές αρχές κοστολόγησης που ακολουθούνται με συνέπεια
 - Άμεσοι καταλογισμοί - κλειδες μερισμού - υποθέσεις
 - Û Στοιχεία εισόδου
 - Πρωτογενής συλλογή στοιχείων
 - Σύνδεση με πληροφορικά συστήματα της επιχείρησης
 - Û Συχνότητα συλλογής στοιχείων και εξαγωγής κοστολογικών πληροφοριών

Στοιχεία Κόστους Παραγωγής

- **Πρώτες ύλες**
 - Û Είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν
 - Û Αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν
- **Άμεση εργασία**
 - Û Είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών
- **Άμεσο Βιομηχανικό Κόστος**
 - Û Άμεσο βιομηχανικό κόστος είναι το κόστος το οποίο αφορά αποκλειστικά ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους

- Το ενοίκιο μιας μηχανής που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου μόνο προϊόντος,
- Τα έξοδα που αφορούν τη συντήρηση ενός τέτοιου μηχανήματος

• **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα**

Ü Γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα να μπουν στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων

- Τα ενοίκια και τα ασφάλιστρα που πληρώνονται για το εργοστάσιο
- Αποσβέσεις
- Η έμμεση εργασία
- Τα διάφορα αναλώσιμα υλικά



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση λ.χ ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλών συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Γι' αυτό μιλάμε για κόστος κτήσεως ακινήτου, μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών κ.λ.π. αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν κι αυτές ένα κόστος και γι' αυτό μιλάμε για κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, κόστος εργατικού προσωπικού, νομικών συμβούλων, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού, κ.λ.π. Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κ.λ.π) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσαυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσαυξάνει το ενεργητικό, αλλά «εκπνέει» δηλαδή αποθνήσκει «εν τη γενέσει του» και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο.

Κόστος είναι το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

Κόστος είναι η πλήρης και κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως που αφορά ένα ορισμένο αντικείμενο ή ένα σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση.

Υποκατηγορίες του κόστους είναι οι εξής:

- Αρχικό κόστος
- Κόστος μετατροπής
- Κόστος παραγωγής
- Κόστος λειτουργίας διάθεσης
- Κόστος εμπορικό
- Κόστος λειτουργίας διοίκησης
- Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- Κόστος λειτουργίας ερευνών
- Κόστος ολικό

2.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνεται στις αρχές του Οικονομικού Λογισμού και αποβλέπει στον λογισμό κατά αντικείμενο.

Κοστολόγηση είναι η στάθμιση της πάσης φύσεως θυσιών, εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες, οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος, ή υπηρεσίας, καθώς και για την εν γένει λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των υπηρεσιών, των διαδικασιών, κτλ. μίας επιχείρησης¹.

Το ΕΓΑΣ ορίζει ότι η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους:

- ενός αγαθού

¹ <http://mscinaccounting.teipir.gr/uploads/b5f35ef53b090356bdecb2c5cf9431a3.pdf>

- μιας υπηρεσίας
- μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Η λογιστική διαδικασία με την οποία προσδιορίζεται το κόστος καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, επειδή ασχολείται με αναλυτικές μετρήσεις της ροής κόστους – απόδοσεως που γίνονται μέσα στην οικονομική μονάδα

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές , η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εσωλογιστική κοστολόγηση.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Όταν το κόστος των τελικών φορέων δεν προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές , η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εξωλογιστική κοστολόγηση.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση των στοιχείων κόστους στους τελικούς φορείς δεν γίνεται με ορθά επιστημονικά κριτήρια και ως εκ τούτου η κοστολόγηση αυτή δεν είναι εντελώς ακριβής.

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται, στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικονομική μονάδα και γενικά σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας².

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

² www.oe-e.gr/oe/images/stories/pdfs/seminaria/dioikitik_logistiki.pdf

2.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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

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

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

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

Τρία είναι τα βασικά χαρακτηριστικά των συστημάτων διοίκησης κόστους τα οποία προκύπτουν από πολλές εφαρμογές:

- ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, υπηρεσιών, και άλλων φορέων κόστους.
- η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό, έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας.
- η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς. Πιο συγκεκριμένα:

- Για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.

- Για να διαχειριστούν το κόστος οι managers πρέπει να κατανοήσουν τη δομή του κόστους. Το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να μπορεί να τους βοηθά και να δίνει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως π.χ. τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν (συνολικά κλπ. - Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. Π.χ. η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών (για παράδειγμα κόστη παραγωγής και αριθμός ή τύπος παραπόνων πελατών), για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις από αφορούν στον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος. Η πληροφόρηση από τα λογιστικά

συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

-εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές

- εκτίμηση κόστους προϊόντος και

- λειτουργικό έλεγχο.

2.4 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»

Ο λογαριασμός 90 θα πρέπει να ανταποκρίνεται με τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (2,6,7 και 81- 85). Τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης θα πρέπει τα ποσά του 90 να είναι ίσα αλλά αντίθετα με τα υπόλοιπα ποσά των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Αυτό θα επιτευχθεί καλύτερα όταν τα ποσά του 90 κατανέμονται σε περαιτέρω υπολογαριασμούς έτσι ώστε η επιχείρηση να έχει την ευχέρεια άμεσης σύγκρισης και αντιστοιχίας των δεδομένων των δυο τομέων της λογιστικής.

Οι λογαριασμοί του 90 χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη μεταφορά δεδομένων από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική. Η μεταφορά γίνεται κατά την αντίστροφη φορά δηλαδή πιστώνεται με ποσά που χρεώθηκαν στη γενική λογιστική και χρεώνεται με ποσά που πιστώθηκαν στη γενική λογιστική. Η χρέωση και η πίστωση των λογαριασμών του 90 γίνεται πάντα με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος ανάμεσα στο λογαριασμό 90 και στους λοιπούς λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Στο τέλος της χρήσεως, πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος.

Οι υπολογαριασμοί του 91 εξυπηρετούν τους εξής ειδικότερους σκοπούς:

α) Την παροχή αποτελεσματικής διευκόλυνσεως κατά τη μεταφορά και καταχώρηση των εξόδων κατ' είδος στην αναλυτική λογιστική, όταν τα κονδύλια εξόδων που μεταφέρονται δεν έχουν άμεση σχέση με ορισμένο κέντρο ή φορέα κόστους και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατός ο μερισμός τους στα κέντρα ή στους φορείς κόστους κατά τη στιγμή της καταχωρήσεως.

β) Τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων (αγορών και πωλήσεων) και τη χρονική κατανομή των εξόδων-εσόδων και αποτελεσμάτων μέσα σε πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα. γ) Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατάταξης τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ»

Το λειτουργικό κόστος μιας επιχειρήσεως προσδιορίζεται και παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς του 92. Επίσης, στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό, οι οποίοι λέγονται και « λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό» .

Ο λογαριασμός 92 της αναλυτικής λογιστικής είναι πολύ σημαντικός και υποχρεούνται να τον τηρούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (εμπορικές, βιομηχανικές ,μεταλλευτικές , τεχνικές, παροχής υπηρεσιών, κ.λ.π.) αρκεί να εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική. Ο εν λόγω λογαριασμός υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς

δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως.

Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι εξής :

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι παραπάνω λογαριασμοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο σε περίπτωση που να υπάρχει και να δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία μέσα στην επιχείρηση. Αν π.χ σε μια τεχνική επιχείρηση δεν υπάρχει λειτουργία διαθέσεως τότε δεν υποχρεούται να τηρεί το λογαριασμό 90.03 « έξοδα λειτουργίας διαθέσεως ». Επίσης οι λογαριασμοί αυτοί αναπτύσσονται σε λογαριασμούς (τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π.) κατά κέντρα κόστους τα οποία διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση :

- τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως ή
- τον επιδιωκόμενο έλεγχο του κόστους ή των αρμόδιων φορέων ευθύνης ή
- τις ανάγκες της κοστολογήσεως

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια κέντρα κόστους είναι εκείνα των οποίων το κόστος επιβαρύνει το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων, υπηρεσιών) .Αντίθετα , βοηθητικά κέντρα κόστους είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται και επιβαρύνει το κόστος των κύριων κέντρων ή άλλων βοηθητικών κέντρων κόστους .

Το κάθε κέντρο κόστους (κύριο ή βοηθητικό) έχει τον αντίστοιχο λογαριασμό του , ο οποίος παίρνει το όνομα του οικείου τμήματος ή υπηρεσίας κ.τ.λ. και αναπτύσσεται σε υπολογαριασμούς τουλάχιστον ίσους με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Στον αναφερόμενο λογαριασμό 92 και τους υπολογαριασμούς του συγκεντρώνονται κατά λειτουργικό προορισμό :

α) Τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής τα οποία είναι κοστολογήσιμα. Συνεπώς τα μη κοστολογήσιμα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 92, αλλά στο λογαριασμό 97 και συγκεκριμένα στον υπολογαριασμό 97.02.02 « διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων / διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99.03 « αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Στην παραπάνω κατηγορία εξόδων περιλαμβάνονται οπωσδήποτε τα έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής ,τα οποία στο τέλος της χρήσεως της μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 « αποτελέσματα προς διάθεση» . Ακόμα ως μη κοστολογήσιμα έξοδα πρέπει να θεωρούνται και κάποια έξοδα , τα οποία ενδεχομένως έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 6 και έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, αλλά από τη φύση τους δεν είναι κοστολογήσιμα, όπως π.χ. οι αποσβέσεις εξόδων πολυετούς αποσβέσεως που έχουν γίνει εφάπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν .

β) Το κόστος των αναλωμένων αναλώσιμων υλικών (λογ.25) και των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (λογ.26), με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές είναι έμμεσες και δεν πρόκειται να συγκεντρωθούν κατά παραγόμενο προϊόν. γ) Το κόστος των αναλωμένων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας (λογ.24) εφόσον το επιθυμεί η επιχείρηση, η οποία μπορεί να καταχωρήσει το κόστος των υλικών αυτών κατευθείαν στο λογαριασμό 93 « κόστος παραγωγής » και όχι στο λογαριασμό 92. Η συνένωση της άμεσης εργασίας με το υπόλοιπο κόστος μετατροπής (ΓΒΕ) στους υπολογαριασμούς του 92 που επιβάλλει σε κάθε περίπτωση το Ε.Γ.Λ.Σ, επιτρέπει τον καταλογισμό τους συνολικού κόστους μετατροπής στα κατ' είδος παραγόμενα προϊόντα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

Στο λογαριασμό 93 συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής και προσδιορίζεται το κόστος κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος.

Συγκεκριμένα :

Στον προκείμενο λογαριασμό συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους ,οι οποίοι είναι:

- Τα προϊόντα (έτοιμα και ημιτελή).
- Τα υποπροϊόντα – υπολείμματα.
- Οι υπηρεσίες.
- Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και τα ανταλλακτικά τους.
- Τα ιδιοπαραγόμενα άυλα πάγια στοιχεία.
- Η παραγωγή σε εξέλιξη.

Σε μια βραχύχρονη περίοδο ή χρήση, το ολικό κόστος παραγωγής πρέπει να αναλύεται :στο

-κόστος των αναλωμένων υλικών και

-στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 στη γενική λογιστική.

Η παραπάνω ανάλυση δεν είναι απαραίτητη στις εξής περιπτώσεις :

α) όταν τα προαναφερθέντα στοιχεία έχουν προκύψει από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής»,

β) όταν αφενός το κόστος δεν διέρχεται από το λογαριασμό 92.00, αφετέρου καταλογίζεται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93,

γ) όταν οι σχετικές πληροφορίες έχουν προκύψει από τους υπολογαριασμούς του 94 «αποθέματα» .

Στους υπολογαριασμούς του παρόντος λογαριασμού 93 οι επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα έχουν ως υποχρέωση τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τους αναλυτικά κατ' είδος προϊόντος. Την παραπάνω υποχρέωση έχουν και οι μικτές επιχειρήσεις αποκλειστικά για τον κλάδο μεταποιήσεως ,στον οποίο θα πρέπει να τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης .

Το κόστος που συγκεντρώνεται στους υπολογαριασμούς του παρόντα λογαριασμού 93 μπορεί να είναι άμεσο ή έμμεσο. Το άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνει, κατά κανόνα, τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, σε αντίθεση με το έμμεσο κόστος το οποίο περιλαμβάνει το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε αυτά προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση. Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής, ως εξής:

Τίτλοι λογαριασμών Κωδικοί αριθμοί

- Εμπορεύματα 20 : 94.20
- Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή 21 : 94.21
- Υποπροϊόντα και υπολείμματα 22 : 94.22
- Παραγωγή σε εξέλιξη 23: 94.23
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας 24: 94.24
- Αναλώσιμα υλικά 25 : 94.25
- Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων 26 : 94.26
- Είδη συσκευασίας 28: 94.28

Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολόγησης, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείριση τους.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

Πρότυπο κόστος, είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, δηλαδή πριν πραγματοποιηθεί, άρα είναι προκαθορισμένο με βάση ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς, το οποίο είναι δυνατό να πραγματοποιείται στην πράξη.

Για το λόγο αυτό, οι διαφορές που δημιουργούνται ανάμεσα στο πραγματικό και στο πρότυπο κόστος θεωρούνται αποτέλεσμα ,δηλαδή :

Πρότυπο κόστος – Πραγματικό κόστος = \pm Αποκλίσεις Συνεπώς, στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό κόστος η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα(κέρδος), ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα τελικά αποτελέσματα (ζημιά).

Κατά την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησεως, οι αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα εξής στοιχεία: τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες),την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται ως εξής :

Για τις πρώτες ύλες:

- σε αποκλίσεις αποδόσεως
- σε αποκλίσεις τιμής

Για την άμεση εργασία:

- σε αποκλίσεις αποδοτικότητας
- σε αποκλίσεις τιμής

Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:

- σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως
- σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
- σε αποκλίσεις Προϋπολογισμού

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πρότυπου από το πραγματικό κόστος .

Για την εξασφάλιση της παρακολούθησης των αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους ή κατά υπεύθυνο, προσαρμόζεται κατάλληλα η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του ολικού πραγματικού κόστους κατά λειτουργία, τμήμα ή λειτουργική μονάδα, έτσι ώστε από τη σύγκρισή του με το πρότυπο κόστος να προσδιορίζονται οι αποκλίσεις αυτές.

Οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92 ή 93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατ' είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, εκτός, ίσως, από το κόστος των πρώτων υλών για τις οποίες η απόκλιση της τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται ,είτε για εκείνες που αγοράζονται ,είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι παραπάνω λογαριασμοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος, π.χ. των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων που παράγονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94. Το υπόλοιπο που δημιουργείται στους λογαριασμούς συγκεντρώσεως του κόστους αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής.

Τέλος, σκοπός της αναπτύξεως του λογαριασμού 95 είναι να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ »

Το κόστος διακρίνεται σε δυο κατηγορίες. Η πρώτη περιλαμβάνει το κόστος που δημιουργεί υλικές αξίες, ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει το κόστος που εξαντλείται στην εξασφάλιση των απαραίτητων υπηρεσιών για την άριστη εκμετάλλευση των υλικών αξιών. Αναλυτικότερα :

- Στην πρώτη κατηγορία κόστους περιλαμβάνεται η αξία της πρώτης ύλης, τα άμεσα εργατικά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και γενικά όλα τα κοστολογήσιμα έξοδα.

Το κόστος αυτό δημιουργεί υλικές αξίες (προϊόντα, υποπροϊόντα κ.τ.λ.) και συνεπώς συνιστά ενεργητικό.

Το κόστος αυτό εκπνέει, παύει να υπάρχει ως στοιχείο του ενεργητικού, με τη διάθεση (πώληση κ.τ.λ.) των υλικών αξιών και μεταβάλλεται σε έξοδο που στη λογιστική ορολογία αναφέρεται ως κόστος πωλήσεων.

Η αιτία δημιουργίας του κόστους πωλήσεων είναι οι πωλήσεις και είναι κατ' αρχήν ανάλογο αυτών, δηλαδή αν οι πωλήσεις διπλασιαστούν θα διπλασιαστεί και το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση όμως το κόστος κτήσεως να παραμένει αμετάβλητο. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν πωλήσεις είναι φανερό ότι δεν θα υπάρχει κόστος πωλήσεων.

- Στη δεύτερη κατηγορία το κόστος δεν ενσαρκούται σε υλικές αξίες αλλά μεταβάλλεται σε έξοδα τα οποία στη λογιστική ορολογία αναφέρονται ως έξοδα εκμεταλλεύσεως μη

προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων. Τα έξοδα αυτά πραγματοποιούνται για την επίτευξη των εσόδων από πωλήσεις και τη μεγιστοποίηση του κέρδους από πωλήσεις. Τα έξοδα αυτά όμως δεν βρίσκονται σε ευθεία συνάρτηση με τις πωλήσεις, διότι πραγματοποιούνται κυρίως για να εξασφαλίζει η επιχείρηση την υποδομή και ετοιμότητα για τη διενέργεια πωλήσεων.

Σύμφωνα με την παραπάνω διάκριση του κόστους, το οργανικόαποτέλεσμα ή, κατά την ορολογία του Ε.Γ.Λ.Σ., τα μικτά οργανικά αποτελέσματα διακρίνονται σε :

-Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως, το οποίο προκύπτει από τη διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις και του κόστους πωλήσεων, δηλαδή του κόστους των αποθεμάτων που πωλήθηκαν. Δηλαδή :

Μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως = [(Εσοδα από πωλήσεις) - (Κόστος ή πωλημένων +Άμεσα έξοδα πωλήσεων)]

-οργανικό αποτέλεσμα

-Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως , το οποίο προκύπτει αν από τα συνολικά οργανικά έσοδα (λογ/σμοι ομάδας 7) αφαιρέσουμε το κόστος των πωλημένων και τα έξοδα εκμεταλλεύσεως (λογ/σμοί ομάδας 6) που δημιουργούν κόστος υλικών αξιών.

Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε σχετικώς, για τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα εξής: Όπως αναφέραμε παραπάνω μικτό κέρδος είναι η διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις του κόστους των πωλήσεων. Όμως, για να έχει οργανική έννοια το μικτό κέρδος επιβάλλεται οι τιμές πωλήσεως των πωλημένων να καθορίζονται ως προς ορισμένο τόπο παραδόσεως ή διαφορετικά το κόστος των πωλημένων να υπολογίζεται σε συνάρτηση με τους αντίστοιχους τόπους παραδόσεως των πωλημένων. Σ' αυτή την περίπτωση, υπάρχει δυνατότητα αντιμετώπισης των ειδικών εξόδων με ένα από τους παρακάτω τρόπους:

-να θεωρούνται μειωτικά των εσόδων από τις πωλήσεις και συνεπώς ο κύκλος εργασιών να εμφανίζεται μειωμένος με τα έξοδα αυτά, ή

-να επαυξάνουν το κόστος των πωλημένων, οπότε αυτό απαρτίζεται από το κόστος κτήσεως των πωλημένων και τα ειδικά έξοδα πωλήσεων (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Ο λογαριασμός 96 αναπτύσσεται ελεύθερα από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της. Η ανάπτυξη των λογαριασμών που υποδεικνύει το Σχέδιο Λογαριασμών είναι καθαρώς ενδεικτική.

Οι βασικοί λογαριασμοί που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι εξής:

Ο 96.20, στον οποίο καταχωρείται το κόστος των πωλημένων,

Ο 96.21, στον οποίο καταχωρούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων και κυρίως

Ο 96.22, στην πίστωση του οποίου καταχωρούνται τα έσοδα της ομάδας 7 και στη χρέωση του μεταφέρονται οι προηγούμενοι λογαριασμοί 96.20 και 96.21 και, συνεπώς, το υπόλοιπο του εμφανίζει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ & ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

Στους υπολογαριασμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές ενσωματώσεως και οι διαφορές καταλογισμού. Οι πρώτες δημιουργούνται κατά το λογισμό των κατ' είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής. Οι δεύτερες προκύπτουν κατά τον καταλογισμό στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του λειτουργικού κόστους.

Στον λογαριασμό 97 παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές:

α) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λογαριασμούς των εξόδων πωλήσεως σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού.

β) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 7 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).

γ) Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

Στους υπολογαριασμούς του 98, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσεως, συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Ανάλογα με τις ανάγκες που έχει κάθε επιχείρηση εξαρτάται ο τρόπος που θα αναλυθεί ο λογαριασμός 98. Στους υπολογαριασμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται κατά διάφορους τρόπους και πριν τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν απαραίτητες αναλύσεις δε γίνονται στον 96, οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα οργανικά έξοδα.

Όπως προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών ο λογαριασμός 98 αναλύεται σε ένα μοναδικό δευτεροβάθμιο, ο οποίος είναι ο 98.99. Οι λογαριασμοί 98 και 98.99 είναι λογαριασμοί συγκεντρώσεως (συνθέσεως) των αποτελεσμάτων της περιόδου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»

Οι υπολογαριασμοί του προκείμενου λογαριασμού λειτουργούν :

-είτε ως διάμεσοι για να διευκολύνουν την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής , ανάμεσα στα αναλυτικά ημερολόγια της αναλυτικής λογιστικής του ιδίου εργοστασίου ή υποκαταστήματος της επιχείρησης

-είτε ως αντικριζόμενοι για να διασυνδέουν κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχείρησης , τα οποία τηρούν αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.

Σε περίπτωση που και οι δύο τομείς της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) τηρούνται αυτόνομα, ο λογαριασμός 99 δεν χρησιμοποιείται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ – ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

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

Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες όπως η νομοθεσία.

Η απλή μεταφορά και εφαρμογή ενός **κοστολογικού συστήματος** από μία επιχείρηση σε άλλη, έστω και του ίδιου αντικειμένου, μπορεί να χαρακτηριστεί από αναποτελεσματική έως επικίνδυνη. Καθώς το κοστολογικό σύστημα κάθε επιχείρησης είναι ένα δυναμικό και όχι στατικό εργαλείο το οποίο προσαρμόζεται στις απαιτήσεις των χρηστών του, απαιτήσεις που τις περισσότερες φορές μεγαλώνουν και γίνονται πιο λεπτομερείς, όσο αυξάνεται η συσσωρευμένη εμπειρία τους και ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζει η επιχείρηση στην αγορά.

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

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

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

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές. Οι γενικές αυτές αρχές είναι πολύ περιληπτικά οι εξής:

- Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι για παράδειγμα προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες και οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης.
- Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς.
- Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν.
- μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί.
- το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση.
- ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο.

3.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές, οι οποίες ορίζουν βέβαια και την αποδοτικότητα του συστήματος. Είναι μία φιλοσοφία θα λέγαμε, η οποία πρέπει να ακολουθείται από κάθε επιχείρηση και καθορίζει την σωστή λειτουργία ενός συστήματος κόστους.

Οι γενικές αυτές αρχές μπορούμε να πούμε ότι δεν έχουν δεχτεί κάποια ιδιαίτερη μεταβολή από παλαιότερα μέχρι και σήμερα. Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν.

Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι για παράδειγμα προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες και οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς.

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

Επιπλέον μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί³. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής, πολλές φορές ξεχνιέται. Ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

Επίσης, όλα τα κόστη που συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ακόμη και όταν μερικά από αυτά φαίνονται μικρά και επουσιώδη. Αυτό πρέπει να γίνονται για να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος, όπως ένα ποτήρι γάλα που προσφέρεται στους εργατές ενός μόνο τμήματος του εργοστασίου, είναι σήμερα μικρό, μπορεί όμως στο μέλλον να μεγαλώσει.

³ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

Ακόμα το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση⁴. Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ενότητα για τον σκοπό και την σημασία της κοστολόγησης, η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές να πάρουν αποφάσεις, δίνοντας τους πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα, τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Εάν συμπεριλάβει κανείς την ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από μια θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης, θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής, χωρίς να προσθέτει τίποτα στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης.

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

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

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

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

⁴ academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=Vn...tabid=381

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

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

3.3 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Είναι σαφές πως υπάρχουν πολλά και διαφορετικά συστήματα κόστους ως συνάρτηση των διαφορών μεταξύ των επιχειρήσεων αλλά και των διαφορετικών κλάδων⁵. Κάθε επιχείρηση λοιπόν προσαρμόζει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες. Αυτό που έχει σημασία όμως είναι πόσο καλά σχεδιασμένο είναι αυτό το σύστημα.

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

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

⁵ www.vatistas-accounting.gr/index.php/el/ct-menu.../ct-menu-item-29

Βασική προϋπόθεση είναι η δομή του κοστολογικού συστήματος, η οποία πρέπει να ταιριάζει με την οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης ή στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες με το πέρασμα του χρόνου, είναι απαραίτητο το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης⁶.

