

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών**

**στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική  
Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων**

**Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων**

**Διπλωματική Εργασία**

**Η Δυνατότητα Εφαρμογής Ολοκληρωμένου  
Συστήματος Κοστολόγησης και η Συσχέτισή του με  
τον Αποτελεσματικό Έλεγχο**

του

**Χρήστου Καράμπελα του Δημητρίου**

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών  
Αποφάσεων**

**Φεβρουάριος 2022**



**Postgraduate Program**

**in Tax Accounting and Financial Management of Strategic  
Decisions**

**Department of Business Administration**

**Thesis**

**The Applicability of an Integrated Costing System  
and its correlation with Effective Audit-Control**

**of**

**Christos Karampelas, Father's Name Demetrios**

**Submitted as required for the acquisition of the Master's Degree in Tax  
Accounting and Financial Management of Strategic Decisions**

**February 2022**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία με θέμα την Δυνατότητα Εφαρμογής Ολοκληρωμένου Συστήματος Κοστολόγησης και η Συσχέτισή του με τον Αποτελεσματικό Έλεγχο έχει εκπονηθεί στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των Μεταπτυχιακών Σπουδών του συγγραφέως στην Φορολογική, Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών αποφάσεων. Αναπτύχθηκε και ολοκληρώθηκε σε πέντε κεφάλαια με σκοπό την τεκμηρίωση της δυνατότητας εφαρμογής ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης στο σύγχρονο επιχειρησιακό περιβάλλον καθώς και το πώς αυτό σχετίζεται με τον αποτελεσματικό έλεγχο. Η επιλογή και η άρτια εφαρμογή – ενσωμάτωση ενός κοστολογικού συστήματος στο ενδοεπιχειρησιακό περιβάλλον θα μπορούσε να χαρακτηριστεί μια πρόκληση για κάθε επιχείρηση καθώς μέσω της κοστολογικής οργάνωσης της οικονομικής μονάδας και της επιλογής ενός αποτελεσματικού και ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης επιτυγχάνουμε την καλύτερη δυνατή ερμηνεία και ανάλυση του κόστους. Μέσω της παρούσας μελέτης, αναλύοντας μια σειρά διαδικασιών που καλείται να εκτελέσει ένα ολοκληρωμένο κοστολογικό σύστημα (κατανομή έμμεσου κόστους, επιμερισμός – επανεπιμερισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων, εκτίμηση συνεχούς και εξατομικευμένης παραγωγικής διαδικασίας), καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως η Παραδοσιακή μέθοδος της Απορροφητικής Κοστολόγησης υπερτερεί σε επίπεδο εφαρμογής έναντι της Οριακής Κοστολόγησης. Το σύγχρονο, ανταγωνιστικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον επιβάλλει την ταυτόχρονη εφαρμογή ενός επιπρόσθετου συστήματος Κοστολόγησης με επικουρική και ταυτόχρονη δράση κάλυψης διοικητικών σκοπών. Το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων έρχεται για να επικαλύψει όλα τα πιθανά κενά που παρουσιάζει η Παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης σε επίπεδα Διοίκησης, Λήψης Αποφάσεων και Διενέργειας Ελέγχων. Η συμπόρευση των δύο αυτών κοστολογικών συστημάτων στο ενδοεπιχειρησιακό περιβάλλον θα αποτελέσει την ζητούμενη εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης. Η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων θα αποτελέσει την βάση της οργανωτικής διοικητικής λειτουργίας μέσω της οποίας θα πραγματοποιηθεί επίτευξη του προσδιορισμού και της γνωστοποίησης των εταιρικών στόχων αλλά και η γενικότερη επίβλεψη και ο έλεγχος των αποτελεσμάτων. Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί πως σε καμία περίπτωση ένα κοστολογικό σύστημα δεν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ολοκληρωμένο χωρίς την συσχέτισή του με τον αποτελεσματικό έλεγχο. Το γενικότερο εφαρμοστέο πλαίσιο ελέγχων μιας οικονομικής μονάδας (οργανωσιακοί έλεγχοι, έλεγχοι πρόδρασης και ανάδρασης, έλεγχοι κλειστού και ανοιχτού κυκλώματος, έλεγχοι προϋπολογισμού) καθώς και ο ξεκάθαρος προσδιορισμός του ελεγκτικού ρόλου αποτελούν την επισφράγιση και την πιστοποίηση εγκυρότητας ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης. Μέσω της κατάλληλης ανατροφοδότηση των ελεγκτικών πορισμάτων δίνεται η ευκαιρία στην οικονομική μονάδα να αξιολογήσει το σύνολο των επιχειρησιακών της αποφάσεων και να τροποποιήσει αναλόγως την κοστολογική διαδικασία της.

## ABSTRACT

The present thesis on the Applicability of an Integrated Costing System and its correlation with Effective Control has been elaborated in the context of completion of the author's Postgraduate Studies in Tax, Accounting and Financial Management of Strategic Decisions. It was developed and completed in five chapters in order to document the applicability of an integrated costing system to the modern business environment and how this relates to effective control. The selection and the proper implementation and the integration of a cost accounting system in the intracorporate environment could be characterized as a challenge for every business as through the costing organization of the economic unit and the selection of an effective and integrated costing system we achieve the best possible interpretation and analysis of the cost. Through the present study, analyzing a series of processes that an integrated costing system is expected to perform (distribution of indirect costs, allocation – re-allocation of general industrial costs, estimation of continuous and individualized production process), we conclude that, in terms of application, the Traditional method of Absorbent Costing surpasses the Marginal costing method. The modern, competitive and constantly changing economic environment requires the simultaneous implementation of an additional costing system with an auxiliary and simultaneous action covering administrative purposes. The Activity-based Costing System fills all the possible gaps of the Traditional costing method at the levels of Administration, Decision Making and Auditing. The concurrence of these two costing systems in the intracorporate environment will constitute the requested implementation of an integrated costing system. The Activity-based Costing System will be the basis of the organizational administrative function through which the identification and disclosure of corporate objectives ,the general supervision and the control of the results will be achieved. Finally, it should be noted that under no circumstances could a costing system be characterized as integrated without its association with effective control. The general framework of the audits of an economic unit (organizational audits, action and feedback checks, closed-circuit and open-circuit audits, budget audits) as well as the clear definition of controlling constitute the sealing and certification of the validity of an integrated costing system. The appropriate feedback of audit findings gives the opportunity to the economic unit to evaluate all its operational decisions and to modify its costing process accordingly.

## Περιεχόμενα

1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	1
1.1 ΚΟΣΤΟΣ .....	2
1.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	2
1.3 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	3
2. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	5
2.1 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	5
2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	7
2.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.....	8
2.4 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ – ΕΠΑΝΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ.....	9
2.5 ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ.....	11
2.6 ΜΟΝΑΔΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ – ΤΜΗΜΑΤΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ .....	12
2.7 ΚΛΑΣΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	13
2.7.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....	13
2.7.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....	14
2.7.3 ΟΡΙΑΚΗ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ .....	17
- 2.7.3.Α ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	18
- 2.7.3.Β ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	19
2.8 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ACTIVITY BASED COSTING) .....	21
2.8.1 ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	23
2.8.2 ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ (COSTPOOLS).....	24
2.8.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....	26
2.8.4 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ACTIVITY BASED MANAGEMENT).....	27
2.8.5 ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ ΑΙΤΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΚΟΣΤΟΣ.....	29
2.8.6 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	29
3. BUDGET – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ.....	31
3.1 ΕΥΚΑΜΠΤΑ BUDGET DIRECT COSTING.....	32
3.2 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (BUDGETARY CONTROL).....	33
3.3 ΗΘΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΧΑΛΑΡΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	35
4. ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ – ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ.....	37
4.1 ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΟΣ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	37
4.1.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΟΙΧΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ.....	37

4.1.2	ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΛΕΙΣΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ .....	38
-	4.1.2.Α ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΔΡΑΣΗΣ .....	38
-	4.1.2.Β ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΑΔΡΑΣΗΣ.....	39
-	4.1.2.Γ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΔΡΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΑΣΗΣ.....	40
4.1.3	ΜΟΝΤΕΛΑ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ.....	43
4.1.4	ΜΕΤΡΗΣΕΙΣ.....	43
4.1.5	Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ .....	44
4.2	ΗΘΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΕΠΗΡΕΑΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ .....	45
4.2.1	ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΗΘΙΚΗΣ..	46
4.2.2	ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΗΘΙΚΗ .....	47
5.	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	48
6.	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	50

# 1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η Διοικητική Λογιστική είναι ο κλάδος της λογιστικής ο οποίος συγκεντρώνει και αναλύει έναν όγκο δεδομένων χρηματοοικονομικής φύσης και μη, με σκοπό την επεξεργασία και παρουσίαση αυτών ώστε να αποκτήσουν άμεση χρηστική αξία από τα διοικητικά στελέχη μιας οικονομικής μονάδας.

Οι παραπάνω πληροφορίες αξιοποιούνται άμεσα σε διαδικασίες σχεδιασμού, αξιολόγησης και ελέγχου για την εξασφάλιση της κατάλληλης διαχείρισης των διαθέσιμων πόρων. Είναι προφανές πως οι διαρκώς αυξανόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων σε συνδυασμό με την όλο και αυξανόμενη ανταγωνιστικότητα οδήγησαν τις επιχειρήσεις στην στροφή αξιοποίησης και μη οικονομικών πληροφοριών οι οποίες θα έδιναν λύση στην πολυπλοκότητα των διοικητικών αποφάσεων και στην επίλυση ζητημάτων σχετιζόμενα με την λήψη ενδοεπιχειρησιακών αποφάσεων.

Οι βασικές διοικητικές λειτουργίες μέσω των οποίων γίνεται αξιοποίηση όλων των παρεχόμενων πληροφοριών από την Διοικητική Λογιστική συνοψίζονται ως εξής:

- 1) Λήψη αποφάσεων
- 2) Προγραμματισμός
- 3) Διοίκηση καθημερινής λειτουργίας
- 4) Έλεγχος

Ο προγραμματισμός αναφέρεται στην αποτύπωση και καταγραφή του εταιρικού σκοπού καθώς και στην παροχή κατάλληλων οδηγιών και κατευθυντήριων γραμμών για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού.

Από την άλλη πλευρά μέσω του ελέγχου εξασφαλίζουμε την ορθή πραγματοποίηση καθώς και την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Εν ολίγοις, ο προγραμματισμός αποτελεί το εναρκτήριο λάκτισμα για την ανάληψη της επιχειρησιακής δράσης και δημιουργεί ανάγκη για έλεγχο ο οποίος δρα επικουρικά στην εφαρμογή επιπρόσθετου προγραμματισμού καθώς και στην εφαρμογή διορθωτικών κινήσεων.

Αναφορικά με το κομμάτι της λήψης αποφάσεων, είτε στα πλαίσια εκπλήρωσης καθημερινών αναγκών διοικητικής λειτουργίας είτε στα πλαίσια λήψης κομβικών αποφάσεων στρατηγικής σημασίας, είναι σημαντικό να παρέχετε από τα στελέχη μια σειρά αναλύσεων με παράλληλα εναλλακτικά σχέδια δράσης οι οποίες αξιοποιούνται κατάλληλα από τα ανώτατο στελέχη για την εκπλήρωση του εταιρικού στόχου .

Η χρησιμότητα και η αξιοποίηση της διοικητικής λογιστικής δεν περιορίζονται μόνο στην επίλυση προβλημάτων που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία αλλά και την ευρύτερη λειτουργία των βιομηχανικών παραγωγικών μονάδων. Η συνεισφορά της διοικητικής λογιστικής είναι εξίσου σημαντική και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αλλά και στο σύνολο των εμπορικών επιχειρήσεων. Το πεδίο εφαρμογής της διοικητικής λογιστικής διευρύνεται σε κάθε είδους οικονομική μονάδα ανεξαρτήτως

φορέα και στόχων. Έτσι, λοιπόν, η πρακτική εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής εντοπίζεται τόσο σε ιδιωτικές επιχειρήσεις όσο και σε κρατικούς - κυβερνητικούς οργανισμούς (κεντρική κυβέρνηση και τοπική αυτοδιοίκηση) καθώς και σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

### 1.1 ΚΟΣΤΟΣ

Ένα υψηλό ποσοστό των εργασιών που επιτελούνται από τα διοικητικά στελέχη στα πλαίσια του σχεδιασμού και προγραμματισμού της δραστηριότητας καθώς και του ελέγχου των λειτουργιών και της λήψης αποφάσεων σχετίζεται με το κόστος καθώς και τις διάφορες μορφές που μπορεί αυτό να εμφανίζεται στις οικονομικές μονάδες. Με βάση τον γενικά επικρατέστερο ορισμό ως «κόστος» ορίζεται η περιγραφή της ποσοτικής μέτρησης των οικονομικών πόρων που θυσιάστηκαν ή αυτών που πρόκειται να θυσιαστούν στο μέλλον για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου που έχει τεθεί από την οικονομική μονάδα. Για να προσδιοριστεί χρονικά το σημείο στο οποίο το κόστος αναγνωρίζεται ως έξοδο γίνεται χρήση των εννοιών του κόστους προϊόντος και του κόστους περιόδου. Το κόστος προϊόντος είναι αυτό το οποίο συνδέεται με το σύνολο των αγαθών που αποτελούν αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας ή αποτελούν απόθεμα αγορών και προορίζονται για πώληση στα πλαίσια των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση μιας βιομηχανικής επιχείρησης ορίζεται ως υποθηκεύσιμο κόστος εκείνο το οποίο αντιστοιχεί στα έτοιμα προϊόντα ως αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι την στιγμή της πώλησής τους. Το σύνολο των στοιχείων που δεν συμμετέχουν στο κόστος του προϊόντος συντελούν το κόστος περιόδου. Ο προσδιορισμός αυτών των στοιχείων κόστους πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο μέσα από τον χρόνο εμφάνισης και εφαρμογής τους και όχι συσχετίζοντάς τα με τις παραγόμενες μονάδες. Ως παραδείγματα κόστους περιόδου θα μπορούσαμε να ορίσουμε το κόστος έρευνας και ανάπτυξης, το κόστος διοίκησης καθώς και το κόστος μάρκετινγκ.

### 1.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Στα πλαίσια κάθε επιχειρηματικής δραστηριότητας της οποίας κύριο στόχος είναι η πραγματοποίηση του κέρδους και η δημιουργία αξίας απαιτείται πρωτίστως η άρτια κοστολογική οργάνωση της οικονομικής μονάδας. Μέσω της εγκατάστασης κοστολογικών συστημάτων οι οικονομικές μονάδες προσπαθούν να προσδιορίσουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών τα οποία αποτελούν και το κύριο αντικείμενο κοστολόγησης και ορίζονται ως φορείς κόστους. Η διάκριση των φορέων κόστους εντοπίζεται στους ενδιάμεσους φορείς κόστους και στους τελικούς φορείς κόστους. Ως τελικός φορέας κόστους ορίζεται όταν τα προϊόντα προορίζονται για άμεση διάθεση στο αγοραστικό κοινό ή μπορούν να διατεθούν στην παραγόμενη μορφή τους. Οι ενδιάμεσοι φορείς κόστους περιλαμβάνουν τα προϊόντα εκείνα τα οποία βρίσκονται σε ένα μεταβατικό στάδιο και προορίζονται για το επόμενο στάδιο επεξεργασίας. Η έννοια του φορέα κόστους διευρύνεται μέσα από τις εξελιγμένες τεχνικές κοστολόγησης στις οποίες, εκτός του κόστους των προϊόντων, συμπεριλαμβάνεται μια πληθώρα στοιχείων κόστους των οποίων η χρησιμότητα ανάλυσης και αξιολόγησης κρίνεται από την οικονομική μονάδα. Για την καλύτερη δυνατή κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης και την άρτια κοστολογική μέτρηση



είναι απαραίτητο να προηγηθεί διαχωρισμός σε σχέση με τα τμήματα ή τις λειτουργίες της παραγωγικής διαδικασίας. Έτσι, λοιπόν, κάθε τμήμα ή γενικευμένη λειτουργία που κρίνεται ότι αποτελεί την κύρια αιτία δημιουργίας κόστους του οποίου επιδιώκεται ο προσδιορισμός ονομάζεται θέση ή κέντρο κόστους. Οι οικονομικές μονάδες μέσω της διαίρεσης της παραγωγικής διαδικασίας σε κέντρα κόστους στοχεύουν σε μία γενικευμένη ακρίβεια της κοστολογικής διαδικασίας. Επίσης, διευκολύνεται σε μεγάλο ποσοστό η ελεγκτική διαδικασία που έχει οριστεί από την διοίκηση της επιχείρησης για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του κάθε τμήματος. Επιπρόσθετα, επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή κατανόηση και εξοικείωση εκ μέρους των στελεχών της επιχείρησης όλων εκείνων των στοιχείων που συντελούν στο κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών της παραγωγικής διαδικασίας.

### 1.3 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η αυξητική τάση του ανταγωνισμού αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια στην διατήρηση των τιμών σε υψηλά επίπεδα από την πλευρά των επιχειρήσεων. Κάτι τέτοιο καθιστά αναγκαία και επιτακτική την προσαρμογή των επιχειρήσεων στην εις βάθος κατανόηση και ανάλυση της έννοιας του κόστους καθώς και την πρακτική εφαρμογή εργαλείων για την μέτρηση και τον έλεγχο αυτού. Κρίνεται, λοιπόν, αναγκαίος ο σχεδιασμός ενός συστήματος κοστολόγησης ο οποίος, μέσω της εφαρμογής του, θα δρα υποστηρικτικά στην Διοίκηση της οικονομική μονάδας σχεδιασμού προϊόντων, στις ελεγκτικές διαδικασίες κόστους παραγωγής και εμπορίας καθώς και σε μια σειρά διαδικασιών λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να επιτρέπει μέσω του σχεδιασμού του την ορθή αξιολόγηση της κερδοφορίας των προϊόντων, της αποτελεσματικότητας των παραγωγικών διαδικασιών καθώς και το κατά πόσο οι προτάσεις για επενδύσεις και εισόδους σε νέες αγορές δρουν προς το συμφέρον της οικονομικής μονάδας. Επιπρόσθετα, είναι πολύ σημαντικό το κοστολογικό σύστημα να ελέγχει εις βάθος τα έξοδα, τα κόστη, τον τρόπο υπολογισμού των αποκλίσεων καθώς και την αιτιολόγηση των αποκλίσεων. Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει στοχευμένα να επικεντρώνεται ανά δραστηριότητα σε περιοχές κόστους μέσα από τις οποίες, με μετρήσιμες απόδοσης υλικών και εργασίας, δύναται να εξάγει τα κατάλληλα συμπεράσματα και να παρέχει στην οικονομική μονάδα αξιόπιστες πληροφορίες περί εντοπισμού περιπτώσεων υψηλού κόστους και χαμηλής απόδοσης. Βασικό χαρακτηριστικό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει να αποτελεί η αντικειμενική πληροφόρηση προς την Διοίκηση. Πιο συγκεκριμένα, το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να καλύπτει πλήρως το σύνολο της παραγωγικής και εμπορικής διαδικασίας αποδίδοντας τα κόστη στα προϊόντα που τα προκαλούν μέσω αντικειμενικών συσχετισμών των αναλώσεων καθώς και με το σύνολο της αλληλεπίδρασης των πόρων με τα αποτελέσματα. Οι επιμερισμοί γενικής φύσεως του κόστους στα προϊόντα θα πρέπει να αποκλείονται και να παρέχεται τακτικά μέσω της αξιοποίησης κοινών βάσεων δεδομένων τυποποιημένη αλλά και κατά περίπτωση ειδικά διαμορφωμένη και εναρμονισμένη πληροφόρηση. Βασικά χαρακτηριστικά της λειτουργίας του κοστολογικού συστήματος θα πρέπει να αποτελούν η παραγωγή και η διακίνηση πληροφοριών για τους σκοπούς της οικονομικής μονάδας. Σε μια οργανωτική δομή με επίκεντρο συγκεκριμένα αντικείμενα κοστολόγησης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η μορφή και οι ανάγκες της σε συνδυασμό με τους χρησιμοποιούμενους πόρους καθώς και τις διαδικασίες της αλυσίδας πρόσθεσης αξίας.

Την δημιουργία ενός κοστολογικού συστήματος θα μπορούσαμε να την αποτυπώσουμε στα ακόλουθα στάδια :

1) Απεικόνιση της υπάρχουσας κατάστασης.

Είναι πολύ σημαντικό να γίνει μια λεπτομερής περιγραφή της οργανωτικής δομής της επιχείρησης, καταγραφή του βιομηχανικού εξοπλισμού και της παραγωγικής διαδικασίας καθώς και μία περιγραφή και αξιολόγηση του υφιστάμενου κοστολογικού συστήματος.

2) Προσδιορισμός των αναγκών της πληροφόρησης του συνόλου των ιεραρχικών επιπέδων.

Θα πρέπει να αξιολογείται το επίπεδο λεπτομέρειας της παραγόμενης πληροφορίας πάντοτε με γνώμονα το αντικείμενο κοστολόγησης, το περιεχόμενο, την μορφή και την συχνότητα των αναφορών κατά αποδέκτη.

3) Σχεδιασμός και ανάπτυξη του νέου συστήματος κοστολόγησης και απολογιστικών ελέγχων.

Μέσα στα προαναφερόμενα εντάσσονται διαδικασίες καταχώρησης μετρήσεων, αξιολόγησης συστημικών προδιαγραφών, συλλογή και κωδικοποίηση πληροφοριών, επεξεργασία δεδομένων κόστους και εξόδων, κατάρτιση δεικτών efficiency καθώς και μια σειρά ανάλυσης αποκλίσεων προτύπων-απολογιστικών και αξιολόγησης αποτελεσμάτων.

4) Προσαρμογή της οικονομικής μονάδας στα δεδομένα του νέου κοστολογικού συστήματος καθώς και τον σχεδιασμό και εφαρμογή των αλλαγών που επιβάλλονται.

5) Εκπαίδευση των διοικητικών στελεχών στα δεδομένα του νέου κοστολογικού συστήματος

## 2. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στόχος της κοστολόγησης είναι ο προσδιορισμός του κόστους των παραγόμενων προϊόντων το οποίο αποτελείται από το κόστος των Άμεσων υλικών, το κόστος της Άμεσης εργασίας και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.). Τα παραπάνω στοιχεία του κόστους συνδέονται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία. Πιο συγκεκριμένα, το κόστος των Άμεσων υλικών, της Άμεσης εργασίας καθώς και τα Γ.Β.Ε. που συνδέονται άμεσα με τα παραγόμενα προϊόντα εντάσσονται στο κόστος των παραγόμενων μονάδων προϊόντων. Πέρα από τα Γ.Β.Ε. των οποίων η σύνδεση με τα παραγόμενα προϊόντα είναι άμεση, υπάρχει και μια μερίδα Γ.Β.Ε. τα οποία συνδέονται έμμεσα με την παραγωγική διαδικασία και ο τρόπος σύνδεσής τους με τα παραγόμενα προϊόντα αποτελεί ερωτηματικό. Έτσι, λοιπόν, ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που καλείται να επιλύσει η κοστολόγηση για την εφαρμογή και την προσαρμογή του κατάλληλου συστήματος κοστολόγησης στην εκάστοτε παραγωγική διαδικασία είναι η σύνδεση των έμμεσων Γ.Β.Ε. με τα παραγόμενα προϊόντα, αξιολογώντας παράλληλα και την μορφή της παραγωγικής διαδικασίας αλλά και τον αριθμό των παραγόμενων προϊόντων.

