



ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: «Συστήματα Κοστολόγησης και Κοστολόγηση Βιομηχανίας
με Κέντρα Κόστους»

Επιβλέπων Καθηγητής: Καθ. Βαζακίδης Αθανάσιος

Φοιτήτρια : Βασιλειάδου Ελευθερία (ΜΑΙ1046)

Θεσσαλονίκη 2012

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αφορά την χρήση της μεθόδου της κοστολόγησης με κέντρα κόστους για τον υπολογισμό και τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους από προϊόντα και εμπορεύματα μιας βιομηχανίας στο Νομό Θεσσαλονίκης.

Η δομή της εργασίας περιλαμβάνει τρία κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μία εισαγωγή στις βασικές έννοιες της κοστολόγησης καθώς επίσης παραθέτονται οι γενικές αρχές και οι προϋποθέσεις ενός αποδοτικού κοστολογικού συστήματος.

Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια παρουσίαση των συστημάτων κοστολόγησης.

Το τρίτο κεφάλαιο που αποτελεί το πρακτικό μέρος αφορά τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους που ξεκινάει με τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων και των εσόδων που προκύπτουν από τις δραστηριότητες της εταιρείας και τελικά στον υπολογισμό του μικτού αποτελέσματος. Στη συνέχεια επιμερίζονται τα έξοδα στα διάφορα κέντρα κόστους. Ο επιμερισμός αυτός απεικονίζεται στα φύλλα μερισμού. Το σύνολο του κάθε κέντρου κόστους αφαιρείται από το μικτό αποτέλεσμα και μετά την προσθαφαίρεση των έκτακτων αποτελεσμάτων του έτους καταλήγει η εργασία στα καθαρά αποτελέσματα.

Η εργασία ολοκληρώνεται με την διεξαγωγή πολύ σημαντικών και χρήσιμων συμπερασμάτων που αφορούν όλα τα προαναφερθέντα.

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	2
Περιεχόμενα.....	3
Εισαγωγή	4
1 Βασικές έννοιες.....	6
1.1 Όρισμός Κόστους.....	6
1.2 Φορείς & Κέντρα κόστους.....	6
1.3 Κατηγορίες κόστους.....	7
1.4 Έννοια, σκοπός και σημασία κοστολόγησης.....	19
1.5 Κοστολόγηση και λήψη αποφάσεων.....	21
1.6 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.....	23
1.7 Γενικές αρχές κοστολογικών συστημάτων.....	24
2 Συστήματα Κοστολόγησης.....	27
2.1 Κατά παραγγελία κοστολόγηση.....	27
2.2 Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.....	29
2.3 Πλήρης Κοστολόγηση.....	33
2.4 Κοστολόγηση Μεταβλητού Κόστους.....	34
2.5 Πρότυπη Κοστολόγηση.....	35
2.6 Κοστολογηση κατα επιχειρησιακες δραστηριοτητες.....	44
3 Κοστολόγηση με κέντρα κόστους.....	51
3.1 Παρουσίαση εταιρείας.....	51
3.2 Περιγραφή διαδικασίας.....	52
3.3 Κόστος Πωληθέντων.....	53
3.4 Μικτό Αποτέλεσμα.....	56
3.5 Φύλλα Μερισμού.....	57
3.6 Καθαρό Κέρδος.....	59
4 Συμπεράσματα.....	63
5 Βιβλιογραφία.....	65

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μέσα σε ένα περιβάλλον το οποίο συνεχώς εξελίσσεται, με συνεχής αλλαγές και οικονομικές κρίσεις είναι επιτακτική η ανάγκη για ορθή κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών των οικονομικών μονάδων.

Στη σημερινή εποχή της παγκοσμιοποίησης, των ραγδαίων τεχνολογικών εξελίξεων και του μεγάλου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, είναι απαραίτητα ακριβή συστήματα μέτρησης του κόστους προκειμένου να ακολουθηθεί μία υγιής τιμολογιακή πολιτική εκ μέρους των επιχειρήσεων. Οι σύγχρονες επιχειρήσεις πρέπει όχι μόνο να ανταποκριθούν στις νέες αυτές προκλήσεις, αλλά και να καταφέρουν να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των αντιπάλων τους ώστε να συνεχιστεί η βιωσιμότητα τους και μάλιστα με μακροχρόνιο ορίζοντα. Για το λόγο αυτό οφείλουν να προσαρμόζονται στο περιβάλλον και να χρησιμοποιούν χρήσιμα εργαλεία τα οποία αν εκμεταλλευτούν σωστά από τη διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης, απεικονίζουν ακριβέστερα και πιο ρεαλιστικά το παραγωγικό κόστος αλλά και ολόκληρη την επιχείρηση.

Η Κοστολόγηση είναι ένα εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, το οποίο δεν αποσκοπεί στο να οδηγήσει σε αυτοματοποιημένες αποφάσεις. Έχει σχεδιαστεί για να παράσχει περισσότερο ακριβή πληροφόρηση για τις παραγωγικές και βοηθητικές δραστηριότητες ώστε η διοίκηση να μπορεί να επικεντρώσει τις προσπάθειές της στις περισσότερο κερδοφόρες δραστηριότητες και τα στελέχη να κάνουν περισσότερο σταθερές και συνειδητοποιημένες στρατηγικές επιλογές ως προς την τοποθέτηση των προϊόντων της επιχείρησης στην αγορά και να επιδιώκουν τη συνεχή βελτίωση των επιχειρηματικών διαδικασιών.

Η σύγχρονη επιχείρηση επιβάλλεται να ανταποκριθεί σε όλες τις προκλήσεις χρησιμοποιώντας κάθε δυνατό μέσο. Σε αυτό το πλαίσιο η Κοστολόγηση αποτελεί χρήσιμο εργαλείο της διοίκησης όχι μόνο για την ακριβέστερη απεικόνιση του παραγωγικού κόστους αλλά και για μια ολοκληρωμένη θεώρηση της ίδιας της επιχείρησης σε ρεαλιστική βάση.

Σκοπός της παρούσας εργασίας αποτελεί η κοστολόγηση μιας παραγωγικής μονάδας και η παρουσίαση των δεδομένων που προκύπτουν από την κοστολογική διαδικασία μέσω της χρησιμοποίησης του επιμερισμού των εξόδων σε κέντρα κόστους.

Η όλη διαδικασία κοστολόγησης έχει τελικό σκοπό τη βοήθεια στην λήψη αποφάσεων από την μεριά της διοίκησης της επιχείρησης.

Στόχος της εργασίας αποτελεί η ανάδειξη αποτελεσματικών τρόπων και μεθόδων για τον εντοπισμό του τι κοστίζει κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης και σε ποιο βαθμό συμβάλλει στο συνολικό κόστος της.

1 Βασικές έννοιες

1.1 Όρισμός Κόστους

Κόστος είναι «η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση»¹.

Αναφέρεται στη συνέχεια ένας ακόμη ορισμός του κόστους σύμφωνα με τον οποίο: «κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών» (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο)².

1.2 Φορείς & Κέντρα κόστους

Σύμφωνα με τον Βενιέρη δεν είναι δυνατόν να γίνεται λόγος περί κόστους αν δεν υπάρχουν προϊόντα τα οποία πρέπει να κοστολογηθούν. Τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες τα οποία κοστολογούνται λέγονται φορείς κόστους.

Το κόστος δεν μετράται μόνο σε σχέση με τους φορείς του. Μπορεί να συσχετιστεί και με τμήματα ή λειτουργίες της επιχείρησης. Τέτοια τμήματα μπορεί να είναι είτε ένα ολόκληρο εργοστάσιο (στην περίπτωση μιας επιχείρησης που έχει πολλά εργοστάσια) είτε μια μεμονωμένη μηχανή ή ένας μεμονωμένος εργάτης. Οποιοδήποτε τμήμα της επιχείρησης επιβαρύνεται ή είναι αιτία δημιουργίας κόστους, μπορεί να θεωρηθεί σαν κέντρο κόστους.

Η επιβάρυνση ενός κέντρου κόστους πρέπει να γίνεται με τις δαπάνες οι οποίες είναι σχετικές με αυτό. Αν υποθέσουμε ότι ένας τόνος αποτελεί κέντρο κόστους, τότε θα πρέπει να επιβαρυνθεί με την απόσβεσή του, την συντήρησή του κλπ. Αλλά με ένα τμήμα μόνο από το ενοίκιο του κτιρίου στο οποίο είναι εγκατεστημένος, εφόσον στο κτίριο αυτό υπάρχουν και άλλα κέντρα κόστους.

1 Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003),σελ.12

2 Βενιέρη Γ, (1986), σελ.21

1.3 Κατηγορίες κόστους

Τα στελέχη των επιχειρήσεων αντιμετωπίζουν συνεχώς καταστάσεις όπου πρέπει να αποφασίσουν μεταξύ εναλλακτικών λύσεων. Η γνώση και η πληροφόρηση σχετικά με τους διάφορους τρόπους με τους οποίους είναι δυνατόν να ομαδοποιηθεί το κόστος σε κατηγορίες, καθώς και ο τρόπος συμπεριφοράς κάθε είδους κόστους, ανά κατηγορία, είναι ζωτικής σημασίας για τη λήψη αποτελεσματικών αποφάσεων.

Τα κοστολογικά δεδομένα μιας επιχείρησης σχηματίζουν ένα Κοστολογικό Πληροφοριακό Σύστημα (costing information system), το οποίο συνυπάρχει με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα της επιχείρησης (accounting information system) και χρησιμοποιούνται είτε για τον προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας είτε για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας της επιχείρησης, καθώς επίσης και για τη λήψη των διαφόρων αποφάσεων.

Σύμφωνα με τους Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση³ τα κοστολογικά δεδομένα είναι δυνατόν να κατηγοριοποιηθούν μεταξύ άλλων με βάση:

- i. τις συνιστώσες του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος ή παροχής μιας υπηρεσίας
- ii. τη σχέση μεταξύ κόστους παραγωγής και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης
- iii. τη δυνατότητα παρακολούθησης του κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα κόστους
- iv. τη σχέση κόστους με τις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης
- v. τη χρονική περίοδο στην οποία το κόστος (αφού μετατραπεί σε έξοδο) θα συσχετιστεί με τα έσοδα, και
- vi. τη σχέση μεταξύ του κόστους και των διαδικασιών προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων.

Αναλυτικότερα:

Συνιστώσες του κόστους παραγωγής

Οι συνιστώσες του κόστους παραγωγής (production cost) που απαιτούνται και χρησιμοποιούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος είναι:

³ Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση(2003),σελ.15-31

- Οι αναλωθείσες πρώτες ύλες
- Το κόστος των άμεσων εργατικών
- Το ειδικό βιομηχανικό κόστος
- Το γενικό βιομηχανικό κόστος

Η κατηγοριοποίηση του κόστους με βάση τις συνιστώσες του κόστους παραγωγής παρέχει πληροφορίες αναφορικά με τη μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου καθώς και τον καθορισμό της τιμολογιακής πολιτικής.

Πρώτες ύλες (raw materials) είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, μπορούν να διακριθούν πάνω σ αυτό (άμεσα υλικά-direct materials) και αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Πρώτες ύλες θεωρούνται τόσο τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης και τα οποία αποθηκεύονται στην αποθήκη πρώτων υλών για να εξαχθούν από αυτήν όταν πρέπει να χρησιμοποιηθούν, όσο και τα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί αλλά ξαναχρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων και τα οποία παραλαμβάνονται από την αποθήκη έτοιμων προϊόντων. Οι πρώτες ύλες αποτελούν τμήμα **άμεσου κόστους** (direct cost) διότι επιβαίνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν.

Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνονται και άλλα υλικά τα οποία λόγω της μικρής τους αξίας, σε σχέση με τα κύρια υλικά, ή λόγω του ότι δεν είναι διακριτά πάνω στο παραγόμενο προϊόν, ονομάζονται **βοηθητικά ή έμμεσα υλικά** (indirect materials).

Οι πρώτες και οι βοηθητικές ύλες βρίσκονται συνήθως στην αποθήκη της επιχείρησης. Η διαδικασία χορήγησης υλικών από την αποθήκη ξεκινά με την **αίτηση χορήγησης υλικών** (materials requisition form).

Άμεση εργασία (direct labour) είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν, μπορεί δε να διακριθεί πάνω σ' αυτό και αποτελεί σημαντικό μέρος του κόστους της συνολικής εργασίας που θα απαιτηθεί για την παραγωγή

του. Αποτελεί τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνει απευθείας το παραγόμενο προϊόν. Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνεται, συνήθως, και άλλη εργασία η οποία όμως δεν είναι διακριτή πάνω σαΐτα. Για το λόγο αυτό ονομάζεται **έμμεση εργασία** (indirect labour). Άμεση εργασία είναι δυνατόν να απαιτείται σε όλο το φάσμα των επεξεργασιών που γίνονται από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος, ανεξάρτητα από το εάν εκτελείται χειρονακτικά ή μέσω του χειρισμού μηχανημάτων (υπό την προϋπόθεση πάντα της άμεσης αντιστοίχισης).

Ένας τρόπος για να παρακολουθηθεί το πώς και το πού το εργατικό προσωπικό που ασχολείται με την παραγωγική λειτουργία αναλώνει το χρόνο που είναι η χρησιμοποίηση των **φύλλων ανάλυσης χρόνου** (time analysis sheets). Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται από τον ίδιο εργαζόμενο ή από τον επιβλέποντα και μπορεί να είναι ημερήσια είτε εβδομαδιαία. Ένας άλλος τρόπος παρακολούθησης του χρόνου είναι η χρησιμοποίηση της **κάρτας εργασίας** (job ticket). Η διαφορά μεταξύ κάρτας εργασίας και φύλλου ανάλυσης χρόνου είναι ότι η κάρτα εργασίας αναφέρεται σε εργασία που εκτελέστηκε σε σχέση π.χ. με συγκεκριμένη παραγγελία, ενώ το φύλλο ανάλυσης χρόνου αναφέρεται σε εργαζόμενο.

Το **ειδικό βιομηχανικό κόστος** (directly attributable cost) περιλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες οι οποίες γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους, εκτός βέβαια από την ανάλωση των πρώτων υλών και την αμοιβή άμεσης εργασίας, και γι'αυτό πρέπει να επιβαρύνουν άμεσα και να συμπεριληφθούν στο άμεσο κόστος του. Παράδειγμα ειδικού βιομηχανικού εξόδου παραγωγής ενός προϊόντος είναι οι αποσβέσεις ενός μηχανήματος το οποίο απασχολείται αποκλειστικά για την παραγωγή του. Σε πραγματικές συνθήκες παραγωγής το ειδικό βιομηχανικό κόστος αποτελεί συνήθως μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής.

Στο **Γενικό Βιομηχανικό Κόστος** ή **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα** (overheads) περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες οι οποίες δεν γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους, αλλά για το σύνολο των φορέων αυτών, λείπει δηλαδή το στοιχείο της αντιστοίχισης του κόστους με το φορέα ή είναι ασύμφορη σε οικονομικούς όρους μια τέτοια παρακολούθηση. Το γενικό βιομηχανικό κόστος είναι **έμμεσο** κόστος (indirect cost),

δημιουργείται στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης και πρέπει να βαρύνει είτε όλα τα παραγόμενα προϊόντα ή ομάδες αυτών. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι: α) τα έμμεσα ή βοηθητικά υλικά, β) η έμμεση εργασία, γ) τα διάφορα λειτουργικά έξοδα (ενοίκια, ενέργεια, ασφάλιστρα, αποσβέσεις), κτλ.

Συνιστώσες του συνολικού κόστους λειτουργίας

Τα παραπάνω τέσσερα στοιχεία κόστους συμμετέχουν στη διαμόρφωση του **κόστους παραγωγής** ενός προϊόντος. Τα στοιχεία κόστους που ακολουθούν συμμετέχουν στη διαμόρφωση του **συνολικού κόστους του προϊόντος** που λαμβάνεται υπόψη, μεταξύ άλλων, για τον υπολογισμό της τιμής πώλησής του:

- **Γενικά Έξοδα Διοίκησης** είναι τα έξοδα(κόστος) που δημιουργούνται στο πλαίσιο της διοίκησης της επιχείρησης. Για παράδειγμα, το ενοίκιο, ο φωτισμός και η θέρμανση των κεντρικών γραφείων, οι μισθοί των γραμματέων, των λογιστών, του γενικού διευθυντή, οι αμοιβές των νομικών συμβούλων, κτλ.
- **Γενικά Έξοδα Πωλήσεων ή Διάθεσης** είναι τα έξοδα(κόστος) που δημιουργούνται για να προωθηθούν οι πωλήσεις και να φτάσουν τα προϊόντα στον τελικό καταναλωτή. Για παράδειγμα, η διαφήμιση, ο μισθός του διευθυντή πωλήσεων, οι προμήθειες των πωλητών, η προετοιμασία προσφορών, τα έξοδα αποθήκευσης των έτοιμων προϊόντων, τα μεταφορικά έξοδα των έτοιμων προϊόντων, τα υλικά συσκευασίας, κτλ.
- **Γενικά Έξοδα Χρηματοδότησης** είναι τα έξοδα (κόστος) που έχουν σχέση με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή αυτά που καταβάλλονται για τη δανειοδότησή της. Για παράδειγμα οι μισθοί των εργαζομένων του χρηματοοικονομικού τμήματος, οι χρεωστικοί τόκοι, οι προμήθειες των τραπεζών, κτλ., αποτελούν γενικά έξοδα χρηματοδότησης.