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

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

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

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

Αντίστοιχα μεγάλη βαρύτητα δίνεται στην πληροφόρηση και ειδικά στην σύνταξη και οργάνωση ενός άρτιου και επομένως αποδοτικού κοστολογικού συστήματος βασική προϋπόθεση είναι η γνώση. Απαιτείται η γνώση, αφού πρώτα προηγηθεί λεπτομερής μελέτη

⁶ ΓΝΑΤΙΑΔΗΣ Α.(1981), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ

για τα ακόλουθα στοιχεία. Την διάρθρωση της επιχείρησης, την παραγωγική διαδικασία, του παραγόμενου ή των παραγόμενων αγαθών, προϊόντων ή υπηρεσιών.

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

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

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

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

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

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

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

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

Συμπερασματικά λοιπόν, τα σύγχρονα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να δίνουν πληροφορίες για όλα τα στοιχεία της αλυσίδας αξίας, τόσο εντός της επιχείρησης στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, σχεδιασμού, παραγωγής, μάρκετινγκ, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών μετά την πώληση, όσο και εκτός της επιχείρησης, όπως είναι οι προμηθευτές και οι πελάτες. Η γενική τάση που επικρατεί στα συστήματα κόστους είναι πως ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης θα πρέπει να συνδυάζει τη διοίκηση κόστους, τη σύγχρονη τεχνολογία καθώς και το οργανωσιακό περιβάλλον⁷.

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

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

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

⁷ BENIERΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

λειτουργιών, η μέτρηση της κερδοφορίας, η διαχείριση της μείωσης του κόστους, η διαχείριση αυτοματοποίησης και η αναφορά ολοκλήρωσης.

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

3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η μέθοδος κοστολόγησης καθορίζει τις βασικές αρχές που διέπουν τον προσδιορισμό του κόστους. Η βασικότερη από τις αρχές αυτές είναι εκείνη που προσδιορίζει τι δεχόμαστε σαν αναλώσεις και τι σαν έργο.

Πρόκειται για την αρχή που θα καθορίσει τα είδη και τα ποσά από δαπάνες που θα συμπεριληφθούν στο κόστος των θέσεων κόστους και θα καθορίσουν συνεπώς το περιεχόμενο σε είδη και το μέγεθος κατά ποσό του κόστους της μονάδας, του έργου σαν ενδιάμεσου και της μονάδας του προϊόντος σαν τελικού φορέα τους κόστους. Και επειδή οι όροι αυτοί, δηλ. το είδος και το μέγεθος των δαπανών, προσδιορίζουν το είδος του κόστους συνεπάγεται ότι η μέθοδος προσδιορίζει το είδος του κόστους.

Οι μέθοδοι του πραγματοποιημένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται. Πρόκειται για ένα φραγμό από αρχές-κριτήρια, που μπαίνει, όταν μετατρέπονται από την κοστολόγηση τα έξοδα (κατ'είδος), σε δαπάνες (κατά προορισμό), και που επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος, μόνο οι δαπάνες που κατ'είδος και ποσό γίνονται δέκτες από τη μέθοδο. Με τις μεθόδους αυτές δεν αποτρέπεται η ύπαρξη των δαπανών που δε γίνονται δεκτές από τη μέθοδο, αλλά ο καταλογισμός τους στο κόστος. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, πριν πραγματοποιηθεί⁸.

⁸ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

Πρόκειται για ένα φραγμό από αρχές-κριτήρια που τείνει να αποκλείσει όχι τον καταλογισμό στο κόστος, αλλά την ύπαρξη δαπανών που δεν είναι δεκτές από την μέθοδο. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες δεν έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς η μέθοδος κατατείνει, να περιορίσει τις δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν, να πραγματοποιηθούν στο επίπεδο της (οικονομικά ορθής) πρόβλεψης.

Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους παρουσιάζουν τρεις βασικές διαφορές από τις μεθόδους του πραγματοποιημένου κόστους.

-Η πρώτη διαφορά βρίσκεται στη δυνατότητα τους να προδιαγράφουν τα ποσά των δαπανών στο κανονικό τους ύψος προς το οποίο πρέπει να τείνει η δαμόρφωση τους μέσα στη μελλοντική περίοδο που (προ)κοστολογείται .

-Η δεύτερη βρίσκεται στο γεγονός ότι και οι δύο προκαθορίζουν ένα κανονικό κόστος ,επειδή από τον προκαθορισμό λείπει η έννοια του συμπτωματικού, του εξαιρετικού, του τυχαίου (που φυσικά θα έχαναν αυτό το χαρακτήρα, αν μπορούσε να προβλεφθούν).

-Η τρίτη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι στις περιπτώσεις προκαθορισμού κρίνεται και το κύρος της μεθόδου από το βαθμό που θα προσεγγίσει τις δαπάνες που θα διαμορφωθούν κάτω από τις συνθήκες που προβλέφθηκαν. Με εξαίρεση τη μέθοδο του πρότυπου κόστους οι υπόλοιπες μέθοδοι αναφέρονται και περιγράφονται στη βιβλιογραφία, χωρίς ωστόσο να έχουν διατυπωθεί με τρόπο συγκροτημένο ή να έχουν γίνει πρακτικά αποδεκτές.

3.4.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Είναι η περισσότερο ελαστική μέθοδος. Το σύστημα κοστολόγησης επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος όσες δαπάνες κατ'είδος αποτελούν δαπάνες κόστους ,με μόνους περιορισμούς αυτούς που μπαίνουν από το νόμο, δηλ.οι δαπάνες αυτές να είναι :

-Πραγματικές (και όχι εικονικές),να έχουν δηλαδή πραγματοποιηθεί

-Παραγωγικές, με την έννοια ότι συντελούν στην παραγωγή οικονομικού αποτελέσματος και τέλος

-Κατα ποσο δουλεμένες, να αφορούν δηλ.χρονικά την κοστολογική περίοδο που γι' αυτήν πρόκειται κάθε φορά.

Προκειται συνεπώς για ένα σύστημα, που δεν αποκλείει το εξαιρετικό και το τυχαίο από το κόστος και εκφράζει αποκλειστικά τις οικονομικές συνθήκες μιας συγκεκριμένης προηγούμενης περιόδου .

Με τους όρους αυτούς, αυτούσιο, ετσι όπως διαμορφώνεται, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος μόνο σαν μέσο ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας της παραγωγικής της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται, ενώ αποκλείεται να χρησιμοποιηθεί σαν βάση για σύγκριση, προκειμένου να βγουν ευρύτερα ή διαχρονικά συμπεράσματα, και αυτό επειδή το (ιστορικό) κόστος της κάθε περιόδου μπορεί να περιλαμβάνει δαπάνες διαφορετικού είδους .

3.4.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η μέθοδος επιδιώκει να σχηματιστεί ένα κόστος απαλλαγμένο από στοιχεία εξαιρετικά ή τύχαια και γενικά στοιχεία που προκάλεσαν δαπάνες με χαρακτήρα συμπτωματικό και επικαιρο, είτε κατά το είδος τους είτε κατά το μεγεθος τους .Αποκλείει συνεπώς από το κόστος τόσο τα είδη των δαπανών που θεωρούνται εξαιρετικά, σε μια δαπάνη που κατ'είδος είναι κανονική, κοστολογήσιμη. Απομονώνει από τις δαπάνες τα στοιχεία που συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και επιτρέπει να περιληφθούν στο κόστος μόνο οι ομαλές και επαναλαμβανόμενες. Με τα δεδομένα αυτά προκύπτει κόστος που μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός από τον έλεγχο της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται ,επίσης και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις⁹.

Στην σχετική θεωρία η μέθοδος αυτή γίνεται δεκτή σαν τη περισσότερο έγκυρη για τον προσδιορισμό ενός πραγματοποιημένου κόστους μολονότι δεν έχει προσδιοριστεί το περιεχόμενο του όρου κανονικο.

⁹ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

3.4.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με την μέθοδο αυτή, στη συγκεκριμένη επιχείρηση, για την προβλεπόμενη μελλοντική παραγωγή προσδιορίζονται κατ'είδος ποσότητα και αξία οι αναλώσεις (δαπάνες), αυτές που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν και συνεπώς το επίπεδο στο οποίο υπολογίζεται ότι θα διαμορφωθεί το κόστος της παραγωγής αυτής .

Πρόκειται πάντοτε για μελλοντικό προκαθοριζόμενο κανονικό κόστος, αφού, καθώς είπαμε, προβλέψιμες είναι μόνο οι κανονικές συνθήκες .Χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο πειθαναγκασμού. Στοιχείο, ωστόσο, που θα υποχρέωνε την επιχειρηματική δράση της περιόδου σ αυτήν που αναφέρεται το προυπολογισμένο κόστος, να αναπυχθεί έτσι ώστε οι δαπάνες να διαμορφωθούν σύμφωνα με την πρόβλεψη¹⁰.

Δεν υπάρχει σύστημα προκαθορισμένο , είτε καθορισμένο είτε γενικής αποδοχής, για τον υπολογισμό του προυπολογιστικού κόστους.Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι το σύστημα που θα χρησιμοποιηθεί, για να προσδιοριστεί το κανονικό απολογιστικό κόστος, είναι κατάλληλη για να υπολογιστεί και το προυπολογιστικό ,επειδή αυτό το τελευταίο δεν είναι άλλο από το κανονικό κόστος με μελλοντική χρονική αναφορά. Θα μπορούσε λοιπόν να χρησιμοποιηθούν για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην επιχείρηση (ποσοτικές αναλώσεις),στατιστικά στοιχεία από μακροχρόνιο δείγμα κανονικών αναλώσεων και για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην αγορά (τιμές πραγμάτων και υπηρεσιών),προβλέψεις που αναφέρονται στη μελλοντική χρονική περίοδο που καλύπτει το πρόγραμμα που κάθε φορά καταρτίζεται.

Η προσέγγιση αυτή δε σημαίνει ότι αποτελεί το μοναδικό σχετικό σύστημα ούτε το πιο ακριβό.Αποτελεί ίσως το πιο απλό.Αντιθέτως θα μπορούσε να υποστηριχθεί σαν περισσότερο ακριβής μετρήσεις πάνω στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης με τους όρους που αυτή η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί μέσα στη μελλοντική περίοδο που προγραμματίζεται ,που όμως είναι μέθοδος πιο δύσκολο στην εφαρμογή του.

¹⁰ BENIΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

4.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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

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

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

Όμως, υπάρχουν και αρκετά μειονεκτήματα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτά έχουν να κάνουν με το ότι η αναφορά τους είναι αργή, η πληροφόρηση επαναλαμβάνεται και είναι ασυνεπής, καθώς υπάρχουν και αργές αντιδράσεις σε επιχειρησιακές αλλαγές. Ακόμα, φαίνεται να υπάρχει μικρή συνεργασία και εξάρτηση ανάμεσα στα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης.

Τέλος δεν υπάρχει αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός.

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

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

Τα συστήματα κοστολόγησης διακρίνονται σε:

1. Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή Σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System).
2. Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System).
3. Σύστημα κοστολόγησης λειτουργιών (Operating Costing System).

4.2 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας, για το λόγο αυτόν άλλωστε ονομάζεται και κοστολόγηση κατά παραγγελία. Κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούν κυρίως οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία και άλλα παρόμοια, καθώς και οι επισκευάστηκες ή κατασκευαστικές εταιρίες¹¹.

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή η παραγγελίες που εκτελεί η επιχείρηση είναι διαφορετικές μεταξύ τους.

Αναλυτικότερα πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή, το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση ή με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Πιο συγκεκριμένα ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές υλικών, σχεδίων και ποιότητας, ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεση της δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Ο κωδικός αριθμός την διαφοροποιεί από τις άλλες παραγγελίες που μπορεί να εκτελούνται συγχρόνως. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας

¹¹ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της, τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή περισσότερα τμήματα της επιχείρησης.

Συνήθως η εκτέλεση της παραγγελίας λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα.

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

Τα βήματα που ακολουθούνται για να κατανεμηθεί το κόστος σε μια λειτουργία είναι τα εξής:

- Καταρχήν, αναγνωρίζεται η παραγγελία, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.
- Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας.
- Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού.
- Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία.
- Τέλος υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία. Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

α) πρώτες ύλες,

β) άμεση εργασία και

γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής στη κοστολόγηση κατά παραγγελία.

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

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα¹². 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.

¹² ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Κ. Μ. (1972) ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ, ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Ο λογαριασμός των άμεσων εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού και πολλά άλλα, τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα

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

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

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

Η διαφορά η οποία προκύπτει μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών πωλήσεις και κόστος πωληθέντων αποτελεί το μικτό αποτέλεσμα. Η τακτοποίηση των πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων για τον υπολογισμό του μικτού αποτελέσματος μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους, τους οποίους περιγράφει ο Βενιέρης και παραθέτονται παρακάτω. Στην περίπτωση που η αξία των πωλήσεων είναι μεγαλύτερη από το κόστος πωληθέντων, η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε τους λογαριασμούς , κόστος πωληθέντων και μικτό αποτέλεσμα.