### 2.1 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η σύνδεση των Γ.Β.Ε. με τα παραγόμενα προϊόντα βασίζεται στην θεμελιώδη αρχή που ορίζει ότι η επιβάρυνση του παραγόμενου προϊόντος με τα Γ.Β.Ε. θα πρέπει να είναι άμεσα σχετιζόμενη με τα Γ.Β.Ε. του παραγωγικού τμήματος ή του συνόλου των τμημάτων της παραγωγικής διαδικασίας μέσα από τα οποία διέρχεται το προϊόν μέχρι το τέλος της επεξεργασίας του. Η πρώτη διάσταση του προβλήματος με την οποία ερχόμαστε αντιμέτωποι αναφορικά με τον επιμερισμό των Γ.Β.Ε. είναι άμεσα σχετιζόμενη με τον χρόνο προσδιορισμού της τιμής πώλησης των τελικών προϊόντων μιας επιχείρησης. Πολλές φορές η επιχείρηση διαμορφώνει την τελική τιμή πώλησης του προϊόντος βασιζόμενη σε εξωτερικούς παράγοντες λαμβάνοντας υπόψη μια κλίμακα τρεχουσών διαμορφωμένων τιμών αγοράς. Ακολουθώντας την συγκεκριμένη στρατηγική είμαστε σε θέση να επιβαρύνουμε τα προϊόντα με τα έμμεσα Γ.Β.Ε. στο τέλος της χρήσης όταν όλα τα πραγματικά Γ.Β.Ε. για κάθε τμήμα του εργοστασίου είναι πλέον γνωστά. Θα πρέπει να γίνει καταμέτρηση και αξιολόγηση του συνόλου των παραγωγικών πόρων που απορροφήθηκαν από το εκάστοτε παραγωγικό τμήμα κατά την εκτέλεση της παραγγελίας και μέχρι την ολοκλήρωση αυτής και με βάση αυτό θα πρέπει να καταλήξουμε και στην ακριβή επιβάρυνση των Γ.Β.Ε. στο τελικό προϊόν. Στην πληθώρα των περιπτώσεων ο κύριος παράγοντας που επηρεάζει άμεσα και καθοριστικά την τελική τιμή των παραγόμενων προϊόντων είναι το τελικό κόστος παραγωγής. Μόνο κατά την ολοκλήρωση εκτέλεσης της παραγγελίας από την στιγμή της λήψης της θα είναι σε θέση η επιχείρηση να προσδιορίσει την τελική τιμή πώλησης προσαυξανόμενη κατά ένα ποσοστό το οποίο θα της επιτρέπει τόσο την κάλυψη των εξόδων αλλά και την επίτευξη του επιθυμητού ποσοστού κερδοφορίας. Γίνεται εύκολα αντιληπτό πως στην παρούσα φάση το πρόβλημα που προκύπτει έχει να κάνει με την μεταγενέστερη λήψη της απαραίτητης πληροφορίας για την ακριβή

διαμόρφωση της τιμολογιακής πολιτικής. Ακόμη μια περίπτωση που παρουσιάζει αξιοσημείωτο βαθμό δυσκολίας είναι αυτή στην οποία θα πρέπει η τιμή πώλησης να διαμορφωθεί πριν την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας ή την εκτέλεση της παραγγελίας με σκοπό να δοθεί η ανάλογη προσφορά στον πελάτη. Σε αυτή την περίπτωση δεν είναι γνωστά τα στοιχεία του άμεσου και έμμεσου κόστους καθώς ενδέχεται να προκύψουν μεταβολές σε δεδομένα όπως οι τιμές των πρώτων υλών και τα εργατικά κόστη ανάμεσα στις χρονικές περιόδους. Σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει η επιχείρηση μέσω των προβλέψεων να είναι σε θέση να προσδιορίσει όσο το δυνατόν με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος παραγωγής για την εκτέλεση της συγκεκριμένης παραγγελίας με σκοπό την επίτευξη του ζητούμενου ποσοστού κερδοφορίας. Πέρα από την διαμόρφωση της τιμής είναι πολύ σημαντικό για κάθε επιχείρηση να έχει πλήρη και αναλυτική εικόνα των πωλήσεων των προϊόντων της. Πολύ σημαντικός παράγοντας για την άμεση και ορθή λήψη της παραπάνω πληροφορίας είναι ο επιμερισμός των Γ.Β.Ε. Είναι πολύ σημαντικό για την επιχείρηση να διαθέτει ως βάση μια αναλυτική πληροφόρηση με την οποία θα είναι σε θέση να επιτελέσει ελεγκτικούς και άλλους διοικητικούς σκοπούς. Αξιολογώντας όσο το δυνατόν καλύτερα την παραπάνω πηγή πληροφόρησης είναι σε θέση να εκτιμήσει την αποδοτικότητα της, να επαναπροσδιορίσει τους στόχους της, να εντοπίσει τυχόν απώλειες και παραλήψεις και, τέλος, να επαναφέρει τα ποσοστά κερδοφορίας στα επιθυμητά επίπεδα.

Ο επιμερισμός του κόστους επί της ουσίας είναι ένα πρόβλημα που καλούμαστε να επιλύσουμε και το οποίο αναφέρεται στην σύνδεση ενός στοιχείου κόστους ή μιας ομάδας από στοιχεία κόστους με έναν ή περισσότερους φορείς, τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παράγει η επιχείρηση ή θέσεις κόστους οι οποίες αναφέρονται στα τμήματα τα οποία είναι οργανωμένη η επιχείρηση. Σε έναν ιδανικό κόσμο κάνοντας χρήση κοστολόγησης θα έπρεπε κάθε στοιχείο κόστους να συνδέεται με το αντικείμενο του κόστους, την αιτία, δηλαδή, που το προκάλεσε. Επί του πρακτέου, αυτό που προσπαθούμε να επιτύχουμε με την κοστολόγηση είναι ο ορθότερος προσδιορισμός της σχέσης του κόστους με τους φορείς κάνοντας χρήση μιας συνάρτησης η οποία με βάση τα αποτελέσματά της στηρίζει την ορθή σχέση μεταξύ κόστους και φορέα. Οι οδηγοί κόστους (costdrivers) είναι αυτοί με τους οποίους επιτυγχάνεται η ορθή συσχέτιση μεταξύ κόστους και αντικειμένων κόστους, με την οποία Επί της ουσίας αυτό που επιτυγχάνεται είναι η μέτρηση του συνόλου των δραστηριοτήτων μέσω της οποίας καταλήγουμε στον επιμερισμό του κόστους. Ο οδηγός κόστους ο οποίος αποτελεί και το εργαλείο για την επίτευξη του επιμερισμού μπορεί να χαρακτηριστεί και ως βάση επιμερισμού του κόστους (costallocationbase). Δεν είναι λίγες οι φορές που η επιχείρηση έρχεται αντιμέτωπη με μια πληθώρα στοιχείων κόστους τα οποία καλείται να αξιολογήσει και να ελέγξει τόσο ως προς την χρησιμότητά τους στην παραγωγική διαδικασία αλλά και ως προς το πόσο θα άξιζε η θυσία παραγωγικών πόρων για την ενδεδειγμένη ερμηνεία και ανάλυσή τους με απώτερο στόχο τον επιμερισμό τους. Αν τα διοικητικά στελέχη λαμβάνουν αναφορές που δηλώνουν μικρό βαθμό σημαντικότητας αναφορικά με τα στοιχεία κόστους δεν προβαίνουν σε ξεχωριστή κατανομή για το κάθε στοιχείο κόστους αλλά επιμερίζουν το άθροισμά τους σε δεξαμενές κόστους.

## 2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο επιμερισμός του κόστους από την επιχείρηση έχει σαν στόχο τα ακόλουθα:

- 1) Μέσα από τον επιμερισμό του κόστους γίνεται μια προσπάθεια πρόβλεψης των οικονομικών αποτελεσμάτων του κάθε τμήματος αλλά και των παραγόμενων προϊόντων. Το σύνολο του εταιρικού προγραμματισμού σε επίπεδο διοικητικών αποφάσεων θα πρέπει να είναι άμεσα συνυφασμένο με τους στόχους και την εταιρική εξέλιξη σε τέτοιο επίπεδο όπου κάθε στέλεχος θα έχει την συνείδηση του συνόλου των αποφάσεων του καθώς και για τις οποίες συνέπειες μπορεί να προκύψουν οι οποίες δεν περιορίζονται μόνο στα όρια ευθηνής του τομέα του.
- 2) Η διαμόρφωση κινήτρων επιτυγχάνεται επιμερίζοντας το κόστος. Δεν είναι λίγες οι φορές όπου μέσω του επιμερισμού του κόστους καταφέρνουμε να επηρεάσουμε την συμπεριφορά των στελεχών με τέτοιο τρόπο ώστε να υπάρξει μία κοινή ενδοεταιρική συμπόρευση προς την επίτευξη του στόχου. Σε πολλές επιχειρήσεις δεν εντοπίζεται ο επιμερισμός του κόστους των τεχνικών (Information Technology) ή των νομικών υπηρεσιών στις οργανωτικές μονάδες από τις οποίες γίνεται χρήση των παραπάνω υπηρεσιών. Η διοίκηση μέσω της μη επιβάρυνσης των παραπάνω υπηρεσιών στις οργανωτικές μονάδες θέλει επί της ουσίας να δώσει κίνητρο σε αυτές για την ευρεία χρήση των υπηρεσιών. Από την άλλη, σε πολλές επιχειρήσεις υπάρχει εφαρμοσμένο το στοιχείο του επιμερισμού του κόστους το οποίο εξυπηρετεί άμεσα ενημερωτικούς και ελεγκτικούς σκοπούς. Επί της ουσίας, δίνει την δυνατότητα στα διοικητικά στελέχη να μπορούν να αξιολογήσουν άμεσα τα οφέλη των συγκεκριμένων υπηρεσιών τα οποία θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να υπερβαίνουν το κόστος χρήσης τους.
- 3) Μέσα από τον επιμερισμό του κόστους στα προϊόντα και τις παρεχόμενες υπηρεσίες είμαστε σε θέση να υπολογίσουμε τόσο το κόστος των αποθεμάτων όσο και των πωληθέντων στοιχείων. Αυτό μας διευκολύνει σε μεγάλο βαθμό τόσο στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσης όσο και στην αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού, τόσο σε επίπεδο πρόβλεψης όσο και στην επίδοση της τελικής εικόνας των αποτελεσμάτων. Εκτός από τους σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής, η διεργασία επιμερισμού του κόστους μπορεί να αξιοποιηθεί σε μεγάλο βαθμό και για την λειτουργία ενδοεταιρικών σκοπών οι οποίοι είναι άμεσα συνυφασμένοι με τον προγραμματισμό δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Planning), την αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών (Evaluation) αλλά και με ελεγκτικούς σκοπούς τόσο εσωτερικούς όσο και εξωτερικού (Auditing).
- 4) Οι τιμές πώλησης δεν είναι λίγες οι φορές που βασίζονται εξ αρχής στο κόστος και πάνω σε αυτό προστίθεται ένα ποσό που θα εξασφαλίσει το επιθυμητό περιθώριο κέρδους για την επιχείρηση. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτής της περίπτωσης μπορεί να αποτελέσει η σύναψη σύμβασης για την παροχή ενός δημόσιου έργου. Είναι σαφές πως η

διαδικασία επιμερισμού του κόστους αποτελεί την βάση για την διαμόρφωση των τιμών στην αγορά.

Αυτό που επιτυγχάνεται κατά κύριο λόγο μέσα από τις δύο πρώτες προαναφερθείσες περιπτώσεις, δηλαδή την προσπάθεια πρόβλεψης των οικονομικών αποτελεσμάτων καθώς και την διαμόρφωση των κινήτρων, είναι ο αποτελεσματικός και εντατικός έλεγχος της απόδοσης. Από την άλλη πλευρά, οι δύο τελευταίες περιπτώσεις έχουν άμεση συσχέτιση με τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων αλλά και με την διαδικασία προσδιορισμού των τιμών και την γενικότερη αξιολόγηση της τιμολογιακής πολιτικής. Μπορεί να εφαρμοστεί πληθώρα επιμερισμών κόστους για την εξυπηρέτηση διαφορετικών σκοπών. Είναι πρακτικά αδύνατο με την εφαρμογή ενός και μόνο επιμερισμού κόστους να επιτύχουμε την εφαρμογή και των τεσσάρων σκοπών που προαναφέραμε. Τις περισσότερες φορές τα διοικητικά στελέχη έρχονται αντιμέτωπα με έναν μεγάλο όγκο πληροφοριών καθώς και με μια σειρά αντιθέσεων, μέσω της οποίας θα πρέπει να αξιολογήσουν και να επιλύσουν το πρόβλημα του επιμερισμού του κόστους δίνοντας πάντοτε την κατάλληλη προτεραιότητα στον σκοπό εκείνον που χρήζει άμεσης επίτευξης την δεδομένη χρονική περίοδο βάσει εταιρικού προγραμματισμού. Επί του πρακτέου, στα περισσότερα κοστολογικά συστήματα αυτό που δίνεται ως άμεση προτεραιότητα από λειτουργικής άποψης είναι η αποτίμηση του κόστους των αποθεμάτων λόγω της υποχρέωσης στα πλαίσια της υποβολής των επίσημων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι επιμερισμοί του κόστους να προσδιορίζονται με βάση την συγκεκριμένη κατευθυντήρια γραμμή. Δεν είναι λίγες, όμως, οι φορές που τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης καλούνται να αξιοποιήσουν τα στοιχεία του κόστους για να αντλήσουν πολύτιμες πληροφορίες που θα αξιοποιηθούν στην λήψη αποφάσεων, τον έλεγχο αλλά και τον γενικότερο εταιρικό προγραμματισμό. Σε αυτήν την περίπτωση κρίνεται αναγκαία η τροποποίηση των επιμερισμών του κόστους που προηγήθηκαν για την αποτίμηση του κόστους των αποθεμάτων στα πλαίσια κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Θα πρέπει να επισημάνουμε πως το όφελος που είναι σε θέση να αποκομίσει η επιχείρηση από την εφαρμογή ξεχωριστών επιμερισμών κόστους στα πλαίσια αποτίμησης του κόστους αποθεμάτων και στα πλαίσια ελέγχου και προγραμματισμού είναι πολύ μεγαλύτερο από το κόστος εφαρμογής του.

### 2.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Η διαδικασία επιμερισμού των Γ.Β.Ε., με την ευρεία εφαρμογή της οποίας κατανέμονται τα Γ.Β.Ε. στα προϊόντα, αποτελείται από δύο στάδια. Αρχικά τα Γ.Β.Ε. κατανέμονται στα κέντρα κόστους τα οποία αποτελούν ενεργό κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας και σε δεύτερη φάση τα Γ.Β.Ε. που έχουν συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους κατανέμονται στα παραγόμενα προϊόντα. Θα πρέπει να αναφέρουμε πως τα κέντρα κόστους στις περισσότερες των περιπτώσεων αντιστοιχούν σε ολόκληρα παραγωγικά τμήματα. Πολλές φορές μία μικρότερη ομάδα μηχανολογικού εξοπλισμού, κομμάτι ενός παραγωγικού τμήματος που χαρακτηρίζεται από την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγωγικής διαδικασίας, μπορεί να αποτελεί ένα διακριτό κέντρο κόστους. Εξετάζοντας την εφαρμογή ενός

ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης, τα κέντρα κόστους μπορούν να διαμορφωθούν εξετάζοντας τα κάτωθι κριτήρια. Αρχικά λαμβάνουμε υπόψη τα τεχνολογικά δεδομένα παραγωγής, με βάση τα οποία διαχωρίζουμε τα κέντρα κόστους (π.χ. τμήμα συναρμολόγησης, τμήμα βαφής). Σημαντικός παράγοντας διαχωρισμού κέντρων κόστους αποτελεί η γεωγραφική τοποθεσία της παραγωγικής μονάδας. Τέλος, η διοίκηση μιας επιχείρησης πολλές φορές εστιάζει αποκλειστικά σε κοστολογικά κριτήρια για την διαμόρφωση ενός κέντρου κόστους. Πιο συγκεκριμένα, εστιάζει μέσω στενής ελεγκτικής παρακολούθησης και εποπτείας στην λειτουργία ενός συγκεκριμένου παραγωγικού τμήματος για την αξιολόγηση της κοστολογικής του συμπεριφοράς. Τα κέντρα κόστους μέσα από τα οποία διέρχονται τα προϊόντα με σκοπό την επεξεργασία τους ονομάζονται κύρια παραγωγικά τμήματα. Εκτός των κύριων παραγωγικών τμημάτων στα πλαίσια της παραγωγικής διαδικασίας υπάρχουν και τα κέντρα κόστους που χαρακτηρίζονται ως βοηθητικά τμήματα. Η λειτουργία των βοηθητικών τμημάτων δεν σχετίζεται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία αλλά κατέχει έναν υποστηρικτικό χαρακτήρα προς τα κύρια παραγωγικά τμήματα. Τα σύνολο του κόστους που προέρχεται από τα βοηθητικά τμήματα συγκαταλέγεται και αυτό με την σειρά του στα Γ.Β.Ε. και θα πρέπει να ανακατανέμεται και να αποδίδεται στα κύρια παραγωγικά τμήματα.

#### 2.4 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ – ΕΠΑΝΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ

Κατά την πρώτη φάση επιμερισμού των Γ.Β.Ε. αυτό που προσπαθούμε να επιτύχουμε είναι η κατανομή του συνόλου των ομαδοποιημένων κατά είδος Γ.Β.Ε. (ενοίκια κτιρίων, αποσβέσεις μηχανημάτων, έμμεση εργασία) στα κύρια παραγωγικά τμήματα. Θα μπορούσαμε να διαχωρίσουμε αυτήν την πρώτη φάση επιμερισμού των Γ.Β.Ε. σε δύο επίπεδα. Στο πρώτο επίπεδο έχουμε τον άμεσο επιμερισμό των Γ.Β.Ε. στα κατάλληλα κέντρα κόστους καθώς υπάρχει άμεση σύνδεση της φύσης προέλευσής τους με το κέντρο κόστους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι αποσβέσεις μιας μηχανολογικής μονάδας που χρησιμοποιείται σε ένα παραγωγικό τμήμα και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι αυτού με αποτέλεσμα την άμεση συσχέτιση με το κέντρο κόστους. Στο δεύτερο επίπεδο ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στα έμμεσα Γ.Β.Ε. λόγω του ότι αφορούν παραγωγικούς πόρους που χρησιμοποιούνται σε περισσότερα από ένα κέντρα κόστους της παραγωγικής διαδικασίας και ο επιμερισμός τους πραγματοποιείται με την χρήση των οδηγών κόστους που αντιστοιχεί σε κάθε κέντρο κόστους. Ο οδηγός κόστους που χρησιμοποιείται για την κατανομή των Γ.Β.Ε. στα κέντρα κόστους αποτελεί και την βάση μερισμού.

Κατά την δεύτερη φάση του επιμερισμού των Γ.Β.Ε. πραγματοποιείται μια ανακατανομή τους μεταξύ των κέντρων κόστους, μέσα από την οποία αώτερος σκοπός είναι η τελική και αποκλειστική σύνδεση των Γ.Β.Ε. με τα κύρια παραγωγικά τμήματα εκείνων των Γ.Β.Ε. που αρχικά είχαν επιμεριστεί στα βοηθητικά τμήματα. Η διαδικασία αυτή ορίζεται και ως επανεπιμερισμός του κόστους κάνοντας χρήση ενός οδηγού κόστους ο οποίος στηρίζεται στον βαθμό χρήσης των υπηρεσιών που παρέχουν τα βοηθητικά τμήματα προς τα κύρια παραγωγικά τμήματα.

Ο επανεπιμερισμός μπορεί να επιτευχθεί κάνοντας χρήση τριών διαφορετικών μεθόδων: άμεση, βαθμιδωτή, αλγεβρική:

- Με την χρήση της άμεσης μεθόδου επανεπιμερισμού, το σύνολο των Γ.Β.Ε. που έχει συγκεντρωθεί στα βοηθητικά τμήματα ανακατανέμεται απευθείας στα κύρια παραγωγικά τμήματα μέσω της χρήσης των κατάλληλων βάσεων μερισμού.
- Με την βαθμιδωτή μέθοδο επανεπιμερισμού πραγματοποιούμε τον επανεπιμερισμό του συνόλου των Γ.Β.Ε. προς τα κύρια ή βοηθητικά τμήματα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες του εν λόγω βοηθητικού τμήματος. Στόχος είναι η ανακατανομή, μέσω μιας διαδοχικής αλληλουχίας, του συνόλου των Γ.Β.Ε. που αντιστοιχούν στα βοηθητικά τμήματα μέχρι τον τελικό μηδενισμό τους και την οριστική και αποκλειστική μεταφορά στα παραγωγικά τμήματα. Είναι πολύ σημαντικό εφαρμόζοντας την βαθμιδωτή μέθοδο επανεπιμερισμού των Γ.Β.Ε. να προβαίνουμε, πρωτίστως, σε μια άρτια αξιολόγηση του συνόλου των βοηθητικών τμημάτων. Αξιολογώντας κάθε βοηθητικό τμήμα ως προς τον αριθμό των τμημάτων που διαθέτει αλλά και ως προς τον όγκο των εξερχόμενων παρεχόμενων υπηρεσιών καταλήγουμε σε μία σημαντική ιεράρχηση αυτών, η οποία θα αποτελέσει τον οδηγό μας κατά την διαδικασία της βαθμιδωτής μεθόδου επανεπιμερισμού
- Η αλγεβρική μέθοδος αποτελεί και την τελευταία μέθοδο επανεπιμερισμού των Γ.Β.Ε. η οποία, μέσω της εφαρμογής ενός συστήματος εξισώσεων, προσπαθεί να επιλύσει την κατανομή των Γ.Β.Ε. στα κύρια τμήματα. Η χρησιμότητα της συγκεκριμένης μεθόδου είναι ιδιαίτερα σημαντική στις περιπτώσεις όπου δύο οι περισσότερα βοηθητικά τμήματα αλληλεπιδρούν ανταλλάσσοντας παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο άγνωστος στο σύνολο των εξισώσεων παραμένει το μέγεθος των Γ.Β.Ε. που αντιστοιχεί σε κάθε τμήμα. Θα πρέπει να επισημάνουμε πως η συγκεκριμένη μέθοδος χρήζει ιδιαίτερης προσοχής λόγω του ότι, μέσω μιας πληθώρας εξισώσεων, προσπαθούμε να αποτυπώσουμε την κατανομή των Γ.Β.Ε. Βέβαια, στις περιπτώσεις αλληλοπαροχής υπηρεσιών μεταξύ των βοηθητικών τμημάτων είναι προφανές πως μέσω της χρήσης της βαθμιδωτής μεθόδου θα έπρεπε να εφαρμόσουμε ένα μεγάλο αριθμό διαδοχικών επιμερισμών μέχρι την τελική ανακατανομή των Γ.Β.Ε., πράγμα το οποίο μπορεί πολύ εύκολα να επιβαρύνει την επιχείρηση με επιπλέον λειτουργικό κόστος αλλά και με μια σειρά σημαντικών διαχειριστικών λαθών.