Η παροχή μιας υπηρεσίας διαφοροποιείται από την παραγωγή ενός προϊόντος σε πολλά σημεία, μεταξύ των οποίων είναι η συμμετοχή πρώτων υλών σε πολύ μικρό βαθμό. Το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας περιλαμβάνει το **κόστος άμεσης εργασίας** και τα **ειδικά έξοδα παροχής υπηρεσιών**, τα οποία ορίζονται κατ’αντιστοιχία με αυτά που αναφέρθηκαν

για την παραγωγή των προϊόντων. Μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών διαθέτει επίσης-όπως μια παραγωγική επιχείρηση-Γενικά Έξοδα Διοίκησης, Γενικά Έξοδα Πωλήσεων και Γενικά Έξοδα Χρηματοδότησης.

Επίσης υπάρχουν και τα έξοδα που αφορούν τη λειτουργία της Έρευνας και Ανάπτυξης τα οποία ανήκουν στην κατηγορία λοιπών λειτουργικών εξόδων.

Σχέση κόστους και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας

Η σχέση μεταξύ κόστους και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης ή μεταβολής του όγκου παραγωγής, οδηγεί στη διάκριση του κόστους σε **μεταβλητό** (variable), και **μικτό** (mixed). Οι κατηγορίες αυτές χρησιμεύουν στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, την αξιολόγηση της λειτουργίας ενός κέντρου κόστους και τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι σχέσεις που θα περιγραφούν στη συνέχεια αναφέρονται πάντα σε κάποιο **σχετικό εύρος ή διάστημα** (relevant range) **δραστηριότητας** της επιχείρησης.

Σχετικό εύρος δραστηριότητας είναι ένα συνήθως ευρύ επίπεδο δραστηριότητας, που αναφέρεται σε μια δεδομένη χρονική περίοδο (για παράδειγμα έτος), κατά τη διάρκεια της οποίας το συνολικό σταθερό κόστος και το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραμένουν αμετάβλητα.

Μεταβλητό κόστος χαρακτηρίζεται το κόστος το οποίο παραμένει σταθερό να μονάδα προϊόντος (εντός ενός σχετικού εύρους δραστηριότητας), αλλά μεταβάλλεται **ευθέως** στο σύνολο του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

Σημειώνεται ότι το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραμένει σταθερό, εντός του σχετικού εύρους, ανεξαρτήτως του αριθμού των μονάδων προϊόντος που θα παραχθούν. Εκτός του σχετικού εύρους το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος είναι δυνατόν να μεταβληθεί λόγω της αλλαγής της τεχνολογίας του μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης, της εμπειρίας που αποκτούν οι εργαζόμενοι, κτλ.

Σταθερό κόστος χαρακτηρίζεται το κόστος το οποίο δεν μεταβάλλεται στο σύνολό του σε σχέση με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος **αντίστροφα** με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής. Η μη μεταβολή του συνολικού

σταθερού κόστους ισχύει για δεδομένο, κάθε φορά, εύρος της παραγωγικής δραστηριότητας και αναφέρεται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Για το λόγο αυτό οι επιχειρήσεις που έχουν υψηλό σταθερό κόστος επιθυμούν μεγάλο όγκο παραγωγής, προκειμένου το σταθερό κόστος να μοιράζεται σε όσο το δυνατόν περισσότερες μονάδες, ώστε το συνολικό ανά μονάδα κόστος, με δεδομένη τη σταθερότητα μεταβλητού κόστους ανά μονάδα, να βαίνει μειούμενο.

Μικτό κόστος ορίζεται το κόστος το οποίο προέρχεται από το συνδυασμό των δύο προηγούμενων. Δηλαδή το μικτό κόστος αποτελείται από ένα σταθερό και από ένα μεταβλητό μέρος. Διακρίνονται δύο είδη μικτού κόστους: **το ημιμεταβλητό κόστος** (semi variable cost) και το **βαθμιδωτό ή κλιμακωτό κόστος** (step cost).

Το σταθερό μέρος ενός **ημιμεταβλητού κόστους** αντιστοιχεί συνήθως στο ελάχιστο τίμημα με το οποίο μπορεί να αποκτηθεί μια υπηρεσία ή ένα αγαθό, έστω και εάν δεν χρησιμοποιηθεί καθόλου. Το μεταβλητό μέρος αντιστοιχεί στη χρήση που γίνεται. Παράδειγμα ημιμεταβλητού κόστους είναι το κόστος των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων της κινητής τηλεφωνίας.

Το **βαθμιδωτό ή κλιμακωτό κόστος** μεταβάλλεται απότομα, σε διάφορα επίπεδα παραγωγικής δραστηριότητας, επειδή συνίσταται από σταθερό κόστος που δημιουργείται σε **ακέραιες** μονάδες.

Παρακολούθηση του κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα κόστους

Η δυνατότητα παρακολούθησης του κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα του, ο οποίος είναι και η αιτία ύπαρξης του κόστους αυτού (πχ προϊόν, τμήμα, γεωγραφική περιοχή, κτλ), οδηγεί στη διάκριση του κόστους σε **άμεσο** (direct cost) και **έμμεσο** (indirect cost) ή **κοινό** (common cost).

Άμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω της ύπαρξης του φορέα του και είναι δυνατόν να ελεγχθεί από τον υπεύθυνο του φορέα αυτού. Το άμεσο κόστος θα σταματήσει να υπάρχει όταν παύσει να υπάρχει ο φορέας κόστους που είναι η αιτία δημιουργίας του. Παραδείγματα άμεσου κόστους είναι η ανάλωση των άμεσων πρώτων υλών ή η αμοιβή της άμεσης εργασίας. Εάν σταματήσει ή εάν μειωθεί ο όγκος παραγωγής

θα μειωθούν αντίστοιχα και οι αναλώσεις των πρώτων υλών, άρα και το κόστος των πρώτων υλών, καθώς και οι απαιτούμενες ώρες της άμεσης εργασίας.

Έμμεσο είναι οποιοδήποτε κόστος το οποίο δεν είναι άμεσο, δηλαδή η δημιουργία του δεν εξαρτάται μόνο από την ύπαρξη ενός συγκεκριμένου φορέα κόστους. Για παράδειγμα, οι αποσβέσεις και τα έξοδα λειτουργίας του μηχανολογικού εξοπλισμού ο οποίος χρησιμοποιείται για την παραγωγή πολλών προϊόντων, αποτελούν στοιχεία του έμμεσου κόστους. Το έμμεσο κόστος ή κοινό κόστος πρέπει καταρχήν να συγκεντρωθεί ως γενικό βιομηχανικό κόστος και να επιμερισθεί στη συνέχεια ώστε να επιβαρύνει περισσότερους φορείς κόστους. Ο έλεγχος του έμμεσου κόστους πρέπει να ανήκει στην αρμοδιότητα κάποιου στελέχους της επιχείρησης, όπως συμβαίνει και με το άμεσο κόστος. Για παράδειγμα ο έλεγχος κόστους των ασφαλιστρών του κτηρίου (κοινό κόστος) τελεί υπό την ευθύνη του Οικονομικού Διευθυντή.

Σύνδεση κόστους και τμημάτων της παραγωγικής διαδικασίας

Η παρακολούθηση του κόστους σε σχέση με το τμήμα στο οποίο δημιουργείται ή το οποίο αφορά, έχει μεγάλη σημασία από πλευράς ελέγχου του κόστους (ενός κέντρου κόστους) ή μέτρησης του αποτελέσματος (ενός κέντρου κέρδους). Για το σκοπό αυτό, η παραγωγική λειτουργία μιας επιχείρησης περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες κέντρων κόστους ή τμημάτων:

- **Τα παραγωγικά τμήματα** (production departments) και
- **Τα βοηθητικά ή υποστηρικτικά τμήματα** (service departments ή support departments)

Παραγωγικά τμήματα είναι εκείνα στα οποία λαμβάνει χώρα η παραγωγή των προϊόντων ή παροχή των υπηρεσιών της επιχείρησης. **Βοηθητικά τμήματα** είναι εκείνα τα οποία δεν συμμετέχουν άμεσα στην παραγωγή του προϊόντος ή την παροχή των υπηρεσιών, υπάρχουν όμως επειδή είναι απαραίτητα για να προσφέρουν υπηρεσίες είτε στα παραγωγικά τμήματα είτε σε άλλα βοηθητικά τμήματα.

Το τμήμα αποθήκευσης, το τμήμα ποιοτικού ελέγχου και το τμήμα συντήρησης είναι παραδείγματα βοηθητικών τμημάτων στο πλαίσιο μιας παραγωγικής επιχείρησης.

Αντίστοιχα, το τμήμα σύνταξης προτάσεων και το τμήμα γραμματειακής υποστήριξης είναι βοηθητικά τμήματα σε μια επιχείρηση παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η ανάλυση που προηγήθηκε αφορά μόνο τα τμήματα που σχετίζονται με την παραγωγική λειτουργία μιας βιομηχανικής επιχείρησης ή μιας επιχείρησης παροχής υπηρεσιών και όχι τα λοιπά, πλην παραγωγικής διαδικασίας τμήματα, δηλαδή Τμήμα Πωλήσεων, Τμήμα Μάρκετινγκ, κτλ.

Σχέση κόστους και λειτουργιών επιχείρησης

Η παρακολούθηση του κόστους μπορεί και πρέπει να γίνεται όχι μόνο σε σχέση με τα τμήματα στα οποία δημιουργείται το κόστος, αλλά σε σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης. Το κάθε τμήμα μιας επιχείρησης συνήθως οργανωτικά κατηγοριοποιείται σύμφωνα με τη λειτουργία. Οι συνήθεις λειτουργίες μιας τυπικής επιχείρησης είναι η λειτουργία της **Παραγωγής** ή **Παροχής των Υπηρεσιών**, η λειτουργία των **Πωλήσεων** ή **Διάθεσης**, η **Διοικητική** λειτουργία και η **Χρηματοοικονομική** λειτουργία.

- Κόστος της λειτουργίας **Παραγωγής** είναι εκείνο που συνδέεται με την παραγωγή των προϊόντων. Είναι το άθροισμα του κόστους της ανάλωσης των άμεσων πρώτων υλών, των άμεσων εργατικών και του γενικού κόστους παραγωγής ή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων των προϊόντων στο τέλος μιας περιόδου παρουσιάζεται στον Ισολογισμό. Το κόστος παραγωγής των προϊόντων που πουλήθηκαν (κόστος πωληθέντων) κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και τα οποία είτε είχαν παραχθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής ή/ και μιας προηγούμενης (αρχικά αποθέματα) παρουσιάζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τόσο το κόστος του αποθέματος των προϊόντων όσο και το κόστος των πωληθέντων επηρεάζονται από την ακολουθούμενη μέθοδο αποτίμησης.
- Κόστος της λειτουργίας των **Πωλήσεων** (Διάθεσης) είναι εκείνο που συνδέεται με τις διαδικασίες πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών της επιχείρησης.
- Κόστος της **Διοικητικής** λειτουργίας είναι εκείνο που συνδέεται με τη διοίκηση, τον έλεγχο και τη γενικότερη λειτουργία της επιχείρησης.

- **Χρηματοοικονομικό** κόστος είναι εκείνο που συνδέεται τόσο με τη λήψη δανείων και πιστώσεων από τρίτους (τράπεζες, προμηθευτές, κτλ) απαραίτητων για τη λειτουργία της επιχείρησης μέσω της πώλησης προς αυτούς προϊόντων ή υπηρεσιών με πίστωση.

Το κόστος της λειτουργίας των πωλήσεων, της λειτουργίας της διοίκησης και το χρηματοοικονομικό κόστος, λόγω του ότι είναι έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται, παρουσιάζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Το άθροισμα του κόστους όλων των λειτουργιών της επιχείρησης συνιστά το **συνολικό κόστος λειτουργίας** της. Η παρακολούθηση και ανάλυση του συνολικού κόστους λειτουργίας της επιχείρησης βοηθά στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της δράσης της. Το συνολικό κόστος ονομάζεται επίσης και **πλήρες κόστος** (full cost). Το πλήρες κόστος λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της τιμής πώλησης των προϊόντων αφού συνυπολογιστούν οι συνθήκες της αγοράς και το επιθυμητό ποσοστό κέρδους της επιχείρησης.

Χρονική συσχέτιση κόστους και εσόδων

Το κόστος μπορεί να ενταχθεί σε κατηγορίες με βάση το **πότε**, δηλαδή σε ποια χρονική περίοδο, μετατρέπεται σε έξοδο και συγκρίνεται με (αφαιρείται από) τα έσοδα της περιόδου αυτής. Η διάκριση του κόστους με βάση τις χρονικές περιόδους οι οποίες επωφελούνται από τη δημιουργία του, βοηθά τη διοίκηση της επιχείρησης στην καλύτερη μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου δηλαδή του κέρδους ή της ζημιάς, και την προετοιμασία των λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης οι οποίες θα πρέπει να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Στη βάση αυτή το κόστος διακρίνεται σε **κόστος προϊόντος** (product cost) ή **κόστος υπηρεσίας** (service cost) και **κόστος περιόδου** (period cost)

Σχέση κόστους και διαδικασιών προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων

Το κόστος μπορεί να διακριθεί σε επιμέρους κατηγορίες σε σχέση με τη χρησιμοποίησή του για σκοπούς προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων. Οι διακρίσεις αυτές του κόστους αναφέρονται:

- ▲ στο πρότυπο και προϋπολογιστικό κόστος
- ▲ στο ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος
- ▲ στο διαρκές και διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος
- ▲ στο σχετικό και μη σχετικό κόστος για τη λήψη μιας απόφασης και
- ▲ στο λογιστικό κόστος και στο κόστος ευκαιρίας

Πρότυπο κόστος (standard cost) είναι το μελλοντικό και εκτιμώμενο εκείνο κόστος στο οποίο **πρέπει** να ανέλθει το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Το πρότυπο κόστος αναφέρεται συνήθως στο κόστος των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Εξυπηρετεί παρόμοιους σκοπούς που εξυπηρετεί και ο **προϋπολογισμός** της επιχείρησης. Ο προϋπολογισμός είναι η **ποσοτική έκφραση** των μελλοντικών στόχων της διοίκησης της επιχείρησης και συγχρόνως είναι ένα μέσο ρύθμισης και συντονισμού των ενεργειών που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων αυτών.

Το **προϋπολογιστικό κόστος** (budgeted cost), σε αντίθεση με το πρότυπο, στηρίζεται συνήθως σε γενικές εκτιμήσεις αναφορικά με την εξέλιξη του κόστους που συνεπάγεται τη μελλοντική δράση της επιχείρησης. Έτσι, ενώ το πρότυπο κόστος είναι το κόστος “στόχος”, αυτό που θα πρέπει να επιτευχθεί, το προϋπολογιστικό κόστος είναι το αναμενόμενο κόστος. Τόσο το πρότυπο όσο και και το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση της επιχείρησης καταρχήν στον προγραμματισμό της δράσης της και στη συνέχεια για τον έλεγχο του εάν και κατά πόσο τα πραγματικά (απολογιστικά) ιστορικά δεδομένα συμπίπτουν με τα προγραμματισμένα και αναμενόμενα μέσω της ανάλυσης αποκλίσεων.

Ελεγχόμενο κόστος (controllable cost) είναι το κόστος το οποίο μπορεί να επηρεασθεί άμεσα από τον προϊστάμενο ενός τμήματος (κέντρου κόστους, κέντρου κέρδους ή κέντρου επένδυσης) ενός μιας δεδομένης χρονικής περιόδου. Ο επηρεασμός του κόστους συνεπάγεται και την αρμοδιότητα διενέργειας της δαπάνης. Για παράδειγμα, εάν ο προϊστάμενος ενός παραγωγικού τμήματος έχει την αρμοδιότητα της πρόσληψης νέου προσωπικού, σύμφωνα με τις ανάγκες του, τότε το κόστος της άμεσης εργασίας είναι ελεγχόμενο από αυτόν.