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

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος εντός μιας παραγγελίας, διαιρείται το συνολικό κόστος παραγωγής της παραγγελίας με τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων. Οι βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης είναι ότι αφενός γνωρίζει η επιχείρηση όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με τις παραγγελίες τη στιγμή της εκτέλεσης τους και αφετέρου ότι γνωρίζει ακριβώς το ποσοστό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που απορροφά κάθε παραγγελία. Οι παραπάνω υποθέσεις δεν παρουσιάζονται συχνά στην πράξη και για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ουσιαστικά τον δεύτερο τρόπο.

Ο δεύτερος τρόπος είναι να υπολογιστεί ένας συντελεστής καταλογισμού και στη συνέχεια να γίνει η επιβάρυνση του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη της κάθε παραγγελίας με τα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά βάσει του συντελεστή καταλογισμού. Σε αυτή την περίπτωση θα κινηθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα. Τις περισσότερες φορές οι εργαζόμενοι του τμήματος πωλήσεων της επιχείρησης επιθυμούν να γνωρίζουν από πριν την τιμή πώλησης των προϊόντων μιας παραγγελίας προκειμένου να μπορούν να κάνουν τη σχετική προσφορά στους πελάτες. Η τιμή πώλησης υπολογίζεται συνήθως ως το άθροισμα του κόστους παραγωγής συν ένα ποσό ή επί ένα ποσοστό για την κάλυψη των λοιπών λειτουργικών εξόδων και του κέρδους. Τα δύο άμεσα στοιχεία του κόστους παραγωγής, οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, μπορούν να υπολογισθούν εύκολα. Το πρόβλημα προκύπτει αναφορικά με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Επομένως, για να προϋπολογιστεί το συνολικό κόστος παραγωγής μιας παραγγελίας λαμβάνεται υπόψη εκτός από την εκτίμηση του άμεσου κόστους και τα προϋπολογισμένα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όπως έχει άλλωστε αναφερθεί.

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

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

βιομηχανικά έξοδα, τα οποία έχουν οριστεί να είναι ο συντελεστής καταλογισμού επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασία που απαιτούνται για την εκτέλεση της παραγγελίας. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί συντελεστή επιβάρυνσης για την κοστολόγηση των προϊόντων, ο λογαριασμός καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Ακόμα πρέπει να σημειωθεί ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία τα έξοδα που πραγματοποιούνται, τα οποία συγκεντρώνει στον λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αναλυτικότερα, κατά τη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση πληρώνει ή δημιουργεί υποχρεώσεις για μια σειρά εξόδων, τα οποία συγκεντρώνει στη συνέχεια στο λογαριασμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επίσης στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι αναλώσεις των έμμεσων υλικών, η έμμεση εργασία και οι αποσβέσεις που αφορούν την παραγωγή. Στο τέλος της περιόδου που έχει ορίσει η επιχείρηση τα ποσά των δύο λογαριασμών, των καταλογισμένων και των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων, τακτοποιούνται με ημερολογιακές εγγραφές. Τα υπόλοιπα των δύο λογαριασμών συγκρίνονται και από τη σύγκριση μπορεί να προσδιοριστεί η ύπαρξη ή όχι διαφοράς. Η διαφορά καταλογισμού τακτοποιείται ανάλογα με την πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση είτε στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων είτε στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Στην περίπτωση που τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι περισσότερα από τα πραγματικά υπάρχει υπερκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ όταν τα καταλογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά τότε υπάρχει υποκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την τακτοποίηση της διαφοράς καταλογισμού είναι τρεις. Η αναλογική μέθοδος, η τακτοποίηση στον λογαριασμό κόστος πωληθέντων και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού.

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

αντίστοιχα, είναι οι εξής α) χρεώνονται οι λογαριασμοί έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ενώ β) χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

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

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

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

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

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

Η επιλογή της μεθόδου τακτοποίησης της διαφοράς καταλογισμού θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι η εικόνα που θα παρουσιασθεί αναφορικά με την αξία των τελικών αποθεμάτων της επιχείρησης και το κόστος των πωληθέντων της περιόδου, δεν θα δημιουργεί αλλοιώσεις στο πραγματικό κόστος και στην πληροφόρηση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων.

4.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITY BASE COSTING SYSTEM – ABC)

Σύμφωνα με τη μέθοδο κοστολόγησης ABC τα κόστη προκύπτουν από τις δραστηριότητες και οι δραστηριότητες είναι απαραίτητες για την παραγωγή προϊόντων. Ο επιμερισμός του κόστους πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται αποδίδονται αρχικά στις δραστηριότητες. Ακολούθως κάθε δραστηριότητα αναλύεται για να καθορισθεί η σχέση της με το τελικό προϊόν. Τέλος, τα κόστη προϊόντος προκύπτουν με βάσεις αυτές τις δραστηριότητες.

Η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει μία ευρύτερη θεώρηση των εξόδων από τα παραδοσιακά συστήματα. Δεν εστιάζει μόνο στην καταμέτρηση του κόστους προϊόντων, αλλά εντοπίζει ένα σύνολο διαφόρων ειδών κόστους για καταμέτρηση, όπως είναι τα προϊόντα, πελατές, λειτουργικά έξοδα, τοποθεσία εργοστασιακών ή γραφειακών εγκαταστάσεων, γεωγραφική περιοχή κ.α.

Σε γενικές γραμμές η μέθοδος αναπτύσσεται σε τρία επάλληλα βήματα:

1. Καθορισμός των δαπανών που κάνει μία επιχείρηση σε κάθε παραγωγικό πόρο.
2. Καθορισμός του αριθμού και του είδους των παραγωγικών πόρων, που δαπανά μία επιχείρηση σε κάθε δραστηριότητα
3. Καθορισμός του αριθμού και του είδους των δραστηριοτήτων οι οποίες δημιουργούν δαπάνες για κάθε αντικείμενο κόστους.

Όπως γίνεται αντιληπτό, το σύστημα κοστολόγησης ABC εξασφαλίζει αξιόπιστη πληροφορία, χάρις στον ακριβή προσδιορισμό του. Τα βήματα – φάσεις που ακολουθούμε για να αναπτύξουμε το σύστημα ABC είναι τα εξής:

1. Προσδιορίζονται οι δραστηριότητες που μπορεί να χρησιμοποιεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία για την παραγωγή τους.

Πρόκειται για τη λειτουργική και κοστολογική υποδιαίρεση της επιχειρησης σε οργανωτικές, λειτουργικές και κοστολογικές υποδιαίρεσεις με σκοπό τη δημιουργία κέντρων ή θέσεων αντίστοιχων των αωαπτυσσομένων επί μέρους δραστηριοτήτων και με κριτήριο την παραγωγή από κάθε δραστηριότητα ομοιογενούς έργου.

2. Προσδιορίζεται το κόστος κάθε δραστηριότητας που αναπτύσσεται κατά τη διαδικασία παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας.

Στο βήμα αυτό, υπολογίζουμε το κόστος που πραγματοποιείται για κάθε δραστηριότητα. Δημιουργούμε κέντρα αντίστοιχα των δραστηριοτήτων που έχουμε προσδιορίσει, και συγκεντρώνουμε σε κάθε ένα από αυτά, το κόστος που προκύπτει από τη λειτουργία της αντίστοιχης δραστηριότητας.

Προσδιορίζουμε το πραγματικό ποσοτικά και κατά αξία μέγεθος κάθε δαπάνης. Ένα μέρος από αυτές τις δαπάνες γίνεται αποκλειστικά για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και την οποία επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου. Άλλες δαπάνες γίνονται για πολλές δραστηριότητες μαζί και πρέπει να γίνει κατανομή τους, με τη χρησιμοποίηση κατάλληλου κάθε φορά κριτηρίου κατανομής στην κάθε δραστηριότητα.

3. Επιλέγονται τα κριτήρια που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στο προϊόν ή την υπηρεσία.

Αποτελεί το πλέον κρίσιμο στάδιο της διαδικασίας κοστολόγησης. Για παράδειγμα στη δραστηριότητα αγορά πρώτων υλών, κριτήριο αποτελεί ο αριθμός παραγγελιών αγοράς πρώτων υλών, στη δραστηριότητα ποιοτικός έλεγχος παραλαμβανομένων υλών, κριτήριο αποτελεί ο αριθμός ελέγχων ανά είδος πρώτης ύλης, στη δραστηριότητα αποθήκευση πρώτων υλών, κριτήριο αποτελεί ο χώρος αποθήκευσης.

4. Υπολογίζεται ο συντελεστής επιβάρυνσης του κόστους προϊόντος ή υπηρεσίας ανά μονάδα χρησιμοποιούμενης για την παραγωγή τους

Εφόσον έχουμε εξασφαλίσει ακριβή προσδιορισμό του κόστους της δραστηριότητας, το τελικό βήμα είναι να καταλογίσουμε το κόστος στους τελικούς φορείς. Αυτό θα επιτευχθεί εάν με το κόστος της δραστηριότητας επιβαρύνονται μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό ή το ποσό που τη χρησιμοποιούν.

4.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

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

Για τον λόγο αυτό η συνεχή παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής είναι οι βιομηχανίες που παράγουν τσιμέντο, πετροχημικά προϊόντα και υφάσματα.

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

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

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

Στο πλαίσιο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας¹³. 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

¹³ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο μέχρι την ολοκλήρωση του και την μεταφορά του στην αποθήκη. Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα.

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

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

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

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

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

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, εί-ναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της περιόδου με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για τη σωστή

εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

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

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

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

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

Τέλος σημαντικό ρόλο παίζουν τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής. Βάσει αυτών των ποσοστών υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες.

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

Στην διαδοχική διαδικασία η ολοκλήρωση του προϊόντος προϋποθέτει ότι αυτό θα περάσει από όλα τα τμήματα παραγωγής. Στην περίπτωση αυτή η παραγωγή ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Η επεξεργασία ξεκινά από το Τμήμα Α, συνεχίζει στο Τμήμα Β και ολοκληρώνεται στο Τμήμα Γ. Στην παράλληλη διαδικασία η ολοκλήρωση κομματιών ενός προϊόντος γίνεται παράλληλα σε διάφορα τμήματα της παραγωγής και σε κάποιο τελικό τμήμα τα επιμέρους ολοκληρωμένα κομμάτια του προϊόντος ενώνονται στο τελικό προϊόν. Και εδώ η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Όμως η επεξεργασία τμημάτων του προϊόντος γίνεται ανεξάρτητα στα Τμήματα Α και Β και στη συνέχεια, τα επιμέρους στοιχεία του προϊόντος ολοκληρώνονται στο Τμήμα Γ. Η επιλεκτική διαδικασία μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα. Σε αυτήν την περίπτωση η επεξεργασία των προϊόντων ακολουθεί διαφορετική ροή, δηλαδή η σειρά και ο αριθμός των τμημάτων στα οποία πραγματοποιείται η παραγωγή των προϊόντων είναι διαφορετική.

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

κόστους, εφόσον συμμετέχει και αυτό στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής ανά μονάδα.

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

Οι ημερολογιακές εγγραφές που σχετίζονται με την παρακολούθηση της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής δεν διαφοροποιούνται από εκείνες για την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής παρά μόνο στο γεγονός ότι δεν παρακολουθείται το κόστος σε λογαριασμούς ανά παραγγελία. Οι εγγραφές είναι δύο και αφορούν τη μεταφορά των πρώτων υλών, του κόστους της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων στο λογαριασμό της παραγωγής σε εξέλιξη καθώς και τη μεταφορά των ολοκληρωμένων μονάδων στην αποθήκη των ετοιμών. Επομένως, χρεώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη και πιστώνουμε τις πρώτες ύλες, την Άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε. καταλογισμένα. Στην συνέχεια χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη.

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

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

Δεύτερον, να μην αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και ταυτόχρονα να μην αυξάνει το κόστος τους και τρίτον, να αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και να αυξάνει και το κόστος. Κλείνοντας αυτήν την ενότητα αξίζει να γίνει μια σύγκριση μεταξύ των δύο αυτών μεθόδων κοστολόγησης. Τα δύο αυτά συστήματα έχουν τρεις βασικές διαφορές μεταξύ τους.