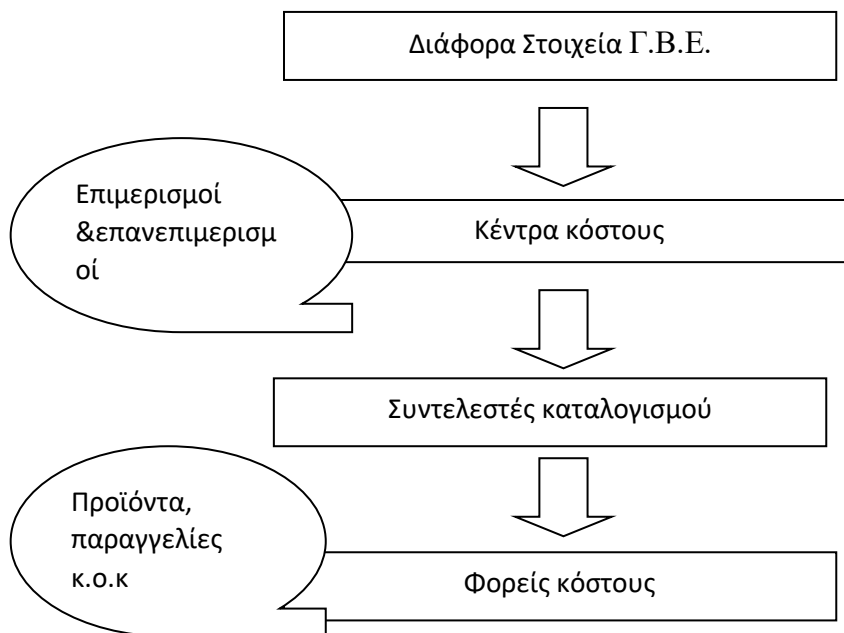
Οι διαδικασίες επιμερισμού και επανεπιμερισμού του κατά είδος κόστους που προαναφέραμε αποτυπώνονται σε καταστάσεις οι οποίες αποκαλούνται φύλλα μερισμού. Στα φύλλα μερισμού παρουσιάζεται η συγκέντρωση των κατά είδος εξόδων και η επιμέρους κατανομή των εξόδων αυτών στα κέντρα κόστους. Επί της ουσίας, σε ένα φύλλο μερισμού απεικονίζεται σε μία ενιαία κατάσταση το σύνολο των επιμερισμών στα κέντρα κόστους άμεσων και έμμεσων Γ.Β.Ε., πλήρως μετασχηματισμένα σε λειτουργικό κόστος και άμεσα συνδεδεμένα με τα κέντρα κόστους.



## 2.5 ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Με την ολοκλήρωση του επιμερισμού και επανεπιμερισμού του κόστους στα κύρια παραγωγικά τμήματα επόμενο στάδιο είναι η σύνδεση του κόστους των παραγωγικών τμημάτων στα παραγόμενα προϊόντα. Για την εφαρμογή του καταλογισμού των Γ.Β.Ε. στα προϊόντα είναι πολύ σημαντικό να επιλέξουμε έναν οδηγό κόστους. Ο συγκεκριμένος οδηγός κόστους, επί της ουσίας, αποτελεί ένα εργαλείο μέτρησης και αξιολόγησης του κέντρου κόστους για την άρτια κατανομή των Γ.Β.Ε. στα παραγόμενα προϊόντα. Αυτό το μέτρο αποτελεί και την βάση καταλογισμού. Η προσέγγιση με την χρήση της βάσης καταλογισμού η οποία υιοθετείται από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στηρίζεται κατά κύριο λόγο στο ότι τα Γ.Β.Ε. των κύριων τμημάτων παραγωγής είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με την παραγωγική δραστηριότητα των τμημάτων. Ο συντελεστής καταλογισμού των Γ.Β.Ε. για κάθε κέντρο κόστους υπολογίζεται μέσα από την διαίρεση του συνόλου των προϋπολογισμένων Γ.Β.Ε. του κέντρου κόστους με το σύνολο της προϋπολογισμένης ποσότητας της δραστηριότητας.

$$\text{Συντελεστής Καταλογισμού} = \frac{\text{Προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε.}}{\text{Προϋπολογισμένη Δραστηριότητα}}$$



Στο παραπάνω διάγραμμα αναφέρεται συνοπτικά η σύνδεση των διαφόρων ταξινομημένων στοιχείων Γ.Β.Ε. με τα προϊόντα κατά την εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης. Σε αυτό το σημείο είναι πολύ σημαντικό να αναφέρουμε πως, μέσω της χρήσης συντελεστών καταλογισμού Γ.Β.Ε., τα παραγόμενα προϊόντα επιβαρύνονται με ένα σύνολο καταλογισθέντων Γ.Β.Ε., τα

οποία παρακολουθούνται σε ξεχωριστό λογαριασμό. Το μέγεθος των πραγματικών Γ.Β.Ε. της προς εξέταση χρήσης για την συγκεκριμένη παραγωγική μονάδα δεν είναι γνωστά σε πρώτο χρόνο και το ακριβές ποσό αυτών παρέχεται στα διοικητικά στελέχη μεταγενέστερα. Τις περισσότερες φορές υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στα πραγματικά και στα καταλογισθέντα Γ.Β.Ε., οι οποίες χαρακτηρίζονται και ως διαφορές καταλογισμού Γ.Β.Ε.. Στην περίπτωση όπου το μέγεθος των καταλογισθέντων Γ.Β.Ε. υπερβαίνει το μέγεθος των πραγματικών Γ.Β.Ε. τότε η διαφορά αυτή χαρακτηρίζεται ως υπέρ-καταλογισμός, ενώ στην αντίθετη περίπτωση ως υπό-καταλογισμός. Είναι πολύ σημαντικό το μέγεθος αυτής της διαφοράς υπέρ ή υπό καταλογισμού να αξιολογείται συνεχώς και ενδεδειγμένα από τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης. Μέσω του συγκεκριμένου ελέγχου η επιχείρηση είναι σε θέση να κρίνει το κατά πόσο οι διαφορές που έχουν προκύψει είναι μέσα στα επιτρεπτά όρια που έχουν ορίσει. Σε διαφορετική περίπτωση είναι πολύ σημαντικό να επαναξιολογηθεί και να εφαρμοστεί εκ νέου όλη η διαδικασία επιμερισμού των Γ.Β.Ε. στα παραγόμενα προϊόντα με νέους συντελεστές καταλογισμού. Η διαφορά καταλογισμού τακτοποιείται λογιστικά. Για την συγκεκριμένη λογιστική τακτοποίηση πραγματοποιείται μεταφορά της διαφοράς καταλογισμού στο κόστος πωληθέντων με την αντίστοιχη μείωση ή προσαύξηση αυτού. Εναλλακτικά, η διαφορά καταλογισμού μπορεί να κατανεμηθεί αναλογικά τόσο στο κόστος πωληθέντων όσο και στα στην αξία των αποθεμάτων (έτοιμα και ημί-κατεργασμένα). Αντιλαμβανόμαστε το πόσο σημαντικός είναι ο διαρκής έλεγχος των διαφορών καταλογισμού για την λειτουργία της επιχείρησης. Λόγω του ότι, όπως προαναφέραμε, οι συγκεκριμένες διαφορές έρχονται και τακτοποιούνται λογιστικά κατά την λήψη των πραγματικών δεδομένων Γ.Β.Ε. θα πρέπει το μέγεθος αυτών να βρίσκεται στα πλαίσια που έχει ορίσει η επιχείρηση. Διαφορετικά, είναι πολύ πιθανόν να έρθουμε αντιμέτωποι με εσφαλμένες προβλέψεις χαρακτηριζόμενες από δόλο ή αμέλεια οι οποίες αποβαίνουν λόγω των εσφαλμένων διοικητικών αποφάσεων.

## 2.6 ΜΟΝΑΔΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ – ΤΜΗΜΑΤΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Πολλές επιχειρήσεις, χαρακτηρίζοντας την παραγωγική μονάδα σαν ένα ενιαίο κέντρο κόστους, εφαρμόζουν έναν μοναδικό συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε. για το σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας. Μέσω της χρήσης του μοναδικού συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε. όλα τα προϊόντα επιβαρύνονται με το σύνολο των Γ.Β.Ε. ανεξάρτητα από το αν διέρχονται ή όχι από το σύνολο της ροής της παραγωγικής διαδικασίας κατά την φάση της επεξεργασίας τους. Είναι προφανές πως σε καμία περίπτωση η χρήση ενός μοναδικού συντελεστή επιβάρυνσης Γ.Β.Ε. δεν αποτελεί την ιδανική περίπτωση εφαρμογής σε μία παραγωγική διαδικασία η οποία αποτελείται από ένα σύνολο και μια αλληλουχία παραγωγικών τμημάτων με διαφορετική τεχνολογική ιδιομορφία και παραγωγικό σκοπό. Στην συγκεκριμένη περίπτωση κρίνεται αναγκαία η εφαρμογή ξεχωριστών συντελεστών καταλογισμού Γ.Β.Ε. μέσω των οποίων θα εξυπηρετηθεί και θα διευκολυνθεί σε μεγάλο βαθμό τόσο το ελεγκτικό έργο των στελεχών της διοίκησης για την πορεία της παραγωγικής διαδικασίας όσο και το έργο σε επίπεδο λήψης αποφάσεων. Οι συγκεκριμένοι συντελεστές καταλογισμού χαρακτηρίζονται και ως τμηματικοί συντελεστές καταλογισμού. Η πρακτική εφαρμογή της χρήσης ενός μοναδικού συντελεστή Γ.Β.Ε. θα μπορούσε να

χαρακτηριστεί ως άρτια μόνο στην περίπτωση όπου το σύνολο των παραγόμενων προϊόντων καταναλώνει τα Γ.Β.Ε. του κάθε κέντρου κόστους αναλογικά στα ίδια επίπεδα. Σε γενικές γραμμές, η συνολική κατανομή του κόστους μέσω ενός συντελεστή καταλογισμού κρίνεται αδύνατη καθώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί ένας γενικά αποδεκτός τρόπος για την διεκπεραίωση της εν λόγω διαδικασίας. Η ποικιλομορφία της παραγωγικής διαδικασίας και οι συνεχείς μεταβολές στο παραγωγικό περιβάλλον καθιστούν αναγκαία την εξαγωγή συμπερασμάτων μέσω της πρακτικής εφαρμογής αναφορικά με το ποια βάση καταλογισμού κόστους παρουσιάζει την καταλληλότερη προσαρμοστικότητα στα δεδομένα ροής της παραγωγικής διαδικασίας. Σε διαφορετική περίπτωση ο καταλογισμός του κόστους μπορεί να θεωρηθεί αυθαίρετος.

## 2.7 ΚΛΑΣΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας είναι πλέον ο βασικός και κύριος παράγοντας που καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του κόστους της παραγωγής. Με βάση αυτό η παραγωγική διαδικασία μπορεί να λάβει την μορφή της εξατομικευμένης παραγωγής ποικίλων παραγγελιών και παρτίδων ή έργων καθώς και την μορφή της συνεχούς παραγωγής μέσω της οποίας επιτυγχάνουμε την ενιαία και διαρκή ροή παραγωγής μεγάλου αριθμού προϊόντων. Με βάση τις δύο προαναφερόμενες μορφές παραγωγής, οι οποίες αποτελούν και τις βιομηχανικές μεθόδους με ευρεία πρακτική εφαρμογή, γνωστές και ως παραδοσιακές ή κλασσικές, έχουν αναπτυχθεί και δύο συστήματα κοστολόγησης τα οποία χαρακτηρίζονται και αυτά ως παραδοσιακά ή κλασσικά, παρουσιάζοντας πολλά κοινά στοιχεία αλλά και ουσιαστικές διαφορές. Αναφορικά με τα κοινά στοιχεία που εμφανίζονται ανάμεσα στα δύο συστήματα κοστολόγησης θα πρέπει να αναφέρουμε πως επηρεάζουν τους ίδιους βασικούς λογαριασμούς κόστους. Αναλυτικότερα, επηρεάζουν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, τα Άμεσα Υλικά, την Άμεση Εργασία, την Παραγωγή σε εξέλιξη (Ημικατεργασμένα προϊόντα) καθώς και τα Έτοιμα προϊόντα. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί πως η βασική ροή του κόστους ανάμεσα στα δύο συστήματα είναι η ίδια. Επιπρόσθετα, καθοριστικό ρόλο στην διαμόρφωση του κόστους και στα δύο κλασσικά κοστολογικά συστήματα παίζει η χρήση του συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε.

Τα χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας είναι αυτά που καθορίζουν επί της ουσίας και τις διαφορές ανάμεσα στα δύο κοστολογικά συστήματα. Πιο συγκεκριμένα, στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής έχουμε προσδιορισμό του κόστους μετά το πέρας της παραγωγικής διαδικασίας και μέσω της συγκέντρωσης του συνόλου των εντολών παραγωγής και των κοστολογικών φύλλων. Αντίθετα, στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ο προσδιορισμός του κόστους πραγματοποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα, σύμφωνα πάντοτε με τις ανάγκες της επιχείρησης. Θα πρέπει να αναφέρουμε πως η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής απαιτεί άριστη οργάνωση σε λογιστικό και διοικητικό επίπεδο μέσω της συνεχούς συμπλήρωσης ειδικών εντύπων και της εντατικής παρακολούθησης της ροής ανάλωσης των υλικών.

### 2.7.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

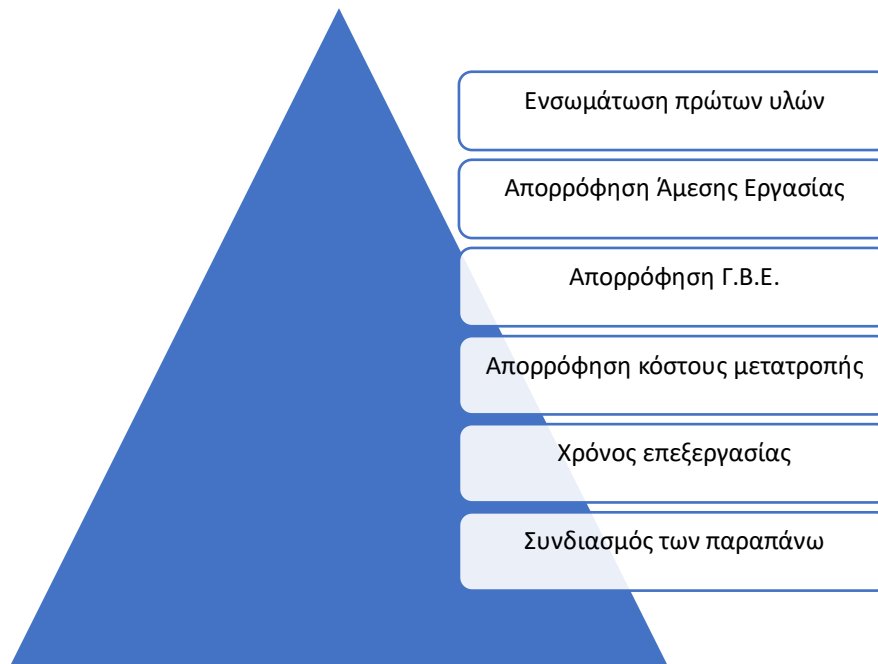
Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κοστολόγηση κατά παραγγελία ή κατά έργο εφαρμόζεται στην περίπτωση που η παραγωγική μονάδα αναλαμβάνει την εκτέλεση μια συγκεκριμένης παραγγελίας ή παρτίδας προϊόντων ή έργου. Τα χαρακτηριστικά του παραγόμενου προϊόντος εξαρτώνται από τα ειδικά δεδομένα παραγγελίας που έχει θέσει ο πελάτης ή τα χαρακτηριστικά του έργου που έχει αναθέσει προς εκτέλεση στην επιχείρηση. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που και η ίδια η επιχείρηση μπαίνει στην διαδικασία παραγωγής μιας συγκεκριμένης παρτίδας προϊόντων τα οποία στοχεύει να διοχετεύσει για λογαριασμό της στην αγορά μεταγενέστερα, εξυπηρετώντας σκοπούς προώθησης και ανάπτυξης. Πριν από την έναρξη εκτέλεσης της παραγωγής προηγείται η καταγραφή και σύνταξη της εντολής παραγωγής, η οποία συνοδεύει την παραγωγική διαδικασία ως την ολοκλήρωση της παραγγελίας. Εξετάζοντας την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής θα πρέπει να αναφέρουμε πως ανάμεσα στις παρτίδες των παραγόμενων προϊόντων υπάρχει ειδοποιός διαφορά που εντοπίζεται τόσο στα εξωτερικά χαρακτηριστικά των προϊόντων όσο και στα χαρακτηριστικά της χρήσης τους. Γίνεται εύκολα αντιληπτό πως η διαφορά που εντοπίζεται στα χαρακτηριστικά των προϊόντων από παρτίδα σε παρτίδα συνεπάγεται την χρήση διαφορετικών πρώτων υλών που ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις της κάθε παρτίδας αλλά και την προσαρμογή της επεξεργασίας των πρώτων υλών στα δεδομένα και τις ιδιομορφίες της κάθε παρτίδας. Στην κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής αρχικά υπολογίζεται το κόστος για το σύνολο της παρτίδας και στην συνέχεια προβαίνουμε στον υπολογισμό του κόστους ανά παραγόμενη μονάδα με βάση το σύνολο των μονάδων προϊόντος που περιέχονται στην κάθε παραγγελία. Επί της ουσίας, για την άρτια και επιτυχημένη κοστολόγηση μιας παραγγελίας ή μιας παρτίδας προϊόντων ή εκτέλεσης ενός έργου θα πρέπει πρωτίστως να έχει επιτευχθεί η εξατομίκευση αυτής μέσω του χαρακτηρισμού της με έναν ειδικό κωδικό αριθμό ο οποίος θα την διαχωρίζει από τις υπόλοιπες παραγγελίες.

### 2.7.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή αλλιώς κοστολόγηση μαζικής παραγωγής αφορά στην κοστολόγηση των προϊόντων τα οποία αποτελούν αποτέλεσμα μιας παραγωγικής διαδικασίας μέσω της οποίας παράγεται μεγάλη ποσότητα μονάδων προϊόντων. Τα προϊόντα αυτά, τα οποία παράγονται σε μεγάλες ποσότητες, παρουσιάζουν αξιοσημείωτη ομοιομορφία ως προς την μέθοδο και την διάρκεια της επεξεργασίας τους αλλά και ως προς τις πρώτες ύλες που είναι απαραίτητες για την παραγωγή τους. Βασικό χαρακτηριστικό των παραγωγικών μονάδων που κάνουν χρήση της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής είναι η συνεχόμενη παραγωγή μεγάλων ποσοτήτων τυποποιημένων προϊόντων με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Η παραγωγική διαδικασία που ακολουθεί το προϊόν μέχρι την ολοκλήρωσή του αποτελείται από μια προκαθορισμένη ακολουθία διαφορετικών τμημάτων του εργοστασίου. Συγκριτικά με την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής δεν υπάρχει συσχέτιση των Άμεσων υλικών, της Άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε. με μία συγκεκριμένη παραγγελία ή έργο. Τα κέντρα κόστους στην παραγωγική διαδικασία όπου εφαρμόζεται η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής αποτελούν, επί της ουσίας, τα επιμέρους στάδια ή φάσεις της παραγωγής. Έτσι, λοιπόν, λόγω της ομοιομορφίας που παρουσιάζουν τα προϊόντα μιας συνεχούς παραγωγικής διαδικασίας είναι προφανές πως για την ολοκλήρωση του κύκλου παραγωγής και την κάλυψη των

τεχνικών προδιαγραφών θα πρέπει να γίνει διέλευση από όλες τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου. Το βασικό χαρακτηριστικό της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής είναι πως το κόστος συγκεντρώνεται ανά τμήμα παραγωγικής διαδικασίας και όχι ανά παραγγελία καθώς και πως η ισοκατανομή του εφαρμόζεται σε όλες τις μονάδες που έχουν παραχθεί από το εκάστοτε παραγωγικό τμήμα κατά την διάρκεια της περιόδου. Έτσι, λοιπόν, έχουμε ένα τμηματικό υπολογισμό του κόστους για κάθε στάδιο επεξεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας. Σε κάθε στάδιο της παραγωγής το ανά μονάδα κόστος είναι ο μέσος όρος που προκύπτει από την διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής δια τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν την συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Σε κάθε φάση της παραγωγικής διαδικασίας είμαστε σε θέση να υπολογίσουμε το μέσο ανά μονάδα κόστος. Έχοντας αυτό το μέσο ανά μονάδα κόστος σαν δεδομένο προχωρούμε στην επόμενη φάση της παραγωγικής διαδικασίας όπου θα προσδιοριστεί εκ νέου το μέσο ανά μονάδα κόστος μέχρι την διέλευση του υπό επεξεργασία προϊόντος από όλα τα στάδια της παραγωγής. Εν ολίγοις, παρατηρούμε, αξιολογούμε και ελέγχουμε διαρκώς την προοδευτική εξέλιξη και τη διαμόρφωση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής κατά την διέλευση του προϊόντος από όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Αυτός είναι και ο λόγος που η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και κατά φάση ή κατά στάδια κοστολόγηση. Στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής δεν είναι απαραίτητη η χρήση φύλλων κόστους παραγγελίας, που αποτελεί αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας, μιας και κάτι τέτοιο εφαρμόζεται αποκλειστικά στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής. Στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής στην θέση των φύλλων παραγγελίας παρουσιάζεται η γενική έκθεση του κόστους παραγωγής η οποία αποτελεί μια αναλυτική αναφορά τόσο για το σύνολο του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας όσο και για τα επιμέρους τμήματα της παραγωγής. Η έκθεση κόστους αποτελεί μια λεπτομερή αναφορά τόσο για το κόστος των έτοιμων παραγόμενων μονάδων τέλους όσο και για τα ημικατεργασμένα προϊόντα κατά το τέλος της εξεταζόμενης περιόδου. Το κόστος της παραγωγής που έχει συσσωρευτεί αποτελεί αντικείμενο παρακολούθησης ανά τμήμα ή κέντρο κόστους. Κατά την περίπτωση που εφαρμόζεται εσωλογιστικά, η συγκέντρωση και η παρακολούθηση του κόστους γίνεται μέσω της χρήσης ιδιαίτερων λογαριασμών για κάθε φάση, τμήμα ή κέντρο κόστους. Οι μονάδες του προϊόντος ακολουθούν μια αλληλουχία επεξεργασίας από το ένα παραγωγικό τμήμα στο άλλο. Κατά την ολοκλήρωση της επεξεργασίας τον μονάδων σε ένα τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας ακολουθεί η μεταφορά τους στο επόμενο τμήμα όπου μεταφέρουν και το κόστος που είχε συσσωρευτεί κατά την φάση της επεξεργασίας του προηγούμενου τμήματος. Το συσσωρευμένο κόστος το οποίο μεταφέρεται αθροιστικά από τμήμα σε τμήμα ορίζεται ως μεταφερόμενο κόστος. Όταν ολοκληρωθεί η διέλευση των μονάδων από όλα τα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας τότε καταλήγουν στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων. Ως συνολικό κόστος παραγωγής ορίζεται αυτό το οποίο έχει συσσωρευτεί προοδευτικά στα επιμέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας. Για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους παραγωγής μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου θα πρέπει να προβούμε στην διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής (βιομηχανοποίησης) του τμήματος με τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που παρήχθησαν την περίοδο αυτή. Στο σύνολο των παραχθέντων μονάδων, εκτός από τις μονάδες προϊόντος των οποίων η επεξεργασία άρχισε και ολοκληρώθηκε κατά τη διάρκεια μιας οριζόμενης περιόδου και το απόθεμά τους μεταφέρθηκε στα έτοιμα προϊόντα,

συμπεριλαμβάνονται και οι ισοδύναμες μονάδες προϊόντος που έχουν παραχθεί. Η ισοδύναμη μονάδα αποτελεί επί της ουσίας μια θεωρητική προσέγγιση η οποία εκφράζει το ποσοστό ποσοτικοποίησης των ολοκληρωμένων μονάδων στο οποίο αντιστοιχεί μια ημικατεργασμένη μονάδα προϊόντος. Για να μπορέσουμε να προσδιορίσουμε τον βαθμό ολοκλήρωσης θα πρέπει να λάβουμε υπόψη τους ακόλουθους όρους:



Είναι πολύ σημαντικό κατά την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος της συνεχούς παραγωγής να γίνεται παρακολούθηση των εξής πέντε βημάτων σε κάθε στάδιο-φάση της παραγωγής:

- Προσδιορισμός της φυσικής ροής των μονάδων που αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας κατά την διάρκεια της περιόδου.
- Προσδιορισμός ισοδύναμων μονάδων στα αρχικά και τελικά αποθέματα των ημικατεργασμένων μονάδων.
- Προσδιορισμός κόστους παραγωγής περιόδου.
- Προσδιορισμός κόστους παραγωγής ανά ισοδύναμη παραγόμενη μονάδα.
- Σύνταξη έκθεσης κόστους παραγωγής για τον υπολογισμό και την προσέγγιση του κόστους των ολοκληρωμένων παραχθέντων μονάδων αλλά και του κόστους των ημικατεργασμένων μονάδων που παρέμειναν στο τέλος της περιόδου στην παραγωγική διαδικασία.