Μη ελεγχόμενο κόστος (non controllable cost) είναι εκείνο η δημιουργία του οποίου δεν ανήκει στην αρμοδιότητα ενός συγκεκριμένου επιπέδου διοίκησης αλλά ελέγχεται από κάποιο άλλο, συνήθως ανώτερο ή πιο κεντρικό επίπεδο. Για παράδειγμα, ο προϊστάμενος του υποκαταστήματος μιας επιχείρησης είναι πολύ πιθανό να μην μπορεί να αποφασίσει για τη διαφημιστική εκστρατεία του συνόλου των προϊόντων της επιχείρησης στο σύνολο της χώρας. Το κόστος αυτό προφανώς ελέγχεται από την κεντρική διοίκηση της επιχείρησης.

Το **διαρκές σταθερό κόστος** (committed fixed cost) προκύπτει από την ανάγκη ύπαρξης μιας βασικής οργάνωσης της επιχείρησης (απολύτως απαραίτητα πάγια στοιχεία, ελάχιστος αριθμός προσωπικού, ελάχιστο ύψος αποθεμάτων, κτλ.). Το διαρκές σταθερό κόστος υπάρχει μακροχρονίως και συνήθως δεν είναι δυνατόν να μειωθεί χωρίς να τεθεί σε κίνδυνο η ίδια η ύπαρξη της επιχείρησης. Από μια άλλη σκοπιά το διαρκές σταθερό κόστος συνδέεται με τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης.

Διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος (discretionary fixed cost) είναι το κόστος το οποίο μπορεί να διαφοροποιηθεί από έτος σε έτος ανάλογα με τον προγραμματισμό της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι το κόστος συντήρησης κτιρίων και μηχανημάτων, το κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού, το κόστος διαφήμισης, κτλ. Το διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος συνήθως μπορεί να μειωθεί βραχυχρονίως, επιτρέποντας έτσι στην επιχείρηση να λειτουργήσει σε διαφορετικά επιθυμητά επίπεδα δραστηριότητας, εντός των ορίων που θέτει το διαρκές κόστος. Για το λόγο αυτό ονομάζεται και **κόστος πολιτικής** (policy cost)

Σχετικό κόστος (relevant cost) είναι το αναμενόμενο μελλοντικό κόστος το οποίο διαφέρει μεταξύ εναλλακτικών ενεργειών ή αποφάσεων που καλείται να λάβει η διοίκηση της

επιχείρησης. Σχετικό είναι επίσης το κόστος το οποίο μπορεί να επηρεασθεί από αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης.

Μη σχετικό κόστος (non relevant cost) είναι το κόστος που δεν μπορεί να επηρεασθεί από τις αποφάσεις της διοίκησης. Άλλη περίπτωση μη σχετικού, ως προς την απόφαση, κόστους είναι εκείνο που είναι κοινό μεταξύ των εναλλακτικών λύσεων που προσφέρονται.

Η σχετικότητα δεν είναι σταθερό χαρακτηριστικό του κόστους. Το ίδιο κόστος μπορεί να είναι άλλοτε σχετικό και άλλοτε μη σχετικό ανάλογα με την απόφαση που πρόκειται να ληφθεί. Άρα είναι το είδος και το αντικείμενο της κάθε απόφασης που προσδιορίζει το σχετικό και το μη σχετικό κόστος που θα ληφθεί υπόψη κάθε φορά.

Μια σχετική έννοια είναι και αυτή του **διαφορικού κόστους** (differential cost). Διαφορικό κόστος είναι η **διαφορά** μεταξύ του κόστους εναλλακτικών ενεργειών ή αποφάσεων. Εάν το κόστος μεταξύ δυο εναλλακτικών ενεργειών αυξάνει, τότε το διαφορικό κόστος ονομάζεται **αυξητικό** (incremental) διαφορικό κόστος, ενώ όταν μειώνεται ονομάζεται **μειωτικό** (decremental) διαφορικό κόστος.

Κόστος ευκαιρίας (opportunity cost) είναι το όφελος που χάνει η επιχείρηση παίρνοντας μια συγκεκριμένη απόφαση και όχι μια άλλη εναλλακτική της. Το κόστος ευκαιρίας έχει μεγαλύτερη σημασία στις περιπτώσεις όπου λαμβάνονται αποφάσεις σχετικά με μακροπρόθεσμες επενδύσεις οι οποίες θα δεσμεύσουν σημαντικά κεφάλαια της επιχείρησης για μεγάλο χρονικό διάστημα. Η ανάγκη αναφοράς στο κόστος ευκαιρίας πηγάζει από το γεγονός ότι οι πηγές χρηματοδότησης της επιχείρησης δεν είναι απεριόριστες.

Το κόστος ευκαιρίας δεν υφίσταται στην πραγματικότητα και ως εκ τούτου δεν καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης καταχωρείται μόνο το **λογιστικό κόστος** (accounting cost), το οποίο υπολογίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, εφόσον το κόστος των αποθεμάτων, το κόστος των προϊόντων και το κόστος της περιόδου παρουσιάζονται στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις. Εντούτοις, αν και εξωλογιστικό, το κόστος ευκαιρίας είναι ένα σχετικό κόστος που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων που αφορούν επιλογή μεταξύ εναλλακτικών λύσεων.

1.4 Έννοια, σκοπός και σημασία κοστολόγησης

«Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των παραγωγικών διαδικασιών ή των υπηρεσιών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση».⁴

Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση. Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της Γενικής Λογιστικής της επιχείρησης (Χρηματοοικονομική Λογιστική), όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος, όσο και άλλα, ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία, που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης (π.χ. σύστημα μισθοδοσίας, μητρώο παγίων, κτλ.). Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς, που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες (π.χ. νομοθεσία, ρυθμιστική αρχή).

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

Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η **αγορά**, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.

Ένας άλλος παράγοντας είναι η **ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης**, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

Επίσης το **οικονομικό περιβάλλον** συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω. Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλα παρόμοια μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση. Ακόμη ένας παράγοντας είναι οι **συνθήκες παραγωγής**. Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου

4 Βενιέρη Γ, (1986), σελ.36-39

προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.

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

Αν επιμείνει κανείς σε αυτήν την χρησιμότητα της κοστολόγησης, δηλαδή στην βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ’ ένα διευθυντή σχετικά με το κόστος, όπως προαναφέρθηκε, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο που μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανένας ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα. Εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή αν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίηση τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή αν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν και άλλα πολλά. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

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

Εκτός από την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης, το οποίο διέπεται και από τις γενικές αρχές τις κοστολόγησης, που θα αναλύσουμε στην επόμενη ενότητα, είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης. Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης, όπως άλλωστε χαρακτηρίζει και την εποχή μας, η επιχείρηση πρέπει να ανακαλύπτει τρόπους να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

1.5 Κοστολόγηση και λήψη αποφάσεων

Όπως αναφέρει ο Πάγγειος⁵, για να γίνει κατανοητό, πώς η πληροφόρηση που παρέχει η λογιστική του κόστους βοηθά τα διοικητικά στελέχη στη λήψη αποφάσεων, είναι σημαντικό να αναφερθούν τα βήματα που ακολουθούνται για τη λήψη αποφάσεων. Τα διοικητικά στελέχη παίρνουν καθημερινά πολλές αποφάσεις, μερικές από τις οποίες έχουν μεγαλύτερη επίπτωση από άλλες και άρα απαιτούν περισσότερο προσεκτική ανάλυση. Τα διοικητικά στελέχη πρέπει να κατανοούν καλά την διαδικασία λήψης αποφάσεων καθώς και τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται στις αναλύσεις με σκοπό την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Πολλοί ερευνητές έχουν αναλύσει την διαδικασία λήψης αποφάσεων και έχουν αναπτύξει μια υποδομή γνώσεων γνωστή ως θεωρία αποφάσεων.

Σύμφωνα με την θεωρία αποφάσεων, η διαδικασία λήψης αποφάσεων μπορεί να διασπασθεί σε μία σειρά από επιμέρους βήματα, τα οποία να μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιαδήποτε απόφαση αναλύοντας τα προβλήματα λογικά.

Η διαδικασία λήψης αποφάσεων περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

5 Πάγγειος Ι, 1993, σελ.33-36

1. Καθορισμός του προβλήματος.
2. Αναγνώριση των εναλλακτικών λύσεων.
3. Συγκέντρωση των σχετικών πληροφοριών.
4. Λήψη της απόφασης.

Όταν ένα στέλεχος επιλέγει μια εναλλακτική λύση μεταξύ πολλών για να επιλύσει ένα ιδιαίτερο πρόβλημα, αναλαμβάνει και τον κίνδυνο της απόφασης. Υπάρχει η πιθανότητα η επιλεγείσα εναλλακτική λύση να μη λύσει το πρόβλημα, ή μια άλλη εναλλακτική λύση να έλυνε το πρόβλημα καλύτερα.

Για να είναι μια λογιστική πληροφορία χρήσιμη πρέπει να είναι:

- ✓ Σχετική
- ✓ Επίκαιρη
- ✓ Ακριβής

Όπως ορίστηκε παραπάνω το σύστημα κοστολόγησης είναι το σύνολο των συστηματικών ενεργειών και διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την ολοκληρωμένη σύνταξη κοστολογικών δεδομένων. Οι δραστηριότητες των συστημάτων κοστολόγησης είναι:

- Μέτρηση κόστους. Στη φάση αυτή συγκεντρώνονται τα δεδομένα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους υπηρεσίας ή προϊόντος.
- Εσωλογιστική κοστολόγηση. Η μετατροπή των ωρών εργασίας ή των λοιπών υλικών σε χρηματικές μονάδες αποτελούν το κομμάτι αυτό του συστήματος κοστολόγησης.
- Ανάλυση του κόστους. Μέσω της φάσης αυτής δημιουργείται πλήθος πληροφοριών, των οποίων η ανάλυση πρέπει να γίνεται από άτομα που γνωρίζουν την ερμηνεία τους και μπορούν να ερμηνεύσουν τα αποτελέσματα. Και τέλος
- Έκθεση του κόστους. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης του κόστους παρουσιάζονται σε λεπτομερείς εκθέσεις και σε γενικές εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τελικός σκοπός των εκθέσεων αυτών είναι η βοήθεια στη λήψη αποφάσεων από τα στελέχη της επιχείρησης.

1.6 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στο τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στο τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Σύμφωνα με τον Βενιέρη⁶ για να είναι ένα κοστολογικό σύστημα αποδοτικό πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω:

- 1) Η δομή του κοστολογικού συστήματος, η οποία πρέπει να ταιριάζει με την οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης ή στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες με το πέρασμα του χρόνου, είναι απαραίτητο το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.
- 2) Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια πριν καταρτιστεί το κοστολογικό σύστημα.
- 3) Είναι απαραίτητη η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίνουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.
- 4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φτάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες. Όμως η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία και το κόστος της ίσως κάνει το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κόστους πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμόδιων στελεχών της επιχείρησης, τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.
- 5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλλουν τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά συστήματα πρέπει να δίνονται πάνω σε τυποποιημένα έντυπα και να αναφέρονται σε αυτά όλες οι σχετικές και απαραίτητες οδηγίες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών

6 Βενιέρη Γ, (1986), σελ.39-40

στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων από τους οποίους προέρχονται.

Ένας άλλος μελετητής της λογιστική κόστους, ο Horngren αναφέρεται και στην ασυμμετρία στην πληροφόρηση. Είναι σημαντικό για το σχεδιαστή του συστήματος να μπορέσει να απαντήσει σε ερωτήσεις όπως, ποιος κατέχει την πληροφορία, εάν πρέπει να μάθουν και άλλοι την πληροφορία, πως θα γίνει ή πως έγινε η μεταφορά της πληροφορίας και πόσο έγκαιρη είναι η μεταφορά της. Η πληροφορία και οι μηχανισμοί μεταφοράς της παίζουν το βασικότερο ρόλο στο σχηματισμό του συστήματος. Σαφέστατα υπάρχουν οι ανώτεροι στόχοι και οι προσπάθειες της διοίκησης να τους υλοποιήσει. Υπάρχει και αξιολόγηση της προσπάθειας και ανάλογα με την επίτευξη των στόχων υπάρχουν και επιβραβεύσεις. Το σημαντικότερο θέμα σε όλο το σύστημα είναι το πώς αντλείται η πληροφορία και πόσο αξιόλογη είναι. Μάλιστα από τη στιγμή που πρόκειται για διοίκηση κόστους καταλαβαίνουμε πόσο ακριβής σε αριθμό θα πρέπει να είναι. Η πληροφόρηση λοιπόν σε ένα σύστημα ελέγχου βοηθάει ώστε να αποφασιστεί η πιο αποδοτική κατανομή των πηγών καθώς και στις αξιολογήσεις απόδοσης.

Ο Kaplan συμπληρώνει πως ένα καλό σύστημα κοστολόγησης προϊόντος πρέπει να παράγει εκτιμήσεις κόστους που περιλαμβάνουν τα έξοδα που προκύπτουν σε σχέση με το προϊόν καθ' όλη την αλυσίδα αξίας. Η θεωρία προτείνει τους παράγοντες, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν τη σχεδίαση σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους και είναι οι ακόλουθοι. Ο βαθμός ανταγωνισμού που υπάρχει, η ποικιλία των προϊόντων που κατασκευάζονται, ο αριθμός των παραγομένων προϊόντων και το ποσοστό των γενικών εξόδων που δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα προϊόντα.

1.7 Γενικές αρχές κοστολογικών συστημάτων

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

αυτή η συγκεκριμένη φιλοσοφία όπως την παραθέτει και αναλύει ο Βενιέρης⁷ στο βιβλίο του λογιστική κόστους.

- 1) Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους, οι οποίοι περνούν από το τμήμα και όχι τους φορείς εκείνους, οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.
- 2) Μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής, πολλές φορές ξεχνιέται. Ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.
- 3) Όλα τα κόστη που συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ακόμη και όταν μερικά από αυτά φαίνονται μικρά και επουσιώδη. Αυτό πρέπει να γίνονται για να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος.
- 4) Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές να πάρουν αποφάσεις, δίνοντας τους πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα, τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης.
- 5) Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες μπορεί να αλλοιώσουν την εικόνα της απόδοσης του κοστολογικού συστήματος και επομένως και της επιχείρησης. Χρειάζεται όμως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν περιμένει

7 Βενιέρη Γ, (1986), σελ.40-41

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

2 Συστήματα Κοστολόγησης

2.1 Κατά παραγγελία κοστολόγηση

Πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Σύμφωνα με την βιβλιογραφία⁸ στην περίπτωση αυτή ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές (υλικών, σχεδίων, ποιότητας κτλ) ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεσή της δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Η εκτέλεση της παραγγελίας συνήθως λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα.

Κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούν κυρίως οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία και άλλα παρόμοια, καθώς και οι επισκευάστικες ή κατασκευαστικές εταιρίες.

Ο καθηγητής Ιγνατιάδης περιγράφει συνοπτικά τα βήματα που ακολουθούνται για να καταμεμηθεί το κόστος σε μια λειτουργία.

- Καταρχήν, αναγνωρίζεται η παραγγελίας, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.
- Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας.
- Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού.
- Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία.
- Τέλος υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει καταμεμηθεί στη λειτουργία.

⁸ Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτη (2003),σελ. 112-113
Καραγιάννης Ι. Δ., Καραγιάννης Δ. Ι., Καραγιάννη Δ.Αικ.,(2008),σελ.66-96,229- 297.
Drury Colin,(1996),σελ.121-146.
Hornngren G.I., Foster G., Datar S.,(1997),σελ.94-96.

Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στον λογαριασμό **παραγωγή σε εξέλιξη** για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα (μεταφερόμενο κόστος), το νέο κόστος στο επόμενο κ.ο.κ. μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη-Παραγγελία Νο XX. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

- ✓ Πρώτες Ύλες
- ✓ Άμεση Εργασία
- ✓ Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Στη συνέχεια παρουσιάζονται συνοπτικά τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής.

Κόστος πρώτων υλών είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων. Για παράδειγμα το ξύλο αποτελεί την πρώτη ύλη για την κατασκευή μιας ξύλινης καρέκλας.