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

Δεύτερον, η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής απευθύνεται σε μια μεγάλη ποικιλία από προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το jobcost sheet για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για μια συγκεκριμένη παραγγελία. Το σύστημα της κοστολόγησης

συνεχούς παραγωγής απευθύνεται σε μαζική παραγωγή από ομοιογενή προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το cost report για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για το συγκεκριμένο τμήμα.

Τρίτον στην εξατομικευμένη παραγωγή υπολογίζεται το ανά μονάδα κόστος της παραγγελίας όταν η παραγγελία ολοκληρωθεί. Αντίθετα στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπολογίζουμε το ανά μονάδα κόστος ανά τμήμα στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου χρησιμοποιώντας την μέθοδο των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής.

4.5 ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Το χαρακτηριστικό του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής ή όπως αλλιώς ονομάζεται, το επίπεδο απασχόλησης του εργοστασίου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό το οριακό ονομάζεται συχνά μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος¹⁴.

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

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

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

¹⁴ ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ

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

Το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος είναι το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. (στόσο, υπάρχουν περιπτώσεις που το σταθερό κόστος σχετίζεται άμεσα με ένα προϊόν της επιχείρησης. Για παράδειγμα ένας εργοδηγός ασχολείται αποκλειστικά με την παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας ενός προϊόντος. Σε επίπεδο μονάδας προϊόντος η αμοιβή του είναι σταθερό κόστος, διότι εντός του σχετικού εύρους δραστηριότητας, το κόστος της αμοιβής του παραμένει σταθερό. Εντούτοις, το σταθερό αυτό κόστος είναι άμεσο κόστος του προϊόντος. Επομένως, για τον υπολογισμό του καθαρού περιθωρίου συμμετοχής του προϊόντος, θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του το άμεσο αυτό σταθερό κόστος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άμεσο σταθερό κόστος προϊόντος, το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του ταυτίζεται με το καθαρό περιθώριο συμμετοχής του. Για το λόγο αυτό, ο όρος συνολικό περιθώριο συμμετοχής χρησιμοποιείται πολλές φορές για να περιγράψει και το καθαρό περιθώριο συμμετοχής. Για τον υπολογισμό του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, αφαιρείται από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής όλων των προϊόντων της, όπως ορίστηκε προηγουμένως, το συνολικό κοινό σταθερό κόστος της. Το συνολικό κοινό σταθερό κόστος μιας επιχείρησης αφορά το σταθερό κόστος που σχετίζεται με τις διάφορες λειτουργίες της. Όπως η λειτουργία της παραγωγής των πωλήσεων και της διοίκησης και δεν μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα ανά προϊόν.

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

-Περιγραφή της κατάστασης η οποία έχει δημιουργήσει την ανάγκη λήψης μίας απόφασης (π.χ. κατάργηση ενός προϊόντος, αποδοχή μιας ειδικής παραγγελίας.)

-Προσδιορισμός των εναλλακτικών επιλογών δράσης που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη κατάσταση και απόφαση.

-Συγκέντρωση των ποσοτικών στοιχείων που είναι σχετικά με κάθε μια εναλλακτική δράση. δηλαδή προσδιορισμός του κόστους και των εσόδων που έχουν σχέση με κάθε εναλλακτική δράση.

- Επιλογή της βέλτιστης εναλλακτικής δράσης συναρτήσει του σχετικού της κόστους και οφέλους καθώς και των λοιπών ποιοτικών παραμέτρων που επηρεάζουν τη λήψη της απόφασης.

-Εφαρμογή της επιλεγθείσας απόφασης.

- Επαναπληροφοριοδότηση (feed back) αναφορικά με το βαθμό στον οποίο η συγκεκριμένη απόφαση πέτυχε να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την κατάσταση για την οποία λήφθηκε. Στην περίπτωση που τα αποτελέσματα δεν είναι σύμφωνα με τα αναμενόμενα, μπορεί να ξεκινήσει πάλι από την αρχή η διαδικασία λήψης της απόφασης ή να ληφθούν συγκεκριμένες διορθωτικές ενέργειες.

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

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

-Το κόστος ευκαιρίας.

Από την άλλη πλευρά δεν λαμβάνονται υπόψη:

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

-Τα έξοδα τα οποία αφορούν το παρελθόν και δεν αλλάζουν {ς παραδείγματα βραχυχρόνιων αποφάσεων που καλούνται να λάβουν τα στελέχη των επιχειρήσεων θα μπορούσαν να αναφερθούν τα εξής:

-Αποφάσεις διατήρησης ή κατάργησης προϊόντων, τμημάτων της επιχείρησης, κτλ καθώς και αποφάσεις επέκτασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (π.χ. εισαγωγή νέων γραμμών παραγωγής, αύξηση δραστηριοτήτων κτλ).

- Αποφάσεις αναφορικά με τη βέλτιστη χρήση παραγωγικών συντελεστών που βρίσκονται σε στενότητα.

-Αποφάσεις αναφορικά με την ιδιοπαραγωγή εξαρτημάτων ή παροχή υπηρεσιών με ίδιους πόρους σε σχέση με την αγορά εξαρτημάτων από εξωτερικούς προμηθευτές ή τη λήψη υπηρεσιών από τρίτους (outsourcing)

- Αποφάσεις αναφορικά με την αποδοχή εκτέλεσης ειδικών παραγγελιών. Η βασική επιδίωξη της ανάλυσης του κόστους για τη λήψη βραχύχρονων αποφάσεων είναι η αύξηση του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής της επιχείρησης. Ο λόγος είναι ότι η αύξηση του περιθωρίου συμμετοχής, με δεδομένο το ύψος του σταθερού κόστους, το οποίο δεν επηρεάζεται από τον όγκο ή το μείγμα των προϊόντων, οδηγεί σε αύξηση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης (αύξηση του κέρδους ή μείωση της ζημίας). Σε περιπτώσεις που το σταθερό κόστος επηρεάζεται από τη λήψη της απόφασης, η βασική επιδίωξη είναι η μεγιστοποίηση της διαφοράς μεταξύ του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής και του σταθερού κόστους. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι βραχυπρόθεσμες αποφάσεις μπορεί να επηρεάσουν τις μακροπρόθεσμες προοπτικές της επιχείρησης. Γι αυτό και θα πρέπει να λαμβάνονται ύστερα από προσεκτική εξέταση των μελλοντικών επιδράσεων που μπορεί να επιφέρουν στον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση τοποθετείται και διαφοροποιείται από τους ανταγωνιστές της.

Στην εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης λαμβάνεται υπόψη κατά την κοστολόγηση μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής. Με άλλα λόγια το κόστος των παραγγελιών υπολογίζεται από το άθροισμα του κόστους των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών Γ.Β.Ε, μέσω του συντελεστή καταλογισμού τους, ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη κινείται μόνο με τις παραπάνω αξίες καθώς και ο λογαριασμός Έτοιμα προϊόντα με το μεταβλητό κόστος παραχθέντων. Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής, στην Έκθεση Κόστους Παραγωγής περιλαμβάνονται μόνο μεταβλητά κόστη και επομένως το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα συντίθεται μόνο από αυτά¹⁵.

Όταν εφαρμόζεται η τεχνική της οριακής κοστολόγησης, δεν έχει αντικείμενο ο επιμερισμός του από κοινού κόστους στα συμπαραγωγό προϊόντα. Το κόστος των συμπαραγωγών σε αυτή την περίπτωση περιλαμβάνει μόνο το επιπρόσθετο κόστος επεξεργασίας τους μετά το σημείο διαχωρισμού που οφείλεται αποκλειστικά στην ύπαρξη τους. Τέλος, ο επιμερισμός και ο

¹⁵ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

επανεπιμερισμός των Γ.Β.Ε στα κύρια και τα βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης, γίνεται μόνο για τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Επειδή όμως στις περισσότερες των περιπτώσεων και κάτω από πραγματικές συνθήκες, τα Γ.Β.Ε. που επιμερίζονται είναι σταθερά και τα μεταβλητά είναι μικρότερης σημασίας, η έννοια των επιμερισμών και επανεπιμερισμών σχεδόν δεν υφίσταται. Μια επιπλέον βασική εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης είναι ο υπολογισμός του σημείου εξίσωσης των συνολικών εσόδων και του συνολικού κόστους (break even point). Το σημείο εξίσωσης αντιπροσωπεύει την ποσότητα των παραγομένων και πωλουμένων προϊόντων στην οποία το αποτέλεσμα της επιχείρησης ισούται με μηδέν, δηλαδή το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ισούται με το συνολικό κοινό σταθερό κόστος.

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

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

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

Τα βασικά πλεονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης είναι τα ακόλουθα:

- Οι καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση την οριακή κοστολόγηση απευθύνονται κυρίως στα στελέχη της επιχείρησης για εσωτερική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων.
- Υπολογίζεται καλύτερα το πραγματικό αποτέλεσμα της περιόδου επειδή δεν γίνεται αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους. Η αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τα αποτελέσματα όταν υπάρχουν αξιολογές αυξομειώσεις στην παραγωγή και στα αποθέματα.

- Η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής, του μεταβλητού κόστους του κάθε προϊόντος καθώς και του σταθερού κόστους επιτρέπει στην επιχείρηση να λαμβάνει αποφάσεις βάσει κόστους σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα.

- Η τεχνική αυτή κοστολόγησης είναι ευκολότερη στην υλοποίηση διότι δεν απαιτεί επιμερισμούς και επανεπιμερισμούς των Γ.Β.Ε. στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Επιπλέον αποφεύγονται οι διαφορές καταλογισμού που δημιουργούνται λόγω της κακής εκτίμησης του όγκου της βάσης καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε.

Τα βασικά μειονεκτήματα αυτής της μεθόδου κοστολόγησης είναι ότι:

-Στην πράξη δεν είναι ιδιαίτερα απλή η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό (για τις διάφορες μεθόδους). Το γεγονός αυτό καθιστά δύσκολη την εφαρμογή της.

-Στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις η αποτίμηση των αποθεμάτων επιτρέπεται να γίνεται μόνο βάσει της απορροφητικής κοστολόγησης. Για το λόγο αυτό, ακόμα και στην περίπτωση που μια επιχείρηση θέλει να εφαρμόσει την οριακή κοστολόγηση για την άντληση πληροφορήσης για τη λήψη αποφάσεων, την αξιολόγηση της τμηματικής απόδοσης, κ.τ.λ. θα πρέπει να διαθέτει παράλληλα και ένα σύστημα απορροφητικής κοστολόγησης για την αποτίμηση των αποθεμάτων της. {στόσο, λόγω της μεγάλης ανάπτυξης της πληροφορικής η λειτουργία των δύο συστημάτων μπορεί να γίνεται παράλληλα, γρήγορα και με χαμηλό κόστος στην περίπτωση που υπάρχει το κατάλληλο λογισμικό.

Συμπερασματικά λοιπόν, σύμφωνα με την οριακή κοστολόγηση, μόνο τα μεταβλητά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, άρα δεν αποθεματοποιούνται στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα ημικατεργασμένων ή ετοιμών προϊόντων στο τέλος μιας χρονικής περιόδου. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας περιόδου στην οποία συνέβηκαν.

Αντίθετα με την απορροφητική κοστολόγηση, τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Αυτό σημαίνει ότι μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων μιας χρονικής περιόδου ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής του αποθέματος των ημικατεργασμένων ή των ετοιμών προϊόντων που δεν πωλούνται μέσα 83 στην ίδια χρονική περίοδο για να αφαιρεθούν από τα έσοδα κάποιας άλλης μελλοντικής χρονικής περιόδου, εκείνης δηλαδή μέσα στην οποία θα πωληθούν.

4.5 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

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

Η επιβάρυνση των παραγομένων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σημείο εκείνο στο οποίο διαφέρουν το πλήρες κόστος από το οριακό κόστος. Για την ολοκλήρωση του θέματος του πλήρες κόστους ή της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης, πρέπει να εξετασθεί η περίπτωση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα του εργοστασίου μιας επιχείρησης¹⁶.

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

Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας μπορεί σε πάρα πολλές περιπτώσεις να συγκεντρωθεί όχι μόνο, ανά κέντρο κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν.

Κατά την συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους διαπιστώνεται ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι δύο ειδών:

-αυτά που μπορούν να αποδώσουν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κέντρου κόστους, και

-αυτά που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους αλλά έμμεσα, όπως είναι π.χ. η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους.

¹⁶ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

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

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

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

4.7 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Τα κοστολογικά συστήματα γνώρισαν μεγάλη άνθηση και άμεση εφαρμογή από τις ελληνικές επιχειρήσεις την τελευταία δεκαετία. Και αυτό συνέβη διότι εισήλθε στις επιχειρήσεις και δη τώρα λόγω της οικονομικής κρίσης, η ανάγκη και επιθυμία για ακριβέστερο προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και δευτερευόντως για βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους.