Οι τρόποι με τους οποίους αντιμετωπίζεται η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο που εφαρμόζεται η διαδικασία ροής της παραγωγής των ημικατεργασμένων μονάδων που υπάρχουν στην αρχή της περιόδου

στην παραγωγική διαδικασία. Εφαρμόζοντας την μέθοδο FirstInFirstOut (FIFO) οι ημικατεργασμένες μονάδες που υπάρχουν διαθέσιμες στην αρχή της περιόδου αποτελούν την πρώτη και αυστηρή επιλογή για την έναρξη της παραγωγής. Αντιλαμβανόμαστε πως μέσω της εφαρμογής της μεθόδου FIFO η επεξεργασία του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων μονάδων προηγείται. επίσης, γίνεται διάκριση του κόστους που συνδέεται με το αρχικό απόθεμα των ημικατεργασμένων μονάδων με το υπόλοιπο κόστος περιόδου. Με την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Όρου θεωρούμε πως πραγματοποιείται μια τυχαία έναρξη της παραγωγής επιλέγοντας είτε από τις διαθέσιμες ημικατεργασμένες μονάδες είτε από νέες εισερχόμενες μονάδες στην παραγωγική διαδικασία. Δεν γίνεται καμία απολύτως διάκριση μεταξύ των υπό επεξεργασία μονάδων στην αρχή της περιόδου και των υπόλοιπων μονάδων.

Είναι προφανές πως λόγω του ότι οι δύο μέθοδοι στηρίζονται σε διαφορετικά κριτήρια μας οδηγούν αναγκαστικά σε διαφορετικούς τρόπους χειρισμού του κόστους παραγωγής. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να εξάγουμε διαφορετικά αποτελέσματα στο κόστους ανά παραγόμενη μονάδα και, επιπρόσθετα, να εντοπίζουμε ουσιαστικές διαφορές στα αποτελέσματα χρήσης.

### 2.7.3 ΟΡΙΑΚΗ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες αξιολόγησης των στελεχών μιας επιχείρησης είναι το λογιστικό αποτέλεσμα της εταιρίας που ανήκουν και διοικούν. Έτσι, λοιπόν, στα πλαίσια της καλύτερης δυνατής αξιολόγησης καταβάλλουν καθημερινές προσπάθειες για την βελτίωση του λογιστικού αποτελέσματος. Είναι εμφανές πως μια από τις σημαντικότερες μεταβλητές για τον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος αποτελεί η επιλογή της ορθότερης μεθόδου για την εύρεση του κόστους παραγωγής. Η πληθώρα των στελεχών μέσα από τον προαναφερθέντα τρόπο αξιολόγησης αντιλαμβάνεται πως η επιλογή ενός ορθά δομημένου συστήματος κοστολόγησης δεν είναι μια διαδικασία που αφορά μόνο το τμήμα Λογιστηρίου μιας επιχείρησης αλλά την πληθώρα του εργατικού και υπαλληλικού δυναμικού μιας εταιρίας. Έτσι, λοιπόν, παράλληλα με την εις βάθος κατανόηση των παραγόντων που επηρεάζουν άμεσα τον τρόπο υπολογισμού του κόστους παραγωγής, αντιλαμβάνονται και την σημασία αυτού τόσο στην απεικόνιση του τελικού λογιστικού αποτελέσματος όσο και στην προσωπική τους αξιολόγηση.

Δύο βασικές τεχνικές κοστολόγησης που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής η Οριακή κοστολόγηση (ή αλλιώς μεταβλητή ή άμεση κοστολόγηση ή προσέγγιση της συνεισφοράς) καθώς και η Απορροφητική κοστολόγηση (ή αλλιώς πλήρης κοστολόγηση ή παραδοσιακή μέθοδος). Η βασική διαφορά ανάμεσα σε αυτές τις δύο μεθόδους εντοπίζεται στον χειρισμό των σταθερών Γ.Β.Ε. Πιο συγκεκριμένα στην Οριακή κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε. δεν λαμβάνουν μέρος στο κόστος παραγωγής των προϊόντων αλλά αποτελούν μέρος του κόστους περιόδου. Έτσι, το κόστος παραγωγής αποτελείται από τα Άμεσα Υλικά, την Άμεση Εργασία και τα μεταβλητά Γ.Β.Ε τα οποία θεωρούνται και γραμμική συνάρτηση των παραγόμενων μονάδων προϊόντος. Με βάση τα ανωτέρω μπορούμε εύκολα να συμπεράνουμε πως το κόστος του τελικού αποθέματος τόσο των έτοιμων προϊόντων τέλους όσο και των

ημικατεργασμένων προϊόντων τέλους δεν συμπεριλαμβάνει τα σταθερά Γ.Β.Ε.. Στο ίδιο ακριβώς συμπέρασμα καταλήγουμε και με τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων στην Οριακή κοστολόγηση. Εφαρμόζοντας την μέθοδο της Πλήρους κοστολόγησης παρατηρούμε ότι το κόστος των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει τα σταθερά Γ.Β.Ε.. Με βάση όλα τα παραπάνω και έχοντας ως γνώμονα ότι ο χειρισμός των σταθερών Γ.Β.Ε αποτελεί την θεμελιώδη διαφορά ανάμεσα σε Οριακή και Πλήρη κοστολόγηση καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι για την Οριακή κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε αποτελούν ένα εκπεστέο κόστος το οποίο κατά το τέλος της περιόδου θα πρέπει να συνυπολογιστεί στα αποτελέσματα χρήσης. Από την άλλη στην Απορροφητική κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε αντιμετωπίζονται σαν ένα κόστος όχι άμεσα εκπεστέο αλλά ενσωματωμένο στο κόστος των αποθεμάτων. Κατά την διαδικασία της πώλησης του τελικού προϊόντος τα σταθερά Γ.Β.Ε χρεώνονται πλέον στο κόστος πωληθέντων ως μέρος του πωληθέντος τελικού αποθέματος. Ανάμεσα στις δύο μεθόδους κοστολόγησης αυτή που παρουσιάζει ευρεία αποδοχή και εφαρμογή είναι η Πλήρης κοστολόγηση. Ο κύριος λόγος που συμβαίνει αυτό είναι το γεγονός ότι η τεχνική εφαρμογή της Οριακής κοστολόγησης δεν είναι αποδεκτή από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η χρήση της να είναι άμεσα απορριπτέα για την δημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και για την εξυπηρέτηση ευρύτερων φορολογικών σκοπών. Η Πλήρης κοστολόγηση αποτελεί την πλέον διαδεδομένη μέθοδο κοστολόγησης στις επιχειρήσεις για την παροχή πληροφοριών σε εξωτερικούς παράγοντες όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές καθώς και οι φορολογικές και άλλες ελεγκτικές αρχές. Με την ανάπτυξη της τεχνολογίας και την χρήση σύγχρονων υπολογιστικών συστημάτων η επεξεργασία δεδομένων κόστους με την Οριακή κοστολόγηση δεν αποτελεί πλέον μια δαπανηρή επιλογή για τις επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο ώθησε μεγάλη μερίδα αυτών στην εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος. Η χρήση της Οριακής κοστολόγησης με στόχο την ορθή μέτρηση της αποδοτικότητας αλλά και την έγκυρη ανάλυση κόστους αποτελεί σημαντικό εργαλείο ενδοεταιρικής ενημέρωσης στελεχών για την λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

#### - 2.7.3.A ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Κατά την εξαγωγή των αποτελεσμάτων χρήσης εφαρμόζοντας την μέθοδο της Οριακής κοστολόγησης χρησιμοποιούμε το περιθώριο συνεισφοράς το οποίο υπολογίζεται από την αφαίρεση των συνολικών μεταβλητών δαπανών από τα συνολικά έσοδα περιόδου. Για τον παραπάνω λόγο αποκαλούμε την Οριακή μέθοδο κοστολόγησης και μέθοδο του περιθωρίου συνεισφοράς. Η διαφορά στο καθαρό λειτουργικό αποτέλεσμα ανάμεσα στις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης των δύο μεθόδων κοστολόγησης αποδεικνύεται άμεσα από το αποτέλεσμα που μας δίνει το γινόμενο της διαφοράς των πωληθέντων μονάδων μείον των παραγόμενων με το ανά μονάδα σταθερό κόστος παραγωγής. Επί της ουσίας με την μέθοδο της οριακής κοστολόγησης το σταθερό κόστος παραγωγής ενσωματώνεται στο κόστος περιόδου, κάτι το οποίο έχει ως αποτέλεσμα την μείωση του καθαρού κέρδους περιόδου. Από την άλλη πλευρά, στην Απορροφητική μέθοδο το ολικό κόστος παραγωγής παραμένει ενσωματωμένο στις παραγόμενες μονάδες, γεγονός το οποίο



ασκεί επιρροή στο τελικό καθαρό αποτέλεσμα αναλογικά με τον αριθμό των πωληθέντων μονάδων.

#### - 2.7.3.B ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Το βασικό ερώτημα στην σύγκριση των δύο κοστολογικών μεθόδων έγκειται στην χρήση των σταθερών Γ.Β.Ε. αναφορικά με το αν αυτά θα πρέπει να αποτελούν κόστος του προϊόντος ή να αφορούν έξοδα τα οποία επηρεάζουν άμεσα τα αποτελέσματα χρήσης στην οποία προκλήθηκαν. Εντάσσοντας τα σταθερά Γ.Β.Ε. στο κόστος περιόδου θα πρέπει να τα αντιμετωπίσουμε σαν έξοδα με ημερομηνία λήξης μη λαμβάνοντας υπόψη το επίπεδο της τρέχουσας παραγωγικής δραστηριότητας και θεωρώντας πως πρόκειται για στοιχεία κόστους που θα πρέπει να επιδράσουν προς όφελος της επιχείρησης. Το συγκεκριμένο όφελος που αποκομίζει η επιχείρηση αφορά μόνο στην τρέχουσα χρήση και είναι ανεξάρτητο του μεγέθους της παραγωγικής δραστηριότητας. Από την άλλη πλευρά, εφαρμόζοντας την χρήση της Απορροφητικής κοστολόγησης αναγνωρίζουμε τα σταθερά Γ.Β.Ε. ως κόστος του προϊόντος λόγω του ότι αυτά καταλογίζονται στα προϊόντα και όχι στην περίοδο. Οι πωλήσεις των προϊόντων είναι αυτές που δημιουργούν τα έσοδα και έτσι θα πρέπει να υπάρχει άμεση συσχέτιση των στοιχείων του κόστους παραγωγής με αυτά κατά την διάρκεια πραγματοποίησης των πωλήσεων. Έτσι, λοιπόν, καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως η χρονική περίοδος πραγματοποίησης των κοστολογικών δαπανών της παραγωγής δεν συνάδει με την οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης.

#### Θετικά Σημεία Οριακής Κοστολόγησης

1. Με την μέθοδο της Οριακής κοστολόγησης λαμβάνουμε έναν όγκο πληροφοριών ο οποίος παρουσιάζει συγκριτικά πλεονεκτήματα στο κομμάτι της λήψης αποφάσεων. Μέσω της οριακής κοστολόγησης έχουμε τον πλήρη διαχωρισμό ανάμεσα σε σταθερό και μεταβλητό κόστος, παράγοντας ο οποίος μας δίνει την δυνατότητα υπολογισμού του σχετικού κόστους. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται καλύτερος σχεδιασμός και προγραμματισμός της λήψης αποφάσεων για την πορεία του μελλοντικού κόστους και των εσόδων.
2. Η μεταβολή των αποθεμάτων δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα της περιόδου καθώς το αποτέλεσμα της χρήσης με την εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης είναι συνάρτηση μόνο του όγκου των πωλήσεων. Οι μεταβολές στα επίπεδα των αποθεμάτων είναι σε θέση να επηρεάσουν κατά κύριο λόγο το αποτέλεσμα μιας μικρής σε χρονική διάρκεια εξεταζόμενης περιόδου, ενώ οι πιθανότητες επίδρασης αυτών σε μεγάλα χρονικά διαστήματα είναι πάρα πολύ μικρές. Έτσι, καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως η μεταβολή στον όγκο των πωλήσεων αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την λήψη αποφάσεων και επιδρά καθοριστικά στις μεταβολές των αποθεμάτων σε μια μικρή σε χρονική διάρκεια εξεταζόμενη περίοδο. Η εφαρμογή της Οριακής κοστολόγησης θα μπορούσε να αξιοποιηθεί στο

έπακρο μέσω της εξαγωγής οικονομικών καταστάσεων σύντομων περιόδων οι οποίες θα εξυπηρετούν καθαρά διοικητικούς σκοπούς. Εφόσον οι επίσημες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται σε ετήσια βάση κατά κύριο λόγο, είναι πολύ μικρή η πιθανότητα εμφάνισης αξιοσημείωτης μεταβολής του όγκου των αποθεμάτων στο εξεταζόμενο διάστημα. Έτσι, η πρακτική εφαρμογή της Οριακής κοστολόγησης στις επίσημες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στο ευρύτερο πεδίο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής δεν αποτελεί την πρώτη επιλογή και κρίνεται απορριπτέα.

3. Η Οριακή κοστολόγηση καθώς και οι αναφορές που προκύπτουν από την πρακτική εφαρμογή της είναι ιδιαίτερα χρηστικής αξίας καθώς αποτελούν την βάση για την αξιολόγηση των στελεχών. Πολλές φορές έχουν παρατηρηθεί φαινόμενα σκόπιμης παραποίησης και μεταβολής των αποθεμάτων από τα διευθυντικά στελέχη με την παράλληλη εφαρμογή της Απορροφητικής κοστολόγησης. Συνεπώς, μέσω της άσκοπης αύξησης των αποθεμάτων από κάποιο διοικητικό στέλεχος κατά την διάρκεια της χρήσης επιτυγχάνεται ο ευρύτερος καταλογισμός των Γ.Β.Ε. που αποσκοπεί στην ωραιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.
4. Η κεφαλαιοποίηση των σταθερών Γ.Β.Ε. σε απόθεμα με μειωμένη ζήτηση και αδυναμία πώλησης είναι κάτι που αποφεύγεται με την Οριακή κοστολόγηση. Κατά τις περιόδους μειωμένης ζήτησης είναι λογικό να δημιουργούνται μεγάλα αποθέματα έτοιμων προϊόντων. Στα αποθέματα αυτά έχει κεφαλαιοποιηθεί ένα μέρος των σταθερών Γ.Β.Ε. ενώ ένα τμήμα μόνο έχει χρεωθεί ως έξοδο περιόδου. Τα σταθερά Γ.Β.Ε. συμπεριλαμβάνονται στην αποτίμηση των αποθεμάτων. Η δημιουργία σημαντικής πλεονασματικής ποσότητας αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων σε συνδυασμό με την αδυναμία πώλησης αυτών είναι πολύ πιθανόν να οδηγήσει την διοίκηση σε βεβιασμένες αποφάσεις στα πλαίσια της τιμολογιακής πολιτικής που θα αφορούν την σημαντική μείωση των τιμών. Τέτοιες αποφάσεις θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε καταγραφή ζημιών λόγω της απομείωσης της αξίας των αποθεμάτων. Τα αποτελέσματα με την εφαρμογή της προαναφερθείσας τιμολογιακής πολιτικής θα είναι υποεκτιμημένα ενώ παράλληλα τα αποτελέσματα χρήσης της τρέχουσας περιόδου υπερεκτιμημένα.

#### Θετικά Σημεία Απορροφητικής Κοστολόγησης

1. Η παραγωγή μία επιχείρησης που χαρακτηρίζεται από την έντονη εποχικότητα είναι σύνηθες να είναι συνεχόμενη και κατά τις περιόδους μειωμένης ζήτησης για να μπορέσει η επιχείρηση να ανταπεξέλθει από άποψη προσφοράς έτοιμων προϊόντων κατά την περίοδο υψηλής ζήτησης. Το ποσό των Γ.Β.Ε. που έχει προκληθεί καθ' όλη την διάρκεια της παραγωγικής περιόδου θα χρεωθεί στο κόστος του προϊόντος. Με αυτόν τον τρόπο είμαστε σε θέση να αποφύγουμε την εμφάνιση εικονικών ζημιών. Αντιλαμβανόμαστε πως σε μία τέτοια περίπτωση η εφαρμογή της Οριακής κοστολόγησης θα μας οδηγούσε σε ακραίες ανισορροπίες εποχιακών αποτελεσμάτων χρήσης εφόσον την περίοδο μειωμένης ζήτησης και χαμηλού ποσοστού πωλήσεων

τα σταθερά Γ.Β.Ε. θα χαρακτηρίζονταν ως κόστος περιόδου με αποτέλεσμα την εκτίναξη των ζημιών. Την περίοδο που η επιχείρηση θα πραγματοποιούσε τον μεγαλύτερο κύκλο εργασιών του έτους θα εμφάνιζε υψηλά κέρδη. Αντίθετα, εφαρμόζοντας την μέθοδο της Απορροφητικής κοστολόγησης τα σταθερά Γ.Β.Ε. συμπεριλαμβάνονται στην αποτίμηση των αποθεμάτων και υπολογίζονται ως έξοδα μόνο κατά την φάση πώλησης του προϊόντος. Παρατηρούμε πως στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται από το στοιχείο της έντονης εποχικότητας η εφαρμογή της Απορροφητικής κοστολόγησης μας προσδίδει μια πιο εύλογη εκτίμηση του κέρδους.

Οι υπηρεσίες που παρέχουν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης στην παραγωγική διαδικασία και κατ' επέκταση στο τελικό προϊόν αποτελούν ισάξιο στοιχείο ανάλωσης τόσο των σταθερών όσο και των μεταβλητών Γ.Β.Ε.. Η συγχρονισμένη και συντονισμένη ενέργεια της ολότητας του παραγωγικού δυναμικού κρίνεται απαραίτητη για την παραγωγή μιας ολοκληρωμένης μονάδας. Εν κατακλείδι, θα πρέπει να γίνεται χρέωση στις παραγόμενες μονάδες των στοιχείων του κόστους που συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία.

## 2.8 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ACTIVITY BASED COSTING)

Οι περιορισμοί των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης έπαιξαν καταλυτικό ρόλο στην δημιουργία και την εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης το οποίο βασίζεται στις δραστηριότητες της παραγωγικής μονάδας. Η θεωρία των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης περί κατανάλωσης όλων των παραγωγικών πόρων από τα προϊόντα σε αναλογία με την παραγόμενη ποσότητα ήταν ο κύριος παράγοντας που οδήγησε στην δημιουργία του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων λόγω λήψης συνεχών διαστρεβλωμένων αποτελεσμάτων αναφορικά με το κόστος παραγωγής. Το πρόβλημα γίνεται ευκολότερα αντιληπτό εξετάζοντας επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν μια ευρεία παραγωγική γκάμα προϊόντων τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους σε όγκο και πολυπλοκότητα. Με την εφαρμογή των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης ερχόμαστε αντιμέτωποι με την υπερκοστολόγηση των προϊόντων που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες και με την υποκοστολόγηση αυτών με μικρότερη παραγόμενη ποσότητα.

Με τον όρο δραστηριότητα (activity) εξετάζοντας το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων γίνεται λόγος για κάθε γεγονός ή συναλλαγή που έχει ως συνέπεια την εμφάνιση κόστους. Αποτελεί, εν ολίγοις, τον οδηγό κόστους σε μία οργάνωση. Γίνεται εύκολα αντιληπτό πως ο μεγάλος αριθμός δραστηριοτήτων που μπορεί να διαθέτει μια επιχείρηση προσδίδει και τον αντίστοιχο διογκωμένο βαθμό πολυπλοκότητας. Οπότε αντιλαμβανόμαστε πως όσο μεγαλύτερο βαθμό περιπλοκότητας εμφανίζει μια επιχείρηση τόσο μεγαλύτερος θα είναι και ο αριθμός των δραστηριοτήτων ή οδηγών που θα πρέπει να διαθέτει ή να εφαρμόσει για την καλύτερη δυνατή κατανομή του κόστους. Μέσω της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων περιορίζεται κατά ένα μεγάλο βαθμό το πρόβλημα της ορθής κατανομής του κόστους στα προϊόντα, κάτι το οποίο επιτυγχάνεται μέσω της

δημιουργίας δεξαμενών κόστους για κάθε δραστηριότητα ή διαφορετικά μέσω των οδηγιών κόστους. Έτσι, λοιπόν, μέσω του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος επιτυγχάνουμε την σύνδεση του κόστους με κάθε διαφορετικό προϊόν ή υπηρεσία που παράγεται, πάντοτε, όμως, βασιζόμενο στον αριθμό των δραστηριοτήτων που είναι απαραίτητες για την ολοκλήρωση του συγκεκριμένου παραγωγικού έργου.

Ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες κατά την διαδικασία έναρξης σχεδιασμού ενός αποτελεσματικού συστήματος κοστολόγησης είναι η ανάλυση της αξίας των δραστηριοτήτων της παραγωγικής διαδικασίας. Η ανάλυση ξεκινά από την συστηματική μελέτη, την παρακολούθηση καθώς και τον προσδιορισμό όλων των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν μέρος και είναι αναπόσπαστο κομμάτι της παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Μετά το πέρας της παρακολούθησης και των προσδιορισμό των δραστηριοτήτων είμαστε σε θέση να διαχωρίσουμε τις δραστηριότητες σε αυτές που προσθέτουν και σε αυτές που δεν προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν. Η ανάλυση αυτή προϋποθέτει τον σχεδιασμό ενός διαγράμματος ροής στο οποίο αποτυπώνεται όλο το κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας από την αρχική φάση της παραλαβής των πρώτων υλών έως την τελική επιθεώρηση και τον έλεγχο του παραγόμενου προϊόντος. Στα πλαίσια σχεδιασμού του διαγράμματος ροής είναι πολύ σημαντικό να γίνεται ενδελεχής χαρτογράφηση και παρακολούθηση κάθε φάσης της παραγωγικής διαδικασίας καθώς και καταγραφή των δραστηριοτήτων που εντοπίζονται με τον χρόνο που αντιστοιχεί στην υλοποίηση της κάθε δραστηριότητας. Μετά το πέρας της καταγραφής των δραστηριοτήτων στο διάγραμμα ροής εξετάζουμε το κατά πόσο αυτές οι δραστηριότητες προσθέτουν ή όχι αξία στο τελικό προϊόν. Οι δραστηριότητες που προσθέτουν αξία είναι αυτές που έχουν άμεση συσχέτιση με την επεξεργασία των προϊόντων και που έχουν ως κύριο σκοπό την απόκτηση των ζητούμενων χαρακτηριστικών. Τα χαρακτηριστικά αυτά του προϊόντος βασίζονται στις τεχνικές προδιαγραφές που έχουν θεθεί και επιδρούν αυξητικά στην αξία του ημικατεργασμένου προϊόντος. Οι υπόλοιπες δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία επιδρούν αυξητικά στο τελικό κόστος μέσω της κατανάλωσης πόρων χωρίς όμως να προσφέρουν στο καταναλωτικό κοινό προϊόν υψηλότερη αξία. Μέσω της διαδικασίας ανάλυσης αξιών των δραστηριοτήτων δίνεται το πλεονέκτημα στα διοικητικά στελέχη να εξετάσουν και να εξάγουν συμπεράσματα αναφορικά με τις δραστηριότητες που δεν προσδίδουν αξία στο τελικό προϊόν. Έτσι, λοιπόν, δίνεται η ευκαιρία περιορισμού ή και εξάλειψης αυτών με απώτερο σκοπό την μείωση του κόστους. Είναι πολύ σημαντικό να επισημάνουμε πως πολλές από τις δραστηριότητες που δεν προσδίδουν αξία είναι απαραίτητες στην επίτευξη του στόχου της παραγωγικής μονάδας. Μέσω της αποτελεσματικής εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να εφαρμόσει την προαναφερθείσα διοικητική λειτουργία η οποία δρα προς όφελος της στα πλαίσια ανάπτυξης της αξίας του τελικού προϊόντος αλλά και στην παράλληλη μείωση του κόστους παραγωγής.

Η κατηγοριοποίηση των δραστηριοτήτων πραγματοποιείται σε πέντε γενικά επίπεδα:

1. Δραστηριότητες σε επίπεδο παραγόμενης μονάδας (unitlevelactivities)

Είναι οι δραστηριότητες που επιτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα προϊόντος. Το κόστος της δραστηριότητας εξαρτάται από τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.

2. Δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας (batchlevelactivities)

Αφορούν τις δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που πραγματοποιείται η παραγωγή μιας παρτίδας προϊόντος ανεξάρτητα από το πόσες μονάδες προϊόντος περιέχει η συγκεκριμένη παρτίδα.

3. Δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος (productlevelactivities)

Είναι οι δραστηριότητες που δρουν υποστηρικτικά στην παραγωγή κάθε διαφορετικού τύπου προϊόντος ή σειράς προϊόντων. Οι δραστηριότητες αυτές παρουσιάζουν συνδεσιμότητα με συγκεκριμένα προϊόντα της παραγωγικής διαδικασίας και εκτελούνται βάσει αναγκαιότητας. Πολλές από τις δραστηριότητες εκτελούνται για κάποια προϊόντα ενώ για άλλα όχι.

4. Δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη (customerlevelactivities)

Αποτελούν δραστηριότητες καθοριστικής σημασίας για την εξυπηρέτηση πελατών. Δεν υπάρχει συσχέτιση με προϊόντα ή παραγγελίες αυτών αλλά μόνο με τους συνεργαζόμενους πελάτες της επιχείρησης.

5. Δραστηριότητες σε επίπεδο παραγωγικής εγκατάστασης (entitysustainingactivities)

Δεν υπάρχει καμία απολύτως συσχέτιση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων με προϊόντα, πελάτες, μονάδες ή με παρτίδες προϊόντων. Πρόκειται για δραστηριότητες που σχετίζονται με την παραγωγή και έχουν την ικανότητα να προσδίδουν το στοιχείο της συντήρησης σε μια παραγωγική διαδικασία.

### 2.8.1 ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ο επιμερισμός του κόστους γίνεται με βάση τους συντελεστές καταλογισμού. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ένας συντελεστής καταλογισμού να αντιστοιχεί σε μια ολόκληρη παραγωγική μονάδα ή σε ένα μεγάλο μέρος αυτής, οδηγώντας μας πολλές φορές σε εσφαλμένα κοστολογικά συμπεράσματα. Εφαρμόζοντας το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων οι μετρήσεις των δραστηριοτήτων οι οποίες οδηγούν και τον επιμερισμό του κόστους στα αντικείμενα τους κόστους όπως τις παραγωγικές μονάδες, τις παρτίδες και τα προϊόντα αποτελούν για εμάς τους οδηγούς του κόστους. Οι κύριοι παράγοντες με τους οποίους συνδέονται οι οδηγοί κόστους είναι η διάρκεια και οι συναλλαγές. Οι οδηγοί κόστους που συνδέονται με τις συναλλαγές εκφράζουν την μέτρηση των επαναλήψεων της συναλλαγής, όπως για παράδειγμα η λήψη παραγγελιών καθώς και ο αριθμός πελατών με τους οποίους ήρθαμε σε επικοινωνία. Οι οδηγοί κόστους που συνδέονται με την διάρκεια χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη ακρίβεια. Η εφαρμογή τους, όμως, παρουσιάζει μεγαλύτερη δυσκολία. Χαρακτηριστικό παράδειγμα οδηγού κόστους που συνδέεται με την διάρκεια είναι ο χρόνος που απαιτείται για την προετοιμασία των συνοδευτικών εγγράφων μιας παραγγελίας. Είναι εμφανές πως ο απαιτούμενος χρόνος καθώς και η προσπάθεια που πρέπει να καταβληθεί από τα διοικητικά στελέχη για την καταγραφή, ανάλυση και αξιοποίηση των δεδομένων που σχετίζονται με την διάρκεια του χρόνου είναι σημαντικά και για αυτόν τον λόγο τις

περισσότερες φορές γίνεται επιλογή των οδηγών κόστους που σχετίζονται με τις συναλλαγές. Οι μετρήσεις, όμως, των οδηγών κόστους που είναι συνδεδεμένοι με την διάρκεια εμφανίζουν συγκριτικά πλεονεκτήματα σε σχέση με αυτούς των συναλλαγών. Στην επιλογή ενός οδηγού κόστους σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο βαθμός αποτελεσματικότητας του στην κατανομή του κόστους αλλά και η απαιτούμενη δαπάνη για την εφαρμογή του. Συμπερασματικά, τόσο η διαδικασία προσδιορισμού των δραστηριοτήτων όσο και αυτή της κατάλληλης επιλογής των οδηγών κόστους απαιτεί χρόνο και οικονομικούς πόρους που πολλές φορές δεν είναι διαθέσιμοι και θα πρέπει να αναλωθούν διαφορετικά βάσει προτεραιοτήτων. Συνεπώς, γίνεται επικέντρωση στις σημαντικότερες για αυτήν ή για τους πελάτες λειτουργίες. Δεν είναι λίγες οι φορές που οι δραστηριότητες με μικρή εμφάνιση κόστους ή με μεγάλη πολυπλοκότητα δεν αποτελούν αντικείμενο εξέτασης καθώς το όφελος που θα αποφέρουν μέσα από την ανάλυση τους είναι πολύ μικρότερο συγκριτικά με τους οικονομικούς πόρους που απαιτεί η διενέργεια έρευνας και αξιολόγησής τους. Εν κατακλείδι, η επιλογή των οδηγών κόστους αποτελεί μια μορφή αντιστάθμισης του βαθμού της κοστολογικής ακρίβειας που επιθυμεί να επιτύχει η επιχείρηση καθώς και του κόστους που είναι σε θέση να δαπανήσει για την επίτευξη της.

## 2.8.2 ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ (COSTPOOLS)

Με την ολοκλήρωση του εντοπισμού και του προσδιορισμού των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν μέρος στην διαδικασία της παραγωγής είναι πολύ πιθανόν να έρθουμε αντιμέτωποι με έναν μεγάλο αριθμό δραστηριοτήτων. Για λόγους ευελιξίας αλλά και για μια οικονομικά βιώσιμη συγκέντρωση και διαχείριση δεδομένων σύμφωνα πάντοτε με τις αρχές της κοστολόγησης προβαίνουμε σε μία συγκέντρωση των δραστηριοτήτων σε δεξαμενές κόστους. Ουσιαστικά πρόκειται για ομάδες άμεσα σχετιζόμενων δραστηριοτήτων των οποίων τα στοιχεία κόστους αθροίζονται στις δεξαμενές κόστους. Κοινό γνώρισμα των δραστηριοτήτων που συμμετέχουν στην δεξαμενή κόστους είναι ότι κατέχουν τον ίδιο οδηγό κόστους με την δεξαμενή στην οποία ανήκουν. Τα στοιχεία που εμφανίζουν οι δραστηριότητες κατά την συγκέντρωσή τους σε μια δεξαμενή κόστους είναι η παρόμοια κοστολογική συμπεριφορά, ο σκοπός αλλά και το ενδιαφέρον που προκαλούν προς την διοίκηση λόγω των ιδιαιτεροτήτων τους. Επιπρόσθετα, οι δραστηριότητες που λόγω της φύσης τους αποτελούν ένα διακριτό τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας το οποίο χρήζει ανάλυσης από την διοίκηση είναι σε θέση να συγκροτούν μια δεξαμενή κόστους. Η δεξαμενή κόστους έχει την δυνατότητα να συγκεντρώνει στοιχεία από μία και μόνο δραστηριότητα κάτι το οποίο δεν αποτελεί την καλύτερη δυνατή οικονομική επιλογή. Οι δραστηριότητες που αποτελούν μέρος μιας δεξαμενής κόστους είναι πολύ σημαντικό να ανήκουν στο ίδιο επίπεδο δραστηριότητας. Η καλύτερη δυνατή πρακτική εφαρμογή είναι ο συνδυασμός δραστηριοτήτων με την καλύτερη δυνατή συσχέτιση μεταξύ τους και προερχόμενες από το ίδιο επίπεδο. Δεν αποτελεί την καλύτερη δυνατή πρακτική να συναντούμε σε μια δεξαμενή κόστους ένα σύνολο δραστηριοτήτων το ένα μέρος των οποίων προέρχεται από το επίπεδο προϊόντος, ενώ ένα άλλο μέρος από το επίπεδο πελάτη ή από το επίπεδο παραγόμενης μονάδας.

Οι βασικές διαφορές της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων συγκριτικά με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης επικεντρώνεται στα παρακάτω σημεία:

- Στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων ο επιμερισμός των Γ.Β.Ε. γίνεται στις δεξαμενές κόστους των δραστηριοτήτων ενώ στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης πραγματοποιείται στα κύρια παραγωγικά τμήματα. Η χρήση των συντελεστών καταλογισμού στα κλασικά συστήματα κοστολόγησης θα πρέπει να αναφέρουμε πως είναι ανάλογη με τους συντελεστές επιμερισμού που εφαρμόζουμε στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.
- Τα κλασικά συστήματα κοστολόγησης στοχεύουν στην καλύτερη δυνατή κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων μέσω της διαδικασίας επιμερισμού μόνο των Γ.Β.Ε.. Στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων συναντούμε στις δεξαμενές κόστους επιμερισμούς και λοιπών λειτουργικών εξόδων πέραν των Γ.Β.Ε. με απώτερο σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους όχι μόνο των παραγόμενων προϊόντων αλλά και άλλων οικονομικών στοιχείων που εμφανίζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την παραγωγική μονάδα.
- Θα πρέπει να επισημάνουμε πως συγκρίνοντας την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων με άλλα κλασικά παραδοσιακά συστήματα προκύπτουν σημαντικές κοστολογικές διαφορές μεταξύ τους. Αυτές οι διαφοροποιήσεις του κόστους επηρεάζουν άμεσα την διοίκηση μιας παραγωγικής μονάδας στο κομμάτι της λήψης αποφάσεων που σχετίζονται με την τιμολόγηση, τον τρόπο επεξεργασίας πρώτων υλών αλλά και το κατά πόσο είναι συμφέρουσα ή όχι η αποδοχή μιας παραγγελίας.

Συμπερασματικά τα βήματα που θα πρέπει να ακολουθηθούν για την ορθή εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων στο οποία θα επιτυγχάνεται η σύνδεση των γενικών εξόδων με τα αντικείμενα του κόστους είναι τα ακόλουθα:

1. Καταγραφή των δραστηριοτήτων
2. Ανάλυση της αξίας των δραστηριοτήτων
3. Διάκριση των δραστηριοτήτων σε κατηγορίες
4. Προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων
5. Διαμόρφωση των δεξαμενών κόστους
6. Προσδιορισμός του κόστους των δεξαμενών κόστους
7. Καθορισμός των οδηγών κόστους
8. Καθαρισμός του συντελεστή για κάθε οδηγό κόστους

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων συγκριτικά με τις κλασικές μεθόδους κοστολόγησης δρα υποστηρικτικά στο κομμάτι της λήψης αποφάσεων προσφέροντας ένα καλύτερο πεδίο για την ανάλυση του κόστους μιας επιχείρησης καθώς και έναν ακριβέστερο προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων.

Τα στελέχη μέσα από την εφαρμογή ενός τέτοιου κοστολογικού συστήματος λαμβάνουν μια σειρά χρήσιμων δεδομένων τα οποία μπορούν να δράσουν εποικοδομητικά σε μία σειρά ενεργειών όπως:

- 1) Ορθή εκτίμηση και αξιολόγηση συνεργασίας με πελάτη
- 2) Εντοπισμός υψηλών λειτουργικών δαπανών ανά μονάδα προϊόντος και προσπάθεια εύρεσης τρόπων για την μείωση αυτών
- 3) Μεγαλύτερη ακρίβεια στην μέτρηση αποδοτικότητας της εταιρίας
- 4) Αξιολόγηση της παραγωγικής πορείας ενός προϊόντος και λήψη αποφάσεων αναφορικά με την συνέχιση της παραγωγής του ή την αντικατάστασή του
- 5) Αξιολόγηση των εσωτερικών παραγωγικών διαδικασιών και λήψη αποφάσεων αναφορικά με την διατήρησή του ή με την ανάθεση του συγκεκριμένου έργου παραγωγής σε εξωτερικό συνεργάτη (outsourcing)

### 2.8.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Η χρήση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων δεν αποτελεί την καθιερωμένη πλέον μέθοδο για τον προσδιορισμό του κόστους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τους εξής λόγους:

- 1) Δεν γίνεται εφαρμογή της βασικής αρχής του πλήρους διαχωρισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων από τα γενικά έξοδα που δεν έχουν άμεση συσχέτιση με την παραγωγική διαδικασία. Είναι εμφανές πως μία δεξαμενή κόστους μπορεί να συμπεριλαμβάνει δαπάνες που δεν αφορούν στην παραγωγή και δεν εντάσσονται στα Γ.Β.Ε. ενός κλασικού κοστολογικού συστήματος.
- 2) Δεν υπάρχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον από την πλευρά των εξωτερικών παραγόντων για την ενδελεχή ανάλυση του κόστους.
- 3) Υπάρχει σοβαρό ενδεχόμενο να εντοπιστεί η αίσθηση της υποκειμενικότητας από εξωτερικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς λόγω του ότι αυτή η μέθοδος κοστολόγησης μπορεί να οδηγήσει σε ευνοϊκότερα αποτελέσματα για την επιχείρηση.

Κατά συνέπεια, δεν είναι λίγες οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης παράλληλα με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Με βάση το παραπάνω συνδυαστικό πλάνο χρήσης των δύο κοστολογικών συστημάτων η επιχείρηση είναι σε θέση να λαμβάνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με την χρήση του παραδοσιακού κοστολογικού συστήματος ενώ παράλληλα εφαρμόζει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αναλύοντας σε βάθος την πληθώρα των παραγωγικών διαδικασιών και των στοιχείων κόστους που προκύπτουν από αυτές για την ορθότερη και αποτελεσματικότερη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Η επιπρόσθετη πληροφορία που διοχετεύεται στο διοικητικό προσωπικό μέσω της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και αξιοποιείται για την ορθότερη λήψη αποφάσεων επιβαρύνει κατά έναν σημαντικό βαθμό κοστολογικά την επιχείρηση. Ως εκ τούτου,



είναι σημαντικό για την επιχείρηση η κοστολογική αυτή επιβάρυνση να εξισορροπείται από τα ουσιαστικά και χρήσιμα δεδομένα που λαμβάνουν τα στελέχη της μέσα από την εφαρμογή του εν λόγω κοστολογικού συστήματος αλλά και από τα αποτελέσματα των αποφάσεών τους.

#### 2.8.4 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ACTIVITY BASED MANAGEMENT)

Η εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, η οποία έχει ως στόχο την τόσο την βελτίωση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης αλλά και την παράλληλη ευθυγράμμιση και προσαρμογή με τις απαιτήσεις του σύγχρονου ανταγωνισμού μέσω της ορθής λήψης και εφαρμογής στρατηγικών αποφάσεων, ορίζεται ως διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων με την διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων λειτουργούν συμπληρωματικά η μία με την άλλη. Μέσω της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων λαμβάνουμε όλη την απαραίτητη πληροφορία αναφορικά με τις παραγωγικές δραστηριότητες και στοχεύουμε στην βελτίωση τους πάντοτε για την καλύτερη και ορθότερη εξαγωγή κοστολογικών συμπερασμάτων, ενώ με την διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων αξιοποιούμε όλη την εισερχόμενη πληροφορία μέσω κατάλληλων εργαλείων στρατηγικής ανάλυσης με σκοπό την βελτίωση της απόδοσης κάθε δραστηριότητας. Επί της ουσίας και επί του πρακτέου μέσω της συμπληρωματικής εφαρμογής των δύο παραπάνω διαδικασιών η επιχείρηση προσπαθεί να παρέχει το καλύτερο δυνατό προϊόν ή υπηρεσία στον πελάτη αυξάνοντας παράλληλα τα επίπεδα της κερδοφορίας της. Η διαχείριση των δραστηριοτήτων δεν αποτελεί ένα έργο με ημερομηνία λήξης αλλά μια συνεχή και αέναη ενδοεταιρική προσπάθεια με εφαρμογή σε κάθε τομέα αλλά και σε κάθε επιμέρους οργανωτικό τμήμα της επιχείρησης. Εν ολίγοις, η επιχείρηση θα πρέπει συνεχώς να αναζητά και να αξιολογεί ευκαιρίες και προοπτικές βελτίωσης δραστηριοτήτων που λαμβάνουν μέρος σε όλο το επιχειρησιακό φάσμα.

Συνοψίζοντας, οι βασικές αρχές διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων επικεντρώνονται στα εξής σημεία:

- 1) Οι στρατηγικές επιλογές της επιχείρησης είναι αυτές που καθορίζουν τις δραστηριότητες. Η επιχείρηση είναι επιτυχημένη όταν τροφοδοτεί με τους ανάλογους πόρους τις δραστηριότητες εκείνες που είναι σε θέση να αποφέρουν τα μέγιστα στρατηγικά οφέλη.
- 2) Η υλοποίηση μιας στρατηγικής κρίνεται ως επιτυχημένη όταν στο τελικό προϊόν που λαμβάνει ο πελάτης έχουν εμπλακεί επιπρόσθετοι παράγοντες που προσδίδουν αξία.

Η βελτίωση απόδοσης των δραστηριοτήτων για την επίτευξή της προϋποθέτει τρία στάδια. Το πρώτο στάδιο αναφέρεται στην ανάλυση όλων των δραστηριοτήτων μέσω των οποίων γίνεται στόχευση εντοπισμού ευκαιριών για την καλύτερη δυνατή βελτίωση των δραστηριοτήτων. Το δεύτερο στάδιο επικεντρώνεται στην αναζήτηση παραγόντων που προκαλούν σπατάλη πόρων και έχουν ως αποτέλεσμα την

αναιτιολόγητη αύξηση του κόστους. Το τρίτο στάδιο αφορά στην μέτρηση των παραγόντων που εξασφαλίζουν υψηλή παραγωγική δραστηριότητα και επιδρούν καθοριστικά στην αύξηση της κερδοφορίας μιας επιχείρησης. Αναλυτικότερα, η βελτίωση απόδοσης των δραστηριοτήτων εντοπίζεται στις κάτωθι ενέργειες:

i. Εντοπισμός μη σημαντικών δραστηριοτήτων

Αν μια δραστηριότητα κρίνεται ως μη σημαντική τότε δεν θα πρέπει να αποτελεί μέρος της επιχειρησιακής και παραγωγικής δραστηριότητας. Οι δραστηριότητες θα πρέπει να είναι σημαντικές για τους πελάτες ή για την λειτουργία της επιχείρησης. Για παράδειγμα, η σύνταξη μηνιαίων χρηματοοικονομικών αναφορών (Financial Reporting) αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα για την επιχείρηση καθώς εξάγει την απαραίτητη πληροφορία προς την διοίκηση και τους μετόχους για την λήψη των κατάλληλων στρατηγικών αποφάσεων, ενώ για τους πελάτες δεν αποτελεί σημαντική δραστηριότητα. Από την άλλη, η μίσθωση χώρων προβολής των εμπορευμάτων δεν αποτελεί σημαντική δραστηριότητα για στις πελάτες χονδρικής καθώς αυτό στις τους ενδιαφέρει είναι η άρτια και έγκαιρη παράδοση του ζητούμενου όγκου εμπορευμάτων στον καλύτερο δυνατό χρόνο.

ii. Ανάλυση σημαντικών δραστηριοτήτων

Σύνηθες φαινόμενο αποτελεί η ύπαρξη πληθώρας δραστηριοτήτων σε ένα επιχειρησιακό περιβάλλον. Η ανάλυση όλων αυτών των δραστηριοτήτων σε βάθος είναι μια διαδικασία που απαιτεί χρόνο και χρήμα όπου στις περισσότερες των περιπτώσεων οι επιχειρήσεις δεν είναι σε θέση να διαθέσουν. Επομένως, η επιχείρηση θα πρέπει να επικεντρωθεί στις δραστηριότητες εκείνες που είναι σημαντικές για εκείνη ή για τον πελάτη. Κάνοντας χρήση και της θεωρίας Pareto η οποία αναφέρει πως το 20% των δραστηριοτήτων προκαλεί το 80% του συνολικού κόστους, αντιλαμβανόμαστε πως σε αυτό το 20% θα πρέπει να επικεντρωθεί η ανάλυση.

iii. Σύγκριση δραστηριοτήτων με τις καλύτερες δυνατές πρακτικές (Benchmarking)

Μετά τον εντοπισμό των δραστηριοτήτων που θα αποτελέσουν αντικείμενο μελέτης είναι πολύ σημαντικό οι δραστηριότητες αυτές να αποτελέσουν αντικείμενο σύγκρισης με τις αντίστοιχες δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης ή με παρόμοιες άλλου τμήματος της ίδιας επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο πραγματοποιείται ένας έλεγχος και μια μορφή αξιολόγησης του βαθμού της ικανοποιητικής λειτουργίας και απόδοσης των δραστηριοτήτων. Τα κριτήρια με τα οποία γίνεται ο έλεγχος είναι το κόστος, η ποιότητα καθώς και η ευελιξία κινήσεων. Για παράδειγμα, μια σημαντική διαδικασία είναι αυτή της τιμολόγησης. Αν πραγματοποιείται χειροκίνητα τότε χάνεται πολύτιμος χρόνος που μεταφράζεται σε επιπλέον κόστος. Άρα αυτή η διαδικασία χρήζει βελτίωσης και αυτοματοποίησης μέσω κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων για την εξοικονόμηση χρόνου, την αποφυγή λαθών καθώς και την καλύτερη δυνατή παρεχόμενη εξυπηρέτηση προς τους πελάτες.

iv. Εξέταση του τρόπου σύνδεσης των δραστηριοτήτων

Οι δραστηριότητες που αποτελούν μέρος μιας παραγωγικής διαδικασίας είναι πολύ σημαντικό να λειτουργούν αλληλένδετα και συμπληρωματικά η μία για την άλλη. Είναι πολύ σημαντικό να υπάρχει ισχυρή και αποτελεσματική συνδεσιμότητα μεταξύ τους με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η ελαχιστοποίηση του χρόνου εκτέλεσης των διαδικασιών αλλά και η αποφυγή των άσκοπων επαναλήψεων της παραγωγικής διαδικασίας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα που χρήζει αναφοράς είναι ο σχεδιασμός του προϊόντος. Με βάση τα δεδομένα της παραδοσιακής κοστολόγησης όλη η διαδικασία σχεδιασμού του προϊόντος εξελίσσεται σταδιακά χωρίς την παραμικρή ανάμειξη σε αυτήν του τμήματος της παραγωγής. Κατά την ολοκλήρωση του σχεδιασμού το τμήμα παραγωγής καλείται να αποτυπώσει τον σχεδιασμό στην παραγωγική διαδικασία. Είναι προφανές πως το τμήμα παραγωγής έρχεται αντιμέτωπο με πολλές δυσκολίες κατά την διαδικασία κατασκευής του προϊόντος και πολλές φορές οδηγείται σε επαναληπτικές διαδικασίες οι οποίες επιδρούν αυξητικά στο κόστος. Είναι πολύ σημαντικό προς αποφυγή των επαναλήψεων καθώς και για την μείωση της άσκοπης σπατάλης του χρόνου αλλά και του συνολικού τελικού κόστους να υπάρχει εξαρχής συντονισμός και προγραμματισμός των ενεργειών ανάμεσα στα τμήματα σχεδιασμού, παραγωγής αλλά και marketing.