Κόστος άμεσης εργασίας είναι το σύνολο του κόστους απασχόλησης των εργαζομένων οι οποίοι συμμετέχουν στην μετατροπή της πρώτης ύλης σε προϊόν. Για παράδειγμα, το κόστος των ημερομίσθιων εργαζομένων, οι υπερωρίες, οι εργοδοτικές εισφορές των εργατών που κατασκευάζουν την καρέκλα, κτλ.

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε) είναι το σύνολο των εξόδων (εκτός από τις πρώτες ύλες και τα άμεσα εργατικά) τα οποία αφορούν την ολοκλήρωση των υλικών προϊόντων. Τα Γ.Β.Ε έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στο χώρο του εργοστασίου. Για παράδειγμα, τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου, οι μισθοί του επιστάτη, κτλ. Είναι Γ.Β.Ε που σχετίζεται με την παραγωγή της καρέκλας.

Τα έξοδα των δύο πρώτων περιπτώσεων αποτελούν το **άμεσο κόστος**.

2.2 Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής

Οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή έχουν το χαρακτηριστικό ότι η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά.

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

Στο πλαίσιο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας⁹. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια της παραγωγής. Επομένως, το προϊόν μεταφέρει κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο (μεταφερόμενο κόστος) μέχρι την ολοκλήρωσή του και την μεταφορά του στην αποθήκη. Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

- ✓ Πρώτες Ύλες
- ✓ Άμεση Εργασία και
- ✓ Γενικά βιομηχανικά έξοδα ή γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα.

Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής διαφοροποιείται από την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής στον τρόπο που υπολογίζεται το μέσο κόστος ανά μονάδα προϊόντος. Σύμφωνα με την ανάλυση της κοστολόγησης κατά παραγγελία το κόστος ανά μονάδα θα μπορούσε να προσδιοριστεί ως εξής:

Κόστος ανά μονάδα= Συνολικό κόστος παραγγελίας/Σύνολο παραχθεισών μονάδων

9 Καραγιάννης Ι. Δ., Καραγιάννης Δ. Ι., Καραγιάννη Δ.Αικ.,(2008),σελ.66-96,122-222.
Παγγεϊός Ι.,(1993),σελ.151-176.
Horngren G.I., Foster G., Datar S.,(1997),σελ.95-96,611-669.

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, είναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της περιόδου (κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος της περιόδου) με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για τη σωστή εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια τα περιόδου (στον παρονομαστή) για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται **ισοδύναμες μονάδες (equivalent units)**. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μια ολοκληρωμένη.¹⁰ Οι ισοδύναμες μονάδες επιτρέπουν την έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων σε ίδιους όρους και επομένως καθιστούν εφικτή την πρόθεσή τους. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη. Για την μετατροπή μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσής της.

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

Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν ουσιαστικά τρεις παράμετροι:

- **Η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου:** Μπορεί να γίνει η υπόθεση ότι το αρχικό αυτό απόθεμα “μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες (υπόθεση που γίνεται στο πλαίσιο της εφαρμογής της

10 Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση(2003),σελ204

μεθόδου FIFO) ή ότι δεν γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων (μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου).

- **Ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος:** Στην περίπτωση που η επεξεργασία του προϊόντος συνεχίζεται σε κάποιο δεύτερο, τρίτο κτλ τμήμα, εκτός από τα τρία βασικά στοιχεία του κόστους παραγωγής (πρώτες ύλες, άμεση εργασία και ΓΒΕ), το κόστος του προϊόντος περιλαμβάνει και το **μεταφερόμενο κόστος** που είναι ουσιαστικά το μέσο κόστος που μεταφέρουν οι μονάδες που εισήλθαν σε ένα τμήμα προερχόμενες από κάποιο άλλο τμήμα και το οποίο αντικατοπτρίζει το κόστος της επεξεργασίας τους σε προηγούμενο στάδιο ή προηγούμενα στάδια της παραγωγής.
- **Τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής (πρώτες ύλες, άμεση εργασία και ΓΒΕ):** Βάσει αυτών των ποσοστών υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες.

Τα βήματα τα οποία ακολουθούνται κατά την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και εν συνεχεία, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων είναι¹¹:

- ♣ Προσδιορισμός της φυσικής ροής
- ♣ Προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων
- ♣ Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
- ♣ Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα
- ♣ Προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Τα βήματα αυτά παρουσιάζουν μικρές διαφοροποιήσεις ανάλογα με τη μέθοδο αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται.

Όταν η παραγωγή λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα, οι εξερχόμενες μονάδες ενός τμήματος αποτελούν εισερχόμενες μονάδες (όλες ή ένα μέρος τους) σε

11 Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003),σελ.222-223

επόμενο τμήμα. Οι μορφές της παραγωγικής διαδικασίας οι οποίες συναντώνται συνήθως σε επιχειρήσεις που παράγουν μαζικά είναι τρεις:

- ♣ Η διαδοχική διαδικασία
- ♣ Η παράλληλη διαδικασία, και
- ♣ Η επιλεκτική διαδικασία

Διαδοχική διαδικασία

Η ολοκλήρωση του προϊόντος προϋποθέτει ότι αυτό θα περάσει από όλα τα τμήματα παραγωγής. Η επεξεργασία του προϊόντος ξεκινάει από το τμήμα Α συνεχίζει στο τμήμα Β και ολοκληρώνεται στο τμήμα Γ.

Παράλληλη διαδικασία

Η ολοκλήρωση κομματιών ενός προϊόντος γίνεται παράλληλα σε διάφορα τμήματα της παραγωγής και σε κάποιο τελικό τμήμα τα επιμέρους ολοκληρωμένα κομμάτια του προϊόντος ενώνονται στο τελικό προϊόν.

Η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται σε 3 τμήματα όμως η επεξεργασία του προϊόντος γίνεται ανεξάρτητα στα τμήματα Α και Β και στη συνέχεια, τα επιμέρους στοιχεία του προϊόντος ολοκληρώνονται στο τμήμα Γ.

Επιλεκτική διαδικασία

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

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

Η προσθήκη των πρώτων υλών στην παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει μια από τις ακόλουθες τρεις επιπτώσεις¹²:

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

Η περισσότερο συνηθισμένη περίπτωση είναι η πρώτη.

2.3 Πλήρης Κοστολόγηση

Σύμφωνα με την βιβλιογραφία¹³ η πλήρης κοστολόγηση ή κοστολόγηση πλήρους απορρόφησης (absorption costing) αντιμετωπίζει όλα τα στοιχεία κόστους παραγωγής ως κόστος προϊόντος, χωρίς να παίζει ρόλο αν είναι σταθερά ή μεταβλητά. Το μοναδιαίο κόστος προϊόντος στην πλήρη κοστολόγηση περιλαμβάνει άμεσο κόστος εργασίας άμεσα υλικά και έμμεσο κόστος παραγωγής, είτε αυτό είναι σταθερό είτε μεταβλητό.

Η διαδικασία συγκέντρωσης των παραπάνω στοιχείων είναι πολύ απλή. Αφαιρούμε το συνολικό ποσό του κάθε στοιχείου κόστους με το σύνολο των μονάδων προϊόντος. Έτσι προκύπτει το μοναδιαίο κόστος άμεσης εργασίας, το μοναδιαίο κόστος άμεσων υλικών και το μοναδιαίο έμμεσο κόστος. Το άθροισμά τους μας δίνει το μοναδιαίο κόστος προϊόντος σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση.

Όσον αφορά τις δαπάνες πωλήσεων και τις δαπάνες διοίκησης δε συμμετέχουν στον υπολογισμό του κόστους του προϊόντος αλλά αντιμετωπίζονται πάντοτε ως κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα όταν δημιουργούνται.

Η πλήρης κοστολόγηση είναι το σύστημα που εφαρμόζεται πάγια στα πλαίσια των λογιστικών αρχών της χρηματοοικονομικής λογιστικής κατά την κατάρτιση των ετήσιων

12 Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003),σελ. 228

13 Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, (2003),σελ.328-385.

Παγγεϊός Ι.,(1993),σελ.19-22.

Drury Colin,(1996),σελ.119-121.

Hornngren G.I., FosterG., Datar S., (1997),σελ.298-310.

και ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων.

2.4 Κοστολόγηση Μεταβλητού Κόστους

Η κοστολόγηση μεταβλητού κόστους (variable costing) είναι ένα σύστημα κοστολόγησης που διαφέρει σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση στην κατανομή του σταθερού κόστους παραγωγής.¹⁴ Σε αυτό το σύστημα κοστολόγησης στο κόστος προϊόντος συμμετέχουν μόνο τα στοιχεία του κόστους που μεταβάλλονται ανάλογα με την παραγωγή, δηλαδή τα άμεσα υλικά, το άμεσο κόστος εργασίας και το μεταβλητό έμμεσο κόστος παραγωγής. Κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα αυτού του συστήματος είναι ότι το σταθερό κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα, καθώς θεωρείται ότι σχετίζεται με τη χρονική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιείται και δεν επηρεάζεται ούτε από τον όγκο παραγωγής, ούτε από το μίγμα των προϊόντων που παράγονται. Κατά συνέπεια, δεν θα πρέπει το σταθερό κόστος παραγωγής να επιβαρύνει το κόστος των προϊόντων, αλλά να μεταφέρεται κατευθείαν στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας και να αφαιρείται από τα μικτά λειτουργικά κέρδη της κάθε περιόδου.

Η κοστολόγηση μεταβλητού κόστους αναφέρεται αρκετές φορές και ως **άμεση κοστολόγηση** (direct costing) ή **οριακή κοστολόγηση** (marginal costing).

Οι δαπάνες πωλήσεων και διοίκησης όπως και στην πλήρη κοστολόγηση αντιμετωπίζονται ως κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα όταν δημιουργούνται.

Βασική έννοια στο πλαίσιο της κοστολόγησης μεταβλητού κόστους είναι το **περιθώριο συμμετοχής** (contribution margin). <<Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού της κόστους. Δείχνει δηλαδή το ποσό με το οποίο συμμετέχει κάθε μονάδα που πωλείται στο να καλυφθεί το σταθερό κόστος της επιχείρησης>>.¹⁵

Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής μπορεί να εκφραστεί και ως ποσοστό. Έτσι έχουμε το **ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής** (percentage contribution margin), το οποίο εκφράζει

14 Παγγεϊός Ι.,(1993),σελ.14.

Garrison H. Ray, Noreen W. Eric,(2003),σελ.275-280.

Hornngren G.I., Foster G., Datar S.,(1997),σελ.298-310.

15 Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση(2003),σελ 411

το λόγο του μοναδιαίου περιθωρίου συμμετοχής ως προς την τιμή πώλησης του προϊόντος. Πολλαπλασιάζοντας το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής με τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων προκύπτει το **συνολικό περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος**. Πολλές φορές όμως, το σταθερό κόστος σχετίζεται άμεσα με ένα προϊόν της επιχείρησης. Σε αυτή την περίπτωση για να υπολογιστεί το καθαρό περιθώριο συμμετοχής του προϊόντος, θα πρέπει να αφαιρέσουμε αυτό το άμεσο σταθερό κόστος από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής.

Χρησιμοποιώντας την κοστολόγηση μεταβλητού κόστους υπολογίζεται καλύτερα το πραγματικό αποτέλεσμα της περιόδου, καθώς δεν γίνεται αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους, που μπορεί να οδηγήσει σε αξιόλογες αυξομειώσεις στην παραγωγή και τα αποθέματα. Επιπλέον, η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής τόσο του μεταβλητού κόστους κάθε προϊόντος όσο και του σταθερού κόστους δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να λαμβάνει αποφάσεις βάσει κόστους σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα. Μπορεί επίσης η οικονομική μονάδα να καταρτίζει καταστάσεις και εκθέσεις που απευθύνονται στα στελέχη της επιχείρησης για εσωτερική πληροφόρηση και τους βοηθούν στη λήψη αποφάσεων. Τελευταίο πλεονέκτημα αυτής της μεθόδου κοστολόγησης είναι ότι αποφεύγονται οι συνεχείς επιμερισμοί των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Ωστόσο η κοστολόγηση μεταβλητού κόστους έχει και τα εξής μειονεκτήματα. Η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό δεν είναι ιδιαίτερα εύκολη στην πράξη, γεγονός που καθιστά δύσκολη την εφαρμογή της μεθόδου. Επίσης, αυτή η μέθοδος θα πρέπει να εφαρμόζεται παράλληλα με την πλήρη κοστολόγηση, στην οποία επιτρέπεται να αποτιμώνται τα αποθέματα στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις.

2.5 Πρότυπη Κοστολόγηση

Με τον όρο πρότυπο (standard) καθορίζουμε ένα μέτρο σύγκρισης για τη μέτρηση της απόδοσης.¹⁶ Τα πρότυπα χρησιμοποιούνται σε όλους τους τομείς της καθημερινότητας μας. Πρότυπα χρησιμοποιούν οι γιατροί, οι μηχανικοί, τα στελέχη των επιχειρήσεων. Στόχος είναι να συγκριθούν τα πραγματικά στοιχεία με τα πρότυπα στοιχεία, να εντοπιστούν αν

16 Παγγεϊός Ι.,(1993),σελ.152-224.

Garrison H. Ray, Noreen W. Eric,(2003),σελ.425-440.

Hornngren G.I., Foster G., Datar S.,(1997),σελ.234-278.

Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003),σελ.519-540

υπάρχουν αποκλίσεις να βρεθούν τα αίτια που προκαλούν αυτές τις αποκλίσεις και να εξαλειφθούν.

“Με το πρότυπο ορίζεται μια προσδιορισμένη ποσότητα, τιμή ή κόστος. Τα πρότυπα, τα οποία αφορούν ποσότητες (standard inputs), αναφέρονται σε προσεκτική εκτίμηση των εισροών που απαιτούνται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος. Για παράδειγμα, αναλύοντας τις τεχνικές προδιαγραφές ενός προϊόντος, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει τις ακριβείς ποσότητες πρώτων υλών που χρειάζονται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος.”¹⁷

Τα πρότυπα που αφορούν τιμές (standard prices), αναφέρονται σε μία υπολογισμένη με ακρίβεια αξία, την οποία η επιχείρηση θα πληρώσει για κάθε μονάδα εισροών. Για παράδειγμα, η επιχείρηση ορίζει μία πρότυπη τιμή για κάθε μονάδα αγοράς πρώτων υλών.

Τα πρότυπα που αφορούν κόστος (standard costs), αναφέρονται στο με ακρίβεια υπολογισμένο κόστος μιας εκροής, όπως είναι ένα προϊόν. Για τον υπολογισμό του πρότυπου κόστους συνδυάζονται η πρότυπη τιμή των απαιτούμενων εισροών με την πρότυπη ποσότητα των εισροών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

Γενικά, το πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογισμένο κόστος. Καταρτίζεται ύστερα από λεπτομερή έρευνα και ανάλυση και δείχνει το ποσό στο οποίο θα πρέπει να φτάσει το πραγματικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, ενώ επικρατούν συγκεκριμένες, πρότυπες συνθήκες λειτουργίας.

Όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής στην πρότυπη κοστολόγηση, τα Γ.Β.Ε. επιμερίζονται με βάση πρότυπους συντελεστές.

Υπολογισμός Του Πρότυπου Κόστους

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους μπορεί να διενεργηθεί στη βάση δύο προσεγγίσεων¹⁸:

- του ιδανικού πρότυπου κόστους , και
- του αναμενόμενου πρότυπου κόστους

Το ιδανικό πρότυπο κόστους είναι το ελάχιστο κόστος που μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις καλύτερες περιστάσεις. Κατά τον υπολογισμό του ιδανικού πρότυπου κόστους

¹⁷ Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003),σελ.520

¹⁸ Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003),σελ.521-522

θεωρείται ότι τα μηχανήματα δεν αντιμετωπίζουν βλάβες ή άλλων ειδών καθυστερήσεις και οι εργαζόμενοι είναι έμπειροι και αποτελεσματικοί. Αυτή η αυστηρότητα όμως κατά τον σχεδιασμό των προτύπων οδηγεί σε πρότυπα τα οποία είναι πολύ δύσκολο να επιτευχθούν στην πραγματικότητα, με αποτέλεσμα να υπάρχει αίσθημα απογοήτευσης που μπορεί να οδηγήσει σε μειωμένη απόδοση. Είναι πολύ λίγες οι επιχειρήσεις, οι οποίες χρησιμοποιούν τα ιδανικά πρότυπα κόστους, καθώς τα περισσότερα στελέχη θεωρούν πως τα ιδανικά πρότυπα απογοητεύουν και αποθαρρύνουν τους εργαζόμενους.