Αρχικά τα συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιήθηκαν σε βιομηχανικά περιβάλλοντα και μεγάλα εργοστάσια στην συνέχεια όμως τα συστήματα εξελίχθηκαν και άρχισαν να εφαρμόζονται και σε άλλους τύπους οργανισμών.

Η αύξηση της έντασης του ανταγωνισμού αλλά και των γενικών εξόδων ως ποσοστό επι του συνολικού κόστους ώθησε τις επιχειρήσεις στο να ανακαλύψουν και να υιοθετήσουν νέους τρόπους κοστολόγησης των παραγομένων αγαθών έτσι ώστε με τα κοστολογικά αυτά συστήματα να οδηγηθούν στον όσο το δυνατό πληρέστερο προσδιορισμό του κόστους τους.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις θεωρούν πως το κοστολογικό σύστημα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της χρηματοοικονομικής λογιστικής της επιχείρησης, όπου καταγράφονται οι δαπάνες.

Όπως διαπιστώθηκε μέσα από την εργασία υπάρχουν πολλά και διαφορετικά είδη κοστολογικών συστημάτων. Όμως η κάθε επιχειρήση προσπαθεί και εφαρμόζει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες.

Οι επιχειρήσεις σαφώς και επιθυμούν να έχουν ένα άρτια σχεδιασμένο κοστολογικό σύστημα. Επιθυμούν μέσω αυτού την άμεση ικανοποίηση των στόχων τους, καθώς το κοστολογικό σύστημα βοηθάει στην λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών τους, την εξεύρεση των αιτιών του κόστους και την ορθή αντιμετώπιση του ανταγωνισμού.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις θεωρούν τα κοστολογικά συστήματα μεγίστης σημασίας καθώς τα αποτελέσματα των συστημάτων αυτών βοηθούν την κάθε επιχείρηση να λάβει σημαντικές αποφάσεις μερικές εκ των οποίων είναι οι εξής:

- Επιλογή τιμολογιακής πολιτικής
- Συνέχιση ή διακοπή παραγωγής ενός προϊόντος
- Προώθηση κάποιου προϊόντος στην αγορά ή απόσυρση κάποιου ήδη υπάρχοντος στην αγορά
- Απόφαση για την αγορά ή την ιδιοκατασκευή κάποιου προϊόντος

Είναι προφανές πως η παραγωγή ενός προϊόντος είναι δύσκολη και κοστοβόρος διαδικασία. Εάν όμως η επιχείρηση επιλέξει και λειτουργήσει ορθά το κοστολογικό σύστημα εύκολα θα οδηγηθεί στην διαχείριση του κόστους και στην αύξηση του περιθωρίου κέρδους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ- ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗ

5.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα πλεονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης είναι τα εξής:

1. Η οριακή κοστολόγηση είναι καταλληλότερη για τη σύνταξη εκθέσεων που αποσκοπούν στην πληροφόρηση των στελεχών της επιχείρησης (εσωτερική πληροφόρηση).
2. Η αντιμετώπιση του σταθερού κόστους ως κόστος περιόδου δεν επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου από την μεταβολή των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων. Καταυτόν τον τρόπο γίνεται καλύτερα ο προγραμματισμός του οικονομικού αποτελέσματος μιας μελλοντικής περιόδου.
3. Το οριακό κόστος προσφέρει καλύτερη πληροφόρηση για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.
4. Η εμφάνιση στην κατάσταση των αποτελεσμάτων του συνολικού ποσού του σταθερού κόστους δίνει καλύτερα την εικόνα του συνολικού ύψους του.
5. Η οριακή κοστολόγηση είναι απαλλαγμένη από τις διαφορές που δημιουργούνται κατά την απορρόφηση των γ.β.ε. από τα προϊόντα, ιδιαίτερα όταν ο όγκος της παραγωγής μεταβάλλεται εξαιτίας εποχικών ή άλλων παραγόντων.
6. Το περιθώριο συμμετοχής δίνει καλύτερη εικόνα του κατά πόσο συμμετέχει κάθε παραγόμενο προϊόν στην αντιμετώπιση του σταθερού κόστους, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου μια επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα.

Τα μειονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης, που μπορούν ταυτόχρονα σε μεγάλο βαθμό να θεωρηθούν ως πλεονεκτήματα της απορροφητικής κοστολόγησης, είναι τα εξής:

1. Ο διαχωρισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά δεν είναι πάντα εύκολος ή εφικτός. Υπάρχει εξάλλου, όπως είναι γνωστό, και η κατηγορία των ημιμεταβλητών εξόδων.
2. Ο καθορισμός της τιμής του προϊόντος, ιδιαίτερα σε μακροχρόνια βάση, απαιτεί τη γνώση και την κάλυψη του πλήρους και όχι μόνο του οριακού ανά μονάδα κόστους.
3. Η χρησιμοποίηση της οριακής κοστολόγησης δεν προσφέρεται για τη σύνταξη του Ισολογισμού και της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων Χρήσεως που προορίζονται να πληροφορήσουν τους τρίτους, δηλαδή εκείνους που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και ενδιαφέρονται για την οικονομική της κατάσταση ή για το αποτέλεσμα από τη δραστηριότητά της μέσα σε μια χρονική περίοδο.
4. Η οριακή κοστολόγηση δεν είναι σύμφωνη προς τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές (λογιστικά πρότυπα) που χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη του Ισολογισμού και της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.
5. Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την οριακή κοστολόγηση καταλήγει στον προσδιορισμό μικρότερης αξίας (λόγω του αποκλεισμού του σταθερού κόστους) και αυτό αλλοιώνει την εικόνα ως προς τις ανάγκες της επιχείρησης για κεφάλαιο κίνησης που προκύπτει από τον Ισολογισμό της.
6. Η παραγωγή ενός προϊόντος δεν είναι δυνατή χωρίς την ύπαρξη σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων. Για το λόγο αυτό η μονάδα του παραγομένου προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται και με το σταθερό κόστος που της αναλογεί.
7. Η χρησιμοποίηση της οριακής κοστολόγησης δημιουργεί πολλές φορές την παρανόηση ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν σχετίζονται με τη διαδικασία της παραγωγής των προϊόντων.

5.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ(ABC)

ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

1. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού είναι ιδιαίτερα πολυδάπανη και πολύπλοκη. Όπως είδαμε, η εφαρμογή του ABC απαιτεί μια υψηλή επένδυση κεφαλαίου στην βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών της επιχείρησης, αφού οι απαιτήσεις του συστήματος είναι υψηλές. Επίσης, η πολυπλοκότητα στην εφαρμογή του συστήματος, απαιτεί την συνεχή εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς και τη συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους, έως ότου οι εργαζόμενοι καταφέρουν να κατανοήσουν πλήρως την λειτουργία του. Όλα αυτά έχουν ένα υψηλό κόστος για την επιχείρηση, και γι' αυτό θα πρέπει πριν ληφθεί η απόφαση για την εφαρμογή του, να εξετασθεί εάν το κόστος της επένδυσης αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του.

2. Κακός σχεδιασμός του συστήματος, μπορεί να οδηγήσει σε λάθη στην κοστολόγηση των προϊόντων και κατά συνέπεια στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Μη ξεχνάμε όμως πως η δυσκολία και η σπουδαιότητα κατά το χτίσιμο του ABC, είναι η επιλογή των κρίσιμων δραστηριοτήτων και των σωστών οδηγών κόστους. Η σωστή αξιολόγηση των δύο αυτών θεμάτων δεν είναι εύκολη υπόθεση και η αποτυχία συνιστά παράβαση των βασικών αρχών στις οποίες βασίζεται το ABC.

3. Οι αντιδράσεις των εργαζομένων, μπορούν να οδηγήσουν σε αποτυχία της εφαρμογής του συστήματος ABC. Όπως είδαμε, είναι πολύ πιθανόν, οι εργαζόμενοι να αντιδράσουν αρνητικά στην αλλαγή, κυρίως λόγω της ανασφάλειας τους απέναντι σε κάτι νέο και όχι γνώριμο. Πολλές φορές, η εφαρμογή του ABC συνοδεύεται από αναδιοργάνωση των επιχειρηματικών διαδικασιών, που έχει ως στόχο την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν. Η εξάλειψη των δραστηριοτήτων είναι πολλές φορές ταυτόσημη και με την απώλεια θέσεων εργασίας, με αποτέλεσμα να δημιουργείται ένα κλίμα δυσαρέσκειας στην εταιρεία και καχυποψίας απέναντι στο νέο σύστημα. Αυτό μπορεί να είναι καταστροφικό για την επιτυχία του συστήματος.

4. Η επιχείρηση υποχρεούται να έχει δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, γεγονός που την επιβαρύνει με πολύ μεγαλύτερο κόστος λειτουργίας. Όπως είδαμε, τα

παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα είναι συνυφασμένα με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας κάθε κράτους. Αντίθετα το ABC δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιων ιδιαιτεροτήτων του ως προς την εφαρμογή του.

Οι ιδιαιτερότητες αυτές είναι:

- Η διαφορετική προσέγγιση στο τι συνιστά κόστος προϊόντος και τι κόστος περιόδου. Είδαμε στην παρουσίαση του ABC και στην σύγκρισή του με τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, ότι κατά το ABC μπορούν να αποδοθούν στο κόστος προϊόντων και μη βιομηχανικά κόστη, ενώ μπορούν να εξαιρεθούν από το κόστος των προϊόντων κάποια βιομηχανικά κόστη. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι τα κόστη αποδίδονται σε δραστηριότητες που είναι ιεραρχημένες σε επίπεδα, και κατά συνέπεια το κόστος των δραστηριοτήτων σε επίπεδο επιχείρησης, δεν αποτελεί κόστος προϊόντος. Για παράδειγμα. Το κόστος ενοικίου του εργοστασίου, κατά τη παραδοσιακή κοστολόγηση αποτελεί κόστος προϊόντος, ενώ κατά το ABC δεν αποτελεί.

-Η υποκειμενικότητα στην επιλογή των οδηγών κόστους. Η επιλογή των οδηγών κόστους κατά το ABC, είναι μια υποκειμενική διαδικασία με βάση τις ιδιαίτερες λειτουργίες της κάθε επιχείρησης. Δηλαδή, ο μερισμός του κόστους δεν γίνεται με βάση κοινούς αποδεκτούς κανόνες, και έτσι γίνεται δυσκολότερη η σύγκριση των αποτελεσμάτων μεταξύ των επιχειρήσεων και επίσης γίνεται δυσκολότερος ο εξωτερικός έλεγχος.

-Ο χειρισμός του κόστους ευκαιρίας. Τα ABC έχοντας ως κύριο στόχο του τη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, χρησιμοποιεί το κόστος ευκαιρίας εφόσον είναι σχετικό με τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων. Όμως, για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν επιτρέπεται η χρήση του κόστους ευκαιρίας, εφόσον ως κόστος νοείται «η σε χρήμα εκφραζόμενη θυσία που εκ προθέσεως υφίσταται κανείς για την απόκτηση ή δημιουργία υλικών ή άυλων οικονομικών αγαθών».

-Ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων. Όσον αφορά την ελληνική πραγματικότητα, ξέρουμε πως οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ετήσιων συντελεστών απόσβεσης οι οποίοι προσδιορίζονται από τη νομοθεσία. Με το ABC δίνεται η δυνατότητα προσδιορισμού των αποσβέσεων βάσει της εντάσεως λειτουργίας του παγίου σε συνδυασμό με την ωφέλιμη ζωή

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

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

Τα πλεονεκτήματα του ABC

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

2.Ανίχνευση της κερδοφορίας των προϊόντων. Το ABC χρησιμοποιώντας μια ευρύτερη κλίμακα δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους, και με τη βοήθεια ιεράρχησης των δραστηριοτήτων σε επίπεδο παρτίδας και μονάδος προϊόντος, έδωσε μια πολύ διαφορετική εικόνα της κερδοφορίας των προϊόντων σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Τα παραδοσιακά συστήματα θεωρούσαν ότι δεν υπάρχει καμία σχέση μεταξύ του μίγματος προϊόντων και του όγκου παραγωγής, με τη ζήτηση πόρων. Ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα ABC βοηθά τη διοίκηση να αποκτήσει καλύτερη γνώση για τι πως δημιουργούνται τα κέρδη της σε επίπεδο προϊόντων, και συνεπώς να βελτιώσει την κερδοφορία της, εγκαταλείποντας τα προϊόντα που δεν δημιουργούν κέρδη. Τι βοηθά δηλαδή να δημιουργήσει ένα πιο κερδοφόρο χαρτοφυλάκιο προϊόντων;

Οι επιλογές που έχει μια επιχείρηση για να πετύχει αυτό, είναι:

- Αναπροσδιορισμός των τιμών των προϊόντων
- Υποκατάσταση προϊόντων
- Επανασχεδιασμός προϊόντων
- Βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας
- Επένδυση σε ευέλικτες γραμμές παραγωγής
- Μείωση προϊόντων

3.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.

