



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Μορφές Κοστολόγησης & Throughput Accounting

του/της

Τροκάνα Ελένης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Ιούλιος 2021

Αφιερώνεται

Στην μητέρα μου Μαργαρίτα

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

Περίληψη.....	Σελ.6
Κεφάλαιο 1 <sup>ο</sup>	
1. Εισαγωγή.....	Σελ.7
1.1 Η Διοικητική Επιστήμη.....	Σελ.7
1.2 Ιστορική Αναδρομή.....	Σελ.8
1.3 Έννοιες και Ορισμοί.....	Σελ.10
Κεφάλαιο 2 <sup>ο</sup>	
2.Εισαγωγή Στη Λογιστική Κόστους.....	Σελ.12
2.1 Κοστολόγηση – Λογιστική Κόστους.....	Σελ.12
2.1.1 Βασικοί Σκοποί Της Κοστολόγησης.....	Σελ.12
2.1.2 Δραστηριότητες Ενασχόλησης Της Κοστολόγησης.....	Σελ.12
2.2 Κόστος-Έξοδο-Δαπάνη.....	Σελ.14
2.2.1 Διαφορές και ομοιότητες.....	Σελ.14
2.2.2 Διακρίσεις Εξόδων.....	Σελ.15
2.2.3 Μελέτη Περίπτωσης Υπολειτουργίας Επιχείρησης.....	Σελ.22
2.3.Γενικές Έννοιες Και Ορισμοί Εξόδων.....	Σελ.23
Κεφάλαιο 3 <sup>ο</sup>	
3. Άμεση (Μεταβλητή) Κοστολόγηση και Πλήρης (Απορροφητική) Κοστολόγηση.....	Σελ.25

3.1	Πλήρης – Απορροφητική Κοστολόγηση (Absorption Costing).....	Σελ.25
3.2	Οριακή – Μεταβλητή-Άμεση Κοστολόγηση (Direct-Variable Costing).....	Σελ.30
3.3	Συγκριτική Προσέγγιση Πλήρους και Άμεσης Κοστολόγησης.....	Σελ.33
3.4	Περιθώριο Συνεισφοράς (Contribution Margin).....	Σελ.35
3.4.1	Δείκτης Περιθωρίου Συνεισφοράς (CM Ratio).....	Σελ.40
3.4.2	Δείκτης Περιθωρίου Συνεισφοράς (CM Ratio) (Με Μεταβαλλόμενα Σταθερά Κόστη και Όγκο Πωλήσεων).....	Σελ.49
3.5	Γενική Συμπερασματολογία Του Περιθωρίου Συνεισφοράς.....	Σελ.51
Κεφάλαιο 4 <sup>ο</sup>		
4	Κοστολόγηση Βάση Δραστηριοτήτων ABC (Activity Based Costing).....	Σελ.52
4.1	Ιστορική Αναδρομή Κοστολόγησης ABC.....	Σελ.52
4.1.1	Παράγοντες Που Οδήγησαν Στην Υιοθέτηση Της Κοστολόγησης ABC.....	Σελ.53
4.1.1.1.	Η Τεχνολογία Της Πληροφορίας (Information Technology I.T.).....	Σελ.53
4.1.1.2	Αυτοματοποίηση Στην Παραγωγή Των Προϊόντων.....	Σελ.54
4.1.1.3	Αύξηση Των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.....	Σελ.54
4.1.1.4	Ανταγωνισμός.....	Σελ.55
4.2	Έννοιες Και Ορισμοί Της ABC Κοστολόγησης.....	Σελ.56
4.2.1	Ορισμοί Της ABC Κοστολόγησης.....	Σελ.56

4.2.2	Έννοιες	Της	ABC
Κοστολόγησης.....Σελ.59			
4.3	Τα Βασικά Βήματα Για Την Εφαρμογή Της Κοστολόγησης Με Βάση Τις Δραστηριότητες.....Σελ.62		
4.4	Πρακτική Εφαρμογή Της Κοστολόγησης Με Βάση Τις Δραστηριότητες.....Σελ.65		
4.5	Διαφορές Κοστολόγησης Βάσης Δραστηριοτήτων Και Κλασσικών Συστημάτων Κοστολόγησης.....Σελ.71		
4.6	Πλεονεκτήματα Και Μειονεκτήματα Της Κοστολόγησης Με Βάση Τις Δραστηριότητες.....Σελ.73		
4.6.1	Πλεονεκτήματα A.B.C. ....Σελ.73		
4.6.2	Μειονεκτήματα ΤΗΣ A.B.C.....Σελ.74		
Κεφάλαιο 5ο			
5	ThroughputAccounting– ΛογιστικήΔιεκπεραίωσης.....Σελ.75		
5.1.	Εισαγωγή	Throughput	Accounting
(T.A.).....Σελ.75			
5.2	Eliyahu		M.
Goldratt.....Σελ.76			
5.3	ΗΘεωρίαΤωνΠεριορισμών – TheTheoryofConstraints (TOC).....Σελ.77		
5.3.1.	Οι Θεμελιώδεις Αρχές Της Θεωρίας Των Περιορισμών.....Σελ.77		
5.3.2	Φάσεις Εφαρμογής Της Θεωρίας Των Περιορισμών.....Σελ.78		
5.3.3.	Στάδια Αντανάκλασης Της Θεωρίας ΤωνΠεριορισμών.....Σελ.79		
5.4	Ιστορική ΑναδρομήThroughputAccounting.....Σελ.80		
5.5	Διαφορές Συμβατικών ΣυστημάτωνΚοστολόγησης ΚαιThroughputAccounting...Σελ.82		

5.6 Πρακτική Εφαρμογή Throughput Accounting.....	Σελ.83
5.7 Πλεονεκτήματα Και Μειονεκτήματα Της Κοστολογικής Μεθόδου Throughput Accounting.....	.....Σελ.86
5.7.1 Πλεονεκτήματα Throughput Accounting.....	Σελ.86
5.7.2 Μειονεκτήματα Throughput Accounting.....	Σελ.87
6. Συμπεράσματα–Περιορισμοί-Προτάσεις Για Μελλοντική Έρευνα.....	Σελ.88
Βιβλιογραφία.....	Σελ.90

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Τίτλου Σπουδών.

Στόχος της είναι η παρουσίαση και η ανάλυση των υφιστάμενων κοστολογικών μεθόδων που απαντώνται στο επιστημονικό πεδίο της Διοικητικής Λογιστικής με μια προσθήκη της «νέας», μη ευρέως διαδεδομένης κοστολογικής μεθόδου καλούμενη ως ThroughputAccounting, που αναπτύχθηκε έχοντας ως βάση την Θεωρία των Περιορισμών και αναμένεται να υιοθετηθεί στο μέλλον από τις επιχειρήσεις, ερχόμενη να καλύψει τους ρυθμούς της ανταγωνιστικότητας και τις εν δυνάμει κοινωνικές, πολιτικές και οικονομικές αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον, όπως μέχρι πρότινος συνέβαινε αντίστοιχα και με την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων.

Αναλυτικότερα στην παραγόντων που επηρέασαν και οδήγησαν στις σημερινές κοστολογικές μεθόδους και πρακτικές. Έπειτα στο 2<sup>ο</sup> κεφάλαιο παρουσιάζονται οι έννοιες και οι ορισμοί οι οποίες κρίνονται ως μείζονος σημασίας και βοηθούν τον αναγνώστη ως προς την πλήρη και σαφής κατανόηση του επακόλουθου κειμένου. Στο 3<sup>ο</sup> κεφάλαιο αναφέρονται τα κλασσικά συστήματα κοστολόγησης, τα οποία καλούνται ως κλασσικά διότι κατέχουν την πρώτη θέση ως προς την χρήση τους και ως προγενέστερα όλων. Ακόμη δίνεται βάση στο περιθώριο συνεισφοράς και στο Δείκτη Περιθωρίου Συνεισφοράς, κοστολογικά εργαλεία αναπόσπαστα της Διοικητικής Επιστήμης καθώς επίσης αναλύονται και συγκρίνονται με παραδείγματα τα διαφορετικά αποτελέσματα που παρουσιάζουν για τα ίδια δεδομένα τα δύο παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, φαινόμενο το οποίο παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Προχωρώντας στο 4<sup>ο</sup> κεφάλαιο προβάλλεται και αναλύεται το ευρέως γνωστό και πιο διαδεδομένο κοστολογικό μοντέλο το οποίο βασίζεται στις δραστηριότητες της επιχείρησης. Γίνεται ιστορική ανασκόπηση των λόγων που οδήγησαν στην υιοθέτηση του, αναφέρονται χρήσιμες έννοιες και ορισμοί ώστε ο κάθε ενδιαφερόμενος να μπορεί να κατανοήσει μέσω παραδειγμάτων τον τρόπο λειτουργίας και την σύγκριση μεταξύ της κοστολόγησης με βάση της δραστηριότητες και των κλασσικών συστημάτων. Το 5<sup>ο</sup> και προτελευταίο κεφάλαιο αναφέρεται στην Θεωρία των Περιορισμών η οποία αποτελεί την απαρχή του ThroughputAccounting καθώς γίνεται και μια μικρή εισήγηση ως προς τον Goldratt που θεωρείται πατέρας των ανωτέρω αλλά και τις υφιστάμενες έως σήμερα διαμάχες. Επιπλέον γίνεται θεωρητική σύγκριση με τα ήδη υπάρχοντα κοστολογικά

συστήματα καθώς δίνεται και παράδειγμα κατανόησης. Τέλος το 6<sup>ο</sup> κεφάλαιο απαρτίζεται από τον επίλογο και τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>**

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

#### **1.1.Η Διοικητική Επιστήμη**

Με τον όρο «Διοίκηση» νοείται η επίβλεψη αλλά και ο συντονισμός μιας οικονομικής οντότητας ώστε να διασφαλίσει και να επιφέρει τα ορθά αποτελέσματα , τα οποία θα καθιστούν, τον συγκεκριμένο φορέα μια υγιής και αποτελεσματική επιχείρηση με όραμα και δυνατότητα συνέχισης των οικονομικών της δραστηριοτήτων (goingconcern).

Μέσα από την Διοικητική επιστήμη απορρέει και η επιστήμη της διοικητικής λογιστικής η οποία ορίζει και παρέχει τις κατευθυντήριες γραμμές που διαδραματίζουν πρωτεύοντα ρόλο στην βιωσιμότητα μιας επιχείρησης αφού οριοθετεί τις «κόκκινες γραμμές» ως προς τα παραγωγικά κόστη, τα αποθέματα, την κερδοφορία και κάθε κατασταλτικό παράγοντα ο οποίος επηρεάζει το Νεκρό Σημείο μια επιχείρησης και θα μπορούσε να αποβεί μοιραίος ακόμα και για επιχειρήσεις πολύ καλά εδραιωμένες στην αγορά εργασίας.

Η διοικητική λογιστική δεν θα πρέπει σε καμία περίπτωση να συγχέεται με άλλους τύπους της λογιστικής επιστήμης. Όπως για παράδειγμα την φορολογική λογιστική κ.ο.κ. αφού δεν βασίζεται σε πρότυπα και λογιστικά καλούπια αλλά υφίσταται απλά για να παρέχει μείζονος σημασίας πληροφόρηση τόσο σε εσωτερικούς όσο και σε εξωτερικούς χρήστες, διαμέσου της αναγνώρισης , της καταγραφής και της αποτίμησης των λογιστικών γεγονότων, έτσι ώστε να κατευθύνει τους χρήστες στην λήψη ορθών αποφάσεων ως προς τα οικονομικά τους συμφέροντα.

#### **1.2. Ιστορική Αναδρομή**



Η εμφάνιση της διοικητικής λογιστικής εντοπίζεται από αρχαιοτάτων χρόνων περίπου στα τέλη του 19<sup>ου</sup> αιώνα όπου διαδραματίζεται και η αμερικανική βιομηχανική επανάσταση. Η μεγάλη και βαριά βιομηχανία του Αμερικάνικου κράτους, η οποία αποτελούνταν κυρίως από την κλωστοϋφαντουργία , άνθρακα και χάλυβα κ.α. είχε ήδη δημιουργήσει την επιτακτική ανάγκη και την ύπαρξη της διοικητικής λογιστικής αφού η κοστολόγηση και τα παραγωγικά κόστη τέτοιου είδους προϊόντων δεν ήταν εφικτό να διαχειριστούν διαφορετικά.

Τον 20<sup>ο</sup> αιώνα ο εκδημοκρατισμός της πίστωσης στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και η εξέλιξη του δανεισμού των επιχειρήσεων από την πλευρά της κεφαλαιαγοράς κατέστησε επιτακτική την ανάγκη της χρηματοοικονομικής λογιστικής και της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Ως αποτέλεσμα αυτή η εξέλιξη επέφερε μια παροδική σύγχυση στην εμπλοκή της χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής και έτσι επέρχεται η ανάγκη για τον διαχωρισμό αυτών κρατώντας συγκεκριμένα πρότυπα ως προς την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά αφήνοντας το ελεύθερο στην διοικητική λογιστική να συντάσσει τις δικές τις καταστάσεις έτσι ώστε να είναι πρακτικές και να παρέχουν την απαιτούμενη πληροφόρηση για την οποία υφίστανται.

The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business Alfred D. Chandler Jr.

Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting by H. Thomas Johnson,Robert S. Kaplan

### **ΠΙΝΑΚΑΣ 1.1. Διαφορές Χρηματοοικονομικής Και Διοικητικής Λογιστικής**

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ : Αποτελεί την καταγραφή, την εκτίμηση, την οργάνωση και την σύνοψη όλων των οικονομικών και λογιστικών δεδομένων	
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ

ΛΟΓΟΣΤΙΚΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
Έκθεση προς τους φυσικούς φορείς που δεν σχετίζονται με τον οργανισμό (ιδιοκτήτες, δανειστές, φορολογικές αρχές, ελεγκτικές αρχές)	Εκθέσεις που απευθύνονται εντός του οργανισμού για τον σχεδιασμό, την διοίκηση και την παρακίνηση. Τον έλεγχο και την αξιολόγηση της αποδοχής.
Έμφαση στη συνοπτική παρουσίαση των οικονομικών συνεπειών-ενεργειών που έγιναν στο παρελθόν.	Έμφαση σε αποφάσεις και προοπτικές του μέλλοντος.
Έμφαση στην αντικειμενικότητα και στην επαληθευσιμότητα των δεδομένων.	Έμφαση στην βασιμότητα των δεδομένων.
Απαιτείται ακρίβεια πληροφοριών.	Απαιτήση για έγκαιρη πληροφόρηση.
Παρουσίαση μόνον συνοπτικών δεδομένων για ολόκληρο τον οργανισμό	Λεπτομερείς ταμειακές εκθέσεις σχετικά με τα μέρη, τα προϊόντα, τους πελάτες και εργαζόμενους.
Υποχρέωση πιστής ακολουθίας των γενικών αποδεκτών λογιστικών αρχών.	Δεν υφίσταται υποχρέωση ακολουθίας των γενικών αποδεκτών λογιστικών αρχών.
Υποχρέωση παρουσίασης εξωτερικών εκθέσεων.	Δεν υφίσταται υποχρέωση εφαρμογής.

Garrison Noreen Διοικητική Λογιστική 2005

### 1.3 Έννοιες και Ορισμοί

### Κόστος (Cost):

Είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την

### Κοστολόγηση – Λογιστική Κόστους:(CostAccounting):

Είναι η διαδικασία μετρήσεως αναλύσεως, υπολογισμού και παρουσιάσεως του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχειρήσεως καθώς και της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας.

Θεωρία και Λογιστική Κόστους ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ 2011

### Προϋπολογισμός(Budget):

Ένα λεπτομερές σχέδιο που αφορά το μέλλον συνήθως εκφρασμένο σε επίσημους ποσοτικούς όρους.

garrison Noreen 2005

### Πρώτες Ύλες (Raw Materials) :

Υλικά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος

garrison Noreen 2005

### ΧρόνοςΔιεκπεραίωσης (Throughput Time) :

Ο χρόνος που απαιτείται για να παραχθεί ένα ολοκληρωμένο τεμάχιο προϊόντος ξεκινώντας από τις πρώτες ύλες.

garrison Noreen 2005

### ΧρηματοοικονομικήΛογιστική ( Financial Accounting) :

Η φάση της λογιστικής που ασχολείται με την παροχή πληροφοριών στους μετόχους , στους πιστωτές και σε άλλους εκτός οργανισμού χρήστες.

garrisonNoreen 2005

### Τη Στιγμή ΠουΧρειάζεται (JustInTime) :

Ένα σύστημα ελέγχου παραγωγής και αποθεμάτων στο οποίο αγοράζονται μόνο όσα υλικά και παράγονται μόνο όσα προϊόντα χρειάζονται για να καλυφθεί η πραγματική ζήτηση των πελατών.

garrison Noreen 2005

### ΕπιχειρηματικήΔιαδικασία (Business Process) :

Μια σειρά από βήματα που ακολουθούνται για να εκτελεστεί μια συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα.

garrison Noreen 2005

#### Ημιτελή Προϊόντα (Work In Progress) :

Τεμάχια προϊόντος που δεν έχουν ακόμα ολοκληρωθεί και απαιτούν περαιτέρω επεξεργασία για να γίνουν έτοιμα προς πώληση σε πελάτες.

garrisonNoreen 2005

#### Ανατροφοδότηση (Feedback) :

Λογιστικές και άλλες αναφορές οι οποίες βοηθούν τα στελέχη να παρακολουθούν την απόδοση και να εστιάζουν την προσοχή τους σε προβλήματα ή και σε ευκαιρίες που διαφορετικά θα περνούσαν απαρατήρητα.

garrison Noreen 2005

#### Διοικητική Λογιστική ( Managerial Accounting):

Η φάση της λογιστικής που ασχολείται , με την παροχή πληροφοριών σε στελέχη που θα τις χρησιμοποιήσουν στον σχεδιασμό και τον έλεγχο των λειτουργιών και στη λήψη αποφάσεων.

garrison Noreen 2005

#### Διοίκηση Ολικής Ποιότητας (Total Quality Management – TQM) :

Μια μέθοδος συνεχούς βελτίωσης που εστιάζει την προσοχή της στους πελάτες και χρησιμοποιεί ομάδες εργαζομένων της πρώτης γραμμής για τον συστηματικό εντοπισμό και την επίλυση προβλημάτων.

garrisonNoreen 2005

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

#### 2.1 Κοστολόγηση – Λογιστική Κόστους

Κατά το παρελθόν η κοστολόγηση έφερε την ονομασία Βιομηχανική Λογιστική αφού γινόταν κατά αποκλειστικότητα χρήση τηςστις βιομηχανικές παραγωγικές μονάδες. Σήμερα η κοστολόγηση όντας επιστήμη ακολουθεί τις εξελίξεις της αγοράς και απαντάται και σε άλλους τομείς όπως εμπορικές επιχειρήσεις , επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών , Δημόσιους οργανισμούς και άλλες οικονομικές οντότητες. Επιπρόσθετα εφαρμόζεται ακόμα και κερδοσκοπικούς αλλά και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς όπως είναι τα νοσοκομεία, τα σχολεία και τα πανεπιστήμια.

##### 2.1.1. Βασικοί σκοποί της κοστολόγησης

- A) Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων.
- B) Η υποβοήθηση της διοικήσεως μια επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού
- Γ) Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχειρήσεως
- Δ) Η εσωτερική αναδιάρθρωση και η χρήση των στοιχείων για την καλύτερη οργάνωση , τον σχεδιασμό , τον προγραμματισμό καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

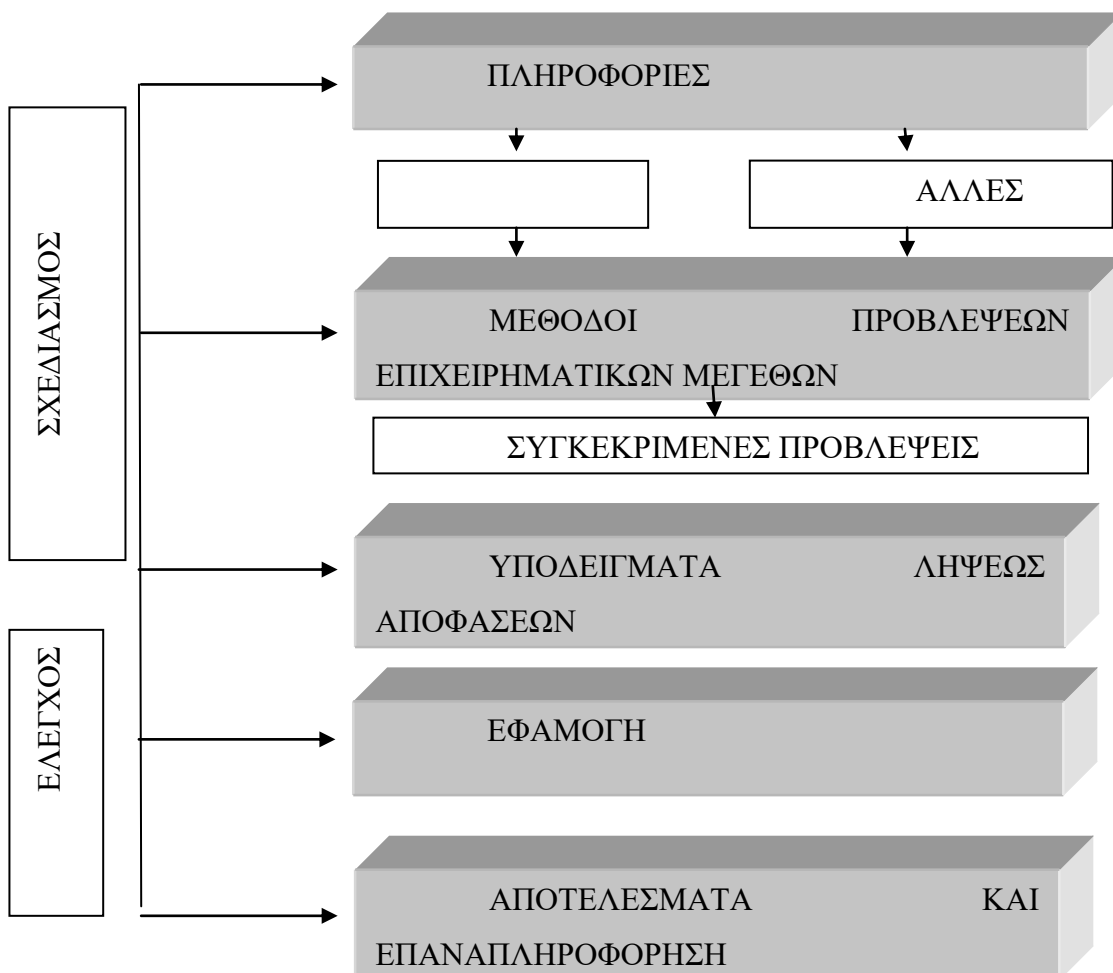
##### 2.1.2 Δραστηριότητεςενασχόλησης της κοστολόγησης

A) Παρουσίαση του κόστους περιληπτικά ή λεπτομερειακά στα διοικητικά στελέχη με στόχο την λήψη ορθών αποφάσεων και την σωστή ερμηνεία των στοιχείων του κόστους στα ενδιαφερόμενα μέρη εντός και εκτός της επιχείρησης.