#### 2.8.5 ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ ΑΙΤΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΚΟΣΤΟΣ

Σε αυτό το στάδιο γίνεται αναζήτηση των αιτιών που προκαλούν την άσκοπη σπατάλη πόρων. Πρόκειται για την επικέντρωση σε εκείνες τις δραστηριότητες που δημιουργούν και μεταφέρουν ανατιολόγητο κόστος σε επόμενες δραστηριότητες. Αυτό που έχει επικρατήσει λανθασμένα είναι να εστιάζουμε κατά την διαδικασία του ελέγχου στο σημείο που εμφανίζεται το κόστος και όχι στην ανάλυση των αιτιών που το προκαλούν. Η διαδικασία μεταφοράς ενός προϊόντος ανάμεσα σε δύο διαδοχικά στάδια της παραγωγικής διαδικασίας αποτελεί μια δραστηριότητα που δεν μορφοποιεί ποιοτικά ή ποσοτικά το τελικό προϊόν που λαμβάνει ο καταναλωτής. Μέσω του επανασχεδιασμού της παραγωγικής διαδικασίας (ReengineeringProcess) και της τοποθέτησης των δύο σημείων παραγωγής σε γειτονικά πεδία, ουσιαστικά, εξαλείφουμε το κόστος μεταφοράς. Συμπερασματικά, δεν αρκεί μόνο ο εντοπισμός του κόστους αλλά και η εις βάθος ανάλυση των αιτιών που το προκαλούν.

#### 2.8.6 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

Κατά τον Turney (1996) για την ανάπτυξη ενός συστήματος συνεχούς μέτρησης απαιτούνται τα εξής βήματα:

- 1) **Προσδιορισμός των στόχων** της επιχείρησης με τρόπο που θα διασφαλίζεται η αποδοτικότητα προς όφελος της επιχείρησης σε συνδυασμό με την ικανοποίηση των αναγκών των πελατών.

- 2) **Γνωστοποίηση των στόχων.** Σε συνέχεια προσδιορισμού των στόχων η επιχείρηση θα πρέπει να περάσει στην γνωστοποίηση καθώς και στην ενδοεταιρική δημοσιοποίησή τους. Είναι πολύ σημαντικό κάθε εργαζόμενος που αποτελεί μέλος της παραγωγικής αλυσίδας να γνωρίζει πού στοχεύουν οι δραστηριότητες στις οποίες συμμετέχει καθώς και να επιτυγχάνεται η άμεση επικέντρωση στον κοινό στόχο.
- 3) **Σχεδιασμός μέτρησης της απόδοσης κάθε δραστηριότητας.** Μέσω αυτών των μετρήσεων επιτυγχάνεται μία ορθή απεικόνιση του βαθμού με τον οποίο συμμετέχουν οι δραστηριότητες στους γενικότερους στόχους που έχουν τεθεί. Μέσω των μετρήσεων λαμβάνουμε σημαντικές πληροφορίες που αφορούν στην απόδοση των δραστηριοτήτων αλλά και σημαντικές κατευθυντήριες γραμμές για την ολική βελτίωση της επιχείρησης.

### 3. BUDGET – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

Το Budget αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο μέσω του οποίου προσδιορίζεται το σύνολο των απαιτούμενων ενεργειών από πλευράς διοίκησης και παραγωγικής διαδικασίας για την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Πρόκειται για ένα σύνολο διοικητικών αποφάσεων και ενός συνόλου υποθέσεων στα πλαίσια των επιχειρησιακών διαδικασιών με σκοπό την επίτευξη συγκεκριμένων οικονομικών αποτελεσμάτων. Είναι πολύ σημαντικό να αναφερθεί και η ελεγκτική προσέγγιση του Budget μέσω του οποίου επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός των αποκλίσεων και διευκολύνεται η άμεση αιτιολόγησή τους. Τα στάδια που ακολουθεί η επεξεργασία του Budget είναι τα ακόλουθα:

- i. Προβλέψεις αγοράς και όρων λειτουργίας
- ii. Προσδιορισμός διοικητικών στόχων
- iii. Τμηματική επεξεργασία προγραμμάτων

Οι στόχοι της οικονομικής μονάδας διαχωρίζονται σε άμεσους και μακρόπνοους. Οι άμεσοι στόχοι επικεντρώνονται στην βελτίωση της υφιστάμενης δυναμικότητας, ενώ οι μακροχρόνιοι στόχοι επικεντρώνονται στην γενικότερη αξιοποίηση της οικονομικότητας της επιχείρησης. Ο βασικός στόχος του Budget της χρήσης είναι ο προσδιορισμός του κατά πρόβλεψη ισολογισμού μέσα από ένα σύνολο διοικητικών αποφάσεων που έχουν ως απώτερο στόχο την βελτίωση της καθαρής θέσης. Για την ορθότερη απεικόνιση του κατά πρόβλεψη ισολογισμού αλλά και για την βελτίωση της καθαρής θέσης η επιχείρηση προβαίνει σε επιμερισμό της επεξεργασίας του Budget με τον εξής τρόπο:

- Πωλήσεων

Για τον προσδιορισμό και την αποτύπωση του Budget των πωλήσεων λαμβάνονται υπόψη παράγοντες όπως η υπάρχουσα κατάσταση στην αγορά, η αξιολόγηση της ανταγωνιστικότητας καθώς και η εμπορική πολιτική της επιχείρησης. Η αποτύπωση του Budget των πωλήσεων πραγματοποιείται τόσο σε ποσότητες όσο και σε αξίες.

- Παραγωγής (άμεσα υλικά, εργασία, γενικές αγορές)

Αποτελεί την ποσοτική αποτύπωση του απαιτούμενου όγκου της παραγωγής για την κάλυψη ενός προκαθορισμένου ύψους πωλήσεων. Οι ανάγκες της παραγωγής προσδιορίζονται από την ακόλουθη σχέση:

Πρόβλεψη Πωλήσεων + Επιθυμητό επίπεδο Stock λήξης =

Συνολικές Ανάγκες – Υπάρχον Stock = Ανάγκες προς Κάλυψη

Σε συνέχεια προσδιορισμού των αναγκών προς κάλυψη προκύπτει το Budget των υλικών, της εργασίας και των γενικότερων εξόδων παραγωγής. Σημαντικοί παράγοντες που αξιολογούνται για των προσδιορισμό των παραπάνω Budgetπέραν των αναγκών προς κάλυψη αποτελούν ο κύκλος παραγωγής των προϊόντων, η πολιτική του Stock που ακολουθεί η επιχείρηση καθώς και οι αποδόσεις του παραγωγικού και εργατικού δυναμικού. Μέσω ενός προσδιορισμένου Budget υλικών αποτυπώνονται οι ανάγκες αυτών τόσο ποσοτικά όσο και από πλευράς κόστους. Το Budget του άμεσου εργατικού κόστους προσδιορίζει το σύνολο του εργατικού κόστους το οποίο επιβαρύνει άμεσα την παραγωγική διαδικασία καθώς και ένα μέρος εργατικού κόστους που την επιβαρύνει έμμεσα και χαρακτηρίζεται από το στοιχείο της μεταβλητότητας. Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί πως η ελεγκτική διαδικασία διευκολύνεται και ενισχύεται σε μεγάλο βαθμό μέσω της εφαρμογής των εύκαμπτων Budget λόγω του ότι ο έλεγχος επικεντρώνεται σε περισσότερα από ένα επίπεδα λειτουργίας με τα budget να αποτελούν έναν πλήρη πίνακα ελέγχου του κόστους άμεσης εργασίας και του συνόλου του έμμεσου μεταβλητού κόστους, τα οποία με την σειρά τους επιβαρύνουν τα κέντρα κόστους αναφοράς μέσω προκαθορισμένων επιμερισμών.

- Γενικών Εξόδων (παραγωγής, εμπορίας, διοίκησης)
- Χρηματοοικονομικών

Τα υπόλοιπα έμμεσα κόστη (Εμπορίας, Διοίκησης, Χρηματοοικονομικά) επιβαρύνουν το σύνολο της επιχείρησης και υπολογίζονται στο έτος αναφοράς.

### 3.1 ΕΥΚΑΜΠΤΑ BUDGETDIRECTCOSTING

Τα budgets θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως η κατάστροψη του επιχειρησιακού σχεδίου δράσης της οικονομικής μονάδας μέσω του οποίου διευκολύνονται ενέργειες άμεσα συνυφασμένες με τον προγραμματισμό, τον συντονισμό και τον έλεγχο της πληθώρας των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Μέσω των παραπάνω ενεργειών προσδιορίζεται το πιο κερδοφόρο πρόγραμμα και παράλληλα ελέγχεται η εφαρμογή του. Λόγω του ότι κάθε επιχείρηση χαρακτηρίζεται από μια πολυδιάστατη μορφή προκύπτουν ειδικά budgets τα οποία είναι συνδεδεμένα και συντονισμένα μεταξύ τους έτσι ώστε να προσδίδουν ένα οργανικό και ορθά προσανατολισμένο σύστημα. Τα βραχυπρόθεσμα budget, τα οποία με την σειρά τους αποτελούν μέρος των μακροχρόνιων budget για την εξυπηρέτηση εταιρικών πολιτικών, περιλαμβάνουν:

**Budget Χρήσης:** Επικεντρώνονται στα κόστη και στους προσόδους μιας συγκεκριμένης οικονομικής περιόδου καθώς και στην γενικότερη διαχείριση αυτής.

**Budget Χρηματοοικονομικό:** Η συγκεκριμένη κατηγορία επεξεργάζεται και επικεντρώνεται στις ροές εσόδων και εξόδων που προκύπτουν κατά την διάρκεια της οικονομικής περιόδου για την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα καθώς και στο

σύνολο των επενδύσεων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια ή στο τέλος της χρήσης.

**Budget Επενδύσεων:** Αποτελούν το σχέδιο δράσης για την υλοποίηση των επενδύσεων σε συγκεκριμένη περίοδο προγραμματισμού ως μέρος των μακροχρόνιων επενδυτικών προγραμμάτων ανάπτυξης.

Για την κατάστρωση ενός ορθού και λειτουργικού budget είναι πολύ σημαντικό να γνωρίζουμε σε βάθος το οικονομικό μοντέλο της επιχείρησης καθώς και παράγοντες που σχετίζονται με την συμπεριφορά του κόστους αλλά και με την δομή των περιθωρίων των προϊόντων της. Η συγκεκριμένη γνώση, εκτός από την ορθή αποτύπωση του budget, τις δίνει την δυνατότητα για την αναθεώρηση αυτού όταν τα πραγματικά δεδομένα εμφανίζουν σημαντικές αποκλίσεις από τις προβλέψεις. Έτσι, λοιπόν, για την αποφυγή του να έρθει αντιμέτωπη η επιχείρηση με χαμένες ευκαιρίες ή του να χάσει την βάση σύγκρισης κόστους και αποτελεσμάτων λόγω πτώσης της δραστηριότητας κρίνεται επιτακτική η ανάγκη της περιοδικής εξέτασης και επικαιροποίησης του budget. Συνεπώς, το budget θα πρέπει να είναι σε θέση να προβλέπει τα κόστη παραγωγής πάντοτε σε συνάρτηση με τον όγκο δραστηριότητας παρουσιάζοντας την απαιτούμενη ευκαμψία (flexibility) αλλά και την αντίστοιχη προσαρμοστικότητα (adaptability) στις πιθανές μεταβολές του όγκου παραγωγής. Γίνεται εύκολα αντιληπτό πως στο περιβάλλον μιας δυναμικής επιχείρησης η οποία δραστηριοποιείται σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον η επιλογή ενός στατικού budget κρίνεται ακατάλληλη. Στο περιβάλλον μιας δυναμικής επιχείρησης το budget δεν πρέπει να είναι μόνο εύκαμπτο αλλά και να συντάσσεται με βάση το directcosting. Ο λόγος για τον οποίο απορρίπτεται το fullcosting έγκειται στο γεγονός ότι, ενώ υπάρχει ο κατάλληλος διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό για την διευκόλυνση της ελεγκτικής διαδικασίας, δεν πραγματοποιείται ο κατάλληλος μερισμός του σταθερού κόστους στα προϊόντα καθώς και στα κέντρα κόστους λόγω του ότι χαρακτηρίζεται από αυθαίρετα κριτήρια. Αυτό έχει ως συνέπεια την απορρύθμιση του ελέγχου στο σύνολό του καθώς και την δημιουργία μιας δυσμενούς εργώδους διαδικασίας με πολλαπλές δυσκολίες προσαρμοστικότητας λόγω των πολυάριθμων μετακινήσεων των ποσών από κέντρο σε κέντρο. Επιπρόσθετα, με την εφαρμογή του directcosting οι στόχοι των πωλήσεων που θέτονται δεν είναι εμπορικοί με βάση τον κύκλο εργασιών αλλά οικονομικοί βασιζόμενοι στα περιθώρια που έχουν τεθεί από τα διοικητικά στελέχη. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα το σύνολο της στρατηγικής των πωλήσεων να επικεντρώνεται στα προϊόντα με την μεγαλύτερη οικονομική δυναμική μέσω της εφαρμογής κατάλληλων στρατηγικών προβολής και της προώθησης σε συνδυασμό με την κατάλληλη εκπτωτική πολιτική.

### 3.2 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (BUDGETARY CONTROL)

Ο προϋπολογιστικός έλεγχος αποτελεί την ταυτόχρονη οριοθέτηση ενός προϋπολογισμού σε συνδυασμό με την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης με σκοπό την ορθή αξιολόγηση και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων. Ο σκοπός του προϋπολογιστικού ελέγχου δεν εστιάζει στην αυθαίρετη μείωση των δαπανών αλλά στην επίτευξη του ζητούμενου κέρδους μέσω του οποίου επιτυγχάνεται και η μείωση

των δαπανών. Τα βήματα για την ορθή εφαρμογή του προϋπολογιστικού ελέγχου εστιάζουν στα εξής σημεία:

- 1) Για την ορθή σύνταξη και εφαρμογή του προϋπολογισμού θα πρέπει να έχει προηγηθεί γνωστοποίηση του συνόλου των δεδομένων τόσο της παραγωγικής διαδικασίας όσο και των πωλήσεων.
- 2) Οι προϋπολογισμοί δαπανών αναφορικά με την παραγωγική διαδικασία αλλά και τις πωλήσεις εμπεριέχουν κατάλληλους μηχανισμούς ελέγχων που στοχεύουν στον περιορισμό των εξόδων.
- 3) Τα επίπεδα των αποθεμάτων θα πρέπει να οριοθετούνται σε λογικά πλαίσια σύμφωνα πάντοτε με τα δεδομένα της οικονομικής μονάδας.
- 4) Συνεχής αξιολόγηση του προϋπολογισμού έναντι των πρότυπων μεγεθών.
- 5) Αναθεώρηση στοιχείων του προϋπολογισμού όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο.

Αυτό που προσπαθούμε να επιτύχουμε μέσω του προϋπολογιστικού ελέγχου είναι τον καλύτερο δυνατό έλεγχο του επερχόμενου μελλοντικού κόστους πριν την οριστική εφαρμογή αυτού όπου πλέον κανένα είδος ελέγχου δεν θα είναι εφικτό. Με την χρήση του προϋπολογιστικού ελέγχου προσδιορίζονται τα ανώτερα δυνατά επίπεδα της παραγωγικής διαδικασίας εμβαθύνοντας τόσο σε εργατικό δυναμικό όσο και σε βιομηχανικό εξοπλισμό. Με αυτό τον τρόπο ο προϋπολογιστικός έλεγχος με γνώμονα το πρότυπο αποδοτικότητας στοχεύει στην μείωση των άσκοπων ζημιών καθώς και στην εξάλειψη κάθε είδους σπατάλης.

**Τεχνικές προϋπολογιστικού ελέγχου άξιες αναφοράς και με εντοπισμό ευρείας εφαρμογής στις οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες είναι οι ακόλουθες :**

1) Λογιστική υπευθυνότητας (responsibility accounting):

Πρόκειται επί της ουσίας για την τεχνική μέσω της οποίας πραγματοποιείται ο έλεγχος του κόστους την στιγμή που συμβαίνει. Ο έλεγχος του κόστους αποτελεί αποκλειστική ευθύνη των στελεχών έναντι ενός προτύπου που έχει τεθεί μέσα από το εργασιακό τους περιβάλλον.

2) Προβλεπτική λογιστική (predictive accounting):

Μέσω της συγκεκριμένης τεχνικής γίνεται χρήση υποδειγμάτων η αλλιώς επιχειρηματικών μοντέλων κατά την διαδικασία της λήψης αποφάσεων. Αξίζει να αναφερθεί πως τα συγκεκριμένα υποδείγματα παρουσιάζουν ευρεία εφαρμογή τόσο στην κυβερνητική όσο και στην επιχειρησιακή έρευνα καθώς και σε μια πληθώρα ποσοτικών μεθόδων κοστολογικών ελέγχων.

3) Συμμετοχική διοίκηση (participative management):

Με την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής πραγματοποιείται συλλογή και αξιοποίηση των σκέψεων και ιδεών από το σύνολο των διοικητικών στελεχών. Με αυτόν τον τρόπο γίνεται η κατάρτιση του προϋπολογισμού καθώς και ο έλεγχος. Ο στόχος της συγκεκριμένης τεχνικής είναι η παροχή κινήτρων.

4) Ανάλυση αποκλίσεων (variance analysis):



Αποτελεί έναν συστηματικό έλεγχο που εστιάζει σε όλο το φάσμα των όψεων του κόστους σε συνέχεια εμφάνισης αποκλίσεων από το πρότυπο ή το προϋπολογισθέν κόστος. Με τον εντοπισμό της απόκλισης διενεργείται άμεση έρευνα της αιτίας ύπαρξης της απόκλισης καθώς και μια σειρά ενεργειών για την εξάλειψη της καθώς και για τον μεταγενέστερο εντοπισμό της μέσω αναθεωρημένων συστημάτων ελέγχου.

5) Ελαστική προϋπολογιστική (flexible budgeting):

Με την συγκεκριμένη τεχνική προϋπολογιστικού ελέγχου δίδεται στην οικονομική μονάδα η δυνατότητα να εφαρμόσει μια ποικιλομορφία σε κόστη με έντονη την παρουσία της μεταβλητότητας. Αυτό προσδίδει έντονα το στοιχείο της προσαρμοστικότητας στην επιχείρηση στις συνεχώς μεταβαλλόμενες συνθήκες και ανάγκες της αγοράς.

Κρίνεται αναγκαίο για την επισφράγιση της επιτυχίας του προϋπολογιστικού ελέγχου να προσδίδεται ιδιαίτερη υπευθυνότητα αναφορικά με τον έλεγχο των εξόδων στις περιοχές κέρδους και κόστους από αρμόδια άτομα που έχουν αναλάβει την διεκπεραίωση του συγκεκριμένου έργου. Τέλος, δεν είναι λίγες οι φορές όπου πραγματοποιείται ενημέρωση του προϋπολογισμού ή καταρτίζεται εκ νέου ο προϋπολογισμός πριν από την λήξη του αρχικού. Η συγκεκριμένη τεχνική ορίζεται ως ενδιάμεση προϋπολογιστική (interim budgeting) η οποία προσδίδει εντατικοποίηση στον έλεγχο του κόστους. Η συγκεκριμένη τεχνική αποφέρει συγκριτικά πλεονεκτήματα έναντι άλλων που εστιάζουν στην προσαρμοστικότητα κατά την εμφάνιση αλλαγών στις συνθήκες της αγοράς καθώς και στις γενικότερες οικονομικές συνθήκες βάσει των οποίων η οικονομική μονάδα θα πρέπει με την σειρά της να προβεί στην αντίστοιχη μείωση ή αύξηση του κόστους με σκοπό να ανταπεξέλθει στις τρέχουσες ανάγκες.