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

5.Βοηθά στην μείωση του κόστους. Η διαδικασία βελτίωσης των επιχειρησιακών διεργασιών που είναι αποτέλεσμα της ανάλυσης δραστηριοτήτων και γενικότερα της εφαρμογής του

ABC, έχει ως φυσικό επακόλουθο την μείωση του συνολικού κόστους μιας επιχείρησης. Πέρα από αυτό όμως, το σημαντικότερο είναι ότι το ABC επιτρέπει στους διοικούντες να γνωρίζουν από πού ακριβώς προέρχεται αυτή η μείωση του κόστους.

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

7. Το ABC βοηθά στην μέτρηση του κόστους ποιότητας. Το ABC δίνει τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να μετρά το ακριβές κόστος της ποιότητας. Η έννοια του κόστους περιλαμβάνει δύο κύριες περιοχές: Α) Το κόστος του ελέγχου ποιότητας Β) Το κόστος αποτυχίας ελέγχου ποιότητας Το κόστος ελέγχου ποιότητας περιλαμβάνει τα εξής δύο στοιχεία: Το κόστος πρόληψης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για την αποφυγή της παραγωγής ελαττωματικών προϊόντων, και περιλαμβάνει τον πλήρη σχεδιασμό του συστήματος ποιότητας, τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας, την εκπαίδευση σε θέματα ποιότητας Το κόστος εκτίμησης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για τη διατήρηση του επιθυμητού επιπέδου ποιότητας, και περιλαμβάνει το κόστος των επιθεωρήσεων και ελέγχων. Το κόστος αποτυχίας του ελέγχου που προκαλείται από τη χρήση υλικών και την παραγωγή προϊόντων που δεν συμμορφώνονται με τις ποιοτικές προδιαγραφές, και αποτελείται από δύο επιμέρους στοιχεία: Το κόστος των εσωτερικών αστοχιών δηλαδή το κόστος που προκαλείται από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εσωτερικό της επιχείρησης, δηλαδή, το κόστος από τα ελαττωματικά προϊόντα και υλικά, από τις επανακατεργασίες και από τις καθυστερήσεις παραγωγής. Το κόστος των εξωτερικών αστοχιών, δηλαδή το κόστος που προκύπτει από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, όπως το κόστος από τη χαμηλά απόδοση των προϊόντων, τη χαμηλά αξιοπιστία, τις επιστροφές και τα παράπονα των πελατών.

Το πλεονέκτημα του ABC έναντι των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων, είναι ότι μέσω της ανάλυσης δραστηριοτήτων και της διαδικασίας βελτίωσης των επιχειρησιακών

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

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

5.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ & ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (ABSORPTION COSTING)

Ως πλεονεκτήματα θεωρούνται τα εξής :

1. Είναι κατανοητή για τις περισσότερες επιχειρήσεις, γεγονός που αποδεικνύει το μεγάλο ποσοστό των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν την απορροφητική κοστολόγηση.

2. Αν χρησιμοποιείται η κατάλληλη βάση επιμερισμού που εξασφαλίζει τη σχέση αιτίας-αποτελέσματος, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα επιμερίζονται σωστά στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες και άρα οδηγούμαστε σε σωστά αποτελέσματα.

3.Όταν η επιχείρηση είναι μονοπροϊόντική, τότε τα αποτελέσματα αυτής της μεθόδου είναι σωστά.

4.Η μέθοδος της απορροφητικής κοστολόγησης συνάδει με τον τρόπο που το κόστος εμφανίζεται στις δημοσιευμένες καταστάσεις (external reporting).

Ωστόσο, η απορροφητική κοστολόγηση παρουσιάζει και ορισμένα μειονεκτήματα, τα οποία πολλές φορές έρχονται να καλύψουν τα υπόλοιπα συστήματα κοστολόγησης 1.Δεν παρέχει επαρκή πληροφόρηση στη διοίκηση κατά τη λήψη αποφάσεων, δηλαδή δεν αποτελεί διοικητικό εργαλείο.

5.Δεν λαμβάνει υπόψη της κατά τον επιμερισμό του κόστους, το κόστος των λειτουργιών που δεν συνδέεται με την παραγωγή, όπως τα έξοδα πωλήσεων, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης κ.τ.λ. Αυτό το κόστος θεωρείται ως κόστος περιόδου και εξοδοποιείται εκείνη τη στιγμή που πραγματοποιείται.

5.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ABC

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

Η παραδοσιακή κοστολόγηση εστιάζει στα μεμονωμένα προϊόντα, ενώ το ABC στις δραστηριότητες. Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, ο σκοπός είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων για τις εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές.

Στο ABC, ο σκοπός είναι η κατανόηση και η διαχείριση των γενικών εξόδων, καθώς και η κερδοφορία των προϊόντων και των πελατών. Επομένως, το ABC διαφοροποιείται από τη παραδοσιακή κοστολόγηση σε πολλά σημεία.

Πιο συγκεκριμένα:

- Στα προϊόντα είναι δυνατό να καταλογιστούν τόσο βιομηχανικά όσο και μη- βιομηχανικά κόστη
- Κάποια βιομηχανικά κόστη είναι δυνατό να αποκλειστούν από τα κόστη παραγωγής
- Χρησιμοποιείται ένας αριθμός δεξαμενών κόστους για τα γενικά έξοδα, κάθε μία από τις οποίες κατανέμεται στα προϊόντα ή σε άλλους φορείς κόστους με βάση το δικό του μέτρο δραστηριότητας
- Οι βάσεις επιμερισμού συχνά διαφοροποιούνται από αυτές που χρησιμοποιούνται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης
- Οι συντελεστές επιμερισμού γενικών εξόδων ή συντελεστές δραστηριότητας είναι δυνατό να βασιστούν στο επίπεδο δραστηριότητας σε πλήρη δυναμικότητα παρά στο προϋπολογισμένο επίπεδο δραστηριότητας. Το συνολικό κόστος ενός προϊόντος σε ένα σύστημα ABC ισούται με το κόστος των πρώτων υλών και το άθροισμα του κόστους των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία κατά την διάρκεια της παραγωγής του.

Ουσιαστικά, η μέθοδος ABC μοντελοποιεί την χρήση των οργανωσιακών πόρων με βάση τις εκτελούμενες δραστηριότητες και συνδέει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων με τα παράγωγά τους, όπως είναι τα προϊόντα, οι πελάτες και οι υπηρεσίες.

Κάθε προϊόν απαιτεί ένα αριθμό δραστηριοτήτων, όπως είναι ο σχεδιασμός, η μηχανική, η αγορά, η παραγωγή και έλεγχος της ποιότητας. Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει πόρους διαφορετικών κατηγοριών. Οι οδηγοί κόστους αποτελούν συχνά μέτρα των εκτελούμενων δραστηριοτήτων.

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία είναι τα μόνα κόστη που μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα προϊόν. Με τη χρήση ενός συστήματος ABC, οι δραστηριότητες μπορούν να διαχωριστούν σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία.

Η βελτίωση της επίδοσης ενός συστήματος απαιτεί την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία. Μόνο τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα στην παραδοσιακή κοστολόγηση. Τα γενικά και τα διοικητικά έξοδα, καθώς και τα έξοδα πωλήσεων θεωρούνται ως έξοδα περιόδου και δεν καταλογίζονται στα προϊόντα. Όμως, πολλά από αυτά τα μη- βιομηχανικά κόστη αποτελούν στην ουσία και αυτά μέρος του

κόστους παραγωγής, πώλησης, διανομής και εξυπηρέτησης που σχετίζονται με τα προϊόντα. Για παράδειγμα, οι προμήθειες που πληρώνονται στους πωλητές, τα κόστη αποστολής και οι εγγυήσεις επισκευής και συντήρησης είναι εύκολο να αποδοθούν σε μεμονωμένα προϊόντα.

Επομένως, κατά τη εφαρμογή του ABC καταλογίζονται στα προϊόντα όλα τα γενικά έξοδα, τόσο τα βιομηχανικά όσο και τα μη-βιομηχανικά, αρκεί να συντελούν πραγματικά στην παραγωγή των προϊόντων. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, όλα τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα, ακόμη και εκείνα που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα αυτά. Για παράδειγμα, ένα μέρος του μισθού του φύλακα ασφαλείας του εργοστασίου καταλογίζεται σε κάθε προϊόν, παρόλο που ο μισθός του φύλακα δεν επηρεάζεται καθόλου από το ποια προϊόντα παράγονται ή δεν παράγονται σε μια περίοδο.

Στο ABC ένα κόστος καταλογίζεται σε ένα προϊόν μόνο αν υπάρχει καλός λόγος να θεωρηθεί ότι το κόστος θα μπορούσε να επηρεαστεί από αποφάσεις που αφορούν το προϊόν. Μια άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο συστημάτων έχει σχέση με την χρήση συντελεστών επιμερισμού των γενικών εξόδων. Πιο συγκεκριμένα, στην παραδοσιακή κοστολόγηση υπάρχει ένας συντελεστής επιμερισμού των γενικών εξόδων. Η βάση επιμερισμού είναι η άμεση εργασία και οι μηχανοώρες. Αυτή η απλοποιημένη προσέγγιση του καταλογισμού των γενικών εξόδων είναι δυνατό να οδηγήσει σε διαστρεβλωμένα μοναδιαία παραγωγικά κόστη, όταν χρησιμοποιείται για την λήψη αποφάσεων.

5.5 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στην απορροφητική κοστολόγηση ισχύουν τα εξής:

- Τα ΓΒΕ σταθερά και μεταβλητά συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων
- Θεωρεί τα σταθερά ΓΒΕ ως ένα κόστος που έχει εκπνεύσει κατά το τέλος της περιόδου
- Παραμένει το σταθερό κόστος ενσωματωμένο στο κόστος αποθεμάτων και όταν πωληθούν χρεώνεται στο κόστος πωληθέντων
- Δίνει έμφαση στο κόστος παραγωγής με βάση το οποίο αποτιμώνται τα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων για να καταλήξει στο μικτό αποτέλεσμα.
- Είναι μέθοδος αποδεκτή από την αρχή της συσχέτιση των εξόδων με τα έσοδα.

Στην οριακή κοστολόγηση ισχύουν τα εξής:

- τα σταθερά γβε δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων
- Θεωρεί τα σταθερά γβε ως ένα κόστος που έχει εκπνεύσει κατά το τέλος της περιόδου και πρέπει να χρεωθεί άμεσα στα αποτελέσματα ανεξαρτήτως πώλησης ή όχι του προϊόντος.
- Δίνει έμφαση στα μεταβλητά έξοδα
- Είναι μη αποδεκτή από την αρχή συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΑΣΚΗΣΗ 1 ΑΠΛΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Μια επιχείρηση παράγει τα δύο προϊόντα Α και Β

Μεταβλητό κόστος παραγωγής:

A = €82 και B = €100

Σταθερό κόστος €500.000

Ζητείται:

Κόστος παραγωγής για 10.000 μονάδες Α και Κόστος παραγωγής για 12.000 μονάδες Β

Απάντηση

Προϊόν Α

Μεταβλητό κόστος: $(10.000 \times 82) = 820.000$

Σταθερό κόστος: 500.000

Συνολικό κόστος παραγωγής: €1.320.000

Προϊόν Β

Μεταβλητό κόστος: $(12.000 \times 100) = 1.200.000$

Σταθερό κόστος: 500.000

Συνολικό κόστος παραγωγής: €1.700.000

Και τα δύο μαζί

$820.000 + 1.200.000 + 500.000 = \text{€}2.520.000$

ΑΣΚΗΣΗ 2 ΑΣΚΗΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΡΙΑ ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

1)Εταιρεία ποδηλάτων διέθετε €50,000 απόθεμα άμεσων υλικών στην αρχή της περιόδου
Οι αγορές κατά τη διάρκεια της περιόδου ανήρθαν σε €210,000 και το τελικό απόθεμα ήταν €60,000.

Τι άμεσα υλικά χρησιμοποιήθηκαν; $€50,000 + €210,000 - €60,000 = €200,000$

2)Τα άμεσα εργατικά της περιόδου ήταν €105,500

Το γενικό βιομηχανικό κόστος της περιόδου ήταν €194,500

Ποια είναι το συνολικό κόστος παραγωγής;

Κόστος Άμεσων Υλικών €200,000

Κόστος Άμεσων Εργατικών 105,500

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα 194,500 **Συνολικό Κόστος Παραγωγής = €500,000**

3)Υποθέτουμε ότι το ενδιάμεσο απόθεμα (WIP) στην αρχή της περιόδου ήταν €30,000 και στο τέλος της περιόδου ήταν €35,000

Ποιο είναι το κόστος των τελικών προϊόντων που παράχθηκαν;

Ενδιάμεσο Απόθεμα Αρχής Περιόδου €30,000

Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος 500,000

Ενδιάμεσο Απόθεμα Τέλους Περιόδου 35,000 **Κόστος Προϊόντων που Παράχθηκαν = €495,000**

4)Υποθέτουμε ότι το απόθεμα τελικών προϊόντων στην αρχή της περιόδου ήταν €10,000και στο τέλος της περιόδου ήταν €15,000

Ποιο είναι το κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν (κόστος πωληθέντων);

Απόθεμα Αρχής Περιόδου€10,000

Κόστος Παραχθέντων495,000

Απόθεμα Τέλους Περιόδου15,000

Κόστος Πωληθέντων = €490,000

ΑΣΚΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΟΡΙΑΚΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΑΣΚΗΣΗ 1

Έστω ότι παράχθηκαν 15,000 τεμάχια και πουλήθηκαν 15,000 τεμάχια. Τα 15,000 τεμάχια πουλήθηκαν με €50.

Το μοναδιαίο μεταβλητό κόστος παραχθέντων είναι €25. Το μοναδιαίο μεταβλητό κόστος Πωλήσεων & Διοίκησης είναι €5.

Το σταθερό κόστος παραγωγής είναι €150,000. Τα σταθερά έξοδα Πωλήσεων & Διοίκησης είναι €50,000

Αποτελέσματα με ΟΡΙΑΚΗ Κοστολόγηση

Πωλήσεις (15,000 x €50) €750,000
Μεταβλητό Κόστος Πωληθέντων(15,000 x €25) 375,000
Περιθώριο Παραγωγής €375,000
Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεως & Διοίκησης 75,000
Περιθώριο Συνεισφοράς (Contribution margin) \$300,000
Σταθερά Κόστη:
Σταθερό Κόστος Παραγωγής €150,000
Σταθερά Έξοδα Πωλήσεως & Διοίκησης 50,000
200,000
Κέρδη €100,000

Αποτελέσματα με ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ Κοστολόγηση

Πωλήσεις (15,000 x €50) €750,000
Κόστος Πωληθέντων (15,000 x \$35) 525,000
Μεικτό Κέρδος €225,000
Έξοδα Πωλήσεως & Διοίκησης(€75,000+€50,000) 125,000
Κέρδη €100,000

ΑΣΚΗΣΗ 2

Έστω ότι παράχθηκαν 15,000 τεμάχια και πουλήθηκαν 12,000 τεμάχια. Τα 12,000 τεμάχια πουλήθηκαν με €50

Το μοναδιαίο μεταβλητό κόστος παραχθέντων είναι €25. Το μοναδιαίο μεταβλητό κόστος Πωλήσεων & Διοίκησης είναι €5

Το σταθερό κόστος παραγωγής είναι €150,000. Τα σταθερά έξοδα Πωλήσεων & Διοίκησης είναι €50,000

Αποτελέσματα με ΟΡΙΑΚΗ Κοστολόγηση

Πωλήσεις(12,000 x €50) €600,000

Μεταβλητό Κόστος Πωληθέντων:

Μεταβλητό Κόστος Παραχθέντων(15,000 x €25) €375,000

-Απόθεμα Τέλους Περιόδου(3,000 x €25) 75,000

Μεταβλητό Κόστος Πωληθέντων 300,000

Παραγωγικό Περιθώριο €300,000

Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεως & Διοίκησης 60,000

Περιθώριο Συνεισφοράς (Contribution margin) €240,000

Σταθερά Κόστη:

Σταθερό Κόστος Παραγωγής €150,000

Σταθερά Έξοδα Πωλήσεως & Διοίκησης 50,000

200,000

Κέρδη €40,000

Αποτελέσματα με ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ Κοστολόγηση

Πωλήσεις(12,000 x €50) €600,000

Κόστος

Πωληθέντων:

Κόστος Παραχθέντων(15,000 x €35) €525,000

-Απόθεμα Τέλους Περιόδου(3,000 x €35) 105,000

Κόστος Πωληθέντων 420,000

Μεικτό Κέρδος €180,000

Έξοδα Πωλήσεως & Διοίκησης[(12,000 x €5)+€50,000] 110,000

Κέρδη €70,000

ΑΣΚΗΣΗ 3

Για μια Α.Ε δίνονται τα εξής δεδομένα που αφορούν την λειτουργία του τελευταίου έτους:

Αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	0
Παραχθείσες μονάδες	12000
Μονάδες πωληθείσες	11230
Τιμή πώλησης ανά μονάδα	90
Μεταβλητό κόστος ανά μονάδα:	
Άμεσα υλικά	20
Άμεση εργασία	10
Γ.Β.Ε	8
Έξοδα διοίκησης και διάθεσης	5
Σταθερό κόστος	180000
Μεταβλητό κόστος	150000

ΛΥΣΗ:

Το κόστος παραγωγής ανα μονάδα με βάση την απορροφητική κοστολόγηση θα είναι:

Άμεσα υλικά	20
Άμεση εργασία	10
Γ.Β.Ε	8
Σταθερά Γ.Β.Ε	15
ΣΥΝΟΛΟ	53

Το κόστος παραγωγής ανα μονάδα με βάση την οριακή κοστολόγηση θα είναι:

Άμεσα υλικά	20
Άμεση εργασία	10
Γ.Β.Ε	8
ΣΥΝΟΛΟ	38

Η ΚΑΧ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Βάσει της απορροφητικής κοστολόγηση η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα είναι:

Πωλήσεις (11250 μον x 5€συν 150000€)	1012500
Κόστος πωληθέντων	596250
(αρχικό απόθεμα ετοιμών 0	
Συν κόστος παραχθέντων 636000	
<u>Μείον τελικό απόθεμα ετοιμών 39750)</u>	
= Μικτό κέρδος	416250
Μείον έξοδα διοίκησης και διάθεσης	206250
= ΚΑΘΑΡΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	210000

Η ΚΑΧ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Βάσει της οριακής κοστολόγηση η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα είναι:

Πωλήσεις (11250 μον x 5€συν 150000€)	1012500
Κοστος πωληθεντων	483750
(αρχικο αποθεμα ετοιμων 0	
Συν κόστος παραχθεντων 456000	
<u>Μειον τελικο αποθεμα ετοιμων 28500)</u>	
<u>Αρα μεταβλητό κόστος πωληθεντων</u>	<u>427500</u>
Συν μεταβλητά έξοδα διοίκηση και διάθεσης	56250
= Μικτό κέρδος	528750
Μειον σταθερα έξοδα διοικηση και διαθεσης	150000
Μειον σταθερα ΓΒΕ	180000
= ΚΑΘΑΡΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	198750

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ανάλογα με την μέθοδο κοστολόγησης θα επηρεάζονται και τα αποτελέσματα.

Σε μια περίοδο αν οι παραγόμενες μονάδες είναι ίσες με τις πωλούμενες μονάδες τότε οι δύο μέθοδοι θα δείξουν το ίδιο κέρδος.

Σε μια περίοδο αν οι παραγόμενες μονάδες είναι περισσότερες από τις πωλούμενες μονάδες τότε η απορροφητική κοστολόγηση θα δείξει περισσότερα κέρδη.

Σε μια περίοδο αν οι παραγόμενες μονάδες είναι λιγότερες από τις πωλούμενες μονάδες τότε η οριακή κοστολόγηση θα δείξει περισσότερα κέρδη.

Συνεπώς με την οριακή κοστολόγηση όσο αυξάνονται οι πωλήσεις τόσο θα αυξάνονται τα κέρδη, συνεπώς αυτό εξυπηρετεί την αξιολόγηση της αποδοτικότητας.

ΑΣΚΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Μια ΑΕ παράγει δύο προϊόντα, το προϊόν Α και το προϊόν Β. Η παραγωγή, η τρέχουσα τιμή καθώς και το κόστος παραγωγής είναι τα εξής:

	ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
ΠΡΟΙΟΝ Α	200 μοναδες	125 €	110€
ΠΡΟΙΟΝ Β	800 μονάδες	18€	20€
ΣΥΝΟΛΟ	1000 μονάδες		

Η διοίκηση της εταιρείας θεωρεί πως επειδή το κόστος παραγωγής του προϊόντος Β είναι υψηλότερο από την τιμή πώλησής του, το προϊόν αυτό είναι μη ανταγωνιστικό και συνεπώς θα πρέπει να διακοπεί η παραγωγή του.

Πριν βέβαια ληφθεί η απόφαση για την διακοπή του ή μη, καλό θα ήταν να γίνει μια βαθύτερη ανάλυση βασισμένη στην μεθοδολογία ABC.

Επιπρόσθετες πληροφορίες:

Άμεσο κόστος προϊόντος Α 100€/μονάδα

Άμεσο κόστος προϊόντος Β 10€/μονάδα

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	
ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ	
ΕΤΗΣΙΟΣ ΦΟΡΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	10000 ΕΝΤΟΛΕΣ ΑΓΟΡΑΣ
ΕΤΗΣΙΟ ΚΟΣΤΟΣ	10000€
ΕΝΤΟΛΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΟΥΝΤΑΙ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΓΙΑ	30

ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΤΟΥ Α	
ΕΝΤΟΛΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΟΥΝΤΑΙ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΤΟΥ Β	5

ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ /ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟΥ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ
10000€10000	10€
ΑΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ + ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
ΠΡΟΙΟΝ Α 100€+ 10€	110€
ΠΡΟΙΟΝ Β 10€+ 10€	20€

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

ΚΟΣΤΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ / ΦΟΡΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟΥ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ
10000 / 10000€	1€
ΕΝΤΟΛΕΣ ΑΓΟΡΑΣ x ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΜΕΣΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
ΠΡΟΙΟΝ Α 30 x 1€	30€
ΠΡΟΙΟΝ Β 5 x 1€	5€
ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ +ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
ΠΡΟΙΟΝ Α 100+30	130
ΠΡΟΙΟΝ Β 10+5	15

Με βάση λοιπόν την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων βλέπουμε ότι η παραγωγή του προϊόντος Α είναι πιο ακριβή άρα πιο ανταγωνιστικό προϊόν είναι το Α σε σχέση με το Β το οποίο έχει μικρότερο κόστος παραγωγής. Συνεπώς δεν θα έπρεπε να διακοπεί η παραγωγή του Β προϊόντος αλλά του Α.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τα κοστολογικά συστήματα και συγκεκριμένα με την απορροφητική κοστολόγηση, την οριακή και την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.

Αντικείμενο της διαδικασίας της κοστολόγησης είναι η ανάλυση του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης, η οποία χρησιμοποιείται για:

- τη λήψη αποφάσεων
- τον προγραμματισμό
- τον έλεγχο και
- την αξιολόγηση της δράσης της επιχείρησης

Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνει τα εξής βασικά βήματα:

- Λογισμός (σχηματισμός του κόστους κατ' είδος)
- Μερισμός (σχηματισμός του κόστους κατά προορισμό ή αλλιώς του λειτουργικού κόστους) -
- Καταλογισμός (σχηματισμός του κόστους των τελικών φορέων δηλαδή του κόστους των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών ανά είδος)

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι το σύνολο συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων. Υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες σε κάθε σύστημα κοστολόγησης.

1. Μέτρηση του κόστους
2. Εσωλογιστική κοστολόγηση (καταγραφή του κόστους)
3. Ανάλυση του κόστους
4. Έκθεσή του κόστους

Το είδος του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζεται κάθε φορά εξαρτάται άμεσα από το είδος της παραγωγική διαδικασίας στη οποία εφαρμόζεται.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ

ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ

ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ Α.(1981), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ

ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Κ. Μ. (1972) ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ

ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

[www./mscinaccounting.teipir.gr/uploads/b5f35ef53b090356bdec2c5cf9431a3.pdf](http://www.mscinaccounting.teipir.gr/uploads/b5f35ef53b090356bdec2c5cf9431a3.pdf)

www.oe-e.gr/oe/images/stories/pdfs/seminaria/dioikitik_logistiki.pdf

www.academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=Vn...tabid=381www.vatistas-accounting.gr/index.php/el/ct-menu.../ct-menu-item-29

www.serresbiz.com/312c/el/other/thesis/costing.pdf