Το αναμενόμενο ή πρακτικό κόστος δημιουργείται κάτω από πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Αυτές περιλαμβάνουν την απώλεια χρόνου λόγω διακοπής των μηχανημάτων (βλάβη, συντήρηση), διαλείμματα των εργαζομένων, διακοπή της παραγωγικής διαδικασίας. Τα αναμενόμενα πρότυπα κόστη, στην περίπτωση που μπορούν να επιτευχθούν, υποκινούν τους εργαζόμενους να προσπαθήσουν και να εργαστούν περισσότερο για την επίτευξή τους.

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

Καθορισμός προτύπων και αποκλίσεων για τις πρώτες ύλες

Τα πρότυπα που σχετίζονται με τις πρώτες ύλες είναι πιο συγκεκριμένα η πρότυπη τιμή ανά μονάδα (standard price per unit) και η πρότυπη ποσότητα ανά μονάδα (standard quantity per unit).

Η πρότυπη τιμή ανά μονάδα για τις πρώτες ύλες δείχνει ποιο είναι το συνολικό κόστος των υλικών, αφού συνυπολογιστούν πιθανές εκπτώσεις. Για να υπολογιστεί με ακρίβεια η πρότυπη τιμή ανά μονάδα πρέπει να είναι σταθερές κάποιες παράμετροι, όπως είναι η ποιότητα των άμεσων υλικών, το μέγεθος της παρτίδας, ο τύπος του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιείται, ο τρόπος αποθήκευσης.

Η πρότυπη ποσότητα ανά μονάδα για τις πρώτες ύλες δείχνει την ποσότητα του υλικού που απαιτείται για την παραγωγή κάθε μονάδος έτοιμου προϊόντος.

Ωστόσο, πρέπει να ληφθούν υπόψη τυχόν σπατάλες φθορές ή άλλων ειδών αναποτελεσματικότητες.

Εύχρηστο εργαλείο είναι η κατάσταση υλικών, η οποία δείχνει την ποσότητα κάθε υλικού που θα χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή μιας μονάδος έτοιμου προϊόντος. Για παράδειγμα, σε ένα εργοστάσιο παρασκευής μαρμελάδων, για την παρασκευή ενός βάζου μαρμελάδας φράουλας των 500gr, που αποτελεί μια μονάδα προϊόντος, χρησιμοποιούνται 500gr φράουλες, 320gr ζάχαρη, χυμός ενός λεμονιού, 40gr γλυκόζη. Τα παραπάνω υλικά θα περιλαμβάνονται στην κατάσταση υλικών για το συγκεκριμένο προϊόν.

Πολλές φορές υπάρχουν διαφορές μεταξύ των πρότυπων τιμών και των πραγματικών τιμών και μεταξύ των πρότυπων ποσοτήτων και των πραγματικών ποσοτήτων. Οι διαφορές αυτές ονομάζονται αποκλίσεις. Στόχος της εταιρείας είναι ο εντοπισμός των αποκλίσεων, η ερμηνεία τους και η εξάλειψή τους.

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με τα άμεσα υλικά είναι δύο ειδών, η απόκλιση τιμής αγοραζόμενων άμεσων υλικών και η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων άμεσων υλικών.

♣ Απόκλιση Τιμής Αγοραζόμενων Άμεσων Υλικών

Απόκλιση τιμής άμεσων υλικών = [Πραγματική τιμή αγοράς άμεσων υλικών - Πρότυπη τιμή αγοράς άμεσων υλικών] * Πραγματική ποσότητα που αγοράστηκε

Οι λόγοι οι οποίοι κυρίως οδηγούν στην ύπαρξη απόκλισης είναι η επιλογή των κατάλληλων προμηθευτών και η αγορά εμπορευμάτων με ή χωρίς έκπτωση.

Όταν η πραγματική τιμή αγοράς των πρώτων υλών είναι μεγαλύτερη από την πρότυπη τιμή, τότε η απόκλιση είναι δυσμενής και πρέπει να εξαλειφθεί, καθώς δημιουργεί προβλήματα. Στην περίπτωση που η πραγματική τιμή αγοράς των πρώτων υλών είναι μικρότερη από την πρότυπη τιμή τότε η απόκλιση είναι θετική, ευμενής.

♣ Απόκλιση Ποσότητας Χρησιμοποιούμενων Άμεσων Υλικών

Απόκλιση ποσότητας άμεσων υλικών = [Πραγματική ποσότητα που χρησιμοποιήθηκε – Πρότυπη επιτρεπόμενη ποσότητα] * Πρότυπη τιμή άμεσων υλικών

Οι λόγοι οι οποίοι κυρίως οδηγούν στην ύπαρξη απόκλισης είναι η ποιότητα των πρώτων υλών, η απώλεια των πρώτων υλών, η ύπαρξη φύρας ή άλλου τύπου σπατάλης και η παραγωγή πολλών ελαττωματικών μονάδων. Όταν η πραγματική ποσότητα των άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκε είναι μεγαλύτερη από την πρότυπη ποσότητα, τότε η απόκλιση είναι δυσμενής και πρέπει να εξαλειφθεί. Στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι ευμενής. Συνεπώς, η συνολική απόκλιση των πρώτων υλών προκύπτει από το άθροισμα της απόκλισης ποσότητας των πρώτων υλών και της απόκλισης τιμής των πρώτων υλών, στην περίπτωση που η ποσότητα των πρώτων υλών που αγοράστηκαν ισούται με την ποσότητα των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν. Σε αντίθετη περίπτωση δεν ισχύει πάντοτε η παραπάνω ισότητα.

Καθορισμός Προτύπων Και Αποκλίσεων Για Την Άμεση Εργασία

Τρόπος έκφρασης συνήθως των προτύπων της άμεσης εργασίας είναι είτε κάποια καθορισμένη τιμή αμοιβής της άμεσης εργασίας είτε οι εργατοώρες. Η πρότυπη ωριαία τιμή λαμβάνει υπόψη τα δεδουλευμένα ημερομίσθια, τα επιδόματα, καθώς και διάφορα άλλα στοιχεία κόστους της εργασίας.

Η πραγματική τιμή για την άμεση εργασία διαφέρει από εργαζόμενο σε εργαζόμενο, καθώς διαφέρουν οι δεξιότητες, η εμπειρία, η προϋπηρεσία. Για αυτό το λόγο καθορίζεται μια ενιαία πρότυπη ωριαία τιμή, η οποία είτε είναι ίδια για όλους τους εργαζόμενους ενός τμήματος της επιχείρησης είτε είναι ίδια για ολόκληρη την επιχείρηση. Στην περίπτωση που το κάθε τμήμα της επιχείρησης έχει τη δική του πρότυπη ωριαία τιμή, δίνεται η δυνατότητα στα στελέχη της επιχείρησης να παρακολουθούν και να συγκρίνουν την αξιοποίηση των εργαζομένων στα διάφορα τμήματα.

Οι πρότυπες ώρες εργασίας ανά μονάδα είναι ο πρότυπος χρόνος άμεσης εργασίας που χρειάζεται για να είναι έτοιμη μία μονάδα προϊόντος και πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο δύσκολα υπολογίζεται.

Υπάρχουν δύο κύριες μέθοδοι για τον υπολογισμό των προτύπων ωρών εργασίας ανά μονάδα. Σύμφωνα με την πρώτη χρονομετρούνται ακόμη και οι στοιχειώδεις σωματικές

κινήσεις (ώθηση, στροφή, κίνηση των χεριών), οι οποίες περιλαμβάνονται σε κάθε λειτουργία που εκτελείται για να παραχθεί το προϊόν. Στη συνέχεια, προστίθενται οι χρόνοι όλων των κινήσεων για να προκύψει ο συνολικός πρότυπος χρόνος. Σύμφωνα με τη δεύτερη μέθοδο, διεξάγεται μελέτη από κάποιον μηχανικό της εταιρείας, ο οποίος μετρά το χρόνο που απαιτείται για να εκτελεστεί η κάθε εργασία.

Ωστόσο και στην άμεση εργασία μπορεί να υπάρξουν αποκλίσεις οι οποίες υπολογίζονται από τον εξής τύπο:

Συνολική απόκλιση άμεσης εργασίας = Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας –
 [Πρότυπες επιτρεπόμενες ώρες άμεσης εργασίας* Πρότυπο ωρομίσθιο]

Η απόκλιση της άμεσης εργασίας προέρχεται από την απόκλιση είτε της απόδοσης της άμεσης εργασίας είτε του ωρομισθίου.

♣ Απόκλιση Απόδοσης Άμεσης Εργασίας

Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας = [Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας– Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας που επιτρέπονται]* Πρότυπο ωρομίσθιο

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

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

♣ Απόκλιση ωρομισθίου

Απόκλιση ωρομισθίου = [Πραγματικό ωρομίσθιο – Πρότυπο ωρομίσθιο] * Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας

Σημαντικοί λόγοι που οδηγούν στην ύπαρξη απόκλισης του ωρομισθίου είναι η συνεχής υπερωριακή απασχόληση, η απασχόληση εργαζομένων διαφορετικής εξειδίκευσης από αυτό που ορίζει η εργασία, με αποτέλεσμα να απαιτείται διαφορετικός αριθμός ωρών εργασίας από αυτές που ορίζει το πρότυπο.

Συνεπώς, για να προκύψει η συνολική απόκλιση άμεσης εργασίας πρέπει να προσθέσουμε την απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας και την απόκλιση ωρομισθίου.

Καθορισμός Προτύπων Και Αποκλίσεων Για Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Τα πρότυπα που αφορούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα εκφράζονται τις περισσότερες φορές με βάση κάποιον συντελεστή για τις ώρες. Για να υπολογιστούν οι πρότυποι συντελεστές πρέπει να ακολουθηθούν κάποια συγκεκριμένα βήματα.

Αρχικά, προσδιορίζεται το χρονικό διάστημα στο οποίο θα υπολογιστούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Στη συνέχεια, προσδιορίζεται η βάση καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων, η οποία μπορεί να είναι διαφορετική για τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα. Το επόμενο βήμα είναι ο υπολογισμός των πρότυπων γενικών βιομηχανικών εξόδων και ακολουθεί ο υπολογισμός του συντελεστή καταλογισμού των πρότυπων Γ.Β.Ε., ο οποίος προκύπτει από το αποτέλεσμα της διαίρεσης των πρότυπων Γ.Β.Ε. με τη βάση καταλογισμού των Γ.Β.Ε.

Συνεπώς, οι πρότυποι συντελεστές καταλογισμού γενικών βιομηχανικών εξόδων υπολογίζονται από τις εξής σχέσεις:

$$\text{Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού Σταθερών Γ.Β.Ε Βάση Καταλογισιού} = \text{Πρότυπα Σταθερά Γ.Β.Ε.}$$

$$\text{Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού Μεταβλητών Γ.Β.Ε Βάση Καταλογισιού} = \text{Πρότυπα Μεταβλητά Γ.Β.Ε}$$

Χρησιμοποιώντας τις δύο προηγούμενες σχέσεις υπολογίζεται ο πρότυπος συντελεστής καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε.

Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού = Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε + Πρότυπα μεταβλητά

Συνολικών Γ.Β.Ε. Βάση καταλογισμού Γ.Β.Ε

Και στα Γ.Β.Ε. όμως μπορεί να υπάρξουν αποκλίσεις, οι οποίες οφείλονται είτε σε αποκλίσεις στις δαπάνες των Γ.Β.Ε. είτε σε αποκλίσεις στην απόδοση των Γ.Β.Ε. είτε σε αποκλίσεις υποαπασχόλησης.

Οι τρεις αποκλίσεις που προηγήθηκαν καθορίζουν τη συνολική απόκλιση των Γ.Β.Ε., η οποία υπολογίζεται από την παρακάτω σχέση:

Συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε = Πραγματικά συνολικά Γ.Β.Ε. – [Πρότυπος επιτρεπόμενος όγκος βάσης καταλογισμού * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε]

♣ Απόκλιση δαπάνης

Η απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε. (overhead spending variance) οφείλεται σε διαφορές που υπάρχουν στις τιμές κόστους, δηλαδή στο διαφορετικό ύψος των Γ.Β.Ε. σε σχέση με τα πρότυπα. Η απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε. υπολογίζεται από την ακόλουθη σχέση:

Απόκλιση δαπάνης = Πραγματικά Συνολικά Γ.Β.Ε. – [[Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών Γ.Β.Ε.] + Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε]

Η απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε. μπορεί να αναλυθεί σε απόκλιση δαπάνης μεταβλητών Γ.Β.Ε. και απόκλιση δαπάνης σταθερών Γ.Β.Ε. και υπολογίζονται από τις παρακάτω σχέσεις:

Απόκλιση δαπάνης Μεταβλητών Γ.Β.Ε. = Πραγματικά μεταβλητά Γ.Β.Ε. – [Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών Γ.Β.Ε]

Απόκλιση δαπάνης σταθερών Γ.Β.Ε. = Πραγματικά σταθερά Γ.Β.Ε. – Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε.

♣ Απόκλιση απόδοσης

Η απόκλιση απόδοσης των συνολικών Γ.Β.Ε. οφείλεται σε διαφορές στην απόδοση των εργαζομένων. Οι λόγοι που προκαλούν αυτές τις διαφορές είναι αρκετοί όπως οι συνθήκες εργασίας, η αλλαγή του τρόπου εργασίας, η ταχύτητα, η εξειδίκευση, οι ικανότητες, η εμπειρία των εργαζομένων αλλά και των προϊσταμένων του, η ποιότητα των πρώτων υλών.

Η απόκλιση απόδοσης των συνολικών Γ.Β.Ε. υπολογίζεται από την παρακάτω σχέση:

Απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε. = [Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού – Πρότυπος επιτρεπόμενος όγκος βάσης καταλογισμού] * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε.

Η απόκλιση απόδοσης διακρίνεται σε απόκλιση απόδοσης μεταβλητών Γ.Β.Ε. και απόκλιση απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε. και υπολογίζονται από τους παρακάτω τύπους:

Απόκλιση απόδοσης Μεταβλητών Γ.Β.Ε. = [Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού – Πρότυπος επιτρεπόμενος όγκος βάσης καταλογισμού] * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών Γ.Β.Ε.

Απόκλιση απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε. = [Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού – Πρότυπος επιτρεπόμενος όγκος βάσης καταλογισμού] * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού σταθερών Γ.Β.Ε.

♣ Απόκλιση Υποαπασχόλησης

Η απόκλιση υποαπασχόλησής προσδιορίζει τη διαφορά που υπάρχει στον καταλογισμό των Γ.Β.Ε., λόγω του ότι το πραγματικό ύψος απασχόλησης είναι διαφορετικό από την κανονική απασχόληση. Η απόκλιση υποαπασχόλησης οφείλεται σε αιτίες όπως οι απουσίες του προσωπικού ή οι απεργίες των εργαζομένων, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, η κακή κατανομή των εργαζομένων για την εκτέλεση των εργασιών, ο κακός

προγραμματισμού της παραγωγής, η διακοπή λειτουργίας των μηχανημάτων. Δηλαδή, αποκλειστική αιτία δημιουργίας τη απόκλισης υποαπασχόλησης είναι τα σταθερά Γ.Β.Ε.

Η απόκλιση υποαπασχόλησης υπολογίζεται από την ακόλουθη σχέση:

Απόκλιση υποαπασχόλησης= [[Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών Γ.Β.Ε.] + Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε.] – [Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε]

Αφού όμως η απόκλιση υποαπασχόλησης οφείλεται μόνο στα σταθερά Γ.Β.Ε., μπορεί να υπολογιστεί και από την ακόλουθη σχέση:

Απόκλιση υποαπασχόλησης = Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. – [Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού * Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού σταθερών Γ.Β.Ε.]

2.6 Κοστολόγηση κατα επιχειρησιακές δραστηριότητες

Πολλές φορές συμβαίνει η κατανομή του κόστους στα διάφορα προϊόντα της επιχείρησης να μη γίνεται με το σωστό τρόπο, με αποτέλεσμα το κόστος να κατανέμεται ανομοιόμορφα.

Αυτή η κατάσταση οδηγεί είτε σε υπερτιμολόγηση είτε σε υποτιμολόγηση των προϊόντων.

Υπερτιμολόγηση ενός προϊόντος έχουμε όταν το προϊόν καταναλώνει μικρή ποσότητα πόρων, αλλά το κόστος ανά μονάδα προϊόντος προκύπτει ότι είναι μεγαλύτερο.

Υποτιμολόγηση ενός προϊόντος έχουμε όταν το προϊόν καταναλώνει μεγάλη ποσότητα πόρων, αλλά το κόστος ανά μονάδα προϊόντος προκύπτει ότι είναι μικρότερο.

Η λανθασμένη τιμολόγηση των προϊόντων έχει σαν αποτέλεσμα σε εταιρείες που παράγουν περισσότερα του ενός προϊόντα, όταν κάποια από αυτά υποτιμολογούνται κάποια άλλα από τα προϊόντα της εταιρείας αυτόματα να υπερτιμολογούνται.

Επίσης αξίζει να αναφερθεί ότι οι Horgren, Datar και Foster παραθέτουν ένα ακόμη πρόβλημα που μπορεί να δημιουργήσει η λανθασμένη κοστολόγηση.

<< Εταιρείες οι οποίες υποκοστολογούν προϊόντα τους μπορεί να έχουν πωλήσεις οι οποίες στην πραγματικότητα να οδηγούν σε ζημία, καθώς έχουν τη λανθασμένη εντύπωση ότι οι

πωλήσεις τους είναι επικερδείς. Αυτές οι πωλήσεις όμως φέρνουν λιγότερα έσοδα από το κόστος των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν. Εταιρείες οι οποίες υπερτιμολογούν προϊόντα μπορεί να υπερτιμολογήσουν τα προϊόντα τους, χάνοντας μερίδιο αγοράς σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους, οι οποίοι παράγουν παρόμοια προϊόντα. >>¹⁹

Η ανεπαρκής πληροφόρηση είναι ένας από τους λόγους που οδηγεί σε λανθασμένη τιμολόγηση των προϊόντων. Οι καθηγητές Holzer και Norreklit²⁰ υποστηρίζουν ότι το συνεχώς αυξανόμενο κόστος της ανεπαρκούς πληροφόρησης που απορρέει από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όταν συνδυάζεται με το συνεχώς φθίνον κόστος πολλών σύγχρονων αλλά αναποτελεσματικών συστημάτων πληροφόρησης προκαλεί την ανάγκη για πιο ακριβή προσδιορισμό του κόστους των αγαθών.

Λύση στο πρόβλημα της κατανομής του κόστους δίνει η κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες (activity based – costing). Είναι ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης που στοχεύει στον υπολογισμό του πραγματικού κόστους όλων των φορέων και στη παροχή βοήθειας προς τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Πιο συγκεκριμένα <<Η Α.Β.Κ. είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών, μπορεί να είναι και πελάτες της οικονομικής μονάδας>>²¹

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στοχεύει στο να παρέχει δυνατότητες ανάδειξης πληροφοριών. Βοηθά στη βελτίωση της στρατηγικής λήψης των αποφάσεων σε όλα τα διοικητικά επίπεδα, στην ανακάλυψη ευκαιριών για τη βελτίωση του κόστους, στην ετοιμασία και στον προγραμματισμό του επιχειρησιακού πλάνου της επιχείρησης.²² Επίσης υποστηρίζει ενέργειες που στοχεύουν στη βελτίωση των υπηρεσιών προς τους πελάτες.

19 Horgren, Datar, Foster, 2003, σελ. 136

20 H. Holzer and H. Norreklit, 1991, , σελ. 3-13

21 Κεχρας Ι, σελ. 39

22 Drury Colin, (1996), σελ. 293-311.

Garrison H. Ray, Noreen W. Eric, (2003), σελ. 319-333.

Horngrén G.I., Foster G., Datar S., (1997), σελ. 131-156.

Cooper Robin and Kaplan S. Robert, (1998), σελ. 96-103.

Emblemsvag Jan, (2001), σελ. 23-33.

Homburg C., (2001), σελ. 197-205.

Lere C. John, (2000), σελ. 23-33.

Καθορίζει με ακρίβεια τα ζημιογόνα και τα κερδοφόρα προϊόντα και μετράει τη συμμετοχή στα κέρδη τόσο του κάθε προϊόντος όσο και του κάθε πελάτη.

Ωστόσο, για να κατορθώσει η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες να επιτύχει όλα τα παραπάνω θα πρέπει να έχει τη στήριξη της ανώτατης διοίκησης και συμμετοχή από όλα τα τμήματα της επιχείρησης.

Αντιμετώπιση Του Κόστους Στην Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητες

Ενώ στην παραδοσιακή κοστολόγηση μόνο το κόστος παραγωγής καταλογίζεται στα προϊόντα και οι υπόλοιπες γενικού χαρακτήρα δαπάνες αντιμετωπίζονται ως δαπάνες περιόδου και δεν επιμερίζονται στα προϊόντα, το ίδιο δεν ισχύει στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες. Στην A.B.C. καταλογίζεται το έμμεσο κόστος στα προϊόντα είτε αυτό είναι παραγωγικό είτε μη παραγωγικό. Με τον όρο έμμεσο κόστος αναφερόμαστε τόσο στο μη παραγωγικό κόστος όσο και στο έμμεσο κόστος παραγωγής. Στην ουσία δηλαδή προσδιορίζεται ολόκληρο το κόστος ενός προϊόντος και όχι απλώς το κόστος παραγωγής του.

Όσον αφορά τα κόστος παραγωγής, στην παραδοσιακή κοστολόγηση καταλογίζονται στα προϊόντα ακόμη και κόστη που δεν προκαλούνται από αυτά. Για παράδειγμα, ένα τμήμα των μισθών των υπεύθυνων για την καθαριότητα των χώρων καταλογίζεται σε κάθε προϊόν, έστω και αν οι μισθοί αυτοί δεν επηρεάζονται καθόλου από τα προϊόντα που θα παραχθούν. Αντίθετα, στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες μόνο στην περίπτωση που υπάρχει ουσιαστικός λόγος να θεωρούμε ότι το κόστος αφορά το προϊόν, θα καταλογίσουμε το κόστος σε κάποιο προϊόν.

Στο παρελθόν πάγια τακτική των οικονομικών μονάδων ήταν η χρήση ενός ενιαίου συντελεστή καταλογισμού έμμεσου κόστους με βάση καταλογισμού είτε τις άμεσες εργατοώρες είτε τις ώρες απασχόλησης του μηχανήματος. Αυτή η τακτική οδηγούσε σε λανθασμένο κόστος μονάδας προϊόντος, με αποτέλεσμα να χρησιμοποιούνται εσφαλμένα στοιχεία κατά τη λήψη των αποφάσεων.

Με την αλλαγή όμως των συνθηκών, την εξέλιξη της τεχνολογίας και τον εκσυγχρονισμό των οικονομικών μονάδων, δεν δίνεται πλέον έμφαση στην απλότητα αλλά στην ακρίβεια. Λόγω της μεγάλης ποικιλίας προϊόντων και υπηρεσιών που προσφέρουν οι εταιρείες, δεν γίνεται το ίδιο έμμεσο κόστος να καταλογίζεται σε κάθε προϊόν. Εξαιτίας της αύξησης του

ποσοστού χρήσης της τεχνολογίας στις επιχειρήσεις, το άμεσο κόστος εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους μειώνεται, ενώ ταυτόχρονα αυξάνεται το έμμεσο κόστος παραγωγής. Η πληθώρα των προϊόντων που προσφέρεται, λόγω του ότι απαιτεί πολλούς πόρους και πολλή προετοιμασία και ενέργειες για τη μετατροπή τους, χρειάζεται και εξειδικευμένη γνώση, η οποία συνοδεύεται και από τα αντίστοιχα προγράμματα. Έτσι σε πολλές περιπτώσεις δεν υπάρχει προφανής σύνδεση των πόρων αυτών με το άμεσο κόστος εργασίας. Ωστόσο, στις εξωτερικές εκθέσεις των οικονομικών μονάδων το άμεσο κόστος παραμένει έγκυρη βάση για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους.

Βέβαια, πολλές εταιρείες αντί να χρησιμοποιούν έναν ενιαίο συντελεστή καταλογισμού του έμμεσου κόστους έχουν δημιουργήσει ένα σύστημα όπου κάθε τμήμα έχει το δικό του προκαθορισμένο συντελεστή έμμεσου κόστους, του οποίου η βάση επιμερισμού καθορίζεται από το είδος της εργασίας που εκτελεί κάθε τμήμα, δηλαδή σε κάποιο τμήμα μπορεί να χρησιμοποιούνται ως βάση επιμερισμού οι ώρες λειτουργίας μιας μηχανής, ενώ σε κάποιο άλλο τμήμα οι εργατοώρες. Δυστυχώς και με του προκαθορισμένους συντελεστές ανά τμήματα, ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους δεν γίνεται πάντοτε σωστά. Υπάρχουν περιπτώσεις εταιρειών με ευρύ φάσμα προϊόντων που διαφέρουν σε όγκο, σε πολυπλοκότητα παραγωγής ή σε μέγεθος παρτίδας, όπου ακόμη και οι προκαθορισμένοι συντελεστές δεν καταλογίζουν σωστά το έμμεσο κόστος.²³

Σχεδιασμός Ενός Συστήματος Κοστολόγησης Με Βάση Τις Δραστηριότητες

Για να επιτευχθεί σε μία οικονομική μονάδα η εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες πρέπει να έχει τη στήριξη των υψηλόβαθμων στελεχών και η ομάδα που θα αναλάβει την υλοποίηση του συστήματος να προέρχεται από όλα τα τμήματα της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τους Garrison και Noreen υπάρχουν κάποια συγκεκριμένα βήματα για την υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.²⁴

1. Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων.
2. Άμεση ανάγνωση του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους, όπου αυτό είναι δυνατό.

23 Robin Cooper and Robert S. Kaplan, 1988, σελ. 20-27

24 Garrison H. Ray, Noreen W. Eric, 2003, σελ.322

3. Καταλογισμός του κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.
4. Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας.
5. Καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας συντελεστές δραστηριότητας και μέτρα δραστηριότητας.
6. Κατάρτιση εκθέσεων.

Αναλυτικότερα:

- Είναι πολύ σημαντικό στο *πρώτο βήμα* να εντοπίσουμε και να ορίσουμε τις δραστηριότητες, γεγονός που είναι δύσκολο και χρονοβόρο. Συνήθως, μέσω συνεντεύξεων από εργαζομένους διαφόρων τμημάτων συγκεντρώνονται οι σημαντικότερες δραστηριότητες σε έναν κατάλογο. Επειδή αυτός ο κατάλογος τις περισσότερες φορές είναι μακροσκελής, καταλήγει πάντα σε μία μικρότερη λίστα, σχηματίζοντας ομοειδής δραστηριότητες. Ο λόγος που περιορίζεται η έκταση του καταλόγου είναι το κόστος, καθώς θα δημιουργηθεί ένα περίπλοκο σύστημα. Η μείωση του κόστους είναι τόσο σημαντική που ξεπερνά το γεγονός ότι όσο αναλυτικότερες είναι οι δραστηριότητες, τόσο ακριβέστερος θα είναι ο υπολογισμός του κόστους.

Οι δραστηριότητες μπορούν να οργανωθούν σε πέντε γενικά επίπεδα: σε επίπεδο μονάδας, σε επίπεδο παρτίδας, σε επίπεδο προϊόντος, σε επίπεδο πελάτη και σε δραστηριότητες υποστήριξης του οργανισμού.²⁵

Οι δραστηριότητες που οργανώνονται σε **επίπεδο μονάδας** εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μία μονάδα και γι αυτόν το λόγο το κόστος των δραστηριοτήτων είναι ανάλογο του αριθμού των μονάδων που παράγονται.

Οι δραστηριότητες σε **επίπεδο παρτίδας** εκτελούνται κάθε φορά που οι ενέργειες αφορούν μία παρτίδα, ανεξαρτήτως του αριθμού των μονάδων που αποτελούν την παρτίδα. Είναι δραστηριότητα που εκτελούνται μία φορά για κάθε παρτίδα και το κόστος είναι ανάλογο του αριθμού των παρτίδων και ανεξάρτητο του αριθμού των μονάδων που περιέχονται στην παρτίδα.

Οι δραστηριότητες σε **επίπεδο προϊόντος** αφορούν συγκεκριμένα προϊόντα. Το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων εξαρτάται από τα προϊόντα και όχι από τις

25 Robin Cooper, 1990, σελ. 4-14

παρτίδες ή το σύνολο των μονάδων. Παράδειγμα που εντάσσεται σε αυτή την κατηγορία είναι η δραστηριότητα που αφορά τη διαφήμιση ενός προϊόντος.

Οι δραστηριότητες σε **επίπεδο πελάτη** αφορούν αντίστοιχα συγκεκριμένους πελάτες. Παράδειγμα αυτής της κατηγορίας είναι η συνάντηση με του πελάτες με σκοπό την προώθηση των προϊόντων.

Το τελευταίο **επίπεδο** αφορά τις δραστηριότητες **υποστήριξης** του οργανισμού. Οι δραστηριότητες αυτές δεν επηρεάζονται ούτε από τους πελάτες, ούτε από τα προϊόντα που παράγονται, ούτε από τις παρτίδες και τον αριθμό των μονάδων που περιέχουν. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας είναι ο καθαρισμός και η θέρμανση των χώρων, η διεξαγωγή συμβουλίων και η σύνταξη ετήσιων εκθέσεων.

Είναι καλό να μην συνδυάζονται δραστηριότητες από διαφορετικά επίπεδα, αλλά να ομαδοποιούνται μόνο δραστηριότητες του ίδιου επιπέδου και μόνο εκείνες που έχουν υψηλή συσχέτιση μεταξύ τους.

- Στην προσπάθειά μας για την υλοποίηση ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες το *δεύτερο βήμα* είναι να εντοπίσουμε, όσο αυτό βέβαια είναι εφικτό, όλα τα στοιχεία έμμεσου κόστους, τα οποία θα καταλογιστούν στο κατάλληλο τελικό αντικείμενο κόστους.
- Σύμφωνα με την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, το έμμεσο κόστος ανάγεται κατευθείαν στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων. Σε περίπτωση όμως που ένα έξοδο εμπλέκεται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες τότε είναι απαραίτητο να επιμεριστεί σε περισσότερα από ένα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.

Το ποσοστό επιμερισμού προσδιορίζεται από την εξής διαδικασία: Μέσω συνεντεύξεων παίρνονται πληροφορίες από τους εργαζόμενους που εμπλέκονται άμεσα σε αυτές τις διαδικασίες, όπου οι ερωτήσεις στοχεύουν να αποκαλύψουν ποιο ποσοστό των διαθέσιμων πόρων επικεντρώνεται στην κάθε δραστηριότητα. Έτσι μπορούν να καταρτιστούν πίνακες με τις ποσοστιαίες κατανομές του έμμεσου κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.

- Στο *τέταρτο βήμα* της διαδικασίας της υλοποίησης της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες υπολογίζονται οι συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας. Αφού υπολογιστεί στο τρίτο βήμα η συνολική ποσότητα του οδηγού κόστους της ενιαίας δραστηριότητας για κάθε κέντρο κόστους διαιρούμε το συνολικό κόστος κάθε δραστηριότητας με τη συνολική ποσότητα του οδηγού κόστους.
- Στο *πέμπτο βήμα* γίνεται ένας δεύτερος επιμερισμός, όπου οι συντελεστές δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό του κόστους σε προϊόντα και πελάτες.
- Στο *τελευταίο βήμα* η οικονομική μονάδα χρησιμοποιώντας τα στοιχεία που προέκυψαν στα προηγούμενα βήματα και σε συνδυασμό με τα άμεσα υλικά, το άμεσο κόστος εργασίας και πιθανόν κάποια κόστη που δεν καταλογίστηκαν στις δραστηριότητες μπορεί να καταρτίσει εκθέσεις. Οι εκθέσεις αυτές μπορεί να αφορούν το περιθώριο κέρδους του κάθε προϊόντος, αλλά και την ανάλυση κερδοφορίας της επιχείρησης γενικότερα. Αυτές οι πληροφορίες και οι εκθέσεις βοηθούν ιδιαίτερα τα ανώτατα διοικητικά στελέχη στη λήψη αποφάσεων.

3 Κοστολόγηση με κέντρα κόστους

3.1 Παρουσίαση εταιρείας

Η εταιρία που επιλέχθηκε για λόγους ανωνυμίας δεν δέχτηκε να παρουσιαστεί η ακριβής εμπορική ονομασία της και ο διακριτικός τίτλος της. Η εταιρεία είναι μια βιομηχανική επιχείρηση παραγωγής, επεξεργασίας και εμπορίας ρούχων η οποία εφαρμόζει την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.21 σύμφωνα με το άρθρου 7 του ΕΓΛΣ (ΦΕΚ 4Α) παρ 3 του Ν.1882/1990.

Η επιχείρηση παράγει 9.988 έτοιμα προϊόντα χωρίς ανάλυση μεγεθών/ χρωμάτων, υπάρχουν 44.798 συνδιασμοί μεθοδολογίου των έτοιμων προϊόντων, 24.079 συνδιασμοί χρωματολογίου των έτοιμων προϊόντων. Χρησιμοποιούνται 28.038 υλικά για την παραγωγή των προϊόντων (α' – β' ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα). Όλα τα έτοιμα προϊόντα σε ανάλυση μεγεθών/ χρωμάτων είναι 110.134.

Η επιχείρηση αγοράζει από το εσωτερικό της χώρας ή εισάγει από το εξωτερικό μαλλί που θεωρείται ως α' ύλη για την επιχείρηση. Με το μαλλί αυτό παράγει νήμα. Στη συνέχεια το νήμα που παράγει, το οποίο θεωρείται ημιτελές προϊόν για την επιχείρηση, και με άλλο νήμα που αγοράζει έτοιμο από το εσωτερικό ή εξωτερικό της χώρας, το οποίο θεωρείται α' ύλη για την επιχείρηση, παράγει ρούχα.

Συγχρόνως εκτός από προϊόντα η επιχείρηση έχει και εμπορεύματα τα οποία αγοράζει και αργότερα τα πουλάει αυτούσια.

Επίσης χρησιμοποιεί και το **καθεστώς παθητικής τελειοποίησης***. Εξάγει στο εξωτερικό κομμένα υφάσματα και στη συνέχεια τα επανεισάγει ραμμένα.

Τα εμπορεύματα αποτελούν περίπου το 10% και τα προϊόντα περίπου το 90% της δραστηριότητας της επιχείρησης. Η επιχείρηση θεωρεί ότι όλες οι αποσβέσεις αφορούν μόνο τα προϊόντα που παράγει και όχι και τα εμπορεύματα.

*Το καθεστώς της Τελειοποίησης προς Επανεισαγωγή (Παθητική Τελειοποίηση) είναι το τελωνειακό καθεστώς βάσει των διατάξεων του οποίου επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, η προσωρινή εξαγωγή Κοινοτικών εμπορευμάτων σε τρίτες προς την Ευρωπαϊκή Ένωση χώρες για τελειοποίηση και επανεισαγωγή των παραγόμενων προϊόντων, με μερική ή ολική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς.

Το καθεστώς επιτρέπει στους δικαιούχους να επωφεληθούν από το χαμηλότερο κόστος εργασίας, που ενδέχεται να υπάρχει εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, και να ενθαρρύνει την χρήση Κοινοτικών πρώτων υλών για τη παραγωγή τελικών προϊόντων. Επίσης στα πλαίσια των διατάξεων του συστήματος 'σταθερών ανταλλαγών', προβλέπεται η δυνατότητα επιστροφής σε τρίτη χώρα ενός προϊόντος, με σκοπό την επισκευή του ή τη αντικατάστασή του από κάποιο άλλο (προϊόν αντικατάστασης).

Τα σημεία πώλησης των προϊόντων της δεν είναι μοναδικά. Έχει 10 δικά της υποκαταστήματα λιανικής, αλλά επίσης πουλάει χονδρικής εμπορεύματα και προϊόντα σε πελάτες, και αποστέλει εμπορεύματα με παρακαταθήκη όπου αργότερα γίνονται οι απαραίτητες εκκαθαρίσεις.

3.2 Περιγραφή διαδικασίας

Σε αυτό το κεφάλαιο θα παρουσιαστούν όλα τα δεδομένα, που έχουμε συλλέξει. Για το έτος αναφοράς 2010 θα εξάγουμε όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που θα μας βοηθήσουν να κοστολογήσουμε τη παραγωγική μονάδα που μελετάμε .

Ο στόχος της εργασίας είναι να παρουσιαστεί και να υπολογιστεί το καθαρό κέρδος από πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων ξεχωριστά, σε μία επιχείρηση με δραστηριότητα την παραγωγή ρούχων.

- i. Η διαδικασία που ακολουθείται ξεκινάει με τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων:

$$\text{Κ.Π} = \text{Αξία αρχικών αποθεμάτων} + \text{Αγορές χρήσης} - \text{Επιστροφές αγορών} - \text{Εκπτώσεις αγορών} - \text{Αξία τελικών αποθεμάτων}$$

Οπότε στην την αξία των αρχικών αποθεμάτων προϊόντων και εμπορευμάτων της εταιρείας στην αρχή της χρήσης, προστίθονται οι αγορές του έτους και μετά την αφαίρεση, από τα παραπάνω ποσά, των εκπτώσεων και επιστροφών αγορών και των τελικών αποθεμάτων προκύπτει το κόστος των πωλήθέντων.

- ii. Αργότερα υπολογίζεται το μικρό αποτέλεσμα της επιχείρησης:

$$\text{Μικτό Αποτέλεσμα} = \text{Καθαρές πωλήσεις χρήσης} - \text{κόστος πωληθέντων}$$

Εχουν αθροιστεί τα συνολικά έσοδα, που προκύπτουν από τις πωλήσεις προϊόντων και εμπορευμάτων, όπως αυτά εμφανίζονται στους λογαριασμούς 70, 71, 72 και 73 του

γενικού λογιστικού σχεδίου για την επιχείρηση. Από αυτά έχει αφαιρεθεί το κόστος πωληθέντων που πριν έχουμε υπολογίσει, για να καταλήξουμε στο μικτό αποτέλεσμα.

iii. Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα φύλλα μερισμού των προϊόντων και εμπορευμάτων. Οι λογαριασμοί των εξόδων εμφανίζονται σε ένα πίνακα παράλληλα με τα κέντρα κόστους, στα οποία έχει αποφασιστεί να επιμερίζονται τα ποσά των λογαριασμών των εξόδων. Στο τέλος κάθε φύλλου μερισμού εμφανίζονται τα συνολικά ποσά του κάθε κέντρου κόστους και τα ποσοστά επιβάρυνσης κάθε εξόδου σε κάθε ένα κέντρο κόστους.

Εκτός από το φύλλο μερισμού των συνολικών εξόδων, έχουν συνταχθεί και δύο επιμέρους φύλλα μερισμού, ξεχωριστά για τα προϊόντα και για τα εμπορεύματα.

iv. Υπολογίζονται τα καθαρά κέρδη:

$$\text{Καθαρά Κέρδη/Ζημίες} = \text{Μικτό Αποτέλεσμα} - \text{Έξοδα κέντρων κόστους} + \text{Έσοδα} - \text{Έξοδα}$$

Από το μικτό αποτέλεσμα αφαιρούνται τα έξοδα των κέντρων κόστους, ποσά που προκύπτουν από τα φύλλα μερισμού.

Προστίθενται τα έσοδα από επιχορηγήσεις, παρεπόμενων ασχολιών και κεφαλαίων όπως προκύπτουν από τους λογαριασμούς 74, 75, 76, 78.

Τελευταίο βήμα στη διαδικασία της κοστολόγησης είναι και ο υπολογισμός των έκτακτων εξόδων και εσόδων, προβλέψεων και αποσβέσεων όπως προκύπτουν από τους λογαριασμούς 81, 82, 83, 84, 85, του γενικού λογιστικού σχεδίου.

Τελικά, προκύπτουν τα καθαρά κέρδη από πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων της επιχείρησης.

3.3 Κόστος Πωληθέντων

Στον πίνακα, που δίνεται παρακάτω, δίνονται τα αποθέματα αρχής των προϊόντων, όπως αυτά υπολογίστηκαν την 31 Δεκεμβρίου 2009 και οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν καθ' όλο το οικονομικό έτος του 2010 και τα τελικά αποθέματα.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ 2010		
21-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ	5.575.654,38
21-20	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	903.662,93
22-00	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ	150.851,33
23-15	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	298.101,70
23-20	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ	459.502,80
24-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ Α' ΥΛΩΝ	709.078,30
24-20	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ Β' ΥΛΩΝ	1.253.564,20
24-30	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	297.306,24
24-50	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (ΧΑΡΤΟΝΙΑ) (2002)	33.599,24
25-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΜΗΧΒΕΛΟΝΙΑ	18.519,98
		ΣΥΝΟΛΟ 9.699.841,10
ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
24-11	ΑΓΟΡΕΣ Α' ΥΛΩΝ	1.380.656,10
24-12	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ Α ΥΛΩΝ	319.231,43
24-13	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ Α ΥΛΩΝ	1.255.322,14
24-21	ΑΓΟΡΕΣ Β' ΥΛΩΝ	700.872,25
24-22	ΕΝΔΟΚΟΙΝ.ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ Β ΥΛΩΝ	154.268,13
24-23	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ Β ΥΛΩΝ	152,55
24-31	ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	479.067,69
24-33	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	89.663,00
24-51	ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (ΧΑΡΤΟΝΙΑ) (2002)	95.246,95
25-91	ΑΓΟΡΕΣ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ (2002)	12.629,50
25-95	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΛΟΥΠΙΑ & ΚΛΙΣΕ (2002)	16.162,23
26-02	ΕΝΔΟΚ.ΑΠΟΚΤ. ΑΝΤΑΛ/ΚΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	1.075,00
28-11	ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙΣΤΡ.ΚΩΝΩΝ (ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣ)	1.581,65
		ΣΥΝΟΛΟ 4.505.928,62
ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
24-18	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ Α' ΥΛΩΝ	-8.582,98
24-28	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ Β' ΥΛΩΝ	-17.784,07
24-38	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	-2.846,16
24-58	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	-103,30
		ΣΥΝΟΛΟ -29.316,51
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
24-19	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ Α' ΥΛΩΝ	-1.600,13
24-29	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ Β' ΥΛΩΝ	-424,56
24-39	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	-1.642,36
25-99	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΓΟΡΩΝ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ (2002)	-972,00
		ΣΥΝΟΛΟ -4.639,05
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ 2010		
21-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ	6.291.145,22
21-20	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	868.180,86
22-00	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ	171.641,40
23-15	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	334.848,46
23-20	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ	501.144,33
24-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ Α' ΥΛΩΝ	796.907,70
24-20	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ Β' ΥΛΩΝ	1.294.500,15
24-30	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	333.614,48
24-50	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (ΧΑΡΤΟΝΙΑ) (2002)	31.351,01
25-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΜΗΧΒΕΛΟΝΙΑ	18.029,07
		ΣΥΝΟΛΟ 10.641.362,68
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		3.530.451,48

Το κόστος πωλήσεων υπολογίζεται αν από το άθροισμα των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών έτους αφαιρεθούν οι επιστροφές αγορών, οι εκπτώσεις αγορών και τα τελικά αποθέματα. Στην επιχείρηση, που μελετάται, το συνολικό κόστος πωληθέντων από προϊόντα ανέρχεται στα 3.530.451,48 € για το έτος 2010, όπως εμφανίζεται και στο πίνακα παραπάνω.

Στον πίνακα, που δίνεται παρακάτω, δίνονται τα αποθέματα αρχής των εμπορευμάτων, όπως αυτά υπολογίστηκαν την 31 Δεκεμβρίου 2009, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν καθ’ όλο το οικονομικό έτος του 2010 και τα αποθέματα λήξης.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 2010		
20-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	600.747,53
	ΣΥΝΟΛΟ	600.747,53
ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
20-11	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	285.533,53
20-12	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	254.701,22
20-13	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	318.859,01
	ΣΥΝΟΛΟ	859.093,76
ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΓΟΡΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
20-18	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΓΟΡΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	-22.047,25
	ΣΥΝΟΛΟ	-22.047,25
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΓΟΡΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
20-19	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΓΟΡΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	-13.489,95
	ΣΥΝΟΛΟ	-13.489,95
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 2010		
20-10	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	636.599,99
	ΣΥΝΟΛΟ	636.599,99
	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	787.704,10

Το συνολικό κόστος των πωλήσεων εμπορευμάτων ανέρχεται στα 787.704,10€ για το έτος 2010, όπως εμφανίζεται και στο πίνακα παραπάνω.

3.4 Μικτό Αποτέλεσμα

Τα έσοδα από πώληση προϊόντων της εταιρίας παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	15.496.628,96
71-00	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	13.778.881,73
71-08	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	-711.986,12
71-09	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	-296.799,39
71-10	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	2.034.440,16
71-18	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	-91.881,81
71-20	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	478.579,36
71-28	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝ.ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ	-41.638,73
71-30	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΚΤΟΣ ΕΟΚ	347.033,76
72	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘ. ΚΑΙ ΑΧΡΗΣ. ΥΛΙΚΟΥ	403.630,96
72-00	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘ. ΚΑΙ ΑΧΡΗΣ. ΥΛΙΚΟΥ	394.901,51
72-08	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΛΟΙΠ. ΑΠΟΘ. ΚΑΙ ΑΧΡ. ΥΛΙΚΟΥ	-7.578,06
72-10	ΑΣΦ/ΚΗ ΑΠΟΖ. ΚΛΑΠΕΝΤΩΝ ή ΑΠΩΛ. ΑΠΟΘ/ΤΩΝ	13.466,58
72-11	ΑΣΦΑΛ.ΑΠΟΖΗΜ.ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΕΝΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	1.133,62
72-18	ΕΠΙΣΤΡ.ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΛΟΙΠ.ΑΠΟΘΕΜ.ΑΧΡ.ΥΛΙΚΩΝ	-31,70
72-20	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	0,06
72-30	ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ	1.738,95
73	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	7.670,52
73-00	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	7.670,52
ΣΥΝΟΛΟ:		15.907.930,44

Τα συνολικά έσοδα από τις πωλήσεις προϊόντων ανέρχονται στις 15.907.930,44€. Από την άλλη μεριά και με βάση τα δεδομένα του πίνακα που προηγήθηκε το κόστος πωληθέντων προϊόντων ανέρχεται στις 3.530.451,48€.

Αν από τις συνολικές πωλήσεις προϊόντων αφαιρεθεί το συνολικό κόστος των πωληθέντων προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα από προϊόντα.

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	15.907.930,44
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	3.530.451,48
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	12.377.478,96

Στην επιχείρηση το μικτό αποτέλεσμα είναι θετικό 12.377.478,96€, παρουσίασε, δηλαδή, κέρδη στην λειτουργία της πώλησης προϊόντων.

Τα έσοδα από πώληση εμπορευμάτων της εταιρίας παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.276.735,87
70-00	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	1.051.526,35
70-08	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	-52539,51
70-09	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	-15284,9
70-10	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	282.827,68
70-18	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	-10583,1
70-20	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	15.401,63
70-28	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΕΝΔΟΚ.ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ	-5217,3
70-30	ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	10.605,02

Τα συνολικά έσοδα από τις πωλήσεις εμπορευμάτων ανέρχονται στις 1.276.735,87€. Από την άλλη μεριά και με βάση τα δεδομένα του πίνακα που προηγήθηκε το συνολικό κόστος πωληθέντων ανέρχεται στις 787.704,10€.

Αν από τις συνολικές πωλήσεις εμπορευμάτων αφαιρεθεί το συνολικό κόστος των πωληθέντων προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα από εμπορεύματα.

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.276.735,87
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	787.704,10
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	489.031,77

Στην επιχείρηση το μικτό αποτέλεσμα είναι θετικό 489.031,77€, παρουσίασε, δηλαδή, κέρδη στην λειτουργία της πώλησης εμπορευμάτων.

3.5 Φύλλα Μερισμού

Το επόμενο βήμα για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της εταιρίας για την διαχειριστική χρήση του 2010 είναι η σύνταξη του φύλλου μερισμού των κατ' είδος εξόδων. Ο διαχωρισμός των εξόδων γίνεται στα πέντε βασικά κέντρα κόστους, με βάση τις λειτουργίες της επιχείρησης. Αυτές είναι η λειτουργία της παραγωγής, η λειτουργία της

διοίκησης, η λειτουργία της διάθεσης, η λειτουργία του χρηματοοικονομικού τμήματος και η λειτουργία της έρευνας και ανάπτυξης.

Παρακάτω παρουσιάζονται: ένας πίνακας με τα συνολικά έξοδα της επιχείρησης, με πέντε κέντρα κόστους, καθώς και δυο επιμέρους πίνακες, για τα προϊόντα και τα εμπορεύματα.

	Σύνολο	Διοίκηση		Διάθεση		Έρευνα & Ανάπτυξη		Παραγωγή		Χρηματοοικονομικά	
60	8.114.165,40	25,93%	2.103.631,85	19,13%	1.552.142,45	11,09%	899.701,60	43,86%	3.558.689,51	0,00%	0,00
61	2.783.962,86	21,78%	606.226,95	16,50%	459.412,65	19,99%	556.563,55	41,73%	1.161.759,71	0,00%	0,00
62	1.046.144,50	33,73%	352.812,99	18,62%	194.804,55	20,41%	213.502,70	27,25%	285.024,27	0,00%	0,00
63	122.857,81	37,88%	46.536,41	19,48%	23.927,25	23,36%	28.701,14	19,28%	23.693,01	0,00%	0,00
64	1.071.296,13	33,33%	357.085,62	32,25%	345.484,59	15,39%	164.830,70	19,03%	203.895,22	0,00%	0,00
65	440.375,38		0,00		0,00		0,00		0,00	100,00%	440.375,38
66	830.548,62	19,40%	161.112,04	18,02%	149.661,95	18,03%	149.713,68	44,56%	370.060,96	0,00%	0,00
	14.409.350,70		3.627.405,85		2.725.433,43		2.013.013,37		5.603.122,67		440.375,38

Πίνακας 1: Συνολικά έξοδα επιχείρησης

	Σύνολο	Διοίκηση		Διάθεση		Έρευνα & Ανάπτυξη		Παραγωγή		Χρηματοοικονομικά	
60	7.383.890,51	23,59%	1.914.304,98	17,41%	1.412.449,63	10,09%	818.728,46	40,35%	3.273.994,34	0,00%	0,00
61	2.477.726,95	19,38%	539.541,98	14,69%	408.877,26	17,79%	495.341,56	37,56%	1.045.583,74	0,00%	0,00
62	962.452,94	31,03%	324.587,95	17,13%	179.220,19	18,78%	196.422,48	25,07%	262.222,32	0,00%	0,00
63	108.114,87	33,33%	40.952,04	17,14%	21.055,98	20,56%	25.257,00	16,97%	20.849,85	0,00%	0,00
64	964.166,52	30,00%	321.377,06	29,02%	310.936,13	13,85%	148.347,63	17,13%	183.505,70	0,00%	0,00
65	409.549,10	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	100,00%	409.549,10
66	830.548,62	19,40%	161.112,04	18,02%	149.661,95	18,03%	149.713,68	44,56%	370.060,96	0,00%	0,00
	13.136.449,51		3.301.876,05		2.482.201,13		1.833.810,81		5.156.216,91		409.549,10

Πίνακας 2: Έξοδα προϊόντων επιχείρησης

	Σύνολο	Διοίκηση		Διάθεση		Έρευνα & Ανάπτυξη		Παραγωγή		Χρηματοοικονομικά	
60	730.274,89	2,33%	189.326,87	1,72%	139.692,82	1,00%	80.973,14	3,51%	284.695,16	0,00%	0,00
61	306.235,91	2,40%	66.684,96	1,82%	50.535,39	2,20%	61.221,99	4,17%	116.175,97	0,00%	0,00
62	83.691,56	2,70%	28.225,04	1,49%	15.584,36	1,63%	17.080,22	2,18%	22.801,94	0,00%	0,00
63	14.742,94	4,55%	5.584,37	2,34%	2.871,27	2,80%	3.444,14	2,31%	2.843,16	0,00%	0,00
64	107.129,61	3,33%	35.708,56	3,22%	34.548,46	1,54%	16.483,07	1,90%	20.389,52	0,00%	0,00
65	30.826,28	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	100,00%	30.826,28
	1.272.901,19		325.529,80		243.232,30		179.202,56		446.905,76		30.826,28

Πίνακας 3: Έξοδα εμπορευμάτων επιχείρησης

Οι τιμές που δόθηκαν στα κέντρα κόστους, κυρίως, με βάση τον αριθμό των υπαλλήλων που απασχολούνται σε κάθε κέντρο κόστους.

Επιπλέον, διαχωρισμός των διάφορων εξόδων στα κέντρα κόστους γίνεται και με βάση την έκταση που καλύπτει κάθε λειτουργία στην επιχείρηση. Η παραγωγή καταλαμβάνει την μεγαλύτερη έκταση.

Παράλληλα με την παρουσίαση των ποσών για κάθε λειτουργία στο φύλλο μερισμού, δίνεται και το ποσοστό που αναλογεί σε κάθε λειτουργία από το συνολικό ποσό του λογαριασμού. Τα ποσοστά αυτά βοηθούν στην σύνταξη του προϋπολογιστικού φύλλου μερισμού, το οποίο συντάσσεται στην αρχή κάθε έτους για τα αναμενόμενα έξοδα του έτους. Είναι πολύ σημαντικό να γνωρίζει ο συντάκτης του φύλλου μερισμού τα ποσά που παρουσιάστηκαν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους, ώστε να πλησιάζουν οι προβλέψεις στο μέγιστο δυνατό βαθμό τις πραγματικές.

Στο τέλος κάθε κέντρου κόστους δίνεται το συνολικό κόστος του κέντρου αυτού. Το μεγαλύτερο μέρος των εξόδων αφορά το τμήμα της παραγωγής. Αμέσως μετά το τμήμα της διάθεσης και ακολουθούν τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης.

3.6 Καθαρό Κέρδος

Αν τώρα από το μικτό αποτέλεσμα αφαιρεθούν τα έξοδα του κέντρου κόστους παραγωγής προκύπτει το μικτό κέρδος της επιχείρησης από παραγωγή προϊόντων και πώληση εμπορευμάτων.

ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	12.377.478,96
ΕΞΟΔΑ ΚΕΝΤΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	5.156216,91
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	7.221.262,05

ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	489.031,77
ΕΞΟΔΑ ΚΕΝΤΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	446.905,76
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	42.126,01

Για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους χρειάζεται μόνο το παρακάτω άθροισμα των κέντρων κόστους να αφαιρεθεί από το μικτό κέρδος.

Μικτό κέρδος	7.221.262,05
Κέντρα Κόστους:	
Διοικηση	3.301.876,05
Διάθεση	2.482.201,13
Ερευνα & Ανάπτυξη	1.833.810,81
Χρηματοοικονομικά	409.549,10
σύνολο:	8.027.437,09
Καθαρό κέρδος προϊόντων	-806.175,04

Μικτό κέρδος	42.126,01
Κέντρα Κόστους:	
Διοικηση	325.529,80
Διάθεση	243.232,30
Ερευνα & Ανάπτυξη	179.202,56
Χρηματοοικονομικά	30.826,28
σύνολο:	778.790,94
Καθαρό κέρδος εμπορευμάτων	-736.664,93

Παράλληλα, αφού υπολογιστούν, προσθαφαιρούνται και τα υπόλοιπα έσοδα και έξοδα όπως παρουσιάζονται στους υπόλοιπους λογαριασμούς της ομάδας 7 και 8 του λογιστικού σχεδίου.

Οι λογαριασμοί αυτοί δεν χρησιμοποιούνται για την εξαγωγή του μικτού αποτελέσματος, γι αυτό δεν τους χρησιμοποιήσαμε στα προηγούμενα βήματα, όμως είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης.

Παρακάτω παρουσιάζεται το υπόλοιπο των λογαριασμών όπως εμφανιζόταν στις 31/12/09 χωρίς να γίνεται διαχωρισμός σε προϊόντα και εμπορεύματα.

74	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣ.	4.542,00
74-03	ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ	4.542,00
75	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	236.969,57
75-05	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ -ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	40.571,88
75-10	ΕΙΣΠΡΑΤΟΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΑΓΑΘΩΝ	5.059,32
75-90	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΛΟΙΠΕΣ ΧΡΕΩΣΕΙΣ	191.338,37
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	3.407,35
76-01	ΕΣΟΔΑ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ	9,65
76-03	ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	3.397,70
78	ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ-ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΥΤΟΠ/ΣΕΙΣ	47.771,64
78-10	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΓΝ.1129	22.788,21
78-11	ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΕΝΤΩΝ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑ	24.983,43
	ΣΥΝΟΛΟ:	292.690,56

81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	3.980,84
81-00	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ	-4.765,00
81-01	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ	32.943,34
81-02	ΕΚΤΑΚΤΕΣ ΖΗΜΙΕΣ	-24.983,43
81-03	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	785,93
82	ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣ.	1.014,90
82-00	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	-1.373,10
82-01	ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	2.388,00
83	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	-72.000,00
83-11	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	-72.000,00
84	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣ.	81.797,44
84-00	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΧΡΗΣ/ΤΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	81.797,44
85	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ	-93482,59
85-05	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜ.ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ & ΕΞ.ΠΟΛΥΕΤ.ΑΠΟΣΒΕΣ.	-93.482,59
	ΣΥΝΟΛΟ:	-78.689,41

Τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα προκύπτουν από φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις, ενώ τα έκτακτα έσοδα προκύπτουν από πώληση συναλλάγματος και πώληση άχρηστου υλικού σε τρίτες επιχειρήσεις ή ιδιώτες. Τα έξοδα και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων προκύπτουν από διαφορές στους λογαριασμούς μεταξύ των δύο ετών.

Δεν υπάρχει σαφής διαχωρισμός για το ποιο ποσό αντιστοιχεί σε εμπορεύματα και σε προϊόντα για τους λογαριασμούς αυτούς. Από τη στιγμή όμως που ξέρουμε ότι περίπου το 10% της επιχείρησης αφορά εμπορεύματα και το 90% προϊόντα, θα χρησιμοποιήσουμε αυτά τα ποσοστά για να προσδιορίσουμε το ποσοστό που τους αντιστοιχεί.

ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	-806.175,04
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΟΜΑΔΑ 7 (90%)	263.421,50
ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ (90%)	-70.820,47
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	-613.574,01

ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	-736.664,93
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΟΜΑΔΑ 7 (10%)	29.269,06
ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ (10%)	-7.868,94
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	-715.264,81

Το γενικό σύνολο των λογαριασμών των ομάδων 7 και 8 μειώνει το καθαρό αποτέλεσμα και παρουσιάζει τελικά ζημία τόσο για τα εμπορεύματα όσο και για προϊόντα της επιχείρησης.

Αν αθροίσουμε τις ζημίες θα βρούμε το συνολικό ύψος ζημιών της επιχείρησης πριν από τους φόρους το οποίο ανέρχεται στα -1.328.838,82€.

Βλέπουμε όμως ότι το μεγαλύτερο μέρος της ζημίας προέρχεται από τα εμπορεύματα, και αν αναλογιστούμε ότι τα εμπορεύματα αποτελούν μόνο το 10% της δραστηριότητας της επιχείρησης, τότε οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι η πώληση εμπορευμάτων είναι ιδιαίτερα ζημιογόνη και θα έπρεπε να αποφευχθεί ώστε να αυξηθούν τα κέρδη της επιχείρησης.

4 Συμπεράσματα

Σκοπός της εργασίας αποτέλεσε η κοστολόγηση των εξόδων μιας βιομηχανίας παραγωγής ρούχων και η παρουσίαση των δεδομένων που προκύπτουν από την κοστολογική διαδικασία.

Τελικά, το ζήτημα της ορθής κοστολόγησης των προϊόντων και των υπηρεσιών παίζει κεντρικό ρόλο στη βιωσιμότητα της επιχείρησης στις σύγχρονες συνθήκες ανταγωνισμού και συνεχών αλλαγών του οικονομικού περιβάλλοντος.

Είναι βέβαιο ότι η διαδικασία της κοστολόγησης αποτελεί ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων από την πλευρά της διοίκησης. Αναδεικνύει προβλήματα που δεν προκύπτουν από τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις, που συντάσσονται και εντοπίζει τα ζημιογόνα τμήματα της επιχείρησης, εφόσον υπάρχουν.

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες και απαιτήσεις, που έχει θέσει ως στόχο. Επιπλέον πρέπει να παρέχει ακριβή και σωστή πληροφόρηση που να μπορεί με ευκολία να αποτυπωθεί, χωρίς να περιέχονται άχρηστες πληροφορίες με βάση τα μέτρα του κοστολογικού συστήματος και τους σκοπούς που έχει θέσει η επιχείρηση. Για να το πετύχει αυτό χρησιμοποιεί κέντρα κόστους. Το πόσα κέντρα κόστους θα χρησιμοποιήσει είναι κάτι που αποφασίζει η διοίκηση της επιχείρησης ανάλογα με τις πληροφορίες που θέλει να της παρέχονται. Η κάθε επιχείρηση ανάλογα με τις ανάγκες της δημιουργεί και τον κατάλληλο αριθμό κέντρων κόστους.

Στη περίπτωση της συγκεκριμένης βιομηχανίας που μελετήσαμε υπάρχουν 5 κέντρα κόστους: διοίκησης, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης, παραγωγής και χρηματοοικονομικά. Από την μελέτη της ανάλυσης των εξόδων σε κέντρα κόστους διαπιστώνεται ότι το κέντρο κόστους της παραγωγής κοστίζει περισσότερο στην εταιρία, αλλά αποτελεί την κύρια δραστηριότητά της. Μείωση του κόστους του συγκεκριμένου κέντρου θα μπορούσε να προκύψει με μείωση κάποιων εξόδων. Οι μειώσεις αυτές δεν θα πρέπει να γίνουν σε τέτοιο βαθμό ώστε να αμφισβητηθεί η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων της.

Επιπλέον, εντύπωση προκαλεί το μεγάλο ποσό της ζημιάς που προκύπτει τόσο για τα εμπορεύματα όσο και για τα προϊόντα της επιχείρησης. Τα πιθανά αίτια αυτής της ζημιάς θα μπορούσαν αν είναι η ακριβή τιμή αγοράς των πρώτων υλών και των ημιτέτοιμων

προϊόντων ή η χαμηλή τιμή πώλησης των τελικών προϊόντων και εμπορευμάτων ή ένας συνδυασμός αυτών. Αν δεν αποτελεί κομμάτι της στρατηγικής της εταιρείας το αποτέλεσμα αυτό, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μία σύσκεψη, στην οποία θα αποφασιστεί αναθεώρηση της πορείας της δραστηριότητας αυτής ή και με ποιες οικονομικές προϋποθέσεις θα συνεχίσει να υφίσταται. Η τελική απόφαση για αλλαγές και αναδιαρθρώσεις λαμβάνεται, πάντα, από το διοικητικό συμβούλιο.

Για την περαιτέρω διενέργεια της διπλωματικής θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί η κοστολόγηση της εταιρείας με άλλα συστήματα κοστολόγησης που αναπτύχθηκαν και η σύγκριση τους κοστολογικά μεταξύ των συστημάτων να μπορούσε να αποδοθεί μέσω της εφαρμογής της ποσοτικής ανάλυσης ως μέθοδος διαχείρισης των αποθεμάτων και των πρώτων υλών της εταιρείας.

5 Βιβλιογραφία

Ελληνική

- (1) Βενιέρης Γ., 1996, *Λογιστική κόστους*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.
- (2) Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005, *Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές*, Εκδόσεις P.I Publishing, Αθήνα.
- (3) Ιγνατιάδης Α, 1978 *Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι*, Θεσσαλονίκη.
- (4) Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, 2003, *Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ. Μηνιαία κοστολόγηση ετήσια κοστολόγηση διακίνηση αποθήκης στην πράξη*, 3η Έκδοση, Εκτύπωση Αριων, Θεσσαλονίκη.
- (5) Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, Καραγιάννης Δ. Ιωάννης, Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, 2008, *Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην πράξη*, 7η Έκδοση, Εκτύπωση Αριων, Θεσσαλονίκη.
- (6) Κεχράς Ιωάννης, 2009, *Η σύγχρονη Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.
- (7) Παγγεϊός Ι., 1993, *Θεωρία κόστους*, Β΄ τόμος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Ξένη

- (8) Drury Colin, 1996, *Management And Cost Accounting*, 4th Edition, Published International Thomson Business Press.
- (9) Garrison H. Ray, Noreen W. Eric, 2003, *Managerial Accounting*, 12th Edition, Published Irwin, United States of America.
- (10) Horngren G.I., Foster G., Datar S., 1997, *Cost accounting: A managerial emphasis*, Published Prentice-Hall, New Jersey.

Αρθρογραφία

- (11) Cooper Robin and Kaplan Robert, 1988, *How Cost Accounting Distorts Product Costs*, Management Accounting, Απρίλιος.
- (12) Cooper Robin and Kaplan S. Robert, 1998, *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press.

- (13) Cooper Robin, 1990, *Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems*, Journal of Cost Management.
- (14) Holzer H. and Norreklit H., 1991, *Some thoughts on cost accounting developments in the UK*, Journal of Management Accounting Research (UK), March
- (15) Emblemavag Jan, 2001, *Activity based life-cycle costing*, Managerial Auditing Journal, Vol. 10
- (16) Homburg C., 2001, *A note on optimal cost driver selection in ABC*, Management Accounting Research, Num.12.
- (17) Lere C. John, 2000, *Activity based costing: A powerful tool for pricing*, Journal of Business and Industrial Marketing, Vol 15.