### 3.3 ΗΘΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΧΑΛΑΡΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Μια μεγάλη μερίδα των στόχων απόδοσης που έχουν τεθεί στα πλαίσια της παραγωγικής διαδικασίας μιας βιομηχανικής μονάδας αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης ανάμεσα στους εργαζομένους και στα ανώτερα διοικητικά στελέχη. Μέσω των διαπραγματευτικών διαδικασιών πολλές φορές οι εργαζόμενοι που βρίσκονται στα χαμηλότερα κλιμάκια της διοικητικής ιεραρχίας δρουν παραπλανητικά εκμεταλλευόμενοι την πλήρη εικόνα της μονάδας στην οποία δραστηριοποιούνται παρουσιάζοντας μια διαφορετική οπτική με απώτερο σκοπό την ευκολότερη επίτευξη των στόχων. Με αυτό τον τρόπο πραγματοποιείται μια αποφυγή αποκάλυψης του συνόλου των πληροφοριών καθώς και των ενημερωμένων προβλέψεων προς τα ανώτερα κλιμάκια παρουσιάζοντας μια παραποιημένη εικόνα διαφορετικών προοπτικών. Η δημιουργία ενός χαλαρού κλίματος αποτελεί θέμα ηθικό του οποίου μια πτυχή προσέγγισης αποτελεί το ωφελιμιστικό πλαίσιο. Μέσω των χαλαρών προϋπολογισμών προκύπτει συνδυασμός οφέλους και προστασίας από πιθανές μελλοντικές δυσμένειες και κάμψεις της οικονομίας προς τους εργαζομένους. Οπότε είναι προφανές πως μέσω της χαλάρωσης τα επίπεδα των ανταμοιβών θα παρουσιάζουν μια συνεχόμενη αυξητική τάση. Το ηθικό θέμα που προκύπτει σε συνέχεια των παραπάνω είναι πως η δημιουργία απραξίας αποτελεί επιζήμιο αποτέλεσμα για ομάδες

ειδικού ενδιαφέροντος της οικονομικής μονάδας όπως οι ιδιοκτήτες και οι πιστωτές. Οι χαλαροί προϋπολογισμοί στις περισσότερες των περιπτώσεων αποτελούν πηγή μειωμένης αποτελεσματικότητας. Κάτι τέτοιο προκύπτει εύλογα από το γεγονός ότι μέσω της άμεσης επίτευξης των στόχων και της διασφάλισης των αμοιβών τους οι εργαζόμενοι παρουσιάζουν από εκείνο το σημείο και έπειτα μειωμένα επίπεδα παραγωγικότητας λόγω έλλειψης κινήτρων. Από την άλλη πλευρά μία μεγάλη μερίδα διευθυντικών στελεχών υποστηρίζει πως η απραξία είναι ηθική. Μία μεγάλη μερίδα διευθυντικών στελεχών αναφέρει πως η απραξία αποτελεί μια λογική απάντηση στα πλαίσια λειτουργίας της συστήματος ελέγχου. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η απραξία δεν χαρακτηρίζεται ως διαστρέβλωση των δεδομένων αλλά ως ένα μέσο προστασίας από μία μελλοντική ύφεση και μια γενικότερη αβεβαιότητα. Άλλη μια τοποθέτηση υπέρ των χαλαρών προϋπολογισμών βασίζεται στην ανακατανομή της ανισότητας σε μια επιχειρησιακή οργάνωση της οποίας η δομή βασίζεται στην ιεραρχία. Τα διευθυντικά στελέχη που αποτελούν υπερασπιστές της απραξίας θεωρούν πως είναι ένα αποδεκτό κομμάτι στα πλαίσια της διαδικασίας διαπραγμάτευσης του προϋπολογισμού. Για την αξιολόγηση του κατά πόσο συνάδει η απραξία με την ηθική θα πρέπει να αξιολογήσουμε μια σειρά παραγόντων.

#### Αξιολόγηση εκτέλεσης των ενεργειών

- Οι στόχοι των προϋπολογισμών θα πρέπει να αποτελούν δέσμευση του διευθυντικού στελέχους.
- Αξιολόγηση για το αν η παρακίνηση για απραξία αποτελεί ενδιαφέρον του διευθυντικού στελέχους.
- Έλεγχος για το αν τα ανώτερα στελέχη είναι ενήμερα για την διαδικασία της «χαλάρωσης».
- Έλεγχος για το κατά πόσο ο βαθμός απραξίας κρίνεται ουσιώδης.
- Έλεγχος για το αν τα εμπλεκόμενα στελέχη στην «χαλάρωση» δραστηριοποιούνται σε ένα πλαίσιο με δεοντολογικούς κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς.

## 4. ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ – ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

### 4.1 ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΟΣ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο οργανωσιακός έλεγχος οικονομικής μονάδας – παραγωγικής διαδικασίας παραπέμπει στην έννοια των συστημάτων ελέγχου διοίκησης και χαρακτηρίζεται από δύο όψεις (σύνδεση με έννοιες στόχου και σκοπού):

- 1) Ο έλεγχος που είναι συνδεδεμένος με την ρύθμιση και την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων
- 2) Ο έλεγχος περιέχει τις δραστηριότητες που θα αναληφθούν έτσι ώστε να μεγιστοποιηθεί η πιθανότητα επίτευξης των επιθυμητών αποτελεσμάτων

Ο διοικητικός έλεγχος σε μια οργάνωση και ειδικότερα τα συστήματα ελέγχου διοίκησης (management controls systems) σε μια επιχείρηση (μια ιδιαίτερη μορφή οργάνωσης) ορίζονται ως η μέθοδος και οι πρακτικές που χρησιμοποιούνται για να επιβεβαιωθεί ότι η οργάνωση εκτελεί εκείνες τις ενέργειες που κάνουν δυνατή την επίτευξη των σκοπών της

Ένα σύστημα διοικητικής λογιστικής έχει σαν στόχο την επίτευξη του διοικητικού ελέγχου. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί με πολλούς τρόπους μέσα από την άσκηση διαφορετικών μορφών ελέγχου. Ο έλεγχος είναι ο οργανωσιακός σκοπός, ενώ οι έλεγχοι είναι ένας γενικός όρος που αναφέρεται στα μέσα που χρησιμοποιούμε για την επίτευξη του ελέγχου του οργανωσιακού σκοπού.

Τα δύο βασικά είδη ελέγχου που εντοπίζουμε είναι ο έλεγχος ανοικτού κυκλώματος καθώς και ο έλεγχος κλειστού κυκλώματος με βάση τους οποίους γίνεται και η ταξινόμηση των μέσων που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση αυτών.

Όταν αναφερόμαστε στην λέξη σύστημα γίνεται λόγος για ένα συμπαγές σύνολο μερών (υλικών, προσώπων, διαδικασιών) που είναι συγχρονισμένα για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος και στην περίπτωση μας συγκεκριμένη μορφή ελέγχου.

#### 4.1.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΟΙΧΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ

Στην συγκεκριμένη μορφή ελέγχου γίνεται λόγος για την προσπάθεια μιας επιχείρησης να επιτύχει έναν συγκεκριμένο στόχο χωρίς όμως καμία τροποποίηση στις ενέργειες της οργάνωσης. Σε ένα σύστημα ελέγχου ανοικτού κυκλώματος τα σφάλματα δεν μπορούν να διορθωθούν όσο το σύστημα βρίσκεται σε λειτουργία. Εάν υπήρχε πλήρης κατανόηση των οργανωτικών διαδικασιών καθώς και πρόβλεψη των μελλοντικών γεγονότων θα μπορούσαμε διοικητικά να βασιστούμε σε ανοιχτά συστήματα ελέγχου.

## 4.1.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΛΕΙΣΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ

### - 4.1.2.A ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΔΡΑΣΗΣ

Τα συστήματα ελέγχου πρόδρασης (feedforwardcontrol και ανάδρασης feedbackcontrol) αποτελούν βασικές παραλλαγές στο μοντέλο ελέγχου κλειστού κυκλώματος.

Μέσω του συστήματος ελέγχου πρόδρασης (feedforwardcontrol) εισάγουμε έναν μηχανισμό συνεχούς παρακολούθησης και επίβλεψης του επιχειρησιακού περιβάλλοντος καθώς και των διαδικασιών μετασχηματισμού που περιλαμβάνει αυτό (μετατροπή εισροές σε εκροές). Το σύστημα πρόδρασης εμπεριέχει την βάση για την τροποποίηση των αρχικών σχεδιασμών καθώς και την διαδικασία μετασχηματισμού τους. Οι αρχικές προβλέψεις και εκτιμήσεις ενδέχεται να τροποποιηθούν πριν την υλοποίηση του σχεδίου και την επίτευξη του στόχου. Πιθανά σφάλματα μπορούν να αντιμετωπισθούν και να ληφθούν μέτρα για την αποφυγή τους.

Αποτελεί ένα σύστημα μέτρησης και πρόβλεψης το οποίο παρακολουθεί μια λειτουργία ή διαδικασία και εξάγει προβλέψεις αποτελεσμάτων για μελλοντικές χρονικές στιγμές. Εφόσον γίνεται λόγος για προβλέψεις το συγκεκριμένο σύστημα ελέγχου πρόδρασης έρχεται στην συνέχεια για να διορθώσει τυχόν αποκλίσεις μεταξύ πραγματικών και επιθυμητών αποτελεσμάτων. Το σύστημα ελέγχου πρόδρασης περιλαμβάνει:

- Μια λειτουργική – παραγωγική διαδικασία μέσω της οποίας έχουμε την μετατροπή εισροών σε εκροές
- Ένα χαρακτηριστικό της διαδικασίας που είναι υποκείμενο ελέγχου
- Ένα σύστημα μέτρησης μέσω του οποίου προσδιορίζεται η κατάσταση της διαδικασίας και των εισροών και γίνεται πρόβλεψη των εκροών
- Ένα σύνολο προτύπων μέσα από τα οποία γίνεται εκτίμηση της αναμενόμενης κατάστασης της διαδικασίας
- Ένα ρυθμιστικό παράγοντα ο οποίος αξιολογεί τα αναμενόμενα αποτελέσματα με τα πρότυπα και αναλαμβάνει διορθωτική δράση όπου είναι πιθανό να υπάρξει απόκλιση

Για την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου πρόδρασης κρίνεται αναγκαία η λογικά προβλέψιμη σχέση μεταξύ εισροών και εκροών. Αυτό προϋποθέτει σε μεγάλο βαθμό την επαρκή κατανόηση της επιχειρησιακής λειτουργίας. Για παράδειγμα, ο ταμειακός προϋπολογισμός ο οποίος αποσκοπεί στην διατήρηση των ταμειακών διαθεσίμων της επιχείρησης αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα συστήματος ελέγχου πρόδρασης.

#### - 4.1.2.B ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΑΔΡΑΣΗΣ

Η συνεχής παρακολούθηση των εκροών καθώς και η σύγκρισή τους με τις στοχευόμενες εκροές οδηγούν σε περίπτωση απόκλισης σε διορθωτικές κινήσεις και ενέργειες όπου αυτές κρίνονται απαραίτητες. Ο έλεγχος αυτός ονομάζεται έλεγχος ανάδρασης (feedbackcontrol) και πραγματοποιείται πάντοτε μετά την εκτέλεση της δραστηριότητας. Τα λάθη συμβαίνουν κατά την παραγωγική και επιχειρησιακή διαδικασία και μέσω του συστήματος ανάδρασης επιτυγχάνουμε των εντοπισμό αυτών αλλά και την τροποποίηση της συμπεριφοράς του συστήματος για την επίτευξη του επιθυμητού αποτελέσματος.

Με τον έλεγχο ανάδρασης επιτυγχάνεται και εξασφαλίζεται ο αυτοέλεγχος του συστήματος μετά τον σχεδιασμό και εγκατάστασή του. Επί της ουσίας, μέσα από τον έλεγχο ανάδρασης γίνεται επίτευξη διατήρησης των βασικών μεταβλητών σε ισορροπία όταν υπάρχουν περιβαλλοντικές διαταραχές. Τα συστατικά ελέγχου ανάδρασης είναι τα ακόλουθα:

- 1) Μια λειτουργική διαδικασία που μετατρέπει τις εισροές σε εκροές.
- 2) Ένα χαρακτηριστικό της διαδικασίας που είναι το υποκείμενο του ελέγχου.
- 3) Ένα σύστημα μέτρησης που θα εκτιμά την κατάσταση του χαρακτηριστικού.
- 4) Ένα σύστημα προτύπων ή κριτηρίων με το οποίο θα εκτιμάται η μετρούμενη κατάσταση της διαδικασίας.
- 5) Έναν παράγοντα ρύθμισης ο οποίος έχει σαν στόχο την σύγκριση μεταξύ των μετρήσεων των χαρακτηριστικών της διαδικασίας και των προτύπων. Στην περίπτωση που η διαδικασία αποκλίνει από τον στόχο, ο παράγοντας ρύθμισης αναλαμβάνει δράση εξισορρόπησης.

Βασικές αρχές για την σωστή λειτουργία ενός συστήματος ελέγχου ανάδρασης είναι:

- 1) Το όφελος που αποκομίζει μια επιχείρηση από την εφαρμογή ενός συστήματος ελέγχου ανάδρασης θα πρέπει να υπερτερεί του κόστους ανάπτυξης, εγκατάστασης και λειτουργίας του. Είναι δύσκολο να προσδιοριστεί είτε το κόστος είτε το όφελος αλλά θα πρέπει να γίνονται έστω και κατά προσέγγιση εκτιμήσεις.
- 2) Μετά την μέτρηση των αποκλίσεων θα πρέπει να γίνει άμεση αναφορά τους για την όσο το δυνατό πιο άμεση ανάδραση.
- 3) Οι αναφορές του συστήματος ελέγχου ανάδρασης θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από την απλότητά τους, επισημαίνοντας πάντοτε τους σημαντικούς παράγοντες που χρήζουν προσοχής από τα διευθυντικά στελέχη.

- 4) Το σύστημα ελέγχου ανάδρασης θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με την οργανωτική δομή της επιχείρησης της οποίας αποτελεί μέρος. Οι αποκλίσεις που εντοπίζονται θα πρέπει να αντιμετωπίζονται άμεσα από τα μέρη στα οποία καταλογίζονται.

- 4.1.2.Γ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΔΡΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΑΣΗΣ

Και τα δύο κλειστά συστήματα ελέγχου συνεπάγονται εκροές οι οποίες συνδέονται και με άλλα στοιχεία του συστήματος.

Πρότυπα αποδοτικότητας συστημάτων ελέγχου πρόδρασης και ανάδρασης στην λειτουργία της επιχείρησης

- E1=Προκαθορισμένο πρότυπο απόδοσης. Όπως στην περίπτωση του προτύπου που προβλέπεται σε έναν στατικό προϋπολογισμό που καταρτίζεται σύμφωνα με ένα σύνολο υποθέσεων που μπορεί μεταξύ άλλων να αφορούν (προβλεπόμενο πληθωρισμό, ανάπτυξη αγοράς, αύξηση μισθών κλπ).
- E2=Τροποποιημένο πρότυπο απόδοσης. Όπως αυτό που προβλέπεται από έναν αναμορφωμένο προϋπολογισμό όπου έχει ληφθεί η μεταβολή στην τιμή των εισροών
- E3=Εκ των υστέρων διαμορφωμένο πρότυπο απόδοσης. Σαν παράδειγμα μπορούμε να ορίσουμε την προβλεπόμενη απόδοση σύμφωνα με τα δεδομένα του προϋπολογισμού αν είχαν ληφθεί υπόψη κατά στην κατάρτισή του οι συνθήκες στην αγορά που πραγματικά προέκυψαν (ετήσιος πληθωρισμός, τιμές πρώτων υλών κλπ).
- E4= Πραγματική κατάσταση: η απόδοση που πραγματικά παρατηρήθηκε

Στόχος μιας επιχείρησης είναι το σύστημα ελέγχου πρόδρασης να αναθεωρεί το πρότυπο E1 με την εξέλιξη των γεγονότων και να διαμορφώνεται το πρότυπο E2 με απώτερο σκοπό την επίτευξη μιας κατάστασης πωλήσεων και παραγωγής όπου θα ισχύει το  $E4=E2$

Από την άλλη όταν γίνεται χρήση από μια επιχείρηση του συστήματος ανάδρασης γίνεται σύγκριση του προτύπου E4 με το E1 και τροποποιούμε το E1 όταν προκύπτουν αποκλίσεις.

Κατά την εφαρμογή του συστήματος ελέγχου πρόδρασης η διαφορά μεταξύ των προτύπων E4-E2 προσδίδει τον βαθμό της ικανότητας μιας επιχείρησης στο κομμάτι των ορθών προβλέψεων. Στην περίπτωση εφαρμογής του συστήματος ελέγχου ανάδρασης κάτι τέτοιο προκύπτει από την διαφορά μεταξύ των προτύπων E4-E1

Στο σύστημα ελέγχου πρόδρασης ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής περιλαμβάνει:

- Καθορισμό προτύπων
- Επίβλεψη των εισροών της παραγωγικής διαδικασίας
- Επίβλεψη της λειτουργίας μετατρεψιμότητας των εισροών σε εκροές
- Πρόβλεψη των εκροών της παραγωγικής διαδικασίας

Από την άλλη σε ένα σύστημα ελέγχου ανάδρασης η λειτουργίες που επιτελεί η διοικητική λογιστική είναι:

- Καθορισμός των προτύπων
- Διεξαγωγή μέτρησης
- Γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων

**Συστήματα ανάδρασης :**

- Φθηνότερα και ευκολότερα στην εγκατάσταση και την χρήση
- Αποτελεσματικότερα στην αποκατάσταση συστήματος που έχει τεθεί εκτός ελέγχου

Βασικό μειονέκτημα

Επιτρέπουν την δημιουργία μεγάλων αποκλίσεων μέχρι να εντοπιστούν και να διορθωθούν.

Τα συστήματα ελέγχου πρόδρασης βασίζουν την αποτελεσματικότητά τους στην ικανότητα πρόβλεψης των αποτελεσμάτων της υπό έλεγχο διαδικασίας.

Ελάχιστες έως μηδαμινές διαδικασίες ελέγχου λειτουργούν με επιτυχία διαθέτοντας μόνο έναν τύπο ελέγχου. Η αποτελεσματικότητα της προσέγγισης του ελέγχου προέρχεται από την χρήση και των δύο συστημάτων ελέγχου όπου η κάθε μια διαδικασία δρα συμπληρωματικά στην άλλη.

### **Σύστημα ελέγχου διοικητικής λογιστικής**

Τέσσερα αναγκαία στοιχεία της διαδικασίας ελέγχου που πρέπει να υφίστανται για να θεωρούμε πως μια διαδικασία είναι υπό έλεγχο:

- Αντικειμενικός σκοπός του συστήματος που ελέγχεται
- Μέσο μέτρησης των αποτελεσμάτων στο πλαίσιο που καθορίζεται από τον αντικειμενικό σκοπό
- Ένα μοντέλο με δυνατότητα πρόβλεψης του συστήματος που ελέγχεται
- Θα πρέπει αυτός που ασκεί τον έλεγχο να έχει στην διάθεσή του εναλλακτικές ενέργειες

Κάνοντας την σύγκριση ανάμεσα σε πραγματικά και επιθυμητά αποτελέσματα γίνεται η καταγραφή των αποκλίσεων. Οι τυχόν αποκλίσεις θα πρέπει να δράσουν ως καταλύτης στα στελέχη για να ενεργήσουν άμεσα με διορθωτικές κινήσεις για την επίτευξη των αποτελεσμάτων. Για να είναι δυνατές οι διορθωτικές πράξεις απαιτείται ένα μέσο πρόβλεψης πιθανών αποτελεσμάτων και εναλλακτικών ενεργειών.

### **Βασικοί τύποι διορθωτικών ενεργειών**

- Μεταβολή εισροών συστήματος
- Μεταβολή αντικειμενικού σκοπού οργάνωσης
- Τροποποίηση και αναθεώρηση του μοντέλου πρόβλεψης των εκροών
- Μεταβολή της φύσης της διαδικασίας



Μια οργάνωση μπορεί να εφαρμόσει και τους 4 τύπους διορθωτικών ενεργειών, ορισμένοι από τους οποίους χαρακτηρίζονται για την αμεσότητα της εφαρμογής τους ενώ άλλοι επιφέρουν αποτελέσματα σε μακροχρόνιο επίπεδο. Για παράδειγμα, η μεταβολή των εισροών (πρώτες ύλες, Γ.Β.Ε.) μπορεί να επιτευχθεί μέσα σε μικρό χρονικό διάστημα, ενώ, από την άλλη, η μεταβολή στην παραγωγική διαδικασία ή στον αντικειμενικό σκοπό της οργάνωσης απαιτούν περισσότερο χρόνο. Όλες οι παραπάνω διορθωτικές προσεγγίσεις έχουν άμεση αντανάκλαση στο ολικό σύστημα της Διοικητικής λογιστικής. Για παράδειγμα, μια μείωση στις εισροές έχει άμεση επίπτωση στον προϋπολογισμό και επιφέρει αλλαγές σε αυτόν.

#### 4.1.3 ΜΟΝΤΕΛΑ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ

Βασικός σκοπός των μοντέλων πρόβλεψης είναι να απαντήσουν σε ερωτήματα σχετικά με τις συνέπειες μιας συγκεκριμένης ενέργειας. Κατά τους Otley και Berry (1980) κάποια πολύ βασικά χαρακτηριστικά των μοντέλων πρόβλεψης είναι τα εξής:

Τα διαθέσιμα επιχειρησιακά μοντέλα πρόβλεψης πολλές φορές χαρακτηρίζονται από ανακρίβεια και ασάφεια. Κατά συνέπεια και τα αποτελέσματα των προβλέψεων είναι και αυτά ανακριβή και ασαφή.

Στις επιχειρήσεις τα μοντέλα πρόβλεψης που εφαρμόζονται είναι ποικίλα και πολλές φορές αλληλοσυγκρουόμενα.

#### 4.1.4 ΜΕΤΡΗΣΕΙΣ

Τα δύο είδη μεταβλητών που απαιτούν μέτρηση είναι α) πληροφορίες ανάδρασης (τα αποτελέσματα των πράξεων εν ολίγοις), β) πληροφορίες πρόδρασης (προβλεπόμενες εισροές και εκροές).

Κατά κύριο λόγο γίνεται από τα στελέχη μια επικέντρωση στις πληροφορίες ανάδρασης οι οποίες προέρχονται από τα οικονομικά αποτελέσματα. Έτσι, προκύπτει μια σαφής εικόνα μεταβλητών όπως το λογιστικό κέρδος, η αύξηση του μεγέθους της παραγωγής και του επιπέδου πωλήσεων. Η παροχή πληροφοριών ανάδρασης από τους λογιστές είναι πολύ σημαντική όταν το σύστημα Διοικητικής Λογιστικής παρακολουθεί τις αποκλίσεις μεταξύ πραγματικών και επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Από την άλλη, δεν υπάρχει η ίδια αποτελεσματικότητα στην παροχή υπηρεσιών αναφορικά με τις εισροές και τις εκροές. Κάτι τέτοιο μπορεί να αποδοθεί σε παράγοντες δυσκολίας πρόβλεψης του μέλλοντος καθώς και στην αλληλεπίδραση της επιχείρησης με το εξωτερικό περιβάλλον η οποία είναι διαρκής και δυναμική. Είναι πολύ σημαντικό να γίνεται καταμέτρηση όλων των εκροών μιας και επηρεάζουν την επιχείρηση στον μεγαλύτερο βαθμό. Ένα τέτοιο μοντέλο είναι μονομερές και εμφανίζει σημαντικό βαθμό ανεπάρκειας στο να καθοδηγήσει την επιχείρηση στην πληθώρα των δραστηριοτήτων της. Είναι πολύ σημαντική η ύπαρξη ενός εναλλακτικού επιχειρησιακού μοντέλου το οποίο θα ξεφεύγει από τα μονομερή όρια και θα δίνει

έμφαση στην καταγραφή των οικονομικών συνεπειών αλλά και συγκεκριμένων στρατηγικών καθώς και στις προοπτικές βελτίωσης.