B) Την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή υπηρεσιών.

Γ) Την καταχώρηση του κόστους στα αντίστοιχα λογιστικά βιβλία, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους. Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό.

Θεωρία και Λογιστική Κόστους ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ 2011



**Διάγραμμα 2.1**  
**Λογιστικά Στοιχεία Κόστους Και Λήψη Αποφάσεων.**

Charles T. Horgren: Cost Accounting a managerial emphasis 4<sup>th</sup> edition prentice hall

## **2.2.Κόστος – Έξοδο – Δαπάνη**

Το ΚΟΣΤΟΣ αποτελεί την μέτρηση των οικονομικών πόρων οι οποίοι θυσιάστηκαν είτε πρόκειται να θυσιαστούν στο μέλλον με σκοπό την επίτευξη ενός αντικειμενικού στόχου.

Το ΕΞΟΔΟ σαν έννοια περιέχει κάθε τι το οποίο αναλώνεται ξοδεύεται ή δαπανάται και πρόκειται να επιφέρει ένα οικονομικό κυρίως όφελος.

Η ΔΑΠΑΝΗ εμπεριέχει και τις προαναφερθείσες έννοιες , δηλαδή του κόστους και του εξόδου. Είναι μια γενικότερη ορολογία η οποία πολλές φορές συγχέεται από πολλούς και χρησιμοποιείται ως μία έννοια.

### **2.2.1. Διαφορές και ομοιότητες**

Το έξοδο έστω και σε μια μεμονωμένη στιγμή αποτελεί από την αρχή κόστος, ενώ το αντίστροφο δεν ισχύει.

Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται με την δαπάνη.

Το κόστος έως ότου φθάσει η στιγμή που θα πραγματοποιηθεί αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού. Από την άλλη το έξοδο από την στιγμή που δημιουργείται δεν αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού αλλά ενσωματώνεται και διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσεως μέσα στην οποία δημιουργείται.

Τα έξοδο και το κόστος ταυτίζονται ως ποσότητες εφόσον μετά την πώληση του αγαθού το κόστος εξαφανίζεται και μετατρέπεται σε έξοδο.

Το κόστος μπορεί να μεταφερθεί από χρήση σε χρήση. Αντιθέτως το έξοδο αφορά μονάχα την χρήση στην οποία πραγματοποιείται και δεν μεταφέρεται.

Το έξοδο συγκρίνεται με ένα άλλο έσοδο και από την συγκεκριμένη σύγκριση προκύπτει ένα θετικό είτε αρνητικό αποτέλεσμα εφόσον σπανίζουν οι περιπτώσεις όπου τα

έξοδα ισούνται με τα έσοδα. Αντιθέτως το κόστος συγκρίνεται με κάποιο άλλο είδος κόστους το οποίο είναι ταυτάριθμο.

Παγγείος 1993, Κωλέτση, Βενιέρης, Κοέν 2005

## 2.2.2. Διακρίσεις εξόδων

Ανάλογα με το πώς ενσωματώνονται στο κόστος διακρίνονται σε:

Άμεσα Έξοδα

Έμμεσα Έξοδα

Τα άμεσα έξοδα είναι εκείνα που σίγουρα αναλογούν σε ένα συγκεκριμένο προϊόν της επιχείρησης. Τέτοια έξοδα για παράδειγμα αποτελούν οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή ενός προϊόντος, οι μισθοί των εργαζομένων που έφεραν εις πέρας ένα έργο-παραγγελία, τα καύσιμα που καταναλώθηκαν σε μια μεταφορική εταιρία κ.ο.κ.

Τα έμμεσα έξοδα είναι εκείνα που δεν αναλογούν με σιγουριά σε ένα συγκεκριμένο προϊόν της επιχείρησης αλλά πραγματοποιούνται προς όφελος όλων των παραγόμενων μονάδων. Τέτοια είδους έξοδα για παράδειγμα φέρονται οι αποσβέσεις, το ηλεκτρικό ρεύμα κ.ο.κ. Συνήθως για την κοστολογική ενσωμάτωσή τους σε ένα προϊόν ή μια υπηρεσία γίνεται χρήση κάποιου αρμόδιου συντελεστή επιβαρύνσεως.

Επιπρόσθετα τα έμμεσα έξοδα διακρίνονται και σε:

Φύσει Έμμεσα

Θέσει Έμμεσα

Τα φύσει έμμεσα αφορούν εκείνα τα έξοδα τα οποία συνδέονται με το προϊόν χωρίς όμως φανερό αδιαμφισβήτητο τρόπο. Τέτοια έξοδα για παράδειγμα αποτελούν οι μισθοί των διοικητικών υπαλλήλων.

Τα θέσει έμμεσα αφορούν εκείνα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για χάρη ορισμένου προϊόντος όμως κατατάσσονται στα έμμεσα διότι είτε δεν υπάρχουν οι κατάλληλες λογιστικές – οργανωτικές τεχνικές οι οποίες θα μπορούσαν να κατηγοριοποιήσουν το έξοδο, είτε η εύρεση της ορθής κατηγοριοποίησης καθίσταται



ασύμφορη και τα οφέλη που θα προκύψουν θα είναι μικρότερα από τους πόρους που θα θυσιαστούν για την κατανομή του εξόδου. Με άλλα λόγια δηλαδή το έξοδο καθίσταται ως απαγορευτικό (prohibitivecost).

Ανάλογα με την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης (όγκος παραγωγής) διακρίνονται σε:

Σταθερά Έξοδα

Μεταβλητά Έξοδα

Τα σταθερά έξοδα αποτελούν εκείνα τα έξοδα τα οποία μέχρι ενός ορίου παραγωγικής δραστηριότητας δεν μεταβάλλονται. Μετά το πέρας αυτού του σημείου θα μεταβληθούν κατά ένα ποσό και θα παραμείνουν και πάλι σταθερά έως ότου ξεπεραστεί και το επόμενο οριακό επίπεδο παραγωγής.

Τέτοιο παράδειγμα αποτελεί το ενοίκιο. Ας υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση ενοικιάζει έναν αποθηκευτικό χώρο έναντι 1000€ όπου μπορεί να αποθηκεύει έως και 50.000 γλάστρες. Το ποσό των 1000€ αποτελεί σταθερό έξοδο εφόσον είτε η παραγωγή φθάσει τις 30.000 γλάστρες είτε τις 50.000 γλάστρες το ενοίκιο παραμένει σταθερό στο ποσό των 1000€. Όταν όμως η παραγωγή ανέλθει σε 50.500 γλάστρες η εν λόγω επιχείρηση θα χρειαστεί να ενοικιάσει και μια δεύτερη αποθήκη έναντι επιπλέον 1000€ επομένως τα σταθερά έξοδα από 1000€ θα ανέρχονται πλέον σε 2000€. Το οριακό επίπεδο παραγωγής που είναι ικανό να αυξήσει τα σταθερά έξοδα ανέρχεται σε 50.000 παραγόμενες μονάδες.

Τα Μεταβλητά Έξοδα είναι εκείνα τα έξοδα που εναλλάσσονται και επηρεάζονται ανάλογα με την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και διακρίνονται σε:

Αναλογικά Μεταβλητά Έξοδα

Αύξοντα Μεταβλητά Έξοδα

Φθίνοντα Μεταβλητά Έξοδα

Ακανόνιστα – Παλίνδρομα Μεταβλητά Έξοδα

Τα αναλογικά μεταβλητά Έξοδα είναι εκείνα τα οποία όσο αυξάνονται οι παραγόμενες μονάδες τόσο αυξάνονται και τα έξοδα αυτά.

Για παράδειγμα μια επιχείρηση η οποία παράγει πουκάμισα. Για ένα επίπεδο παραγωγής ενός τεμαχίου θα γίνει χρήση 10 κουμπιών χ 0,25€ ανά κουμπί θα έχουμε  $10 \cdot 0,25 \cdot 1 = 2,5\text{€}$  έξοδα για κουμπιά ανά τεμάχιο

Για ένα επίπεδο παραγωγής 3 τεμαχίων τα έξοδα ανέρχονται σε  $10 \cdot 0,25 \cdot 3 = 7,5\text{€}$

Για ένα επίπεδο παραγωγής 7 τεμαχίων τα έξοδα ανέρχονται σε  $10 \cdot 0,25 \cdot 7 = 17,5\text{€}$

Για ένα επίπεδο παραγωγής 12 τεμαχίων τα έξοδα ανέρχονται σε  $10 \cdot 0,25 \cdot 12 = 30\text{€}$

Τα αύξοντα μεταβλητά έξοδα αποτελούνται από εκείνα τα έξοδα τα οποία όσο αυξάνεται η παραγωγή στην εκάστοτε μονάδα τόσο αυξάνονται και αυτά.

Τέτοιο παράδειγμα αποτελεί η ηλεκτροδότηση, μη συμπεριλαμβανόμενου του παγίου που εμπεριέχεται σε κάθε λογαριασμό ηλεκτρικής ενέργειας και συγκαταλέγεται στα σταθερά έξοδα.

Ας γίνει η υπόθεση ότι για η προαναφερθείσα επιχείρηση, η οποία παράγει πουκάμισα, διαθέτει ένα μηχάνημα για την αρχική κοπή του πατρών. Το αντίστοιχο μηχάνημα καταναλώνει 0,11€ ανά κιλοβατώρα. Επιπρόσθετα υποθέτουμε ότι χρειάζονται τέσσερα (4) λεπτά για να κοπεί το κάθε πατρόν. Επομένως για δέκα (10) πουκάμισα το κόστος ηλεκτροδότησης ανέρχεται στα  $10 \cdot 4 \cdot 0,11 = 4,4\text{€}$  και αντίστοιχα 0,44€ ανά πουκάμισο. Έως αυτό το σημείο θα μπορούσε να θεωρηθεί δικαίως ότι το εν λόγω κόστος δεν αποτελεί ένα αύξον μεταβλητό έξοδο αλλά ένα αναλογικό μεταβλητό έξοδο. Εάν όμως συμπεριλάβουμε υπόψη ότι βάση προβλέψεων που έγιναν από τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης, πως δεν θα ξεπεράσουν τις χίλιες (1000) κιλοβατώρες μηνιαία επιτεύχθηκε συμφωνία με την προμηθεύοντα εταιρία παροχής ηλεκτρικής ενέργειας ότι έως τις χίλιες (1000) κιλοβατώρες οι τιμή χρέωσης θα ανέρχεται σε 0,11€ ανά κιλοβατώρα και μετά το πέρας αυτών η τιμή θα αυξάνεται κατά 0,01€ για κάθε επιπλέον καταναλωμένη κιλοβατώρα. Με αυτόν τον τρόπο και δεδομένου ότι η εταιρία εκτίμησε ότι το όριο των χιλίων (1000) κιλοβατάρων υπερκαλύπτει τις ανάγκες της για ηλεκτροδότηση επέτυχε την μείωση του παγίου (σταθερό

έξοδο) κατά 10 τοις εκατό (10%). Πέντε μήνες αργότερα η βιομηχανία πουκαμίσων συνάπτει εκτάκτως μια συμφωνία με μεγάλη αλυσίδα καταστημάτων και κατά συνέπεια αυξάνεται κατά πολύ η παραγωγή και αυτομάτως και η κατανάλωση ρεύματος. Έτσι το ηλεκτρικό ρεύμα μετά το πέρας των χιλίων (1000) κιλοβατώραν μετατρέπεται από αναλογικό μεταβλητό έξοδο δε αύξων μεταβλητό έξοδο με βάση την παραγωγή

Αντίστοιχα τα φθίνοντα μεταβλητά έξοδα αποτελούν εκείνα τα έξοδα τα οποία όσο αυξάνει το επίπεδο παραγωγής τόσο μειώνονται. Χρησιμοποιώντας και πάλι το προαναφερθέν παράδειγμα ώστε να γίνει όσο περισσότερο κατανοητή γίνεται η διάκριση μεταξύ αυξόντων και φθινόντων μεταβλητών εξόδων μπορούμε να υποθέσουμε ότι:

Αντί της συμφωνίας πως μετά το πέρας των χιλίων (1000) κιλοβατώραν η τιμή ανά κιλοβατώρα θα αυξάνεται κατά 0,01€ ανά κιλοβατώρα η διοίκηση συμφωνεί σε έκπτωση κατά ένα τοις εκατό (1%) ανά τριακόσιες (300) κιλοβατώρες με την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης αποπληρωμής του ηλεκτρικού ρεύματος. Επομένως εάν όπως υποθέσαμε προηγουμένως χρειάζονταν 0,44€ σε κόστος ηλεκτρικού ρεύματος ανά πουκάμισο, για έναν όγκο παραγωγής για τον οποίον απαιτούνται 301 κιλοβατώρες το κόστος ανά τεμάχιο πουκαμίσου θα μειωθεί κατά ένα τοις εκατό (1%). Αντιστοίχως για ένα επόμενο επίπεδο παραγωγής το οποίο θα χρήζει 302-601 κιλοβατώρες το κόστος ανά τεμάχιο πουκαμίσου α μειωθεί κατά δύο τοις εκατό (2%) και ούτε ο καθεξής. Άρα όσο αυξάνεται η παραγωγή τόσο μειώνεται το μεταβλητό κόστος. Ιξού και η έννοια φθίνων δηλαδή μειούμενο μεταβλητό κόστος.

Τα ακανόνιστα – παλίνδρομα μεταβλητά έξοδα (semi-variable cost) είναι αποδεκτά από την διοικητική λογιστική και αποτελούν εκείνα τα έξοδα τα οποία ουσιαστικά είναι μικτά. Δηλαδή ένα κομμάτι τους είναι σταθερό και ένα άλλο μεταβάλλεται ανάλογα με την παραγωγή. Ένα από τα χαρακτηριστικότερα παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι το ηλεκτρικό ρεύμα το οποίο αποτελείται από τις σταθερές δαπάνες, η οποίες συνήθως είναι τα δημοτικά τέλη και τα λοιπά, και την ανάλογη χρέωση της καταναλώσεως του ηλεκτρικού ρεύματος η οποία είναι μεταβλητή.

Ανάλογα με την ενσωμάτωση του ζήτου ο κόστος διακρίνονται σε:

Κοστολογήσιμα Έξοδα

Μη Κοστολογήσιμα Έξοδα

Τα κοστολογήσιμα έξοδα είναι εκείνα τα οποία εμπεριέχονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων δηλαδή πραγματοποιούνται χάρη της κύριας εκμετάλλευσής τους και επιπροσθέτως αναγνωρίζονται φορολογικά. Τέτοια έξοδα για παράδειγμα αποτελούν τα έξοδα πρώτων υλών.

Τα μη κοστολογήσιμα έξοδα αντιθέτως είναι εκείνα τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπόκεινται σε καμία αναγνώριση εντός του κόστους παραγωγής. Συνήθως συνδέονται με αδράξεις ευκαιριών ή και ατυχήσασες περιπτώσεις και δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Παράδειγμα τέτοιων εξόδων αποτελεί για παράδειγμα ένα χαμηλότοκο δάνειο που θα χρησιμοποιηθεί στην παραγωγική διαδικασία ή ακόμα και κάποια μη αναμενόμενη φθορά σε κάποιο βασικό μηχάνημα στη γραμμή παραγωγής.

Ανάλογα με τον χρόνο διάθεσής τους τα έξοδα διακρίνονται σε:

Δεδουλευμένα Έξοδα

Μη Δεδουλευμένα Έξοδα

Διφορούμενα Έξοδα

Τα δεδουλευμένα έξοδα αποτελούν εκείνα τα έξοδα τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε στο τρέχων λογιστικό έτος και είναι κοστολογήσιμα.

Τα μη δεδουλευμένα έξοδα αποτελούν εκείνα τα έξοδα τα οποία δεν ενσωματώνονται στο κόστος για το λόγο ότι αφορούν άλλα μεταγενέστερα οικονομικά έτη, στα οποία μέσα και θα πραγματοποιηθούν. Στην ουσία τα μη δεδουλευμένα έξοδα αντιπροσωπεύουν τις απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας.

Τα διφορούμενα έξοδα αποτελούν μια προς εξέταση κατηγορία για το λόγο ότι οι απόψεις για την υφιστάμενη κατηγορία διχάζονται. Στην ουσία αποτελούν τα έξοδα τα οποία θα μπορούσαν να συμπεριληφθούν και στις δυο κατηγορίες (δεδουλευμένα και μη). Τέτοια παραδείγματα εξόδων είναι οι εκπτώσεις των πωλήσεων, προμήθειες για μεσιτείες και πρακτορείες κ.α.

Ανάλογα εάν κεφαλαιοποιούνται ή όχι τα έξοδα διακρίνονται σε:

Κεφαλαιοποιούμενα Έξοδα

Μη Κεφαλαιοποιούμενα Έξοδα

Τα κεφαλαιοποιούμενα έξοδα είναι εκείνα τα οποία πραγματοποιούνται και τα οφέλη που πρόκειται να επιφέρουν δεν αφορούν μονάχα την τρέχοντα λογιστική χρήση αλλά και επόμενες. Τέτοια για παράδειγμα αποτελούν έξοδα για κτίρια κ.λπ.

Τα μη κεφαλαιοποιούμενα έξοδα αποτελούν εκείνα τα έξοδα τα οποία δεν πρόκειται να παράγουν κάποια υπεραξία στο μέλλον διότι φθείρονται και στο τέλος αχρηστεύονται. Τέτοια για παράδειγμα είναι τα μεταφορικά μέσα.

Ανάλογα με τον επιμερισμό τους τα έξοδα διακρίνονται σε:

Έξοδα κατά είδος

Έξοδα κατά λειτουργία

Τα κατά είδος έξοδα ουσιαστικά υποδηλώνουν για ποιο λόγο διενεργήθηκε ένα έξοδο δηλαδή στην ουσία δηλώνουν την φύση του εξόδου

Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι:

A) Διαφημίσεις

B) Προμήθειες – Μεσιτείες

Γ) Μισθοί – Αποζημιώσεις προσωπικού

Δ) Ενοίκια

E) Ασφάλιστρα

ΣΤ) Αποσβέσεις κ.α.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι σχετικά με τα έξοδα κατά είδος είναι αρκετά δύσκολο να γίνει αντιληπτό για ποιόν τομέα ή λειτουργία πραγματοποιήθηκαν ουσιαστικά. Επομένως για την αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού και την σωστή κατάταξη των εξόδων χρησιμοποιούμε για τα έμμεσα-κατά είδος έξοδα κριτήρια επιμερισμού, ενώ όσον αφορά τα γενικά έξοδα τα κατηγοριοποιούμε σε:

Άμεση εργασία

Πρώτες ύλες

Ώρες λειτουργίας μηχανών κ.α.

Τα κατά λειτουργία έξοδα διακρίνονται σε πέντε βασικές κατηγορίες:

A) Έξοδα χρηματοδότησης

B) Έξοδα διάθεσης

Γ) Έξοδα εφοδιασμού

Δ) Έξοδα παραγωγής

E) Έξοδα διοίκησης

Ανάλογα με την περιοδικότητα, την ρυθμικότητα και την επαναληπτικότητα ή την έλλειψη αυτών τα έξοδα διακρίνονται σε:

Ομαλά Έξοδα

Ανώμαλα Έξοδα

Έκτακτα Έξοδα

Τα ομαλά έξοδα αποτελούν εκείνα τα έξοδα τα οποία είναι αναμενόμενα από την επιχείρηση και δεν υπερβαίνουν τα προϋπολογισθέντα έξοδα.

Τα ανώμαλα έξοδα είναι εκείνα τα έξοδα τα οποία προκύπτουν ξαφνικά και φυσικά είναι εκτός προϋπολογισθέντων. Τέτοια έξοδα για παράδειγμα μπορούν να είναι για παράδειγμα οι τόκοι υπερημερίας ενός δανείου.

Τα έκτακτα έξοδα αφορούν τα μη αναμενόμενα έξοδα όπως για παράδειγμα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και σύσταση μιας εταιρείας.

### 2.2.3. Μελέτη περίπτωσης υπολειτουργίας επιχείρησης

Στην παραπάνω διάκριση των εξόδων ενδιαφέρων προκαλεί το ερώτημα εάν για παράδειγμα η παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης επέλθει κάτω από το όριο της ομαλής λειτουργίας της θα πρέπει να συνυπολογιστούν όλα τα σταθερά έξοδα ή μέρος αυτών εφόσον η επιχείρηση ουσιαστικά υπολειτουργεί;

Ας πάρουμε για παράδειγμα την επιχείρηση ΚΛΩΣΤΟΨΦΑΝΤΕΞ Α.Ε. η οποία παράγει σε έναν ομαλό παραγωγικό κύκλο λειτουργίας 10.000 τεμάχια πουκάμισων. Τα σταθερά της έξοδα ανέρχονται σε 50.000€ (FIXCOST) ενώ τα μεταβλητά της σε 20€ ανά πουκάμισο (VARIABLECOST).

Για μια δεδομένη ομαλή λειτουργία το κόστος ανά πουκάμισο θα ανέρχεται σε:

Σταθερά έξοδα 50.000€

Μεταβλητά έξοδα  $10.000 * 20€ = 200.000€$

Σύνολο εξόδων :  $50.000 + 200.000 = 250.000€$

Ανά μονάδα κόστος :  $250.000 / 10.000 = 25€$  ανά πουκάμισο.

Εάν κάποια χρονική στιγμή λόγω διαφόρων αστάθμητων παραγόντων η επιχείρηση παρουσιάσει μια ανωμαλία στην παραγωγική της δραστηριότητα και η παραγωγή της μειωθεί κατά 30% ποιο θα ήταν το κόστος ανά μονάδα προϊόντος;

Σταθερά έξοδα 50.000€

Μεταβλητά έξοδα:  $7.000 * 20€ = 140.000€$

Σύνολο εξόδων:  $50.000 + 140.000 = 190.000€$

Ανά μονάδα κόστος :  $190.000 / 7000 = 27,15€$  ανά πουκάμισο

Ενώ

Σταθερά έξοδα (μειούμενα κατά 30%) = 35.000€

Μεταβλητά έξοδα:  $7000 \cdot 0,20 = 140.000\text{€}$

Σύνολο εξόδων :  $35.000 + 140.000 = 175.000\text{€}$

Ανά μονάδα κόστος :  $175.000 / 7000 = 25\text{€}$

Επομένως όπως διακρίνεται αν ενσωματώνουμε τα σταθερά κόστη ολόκληρα και όχι ένα αναλογικό μέρος αυτών μέσα στην παραγωγή το ανά μονάδα κόστος εμφανίζεται κυμαινόμενο ακολουθώντας της ανωμαλίες του ρυθμού παραγωγής. Τέτοιου είδους ενέργειες συνήθως επιφέρουν λανθασμένες αντιλήψεις και κατά συνέπεια λανθασμένες αποφάσεις της διοίκησης.

### **2.3.Γενικές Έννοιες Και Ορισμοί Εξόδων**

#### **ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ (STANDARD COST):**

Αποτελεί το κόστος το οποίο αφορά τις ανά μονάδα παραγωγής δαπάνες με δεδομένο το γεγονός ότι η επιχείρηση λειτουργεί με ορθολογικό τρόπο. Μέσα στο πρότυπο κόστος υπολογίζονται οι πρώτες ύλες, οι ώρες άμεσης εργασίας ή οι ώρες λειτουργίας των μηχανών και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που ουσιαστικά εμπεριέχουν όλα τα έμμεσα έξοδα.

#### **ΚΟΣΤΟΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ (OPPORTUNITY COST):**

Αφορά το κόστος εκείνο το οποίο προκύπτει διότι δεν δημιουργήθηκε μία πώληση ή πάρθηκε μια λανθασμένη απόφαση. Τέτοιες περιπτώσεις για παράδειγμα αποτελούν όταν δεν υπάρχουν ετοιμοπαράδοτα προϊόντα προς πώληση ή αντίστοιχα όταν επιλέγουμε λάθος επιμερισμό των εξόδων και καταλήγουμε σε λανθασμένες αποφάσεις όπως προαναφέρεται στο παράδειγμα στο υποκεφάλαιο 2.2.3.

#### **ΕΠΟΧΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ (SEASONAL COST):**

Είναι εκείνο το κόστος το οποίο παρουσιάζεται κατά εποχικότητα στην επιχείρηση και δεν θα έπρεπε να ενσωματώνεται και κατά εποχικότητα στο ανά μονάδα κόστος τη στιγμή που εμφανίζεται αλλά να επιμερίζεται σε ετήσια βάση. Για παράδειγμα μια παραγωγική μονάδα σιροπιαστών γλυκών χρειάζεται αρκετούς τόνους καρύδια τα οποία θα χρησιμοποιεί μέσα στα γλυκά. Η συγκεκριμένη πρώτη ύλη είναι εποχική και αγοράζεται κάθε



φθινόπωρο για όλο το χρόνο. Το κόστος της θα πρέπει να αναλογισθεί σε όλη την ετήσια παραγωγή γλυκισμάτων και όχι στην τριμηνιαία παραγωγή του φθινοπώρου.

#### ΟΡΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ (MARGINALCOST):

Το οριακό κόστος παρουσιάζει την αύξηση του κόστους εάν αυξήσουμε την παραγωγή κατά μία μονάδα.

#### ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ (ACTUALCOST):

Πολλές φορές καλείται και ιστορικό κόστος. Παρουσιάζει το υπολογισθέν κόστος το οποίο επέρχεται μετά το πέρας της παραγωγικής διαδικασίας και βάση των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί.

#### ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ (PREDETERMINEDCOST):

Αφορά το προβλεπόμενο κόστος το οποίο υπολογίζει η επιχείρηση πριν την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας και συνήθως χρησιμοποιείται για προσφορές σε μειοδοτικούς διαγωνισμούς είτε προς ενημέρωση των καταναλωτών κ.λ.π

#### ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ (MANUFACTURINGCOST):

Πολλές φορές ονομάζεται και βιομηχανικό κόστος και αποτελεί το συνολικό κόστος του έτοιμου προϊόντος το οποίο συμπεριλαμβάνει τις πρώτες ύλες , εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία είναι άμεσα σχετιζόμενα με το προϊόν.

#### ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΚΟΣΤΟΣ (IMPUTEDCOST):

Καλείται το κόστος το οποίο ουσιαστικά βασίζεται σε υπολογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα. Τις περισσότερες φορές το τεκμαρτό κόστος δεν είναι πραγματικό όμως λαμβάνεται υπόψιν σαν πραγματικό.

#### ΠΗΠΤΟΝ – ΟΥΔΕΤΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ (SUNKCOST):

Καλείται το κόστος το οποίο επέρχεται για μια και μοναδική φορά και δεν θα ξαναπαράξει. Επομένως δεν είναι συνυπολογισμό παράγοντας σε μελλοντικές λήψεις αποφάσεων.

Όλα τα προαναφερόμενα είδη κόστους καλύπτουν ενδεικτικά μια ευρεία γκάμα διακρίσεων των διαφόρων τύπων κόστους. Στην παρούσα διπλωματική αναφέρονται ενδεικτικά κάποια έτσι ώστε να γίνει αντιληπτό το γεγονός ότι το κόστος ως έννοια εμπεριέχει πολύπλευρες προσεγγίσεις οι οποίες καθίστανται χρήσιμες ανάλογα με το πεδίο εφαρμογής τους και το εξεταζόμενο περιεχόμενο.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **ΑΜΕΣΗ (ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ) ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ (ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ) ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Στο προηγούμενο κεφάλαιο συναντάται μια εκτενής ανάλυση και σύγκριση σχετικά με τους διάφορους τύπους του κόστους και των εξόδων που απαντώνται στην διοικητική λογιστική καθώς και γίνεται σύγκριση μεταξύ αυτών. Έχοντας λοιπόν τις κατάλληλες επιγραμματικές γνώσεις περί κόστους , εξόδου και δαπάνης αλλά και του τι εννοούμε με την έννοια μεταβλητά και σταθερά κόστη μπορούμε να προχωρήσουμε στην παρουσίαση των δύο κλασσικών συστημάτων κοστολόγησης.

Για δεκαετίες υφίσταται σύγκρουση μεταξύ των δύο αυτών μεθόδων. Στο παρών κεφάλαιο δεν είναι σκοπός ούτε να επικροτηθεί αλλά ούτε να απορριφθεί καμία εκ των δύο μεθόδων. Θα ακολουθήσει επεξήγηση ανάλυση και σύγκριση με μοναδικό στόχο την καλύτερη κατανόηση και χρήση αυτών από διοικητικά και εν δυνάμει διοικητικά στελέχη και όχι την κατάκριση και απόρριψη κάποιας εξ αυτών.

#### **3.1. Πλήρης – Απορροφητική Κοστολόγηση (Absorption Costing).**

Η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση επιβαρύνει το κόστος παραγωγής με το συνολικό κόστος όλης της παραγωγικής διαδικασίας. Δηλαδή λαμβάνει υπόψη το συνολικό κόστος των πρώτων υλών , της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων είτε αυτά αφορούν τα σταθερά ΓΒΕ είτε τα μεταβλητά ΓΒΕ. Η εφαρμογή αυτής της κλασσικής

μεθόδου κοστολόγησης προϋποθέτει ότι τα έξοδα θα επιμερισθούν στα διάφορα κόστη τα οποία αφορούν τα παραγόμενα προϊόντα. Σε αυτό το σημείο έγκειται το ενδιαφέρον ως προς τα ΓΒΕ τα οποία αποτελούνται όπως προαναφέρθηκε από τα μεταβλητά τα οποία μπορούν ευκολότερα να επιμεριστούν, λόγω του ότι συνήθως ακολουθούν μια μαθηματική αναλογία με βάση την παραγωγή αλλά και τα σταθερά τα οποία αφορούν όλη την επιχείρηση και συνήθως δεν ακολουθούν κάποια αναλογία βάση των ρυθμών παραγωγικής δραστηριότητας. Επομένως τα σταθερά ΓΒΕ θα πρέπει να επιμερίζονται στα διάφορα κέντρα κόστους.

Ο επιμερισμός των ΓΒΕ είναι μείζονος σημασίας διότι επηρεάζει έμμεσα τα αποτελέσματα χρήσης εφόσον διαδραματίζει πρωτεύοντα ρόλο στο κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια και στην κερδοφορία της οικονομικής οντότητας.

Διοικητική Λογιστική ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΚΟΥΣΣΕΝΙΔΗΣ 2015 Αειφόρος Λογιστική

Παρακάτω παρατίθεται η αλληλουχία με την οποία προκύπτουν τα κόστη παραχθέντων και πωληθέντων που επηρεάζουν όπως αναφέρθηκε τα αποτελέσματα χρήσης.

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1.1. Κόστος Παραχθέντων Και Κόστος Πωληθέντων

<b>ΚΟΣΤΟΣ Α ΥΛΩΝ</b>
<b>ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ Α ΥΛΩΝ</b>
<b>+ ΑΓΟΡΕΣ Α ΥΛΩΝ</b>
<b>= Α ΥΛΕΣ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>
<b>(ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ Α ΥΛΩΝ)</b>
<b>=ΚΟΣΤΟΣ Α ΥΛΩΝ</b>
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>
<b>+ ΚΟΣΤΟΣ Α ΥΛΩΝ</b>
<b>+ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>

<b>+ ΓΒΕ</b>
<b>= ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ</b>
<b>+ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>
<b>+ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ</b>
<b>ΑΡΧΗΣ</b>
<b>(ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ</b>
<b>ΤΕΛΟΥΣ)</b>
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>
<b>= ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ</b>
<b>+ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ</b>
<b>+ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ</b>
<b>ΕΤΟΙΜΩΝ</b>
<b>= ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΠΡΟΣ</b>
<b>ΔΙΑΘΕΣΗ</b>
<b>(ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ</b>
<b>ΕΤΟΙΜΩΝ)</b>
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>

(Σημειώσεις κ.Λαδά )

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Βάση Πλήρους-Απορροφητικής Κοστολόγησης)

<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>
<b>(ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ)</b>
<b>ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</b>
<b>(ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ)</b>
<b>(ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ)</b>
<b>ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>

(Διοικητική Λογιστική ΝεγκάκηςΚουσενίδης)

Όπως προκύπτει από τους παραπάνω πίνακες το κόστος πωληθέντων εμπλέκεται και επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα χρήσης τα οποία με την σειρά τους επηρεάζουν το αποτέλεσμα της κερδοφορίας της επιχείρησης. Επομένως ο υπολογισμός του κόστους πωληθέντων είναι πολύ σημαντικός διότι έμμεσα μπορεί να επηρεάσει σημαντικές αποφάσεις όχι μόνο από πλευράς διοίκησης στη λήψη αποφάσεων αλλά και από πλευράς εν δυνάμει εξωτερικών επενδυτών.

Παράδειγμα Κατανόησης (Διοικητική Λογιστική Νεγκάκης – Κουσενίδης -σελ.57-58)

Η εταιρία TZINEBAN ΑΕ κατασκευάζει και πουλάει μόνο ένα είδος παντελόνια τζιν για τα οποία προκύπτουν οι παρακάτω δαπάνες:

**ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΚΟΣΤΗ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:**

Άμεσα υλικά.....25€

Άμεση εργασία.....10€

Μεταβλητά ΓΒΕ.....7€

Μεταβλητές δαπάνες διοίκησης και πωλήσεων.....9€

**ΣΤΑΘΕΡΑ ΚΟΣΤΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:**

Σταθερά ΓΒΕ.....200.000€

Σταθερές δαπάνες διοίκησης και πωλήσεων.....150.000€

**ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020:**

Παραγόμενες μονάδες.....40.000 τζιν

Πωλήσεις 2020.....25000 τζιν

Τιμή πώλησης ανά παραγόμενη μονάδα..... 90€

### Εύρεση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής:

Με βάση την πλήρη – απορροφητική κλασική μέθοδο κοστολόγησης για την εύρεση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής θα συμπεριληφθούν και τα σταθερά αλλά και τα μεταβλητά κόστη. Επομένως θα έχουμε ως εξής:

Ανά μονάδα σταθερά ΓΒΕ:

Σταθερά ΓΒΕ / Παραγόμενες μονάδες =

200.000€ / 40.000 τζιν = 5€ ανά παραγόμενο τζιν

### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1.3. Κόστος ανά παραγόμενο Τζιν**

<b>ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟ ΤΖΙΝ</b>	
<b>ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ</b>	+25€
<b>ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ</b>	+10€
<b>ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ</b>	+7€
<b>ΓΒΕ</b>	
<b>ΣΤΑΘΕΡΑ ΓΒΕ</b>	+5€
<b>ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ</b>	=47€
<b>ΚΟΣΤΟΣ</b>	

### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1.4. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης Τζινεβαν Α.Ε. 2020**

<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΤΖΙΝΕΒΑΝ ΑΕ 2020</b>	
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ (25.000*90€)</b>	2.250.000€
<b>(ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ)</b>	(1.175.000€)
<b>(25000*47€)</b>	
<b>ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</b>	=1.075.000€
<b>(ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΕΞΟΔΑ</b>	(225.000€)
<b>ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ) (25.000*9€)</b>	
<b>(ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ</b>	(150.000€)
<b>ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ)</b>	
<b>ΚΠΦΚΤ</b>	=700.000€

### 3.2. Οριακή – Μεταβλητή – Άμεση (Direct – Variable Costing)

#### Κοστολόγηση

Η άμεση κοστολόγηση αποτελεί την δεύτερη κλασσική μέθοδο κοστολόγησης στην επιστήμη της διοικητικής λογιστικής. Η κύρια διαφορά που υφίσταται μεταξύ της άμεσης και της προεξεταζόμενης πλήρης κοστολόγησης εντοπίζεται στο γεγονός ότι η άμεση κοστολόγηση δεν λαμβάνει υπόψη και τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα αλλά μόνο άμεσα σχετιζόμενα κόστη με την παραγωγική διαδικασία του προϊόντος. Στην πραγματικότητα διαχωρίζει τα μεταβλητά από τα σταθερά κόστη και στο ανά μονάδα κόστος συνυπολογίζει μόνο τα μεταβλητά κόστη και όχι όλα τα κόστη όπως η πλήρης κοστολόγηση. Στην άμεση κοστολόγηση το μέρος των σταθερών εξόδων δηλαδή τα σταθερά ΓΒΕ και τα σταθερά έξοδα διοίκησης και πωλήσεων θεωρούνται κόστη περιόδου και εμφανίζονται και επηρεάζουν αποκλειστικά και μόνο τα αποτελέσματα χρήσης και όχι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2.1. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Βάση Άμεσης – Οριακής– Μεταβλητής) Κοστολόγησης.

ΠΩΛΗΣΕΙΣ
(ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ)
(ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ)
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ
(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ)
(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ)
(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ)
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Διοικητική Λογιστική ΝεγκάκηςΚουσενίδης

## Παράδειγμα Κατανόησης

Προσαρμόζοντας το παραπάνω παράδειγμα στα πρότυπα της άμεσης κοστολόγησης θα έχουμε:

Η εταιρία TZINEBAN ΑΕ κατασκευάζει και πωλεί μόνο ένα είδος παντελόνια τζιν για τα οποία προκύπτουν οι παρακάτω δαπάνες:

### ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΚΟΣΤΗ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:

Άμεσα υλικά.....25€

Άμεση εργασία.....10€

Μεταβλητά ΓΒΕ.....7€

Μεταβλητές δαπάνες διοίκησης και πωλήσεων.....9€

### ΣΤΑΘΕΡΑ ΚΟΣΤΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:

Σταθερά ΓΒΕ.....200.000€

Σταθερές δαπάνες διοίκησης και πωλήσεων.....150.000€

### ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020:

Παραγόμενες μονάδες.....40.000 τζιν

Πωλήσεις 2020.....25000 τζιν

Τιμή πώλησης ανά παραγόμενη μονάδα..... 90€

Εύρεση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής:



Με βάση τη μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης θα συμπεριλάβουμε μόνο τα άμεσα συνδεδεμένα κόστη με την παραγωγή για την εύρεση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής. Επομένως θα έχουμε:

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2.2. Κόστος ανά παραγόμενο Τζιν

ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΠΑΡΑΓΩΜΕΝΟ ΤΖΙΝ		
ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ		+25€
ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ		+10€
ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ		+7€
ΓΒΕ		
ΑΝΑ	ΜΟΝΑΔΑ	=42€
ΚΟΣΤΟΣ		

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2.3. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης Τζινεβαν Α.Ε. 2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΤΖΙΝΕΒΑΝ ΑΕ 2020		
ΠΩΛΗΣΕΙΣ (25.000*90€)		2.250.000€
(ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		(1.050.000€)
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ) (25000*42€)		
(ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ		(225.000)€
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ) (25.000*9€)		
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ		975.000€
(ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ		(150.000€)
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ)		
(ΣΤΑΘΕΡΑ ΓΒΕ)		(200.000€)
ΚΠΦΚΤ		625.000€

Έπειτα από την εφαρμογή των δύο μεθόδων κοστολόγησης στο ίδιο παράδειγμα παρατηρείται ότι με την άμεση μέθοδο τα Κέρδη Προ Φόρων Και Τόκων που προκύπτουν είναι μικρότερα από ότι με την μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης. Αυτό το αποτέλεσμα είναι απόρροια του γεγονότος ότι στην απορροφητική κοστολόγηση τα σταθερά ΓΒΕ

απορροφούνται από την παραγωγή και συνεπώς επιβαρύνουν το κόστος πωληθέντων μόνο ως συνάρτηση των πωλήσεων και όχι κατά όλο το ποσό όπως συμβαίνει στην άμεση μέθοδο. Δηλαδή στο παράδειγμα η διαφορά που προκύπτει (ΚΠΦΚΤ ΠΛΗΡΗΣ 700.000€ - ΚΠΦΚΤ ΑΜΕΣΗΣ 625.000€) της τάξεως των 75.000€ με την πλήρη μέθοδο έχουν αφανιστεί μέσα στο ανά μονάδα κόστος παραγωγής και αυτό επιτρέπει υψηλότερη κερδοφορία στην πλήρη και χαμηλότερη κερδοφορία στην άμεση μέθοδο.

### **3.3. Συγκριτική Προσέγγιση Πλήρους Και Άμεσης Κοστολόγησης.**

Έχοντας παρουσιάσει δύο απλά παραδείγματα των κλασικών μεθόδων κοστολόγησης είμαστε σε θέση να διακρίνουμε ότι:

Σχετικά με την άμεση – μεταβλητή κοστολόγηση παρατηρείται ότι μπορεί να παρέχει άμεση βοήθεια σε σχέση με τα αναμενόμενα αποτελέσματα αφού είναι ικανή να συνδυάζει των όγκο των πωλήσεων με τα αναλογούντα κόστη και να παρέχει γρήγορα και αξιόπιστα πληροφόρηση τόσο για τα αναμενόμενα κέρδη όσο και για το περιθώριο συνεισφοράς της κάθε παραγόμενης μονάδας και κατά επέκταση και για το νεκρό σημείο της επιχείρησης. Θα μπορούσε επομένως να ειπωθεί ότι η άμεση κοστολόγηση θα ήταν κατάλληλη και για επιχειρήσεις η οποίες ανήκουν στο κλάδο των μικρών επιχειρήσεων όπου χρειάζονται άμεσα και σωστά προβλέψιμα αποτελέσματα διότι μια λανθασμένη απόφαση για αυτές θα μπορούσε να αποβεί μοιραία. Με την μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης πέραν των άμεσων αποτελεσμάτων λόγω και του γεγονότος ότι λαμβάνεται υπόψη ο όγκος παραγωγής θα μπορούσε ενδεχομένως να προβλεφθεί και κάποιου είδους μη αναμενόμενη εποχικότητα του παραγόμενου προϊόντος η οποία ήταν εκτός πλάνων και θα επέφερε μεγάλη αναταραχή στην οικονομική οντότητα.

Σε αντίθεση με την άμεση – μεταβλητή κοστολόγηση η πλήρης περιορίζεται έμμεσα στο γεγονός ότι λαμβάνει ως δεδομένο έναν μέσο όρο παραγωγικού όγκου ετησίως. Φυσικά μια αυξομείωση πέραν των υπολογισθέντων ορίων παραγωγής θα επιφέρει τις αντίστοιχες επιπτώσεις στην κερδοφορία της επιχείρησης αλλά η μεγάλη και ενδιαφέρουσα διαφορά

έγκειται στο γεγονός ότι η σχέση μεταξύ παραγωγικού όγκου και αποθεμάτων επηρεάζει εκτός των κερδών και την αξία των αποθεμάτων. Κατά συνέπεια με την απορροφητική μέθοδο μπορεί να απαντώνται εκτός από αυξημένα κέρδη και αυξημένο ενεργητικό σε σχέση με τα αποτελέσματα που θα είχαμε με την χρήση της άμεσης μεθόδου κοστολόγησης.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αναμενόμενα αποτελέσματα χρήσεως εφαρμόζοντας την άμεση και την πλήρη κοστολόγηση καθώς και η αντίστοιχη μεταβολή των αποθεμάτων ως συνάρτηση της παραγωγής και των πωλήσεων.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3.1 Σχέση όγκου, παραγωγής, πωλήσεων, αποθεμάτων και αποτελέσματος χρήσης.**

ΠΑΡΑΓΩΓΗ & ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
ΠΑΡΑΓΩΓΗ = ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΚΕΡΔΗ (ΠΛΗΡΗΣ) = ΚΕΡΔΗ (ΑΜΕΣΗΣ)
ΠΑΡΑΓΩΓΗ > ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΚΕΡΔΗ (ΠΛΗΡΗΣ) > ΚΕΡΔΗ (ΑΜΕΣΗΣ)
ΠΑΡΑΓΩΓΗ < ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΚΕΡΔΗ (ΠΛΗΡΗΣ) < ΚΕΡΔΗ (ΑΜΕΣΗΣ)

Σημειώσεις Δ Γκίνογλου

Όπως παρατηρείται και από τον παραπάνω πίνακα η επιλογή της μεθόδου κοστολόγησης μπορεί να επιφέρει εντελώς διαφορετικά αποτελέσματα σε μία επιχείρηση παρόλο που επρόκειτο για ένα συγκεκριμένο προϊόν και δεν επέρχεται καμία διαφορά στα κόστη. Πιο συγκεκριμένα εντοπίζεται ότι στην άμεση το κέρδος κινείται προς την ίδια φορά με το ύψος των πωλήσεων ενώ στην πλήρη κινείται σε αντίθετη κατεύθυνση από τις πωλήσεις. Η διαφορά υφίσταται στον επιμερισμό του κόστους και συγκεκριμένα τα διαφορετικά αποτελέσματα προέρχονται από τον διαχωρισμό των μεταβλητών και των σταθερών εξόδων. Φυσικά τέτοιες πρακτικές θα μπορούσαν να είναι εκμεταλλεύσιμες από για παραπλάνηση τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών χρηστών των πληροφοριών.

Αυτό το σημείο βέβαια καλύπτεται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και πιο συγκεκριμένα το πρότυπο οκτώ που αφορά την αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

### 3.4 Περιθώριο Συνεισφοράς (ContributionMargin)

Από το προηγούμενο κεφάλαιο και πιο συγκεκριμένα από την ενότητα που αναφέρεται εκτενώς στην οριακή κοστολόγηση εντοπίζεται ο όρος του περιθωρίου συνεισφοράς όπου είναι και άμεσα συνδεδεμένος με αυτού του είδους την μέθοδο κοστολόγησης. Το περιθώριο συνεισφοράς όπως θα διαπιστωθεί και από την επερχόμενη ανάλυση κατέχει κεντρικό ρόλο την επιστήμη της διοικητικής λογιστικής και μέσα από αυτό προκύπτουν και αριθμοδείκτες οι οποίοι αποτελούν χρήσιμα οικονομικά εργαλεία για την πρόληψη και την σχεδίαση διαφόρων οικονομικών αποφάσεων, πλάνων και προϋπολογισμών.

ΟΡΙΣΜΟΣ: Ως περιθώριο συνεισφοράς (ContributionMargin – C.M.) νοείται το ποσό που συνεισφέρουν οι πωλήσεις, μετά την κάλυψη των μεταβλητών εξόδων, για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και την δημιουργία κέρδους.

[www.euretirio.com](http://www.euretirio.com)

Με βάση τα παραπάνω είμαστε σε θέση να διατυπώσουμε τα εξής:

Το περιθώριο συνεισφοράς ή αλλιώς περιθώριο συμμετοχής κατέχει πρωτεύοντα σημασία ρόλο στην οριακή – άμεση – μεταβλητή κοστολόγηση.

Το περιθώριο συνεισφοράς – συμμετοχής ισούται με τις πωλήσεις μείον τα μεταβλητά κόστη.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1 Περιθώριο συνεισφοράς

ΠΩΛΗΣΕΙΣ		
(ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΚΟΣΤΗ)		
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ	ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	-
ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ		

Από τα παραπάνω προκύπτει και το ανά μονάδα περιθώριο συνεισφοράς το οποίο εκφράζει το ποσό που αφήνει κάθε παραγόμενο προϊόν για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία κέρδους. Αυτό θα ισούται με την ανά μονάδα τιμή πώληση μείον το ανά μονάδα μεταβλητό κέρδος.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.2 Μοναδιαίο περιθώριο συνεισφοράς

ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	
(ΑΝΑ ΟΝΑΔΑ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ)	
ΜΟΝΑΔΙΑΙΟ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ
ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	

Ένα ακόμα σημαντικό εργαλείο που προκύπτει ίσως και το σημαντικότερο από όλα είναι ο δείκτης περιθωρίου συνεισφοράς (ΔΠΣ). Ο εν λόγω αριθμοδείκτης εκφράζει το πώς και το κατά πόσο επηρεάζεται το περιθώριο συνεισφοράς εν συναρτήσει με μια μεταβολή στις πωλήσεις. Ο ΔΠΣ προκύπτει εάν διαιρέσουμε το περιθώριο συνεισφοράς με τις πωλήσεις. Φυσικά μπορεί να εκφραστεί και ως ποσοστό και να παρέχει πληροφόρηση για ποσοστιαίες μεταβολές στις πωλήσεις.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.3 Δείκτης περιθωρίου συνεισφοράς

ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ	ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	/
ΠΩΛΗΣΕΙΣ		

### Παράδειγμα Κατανόησης:

Υποθέτουμε ότι υπάρχει η βιομηχανική εταιρία ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε. η οποία ασχολείται με την παραγωγή χαλιών και για αυτήν ισχύουν τα εξής δεδομένα:

Τιμή πώλησης χαλιών ανά τεμάχιο: 375€

Ανά μονάδα μεταβλητό κόστος χαλιών: 225€

Σταθερά έξοδα ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗΣ Α.Ε.Β.Ε.: 52.500€

1<sup>η</sup> υπόθεση ότι οι πωλήσεις για το έτος του 2018 ανήλθαν σε 600 τεμάχια.

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.4 Αποτελέσματα χρήσης 2018 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε**

<b>2018</b>	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ</b>	<b>ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ</b>
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	225.000€=(600*375)	375€
<b>( ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ)</b>	135.000€=(600*225)	225€
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	90.000€=(600*150)	150€
<b>(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ)</b>	52.500€	
<b>ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ</b>	<b>37.500€</b>	

2<sup>η</sup> υπόθεση ότι οι πωλήσεις για το έτος του 2019 ανήλθαν σε 350 τεμάχια.

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.5 Αποτελέσματα χρήσης 2019 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε**

<b>2019</b>	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ</b>	<b>ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ</b>
-------------	-----------------	-------------------

<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	131.250€=(350*375)	375€
(ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ)	5€	
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	78.750€=(350*225)	225€
(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ)	€	
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	52.500€=(350*150)	150€
(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ)	52.500€	
<b>ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ</b>	0€	

3<sup>η</sup> υπόθεση ότι οι πωλήσεις για το έτος 2020 ανήλθαν σε 250 τεμάχια.

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.6 Αποτελέσματα χρήσης 2020 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε

2020	ΣΥΝΟΛΙΚΑ	ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	93.750€=(250*375)	375€
(ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ)	€	
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	56.250€=(250*225)	225€
(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ)	€	
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	37.500€=(250*150€)	150€
(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ)	52.500€	
<b>ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΕΣ</b>	(15.000€)	

#### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ:

Στις τρεις παραπάνω περιπτώσεις διαπιστώνουμε ότι το έτος 2018 η επιχείρηση ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε. παρουσιάζει κέρδη ίσα με 37.500€. Το ακριβώς επόμενο έτος η επιχείρηση έχει φθάσει σε σημείο ισορροπίας και δεν παρουσιάζει κέρδη ή ζημιές δηλαδή το ύψος του περιθωρίου συνεισφοράς είναι ισόποσο με τα σταθερά έξοδα και ανέρχεται στις 52.500€. Την μεθεπόμενη χρονιά το 2021 η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ζημιές ίσες με 15.000€. Παρατηρώντας την πορεία του συνολικού περιθωρίου συνεισφοράς μπορούμε να αποφανθούμε ότι:

Όταν Περιθώριο Συνεισφοράς > Σταθερό Κόστος τότε έχουμε ΚΕΡΔΗ

Όταν Περιθώριο Συνεισφοράς = Σταθερό Κόστος τότε έχουμε ΣΗΜΕΙΟ ΙΣΟΡΡΟΠΙΑΣ

Όταν Περιθώριο Συνεισφοράς < Σταθερό Κόστος τότε έχουμε ΖΗΜΙΕΣ

Επιπρόσθετα παρατηρείται ότι και στις τρεις περιπτώσεις ανεξαρτήτως επιπέδου πωλήσεων και αποτελέσματος χρήσεως το ανά μονάδα περιθώριο συνεισφοράς δεν μεταβάλλεται όπως το συνολικό. Επομένως χρησιμοποιώντας ως εργαλείο το ανά μονάδα περιθώριο μπορεί να γίνει οποιαδήποτε μελλοντική εκτίμηση, προϋπολογισμοί όπως και στοχοθέτηση του επιθυμητού επιπέδου επίτευξης πωλήσεων στην αρχή του κάθε οικονομικού έτους ώστε να αποφευχθούν ζημιογόνες περιόδους.

Ακόμη κάθε παραγόμενη μονάδα που πωλείται μειώνει τη ζημία κατά το ποσό του μοναδιαίου περιθωρίου συνεισφοράς.

GarrisonNoreen Διοικητική Λογιστική 2005

Με βάση δηλαδή το οικονομικό έτος του 2020 που υπάρχει στο προηγούμενο παράδειγμα εάν αντί για 250 πωλούμενα τεμάχια χαλιών πωλούνταν 251 τεμάχια θα είχαμε τα εξής αποτελέσματα:

**ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.7 Αποτελέσματα χρήσης 2020 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε(Μεταβάλλοντας τις πωλήσεις)**

2020	ΣΥΝΟΛΙΚΑ	ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	94.125€=(251*375	375€
€)		
<b>(ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ</b>	56.475€=(251*225	225€
<b>ΚΟΣΤΟΣ)</b>	€)	
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ</b>	37.650=(251*150€)	150€
<b>ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>		
<b>(ΣΤΑΘΕΡΟ</b>	52.500€	



---

**ΚΟΣΤΟΣ)****ΚΕΡΔΗ / (14.850€)****ΖΗΜΙΕΣ**

---

Άρα για επίπεδο πωλήσεων 250 μονάδων η ζημία ανέρχεται σε 15.000€

Για επίπεδο πωλήσεων 251 (αυξανόμενο κατά 1 μονάδα) η ζημία μειώνεται στις 14.850€ δηλαδή κατά 150€ όσο και το ανά μονάδα περιθώριο συνεισφοράς.

Αντίστοιχα με την ίδια λογική μετά το πέρας του σημείου ισορροπίας κάθε επιπλέον μονάδα πώλησης θα αυξάνει τα κέρδη κατά 150€

Επομένως με το περιθώριο συνεισφοράς μπορεί να επιτευχθεί και προσδιορισμός τις ακριβούς επιθυμητής κερδοφορίας εκτός από την αποφυγή ζημίας. Όλα αυτά φυσικά με την προϋπόθεση ότι για την μέθοδο κοστολόγησης χρησιμοποιείται η άμεση – οριακή κοστολόγηση.

### 3.4.1 Δείκτης περιθωρίου συνεισφοράς(CMRatio)

Έχοντας αναφερθεί εκτενώς στο προηγούμενο κεφάλαιο στο περιθώριο συνεισφοράς την λειτουργία του και την σημαντικότητά του σημαντικό ίσως και ακόμη πιο χρήσιμο εργαλείο αποτελεί ο δείκτης περιθωρίου συνεισφοράς.

Στην προηγούμενη ενότητα υπήρχε ο περιορισμός ότι η επιχείρηση παράγει και πωλεί ένα και μόνο προϊόν και στο συγκεκριμένο παράδειγμα τα χαλιά. Τι γίνεται όμως σε περιπτώσεις όπου τα έσοδα από τις πωλήσεις μια επιχείρησης δεν προέρχονται από μόνο ένα προϊόν αλλά από παραπάνω;

Σε αυτό το σημείο εντοπίζεται η χρησιμότητα του εν λόγω δείκτη αφού παρουσιάζει το περιθώριο συνεισφοράς ως ποσοστό επί των συνολικών πωλήσεων.

$$\Delta\P\Sigma = \text{Συνολικό περιθώριο συνεισφοράς} / \text{Συνολικές Πωλήσεις}$$

## Η

$\Delta\Pi\Sigma = \text{Ανά μονάδα περιθώριο συνεισφοράς} / \text{Τιμή πώλησης ανά μονάδα}$

### Παράδειγμα Κατανόησης

Ας πάρουμε και πάλι το προηγούμενο παράδειγμα της επιχείρησης ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.

Εάν υποθέσουμε ότι οι πωλήσεις για το έτος 2020 ανήλθαν σε

500 τεμάχια χαλιά

Τιμή πώλησης 400€ ανά τεμάχιο

Μεταβλητό κόστος 250€ ανά τεμάχιο

Σταθερά κόστη 50.000€

Θα έχουμε:

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.1. Αποτελέσματα χρήσης 2020 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.(Πωλήσεις 500τμχ)**

<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2020</b>		
	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ</b>	<b>ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ</b>
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	200.000€(500*400€)	400€ (100%)
<b>(ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ)</b>	125.000€(500*250€)	250€(62,5%)
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	75.000€	150€(37,5%)
<b>(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ)</b>	50.000€	
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	<b>25.000€</b>	

## **ΔΠΣ=ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ / ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ**

$$\Delta\Pi\Sigma=75.000/200.000=0,375$$

$$\Delta\Pi\Sigma=150/400=0,375$$

Ή

$$\Delta\Pi\Sigma=37,5\%$$

Πώς ερμηνεύεται όμως το γεγονός ότι ο  $\Delta\Pi\Sigma=37,5\%$  και πώς μπορεί αυτό να βοηθήσει τα διοικητικά στελέχη στον προγραμματισμό και στην λήψη των αποφάσεων;

Ο  $\Delta\Pi\Sigma=37,5\%$  υποδεικνύει την επιρροή που θα επιφέρει στο περιθώριο συνεισφοράς και κατά συνέπεια στα κέρδη μία θετική είτε αρνητική μεταβολή στις πωλήσεις.

Για περισσότερη κατανόηση για παράδειγμα μία αύξηση των πωλήσεων κατά 100€ θα επιφέρει αύξηση του περιθωρίου συνεισφοράς κατά 37,5€ (  $100*0,375$  ) , και κατά συνέπεια υποθέτοντας ότι δεν υφίστανται καμία μεταβολή τα σταθερά κόστη, το αποτέλεσμα χρήσεως αυξάνεται κατά το ίδιο ποσό δηλαδή κατά 37,5€. Αντίστοιχα με την ίδια λογική εάν οι πωλήσεις αυξηθούν κατά μία μονάδα πώλησης δηλαδή κατά 400€ το περιθώριο συνεισφοράς αυξάνεται κατά  $(400*0,375)=150\text{€}$  και αντίστοιχα τα κέρδη κατά 150€. Όσο δηλαδή και το ποσό του ανά μονάδα περιθωρίου συνεισφοράς.

Απόδειξη

Για πωλήσεις 501 τεμαχίων θα έχουμε

### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.2. Αποτελέσματα χρήσης 2020 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε(Πωλήσεις 501τμχ)**

<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2020</b>	
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	200.400€=(501*400)
<b>(ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ)</b>	125.250€=(501*250)
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	75.150€

(ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ)	50.000€
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	<b>25.150€</b>

Επομένως μπορούμε να αποφανθούμε ότι το κατά πόσο και το πώς επηρεάζεται το αποτέλεσμα χρήσεως από μια οποιαδήποτε χρηματική μεταβολή των πωλήσεων μπορεί άμεσα να προσδιοριστεί εάν πολλαπλασιάσουμε τον ΔΠΣ επί την χρηματική μεταβολή των πωλήσεων.

garrisonNoreen Διοικητική Λογιστική 2005

Μεταβολή πωλήσεων:  $200.400€ - 200.000€ = 400€$

$\Delta\Pi\Sigma = 0,375$

Αναμενόμενη χρηματική μεταβολή κερδών:  $400€ * 0,375 = 150€$

Πραγματική μεταβολή κερδών:  $25.150€ - 25.000€ = 150€$

Μελέτη περίπτωσης επιχείρησης με περισσότερα από ένα προϊόντα:

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.3. Παραγόμενα προϊόντα ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.

ΠΡΟΪΟΝ	ΧΑΛΙΑ	ΚΟΥΡΤΙΝ	ΡΙΧΤΑΡΙΑ
	ΕΣ		
ΤΙΜΗ	400	200	100
ΠΩΛΗΣΗΣ / ΤΜΧ			
ΜΕΤΑΒΛ	250	100	70

ΗΤΑ	ΕΞΟΔΑ	/	ΤΜΧ
ΑΝΑ	150		100
ΝΟΝΑΔΑ			30
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ			
ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ			
ΣΤΑΘΕΡΑ	210.000€		
ΕΞΟΔΑ			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	900ΤΜΧ		500ΤΜΧ
Σ 2020			1550ΤΜΧ

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.4. Αποτελέσματα χρήσης 2020 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε. 2020	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	615.000€=(900*400€+500*200€+1550*100€)
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	383.500€=(900*250€+500*100€+1550*70€)
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	231.500€
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ	210.000€
ΚΕΡΔΗ	21.500€

$$\Delta\Pi\Sigma=231.500/615.000=0,376=37,6\%$$

Με βάση του δείκτη περιθωρίου συνεισφοράς εάν η επιχείρηση αυξήσει τις πωλήσεις της κατά 1€ το περιθώριο συνεισφοράς και τα κέρδη της θα αυξηθούν κατά 0,376€

Έστω ότι η εταιρία θέλει να αυξήσει τις πωλήσεις της για το έτος 2021 κατά 80.000€. Αυτό θα σήμαινε ότι τα κέρδη της θα αυξηθούν κατά  $(80.000*0,376)=30.080€$

Αυτή η αύξηση θα μπορούσε να επιτευχθεί εάν:

Αυξήσουμε τις πωλήσεις των χαλιών κατά 50 τεμάχια

Αυξήσουμε τις πωλήσεις των κουρτινών κατά 100 τεμάχια

Αυξήσουμε τις πωλήσεις των ριχταριών κατά 400 τεμάχια

Απόδειξη:

**ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.5. Αποτελέσματα χρήσης 2021 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.**

<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε. 2021</b>	
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	695.000€=(950*400€+600*200€+1950*100€)
<b>- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	434.000€=(950*250€+600*100€+1950*70€)
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	261.000€
<b>- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	210.000€
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	51.000€

Η πραγματική μεταβολή στο κέρδος ανέρχεται σε  $(51.000€-21.500€)=29.500$  περίπου δηλαδή στο ποσό που είχαμε προβλέψει της τάξεως των 30.080€ αλλά όχι ακριβώς.

Τι θα γινόταν όμως εάν επιλέξουμε έναν διαφορετικό συνδυασμό για την επίτευξη της αύξησης των πωλήσεων κατά 80.000€;

Παράδειγμα κατανόησης:

Αυξάνουμε τις πωλήσεις των χαλιών κατά 100 τεμάχια

Αυξάνουμε τις πωλήσεις των κουρτινών κατά 200 τεμάχια

Κρατάμε σταθερές τις πωλήσεις των ριχταριών

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.6. Αποτελέσματα χρήσης 2021 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε. 2021	
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	695.000€=(1000*400€+700*200€+1550*100€)
<b>- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	428.500€=(1000*250€+700*100€+1550*70€)
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	266.500€
<b>- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	210.000€
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	56.500€

Αλλάζοντας συνδυασμό παραγωγής παρατηρούμε ότι η πραγματική αύξηση των κερδών επήλθε στις  $(56.500€-21.500€)=35.000€$  η οποία και απέχει από τη υπολογισθέντα αύξηση με βάση το περιθώριο συνεισφοράς δηλαδή τις 30.080€ αλλά απέχει και από την αύξηση του προηγούμενου συνδυασμού που ανήλθε στις 29.500€

Επομένως μπορούμε να συμπεράνουμε τα εξής:

Υφίσταται ο περιορισμός ότι για όλες τις παραπάνω μελέτες περίπτωσης τα σταθερά κόστη παραμένουν αμετάβλητα.

Ο ΔΠΣ λειτουργεί έμπιστα ως προς τον υπολογισμό των αναμενόμενων κερδών με βάση μια χρηματική μεταβολή στις συνολικές πωλήσεις. Όμως παρατηρώντας τα παραπάνω παραδείγματα συμπεραίνουμε ότι δεν λειτουργεί αξιόπιστα όταν μια επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα τα οποία δεν έχουν τον ίδιο ΔΠΣ. Εκεί θα πρέπει το εκάστοτε διοικητικό στέλεχος να λαμβάνει αποφάσεις με βάση το ΔΠΣ του κάθε προϊόντος ώστε να πετυχαίνει τον καλύτερο δυνατό συνδυασμό με το μέγιστο επιθυμητό κέρδος.

Βέβαια το εάν κάποιο προϊόν έχει μικρό δείκτη περιθωρίου συνεισφοράς δεν σημαίνει και ότι ενδείκνυται η παύση της παραγωγής του αφού χρησιμοποιείται ως προς την κάλυψη μέρους ή και ολόκληρων των σταθερών εξόδων της επιχείρησης και χωρίς αυτό είναι πιθανό να μειωθούν τα κέρδη.

Τέλος για την επίτευξη του μέγιστου κέρδους η καλύτερη επιλογή είναι η αύξηση των πωλήσεων του προϊόντος με τον μεγαλύτερο ΔΠΣ.

GarrisonNoreen Διοικητική Λογιστική 2005

Παράδειγμα κατανόησης και συμπερασμάτων:

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.7. ΔΠΣ ανά προϊόν της ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε

ΠΡΟΪΟΝ	ΧΑΛΙΑ	ΚΟΥΡΤΙΝ	ΡΙΧΤΑΡΙ
		ΕΣ	Α
ΤΙΜΗ/ΜΟΝΑΔΑ	400	200	100
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ	(250)	100	70
ΚΟΣΤΟΣ/ΜΟΝΑΔΑ			
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ	150	100	30
ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ/ΜΟΝΑΔΑ			
ΔΠΣ	150/400=0,375	100/200=0,50	30/100=0,30

Βλέποντας τα αποτελέσματα για την επίτευξη του μέγιστου κέρδους σε μια επικείμενη αύξηση των πωλήσεων κατά 80.000€ η καλύτερη επιλογή είναι να κρατήσουμε σταθερές τις πωλήσεις των χαλιών και των ριχταριών και να αυξήσουμε τις πωλήσεις κουρτινών διότι οι κουρτίνες έχουν τον μεγαλύτερο ΔΠΣ παρόλο που παρουσιάζουν μεσαίο περιθώριο συνεισφοράς. Δηλαδή  $(80.000\text{€}/200\text{€})=400$  τεμάχια επιπλέον κουρτινών.

### ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.8. Αποτελέσματα χρήσης 2020 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε. 2020	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	615.000€=(900*400€+500*200€+1550*100€)
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	383.500€=(900*250€+500*100€+1550*70€)
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	231.500€



- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ	210.000€
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	<b>21.500€</b>

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.1.9. Αποτελέσματα χρήσης 2021 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.**

<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε. 2021</b>	
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	695.000€=(900*400€+900*200€+1550*100€)
<b>- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	423.500€=(900*250€+900*100€+1550*70€)
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>	271.500€
<b>- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	210.000€
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	<b>61.500€</b>

Εντοπίζεται ότι έχει επιτευχθεί κέρδος 61.500€ που είναι το μέγιστο από τους συνδυασμούς που διεξάχθηκαν προηγουμένως. Η πραγματική αύξηση του κέρδους την νέα χρονιά ήταν  $(61.500€-21.500€)=40.000€$

Αυτό θα μπορούσε να εντοπιστεί φυσικά και από το γεγονός ότι ο ΔΠΣ των κουρτινών ήταν 0,50 επομένως  $80.000€$  αύξηση των πωλήσεων \*  $0,50=40.000€$  θα είναι η αύξηση των κερδών.

#### **3.4.2 Δείκτης περιθωρίου συνεισφοράς (CMRatio) (Με μεταβαλλόμενα σταθερά κόστη και όγκο πωλήσεων)**

Ορισμένες φορές τα διοικητικά στελέχη καλούνται να πάρουν αποφάσεις μείζονος σημασίας σχετικά με το ποιες ενέργειες θα πρέπει να εκτελεστούν για την επίτευξη του επιθυμητού επιπέδου πωλήσεων και αυτομάτως των κερδών με βάση τους υπολογισμούς που έγιναν με γνώμονα τον δείκτη περιθωρίου συνεισφοράς που αναλύθηκε εκτενώς στο προηγούμενο κεφάλαιο.

Τέτοιου είδους ενέργειες όμως πολλές φορές ενδεχομένως να επιφέρουν αλλαγές στα ως τώρα αμετάβλητα δεδομένα τα οποία αποτέλεσαν βάση προσδιορισμού για τον ΔΠΣ.

Τέτοιες αλλαγές θα μπορούσαν για παράδειγμα να είναι μία μεταβολή των σταθερών ή και των μεταβλητών εξόδων.

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται το κάθε ενδελεχή ενδεχόμενο ώστε να αποφανθούν τα διοικητικά στελέχη εάν όντως είναι συμφέρουσα μία ενέργεια ώστε να προχωρήσουν στην υλοποίηση της χωρίς να κινδυνεύει να εκτεθεί η οικονομική οντότητα σε κινδύνους και αποτυχημένους προϋπολογισμούς.

#### Παράδειγμα κατανόησης:

Με βάση το προηγούμενο παράδειγμα υποθέτουμε ότι έχουμε τα παρακάτω δεδομένα σχετικά με τις πωλήσεις κουρτινών για το 2021

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.2.1.Δ.Π.Σ. 2021 ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.**

<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2021</b>	
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	900τεμ*200€=180.000€
<b>(ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΕΞΟΔΑ)</b>	900τεμ*100€=90.000€
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑ</b>	90.000€
<b>(ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ)</b>	50.000€
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	40.000€
<b>Δ.Π.Σ.</b>	100/200=0,5=50%

Έστω ότι η εταιρία προτείνει την διενέργεια μιας διαφημιστικής καμπάνιας για το έτος 2022 η οποία θα αυξήσει τις πωλήσεις των κουρτινών κατά επιπλέον 200 τεμάχια αλλά το κόστος της εν λόγω καμπάνιας θα αυξήσει επίσης τα σταθερά έξοδα κατά 15.000€.

Παρακάτω εξετάζεται με βάση το περιθώριο συνεισφοράς εάν συμφέρει την εταιρία να προχωρήσει την διαφημιστική καμπάνια.

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4.2.2.Σύγκριση χρήσεων 2021-2022 βάση Δ.Π.Σ. ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε.Β.Ε.**

	2021	2022
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>	180.000€	220.000€
(ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ	90.000€	110.000€
<b>ΕΞΟΔΑ)</b>		
<b>ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ</b>	90.000€	110.000€
<b>ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ</b>		
(ΣΤΑΘΕΡΑ	50.000€	65.000€
<b>ΕΞΟΔΑ)</b>		
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	40.000€	45.000€

Όπως προκύπτει η διαφημιστική καμπάνια δεν ζημιώνει τη εταιρία αφού αυξάνει τα κέρδη της κατά 5.000€

### Β τρόπος επίλυσης

Με γνώμονα ότι το περιθώριο συνεισφοράς είναι 50% μπορούμε να υπολογίσουμε ότι:

Οι πωλήσεις θα αυξηθούν κατά 200 τεμάχια άρα κατά 40.000€ (200τεμ\*200€). Επομένως βάση του ΔΠΣ έχουμε αύξηση κερδών κατά 20.000€ (40.000\*0,50). Εάν αφαιρέσουμε 15.000€ τις επιπλέον σταθερές δαπάνες που προκύπτουν η πραγματική αναμενόμενη αύξηση των κερδών θα ανέλθει σε 5.000€ (20.000€-15.000€).

### **3.5. Γενική συμπερασματολογία του περιθωρίου συνεισφοράς.**

Εν κατακλείδι στο τρίτο κεφάλαιο αναλύθηκαν και παρουσιάστηκαν με απτά παραδείγματα ο ρόλος και η σημαντικότητα του δείκτη περιθωρίου συνεισφοράς αλλά και του περιθωρίου συνεισφοράς. Συνοψίζοντας μπορεί να ειπωθεί ότι με γνώμονα το περιθώριο συνεισφοράς και τους αριθμοδείκτες που προκύπτουν από αυτόν, τα διοικητικά στελέχη καθίστανται ικανά να προβλέψουν και να υλοποιήσουν τους καλύτερους δυνατούς συνδυασμούς μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους, όγκου παραγωγής και της τιμής πώλησης ώστε να επιτύχουν την μέγιστη κερδοφορία της οικονομικής οντότητας. Ακόμη εντοπίζεται πως η μεγαλύτερη

κερδοφορία δεν σημαίνει απαραίτητα και αύξηση του περιθωρίου συνεισφοράς, αφού μπορεί να επέλθει και με μείωση του περιθωρίου συνεισφοράς αρκεί να μπορεί να μειωθεί και το σταθερό κόστος κατά μεγαλύτερο ποσοστό από ότι το περιθώριο συνεισφοράς. Οι συνδυασμοί για την αύξηση των κερδών είναι πολλοί και έχουν βασικό γνώμονα το περιθώριο συνεισφοράς.

Με λίγα λόγια κλείνοντας σημαντικό είναι να αναφερθεί και ότι όσο μεγαλύτερο είναι το ανά μονάδα περιθώριο συνεισφοράς (το οποίο και αυτό αναλύθηκε εκτενώς παραπάνω) τόσο μεγαλύτερο είναι και τα χρηματικά διαθέσιμα τα οποία προτίθεται μία εταιρία να δαπανήσει για να αυξήσει τις πωλήσεις της.

GarrisonNoreen Διοικητική Λογιστική 2005

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>**

### **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ABC(ACTIVITYBASEDCOSTING)**

#### **4.1 Ιστορική Αναδρομή Κοστολόγησης ABC**

Με το πέρας των ετών, την τεχνολογία να καλπάζει και τον ανταγωνισμό να αυξάνεται τα κλασικά συστήματα κοστολόγησης που προαναφέρθηκαν δεν μπορούσαν πλέον να καλύψουν τις ανάγκες όχι μόνο των βιομηχανικών αλλά σχεδόν όλων των οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνταν σε διάφορους τομείς και εκτός της βιομηχανίας όπως της παροχής υπηρεσιών κ.λ.π.

Υπήρξε λοιπόν επιτακτική ανάγκη για την εξεύρεση μιας νέας μεθόδου κοστολόγησης η οποία θα μπορούσε να καλύψει τις ραγδαίες κοινωνικές και οικονομικές αλλαγές αλλά και να κρατήσει τις επιχειρήσεις βιώσιμες και να τις κάνει ανταγωνιστικές.

Αυτή η κατάσταση οδήγησε στην δημιουργία της μεθόδου κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων η οποία εφαρμόζεται μέχρι και σήμερα σε παγκόσμιο επίπεδο και μάλιστα από κολοσσιαίες οικονομικές οντότητες.

Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων (ActivityBasedCosting) στοχεύει κατά κύριο λόγο στο να παρακολουθεί σε πρώτο επίπεδο το κόστος που αναλογεί σε κάθε δραστηριότητα και σε δεύτερο επίπεδο το συνολικό κόστος.

Μεταξύ των δεκαετιών '70 και '80 οι RobinCooper και RobertS. Kaplan βασιζόμενοι σε πολλές μελέτες του ευρέως γνωστού πανεπιστημίου Harvard, διαμόρφωσαν τις διάφορες μελέτες και τυποποίησαν τις αρχές στις οποίες σήμερα βασίζεται η γνωστή κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων. Μάλιστα οι Cooper και Kaplan διατύπωσαν την φιλοσοφία της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων ως εξής «όλες οι παραγωγικές δραστηριότητες υπάρχουν για να υποστηρίξουν την παραγωγή και την διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών. Επομένως το κόστος τους θα πρέπει να θεωρείται κόστος των προϊόντων.»

Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων δεν δύναται να ανταγωνιστεί τα παλαιότερου τύπου κλασσικά συστήματα κοστολόγησης , αλλά σε αντίθεση έρχεται να καλύψει τις αδυναμίες αυτών των συστημάτων που προκλήθηκαν με το πέρας των ετών και τις κοινωνικοοικονομικές εξελίξεις.

Kaplan, Robert S. and Bruns, W. Accounting and Management: A Field Study Perspective (HarvardBusiness School Press, 1987)

#### **4.1.1 Παράγοντες που οδήγησαν στην υιοθέτηση της κοστολόγησης ABC.**

Όπως προαναφέρθηκε στο εισαγωγικό κείμενο οι ραγδαίες , τόσο τεχνολογικές όσο και εμπορικοοικονομικές, εξελίξεις αλλά και η επιτακτική ανάγκη σχετικά με την βιωσιμότητα των οικονομικών οντοτήτων οδήγησαν στην υιοθέτηση του συστήματος κοστολόγησης με βάση της δραστηριότητες. Παρακάτω αξίζει να αναφερθούν εκτενέστερα κάτω από ποιες συνθήκες αλλά και ποιοι παράγοντες ήταν αυτοί που κατέστησαν τα κλασσικά συστήματα κοστολόγησης ανίκανα και ελλείπει να στηρίξουν και να καλύψουν τις πρωταρχικές ανάγκες των επιχειρήσεων.

#### **4.1.1.1. Η τεχνολογία της πληροφορίας (Information Technology I.T.)**

Τη σήμερα ημέρα κανένας ανθρώπινος νους δεν μπορεί να φανταστεί ότι μια επιχείρηση, από την πιο μικρή έως και ένα κολοσσό, μπορεί να λειτουργήσει δίχως ηλεκτρονικό υπολογιστή. Η μεγάλη τεχνολογική εξέλιξη στον τομέα της πληροφορικής και οι ασύλληπτες δυνατότητες που πλέον παρέχει ο ηλεκτρονικός υπολογιστής σε συνάρτηση με την παρουσία των πληροφοριακών συστημάτων εγκαθίδρυσε το τεχνολογικό πλεονέκτημα της συλλογής και επεξεργασίας των δεδομένων για λογαριασμό των επιχειρήσεων. Πλέον οι οικονομικές οντότητες μπορούν να επεξεργάζονται δεδομένα όπως για παράδειγμα τα αποθέματα, να παρακολουθούν με ευκολία τις παραγγελίες, την γραμμή παραγωγής, τα κοστολόγια όπως επίσης και να αντλούν αξιόπιστα στατιστικά δεδομένα με μεγάλη ευκολία, γρήγορα και πρωτίστως χωρίς ιδιαίτερο κόστος. Όλα αυτά οδήγησαν σε αισθητή μείωση του κόστους και του χρόνου που πλέον δεν καθιστούσε απαγορευτική την υιοθέτηση μια νέας και πιο πολύπλοκης μεθόδου κοστολόγησης που όμως θα ήταν πιο έγκυρη και έγκαιρη και αποτελεσματική σε προβλεπτικότητα από τα κλασσικά, μέχρι πρότινος, κοστολογικά μοντέλα.

#### **4.1.1.2 Αυτοματοποίηση στην παραγωγή των προϊόντων.**

Στα παλαιότερα έτη και πιο συγκεκριμένα πριν το 1980 στις βιομηχανίες δεν υπήρχε τόσο μεγάλη παραγωγική δυναμικότητα και αυτό οφειλόταν κυρίως στην έλλειψη αυτοματοποίησης ορισμένων λειτουργιών που διεκπεραιωνόταν από χειρωνακτική εργασία και όχι από παραγωγικές μηχανές. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα η διοίκηση να μην αντιμετωπίζει προβλήματα ως προς την παρακολούθηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων μέσω των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης. Με τις καλπάζουσες τεχνολογικές εξελίξεις μεγάλο μέρος του ανθρώπινου δυναμικού αντικαταστάθηκε από μηχανές. Αυτό επέφερε ως αποτέλεσμα την αύξηση του όγκου παραγωγής και την μετάλλαξη της παραγωγικής διαδικασίας από απλή σε πολύπλοκη. Η στενή παρακολούθηση του κόστους δεν μπορούσε

πλέον να καλυφθεί από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και έτσι ήταν αναγκαίο και ένα πιο εξειδικευμένο κοστολογικό μοντέλο, όπως αυτό της ABC, το οποίο μπορούσε να ικανοποιήσει πλήρως τις ανάγκες των οικονομικών οντοτήτων και να εξασφαλίσει την βιωσιμότητά τους.

#### **4.1.1.3 Αύξηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων.**

Όπως προαναφέρθηκε η τεχνολογική εξέλιξη και η αυτοματοποίηση στην γραμμή παραγωγής πολλών επιχειρήσεων, μπορεί να μείωσαν το κόστος που αφορά την άμεση εργασία, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει και ότι το εξάλειψαν. Η αλήθεια έγκειται στο γεγονός ότι η αυτοματοποίηση των διαδικασιών παραγωγής επέφερε ως αποτέλεσμα την ανακατανομή του κόστους και πιο συγκεκριμένα μετέφερε μέρος του κόστους που επιβάρυνε μέχρι πρότινος την άμεση εργασία στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Έτσι πλέον το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους εντοπίζεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και όχι στην άμεση εργασία ή στις πρώτες ύλες. Όλα αυτά κατέστησαν αναγκαία την υιοθέτηση της μεθόδου κοστολόγησης με βάση της δραστηριότητες και την αντικατάσταση των κλασικών συστημάτων κοστολόγησης από αυτήν. Η ActivityBasedCosting πλέον φέρεται ως η πιο ικανή όσο αφορά την ακριβείς μέτρηση του κόστους και την αξιόπιστη έκδοση αποτελεσμάτων τα οποία εξασφαλίζουν την θεμελιώδη λογιστική αρχή της συνέχειας (goingconcern), και αποτρέπουν από λανθασμένες αποφάσεις και ενέργειες οι οποίες θα επέφεραν την οικονομική οντότητα σε δυσμενή θέση. Σε αυτό το σημείο επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι πολλές φορές εντοπίζεται πάνω από το 60% του συνολικού κόστους να επιβαρύνει τα έμμεσα έξοδα (δηλαδή τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα).

Management and cost accounting by Colin Drury (1992)

#### **4.1.1.4 Ανταγωνισμός.**

Στις προαναφερθείσες παραγράφους, οι οποίες εξηγούν κάποιους από τους κυριότερους λόγους που σήμερα η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί την πλέον πιο

ευρέως γνωστή μορφή κοστολόγησης, γίνονται αναφορές σχετικά με την εξέλιξη της τεχνολογίας, ανακατανομή του κόστους και αυτοματοποίηση των διαδικασιών παραγωγής. Έμμεσα όλα αυτά αντικατοπτρίζουν τον ανταγωνισμό και πιο συγκεκριμένα την δημιουργία και την διακράτηση ενός ισχυρού ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που θα εξασφαλίζει την οικονομική ευημερία και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων.

Η καλπάζουσα τεχνολογική εξέλιξη, το άνοιγμα του διεθνούς εμπορίου, χωρίς πλέον φόρους και δασμούς, η ενσωμάτωση του διαδικτύου στην καθημερινότητα των καταναλωτών και γενικότερα η παγκοσμιοποίηση επέφερε ως αποτέλεσμα την δημιουργία πολύπλοκων συστημάτων στις παραγωγικές γραμμές των επιχειρήσεων αλλά και στην παρακολούθηση των στατιστικών δεδομένων αυτών. Επίσης η ανάγκη πλέον για διαφήμιση για έρευνα και ανάπτυξη που θα απέφερε το πολυπόθητο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, οδήγησαν τις οικονομικές οντότητες στην υιοθέτηση μιας πελατοκεντρικής αντίληψης με προσανατολισμό στην ποιότητα στην αξιοπιστία και ανταγωνιστικές τιμές. Ακόμη η ανάγκη για αύξηση των πωλήσεων είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία πιο εξειδικευμένων προϊόντων με μικρότερους κύκλους ζωής και έμμεσα την δημιουργία καινούριων αναγκών για τους υφιστάμενους και εν δυνάμει καταναλωτές.

Με βάση λοιπόν των προαναφερθεισών παραγόντων η υιοθέτηση της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων ήταν η πλέον καταλληλότερη για τις επιχειρήσεις. Η εν λόγω μέθοδος ήταν ικανή να προσφέρει αξιόπιστα δεδομένα και πληροφόρηση που σε συνδυασμό με την κατάλληλη διαχείριση οδηγούσαν με μαθηματική ακρίβεια σε ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα και κατά επέκταση στην κερδοφορία.

Λογιστική Κόστους: Αρχές Και Εφαρμογές BENIEPΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, KOEN ΣΑΝΔΡΑ, (1999) σελ 479-483

Hardy, J.W. and E.D. Hubbard. "ABC: Revisiting the Basics," CMA Magazine, November 1992

## **4.2 Έννοιες Και Ορισμοί Της ABC Κοστολόγησης**

### **4.2.1 Ορισμοί της ABC κοστολόγησης.**



Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί το πιο πολυσυζητημένο κοστολογικό μοντέλο, τόσο στον επιστημονικό κλάδο της διοικητικής λογιστικής όσο και στον ευρύτερο επιχειρηματικό τομέα. Με το πέρασ των ετών έχουν δοθεί πολλοί και ποικίλοι ορισμοί που προσπάθησαν να αποτυπώσουν με σαφήνεια την ABC κοστολόγηση.

Ο πρώτος ορισμός εντοπίζεται ουσιαστικά το 1987 από τους Robin Cooper και Robert S. Kaplan όπως αναφέρεται και στο εισαγωγικό κεφάλαιο της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων παραπάνω. Παρακάτω γίνεται αναφορά και σε άλλους ορισμούς που διατυπώθηκαν μεταγενέστερα.

Το έτος 1996 ο Turney ορίζει ότι: « Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες μέτρα το κόστος και την απόδοση των δραστηριοτήτων και των φορέων που αντιστοιχούν στα κόστη. Κατανέμει το κόστος σε δραστηριότητες με βάση την χρήση των διαθέσιμων πόρων και έπειτα κατανέμει το κόστος στους διάφορους φορείς του κόστους ανάλογα με το ποιες δραστηριότητες εκτελούνται από την επιχείρηση.»

Turney, Peter B. B Activity based costing the performance breakthrough

London: KoganPage, 1996

Το έτος 2006 οι Horngren, Foster και Data όρισαν ότι: « Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων είναι μια κοστολογική προσέγγιση που επικεντρώνεται στις μεμονωμένες δραστηριότητες ως τους θεμελιώδεις φορείς του κόστους. Χρησιμοποιεί το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων ως βάση για την κατανομή κόστους σε άλλα αντικείμενα – φορείς κόστους όπως προϊόντα ή υπηρεσίες»

Charles T. Horngren, Srikant M Datar, Ph.D., George Foster Cost Accounting: A Managerial Emphasis Pearson Prentice Hall,

2006

Το έτος 2009 ο Κέχρα διατύπωσε ότι: « Η Α.Β.С. είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων, αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους που εκτός των ετοιμών προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας.»

Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα Κεχράς Ιωάννης  
Σταμούλη Α.Ε. 2009

Τέλος το έτος 2015 έχουμε μια νέα διατύπωση για τον ορισμό της ABC από δύο Έλληνες επιστήμονες τους Καραγιώργος και Πετρίδης όπου διατυπώνουν το εξής: « Η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητες είναι η μέθοδος, η οποία κατηγοριοποιεί όλα τα άμεσα κόστη κατά δραστηριότητα, μερίζει τα έμμεσα σε αυτές τις δραστηριότητες και καθορίζει τα κόστη δραστηριότητας σε προϊόντα χρησιμοποιώντας έναν οδηγό κόστους που σχετίζεται με την έννοια του κόστους.»

Καραγιώργος Θ. Πετρίδης Α. Μηχανογραφημένη Λογιστική ,2015

Βλέπουμε λοιπόν ενδεικτικά κάποιους από τους ορισμούς που διατυπώθηκαν και προσπάθησαν να αποτυπώσουν την εννοιολογική σημασία της κοστολόγησης με βάση της δραστηριότητες. Σε γενικές γραμμές θα μπορούσε να διατυπωθεί ότι η εν λόγω μέθοδος εστιάζει σε όλες εκείνες τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα για την παραγωγή ενός προϊόντος ή την παροχή μια υπηρεσίας. Ακόμη είναι άρρηκτα συνδεδεμένη και δεν μπορεί να διαχωριστεί από τις δραστηριότητες της κάθε οικονομικής οντότητας. Επιπρόσθετα παράγει αξιόπιστες και ποικίλες πληροφορίες και δεδομένα τα οποία μπορούν να διατυπώσουν με σαφήνεια την κοστολογική εικόνα των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Έτσι αυτό το μοντέλο κοστολόγησης καλείται ως ένα πακέτο το οποίο περιέχει τα κατάλληλα οικονομικά εργαλεία ώστε να μπορέσει να βοηθήσει τα στελέχη να αποφασίζουν κατάλληλα και να λαμβάνουν αποφάσεις στρατηγικής σημασίας, οι οποίες στο μέλλον θα επηρεάσουν κοστολογικά τα προϊόντα και συνεπώς την δυναμική παρουσία αυτών στην αγορά και το ανταγωνιστικό τους πλεονέκτημα.

Το έτος 1999 ο PeterDrucker στο βιβλίο του με τίτλο Managementof 21<sup>st</sup>Century αναφέρει ότι: « Η παραδοσιακή κοστολόγηση εστιάζει στο κόστος του να κάνεις κάτι, ενώ η

κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες ελέγχει επιπλέον και το κόστος του να μην κάνεις τίποτα. Για παράδειγμα το κόστους του να περιμένεις να παραλάβεις ένα ανταλλακτικό.»

The New Productivity Challenge by Peter F. Drucker From the Magazine (November-December 1991)

Ακόμη με βάση τον Roztocki η ActivityBasedCosting επικεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και αποτελεί την πιο ακριβή κοστολογική μέθοδο.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι οι Garrison&Noreen (Διοικητική Λογιστική Σελ316) αναφέρουν ότι «Η κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες κανονικά χρησιμοποιείται ως συμπλήρωμα του συνήθους συστήματος κοστολόγησης και όχι ως υποκατάστατό του. Οι περισσότεροι οργανισμοί χρησιμοποιούν δύο συστήματα κοστολόγησης. Ένα σύστημα με βάση το οποίο καταρτούνται οι εξωτερικές οικονομικές καταστάσεις και την κοστολόγηση των δραστηριοτήτων τις οποίες τα αποτελέσματα χρησιμοποιούνται για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και για εσωτερική πληροφόρηση από τα διοικητικά στελέχη.»

Σημαντική παρατήρηση σε αυτό το σημείο είναι ότι το παραπάνω φαινόμενο θα μπορούσε να αποβεί παραπλανητικό. Σε προηγούμενα κεφάλαια είδαμε ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έχουν την ικανότητα να υπερκοστολογούν ή να κοστολογούν προϊόντα και υπηρεσίες, και να δίνουν για τα ίδια δεδομένα ένα διαφορετικό αποτέλεσμα. Η χρήση δυο κοστολογικών συστημάτων σε συνδυασμό με την αποτίμηση των αποθεμάτων και την ανάλυση του Νεκρού σημείου της επιχείρησης είναι δυνατό να πατάξουν την θεμελιώδη λογιστική αρχή περί αξιοπιστίας και διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων και των υφιστάμενων και δυνητικών επενδυτών.

#### **4.2.2 Έννοιες της ABC κοστολόγησης.**

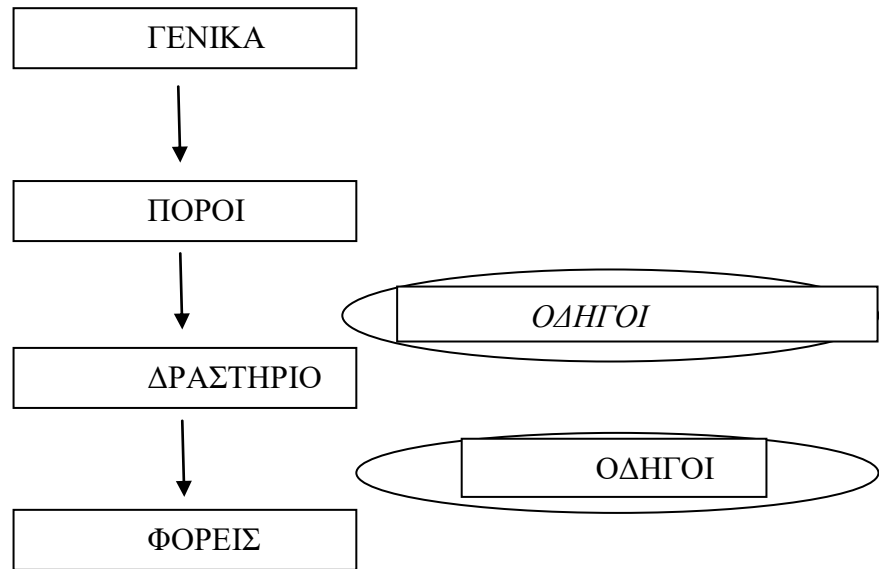
Για να μπορέσουμε να κατανοήσουμε καλύτερα τους ορισμούς που διατυπώθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο καθώς και τα παραδείγματα και τα συμπεράσματα που θα ακολουθήσουν στις επόμενες ενότητες θα πρέπει να αποσαφηνιστούν κάποιες γενικές έννοιες οι οποίες είναι άρρηκτα συνδεδεμένες και μη ασπάζουσες στην κοστολόγηση των δραστηριοτήτων.

- ΠΟΡΟΙ (RESOURCES): Ως πόροι για στην ABC κοστολόγηση δεν νοούνται μόνο οι πρώτες ύλες, τα άμεσα υλικά κ.τ.λ. όπως νοούνταν στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Ως πόροι νοούνται οποιαδήποτε στοιχεία όπως υλικά, εγκαταστάσεις (π.χ. γήπεδα, κτήρια), μηχανήματα ακόμα και το ανθρώπινο δυναμικό μιας οικονομικής οντότητας, τα οποία η επιχείρηση διαθέτει και είναι σε θέση να τα χρησιμοποιήσει για να φέρει εις πέρας τις διάφορες δραστηριότητες που θα εκτελεστούν ώστε να παραχθεί το προϊόν ή η υπηρεσία της.
- ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ (COSTOBJECTS): Ως φορέας κόστους μπορεί να οριστεί το προϊόν, η υπηρεσία, κάποιο τμήμα μέσα στην εταιρία ακόμη και ένας πελάτης μιας επιχείρησης. Ουσιαστικά με απλά λόγια φορέας κόστους είναι εκείνος ο οποίος αποδέχεται και φέρει τα διάφορα κόστη τα οποία προκύπτουν από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται κατά την παραγωγική διαδικασία. Για παράδειγμα το προϊόν φέρει το κόστος των πρώτων υλών. Το τμήμα επιδιόρθωσης ελαττωματικών προϊόντων αποτελεί φορέα κόστους διότι επιβαρύνεται με το κόστος που θα προκύψει από την επιδιόρθωση αυτών. Τέλος και οι πελάτες μπορούν να θεωρηθούν φορείς κόστους διότι τους καταλογίζονται τα κόστη από την δραστηριότητα που αφορά την διανομή των προϊόντων καθώς και όλα τα άλλα κόστη που επιφέρει το προϊόν. (Bragg 2018)
- ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITIES): Ως δραστηριότητες νοούνται όλες εκείνες οι ενέργειες οι οποίες καταναλώνουν τους πόρους μια επιχείρησης με σκοπό να

παράγουν ένα προϊόν ή αντίστοιχα μια υπηρεσία. Επιπρόσθετα τα παραγόμενα προϊόντα και οι προσφερόμενες υπηρεσίες καταναλώνουν αντίστοιχα δραστηριότητες δηλαδή έμμεσα καταναλώνουν πόρους. Προσδιορίζοντας το ποσό των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για να παραχθεί το προϊόν ή η υπηρεσία καθώς και το ποσό των απαιτούμενων πόρων που καταναλώνει η κάθε δραστηριότητα μπορεί να υπολογισθεί με σαφήνεια το αναγκαίο κόστος για το εκάστοτε προϊόν ή υπηρεσία. Ακόμη οι δραστηριότητες στο εξεταζόμενο κοστολογικό μοντέλο φέρονται να έχουν ιδιαίτερο και διαφορούμενο ρόλο αφού από την μια καταναλώνουν πόρους και από την άλλη προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν. Φυσικά υπάρχουν και ιδιάζουσες περιπτώσεις στις οποίες είτε δεν προσθέτουν καμία αξία στο παραγόμενο προϊόν (π.χ. δραστηριότητα που αφορά την αποθήκευση πρώτων υλών) , είτε προσθέτουν υπεραξία ( π.χ. αποθήκευση κρασιών για παλαίωση). Τέλος σύμφωνα με τον Κέχρα «Οι δραστηριότητες αποτελούν την μικρότερη μονάδα ευθύνης, όπου και πραγματοποιείται η συγκέντρωση του κόστους με σκοπό την μέτρηση της αποτελεσματικότητάς της».

Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα Κεχράς Ιωάννης  
Σταμούλη Α.Ε. 2009

- **ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ (COST DRIVERS) :** Ως οδηγοί κόστους νοούνται αυτοί οι οποίοι αποτελούν τον συνδετικό κρίκο μεταξύ των φορέων του κόστους και το κόστους που προκύπτει από τις δραστηριότητες. Πιο συγκεκριμένα μεταφέρουν το κόστος από τις δραστηριότητες στους αντίστοιχους φορείς. Άξιο αναφοράς είναι ότι οι οδηγοί κόστους συνδέονται με το πόσο συχνά εκτελείται μια δραστηριότητα (οδηγοί συχνότητας – transactiondrivers) ή συνδέονται με τον απαιτούμενο χρόνο για την διεκπεραίωση μιας δραστηριότητας (οδηγοί χρονικής διάρκειας – durationdrivers). Υφίσταται ακόμα μια διάκριση σχετικά με τους οδηγούς του κόστους, αυτή που αφορά τους οδηγούς που σχετίζονται με τους πόρους (resourcedrivers) και αυτή που αναφέρεται στους οδηγούς των δραστηριοτήτων (activitydrivers). Οι οδηγοί πόρων εντοπίζουν τους πόρους που καταναλώνονται από μια δραστηριότητα ενώ οι οδηγοί δραστηριοτήτων διαδραματίζουν τον ρόλο του συνδετικού κρίκου ανάμεσα στους φορείς του κόστους και στο κόστος των δραστηριοτήτων.



**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.2.2.1. Η πορεία του κόστους.**

Profit Priorities from Activity-Based Costing by Robin Cooper and Robert S. Kaplan From the Magazine (May-June 1991)

HARVARD BUSINESS REVIEW

### **4.3. Τα Βασικά Βήματα Για Την Εφαρμογή Της Κοστολόγησης Με Βάση Τις Δραστηριότητες.**

Αφού αναφέρθηκαν και αναλύθηκαν τόσο τα εισαγωγικά μέρη όσο και οι βασικές έννοιες και οι ορισμοί που βοηθούν στην κατανόηση του τρόπου λειτουργίας της εν λόγω κοστολογικής μεθόδου, παρακάτω παραθέτονται τα βασικά βήματα που ακολουθούνται για τον σχεδιασμό και την εφαρμογή αυτής από τις επιχειρήσεις.

**ΒΗΜΑ 1<sup>ο</sup>: ΕΥΡΕΣΗ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

Σε αυτό το πρώτο στάδιο η εκάστοτε επιχείρηση θα πρέπει αρχικά να εντοπίσει ποιες είναι οι υφιστάμενες δραστηριότητες και με ποια κέντρα κόστους συνδέονται. Συνήθως οι δραστηριότητες που προκύπτουν είναι πολλές για το λόγο αυτό οι R. Cooper προτείνει πέντε (5) επίπεδα τα οποία εντοπίζουν τους κοινούς παράγοντες που δίνουν την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να ομαδοποιήσουν τις δραστηριότητες σε ομάδες δραστηριοτήτων, μειώνοντας και περιορίζοντας έτσι τις πολυάριθμες δραστηριότητες. Αυτά τα επίπεδα είναι:

ΕΠΙΠΕΔΟ 1<sup>ο</sup> : Δραστηριότητες ανά παραγόμενη μονάδα. Ομαδοποιούνται οι δραστηριότητες οι οποίες εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα προϊόντος.

ΕΠΙΠΕΔΟ 2<sup>ο</sup> : Δραστηριότητες ανά παρτίδα. Ομαδοποιούνται οι δραστηριότητες οι οποίες εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια παρτίδα προϊόντων ασχέτως από τον αριθμό παραγόμενων προϊόντων που περιέχει η εκάστοτε παρτίδα.

ΕΠΙΠΕΔΟ 3<sup>ο</sup>: Δραστηριότητες ανά επίπεδο προϊόντος. Ομαδοποιούνται οι δραστηριότητες που συσχετίζονται και εκτελούνται με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων, και δεν σχετίζονται σε καμία περίπτωση με τα δύο προηγούμενα επίπεδα. Δηλαδή δεν συνδέονται ούτε με κάποια συγκεκριμένη παρτίδα προϊόντων αλλά ούτε και με τον αριθμό παραγόμενων μονάδων.

ΕΠΙΠΕΔΟ 4<sup>ο</sup> : Δραστηριότητες ανά επίπεδο πελάτη. Ομαδοποιούνται οι δραστηριότητες που κατά κανόνα αφορούν τις δραστηριότητες που εκτελούνται για συγκεκριμένους πελάτες. Παράδειγμα τέτοιων δραστηριοτήτων είναι η πώληση, η τεχνική υποστήριξη των πελατών κλπ.

ΕΠΙΠΕΔΟ 5<sup>ο</sup> : Δραστηριότητες για την υποστήριξη του συνολικού οργανισμού. Σε αυτό το επίπεδο ομαδοποιούνται όλες εκείνες οι δραστηριότητες οι οποίες είναι ανεξάρτητες και δεν συσχετίζονται με τα τέσσερα (4) προηγούμενα επίπεδα. Κυρίως αφορά πιο γενικές λειτουργίες που είναι μη σχετιζόμενες ή όχι άμεσα σχετιζόμενες με την γραμμή παραγωγής

όπως για παράδειγμα η καθαριότητα του κτιρίου , η θέρμανση , η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ.

Cooper R. "Cost Classification in unit- Based and Activity Based Manufacturing Cost systems", Journal of Cost Management (1990 September) (Σελ 4-14).

## ΒΗΜΑ 2<sup>ο</sup>: ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ – ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΑΝΑΘΕΣΗ ΑΥΤΟΥ ΣΤΟΥΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ.

Σε αυτό το στάδιο γίνεται κυρίως εντοπισμός του άμεσου κόστους το οποίο είναι εύκολά ανιχνεύσιμο-αναγνωρίσιμο και μπορεί να καταλογισθεί επίσης εύκολα στους αντίστοιχους φορείς κόστους που συνδέονται με τις ανάλογες δραστηριότητες ( π.χ. ά ύλες). Βέβαια όσο προχωράει αυτή η διαδικασία και φθάνουμε στα έμμεσα κόστη ο καταλογισμός αυτών δεν μπορεί να γίνει άμεσα και χρήζει περαιτέρω προσοχής

## ΒΗΜΑ 3<sup>ο</sup> : ΑΝΑΘΕΣΗ ΛΟΙΠΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΕΥΡΕΣΗ ΟΔΗΓΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ.

Όπως ειπώθηκε στο δεύτερο βήμα κάποια από τα έμμεσα κόστη δεν μπορούν, ακόμα και μετά από ανάλυση, να καταλογισθούν σε κάποιον φορέα κόστους. Σε αυτές τις περιπτώσεις συγκεντρώνονται στις δραστηριότητες από τις οποίες πηγάζουν. Ακόμη σε αυτό το στάδιο ορίζονται οι οδηγοί κόστους που αφορούν την κάθε δραστηριότητα. Δηλαδή πιο αναλυτικά ορίζεται η σχέση μεταξύ κόστους και όγκου της ανάλογης δραστηριότητας.

## ΒΗΜΑ 4<sup>ο</sup>: ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Αφού προηγουμένως εντοπίστηκαν οι δραστηριότητες και οι οδηγοί κόστους σε αυτό το σημείο ορίζεται ο οποίος συσχετίζει τον όγκο στις δραστηριότητες με το κόστος το οποίο προκύπτει από αυτήν. Για παράδειγμα για το 1<sup>ο</sup> οικονομικό τρίμηνο του 2021 έστω ότι το



κόστος σχετικά με την δραστηριότητα της διανομής των προϊόντων ορίστηκε σε 2000€. Επίσης έστω ότι μέσα σε αυτό το τρίμηνο εκτελέστηκαν 100 δρομολόγια διανομής. Επομένως το κόστος ανά διανομή ανήλθε σε 20€ / διανομή. ( $2000\text{€}/100=20\text{€}$ ).

#### ΒΗΜΑ 5<sup>ο</sup>: ΑΝΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Εφόσον έχει εντοπισθεί ο συντελεστής καταλογισμού του κόστους, σε αυτό το βήμα αναθέτεται το συνολικό κόστος δραστηριότητας ανά φορέα κόστους. Βασιζόμενοι λοιπόν στο προηγούμενο παράδειγμα θα έχουμε: Έστω ότι για τον πελάτη Αντωνίου έγιναν δέκα (10) διανομές μέσα στο εξεταζόμενο τρίμηνο. Επομένως ο Αντωνίου (ο οποίος είναι ένας φορέας κόστους) θα επιβαρυνθεί με 200€ ( $10*20\text{€}$ ) τα όποια είναι προερχόμενα από την δραστηριότητα της διανομής.

#### ΒΗΜΑ 6<sup>ο</sup>: ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ

Στο τελευταίο στάδιο του σχεδιασμού και της υλοποίησης ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση της δραστηριότητες καταρτούνται οι αναφορές που παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με το περιθώριο κέρδους που αφήνει ο κάθε φορέας κόστους. Δηλαδή συνεχίζοντας με το προηγούμενο παράδειγμα ο πελάτης Αντωνίου θα επιβαρυνθεί με 200€ από της δραστηριότητα της διανομής. Ακόμη θα επιβαρυνθεί και με 100€ από την χ δραστηριότητα και με 1150€ από την ψ δραστηριότητα. Η συνολική επιβάρυνση του φορέα κόστους Αντωνίου θα είναι 1450€ ( $200\text{€} + 100\text{€} + 1150\text{€}$ ). Επιπρόσθετα ο πελάτης Αντωνίου φέρει στην επιχείρηση έσοδα ύψους 3500€. Επομένως το περιθώριο κέρδους του συγκεκριμένου φορέα κόστους θα είναι 2050€ ( $3500\text{€} - 1450\text{€}$ ). Έτσι η διοίκηση είναι ικανή και σε θέση να ενημερώνεται και να λαμβάνει τις κατάλληλες αποφάσεις για κάθε φορέα κόστους.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΚΟΥΣΕΝΙΔΗΣ (Λειφόρος Λογιστική 2015)

Διοικητική λογιστική GarrisonRayH. , Noreen Eric W. (κλειδάριθμος , 2006)

Norkiewich A., «Nine steps to implementing ABC», Management (Accounting, April 1994)

## 4.4 Πρακτική Εφαρμογή Της Κοστολόγησης Με Βάση Της Δραστηριότητες.

Στο παρών κεφάλαιο ακολουθεί μια ολοκληρωμένη πρακτική εφαρμογή ώστε να γίνει πλήρως κατανοητή όλη η προηγούμενη ανάλυση που έγινε σχετικά με την εξεταζόμενη κοστολογική μέθοδο.

(Η παρούσα πρακτική εφαρμογή είναι αυτούσια από το βιβλίο Διοικητική Λογιστική Χ. Νεγκάκης και Δ. Κουσενίδης 2015 σελ.187-191)

Έστω ότι η εταιρία ΑΒΓ έχει τα εξής δεδομένα για τις δραστηριότητες:

**ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4.1. Δραστηριότητες εταιρίας ΑΒΓ.**

ΕΣ	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤ	ΟΛΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΟΓΚΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ
	Παραγωγή	Ώρες Λειτουργίας Μηχανών	50.000
	Παραγγελίες	Αριθμός Παραγγελιών	1.000
	Πωλήσεις	Αριθμός Πελατών	500

Επίσης για την ΑΒΓ σχετικά με τα έμμεσα έξοδα ισχύει ότι:

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4.2. Έμμεσα έξοδα παραγωγής ΑΒΓ.

Έμμεσα Έξοδα Παραγωγής		600.000€
Αποσβέσεις	Μηχανημάτων	150.000€
Εξοπλισμού		
Κόστος Ποιοτικού Ελέγχου		150.000€
Μισθοί Διοικητικού Προσωπικού		500.000€
Έξοδα Πωλήσεων		300.000€
Έξοδα	Τεχνολογικής	180.000€
Υποστήριξης		
Σύνολο		1880.000€

Η κατανομή του έμμεσου κόστους στις ανάλογες δραστηριότητες έχει ως εξής:

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4.3. Κατανομή έμμεσου κόστους ανά δραστηριότητα ΑΒΓ.

Δραστηριότητες				
Κατηγορίες	Παραγωγή	Παραγγελίες	Πωλήσεις	Λοιπέ
Έμμεσων				ς
Εξόδων				
Έμμεσα Έξοδα	60%	25%	10%	5%
Παραγωγής				
Αποσβέσεις	100%	0%	0%	0%
Μηχανημάτων				
Ποιοτικός	50%	0%	10%	40%
Έλεγχος				
Μισθοί	0%	40%	40%	20%
Διοικητικού				

Προσωπικού				
Έξοδα	0%	30%	70%	0%
Πωλήσεων				
Έξοδα	0%	30%	40%	30%
Τεχνολογικής Υποστήριξης				

Τα δεδομένα για τις παραγγελίες των πελατών ενδεικτικά είναι:

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4.4. Δεδομένα παραγγελιών ΑΒΓ.

	Πελάτης Α	Πελάτης Β	Πελάτης Γ
Αριθμός Παραγγελιών	20	55	40
Ώρες Λειτουργίας Μηχανών	1.200	1.600	600

Με βάση των παραπάνω πίνακα που περιλαμβάνει τα δεδομένα για τα έμμεσα έξοδα και τον πίνακα της κατανομής αυτών στις ανάλογες δραστηριότητες προκύπτει ο Πίνακας Επιμερισμού Έμμεσων Εξόδων.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4.5. Επιμερισμός έμμεσων εξόδων ανά δραστηριότητα ΑΒΓ.

	Παραγωγή	Παραγγελίες	Πωλήσεις	Λοιπές	Σύνολο
Έμμεσα Έξοδα Παραγωγής	360.0	15	60.00	30.0	6
Αποσβέσεις Μηχανημάτων	00€	0.000€	0€	00€	00.000€
Ποιοτικός Έλεγχος	150.0	0€	0€	0€	1
Μισθοί	00€			50.000€	
	75.00	0€	15.00	60.0	1
	0€		0€	00€	50.000€
	0€	200	200.0	100.	5

Διοικητικού	.000€	00€	000€	00.000€	
Προσωπικού					
Έξοδα	0€	90.	210.0	0€	3
Πωλήσεων	000€	00€		00.000€	
Έξοδα	0€	54.	72.00	54.0	1
Τεχνολογικής	000€	0€	00€	80.000€	
Υποστήριξης					
Σύνολο	585.0	494	557.0	244.	1
	00€	.000€	00€	000€	.880.000€

Αξίζει να σημειωθεί επίσης ότι σχετικά με τις λοιπές δραστηριότητες λόγω του ότι δεν προσδιορίζονται από κάποιον οδηγό κόστους, το σύνολο των 244.000€ θα επιβαρύνει το κόστος περιόδου.

Τα παραπάνω ποσά του πίνακα προκύπτουν ως εξής:

Για τα Έμμεσα Έξοδα παραγωγής:

$$360.000€ = 600.000€ * 60\%$$

$$150.000€ = 600.000€ * 25\%$$

$$60.000€ = 600.000€ * 10\%$$

$$30.000€ = 600.000€ * 5\%$$

Για τις αποσβέσεις:

$$150.000€ = 150.000€ * 100\%$$

Για τον ποιοτικό έλεγχο:

$$75.000€ = 150.000€ * 50\%$$

$$15.000€ = 150.000€ * 10\%$$

$$60.000€ = 150.000€ * 40\%$$

Με την ίδια λογική συμπληρώνεται ο παραπάνω πίνακας.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4.6. Προσδιορισμός του ανά μονάδα κόστους ΑΒΓ.**

Όγκος	50.000	1.000	500
Δραστηριότητας	ΩΛΜ	Παραγγελίες	Πελάτες
Ανά	11,70€/ΩΛ	494€/Παρα	1.114€/Πελ
μονάδα Κόστος	Μ	γγελία	άτη

Τα παραπάνω ποσά προκύπτουν από τον πίνακα με τα δεδομένα των δραστηριοτήτων και τον πίνακα επιμερισμού των εξόδων.

Ενδεικτικά ( $585.000\text{€}/50.000 \text{ ΩΛΜ} = 11,70\text{€}/ \text{ ΩΛΜ}$ ).

Έτσι λοιπόν με βάση τον πίνακα προσδιορισμού του ανά μονάδα κόστους και τα δεδομένα για τις παραγγελίες προκύπτει ο πίνακας συνολικού κόστους ανά πελάτη.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4.7. Συνολικό κόστος ανά πελάτη ΑΒΓ.**

	ΠΕΛΑΤΗΣ Α	ΠΕΛΑΤΗΣ Β	ΠΕΛΑΤΗΣ Γ
Παραγωγή	14.040€ (1.200*11,70€)	18.720€ (1.600*11,70€)	7.020€ (600*11,70€)
Παραγγελίες	9.880€ (20*494€)	27.170€ (55*494€)	19.760€ (40*494€)
Πωλήσεις	1.114€	1.114€	1.114€
<b>Σύνολο</b>	<b>25.034€</b>	<b>47.004€</b>	<b>27.894€</b>

Παρατηρείται ότι ο πελάτης Β παρουσιάζει σχεδόν διπλάσιο κόστος σε σχέση με τους άλλους δύο. Σε αυτήν την περίπτωση η εταιρία θα πρέπει να επανεξετάσει εάν για την δραστηριότητα των παραγγελιών ο κατάλληλος οδηγός κόστους είναι ο αριθμός παραγγελιών αφού εντοπίζεται υψηλό το ανά μονάδα κόστος στην δραστηριότητα αυτή (494€/παραγγελία). Σε αντίθετη περίπτωση όπου ο οδηγός κόστους είναι και ο κατάλληλος

ενδεχομένως και να μην είναι προς το συμφέρον της εταιρίας να εξυπηρετήσει τον συγκεκριμένο πελάτη.

#### **4.5 Διαφορές Κοστολόγησης Βάση Δραστηριοτήτων Και Κλασσικών Συστημάτων Κοστολόγησης.**

Έχοντας αναλύσει τόσο σε θεωρητικό επίπεδο όσο και σε πρακτικό επίπεδο, μέσω παραδειγμάτων και εφαρμογών, τα κλασσικά συστήματα κοστολόγησης και το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες έχουν εντοπιστεί και γίνει έμμεσα αντιληπτές οι βασικές διαφορές μεταξύ τους. Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται συγκεντρωτικά.

- i. Τα κλασσικά συστήματα κοστολόγησης είναι απλούστερα σε σχέση με τα συστήματα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.
- ii. Η κοστολόγηση ABC είναι ικανή να εντοπίζει την πηγή και τα αίτια παραγωγής του κόστους ενώ τα κλασσικά συστήματα κοστολόγησης διατυπώνουν απλά πληροφορίες σχετικά με τα κόστη.
- iii. Τα κλασσικά συστήματα κοστολόγησης επικεντρώνονται περισσότερο στα άμεσα έξοδα. Η ABC κοστολόγηση υπολογίζει με ακρίβεια τα άμεσα κόστη ενώ ταυτόχρονα επικεντρώνεται και στον υπολογισμό των έμμεσων - γενικών εξόδων.
- iv. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι αδιάσπαστη από τη διαδικασία της λήψης αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη. Αντίθετα τα κλασσικά συστήματα κοστολόγησης όχι μόνο δεν βοηθούν στη διαδικασία αυτή αλλά πολλές φορές οδηγούν και σε λανθασμένες αποφάσεις. Χαρακτηριστικό είναι ότι στα εν λόγω συστήματα τα έμμεσα κόστη επιμερίζονται με γνώμονα τον όγκο παραγωγής, με αποτέλεσμα σε χαμηλά επίπεδα παραγωγικής δραστηριότητας να οδηγούμαστε σε

υποκοστολόγηση των προϊόντων και αντιστρόφως σε υψηλά επίπεδα να οδηγούμαστε σε υπερκοστολόγηση.

- v. Όπως προαναφέρθηκε και στις προηγούμενες ενότητες ένας από τους βασικότερους λόγους υιοθέτησης της κοστολόγησης με βάση της δραστηριότητες ήταν η αυτοματοποίηση των διαδικασιών. Έτσι λοιπόν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης κρίνονται ικανά πληροφόρησης όταν οι παραγωγική διαδικασία βασίζεται στην άμεση εργασία. Σε αυτοματοποιημένες γραμμές παραγωγής αξιόπιστες πληροφορίες δίνουν τα κοστολογικά συστήματα βάση των δραστηριοτήτων.
- vi. Η ABC είναι σε θέση να διαχωρίζει ποιες από τις δραστηριότητες προσδίδουν αξία στο προϊόν και ποιες όχι ώστε να ελαχιστοποιηθούν ή και να εξαιρεθούν πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.
- vii. Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το περιθώριο του κέρδους εμπεριέχει μόνο στοιχεία της διαδικασίας της παραγωγής και όχι στοιχεία του κόστους.
- viii. Στα κλασσικά συστήματα επίσης αντίθετα από την ABC δεν λαμβάνονται υπόψη στο προϊόν τα διοικητικά κόστη παρά μόνο τα βιομηχανικά.
- ix. ΗABC είναι προτιμότερη σε επιχειρήσεις με υψηλά γενικά έξοδα. Σε αντίθετη περίπτωση τα κλασσικά συστήματα μπορούν να καλύψουν την κοστολογική προσέγγιση.
- x. Σύμφωνα με την ABC οι φορείς κόστους καταναλώνουν δραστηριότητες ενώ σύμφωνα με τα κλασσικά συστήματα οι φορείς κόστους καταναλώνουν πόρους.
- xi. Τα παραδοσιακά συστήματα είναι καταλληλότερα σε περιπτώσεις παραγωγικής ομοιογένειας ενώ η κοστολόγηση με βάση της δραστηριότητες προτιμάτε σε παραγωγική ανομοιογένεια.



## **4.6 Πλεονεκτήματα Και Μειονεκτήματα Της Κοστολόγησης Με Βάση Τις Δραστηριότητες.**

Στην τελευταία υποενότητα του 4<sup>ου</sup> κεφαλαίου, αναφέρονται επιγραμματικά τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της εφαρμογής της κοστολογικής μεθόδου με βάση της δραστηριότητες.

### **4.6.1 Πλεονεκτήματα A.B.C.**

1. Αξιόπιστη και επαρκής πληροφόρηση σε όλους τους κοστολογικούς τομείς.
2. Καλύτερη κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους.
3. Ικανότητα καθορισμού τιμολογιακής πολιτικής
4. Ικανότητα υιοθέτησης νέων τεχνολογιών.
5. Βελτιωμένη επιμέτρηση της κερδοφορίας.
6. Ακριβής αποτύπωση του κόστους των προϊόντων.
7. Διευκόλυνση στη διαδικασία της λήψης των αποφάσεων.
8. Βελτιωμένη εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών.

#### 4.6.2 Μειονεκτήματα ΤΗΣ Α.Β.Σ.

1. Υψηλά κόστη εφαρμογής της μεθόδου τα οποία είναι ικανά να επηρεάσουν αρνητικά την εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων και ειδικότερα των μεγάλων οικονομικών οντοτήτων.
2. Μη επαρκής εκπαίδευση του προσωπικού ώστε να εφαρμόσει την νέα κοστολογική μέθοδο, το οποίο απαιτεί χρόνο και κόστος, παράγοντες που καθίστανται άκρως αρνητικοί για τις επιχειρήσεις.
3. Αντιδράσεις του προσωπικού και άρνηση αυτού σε κάθε τι νέο και καινούργιο.
4. Σε μεγάλες οικονομικές οντότητες όπου υφίστανται ποικίλες και πολλές δραστηριότητες οι συλλογή των δεδομένων απαιτεί τη μέγιστη προσοχή. Λάθη και απροσεξίες μπορεί να οδηγήσουν σε λάθος κοστολογικά αποτελέσματα.
5. Στο αρχικό στάδιο εφαρμογής της ABC η συλλογή των δεδομένων είναι περιορισμένης δυνατότητας.
6. Η εν λόγω μέθοδος δεν ικανοποιεί τους εξωτερικούς ελεγκτές λογιστές παρά μόνο τους εσωτερικούς διοικητικούς χρήστες. Για το λόγο αυτό η κάθε επιχείρηση είναι αναγκασμένη να τηρεί δύο λογιστικά συστήματα πράγμα το οποίο επιφέρει επιπλέον κόστη.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΚΟΥΣΕΝΙΔΗΣ (Αειφόρος Λογιστική 2015)

ACTIVITY BASED COSTING: IT DOESN'T WORK ALL THE TIME Pattison, Diane D. ; Arendt, Carrie Gavan (Management accounting. 1994)

Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralised Organisation Management Accounting Research, December 1997 Teemu Malmi

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### THROUGHPUT ACCOUNTING – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΕΚΠΑΙΡΕΩΣΗΣ

#### 5.1. Εισαγωγή Throughput Accounting (T.A.)

Το Throughput Accounting η αλλιώς σε ελεύθερη μετάφραση η Λογιστική Διεκπεραίωσης αποτελεί ουσιαστικά μια μοντέρνα εκδοχή της διοικητικής λογιστικής και παρουσιάζει μια εναλλακτική μορφή κοστολόγησης σε σχέση με τα συνηθισμένα και συμβατικά προϋπάρχοντα συστήματα. Πατέρας του T.A. θεωρείται ο Eliyahu M. Goldratt.

Ο κύριος στόχος του T.A. είναι να αναγνωρίζει τα όρια και τους περιορισμούς, τα οποία είναι ικανά να καθυστερήσουν την παραγωγική διαδικασία, και επίσης είναι συνδεδεμένα με άλλες διαδικασίες οι οποίες με την σειρά τους καθίστανται επίσης ικανές να οδηγήσουν σε καθυστερήσεις των πωλήσεων όπου κάτι τέτοιο θα σήμαινε την καθυστέρηση των εισπράξεων και κατά συνέπεια των κερδών.

Το T.A. αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της διοίκησης το οποίο εφιστά την προσοχή του σε τέτοιου είδους περιορισμούς και όρια. Ως εκ τούτου στοχεύει στην αύξηση των πωλήσεων, των εσόδων και σε τελικό επίπεδο, στην μεγιστοποίηση των κερδών για κάθε οικονομική οντότητα.

Τέλος αξίζει να αναφερθεί σε εισαγωγικό επίπεδο ότι λαμβάνει υπόψιν τον παράγοντα του χρόνου και βοηθά στην ελαχιστοποίηση οποιουδήποτε χαμένου χρόνου, ο

οποίος θα ήταν ικανός να αποφέρει προβλήματα και καθυστερήσεις στην δημιουργία των εσόδων.

## 5.2 Eliyahu M. Goldratt

31 Μαρτίου 1947 – 11 Ιουνίου 2011

Ο ισραηλινός καταγωγής Goldratt υπήρξε γκουρού στον χώρο της διοίκησης των επιχειρήσεων. Ήταν ο δημιουργός της βελτιστοποιημένης τεχνικής παραγωγής (Optimized Production Technique), της θεωρίας των περιορισμών (the Theory of Constraints (TOC)), των διαδικασιών της σκέψης (the Thinking Processes), της κρίσιμης αλυσίδας διαχείρισης των έργων (Critical Chain Project Management (CCPM)) καθώς και άλλων σημαντικών θεωριών.

Ακόμη υπήρξε ο συγγραφέας πολλών επιχειρηματικών μυθιστορημάτων και μη, που είχαν ως κυρίως θέμα την εφαρμογή της θεωρίας των περιορισμών στις κατασκευαστικές, στις μηχανικές και σε άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Ο Goldratt υποστήριζε ότι σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ένας συγκεκριμένος περιορισμός, όπως για παράδειγμα εάν δεν υπάρχει χωρητικότητα σε ένα μηχάνημα, περιορίζει την συνολική απόδοση του συστήματος και μόλις ο συγκεκριμένος περιορισμός επιλυθεί κάποιος άλλος περιορισμός γίνεται κρίσιμος. Η πλοκή των συγγραμμάτων του περιστρέφεται γύρω από τον τρέχων περιορισμό, ο οποίος μόλις εξαλείφει, ακολουθεί η εύρεση του επόμενου περιορισμού.

Αξιοσημείωτη διατύπωση του Goldratt είναι επίσης ότι στο εξεταζόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον μπορεί για παράδειγμα να μην υπάρχει χωρητικότητα σε κάποιο μηχάνημα αλλά υπάρχει μεγάλη χωρητικότητα σε κάποιο άλλο σημείο, το οποίο δεν είναι κρίσιμο. Σε αυτό το σημείο λοιπόν ο Goldratt αντιτίθεται στις συμβατικές θεωρίες και

υποστηρίζει ότι το φαινόμενο αυτό καθίσταται απολύτως απαραίτητο για να διασφαλιστεί η συνεχής λειτουργία του κρίσιμου περιορισμού.

[https://en.wikipedia.org/wiki/Eliyahu\\_M.\\_Goldratt](https://en.wikipedia.org/wiki/Eliyahu_M._Goldratt)

### **5.3 Η Θεωρία Των Περιορισμών – The Theory Of Constraints (TOC)**

Προτού ξεκινήσουμε την ανάλυση σχετικά με το throughputaccounting κρίνεται απαραίτητο να γίνει αναφορά στην θεωρία των περιορισμών (TOC), της οποίας επίσης πατέρας θεωρείται ο Goldratt. Η θεωρία των περιορισμών είναι αξιοσημείωτη διότι αποτελεί την θεμέλιο λίθο επάνω στην οποία βασίζεται το throughputaccounting. Χρονολογείται το έτος 1980 και στην ουσία βασίζεται στην λογική ότι η κάθε εταιρία θα πρέπει να καθορίζει τους πρωτεύοντες στόχους της και με βάση αυτούς να δημιουργεί ένα σύστημα που θα είναι ξεκάθαρο ως προς τους περιορισμούς της χωρητικότητας(τα σημεία συμφόρησης). Έπειτα η οικονομική οντότητα θα πρέπει να δράσει ώστε να περιορίσει στο ελάχιστο ή και να εξαλείψει τον περιορισμό αυτόν. Όταν ο περιορισμός αυτός εξαλειφθεί δημιουργείται ένας άλλος περιορισμός και μετέπειτα ένας άλλος που οδηγεί την διαδικασία αυτή σε φαύλο κύκλο. Αύτη η ενέργεια θα καταστήσει τις οικονομικές οντότητες ικανές να μεγιστοποιήσουν τους στόχους τους. Τέλος η θεωρία των περιορισμών όπως υποστηρίζει ότι για την επίτευξη των στόχων η επιχείρηση θα πρέπει να εστιάσει στην αύξηση της παραγωγής και στην μείωση των αποθεμάτων και των λειτουργικών εξόδων.

Η θεωρία των περιορισμών αποτελείται από τρεις (3) θεμέλιες αρχές, έξι (6) φάσεις εφαρμογής και πέντε (5) στάδια αντανάκλασης τα οποία αναφέρονται στις παρακάτω υποενότητες.

### 5.3.1. Οι θεμελιώδεις αρχές της θεωρίας των περιορισμών

- **Σύγκλιση:** Η αρχή της σύγκλισης βασίζεται στο ότι υφίσταται ένα απλό σύστημα διαχείρισης και ότι οποιασδήποτε διορθωτική ενέργεια μέσα στο σύστημα αυτό θα αντικατοπτριστεί σε όλο το φάσμα του συστήματος.
- **Συνοχή:** Η αρχή της συνοχής έγκειται στο γεγονός ότι οποιαδήποτε εσωτερική σύγκρουση μέσα στο σύστημα θα πρέπει να προϋποθέτει την ύπαρξη κάποιου ελαττώματος.
- **Σεβασμός:** Η αρχή του σεβασμού συνεπάγεται ότι οι άνθρωποι είναι από τη φύση τους καλοπροαίρετοι και θα πρέπει να τους σεβόμαστε ακόμα και στις περιπτώσεις όπου σφάλουν.

### 5.3.2 Φάσεις εφαρμογής της θεωρίας των περιορισμών

**ΦΑΣΗ 1<sup>H</sup> ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟΧΟΥ :** Σε αυτή τη φάση η επιχείρηση θέτει τους στόχους που αφορούν την κερδοφορία και την ευημερία της.

**ΦΑΣΗ 2<sup>H</sup> ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ :** Στη δεύτερη φάση η επιχείρηση εντοπίζει και προσδιορίζει τον περιορισμό-συμφόρηση, ο οποίος την εμποδίζει να φέρει εις πέρας τον στόχο που οριστικό στο πρώτο στάδιο. Φυσικά η αιτία του περιορισμού αυτού δεν είναι απαραίτητο να είναι εσωτερικής φύσεως , όπως για παράδειγμα ένα ελαττωματικό μηχάνημα, αλλά μπορεί να είναι και εξωτερικός παράγοντας όπως για παράδειγμα κάποιος ανταγωνιστής.

**ΦΑΣΗ 3<sup>H</sup> ΒΕΛΤΙΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ :** Στο σημείο αυτό η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν ο περιορισμός-συμφόρηση χρησιμοποιείται όσο το δυνατόν καλύτερα του επιτρέπεται. Για παράδειγμα έστω ότι η επιχείρηση διαθέτει ένα μηχάνημα το οποίο λειτουργεί με μεγάλη καθυστέρηση και αυτό το μηχάνημα παράγει δυο

διαφορετικά προϊόντα. Η εταιρία θα πρέπει να βεβαιωθεί ότι το μηχάνημα αυτό παράγει κατά κύρια βάση το προϊόν με την μεγαλύτερη κερδοφορία και όχι αυτό με τη λιγότερη.

**ΦΑΣΗ 4<sup>Η</sup> ΣΥΓΧΡΟΝΙΣΗ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ :** Οι επιχειρήσεις σε αυτή τη φάση προσπαθούν να προσαρμόσουν και να συγχρονίσουν όλους τους παραγωγικούς φορείς με την συμφόρηση. Για να γίνει πιο κατανοητό αυτό ας γίνει η υπόθεση ότι μια επιχείρηση διαθέτει 3 μηχανές. Η πρώτη παράγει 30 προϊόντα ανά ημέρα. Η δεύτερη 25 προϊόντα ανά ημέρα και η τρίτη μόλις 12 προϊόντα ανά ημέρα. Η εταιρία θα πρέπει να συγχρονίσει την πρώτη και την δεύτερη μηχανή με την τρίτη, που αποτελεί και το σημείο συμφόρησης, έτσι ώστε και οι τρεις μηχανές να παράγουν από 12 προϊόντα ανά ημέρα έκαστος. Με αυτό τον τρόπο όσο παράξενο και αν φαίνεται μπορούν να μειωθούν τα αποθέματα.

**ΦΑΣΗ 5<sup>Η</sup> ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΧΩΡΗΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ:** Στην προτελευταία φάση η εταιρία θα πρέπει να βρει τρόπους ώστε να εντατικοποιήσει τους παραγωγικούς βαθμούς παρακάμπτοντας την συμφόρηση. Με βάση το παράδειγμα της παραπάνω φάσης η επιχείρηση η θα πρέπει να αγοράσει και άλλες για παράδειγμα 5 μηχανές, ώστε η ημερήσια παραγωγή από 9(3\*3) μονάδων να μεταβεί στις 15(3\*5) μονάδες ή εναλλακτικά να αναθέσει σε κάποιον εξωτερικό συνεργάτη την παραγωγή των επιπλέον μονάδων.

**ΦΑΣΗ 6<sup>Η</sup> ΕΥΡΕΣΗ ΕΠΟΜΕΝΟΥ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ:** Στην τελευταία φάση εφόσον έχει επιτευχθεί, αν όχι εξάλειψη τουλάχιστον μείωση της συμφόρησης εντοπίζεται ο επόμενος περιορισμός και ξαναξεκινάει η ίδια διαδικασία.

What is the Theory of Constraints, advantages and disadvantagesBy: ErcolePalmeri April 8 2018

### **5.3.3. Στάδια αντανάκλασης της θεωρίας των περιορισμών.**

**ΣΤΑΔΙΟ 1<sup>Ο</sup> :** Όλοι οι εμπλεκόμενοι στη επιχείρηση θα πρέπει να συμφωνούν ως προς το που εντοπίζεται ο περιορισμός-η συμφόρηση.

ΣΤΑΔΙΟ 2<sup>ο</sup> : Επίσης όλοι οι εμπλεκόμενοι θα πρέπει να είναι σύμφωνοι ως προς το ποια είναι η βέλτιστη λύση για την εξάλειψη της συμφόρησης. Για παράδειγμα θα πρέπει να αγοράσουν και άλλες μηχανές ώστε να αυξηθεί η παραγωγή ή να αναθέσουν σε κάποιον εξωτερικό συνεργάτη να παράγει τις επιπρόσθετες ζητούμενες μονάδες;

ΣΤΑΔΙΟ 3<sup>ο</sup> : Ακόμη όλοι οι συμμετέχοντες θα πρέπει να είναι απόλυτα πεπεισμένοι ότι η απόφαση που πάρθηκε στο προηγούμενο στάδιο θα επιφέρει την λύση ως προς τον περιορισμό.

ΣΤΑΔΙΟ 4<sup>ο</sup> : Θα πρέπει να υπάρχει διορατικότητα από πλευράς της επιχείρησης και αυτή να προσπερνά τις πιθανότητες όλη αυτή η διαδικασία να επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα για την εταιρία.

ΣΤΑΔΙΟ 5<sup>ο</sup> : Τέλος θα πρέπει να παρακαμφθεί οτιδήποτε εμποδίζει την εταιρία να εφαρμόσει το πλάνο της για την εξάλειψη του περιορισμού.

What is the Theory of Constraints, advantages and disadvantages By: ErcolePalmeri April 8 2018

## **5.4 Ιστορική Αναδρομή Throughput Accounting**

Η εφαρμογή της θεωρίας των περιορισμών (η οποία αναφέρεται εκτενώς στο κεφάλαιο 5.3) δεν αποτελεί μόνο την βασική αρχή του ΤΑ αλλά ουσιαστικά αποτελεί το ίδιο το ΤΑ αφού με τον όρο ThroughputAccountingίσως τελικά και να νοείται η εφαρμογή της θεωρίας των περιορισμών στην διοικητική λογιστική. Παρόλα αυτά αυτό φαίνεται να ισχύει μόνο για τα βρετανικά εκπαιδευτικά ιδρύματα αφού υφίσταται αντιπαλότητα σχετικά με την πρώτη εμφάνιση της ορολογίας του ΤΑ.



Το 1995 ο Noreen αναφέρεται στις προτάσεις του Goldratt σχετικά με τις λογιστικές τεχνικές και τις αναπτυξιακές πρακτικές που αναπτύχθηκαν από αποφοίτους του προγράμματος Jonah του ινστιτούτου Goldratt. Αντίθετη άποψη βέβαια διατυπώνεται από την βρετανική πλευρά όπου σύμφωνα με ένα άρθρο του David Waldron, το οποίο χρονολογείται το 1988, υποστηρίζεται μια πιο πρόιμη αναφορά στο TA και μάλιστα ότι η πρακτική αυτή διατυπώθηκε για πρώτη φορά από τον ίδιο το Waldron και τον συνεργάτη του Galloway. Όλη αυτή η διαμάχη ενέτεινε την αντιπαλότητα μεταξύ Αγγλίας και ΗΠΑ-Ευρώπης και επέφερε ως αποτέλεσμα έως και σήμερα στα εκπαιδευτικά ιδρύματα των Άγγλων το TA να αναφέρεται ως εφαρμογή της θεωρίας των περιορισμών στην λογιστική (TOC in accounting) όπως υποστηρίχθηκε από τους Waldron και Galloway.

Ακόμη ένα πρόβλημα που εντοπίζεται στο TA είναι σχετικά με το ευρύ φάσμα διαφόρων τεχνικών που υφίσταται από τις δύο πλευρές.

Η θεωρητική υπόθεση η οποία αναπτύχθηκε από τους Galloway και Waldron έχει αλλάξει πολλές φορές και επίσης πολλές από τις πρωιμότερες τεχνικές που αναπτύχθηκαν καταργήθηκαν με το πέρασμα του χρόνου ή τροποποιήθηκαν. Οι Galloway και Waldron παρείχαν μια πιο διευρυμένη ανάπτυξη της TA η οποία και εξηγεί ότι η εφαρμογή και η διδασχή της, είναι πιο διευρυμένη στο Ηνωμένο Βασίλειο από ότι στον υπόλοιπο κόσμο. Ακόμη ο Waldron το έτος 1988 αντιπαρέβαλε τις θεμελιώδεις έννοιες του συμβατικού κόστους με νέες υπό τη σκέψη ότι « δεν είναι το προϊόν κερδοφόρο ή μη αλλά οι επιχειρήσεις καθορίζονται ως κερδοφόρες ή μη». Τέλος η συνεργασία των Waldron και Galloway διαλύθηκε το έτος 1995.

Από την πλευρά του Goldratt επίσης υπήρξαν πολλές τεχνικές ως προς το TA και μάλιστα ήταν ανεξάρτητες από μη συμβαλλόμενα μέλη του ινστιτούτου. Σύμφωνα με το βιβλίο του ‘ ο Στόχος’ η πρώτη τεχνική υποστηρίζει ότι ο υπολογισμός του καθαρού κέρδους που βασίζεται στην απόδοση αφαιρείται από τα λειτουργικά έξοδα. Το TA ορίζεται ως τα έσοδα από τις πωλήσεις εάν αφαιρέσουμε τα υλικά και τα κόστη των προσφερόμενων υπηρεσιών, τα οποία προήλθαν εκτός της οικονομικής οντότητας. Ακόμη τα λειτουργικά έξοδα καλύπτουν το κόστος μετατροπής συμπεριλαμβανομένου και του χρόνου εργασίας. Η

απόδοση της επένδυσης υπολογίζεται εάν διαιρέσουμε το καθαρό κέρδος με το αποτέλεσμα της επιχείρησης. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι π Goldratt στα αποθέματα περιλαμβάνει μέρος τους ενεργητικού της επιχείρησης όπως κτίρια και μηχανήματα. Σύμφωνα με τον Norren (1995) «αυτοί οι ορισμοί είναι πολύ ασαφείς για να χρησιμοποιηθούν πρακτικά». Έτσι λοιπόν το ινστιτούτο Goldratt σε μια προσπάθεια ευθυγράμμισης της λογιστικής του ΤΑ με την συμβατική ορολογία και χρήση κατέληξε να ορίσει την απόδοση ως τα έσοδα μείον το πλήρως μεταβλητό κόστος (totalvariablecostTVC).

The Theory of Constraints and Its Implications for Management Accounting by Eric W. Noreen (1995-06-03) "Ο Στόχος"  
Eliyahu M. Goldratt Εκδόσεις Ψυχογίος μτφ. Μπαρουξής Χρήστος (2019)

THROUGHPUT ACCOUNTING: TRANSFORMING PRACTICES DAVID DUGDALE T. COLWYN JONES University of the West of England British Accounting Review (1998)

## 5.5 Διαφορές Συμβατικών Συστημάτων Κοστολόγησης Και Throughput Accounting.

### ΠΙΝΑΚΑΣ 5.5.1. Διαφορές συστημάτων κοστολόγησης

ΣΥΜΒΑΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	THROUGHPUT ACCOUNTING
Η εξοικονόμηση ενός ευρώ ισούται με την απόκτηση ενός ευρώ	Η λανθασμένη εξοικονόμηση κόστους θα επηρεάσει αρνητικά τα κέρδη
Η μείωση του κόστους περιορίζεται στο επίπεδο των 0€	Τα έσοδα έχουν ως στόχο το άπειρο
Το κλείσιμο μιας επιχείρησης ώστε να επιτευχθεί μια πλήρης μείωση του κόστους είναι ανεπιθύμητο και αδύνατο να συμβεί	Παρέχονται άπειρες ευκαιρίες όπου μέσω αυτών δεν υφίσταται πλέον για την επιχείρηση κάποιος τελικός στόχος επίτευξης
Υποθέτει ότι ο έλεγχος του κόστους είναι πλήρως διαχειρίσιμος και η παραγωγή είναι μη ελεγχόμενη	Υποθέτει ότι η παραγωγή είναι ολοκληρωτικά ελεγχόμενη
Αποτελεί κοινή πρακτική	Αποτελεί κοινή λογική
Οδηγεί σε απαξίωση του εργατικού δυναμικού	Οδηγεί σε αξιοποίηση του εργατικού δυναμικού

## 5.6 Πρακτική Εφαρμογή Throughput Accounting

Στο παρών κεφάλαιο, αφού έχουν αναφερθεί εκτενώς οι αρχές και τα βήματα εφαρμογής του throughput accounting, παρατίθεται ένα παράδειγμα κατανόησης ως προς την εξεταζόμενη κοστολογική μέθοδο.

Έστω ότι μια επιχείρηση παραγωγής ελαστικών παράγει μόνο δύο προϊόντα, ελαστικά τύπου Α και ελαστικά τύπου Β. Τα κοστολογικά δεδομένα των προϊόντων παρουσιάζονται στον παρακάτω κοστολογικό πίνακα.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 5.5.2. Κοστολογικός πίνακας εταιρίας ελαστικών.**

	ΕΛΑΣΤΙΚΑ ΤΥΠΟΥ Α	ΕΛΑΣΤΙΚΑ ΤΥΠΟΥ Β
<b>ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ</b>	300€	450€
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ</b>	90€	105 €
<b>ΣΤΑΘΕΡΑ ΚΟΣΤΗ</b>	40€	40€
<b>ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΚΟΣΤΗ</b>	80€	180€
<b>ΚΕΡΔΗ</b>	90€	125€
<b>ΩΔΜ</b>	1Ω/ ΜΟΝΑΔΑ	1,5Ω / ΜΟΝΑΔΑ
<b>ΖΗΤΗΣΗ</b>	10000 ΜΟΝΑΔΕΣ	8500 ΜΟΝΑΔΕΣ

Σχετικά με τις μηχανές της επιχείρησης εντοπίζεται ο περιορισμός ότι η μέγιστη λειτουργία τους ανέρχεται σε 18.000 ώρες.

Ωστόσο για να καλυφθεί η ζήτηση χρειάζονται 22.000 ώρες. (10.000 μονάδες \* 1ώρα ανά μονάδα + 8.500 μονάδες \*1,5 ώρες ανά μονάδα)

Επομένως είναι αδύνατο για την οικονομική οντότητα να ικανοποιήσει την ζήτηση και των δύο τύπων ελαστικών και έτσι, θα πρέπει να προχωρήσει σε ένα συνδυασμό παραγωγής των προϊόντων της, με βάση την μέγιστη δυνατότητα λειτουργίας των μηχανών που να είναι τέτοιου τύπου ώστε να μεγιστοποιεί τα κέρδη της επιχείρησης.

Ο αριθμοδείκτης ThroughputValue με βάση τις ώρες λειτουργίας μηχανών μας δίνει μια εικόνα σχετικά με το ποιο προϊόν είναι πιο κερδοφόρο και δίνεται από τον εξής τύπο:

$$TPV = (\text{Τιμή Πώλησης} - \text{κόστος υλικών}) / \text{Ώρες λειτουργίας μηχανών}$$

Επομένως έχουμε για τα δύο προϊόντα:

$$TPV_A = (300€ - 90€) / 1 = 210€$$

$$TPV_B = (450€ - 105€) / 1,5 = 230€$$

Τα ελαστικά τύπου Β είναι εμφανές όπως προκύπτει παραπάνω ότι αποφέρουν μεγαλύτερη κερδοφορία σε σύγκριση με τα ελαστικά τύπου Α. Έτσι λοιπόν προτείνεται η εξ' ολοκλήρου κάλυψη της ζήτησης των ελαστικών Β και η κάλυψη των ελαστικών τύπου Α με τις υπολειπόμενες δυνατές ώρες λειτουργίας των μηχανών, εφόσον ο εν λόγω συνδυασμός φέρεται ως ο καταλληλότερος συνδυασμός για την μέγιστη επίτευξη κέρδους.

Για την κάλυψη της ζήτησης των ελαστικών τύπου Β οι μηχανές θα απασχοληθούν κατά 12.750 ώρες. (8.500 μονάδες \* 1,5 ώρες/μονάδα).

Αφού η μέγιστη λειτουργία των μηχανών ανέρχεται σε 18.000 ώρες και τα ελαστικά τύπου Β καλύπτουν 12.750 ώρες, υπολείπονται 5250 ώρες ώστε να καλύψουν μέρος της ζήτησης των ελαστικών τύπου Α το οποίο ανέρχεται σε 5250 μονάδες (5250 ώρες / 1 ώρα ανά μονάδα).

Ακόμη για τα δύο προϊόντα υπολογίζουμε και το κόστος ανά ώρα

Κόστος ελαστικών = (Σταθερά + Μεταβλητά)\* παραγόμενες μονάδες

Κόστος ελαστικών τύπου Α =  $(40+80)*5250=630.000\text{€}$

Κόστος ελαστικών τύπου Β =  $(40+180)*8500=1.870.000\text{€}$

Συνολικό κόστος ελαστικών =  $630.000\text{€}+1.870.000\text{€}=2.500.000\text{€}$

Κόστος ελαστικών ανά ώρα =  $2.500.000\text{€}/18.000 \text{ ώρες}=138,89\text{€/ώρα}$

Στη συνέχεια υπολογίζεται ο ThroughputAccountingRatio (TPAR)

$TPAR=(\text{Return per hour}/\text{cost per hour})$

$TPAR_A=210\text{€}/138,89\text{€}=1,51\text{€}$

$TPAR_B=230\text{€}/138,89\text{€}=1,66\text{€}$

Με βάση τα παραπάνω αποτελέσματα συμπεραίνονται τα εξής:

Όταν ο λόγος που μας δίνει τον δείκτη TPAR για κάποιο προϊόν (π.χ.  $TPAR_A=1.66\text{€}$ ) είναι μεγαλύτερος από την μονάδα δηλώνει ουσιαστικά ότι η απόδοση των κερδών από την παραγωγή του εν λόγω προϊόντος, είναι ικανή να καλύψει τα σταθερά κόστη και να παράγει κέρδη για την εταιρία. Με απλούστερα λόγια στο ανωτέρω παράδειγμα συμφέρει την επιχείρηση να επιλέξει τον παραπάνω συνδυασμό , δηλαδή να καλύψει ολόκληρη τη ζήτηση των ελαστικών τύπου Β και μέρος της ζήτησης των ελαστικών τύπου Α, διότι ο δείκτης  $TPAR_B$  εμφανίζεται μεγαλύτερος από τον δείκτη  $TPAR_A$ .

Σημειώνεται δε ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης TPAR για ένα προϊόν τόσο μεγαλύτερη κερδοφορία προσφέρει το προϊόν στην επιχείρηση δεδομένου ότι τα καλύπτονται τα σταθερά κόστη.

Σε γενικές γραμμές για οποιοδήποτε προϊόν οι επιχειρήσεις αναμένουν ότι ο TPAR θα είναι μεγαλύτερος της μονάδας, και αυτό αυτομάτως υποδηλώνει ότι το προϊόν είναι ικανό να καλύψει τα σταθερά κόστη και να επιφέρει κέρδη στην οικονομική οντότητα. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση όπου TRAR εμφανίζεται μικρότερος ή ίσως της μονάδας, κάτι τέτοιο δεν ισχύει και θα πρέπει η παραγωγή του προϊόντος να εξετασθεί από την επιχείρηση.

## **5.7 Πλεονεκτήματα Και Μειονεκτήματα Της Κοστολογικής Μεθόδου Throughput Accounting**

Όπως όλες οι κοστολογικές μέθοδοι έτσι και αυτή του throughput accounting παρουσιάζει ορισμένα πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα, τα οποία πολλές φορές καθορίζουν τις αποφάσεις των επιχειρήσεων ως προς ποια είναι η καταλληλότερη μέθοδος κοστολόγησης η οποία είναι ικανή να βοηθήσει τα διοικητικά στελέχη και να εξασφαλίσει την βιωσιμότητα της επιχείρησης. Αυτά παρουσιάζονται στα παρακάτω υποκεφάλαια.

### **5.7.1 Πλεονεκτήματα throughput accounting**

1. Η ευκολία στη χρήση της μεθόδου : Η κοστολογική μέθοδος του TPA είναι απλούστερη σε σύγκριση με τις άλλες κοστολογικές μεθόδους και μπορεί εύκολα να χρησιμοποιηθεί ακόμη και από ανθρώπους που δεν διαθέτουν σε βάθος διοικητικές και λογιστικές γνώσεις. Ακόμη είναι ικανή να αξιολογεί τα κέρδη, να καθορίζει τον καταλληλότερο παραγωγικό συνδυασμό προϊόντων, να αναλύει τις δυνητικές επενδύσεις και να κατανοεί το πώς, πότε, που, και γιατί η οικονομική οντότητα παράγει κέρδη. Αυτό αποτελεί ένα ζωτικής σημασίας πλεονέκτημα για τον στρατηγικό σχεδιασμό των επιχειρήσεων.
2. Ευκολία και ορθότητα στην λήψη των αποφάσεων: Στην κοστολόγηση με βάση το TPA δεν υφίσταται η κατανομή του κόστους, όπως για παράδειγμα στην

κοστολόγηση ABC, και αυτό οδηγεί σε εξάλειψη των εν δυνάμει διαφόρων στρεβλώσεων λόγω λανθασμένης κατανομής, που θα οδηγούσαν με την σειρά τους σε λάθος συμπεράσματα και λήψη αποφάσεων την επιχείρηση.

3. Γρήγορη υιοθέτηση με μηδενικό κόστος: Ακόμη ένα βασικό πλεονέκτημα έγκειται στο γεγονός ότι η κοστολόγηση TPA μπορεί να εφαρμοστεί άμεσα και συνάδει με τις Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles – GAPP) της επιτροπής κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ. Τα κοστολογικά εργαλεία του TPA που βοηθούν στην λήψη των αποφάσεων μπορούν να χρησιμοποιηθούν άμεσα χωρίς καμία αλλαγή στις ήδη υπάρχουσες λογιστικές πρακτικές, γεγονός που προσφέρει μηδενικό κόστος αλλαγής λογιστικής πρακτικής, με αποτέλεσμα η επιχείρηση να μπορεί να πάρει εύκολα γρήγορα και χωρίς κόστος τις κατάλληλες αποφάσεις για την βιωσιμότητά της.
4. Συνύπαρξη: Με βάση το προηγούμενο πλεονέκτημα προκύπτει ότι η κοστολόγηση με βάση TPA λόγω της συνάφειας της με τις Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές αλλά και λόγω του ότι δεν χρειάζεται καμία άλλη αλλαγή στο κοστολογικό σύστημα, είναι ικανή είτε να συνυπάρξει με την ήδη υπάρχουσα κοστολογική μέθοδο είτε να καλύψει τις στρεβλώσεις στο ήδη υπάρχον σύστημα. Έτσι η κοστολόγηση TPA μπορεί να αποτελέσει και ένα επιπρόσθετο εργαλείο όταν η διεξαγωγή συμπερασμάτων και η λήψη αποφάσεων καθίσταται δύσκολη ή κρίσιμη για την επιχείρηση.

### **5.7.2 Μειονεκτήματα throughput accounting**

1. Ευρεία – διαδεδομένη χρήση: Ίσως το κυριότερο μειονέκτημα της κοστολόγησης TPA είναι ότι δεν αποτελεί μια ευρέως γνωστή κοστολογική μέθοδο όπως οι υπόλοιπες και ενδεχομένως ορισμένες φορές αυτό να οδηγεί σε ρήξεις ειδικά μεταξύ μιας επιχείρησης και των εξωτερικών λογιστών της.
2. Εκπαίδευση προσωπικού: Έως και σήμερα η εκπαίδευση των λογιστών, οικονομολόγων και διοικητικών γίνεται με βάση τις Γενικές Λογιστικές Αποδεκτές Αρχές και τις ήδη υπάρχουσες μεθόδους. Αυτό καθιστά δύσκολο όχι την κατανόηση

του TPA αλλά την αποδοχή του ως κάτι νέο, άγνωστο και την απόκτηση εμπιστοσύνης ως προς ότι το TPA δεν καταπατά ούτε αναιρεί τις εδραιωμένες θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής.

3. Επίγνωση: Τέλος ως ακόμη ένα μείζονος σημασία μειονέκτημα θεωρείται ότι το TPA αναπτύχθηκε για πρώτη φορά από τον Goldratt το έτος 1983. Σήμερα σχεδόν σαράντα (40) έτη μετά η εν λόγω μέθοδος παραμένει στην σκιά της διοικητικής λογιστικής τόσο σε επιχειρησιακό επίπεδο όσο και σε ακαδημαϊκό επίπεδο, τουλάχιστον στην Ελλάδα.

[www.scienceofbusiness.com](http://www.scienceofbusiness.com)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

Εν κατακλείδι έχοντας ολοκλήρωση την παρούσα διπλωματική εργασία συμπεραίνεται σε γενικό επίπεδο ότι η επιστήμη της διοίκησης και κατ' επέκταση της διοικητικής λογιστικής και της κοστολόγησης, είναι άτοπο να θεωρείται δευτερεύουσας σημασίας, αφού καθορίζει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις αποφάσεις που αφορούν εξ' ολοκλήρου τη βιωσιμότητα της επιχείρησης και πάνω σε αυτές στηρίζεται η χρηματοοικονομική λογιστική και όχι το αντίστροφο. Αυτού του είδους ο λογιστικός αναλφαβητισμός περιορίζει πολυπλεύρως τόσο τις επιχειρήσεις όσο και τους άμεσα και έμμεσα συνδεδεμένους με τις οικονομικές οντότητες, χρήστες.



Μέσα από την παρούσα μελέτη γίνεται επίσης αντιληπτό ότι παρ' όλο που η διοικητική λογιστική φαινομενικά δεν υπάγεται σε πρότυπα όπως η χρηματοοικονομική λογιστική, σε υποφαινόμενο επίπεδο έχουν θεσπιστεί άτυπα πρότυπα όπως αυτά των κοστολογικών μεθόδων που ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις.

Επιπρόσθετα μεγίστου βαθμού ενδιαφέρον παρουσιάζει το γεγονός ότι ανάλογα με την επιλογή της κοστολογικής μεθόδου εναλλάσσονται και τα αποτελέσματα χρήσεως. Εάν προσθέσουμε και το γεγονός της ευκολίας στη διαστρέβλωση των πραγματικών ποσοτήτων και αξίας των αποθεμάτων, με βάση κατά κύριο λόγο την υποτίμηση, την υπερτίμηση ή ακόμη και την απόκρυψη μέρος αυτών τα οποία μπορούν να επηρεάσουν τα μεταβλητά κόστη και κατ' επέκταση το Νεκρό Σημείο, τον ισολογισμό και άλλες ανάλογες οικονομικές καταστάσεις, πράγμα το οποίο είναι ικανό να οδηγήσει σε πλήρης παραπληροφόρηση τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών χρηστών. Στο σημείο αυτό προτείνεται η ανάλυση και η μελλοντική μελέτη του κατά πόσο η διοικητική επιστήμη μπορεί να εμπλακεί, να εγγυηθεί και να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο πάταξης της οικονομικής εξαπάτησης και παραπληροφόρησης.

Κλείνοντας βάση του τελευταίου κεφαλαίου στο οποίο παρουσιάζεται το ThroughputAccounting προτείνεται ερευνητική μελέτη ως προς το κατά πόσο οι επιχειρήσεις είναι πρόθυμες να υιοθετήσουν νέες πρακτικές κοστολόγησης, πόσο επιτακτική κρίνεται αυτή η ανάγκη σήμερα ή κατά πόσο οι εξελίξεις στον παγκόσμιο κοινωνικοοικονομικό τομέα θα την καταστήσουν επιτακτική στο μέλλον; Επιπλέον ακόμη ένα ερώτημα έγκειται στο εάν η κοστολόγηση ThroughputAccounting είναι μια μορφή κοστολόγησης η οποία μπορεί να υιοθετηθεί από πολύ μικρές επιχειρήσεις οι οποίες απαντώνται κατά πλειονότητα στην ελληνική επικράτεια, όπου μάλιστα διαθέτουν και πολύ περισσότερους περιορισμούς ή απλά είναι ένα ακόμα κοστολογικό σύστημα που φέρεται ως αποτελεσματικό μόνο σε μεγάλες επιχειρήσεις, όπως για παράδειγμα η ActivityBasedCosting; Τέλος πόσο αξιόπιστη είναι η πληροφόρηση που προκύπτει από το ThroughputAccounting;

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Διαδικτυακές Πηγές:

- <https://el.wikipedia.org>
- [https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1\\_5\\_kostos.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)
- <http://www.drogalas.gr>
- [www.euretirio.com](http://www.euretirio.com)
- [www.tandfonline.com](http://www.tandfonline.com)

- [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)
- <https://library.lincoln.ac.uk>
- <https://hbr.org/1991/11/the-new-productivity-challenge>
- <https://studylib.net/doc/10290485/an-integrated-activity-based-costing-and-economic-value-a...>
- [https://www.researchgate.net/publication/296699579\\_A\\_Comparative\\_Analysis\\_and\\_Implementation\\_of\\_Activity\\_Based\\_Costing\\_ABC\\_and\\_Traditional\\_Cost\\_Accounting\\_TCA\\_Methods\\_in\\_an\\_Automobile\\_Parts\\_Manufacturing\\_Company\\_A\\_Case\\_Study](https://www.researchgate.net/publication/296699579_A_Comparative_Analysis_and_Implementation_of_Activity_Based_Costing_ABC_and_Traditional_Cost_Accounting_TCA_Methods_in_an_Automobile_Parts_Manufacturing_Company_A_Case_Study)
- <https://papers.ssrn.com>
- <https://www.accaglobal.com>
- [www.scienceofbusiness.com](http://www.scienceofbusiness.com)

### **Ξένη Αρθρογραφία:**

#### **Με ένα (1) συγγραφέα:**

Cooper R.(September1990) "Cost Classification in unit- Based and Activity Based Manufacturing Cost systems", Journal of Cost Management (p. 4-14)

Peter F. Drucker(November-December 1991)"The New Productivity Challenge "The Magazine Harvard Business Review

Norkiewich A. (April 1994) "Nine steps to implementing ABC ", Management Accounting, Official Magazine Of The Institute Of Management Accountants

TeemuMalmi (December 1997)" Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a DecentralisedOrganisation" Management Accounting Research

CarlesGríful-Miquela (February 2001) "Activity-Based Costing Methodology For Third-Party Logistics Companies"International Advances in Economic Research Autonomous University of Barcelona

ErcolePalmeri (April 2018) " What is the Theory of Constraints, advantages and disadvantages", blog-innovation Italy

**Μεθύο (2) συγγραφείς:**

Robin Cooper and Robert S. Kaplan (May–June 1991) " Profit Priorities from Activity-Based Costing " The Magazine Harvard Business Review

Hardy, J.W. and E.D. Hubbard. (November 1992) "ABC: Revisiting the Basics" CMA Magazine

Pattison, Diane D. and Arendt, Carrie Gavan (1994)" Activity Based Costing: It Doesn't Work All The Time"Management accounting New York

David Dugdale and T.Colwyn Jones (1996)"Throughput Accounting: Transforming Practises "University of the West of England British Accounting Review

Narczyz Roztocki and Kim La Scola Needy (1998) "An Integrated Activity Based Costing and economic value added system as an engineering management tool for manufacturers"University of Pittsburgh Department of Industrial Engineering

Nitin Kumar and Dalgobind Mahto (2013)"A Comparative Analysis and Implementation of Activity Based Costing (ABC) and Traditional Cost Accounting (TCA) Methods in an Automobile Parts Manufacturing Company: A Case Study"Green Hills Engineering College, India, Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing

## **ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:**

Alfred D. Chandler Jr (1977), *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Belknap Press

H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan (1991) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press

Kaplan, Robert S. and Bruns, W. (1987) *Accounting and Management: A Field Study Perspective*, Harvard Business School Press

Garrison Ray H. , Noreen Eric W. (2006) *Διοικητική λογιστική* , Κλειδάριθμος

Ray Garrison and Eric Noreen and Peter Brewer (2021) *Managerial Accounting 17th Edition* , McGraw-Hill Education

Colin Drury (1992) *Management and cost accounting*, Springer US

Peter B B Turney (1996) *Activity based costing the performance breakthrough*, London: Kogan Page

Charles T. Horngren, Srikant M Datar, Ph.D., George Foster Cost (2006) *Accounting: A Managerial Emphasis*, Pearson Prentice Hall

Steven M. Bragg (2007) *Throughput Accounting: A Guide to Constraint Management* John Wiley & Sons Inc. New Jersey

Eric W. Noreen (1995) *The Theory of Constraints and Its Implications for Management Accounting*, North River Press

Eliyahu M. Goldratt (2019) *Ο Στόχος* , Εκδόσεις Ψυχογίος μτφ. Μπαρουξής Χρήστος

Dr. J Sekkizhar (2020) *THROUGHPUT ACCOUNTING: Numerical Solutions from Theory of Constraints*, Self-publishing

## **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:**

ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΚΟΕΝ ΣΑΝΔΡΑ, ΚΩΛΕΤΣΗ ΜΑΡΙΑ (2005) Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές, P.I. PUBLICATIONS (PELLA ΙΟΑΝΝΙΔΟΥ)

ΙΩΑΝΝΗΣ ΠΑΓΓΕΙΟΣ (1993) Θεωρία Κόστους, ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ

ΑΓΓΕΛΟΣ ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ (2011) Θεωρία Λογιστικής Κόστους, ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ ΑΦΟΙ

ΝΕΓΚΑΚΗΣ Χ. ΚΟΥΣΕΝΙΔΗΣ Δ. (2015) Διοικητική Λογιστική, ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΚΟΕΝ ΣΑΝΔΡΑ (1999) Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές, P.I. PUBLICATIONS (PELLA ΙΟΑΝΝΙΔΟΥ)

ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ Θ. ΠΕΤΡΙΔΗΣ Α. (2015) Μηχανογραφημένη Λογιστική: Θεωρία και Πράξη, ΑΦΟΙ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΥ Ο.Ε.

ΚΕΧΡΑΣΙΩΑΝΝΗΣ (2009) Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, ΣΤΑΜΟΥΛΗ Α.Ε.