#### 4.1.5 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το κομμάτι του ενδοεπιχειρησιακού ελέγχου υλοποιείται μέσω του σχεδιασμού και της αποτελεσματικής λειτουργίας των συστημάτων ελέγχων διοίκησης. Η συγκεκριμένη θέση ευθύνης αλλά και, γενικότερα, σαν τομέας ευθύνης καλύπτεται από διοικητικά στελέχη ανώτερα και ανώτατα όπως BusinessControllers, FinancialControllers και ChiefFinancialOfficers. Επί της ουσίας, ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τον άρτιο σχεδιασμό αλλά και για την αποτελεσματική λειτουργία του συνόλου των συστημάτων τα οποία επεξεργάζονται επαναλαμβανόμενες ποσοτικές πληροφορίες που είναι άμεσα σχετιζόμενες με το ανθρώπινο δυναμικό και με την αξιολόγηση της χρήσης των περιουσιακών στοιχείων. Ένα από τα βασικά πεδία του ελεγκτή σε μία επιχείρηση εντοπίζεται τόσο στον σχεδιασμό συστημάτων προγραμματισμού όσο και σε αυτά της σύνταξης προϋπολογισμών αλλά και λογιστικών συστημάτων. Ο μεγαλύτερος όγκος πληροφοριών αποτυπώνεται σε χρηματικούς όρους και αυτός είναι και ο κύριος λόγος που χαρακτηρίζονται ως οικονομικά συστήματα. Το διοικητικό στέλεχος το οποίο έχει οριστεί ως επιβλέπων μιας σειράς διαδικασιών και λειτουργιών αναλαμβάνει τον έλεγχο και την ευθύνη και για τα μη οικονομικά συστήματα τα οποία συσχετίζονται με την συγκεκριμένη διαδικασία. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί ο έλεγχος των αρχείων προσωπικού του τμήματος ανθρώπινου δυναμικού μέσω των οποίων γίνεται ο απαραίτητος έλεγχος και η αξιολόγηση των απαιτούμενων εργατοωρών για την παραγωγική διαδικασία αλλά και ο έλεγχος των υλικών καθώς και του σχεδιασμού παραγωγής της βιομηχανικής μονάδας. Κύρια ευθύνη του τμήματος ελέγχου Controlling αποτελεί η επίβλεψη και η επιβεβαίωση ότι το σύνολο των συστημάτων του συνόλου της παραγωγικής μονάδας αποδίδουν τα μέγιστα, προσδίδοντας την ανάλογη συμβατότητα μεταξύ τους μέσω της συνεχούς παροχής πληροφοριών, χρησιμοποιώντας κοινή ορολογία και αποφεύγοντας τις αλληλοεπικαλύψεις. Εκτός από τον σχεδιασμό και την λειτουργία συστημάτων ελέγχου και πληροφοριών ο ρόλος του ελεγκτή εντοπίζεται και στις κάτωθι λειτουργίες:

- Προετοιμασία χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και μηνιαίων αναφορών (financialandtaxreporting) που αποτελούν κύρια πηγή πληροφόρησης προς την διοίκηση, τους μετόχους αλλά και τα ενδιαφερόμενα μέλη.
- Προετοιμασία καταστάσεων απόδοσης χρηματοοικονομικών δεικτών καθώς και παροχής των κατάλληλων ερμηνευτικών οδηγιών προς τα διοικητικά στελέχη για την κατανόηση αυτών. Επιπρόσθετα, παρέχονται προτάσεις αναφορικά με τον προγραμματισμό (Planning), τον προϋπολογισμό (budgeting) καθώς και την ενοποίηση του συνόλου των πληροφοριών από κάθε τμήμα για την σύνταξη ενός γενικού ετήσιου προϋπολογισμού.
- Εκτέλεση μίας σειράς λειτουργικών ελέγχων και εποπτείας των δικλίδων ασφαλείας μέσω των οποίων κατοχυρώνεται η ακεραιότητα των πληροφοριών. Επίσης, εφαρμόζονται μέτρα προστασίας ενάντια στην κλοπή και στην κατάχρηση.

- Παροχή της κατάλληλης τεχνογνωσίας και εκπαίδευσης για την ανάπτυξη και εξέλιξη του προσωπικού στην αντίστοιχη θέση .

## 4.2 ΗΘΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΕΠΗΡΕΑΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Ο επηρεασμός των κερδών αποτελεί μια συνηθισμένη επιχειρηματική συμπεριφορά μέσω της οποίας προβαίνουμε σε μεταβολή των λογιστικών αποτελεσμάτων χωρίς να προσδίδεται κάποιο ιδιαίτερο όφελος στην επιχείρηση ενώ στις περισσότερες των περιπτώσεων προκαλούνται οικονομικές ζημιές. Ο επηρεασμός των κερδών για την επίτευξη μείωσης του φόρου εισοδήματος θεωρείται παράνομος και ανήθικος και συχνά για την επίτευξη του παραπάνω λογιστικού αποτελέσματος προηγούνται μια σειρά ενεργειών που σχετίζονται με την επίτευξη στόχων προϋπολογισμών, την αύξηση των τιμών των μετοχών, την εξομάλυνση της χρονικής κατανομής τους αλλά και τη διατήρηση αποθεματικών για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών. Ο επηρεασμός των κερδών μπορεί να θεωρηθεί ανήθικος για τους παρακάτω λόγους:

- Η πλειοψηφία των πράξεων δεν προβάλλεται ούτε δημοσιοποιείται στους εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τα άτομα τα οποία δραστηριοποιούνται στο κομμάτι επηρεασμού των κερδών να στοχεύουν σε απάτες ή σε προάσπιση ατομικών συμφερόντων.
- Τα λογιστικά πρότυπα αλλά και ο κώδικας δεοντολογίας των λογιστών προβλέπουν ότι το σύνολο των δημοσιευμένων πληροφοριών θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία.
- Ο επηρεασμός των κερδών μπορεί να χαρακτηριστεί ως μη σύμφωνος με τις αρχές, τις αξίες και το γενικότερο πρόγραμμα εργασίας που υπηρετούν τα διευθυντικά στελέχη και οι λογιστές της οικονομικής μονάδας.
- Κάθε είδους πρόσθετη αμοιβή που λαμβάνεται από τα διοικητικά στελέχη βασιζόμενη σε παραποιημένα αποτελέσματα κρίνεται ως μη δίκαιη λόγω του ότι αποτελεί αποτέλεσμα παραποιημένης απόδοσης μη βασιζόμενης στην πραγματικότητα.

Δεν είναι, όμως, λίγες οι φορές που τα διοικητικά στελέχη προβαίνουν σε διαδικασίες επηρεασμού των κερδών έχοντας καλή πρόθεση. Αυτό συμβαίνει είτε μέσω της αξιοποίησης κάποιων προσωπικών τους πληροφοριών για την προσπέραση κάποιων ασήμαντων βραχυπρόθεσμων προβλημάτων είτε για την αποφυγή μιας σειράς ψυχοφθόρων διαδικασιών όπως η απόλυση εργατικού δυναμικού. Επί του πρακτέου, ο επηρεασμός των κερδών σε μια οικονομική μονάδα επιτυγχάνεται είτε μέσω της «δημιουργικής λογιστικής» είτε μέσω της παρέμβασης στην λειτουργία της επιχείρησης. Ο επηρεασμός των κερδών μέσω της λογιστικής μεθόδου επιτυγχάνεται μέσω της στοχευμένης επιλογής λογιστικών μεθόδων ή ακόμη και στην ελαστικότητα της εφαρμογής τους. Από την άλλη πλευρά ο επηρεασμός των κερδών μέσω της μεταβολής των λειτουργικών μεθόδων εστιάζει στην αλλαγή σημαντικών λειτουργικών αποφάσεων όπως η εφαρμογή της εκπτώτικης και τιμολογιακής πολιτικής καθώς και μια σειρά περικοπών που εστιάζουν στην εκπαίδευση και ανάπτυξη του προσωπικού

αλλά και στην προβολή και προώθηση της επιχείρησης. Πολλές φορές η μεταβολή των κερδών μέσω της λογιστικής μεθόδου κρίνεται πιο αυστηρά λόγω του ότι προϋποθέτει μια σειρά παραβιάσεων σε κανόνες και νόμους. Για να μπορέσει να αξιολογηθεί κατά πόσο ο επηρεασμός των κερδών κρίνεται ως ηθικός θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αν η κατεύθυνση του χειρισμού οδεύει προς την αύξηση, την μείωση ή την εξισορρόπηση των κερδών καθώς και το αν το μέγεθος της προσαρμογής είναι ουσιαστικό. Επίσης, θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στον τρόπο χρήσης της μεθόδου μεταβολής των κερδών καθώς υπάρχει ουσιαστική διαφορά ανάμεσα σε επιλεκτική μέθοδο λογιστικών μεθόδων και σε μια κατά συρροή χρήση παραποιημένων παραστατικών. Τέλος, ο σκοπός, τα εμπόδια που δημιουργούν, η σαφήνεια των κανόνων αλλά και η διάρκεια θα πρέπει να αποτελούν βασικά κριτήρια αξιολόγησης της ηθικής στο κομμάτι επηρεασμού των κερδών.

#### 4.2.1 ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΗΘΙΚΗΣ

Μέσω των αποτελεσματικών στόχων που τίθενται αλλά και των τεχνικών ελέγχου που εφαρμόζονται, η επιχείρηση γνωστοποιεί στους εργαζόμενους το τι θεωρεί σημαντικό στα πλαίσια των λειτουργιών της. Μέσω της μη σωστής και ορθής γνωστοποίησης των τεχνικών ελέγχου και της στοχοθέτησης στο προσωπικό είναι πολύ πιθανόν να έρθουμε αντιμέτωποι με συμπεριφορές εργαζομένων που δεν συμβαδίζουν με το συμφέρον της επιχείρησης. Τέτοιες συμπεριφορές απλά προσδίδουν στο προσωπικό τις συμφωνηθείσες απολαβές και ζημιώνουν παράλληλα την επιχείρηση. Στην ακραία τους μορφή μπορεί να προκύψει και περίπτωση απάτης μέσω της οποίας εργαζόμενοι εκτελούν ανήθικες και παράνομες εντολές της ανώτερης διοίκησης με το πρόσχημα της επιβίωσης και της ανάπτυξης της εταιρίας. Η περίπτωση στην οποία δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα από την επιχείρηση στην επίτευξη βραχυπρόθεσμων στόχων λόγω προβληματικών χειρισμών χαρακτηρίζεται ως «μυωπία». Αυτή η ακολουθία στρατηγικής έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια μεριδίου αγοράς μεσοπρόθεσμα αλλά και την μείωση της αξίας της μακροπρόθεσμα. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που οι εργαζόμενοι γνωρίζοντας το πρόβλημα που αντιμετωπίζουν τα συστήματα ελέγχου έρχονται αντιμέτωπα με το δίλημμα της προάσπισης των προσωπικών τους συμφερόντων μέσω της επίτευξης στόχων ή της θυσίας αυτών για χάρη του εταιρικού συμφέροντος και οργάνωσης. Μία άλλη εξίσου σημαντική προσέγγιση περί ηθικής και συστημάτων ελέγχου εντοπίζεται στο γεγονός ότι στα πλαίσια των τεχνολογικών εξελίξεων εφαρμόζονται αυστηρά συστήματα ελέγχου που πολλές φορές παραβιάζουν προσωπικά δεδομένα και δεν συνάδουν με την ηθική. Χαρακτηριστικό παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελέσει η χρήση ειδικού λογισμικού παρακολούθησης του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των εργαζομένων. Το ηθικό ζήτημα που προκύπτει στην περίπτωση αυτή εντοπίζεται ανάμεσα στο δικαίωμα του εργοδότη να ασκεί αποτελεσματικό έλεγχο και παρακολούθηση στο σύνολο της παραγωγικής, λειτουργικής και διοικητική διαδικασίας αλλά και παράλληλα στο δικαίωμα των εργαζομένων για ελευθερία και διαφύλαξη των προσωπικών τους δεδομένων. Ένα τέτοιο παρεμβατικό και αυστηρό σύστημα ελέγχου θα μπορούσε να έχει επηρεαστεί ηθικά είτε μέσω της ενσυνείδητης απόκρυψης από το εργατικό δυναμικό αγνοώντας την ιδιωτικότητά τους είτε μέσω της έμπρακτης συμμετοχής τους στον σχεδιασμό αυτού, κάτι το οποίο υποδηλώνει την έμμεση αποδοχή του.

#### 4.2.2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΗΘΙΚΗ

Πολλά θέματα ηθικής περιστρέφονται γύρω από τα Συστήματα Ελέγχου της διοίκησης και δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις όπου γίνεται επίκληση της ηθικής για την εξέταση του συνόλου των υποδομών αναφορικά με τα εγκατεστημένα και εφαρμοστέα Συστήματα Ελέγχου. Οι τρεις περιπτώσεις συστημάτων ελέγχου που εμφανίζουν άμεση συσχέτιση με θέματα ηθικής εντοπίζονται στην δημιουργία χαλαρών προϋπολογισμών, στον επηρεασμό των κερδών καθώς και στην αντιμετώπιση προβληματικών δεικτών και συστημάτων ελέγχου. Στο πλαίσιο της παγκόσμιας οικονομίας και του διεθνούς ανταγωνισμού όπου η διαχείριση και διοίκηση των επιχειρήσεων αποτελεί αντικείμενο εξουσιοδότησης μεμονωμένων στελεχών της ανώτερης κλίμακας αντιλαμβανόμαστε το πόσο σημαντική είναι η ανάλυση των παραπάνω θεμάτων για την προσέγγιση πληθώρας ζητημάτων.

## 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Συνοψίζοντας και αξιολογώντας όλα τα προαναφερθέντα, αντιλαμβανόμαστε πλήρως την χρησιμότητα και τον ουσιαστικό ρόλο της Διοικητικής Λογιστικής στο σύγχρονο και ανταγωνιστικό οικονομικό επιχειρησιακό περιβάλλον. Μέσα από ένα ευρύ φάσμα πεδίου εφαρμογής, η Διοικητική Λογιστική στοχεύει στην συλλογή και στην αξιοποίηση των παρεχόμενων πληροφοριών με σκοπό την αξιοποίησή τους στην Λήψη Αποφάσεων, στον Προγραμματισμό, στον Έλεγχο καθώς και στην εκτέλεση μιας σειράς καθημερινών Διοικητικών Λειτουργιών. Η επιλογή και η άρτια εφαρμογή-ενσωμάτωση ενός κοστολογικού συστήματος στο ενδοεπιχειρησιακό περιβάλλον θα μπορούσε να χαρακτηριστεί μια πρόκληση για κάθε επιχείρηση. Μέσω της κοστολογικής οργάνωσης της οικονομικής μονάδας και της επιλογής ενός αποτελεσματικού και ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης επιτυγχάνουμε την καλύτερη δυνατή ερμηνεία και ανάλυση του κόστους. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση, εφαρμόζοντας ένα ολοκληρωμένο σύστημα κοστολόγησης, κατέχει ένα συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι άλλων το οποίο της προσδίδει την καλύτερη δυνατή υποστήριξη σε επίπεδο Διοικητικής ανατροφοδότησης, Ελεγκτικών διαδικασιών αλλά και Λήψης Αποφάσεων. Ένα ολοκληρωμένο σύστημα κοστολόγησης στοχεύει τόσο στον ορθό προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων αλλά και πιο συγκεκριμένα στην σύνδεση των έμμεσων Γ.Β.Ε με τα παραγόμενα προϊόντα, αξιολογώντας παράλληλα και την μορφή της παραγωγικής διαδικασίας αλλά και τον αριθμό των παραγόμενων προϊόντων. Μέσω της παρούσας μελέτης, αναλύοντας μια σειρά διαδικασιών που καλείται να εκτελέσει ένα ολοκληρωμένο κοστολογικό σύστημα (κατανομή έμμεσου κόστους, επιμερισμός – επανεπιμερισμός Γ.Β.Ε, εκτίμηση συνεχούς και εξατομικευμένης παραγωγικής διαδικασίας), καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως η Παραδοσιακή μέθοδος της Απορροφητικής Κοστολόγησης υπερτερεί σε επίπεδο εφαρμογής έναντι της Οριακής Κοστολόγησης. Οι λόγοι για τους οποίους γίνεται επικέντρωση μέσω της μελέτης στην εφαρμογή της Παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης εντοπίζονται κατά κύριο λόγο στην καλύτερη συσχέτιση εσόδων με τα αντίστοιχα έξοδα, στις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας και των λογιστικών προτύπων καθώς και στον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προς εξωτερικούς χρήστες. Αντιλαμβανόμαστε πλήρως πως η επικουρική εφαρμογή ενός επιπλέον συστήματος κοστολόγησης για την εκπλήρωση Διοικητικών σκοπών κρίνεται επιτακτική. Το σύγχρονο, ανταγωνιστικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον επιβάλλει την ταυτόχρονη εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων για πληροφοριακούς σκοπούς. Το Κοστολογικό σύστημα Βάσει δραστηριοτήτων είναι αυτό το οποίο μέσω της επικουρικής του δράσης θα επικαλύψει όλα τα πιθανά κενά που παρουσιάζει η Παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης σε επίπεδα Διοίκησης, Λήψης Αποφάσεων και Διενέργειας Ελέγχων. Η συμπόρευση των δύο αυτών κοστολογικών συστημάτων στο ενδοεπιχειρησιακό περιβάλλον θα αποτελέσει την ζητούμενη εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης, πλήρως εναρμονισμένου και ευθυγραμμισμένου τόσο με την ευρύτερη φορολογική νομοθεσία όσο και με την γενικότερη παγκόσμια ανταγωνιστική τάση της επιχειρηματικότητας. Η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων θα αποτελέσει την βάση της οργανωτικής διοικητικής λειτουργίας μέσω της οποίας θα πραγματοποιηθεί επίτευξη του προσδιορισμού και της γνωστοποίησης των εταιρικών στόχων αλλά και η

γενικότερη επίβλεψη και ο έλεγχος των αποτελεσμάτων. Σε καμία περίπτωση ένα σύστημα κοστολόγησης δεν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ολοκληρωμένο χωρίς την ουσιαστική συσχέτισή του με τον αποτελεσματικό έλεγχο. Το γενικότερο εφαρμοστέο πλαίσιο ελέγχων μιας οικονομικής μονάδας (οργανωσιακοί έλεγχοι, έλεγχοι πρόδρασης και ανάδρασης, έλεγχοι κλειστού και ανοιχτού κυκλώματος, έλεγχοι προϋπολογισμού αποτελεί την επισφράγιση και την πιστοποίηση εγκυρότητας ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης. Αντιλαμβανόμαστε πλήρως πως μέσα από την σύνταξη των προϋπολογισμών γεννάται αυτομάτως η ανάγκη για τον έλεγχο αυτών. Μέσω της κατάλληλης ανατροφοδότησης των ελεγκτικών πορισμάτων δίνεται η ευκαιρία στην οικονομική μονάδα να αξιολογήσει το σύνολο των επιχειρησιακών της αποφάσεων και να τροποποιήσει αναλόγως την κοστολογική διαδικασία της. Τέλος, αντιλαμβανόμαστε την αναγκαιότητα του ξεκάθਾਰου προσδιορισμού ενός ελεγκτικού ρόλου σε ένα επιχειρησιακό περιβάλλον. Ο ρόλος του ελεγκτή είναι πολύ σημαντικό να αξιολογείται και να προσδιορίζεται λαμβάνοντας πάντοτε υπόψη και το κομμάτι της Ηθικής προσέγγισης σε τομείς άμεσα συνυφασμένους με την κερδοφορία, τα υφιστάμενα συστήματα ελέγχου και την γενικότερη διοικητική λειτουργία.

## 6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ξένη

- Andrews, P.W.A., (1971) «Manufacturing business», London.
- Anthony, D., ., (1978) «Management Control Systems »
- Anthony, R. N., (1988) « The Management Control Function», Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Arnold, H.,(1996) «Accounting for management decisions», London
- Beyer, R., (1975) «Profitability accounting for planning and control», N.Y.
- Browenell, P ., (1980) «The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organization effectiveness», J. of A. R., Spring.
- Bruns, Waterhouse, (1975) «Budgetary control and organization structure», J. of A.R., Aug
- Dean, J., (1951) «Managerialeconomics», EC
- Dominiak, Londerback, (1999) «Managerial Accounting», Mass.
- Fremgen, J. M., (2010) «Managerial cost analysis», Homewood.
- Halford, D. R. C., (2006) «Differential costs and management decisions», London.
- Hammesfahre, (1993) «Strategic planning for production capacity».
- Ijiri, Y., (2017) «Management goals and accounting for control», Chicago.
- Kwandwalla, P. N., (1972) «The effect of different types of competition on the use of management controls», Journal of accounting Research.
- Lewis, R. B., (2013) « Profit planning for management», EC.
- Merchant, K. A., (1981) «The design of the corporate budgeting system», The accounting Review.
- Ploos Van Austel, M. J., (1992) «Physical Distribution Cost Control» International Journal of Physical Distribution and Materials Management, Vol. 17, No. 2.
- Welsch, G. A., «Budgeting (1988) : profit planning and control», EC.
- Wilson, R. M. S., (2003) «Management controls and marketing planning», London. «Accounting for marketingassets», European Journal of MKT
- Wright, W., (1962) «Direct standard costing for decision making and control», London



## Ελληνική

- Δημητράς, Αυγουστίνος Ι. (2010) «Διοικητική λογιστική : για προγραμματισμό και έλεγχο»
- Δημοπούλου-Δημάκη, Ιωάννα (2006) «Διοικητική λογιστική : κοστολόγηση, προϋπολογισμοί, λήψη αποφάσεων»
- Δρογαλάς Γεώργιος, Καραγιώργος Αλκιβιάδης, Παζαρσκής Μιχαήλ (2019) «Διοικητική Λογιστική, Κοστολόγηση και Αποφάσεις»
- Καζαντζής, Χρήστος Ι. (2009) «Αρχές κόστους : έννοιες, μεθοδολογίες και εφαρμογές για τη λήψη αποφάσεων»
- Καραγιάννης Ι. Δημήτριος (2003) «Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ. , Μηνιαία Κοστολόγηση, Ετήσια Κοστολόγηση, Διακίνηση Αποθήκης»
- Καραγιώργος Θεοφάνης – Πετρίδης Ανδρέας (2007) «Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση Θεωρία και Πράξη»
- Μπέης, Ιωάννης (2002) «Διοικητική κοστολόγηση : το managerialcostaccounting από το operationalcostaccounting στο strategiccostmanagement : η επιλογή και η διαχείριση του κοστολογικού συστήματος, ένα αποτελεσματικό μέσο για την επίτευξη και τη διατήρηση της βραχυχρόνιας, αλλά και της μακροχρόνιας ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης»
- Νεγκάκης, Χρήστος Ι. (2020) «Κοστολόγηση και διοικητική λογιστική : θεωρία, εφαρμογές»
- Τζένος, Χρήστος (2007) «Προμήθειες, κοστολόγηση, έλεγχος : για την αποτελεσματική λειτουργία των επισιτιστικών επιχειρήσεων»
- Φίλιος, Βασίλειος Φ. (2012) «Διοικητική λογιστική: managementaccounting: κοστολόγηση & λογιστική κόστους για τη λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων»