

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση Μικρομεσαίων
Επιχειρήσεων



ΚΙΠ ΣΤ. ΑΘΑΝΑΣΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΚΟΥΝΕΛΗΣ ΠΕΡΙΚΛΗΣ καθηγητής εφαρμογών λογιστικής

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 0 8

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση Μικρομεσαίων
Επιχειρήσεων**

ΚΙΠ ΣΤ. ΑΘΑΝΑΣΙΑ(ΑΜ 10411)

ΥΠΟΒΛΗΘΗΚΕ ΓΙΑ ΕΓΚΡΙΣΗ ΤΟΝ ΜΑΙΟ ΤΟΥ 2008

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΚΟΥΝΕΛΗΣ ΠΕΡΙΚΛΗΣ** καθηγητής εφαρμογών λογιστικής

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 0 8

Πρόλογος

Στην παγκόσμια βιβλιογραφία, ελληνική και ξένη, τα γνωστικά αντικείμενα που αφορούν **το κόστος, την κοστολόγηση, την κοστολογική οργάνωση και τη Λογιστική του κόστους** συγγέονται μεταξύ τους, αναπτύσσονται αλληλοδιάδοχα και περιλαμβάνονται κατά κανόνα στα ίδια βιβλία-επιστημονικά συγγράμματα, που εκδίδονται και κυκλοφορούν προς χρήση των φοιτητών αλλά και των ανθρώπων της πρακτικής εφαρμογής.

Εκτιμώ ότι, τόσο από άποψη επιστημονικής μεθοδολογίας, μελέτης και έρευνας όσο και από πλευράς διδασκαλίας και πρακτικής εφαρμογής, καθ' ένα από τα τέσσερα γνωστικά αντικείμενα πρέπει να αντιμετωπισθεί ως διακεκριμένη οντότητα όπως πράγματι είναι. Η πραγματικότητα στο σημείο αυτό νομίζω ότι αποτελεί την πλέον σταθερή καθοδηγητική βάση προκειμένου να οδηγηθούμε στις ορθές διακρίσεις των τομέων της επιστημονικής έρευνας και μελέτης, αλλά και της πρακτικής εφαρμογής.

Το «**κόστος**», αποτελεί διακεκριμένη οικονομική κατηγορία ή οντότητα, εμφανίζεται με πολλές μορφές ή τύπους και χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρηματικής ζωής και των αναπτυσσόμενων οικονομικών δραστηριοτήτων γενικότερα, και, κυρίως, χρησιμοποιείται κατά τη λήψη των καθημερινών επιχειρηματικών ή οικονομικών αποφάσεων.

Η «**κοστολόγηση**», που εμφανίζεται με τη μορφή διαφόρων συστημάτων ή μεθόδων, αποτελεί **τη διαδικασία που ακολουθούμε για να προσδιορίσουμε το «κόστος»**. Η διαδικασία αυτή διαφέρει από τύπο σε τύπο κόστους επηρεαζόμενη από τον κοστολογικό τύπο που προσδιορίζεται βάσει αυτής. Για τον προσδιορισμό π.χ. του «κόστους ευκαιρίας» ακολουθούμε διαφορετική διαδικασία από αυτή που ακολουθούμε όταν πρόκειται να προσδιορίζουμε το «Διαφορικό κόστος» ή το πραγματικό κόστος. Μερικές φορές για τον προσδιορισμό του αυτού τύπου κόστους ακολουθούμε διαφορετικές κοστολογικές διαδικασίες που μας οδηγούν σε διαφορετικές προσεγγίσεις ακρίβειας του κόστους, όπως συμβαίνει π.χ. με το ιστορικό κόστος, το οποίο μπορούμε να το προσδιορίσουμε με την κλασική μέθοδο ή διαδικασία κοστολόγησης ή με τη σύγχρονη-μοντέρνα μέθοδο ή διαδικασία κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (activity base costing).

Η «**κοστολογική οργάνωση**» αντιπροσωπεύει το πλαίσιο και καθορίζει τα μέσα που χρησιμοποιεί η κοστολογική διαδικασία για τον καθορισμό των στόχων ή του αντικειμένου της κοστολόγησης και τον ακριβή προσδιορισμό των καθ* είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων που οδηγούν στον σχηματισμό του κόστους.

Η «**λογιστική του κόστους**» τέλος, ασχολείται με την εσωλογιστική παρακολούθηση της διαδικασίας του κόστους τόσο του τελικού προϊόντος, της υπηρεσίας ή της λειτουργίας όσο και των διαφόρων φάσεων ή σταδίων διαμορφώσεως του.

Στην πτυχιακή αυτή εργασία ασχολούμαστε με την **κοστολόγηση**, τη διαδικασία δηλαδή προσδιορισμού του κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων, των προϊόντων και των υπηρεσιών.

Το περιεχόμενο της πτυχιακής εργασίας δεν απηχεί απαραίτητα τις απόψεις του τμήματος ή της επιτροπής που την ενέκρινε.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Κεφάλαιο 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ

1.1 Έννοια και περιεχόμενο του κόστους και της κοστολόγησης.....	6
α. Το κόστος	6
β. Η κοστολόγηση	6
γ. Το περιεχόμενο της κοστολόγησης.....	7
δ. Η κοστολόγηση και η κοστολογική οργάνωση	7
1.1.2 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση	8
1.1.3 Συστήματα και μέθοδοι κοστολόγησης	10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Ο ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1 Η μεθοδολογία σχηματισμού του λειτουργικού κόστους.....	11
---	----

2.2 Η ευρωπαϊκή και ελληνική διαδικασία που ακολουθείται για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους	12
---	----

2.3 Ο προσδιορισμός και η ανάλυση του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας	14
α. Η άμεση εργασία	15
β. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	15
γ. Οι Δαπάνες Μετατροπής	17
δ. Ο προσδιορισμός του κόστους των βοηθητικών τμημάτων και υπηρεσιών παραγωγής και η κατανομή του στα κύρια παραγωγικά τμήματα	18

2.4 Ο προσδιορισμός και η ανάλυση του κόστους της Διοικητικής Λειτουργίας.....	20
α. Εισαγωγικά	20
β. Τα στοιχεία του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας.....	21
γ. Οι φορείς που επιβαρύνονται με το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας.....	24
δ. Τα κριτήρια κατανομής του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας	30

2.5 Ο προσδιορισμός και η ανάλυση του κόστους της λειτουργίας Διαθέσεως	31
α. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.....	31
β. Τα στοιχεία του κόστους της λειτουργίας Διαθέσεως	32
γ. Το άμεσο κόστος Διαθέσεως.....	38
δ. Το έμμεσο κόστος Διαθέσεως	41
ε. Οι φορείς του κόστους της λειτουργίας Διαθέσεως.....	41

2.6 Η αποτίμηση των αναλώσεων των άμεσων υλικών παραγωγής (πρώτων υλών).....	43
<u>Εισαγωγικά για τις μεθόδους αποτίμησης</u>	
α. Η μέθοδος του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου ή της μέσης ετήσιας σταθμικής τιμής (Weighted Average Method).....	43
β. Η μέθοδος του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου ή της μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής (Month-end Average Cost Method).....	45
γ. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου σταθμικού όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average of Inventory Pricing).....	45
δ. Η μέθοδος του βασικού η σταθερού αποθέματος (Base Stock Inventory Pricing Method).....	46
ε. Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως ή FIFO (First In First Out).....	47
στ. Μέθοδος της Αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως L.I.F.O. (Last In First Out).....	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα

3.1 Οι ανάγκες που οδήγησαν στην ανάπτυξη και εφαρμογή του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα	49
3.2 Τι είναι το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	50
3.2.1 Ποιοι οι στόχοι του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες και η διαδικασία επίτευξής τους	52
3.2.2 Ποια είναι τα κατ'είδος στοιχεία κόστους κάθε δραστηριότητας και ποια απ' αυτά ενδιαφέρουν.....	55
3.3 Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες	56
3.3.1 Οι τέσσερις φάσεις ή βήματα που περιλαμβάνονται στη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες.....	57
3.3.2 Ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων, φάσεων ή διαδικασιών που χρησιμοποιεί ένα προϊόν κατά την παραγωγή του.....	58
3.3.3 Ο προσδιορισμός του κόστους κάθε φάσης, δραστηριότητας ή διαδικασίας.....	62
3.3.4. Ο προσδιορισμός ή η επιλογή της βάσεως ή του κριτηρίου -του οδηγού κόστους- που χρησιμοποιείται για τον καταλογισμό του κόστους της δραστηριότητας στο προϊόν	62
3.4. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών	66
3.4.1. Η ιδιομορφία του κλάδου παροχής υπηρεσιών.....	67
3.4.2. Τα στοιχεία κόστους των παραγομένων-παρεχομένων υπηρεσιών	68
3.4.3. Τα στάδια εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες στην παραγωγή υπηρεσιών.....	70

3.4.4 Τα αναμενόμενα αποτελέσματα από την εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες στον κλάδο των υπηρεσιών	70
3.4.5 Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στις λειτουργίες «Διοίκησης και πωλήσεων».....	71
3.4.5.1 Εννοιολογικές διευκρινίσεις.....	71
3.4.5.2 Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων στη λειτουργία των πωλήσεων όπου δημιουργείται κόστος καθώς και του κριτηρίου κατανομής του κόστους ανά δραστηριότητα στα πωλούμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.....	72
3.4.5.3 Προσδιορισμός του κόστους ανά δραστηριότητα και του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους παραγωγής των πωλουμένων προϊόντων	75
3.5 Η εμπειρία από την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	78
3.5.1 Η ελληνική εμπειρία.....	78
3.5.2 Η διεθνής εμπειρία.....	79
Βιβλιογραφία.....	81

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ.

1.1. Έννοια και περιεχόμενο του κόστους , της κοστολόγησης και της κοστολογικής οργάνωσης

A. Κόστος είναι ένα οικονομικό μέγεθος , ένα ποσό , που αντιπροσωπεύει επένδυση ή διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Τα ποσά που καταβάλλονται ή λογίζονται για την αγορά ενός εμπορεύματος , μιας πρώτης ύλης , ενός μηχανήματος ή για το μισθό ενός εργαζομένου , για το ηλεκτρικό ρεύμα μιας επιχείρησης κ.λ.π. αποτελούν το κόστος απόκτησής τους , που γίνεται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

B. Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για να προσδιοριστεί το κόστος. Έτσι , για να προσδιορίσουμε το κόστος αγοράς ενός μηχανήματος το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί στην παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης , πρέπει να προσδιοριστούν και να συναθροιστούν : η τιμολογιακή του αξία , τα έξοδα μεταφοράς του , τα ασφάλιστρα μεταφοράς , οι δαπάνες παραλαβής , οι δαπάνες εγκατάστασης και οι δαπάνες πειραματικής λειτουργίας του. Για να προσδιορίσουμε το κόστος μιας πρώτης ύλης , κατά το χρόνο που αυτή βιομηχανοποιείται , πρέπει να υπολογιστούν και συναθροιστούν : η τιμολογιακή της αξία , τα κόμιστρα και τα ασφάλιστρα μεταφοράς της , τα έξοδα παραλαβής της και το κόστος αποθήκευσής της μέχρι τη στιγμή της βιομηχανοποίησής της , Για να προσδιοριστεί το πρότυπο κόστος παραγωγής ενός προϊόντος πρέπει να προσδιοριστούν : τα ποσοτικά πρότυπα των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή του και οι πρότυπες τιμές τους , οι πρότυπες ώρες αμέσου εργασίας και το πρότυπο ωρομίσθιο , η πρότυπη απασχόληση σε ώρες αμέσου εργασίας ή σε μονάδες παραγόμενου προϊόντος , ο πρότυπος συντελεστής γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά ώρα αμέσου εργασίας ή ανά μονάδα προϊόντος και η ανάλυση αυτού σε σταθερό και μεταβλητό μέρος και να συναθροιστούν οι ανά μονάδα προϊόντος προκύπτουσες αξίες.

Γ. Το περιεχόμενο συνεπώς της κοστολόγησης προσδιορίζεται από τους σκοπούς ή τους στόχους που επιδιώκονται να πραγματοποιηθούν από αυτήν. Οι στόχοι αυτοί δεν είναι άλλοι από τον προσδιορισμό του κόστους : της λειτουργίας της δραστηριότητας , του έργου , του φορέα ευθύνης ή του προϊόντος και της υπηρεσίας στο σύνολό του ή και κατά φάση ή στάδιο διαμόρφωσής του. Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός ακολουθούνται ή εφαρμόζονται κοστολογικές αρχές , μέθοδοι ή τεχνικές στα πλαίσια των διαφόρων κοστολογικών συστημάτων.

Δ. Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση: Η κοστολόγηση ωστόσο ως διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους καθίσταται ανενεργός και αναποτελεσματική χωρίς την ύπαρξη , λειτουργία και χρησιμοποίηση της αναγκαίας υποδομής, δηλαδή την κοστολογική οργάνωση. Η κοστολογική οργάνωση περιλαμβάνει:

1. Την κατάτμηση της επιχείρησης , του οργανισμού ή της δραστηριότητας σε κοστολογικές μονάδες ή υποδιαιρέσεις στα κέντρα κόστους.
2. Τον ποσοτικό έλεγχο των στοιχείων του κόστους με σκοπό τον ακριβή προσδιορισμό των κοστολογικών μεγεθών , ανά στοιχείο κόστους , που χρησιμοποιούνται στην κοστολογική διαδικασία.
3. Την αποτίμηση των στοιχείων του κόστους ώστε να είναι εφικτή η συνάθροισή τους.
4. Τον προσδιορισμό των εντύπων ή άλλων μέσων αποτύπωσης κοστολογικών μεγεθών ώστε να εξασφαλισθεί ο αποτελεσματικός έλεγχός τους.
5. Την σύνδεση των πραγματικά αναλωνόμενων στοιχείων κόστους με το παραγόμενο από αυτά αντίστοιχο έργο , δραστηριότητα , λειτουργία , προϊόν , υπηρεσία.
6. Τον καθορισμό των κριτηρίων μερισμού των στοιχείων του έμμεσου κόστους στις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης ή του οργανισμού και του καταλογισμού του ομαδοποιημένου κόστους στους τελικούς φορείς , προϊόντα , υπηρεσίες.

Συνεπώς η κοστολογική οργάνωση και η κοστολόγηση είναι άρρηκτα δεμένες μεταξύ τους ως οι δύο όψεις του αυτού νομίσματος , συνυπάρχουν και λειτουργεί η μία για να υπηρετεί την άλλη.

1.1.2 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση

Η **κοστολόγηση**, ως διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος—ή—υπηρεσίας—μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους σε λογαριασμούς, είτε απλογραφικά, με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Στην πρώτη περίπτωση κατά την οποία ο σχηματισμός και η διαμόρφωση του κόστους κατά τη λειτουργία ή δραστηριότητα, κατά προϊόν, υπηρεσία, υπεύθυνο κ.λ.π. παρακολουθείται με λογιστικές εγγραφές (διπλογραφικά) και τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς, έχουμε την εσωλογιστική κοστολόγηση.

Στην εσωλογιστική κοστολόγηση, η απόκτηση των στοιχείων του κόστους, όπως τα αποθέματα και τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους σε λογαριασμούς του καθολικού. Στη συνέχεια οι αναλώσεις των στοιχείων αυτών του κόστους και ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους, σε πρώτη φάση και του κόστους των φορέων (των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών) σε δεύτερη φάση παρακολουθούνται επίσης εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους στους οικείους λογαριασμούς του καθολικού, όπως φαίνεται στο διάγραμμα 1. Στο σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης η παρακολούθηση της κίνησης των αποθεμάτων κατά ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, γίνεται μέσω των μερίδων αποθήκης κατά είδος αποθέματος, οι οποίες όμως λειτουργούν ως αναλυτικό καθολικό του περιληπτικού λογαριασμού αποθεμάτων.

Τέλος στο σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης όλες οι πληροφοριακές καταστάσεις σχετικά με το κόστος κατά λειτουργία, κατά κέντρο κόστους, κατά φάση ή στάδιο κατεργασίας, κατά προϊόν ή υπηρεσία, καταρτίζονται με βάση δεδομένα που προκύπτουν από λογαριασμούς του καθολικού και έχουν την αξιοπιστία των λογιστικών συμφωνιών που εξασφαλίζει το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και η αυστηρά δομημένη ανάπτυξη των λογαριασμών του εφαρμοζόμενου λογιστικού σχεδίου.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση μόνο οι αγορές των αποθεμάτων και η αρχική και τελική τους απογραφή, καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα και κατά είδος παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των

δεδομένων τους , στην χρέωση των οικείων τους λογαριασμών. Όλες οι άλλες μεταβολές και κοστολογικές επεξεργασίες , όπως οι αναλώσεις αποθεμάτων , οι εσωτερικές διακινήσεις , το κόστος παραγωγής τους , το κόστος των πωληθέντων , ο σχηματισμός του κόστους κατά λειτουργία , κατά προϊόν ή υπηρεσία , οι μερισμοί των κατά είδος στοιχείων του κόστους , οι καταλογισμοί του ομαδοποιημένου ή κατά λειτουργία κόστους στα κέντρα κέρδους ή στα κέντρα ευθύνης και στο μικτό αποτέλεσμα δεν "λογιστικοποιούνται" , δεν παρακολουθούνται με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις σε λογαριασμούς του καθολικού , αλλά υφίστανται κοστολογικές επεξεργασίες που αποτυπώνονται στα φύλλα κοστολόγησης χωρίς κατά ανάγκη λογιστικές συμφωνίες. Με τα σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα και με την κατάλληλη λογισμική εφαρμογή, είναι το ίδιο με αυτό που επιτυγχάνεται με την εσωλογιστική κοστολόγηση. Η παραπάνω άποψη είναι λανθασμένη διότι μεταξύ άλλων η εξωλογιστική απεικόνιση των κοστολογικών μεγεθών γίνεται απλογραφικά και συνεπώς δεν διασφαλίζεται η ορθότητα των καταχωρήσεων και είναι δυσχερής έως και αδύνατος ο έλεγχος και η επαλήθευση των κοστολογικών μεγεθών.

Σύμφωνα με ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις η εξωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις εμπορικές ή βιομηχανικές που δεν τηρούν υποχρεωτικά αποθήκη. Όλες οι άλλες επιχειρήσεις που υπάγονται στην Γ κατηγορία τηρήσεως των βιβλίων σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ οφείλουν να προσδιορίζουν το λειτουργικό κόστος και το κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών εσωλογιστικά , να εφαρμόζουν δηλαδή σύστημα εσωλογιστικής κοστολόγησης.

1.1.3 Συστήματα και μέθοδοι κοστολόγησης

Στην ελληνική λογιστική και κοστολογική φιλολογία επικρατεί ασυμφωνία ως προς τον όρο που πρέπει να χρησιμοποιείται για να περιγραφούν οι διάφορες κοστολογικές διαδικασίες. Άλλοι συγγραφείς χρησιμοποιούν τον όρο «Μέθοδοι κοστολόγησης» και άλλοι τον όρο «Συστήματα κοστολόγησης». Κανένας όμως δε χρησιμοποιεί εναλλακτικά για την ίδια κοστολογική διαδικασία, άλλοτε τον έναν και άλλοτε τον άλλο όρο. Για τον λόγο αυτό είναι αναγκαίο να διευκρινισθούν η έννοια και το περιεχόμενο των παραπάνω όρων και να καταταγούν οι κοστολογικές διαδικασίες σε κάθε μία από τις δύο εννοιολογικές κατηγορίες. Η γνώμη που επικρατεί είναι ότι το σύστημα είναι ευρύτερη έννοια της μεθόδου. Πολλές μέθοδοι συνυπάρχουν και λειτουργούν μέσα στο ίδιο σύστημα, τις ανάγκες του οποίου υπηρετούν. Επίσης η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται από πολλά συστήματα χωρίς να αλλοιώνει τη φυσιογνωμία τους.

Με βάση λοιπόν τα παραπάνω οι βασικές κοστολογικές διαδικασίες εντάσσονται στα επτά(7) ακόλουθα συστήματα κοστολόγησης:

1. Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System)
2. Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System)
3. Σύστημα κοστολόγησης λειτουργιών (Operating Costing System)
4. Σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity Base Costing System)
5. Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης(Standard Costing System)
6. Σύστημα άμεσης κοστολόγησης(Marginal Costing System)
7. Σύστημα πλήρους κοστολόγησης(Full Absorption Costing System)

Εντός των παραπάνω συστημάτων κοστολόγησης χρησιμοποιούνται και λειτουργούν οι ακόλουθες βασικές μέθοδοι κοστολόγησης:

1. Μέθοδος κοστολόγησης των συμπαραγωγών.
2. Μέθοδος κοστολόγησης των ποικιλιών αυτού του προϊόντος.
3. Μέθοδος κοστολόγησης προϊόντων ελαττωματικής παραγωγής.
4. Μέθοδος κοστολόγησης υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.
5. Μέθοδος κοστολόγησης αποθεμάτων που αναλώνονται ή παλούνται.

Μέθοδος του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου.

Μέθοδος του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου.

Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.

Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (FIFO)

Μέθοδος της αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως(LIFO)

Μέθοδος του σταθερού αποθέματος.

Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Μέθοδος του ιστορικού κόστους παραγωγής.

Μέθοδος της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:Ο ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1 Μεθοδολογία σχηματισμού του λειτουργικού κόστους.

Με τον όρο **λειτουργικό κόστος** εννοούμε το ομαδοποιημένο κόστος που πραγματοποιείται κατά μία χρονική περίοδο σε οποιαδήποτε λειτουργική υποδιαίρεση μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Ως λειτουργική υποδιαίρεση εννοούμε το

γραφείο , το τμήμα , τη διεύθυνση , το υποκατάστημα , το εργοστάσιο , το κέντρο κόστους , το κέντρο κέρδους κ.λ.π.

Σε κάθε μία από τις παραπάνω λειτουργικές υποδιαίρεσεις της επιχείρησης ή του οργανισμού πραγματοποιούνται δαπάνες που προκύπτουν από την ύπαρξη και τη δραστηριότητα της λειτουργικής υποδιαίρεσης. Οι εν λόγω δαπάνες είναι ανόμοιες μεταξύ τους , όπως για παράδειγμα οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές δικηγόρων ,μηχανικών ή λογιστών , το ηλεκτρικό ρεύμα , τηλεφωνικά έξοδα , τα ενοίκια , οι επισκευές , οι συντηρήσεις , οι τόκοι, οι αποσβέσεις παγίων κ.λ.π. Έχουν όμως ένα κοινό γνώρισμα : ότι πραγματοποιούνται για τον ίδιο σκοπό , την ύπαρξη και δραστηριότητα της συγκεκριμένης λειτουργίας της επιχείρησης ή του οργανισμού. Το κόστος αυτό το ονομάζουμε λειτουργικό κόστος επειδή αναφέρεται και αφορά τη συγκεκριμένη λειτουργία ή λειτουργική υποδιαίρεση.

Το λειτουργικό κόστος είναι όπως αναφέρεται και προηγούμενα , ένα κόστος που συγκεντρώνεται , προσδιορίζεται και παρακολουθείται **κατά προορισμό**. Έτσι

έχουμε το κόστος ή τις δαπάνες του τμήματος προμηθειών , τις δαπάνες του λογιστηρίου , της μηχανογράφησης , του συνεργείου επισκευών και συντηρήσεων , του παραγωγικού τμήματος , του υποκαταστήματος κ.λ.π. Σε αντίθεση με το κόστος κατά προορισμό, με το λειτουργικό δηλαδή κόστος , έχουμε το κόστος κατά είδος που συγκεντρώνεται , προσδιορίζεται και παρακολουθείται κατά είδος. Έτσι έχουμε το κόστος ή τις δαπάνες που αφορούν: τις αμοιβές προσωπικού , τις αμοιβές τρίτων , τις παροχές τρίτων , τους φόρους-τέλη , τις διάφορες δαπάνες , τους τόκους και τις συναφείς δαπάνες , τις αποσβέσεις παγίων και τις προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

2.2 Η Ευρωπαϊκή και η Ελληνική διαδικασία που ακολουθείται για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους.

Στη χώρα μας , τόσο στο επίπεδο της πανεπιστημιακής διδασκαλίας όσο και στο πεδίο της λογιστικής και κοστολογικής πρακτικής , διαμορφώθηκε κατά τη διάρκεια των τελευταίων τεσσάρων δεκαετιών , και θεσμοθετήθηκε από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ. 1123/80 και του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ. η ακόλουθη διαδικασία σχηματισμού και παρακολούθησης του λειτουργικού κόστους και του κόστους παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Σε πρώτη φάση προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται το κόστος κατά είδος ή κατά κατηγορία , με κριτήριο το είδος της δαπάνης. Για την πληρότητα της ανάπτυξης αναφέρουμε ότι το κόστος με κριτήριο το είδος κατατάσσεται στις ακόλουθες εννέα κατηγορίες:

1. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
2. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
3. Παροχές τρίτων
4. Φόροι και Τέλη
5. Διάφορα έξοδα
6. Τόκοι και συναφή έξοδα
7. Αποσβέσεις παγίων
8. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
9. Αναλώσεις υλικών

Σε δεύτερη φάση οι παραπάνω κατά είδος εννέα κατηγορίες δαπανών μερίζονται κατά προορισμό για το σχηματισμό του κόστους κατά λειτουργία ή λειτουργική υποδιαίρεση, του λειτουργικού δηλαδή κόστους.

Έτσι διαμορφώνεται το κόστος των πέντε βασικών λειτουργιών και λειτουργικών τους υποδιαίρεσεων , της επιχείρησης ή όσων από αυτές υπάρχουν και λειτουργούν , και αυτές είναι:

1. Κόστος της λειτουργίας παραγωγής _____
2. Κόστος της διοικητικής λειτουργίας
3. Κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
4. Κόστος της λειτουργίας διαθέσεως
5. Κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Σε τρίτη φάση το λειτουργικό κόστος καταλογίζεται και επιβαρύνει τους φορείς χάριν των οποίων πραγματοποιείται. Οι φορείς αυτοί είναι κατά λειτουργία οι εξής: **Του λογισμού** του κόστους κατά είδος , **του μερισμού των δαπανών** κατά είδος για τη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους ή του κόστους κατά προορισμό και του καταλογισμού του λειτουργικού κόστους στους τελικούς φορείς , τα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες , τα πωλούμενα προϊόντα , εμπορεύματα ή υπηρεσίες και το μικτό αποτέλεσμα. Λογισμός, μερισμός , καταλογισμός είναι το τρίπτυχο της κοστολογικής διαδικασίας που εφαρμόζεται σήμερα στην πράξη.

Κατά το παρελθόν, όταν ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους γινόταν χειρόγραφα , ο μερισμός των δαπανών κατά είδος στηρίζονταν στο φύλλο μερισμού , το οποίο αποτελούσε βασικό στοιχείο της κοστολογικής διαδικασίας. Η κατάρτιση του φύλλου μερισμού των δαπανών κατά είδος γινόταν είτε στο τέλος της χρήσεως , είτε και κατά βραδύτερα χρονικά διαστήματα εξάμηνο τρίμηνο ή μήνα και έπαιρνε συνήθως τη μορφή του πίνακα 15 που ακολουθεί. Με τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του φύλλου μερισμού διαμορφώνεται εσωλογιστικά το λειτουργικό κόστος το οποίο στη συνέχεια καταλογίζεται στους φορείς όπως τα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες , προκειμένου για το κόστος της λειτουργίας παραγωγής , τα πωλούμενα προϊόντα ή υπηρεσίες , προκειμένου για το άμεσο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως και το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως , προκειμένου για το έμμεσο κόστος λειτουργίας διαθέσεως και το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως , ερευνών ανάπτυξης και χρηματοδότησης.

Με τα σύγχρονα όμως μέσα μηχανογραφικής επεξεργασίας των λογιστικών γεγονότων ο μερισμός των κατά είδος δαπανών και η κατανομή τους στις λειτουργίες γίνεται ταυτόχρονα με τον λογισμό τους , την καταχώρηση τους δηλαδή στους λογαριασμούς κατά είδος δαπάνης . Έτσι το φύλλο μερισμού ως κοστολογική

διαδικασία τείνει να εκλείψει. Η παραπάνω περιγραφόμενη κοστολογική διαδικασία ακολουθείται σε όλες σχεδόν τις χώρες της Ευρώπης.

2.3 Ο προσδιορισμός και η ανάλυση του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας.

Το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας είναι το κόστος που συνδέεται και προκαλείται από την ύπαρξη και δραστηριότητα της λειτουργίας αυτής. Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις αντιπροσωπεύει το σημαντικότερο τμήμα του ολικού κόστους και για το λόγο αυτό το κόστος παραγωγής ή το βιομηχανικό κόστος, πρώτα αυτό από το κόστος των άλλων λειτουργιών, προσήλκυσε το ενδιαφέρον της κοστολογικής επιστήμης και ταυτίστηκε με ολόκληρο λογιστικό κλάδο, στον οποίο έδωσε και το όνομά του για πολλές δεκαετίες, τη <<Βιομηχανική Λογιστική>>.

Βασικό αίτιο αυτού του φαινομένου, που σφράγισε τον εικοστό αιώνα, υπήρξε κατά τη γνώμη μας, αφ ενός η κυριαρχία του κλάδου της βιομηχανίας και γενικά της μεταποίησης στην αναπτυξιακή διαδικασία, στον αιώνα που πέρασε και αφ ετέρου ο ανταγωνισμός στην αγορά των βιομηχανικών προϊόντων που υποχρέωσαν την επιστήμη να ασχοληθεί με το κόστος μεταποιητικής παραγωγικής διαδικασίας και να βοηθήσει στην προσπάθεια παρακολούθησης και προσδιορισμού του βιομηχανικού κόστους, του κυρίαρχου δηλαδή στοιχείου του κόστους των πωλούμενων προϊόντων, με σκοπό τον έλεγχο και την μείωσή του, επακόλουθο του οποίου είναι η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και η αύξηση της κερδοφορίας τους.

Στο επίπεδο της παραγωγικής λειτουργίας το λειτουργικό κόστος προσδιορίζεται με τη διαδικασία που αποτελείται από το εξής τρίπτυχο: Λογισμός -Μερισμός- Καταλογισμός(μερισμός δαπανών κατά είδος- cost drivers).

Στο σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δε συμμετέχει το κόστος των αναλωμένων πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας. Το κόστος αυτών των αναλώσεων επιβαρύνει άμεσα το κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

Για να διευκολυνθεί ο καταλογισμός του κόστους λειτουργίας παραγωγής στους ενδιάμεσους και στους τελικούς φορείς, τα ημιτελή και έτοιμα προϊόντα και οι δαπάνες παραγωγικής λειτουργίας ομαδοποιούνται στις εξής δύο κατηγορίες:

- a. Την άμεση εργασία

b. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα(ΓΒΕ)

Όταν αναφερόμαστε στο κόστος παραγωγικής λειτουργίας, εννοούμε το κόστος κάθε οργανωτικής υποδιαίρεσης της λειτουργίας αυτής, κάθε δηλαδή κέντρου κόστους κύριου ή βοηθητικού.

Στο επίπεδο αυτό του κέντρου κόστους , η ανάλυση του κόστους σε δαπάνες κατά είδος, ομαδοποιημένες στις δύο παραπάνω κατηγορίες παρουσιάζεται ως εξής:

Τμήμα παραγωγής

A. Άμεση εργασία

- Αμοιβές έμμισθου προσωπικού
 - Τακτικές αποδοχές
 - Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης
 - Αναλογία δώρων εορτών, επιδομάτων αδείας κ.λ.π
 - Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης
- Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού
 - Τακτικές αποδοχές
 - Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης
 - Αναλογία δώρων εορτών, επιδομάτων αδείας κ.λ.π
 - Αναλογία προβλεπομένων αποζημιώσεων λόγω απόλυσης
 - Αναλογία πρόσθετων παροχών στο προσωπικό
 - Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης

B. Γενικά βιομηχανικά έξοδα

- Έμμεση εργασία
 - Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού
 - Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης έμμισθου προσωπικού
 - Αναλογία δώρων εορτών, επιδομάτων αδείας κ.λ.π έμμισθου προσωπικού
 - Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης έμμισθου προσωπικού
 - Αναλογία πρόσθετων παροχών στο προσωπικό έμμισθου προσωπικού

- Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης έμμισθου προσωπικού

➤ Άμεση εργασία

- Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού
- Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης έμμισθου προσωπικού
- Αναλογία δώρων εορτών, επιδομάτων αδείας κ.λ.π έμμισθου προσωπικού
- Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης έμμισθου προσωπικού
- Αναλογία πρόσθετων παροχών στο προσωπικό έμμισθου προσωπικού
- Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης έμμισθου προσωπικού

➤ Αμοιβές και έξοδα τρίτων

- Αμοιβές και έξοδα τεχνικών
- Αμοιβές και έξοδα ιατρών
- Επεξεργασία από τρίτους(φασόν)
- Λοιπές αμοιβές και έξοδα τρίτων

➤ Παροχές τρίτων

- Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής
- Φωταέριο παραγωγής
- Ύδρευση παραγωγής
- Ενοίκιο παγίων
- Ασφάλιστρα πυρός
- Επισκευές και συντηρήσεις
- Λοιπές παροχές τρίτων

➤ Φόροι-τέλη

-
- Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
- Δημοτικοί φόροι-τέλη
- Λοιποί φόροι-τέλη

➤ Διάφορα έξοδα

- Γραφική ύλη - έντυπα
- Λοιπά διάφορα

➤ Αποσβέσεις παγίων

- Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- Αποσβέσεις κτιρίων
- Αποσβέσεις μηχανημάτων
- Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Γ. Οι δαπάνες ή κόστος μετατροπής

Ονομάζουμε δαπάνες μετατροπής το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται για την μετατροπή μιας πρώτης ύλης ή μιας ομάδας πρώτων υλών σε έτοιμο προϊόν. Περιλαμβάνουν συνεπώς οι δαπάνες μετατροπής το κόστος της άμεσης εργασίας και τα ΓΒΕ που πραγματοποιούνται σε ένα παραγωγικό τμήμα ή κέντρο κόστους με σκοπό την παραγωγή έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων ή υπηρεσιών. Η ενοποίηση των δύο βασικών στοιχείων του κόστους παραγωγής σε ένα , το κόστος μετατροπής οφείλεται σε πολλούς λόγους, μερικοί από τους οποίους είναι οι εξής:

- Η αποδυνάμωση της βαρύτητας που είχε άλλοτε η άμεση εργασία στο σχηματισμό του κόστους παραγωγής συνέπεια της ραγδαίας ανάπτυξης της τεχνολογίας η οποία υποκαθιστά σε μεγάλο βαθμό τα εργατικά χέρια. Το γεγονός αυτό οδηγεί στον περιορισμό της ανάγκης ξεχωριστής παρακολούθησης του στοιχείου αυτού του κόστους (της άμεσης εργασίας).

- Η αλλαγή του χαρακτήρα της άμεσης εργασίας όσον αφορά την μεταβλητότητά της, η οποία γίνεται από μεταβλητή σταθερή δαπάνη λόγω της υπερεξειδίκευσής της.
- Η μεταβολή του τρόπου ενσωματώσεως της άμεσου εργασίας στο κόστος όταν τα παραγόμενα προϊόντα ανήκουν στην κατηγορία των συμπαραγώγων. Στην περίπτωση αυτή τόσο η δαπάνη της άμεσου εργασίας όσο και τα ΓΒΕ αντιπροσωπεύουν έμμεση δαπάνη , ως προς τα παραγόμενα συμπαράγωγα, η οποία κατανέμεται και επιβαρύνεται το κόστος το κόστος τους κατά έμμεσο τρόπο, με την χρησιμοποίηση δηλαδή του ίδιου κριτηρίου κατανομής. Το ίδιο ισχύει και όταν παράγονται ποικιλίες αυτού του προϊόντος π.χ νήματα διαφόρων βαθμών λεπτότητας, οπότε το σύνολο των δαπανών παραγωγής(άμεση εργασία και ΓΒΕ), κατανέμονται στο κόστος κάθε ποικιλίας με βάση τους κατά ποικιλία συντελεστές δυσχέρειας.

Όταν κατά την κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών χρησιμοποιούμε το κόστος μετατροπής , οπότε τα στοιχεία του κόστους παραγωγής περιορίζονται από τρία σε δύο , το αρχικό κόστος περιορίζεται μόνο στα άμεσα υλικά παραγωγής. Έτσι το κόστος του παραγόμενου προϊόντος διαμορφώνεται από το κόστος των άμεσων υλικών , τα οποία ενσωματώνονται άμεσα σε αυτό και από αναλογία των λοιπών δαπανών παραγωγής που ενσωματώνονται έμμεσα σε αυτό ύστερα από σχετική κατανομή.

Σε μια επιχείρηση είναι πιθανό το κόστος μερικών προϊόντων να αναλύεται σε τρία στοιχεία(άμεσα υλικά, άμεση εργασία, ΓΒΕ) και άλλων σε δύο στοιχεία (άμεσα υλικά, δαπάνες μετατροπής).

Δ. Ο προσδιορισμός του κόστους των βοηθητικών τμημάτων και υπηρεσιών παραγωγής και η κατανομή του στα κύρια παραγωγικά τμήματα.

Τα κύρια κέντρα κόστους ή παραγωγικά τμήματα είναι εκείνα στα οποία πραγματοποιείται η παραγωγή των ενδιάμεσων και τελικών προϊόντων ή υπηρεσιών, ενώ βοηθητικά τμήματα ή υπηρεσίες είναι εκείνα στα οποία το παράγεται έργο που απορροφάται από τα κύρια παραγωγικά τμήματα, το κόστος των οποίων και επιβαρύνει.

Μια συνήθης περίπτωση βοηθητικού τμήματος της παραγωγικής λειτουργίας είναι το συνεργείο επισκευών και συντηρήσεων. Το τμήμα αυτό ασχολείται με τη συντήρηση και τις επισκευές κυρίως του μηχανολογικού εξοπλισμού των διαφόρων κύριων παραγωγικών τμημάτων της επιχείρησης. Δευτερεύοντος όμως ασχολείται με τη συντήρηση και τις επισκευές του εξοπλισμού άλλων βοηθητικών τμημάτων, με τη συντήρηση και τις επισκευές του συνόλου των κτιρίων και κτιριακών εγκαταστάσεων που χρησιμοποιούνται και απ τα κύρια και από τα βοηθητικά τμήματα. Και σε ορισμένες περιπτώσεις όταν η διοίκηση, οι πωλήσεις, η έρευνα-ανάπτυξη και η χρηματοοικονομική λειτουργία βρίσκεται στον ίδιο χώρο με την παραγωγική λειτουργία το <<συνεργείο επισκευών και συντηρήσεων>> παρέχει έργο, συντηρεί δηλαδή τον εξοπλισμό όλων των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας.

Το ίδιο ισχύει με το βοηθητικό τμήμα ηλεκτροπαραγωγής το οποίο παράγει ηλεκτρικό ρεύμα, που χρησιμοποιείται από τα κύρια παραγωγικά τμήματα αλλά και από τμήματα άλλων λειτουργιών της επιχείρησης.

Το κόστος των βοηθητικών τμημάτων ή υπηρεσιών παραγωγής προσδιορίζεται με την ίδια διαδικασία που ακολουθείται και για τον προσδιορισμό γενικά του λειτουργικού κόστους, αναλύεται δε σε δαπάνες κατά είδος όπως αναλύεται και το κόστος παραγωγικής λειτουργίας με την προσθήκη και του κόστους αναλωνόμενων πρώτων και βοηθητικών υλών ως εξής :

- Κόστος αναλωνόμενων πρώτων υλών
- Κόστος άμεσης εργασίας
- Κόστος έμμεσο (ΓΒΕ)
- Κόστος ολικό βοηθητικών τμημάτων

Η κατανομή του κόστους αυτού στα κύρια παραγωγικά ή βοηθητικά τμήματα ή υπηρεσίες παραγωγής και σε οποιαδήποτε άλλη λειτουργική υποδιαίρεση της επιχείρησης, γίνεται με κριτήριο τις μονάδες έργου του βοηθητικού τμήματος που χρησιμοποιεί ή απορροφά το συγκεκριμένο τμήμα κύριο ή βοηθητικό ή η συγκεκριμένη λειτουργία. Κατά κανόνα η κοστολόγηση των μονάδων του έργου του βοηθητικού τμήματος στηρίζεται σε καταρτιζόμενο ετήσιο προϋπολογισμό. Έτσι η μηνιαία επιβάρυνση του τμήματος που χρησιμοποιεί το παραγόμενο έργο του βοηθητικού τμήματος, προκύπτει ως γινόμενο των χρησιμοποιούμενων μονάδων έργου επί το προϋπολογιστικό κόστος της μονάδας.

Οι διαφορές που θα προκύψουν μεταξύ προϋπολογιστικού και πραγματικού κόστους της μονάδας έργου, εν προκειμένω της ώρας άμεσου εργασίας, προσδιορίζονται σε

βραχεία χρονικά διαστήματα και οδηγούν σε αναπροσαρμογή του κόστους της μονάδας έργου και της επιβάρυνσης των τμημάτων που τις χρησιμοποιούν για την επόμενη περίοδο. Η κατανομή του κόστους των βοηθητικών τμημάτων και η επιβάρυνση των τμημάτων που χρησιμοποιούν το παραγόμενο από αυτά έργο δεν γίνεται ομοιόμορφα για όλα τα βοηθητικά τμήματα.

Η σκοπιμότητα προσδιορισμού του κόστους των βοηθητικών τμημάτων ή υπηρεσιών παραγωγής και κατανομής του κόστους αυτών στα κύρια παραγωγικά τμήματα εξυπηρετούν τρεις βασικούς σκοπούς ή ανάγκες:

1. Την ανάγκη ελέγχου του κόστους του τμήματος του παραγόμενου αντίστοιχα έργου με σκοπό τη μείωσή του.
2. Την ανάγκη ορθής κατανομής του κόστους αυτού στα κύρια παραγωγικά τμήματα ή στις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης και συνεπώς ακριβούς προσδιορισμού του κόστους των κύριων παραγωγικών ή άλλων τμημάτων και τον από αυτά παραγόμενων φορέων.
3. Τη διευκόλυνση λήψης αποφάσεων πιθανής διακοπής της λειτουργίας ενός βοηθητικού τμήματος όταν το παραγόμενο από αυτό έργο μπορεί η επιχείρηση να το προμηθευτεί από την αγορά σε τιμές χαμηλότερες από το κόστος παραγωγής του από την ίδια την επιχείρηση.

2.4 Ο προσδιορισμός και η ανάλυση του κόστους της διοικητικής λειτουργίας.

A) Εισαγωγικά

Σχετικά με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών-αναπτύξεως και χρηματοδοτήσεως αμερικάνοι συγγραφείς το αναφέρουν με τον όρο Nonmanufacturing Costs και περιλαμβάνουν σε αυτό το Marketing Costs ή κόστος διαθέσεως και το Administrative Costs ή διοικητικό κόστος. Το τελευταίο αυτό κόστος, που αντιστοιχεί στη λειτουργία διοικήσεως, περιλαμβάνει κατά τους αμερικάνους συγγραφείς όλο το κόστος που απαιτείται ή πραγματοποιείται για να διοικηθεί η επιχείρηση ή ο οργανισμός και να υποστηριχθεί το προσωπικό που δεν ανήκει στην παραγωγική λειτουργία. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται δαπάνες για το προσωπικό διοικητικών υπηρεσιών, μηχανογράφησης, λογιστηρίου, νομικών

υπηρεσιών, χρηματοδότησης, καθώς και δαπάνες του χώρου που χρησιμοποιείται από το προσωπικό αυτό, ενοίκια, κόστος τηλεπικοινωνιών, διαφημίσεις κ.λ.π.

Η ελληνική κοστολογική επιστήμη και πρακτική αντιμετωπίζει το κόστος της διοικητικής λειτουργίας όπως αντιμετωπίζει και το κόστος όλων των άλλων λειτουργιών των οικονομικών μονάδων, δηλαδή της παραγωγικής λειτουργίας, της λειτουργίας διαθέσεως, της λειτουργίας ερευνών-ανάπτυξης και χρηματοδοτήσεως, ως λειτουργικό κόστος στη διαμόρφωση του οποίου συμμετέχουν όλες οι κατά είδος δαπάνες από τα υλικά μέχρι τις αποσβέσεις των παγίων και τις προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

B) Τα στοιχεία του κόστους της Διοικητικής Λειτουργίας

Όπως ήδη αναφέραμε, το κόστος της Διοικητικής Λειτουργίας σχηματίζεται από δαπάνες κατ' είδος όλων των κατηγοριών, οι οποίες έχουν ή γίνονται για τον ίδιο σκοπό-προορισμό, την δραστηριοποίηση της λειτουργίας αυτής για την πραγματοποίηση των βασικών της στόχων που είναι:

1. Ο συντονισμός και η υποστήριξη της δραστηριότητας των άλλων βασικών λειτουργιών της επιχείρησης -παραγωγής, διαθέσεως, ερευνών-ανάπτυξης και χρηματοοικονομικής-, και
2. Η ανάπτυξη αυτοτελών δράσεων και ενεργειών που βοηθούν μόνο έμμεσα τις άλλες βασικές λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, υποβοηθούν όμως την καλή πορεία της επιχείρησης ως συνόλου και την αποδοχή της οντότητας της στο ευρύτερο περιβάλλον, κοινωνικό, οικονομικό, εθνικό διεθνές. Τέτοιες αυτοτελείς δραστηριότητες της Διοικητικής λειτουργίας μπορεί να είναι οι δημόσιες σχέσεις, οι διαφημίσεις κύρους, η συμμετοχή σε δράσεις κοινωφελούς χαρακτήρα κ.λπ.

Ποιες είναι λοιπόν οι κατ' είδος δαπάνες που διαμορφώνουν το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας; Η απάντηση είναι όλες σχεδόν οι δαπάνες που σχηματίζουν το κόστος και των άλλων λειτουργιών. Ελάχιστες είναι οι δαπάνες κατ' είδος που γίνονται αποκλειστικά και επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου, μόνο, τη λειτουργία Διοικήσεως.

Από τον Πίνακα φαίνεται καθαρά ότι το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας σχηματίζεται από όλες τις κατ' είδος δαπάνες -όπως αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αμοιβές και έξοδα τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι και τέλη, διάφορα έξοδα,

αποσβέσεις παγίων και προβλέψεις εκμεταλλεύσεως- κατά το μέρος που οι δαπάνες αυτές προκύπτουν από την ύπαρξη και δραστηριότητα της λειτουργίας αυτής.

Υπάρχουν ωστόσο ορισμένες δαπάνες οι οποίες εκτιμάται ότι εξυπηρετούν τους γενικότερους στόχους της επιχείρησης και για το λόγο αυτό επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας όπως είναι π.χ. οι αμοιβές των νομικών συμβούλων, των ελεγκτών, των μελών του Δ.Σ για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του οργάνου, τα έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών, οι συνδρομές σε εργοδοτικές οργανώσεις, τα έξοδα για διαφημίσεις κύρους κ.λπ.

Εκτός από τις κατ' είδος δαπάνες που βαρύνουν εξ ολοκλήρου τη Διοικητική λειτουργία, όλες οι άλλες, ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος ύστερα από κατανομή (μερισμό) που γίνεται είτε βάσει πραγματικών δεδομένων -όπως π.χ. ποιο προσωπικό απασχολείται στη λειτουργία διοικήσεως, οι δαπάνες του οποίου την επιβαρύνουν, ή ποια μεταφορικά μέσα χρησιμοποιούνται από τη Διοικητική λειτουργία, το κόστος των οποίων την επιβαρύνουν κ.λπ.- είτε χρησιμοποιώντας κατάλληλα κριτήρια ή βάσεις μερισμού -όπως π.χ. τα έξοδα χώρου (αποσβέσεις, ασφάλιστρα, καθαριότητα, φωτισμός, συντηρήσεις, θέρμανση κ.λπ.) γραφείων, τα οποία κατανέμονται με βάση το χρησιμοποιούμενο από κάθε λειτουργία, συνεπώς Και από τη διοικητική το εμβαδόν σε μ^2 του χώρου των κτιρίων που χρησιμοποιούνται από τις διάφορες λειτουργίες.

Λεπτομερής ανάπτυξη της διαδικασίας και των κριτηρίων κατανομής των δαπανών κατ' είδος στο λειτουργικό κόστος υπάρχει στο παρακάτω πίνακα.

ΠΙΝΑΚΑΣ

Σύνθεση του κόστους

~~κατ' είδος~~
Λειτουργίας από

~~κατ' είδος~~
Όχι μόνο για τη

Μόνο για τη

Δαπάνες κατ' είδος

Διοικ/κή λειτουργία

Διοικ/κή λειτουργία

1. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		
2. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	XXXXXX	
Από τις οποίες αφορούν εξ	XXXXXX	
Ολοκλήρου τη Διοικ/κή λειτουργία		
• Αμοιβές δικηγόρων		
• Αμοιβές ελεγκτών		XXXXXXXX
• Αμοιβές συνεδριάσεων		XXXXXXXX
Δ.Σ		XXXXXXXX
3. Παροχές τρίτων		
4. Φόροι-τέλη	XXXXXX	
Από τους οποίους αφορούν μόνο		
τη Διοικητική Λειτουργία οι εξής:		
- Φόρος εισοδήματος μη		
Συμψηφιζόμενος		
5. Διάφορα έξοδα		XXXXXXXX
Από αυτά αφορούν τη Διοικητική		
Λειτουργία τα εξής:	XXXXXX	
- Συνδρομές σε επαγγελματικές		
οργανώσεις		
- Δικαιώματα χρηματιστηρίου		
- Δωρεές-επιχορηγήσεις		
- Έξοδα δημοσιεύσεων		
ισολογισμών		
- Έξοδα λειτουργίας οργάνων Διοικ.		XXXXXXXX
- Δικαστικά και έξοδα		
εξώδικων ενεργειών		XXXXXXXX
6. Τόκοι και συναφή έξοδα		
7. Αποσβέσεις παγίων		XXXXXXXX
8. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
9. Αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά		XXXXXXXX
είδη συσκευασίας		XXXXXXXX
		XXXXXXXX

Γ) Οι φορείς που επιβαρύνονται με το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας

Όταν το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας προσδιορισθεί με τη μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια, το επόμενο στάδιο είναι ο καταλογισμός του στους τελικούς φορείς, χάριν των οποίων αυτό πραγματοποιείται.

Στην προηγούμενη παράγραφο αναφέρουμε ότι η Διοικητική λειτουργία δραστηριοποιείται και δημιουργεί το κόστος της με σκοπό-προορισμό κυρίως τον συντονισμό και την υποστήριξη της δραστηριότητας των άλλων λειτουργιών της διαχείρισης, της παραγωγής, των πωλήσεων, της έρευνας-ανάπτυξης, της χρηματοοικονομικής. Σε ορισμένες περιπτώσεις αναπτύσσει δραστηριότητες που δεν συνδέονται άμεσα ή δεν αντιπροσωπεύουν παροχή συγκεκριμένης υποστήριξης προς τις άλλες λειτουργίες, αλλά γίνονται για την προώθηση γενικότερων στόχων, που αφορούν τόσο την επιχείρηση όσο και τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει. Πρόκειται για δαπάνες που δεν συνδέονται με δράσεις υποστηρικτικού χαρακτήρα συγκεκριμένης λειτουργίας ή λειτουργιών.

Με βάση τα προηγούμενα, και με στόχο τον προσδιορισμό ακριβούς λειτουργικού κόστους και κατ' επέκταση ακριβούς κόστους των παραγομένων και πωλούμενων, προϊόντων και υπηρεσιών θα πρέπει το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας κατανεμηθεί (μερισθεί) στις λοιπές λειτουργίες της επιχείρησης, χάριν άλλωστε των οποίων κατά κύριο λόγο, αυτό πραγματοποιείται και η Διοικητική λειτουργία υπάρχει και δραστηριοποιείται. Εφ' όσον η άποψη αυτή γίνει δεκτή θα πρέπει να προσδιορισθεί το κατάλληλο κριτήριο κατανομής του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας και επιβάρυνσης με αυτό του κόστους των άλλων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας. Εφ' όσον αυτό δεν γίνεται αποδεκτό κατανομή δηλαδή του διοικητικού λειτουργικού κόστους- δεν απομένει παρά να βρεθεί ποιος θα είναι ο φορέας κόστους που θα επιβαρυνθεί με το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας.

Από τη διεθνή αλλά και την ελληνική σχετική βιβλιογραφία φαίνεται ότι η σύγχρονη κοστολογική επιστήμη αγνοεί παντελώς το ενδεχόμενο κατανομής του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας και της επιβάρυνσης με αυτό του κόστους των άλλων λειτουργιών -παραγωγής, πωλήσεων, έρευνας-ανάπτυξης, χρηματοδότησης.

Η ελληνική νομοθεσία κατά τρόπο έμμεσο αλλά σαφή δεν αναγνωρίζει επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με αναλογία κόστους της Διοικητικής λειτουργίας. : Το

κόστος παραγωγής, σύμφωνα με το ελληνικό Οικονομικό Δίκαιο, σχηματίζεται από το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή, προσαυξημένο με αναλογία εμμέσων δαπανών αγορών, καθώς και με τις άμεσες και έμμεσες δαπάνες παραγωγής ή κατεργασίας που πραγματοποιούνται για να παραχθεί το προϊόν και να φθάσει στη θέση και κατάσταση που βρίσκεται κατά την εισαγωγή του στην αποθήκη ετοιμών.

Κατά το ελληνικό Οικονομικό Δίκαιο φορέας κόστους του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας είναι το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης. Με λογιστικούς όρους αυτό σημαίνει ότι το Διοικητικό λειτουργικό κόστος μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων της χρήσεως ή της περιόδου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Η νεώτερη αγγλοσαξονική κοστολογική επιστήμη αντιμετωπίζει το θέμα του κοστολογικού χειρισμού του Διοικητικού λειτουργικού κόστους έμμεσα όταν αναφέρεται στο σύστημα της «πλήρους κοστολόγησης» (Full Cost or Absorption Costing) ή όταν αναφέρεται στο πως καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις ή καταστάσεις αποτελεσμάτων προοριζόμενων είτε για τη Διοίκηση είτε για τους μετόχους. Σύμφωνα με τις απόψεις των αμερικανών, κυρίως, συγγραφέων, η έννοια του πλήρους κόστους συνδέεται με το παραγόμενο προϊόν ή την παραγόμενη υπηρεσία και περιορίζεται αποκλειστικά στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας, είναι δε απαλλαγμένο από κάθε επιβάρυνση τόκων ή Διοικητικών λειτουργικών εξόδων εφ' όσον φυσικά το κόστος αυτό χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής.

Αυτό σημαίνει ότι το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας έχει ως φορέα -κατά την αμερικανική διδασκαλία- το μικτό αποτέλεσμα από το οποίο εκπίπτεται, μαζί με το κόστος διαθέσεως, για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως.

Είναι επίσης ενδεικτική της αποδυνάμωσης του θεωρητικού ενδιαφέροντος της αμερικανικής κοστολογικής θεωρίας το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τη σχετική βιβλιογραφία, ενώ παλαιότερα, κατά τη δεκαετία 1950-1960 υπήρξε έντονη συζήτηση για το κόστος των λειτουργιών Διοίκησης, Διάθεσης, Έρευνας-Ανάπτυξης και Χρηματοοικονομικής, αργότερα μέχρι και πρόσφατα η συζήτηση αυτή έχει σχεδόν διακοπεί.

Όσον αφορά το θέμα που μας ενδιαφέρει, τον κοστολογικό χειρισμό δηλαδή του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας ή αλλιώς την κατανομή του ή όχι στις λει-

τουργίες παραγωγής και πωλήσεων, αναπτύχθηκαν οι ακόλουθες θέσεις-απόψεις της αμερικανικής κοστολογικής θεωρίας κατά την περίοδο 1950-1960.

Υπέρ της κοστολόγησης των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας -της κατανομής του δηλαδή στις λειτουργίες παραγωγής και πωλήσεων- διατυπώθηκαν τα εξής επιχειρήματα:

1. Σε μια βιομηχανική επιχείρηση δεν υπάρχει δραστηριότητα η οποία δεν υπηρετεί πρωταρχικά μία από τις δύο βασικές λειτουργίες ήτοι την παραγωγή και τις πωλήσεις ή και τις δύο μαζί. Συνεπώς:

α. Είναι αλήθεια ότι οι δαπάνες π.χ. για μισθούς του προσωπικού της Διοίκησης ή του προσωπικού των νομικών υπηρεσιών, του προσωπικού του Γενικού Λογιστηρίου ή οι δαπάνες των γραφείων των τμημάτων αυτών, πραγματοποιούνται ούτε μόνο για την παραγωγή, ούτε μόνο για τις πωλήσεις αλλά και για τις δύο λειτουργίες μαζί,

β. Είναι επίσης αλήθεια ότι οι δαπάνες αυτές προκαλούνται από δραστηριότητες που αφορούν την παραγωγή και τις πωλήσεις των προϊόντων της επιχείρησης.

2. Για να προσδιορισθεί το πραγματικό κόστος παραγωγής και πωλήσεων πρέπει να επιβαρυνθεί το κόστος των αντίστοιχων λειτουργιών με αναλογία του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας, που θα προκύψει ύστερα σχετική κατανομή του. Έτσι:

α. Η δυνατότητα να γίνει η κατανομή αυτή είναι η ίδια με αυτή της κατανομής του εμμέσου βιομηχανικού κόστους στα διάφορα παραγωγικά τμήματα ή του έμμεσου κόστους διαθέσεως στα διάφορα τμήματα ή υπηρεσίες πωλήσεων.

β. Η ορθή αποτίμηση της απογραφής απαιτεί την προηγούμενη ενσωμάτωση στο βιομηχανικό κόστος και κατ' ακολουθία στο κόστος των παραγομένων προϊόντων, αναλογίας του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας. γ. Υφισταμένης της απαγόρευσης καθορισμού τιμών πώλησης κάτω του κόστους, είναι ιδιαίτερα σημαντικό αν γνωρίζουμε το αληθινό ολικό κόστος του πωλούμενου προϊόντος ή υπηρεσίας, το οποίο προσδιορίζεται με τη συμμετοχή σ' αυτό όλων των δαπανών παραγωγής και πωλήσεων, στις οποίες έχει συμπεριληφθεί και αναλογία εξόδων Διοικητικής λειτουργίας.

3. Όπου το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας κατανεμήθηκε στην παραγωγή και τις πωλήσεις και το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου του κόστους είναι σε λειτουργία, δημιουργείται και κίνητρο και ευκαιρία να ασκηθεί έλεγχος στα έξοδα της Διοικητικής λειτουργίας. Έτσι:

α. Πράγματι όταν το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας το χειριζόμαστε ως αφαιρετικό στοιχείο των μικτών κερδών δημιουργείται μία τάση να αγνοείται η δυνατότητα ακριβούς ελέγχου του.

β. Επίσης έλεγχος δεν μπορεί να υπάρξει χωρίς τη γνώση και την πληροφόρηση της ακριβούς επίδρασης των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας στην παραγωγή και τις πωλήσεις, καθώς και του τρόπου πραγματοποίησης των αναγκαίων οικονομιών.

Κατά της κοστολόγησης των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας διατυπώθηκαν τα εξής επιχειρήματα:

1. Η προσπάθεια κατανομής του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας στην παραγωγή και τις πωλήσεις οδηγεί σε παραμόρφωση των λειτουργικών σχέσεων της Έτσι:

α. Ακολουθώντας το σκεπτικό των υποστηρικτών της κοστολόγησης των διοικητικών εξόδων θα μπορούσε να ειπωθεί με την ίδια λογική, ότι πρωταρχικός σκοπός της επιχείρησης είναι να πουλήσει τα προϊόντα της και συνεπώς σε τελική ανάλυση κάθε δαπάνη αποτελεί κόστος πωλήσεων. 6. Στην πραγματικότητα οι πραγματικές λειτουργίες του Management είναι τρεις: Η χρηματοοικονομική, η παραγωγή και η εμπορική (πωλήσεις). Συνεπώς: (1) Τα Διοικητικά, ονομαζόμενα, έξοδα συνδέονται τουλάχιστον κατά ένα μέρος με τη χρηματοοικονομική λειτουργία, (2) δεν δικαιολογείται τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας να επιβαρύνουν μόνο την παραγωγή και τις πωλήσεις, αλλά και το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

2. Η προσπάθεια αναλογικής κατανομής των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας στην παραγωγή και τις πωλήσεις μπορεί να οδηγήσει σε κόστος μη αληθινό τόσο στο επίπεδο των τμημάτων όσο και των γραμμών παραγωγής και των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Πράγματι:

α. Η απουσία πραγματικά αξιόπιστων μετρήσεων του μεγέθους της απασχόλησης της Διοίκησης με την παραγωγή και τις πωλήσεις καθιστά αναπόφευκτη τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων μεθόδων μερισμού των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας στις λειτουργίες παραγωγής και πωλήσεων πολύ περισσότερο από όταν μερίζουμε τα έμμεσα έξοδα παραγωγής ή πωλήσεων στα διάφορα τμήματα της παραγωγικής λειτουργίας και της λειτουργίας Διαθέσεως.

β. Ο συνυπολογισμός μέρους των Διοικητικών εξόδων στο κόστος των αποθεμάτων απογραφής βρίσκεται σε αντίθεση με τις παραδεκτές αρχές αποτίμησης των αποθεμάτων.

3. Είναι γεγονός ότι πολύ λίγη προσοχή και χρόνος δίδεται για τον έλεγχο των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας, αυτό όμως δεν πρέπει να μας οδηγεί στην ενσωμάτωση τους στο κόστος των λειτουργιών παραγωγής και πωλήσεων για να έχουμε ορθότερο έλεγχο στα έξοδα αυτά. Συνεπώς:

α. Στην πραγματικότητα ούτε οι managers της παραγωγικής λειτουργίας ούτε της λειτουργίας Διαθέσεως είναι σε θέση να ελέγξουν τα Διοικητικά έξοδα.

β. Ο έλεγχος αυτών των εξόδων αποτελεί καθήκον της Διοίκησης, η οποία μπορεί να προετοιμασθεί καλύτερα για το σκοπό αυτό έχοντας πληρέστερες πληροφορίες πάνω σε συναφές συνολικό κόστος της Διοικητικής λειτουργίας, παρά σε συνδυασμό άσχετων μεταξύ των στοιχείων του κόστους.

Οι απόψεις μας σχετικά με την κατανομή του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας και της επιβάρυνσης, με αυτό, του κόστους των άλλων λειτουργιών (παραγωγής, πωλήσεων, χρηματοοικονομικής, έρευνας-ανάπτυξης).

Όπως είναι γνωστό, σκοπός της κοστολόγησης και των διαδικασιών που αυτή χρησιμοποιεί είναι ο προσδιορισμός ακριβούς κατά το δυνατόν κόστους της λειτουργίας, της δραστηριότητας του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Η ακρίβεια του κόστους αφορά (α) τόσο το ολικό κατ' αξία ποσοτικό του μέγεθος (β) όσο και τη σχέση που έχουν τα επί μέρους στοιχεία που το διαμορφώνουν με το κοστολογούμενο αντικείμενο.

Ο πρώτος στόχος συνδέεται με την πληρότητα του κόστους. Ένα κόστος είναι πλήρες όταν περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που γίνεται για το κοστολογούμενο αντικείμενο: τη λειτουργία, τη δραστηριότητα, το προϊόν ή την υπηρεσία. Το κόστος είναι ακριβές όταν είναι πλήρες.

Ο δεύτερος στόχος προϋποθέτει την πλήρη συσχέτιση των επί μέρους δαπανών με τη λειτουργία, τη δραστηριότητα, το προϊόν ή την υπηρεσία, το κόστος των οποίων επιβαρύνουν. Το κόστος είναι ακριβές όταν περιλαμβάνει μόνο τις δαπάνες που το αφορούν και μόνο αυτές.

Πρόκειται για δύο επιδιώξεις της κοστολογικής επιστήμης που ενώ δεν συγκρούονται μεταξύ τους, σπάνια ή ουδέποτε συνυπάρχουν εξ αιτίας των αντικειμενικών δυσκολιών συσχέτισης και συνεπώς ορθής κατανομής του εμμέσου κόστους με τα κοστολογικά αντικείμενα.

Το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας ανήκει εξ ολοκλήρου στην κατηγορία αυτή του εμμέσου κόστους, το οποίο ενώ πράγματι γίνεται, τουλάχιστον κατά το μεγαλύτερο μέρος, για τον συντονισμό και την αποτελεσματικότερη λειτουργία, των αγορών, της παραγωγής, των πωλήσεων, της χρηματοοικονομικής διαχείρισης και της έρευνας-ανάπτυξης, είναι αδύνατον να προσδιορισθεί με ακρίβεια τι μέρος από το κόστος αυτό αφορά ή γίνεται για κάθε μία από τις επί μέρους αυτές λειτουργίες.

Η κατανομή του συνεπώς θα γίνει με τη χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων, τα οποία, οσοδήποτε προσεκτικά και αν επιλεγούν, θα περικλείουν σημαντικό βαθμό αυθαιρεσίας και θα οδηγούν σε ανακριβές λίγο ή πολύ αποτέλεσμα.

Αλλά τότε ανακύπτει το ερώτημα για ποιο σκοπό να γίνει η κατανομή των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας στις λοιπές λειτουργίες χάριν των οποίων κατά κύριο λόγο πραγματοποιείται, όταν το κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενο κόστος παραγωγής, Διαθέσεως, Έρευνας-Ανάπτυξης και Χρηματοοικονομικής θα είναι χωρίς αμφιβολία μη ακριβές.

Απάντηση στο προηγούμενο ερώτημα δίδεται από την αδιαμφισβήτητη αλήθεια ότι το μόνο ακριβές κόστος είναι το Άμεσο κόστος της λειτουργίας, της δραστηριότητας, του προϊόντος ή της υπηρεσίας και συνεπώς όσο ανακριβές είναι το κόστος που προκύπτει ύστερα από την κατανομή των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας και την επιβάρυνση με αυτά του κόστους των λοιπών λειτουργιών, χάριν των οποίων και πραγματοποιείται, άλλο τόσο ανακριβές είναι το κόστος των λειτουργιών της παραγωγής, διαθέσεως, χρηματοδοτήσεως, έρευνας-αναπτύξεως, καθώς και των επί μέρους αναπτυσσομένων δραστηριοτήτων, ή των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών στη διαμόρφωση των οποίων συμμετέχουν και έμμεσες δαπάνες, οι οποίες προκύπτουν ύστερα από κατανομή με τη χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων. Θα ήταν ωστόσο άδικο και επιστημονικά μη αποδεκτό να ταυτισθεί ο βαθμός ανακρίβειας του κόστους που προκύπτει στο πρώτο στάδιο με αυτόν που δημιουργείται κατά το δεύτερο στάδιο, με την κοστολόγηση δηλαδή των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας. Η κατά το δεύτερο στάδιο ανακρίβεια είναι σαφώς μεγαλύτερη αυτής του πρώτου σταδίου.

Από όσα αναπτύχθηκαν προηγούμενα προκύπτει ότι εφ' όσον αποδεσμευθούμε από κανόνες και αρχές που θεσπίζονται από τη Νομοθεσία ή από εθνικά ή διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα οποία πολλές φορές νοθεύουν τους επιστημονικούς κανόνες, ο προσδιορισμός πλήρους κόστους παραγωγής και πωλήσεων, με τη συμμετοχή σ' αυτό και αναλογίας εξόδων Διοικητικής λειτουργίας, εξαρτάται από το σκοπό για τον

οποίο θέλουμε να χρησιμοποιήσουμε το κόστος αυτό. Για τη λήψη ποιων δηλαδή επιχειρηματικών αποφάσεων πρόκειται να χρησιμοποιήσουμε το πλήρες κόστος παραγωγής και πωλήσεων όπως το ορίσαμε προηγούμενα.

Μόνη ίσως περίπτωση χρησιμοποίησης του πλήρους ιστορικού κόστους είναι η τιμολόγηση με το σύστημα «Cost Plus», υπό τον όρο ότι ολόκληρο το δυναμικό της επιχείρησης ασχολείται αποκλειστικά για έναν προμηθευτή, οπότε η τιμή πώλησης συμφωνείται ίση με το πλήρες ιστορικό κόστος πλέον ένα ποσοστό κέρδους π.χ. 6% ή 10% επί του πλήρους κόστους.

Στην περίπτωση αυτή το πλήρες ιστορικό κόστος προσδιορίζεται εσωλογιστικά για κάθε στάδιο και φάση παραγωγής και πωλήσεων για να είναι εφικτός ο έλεγχος του. Σε κάθε άλλη περίπτωση, εφ' όσον υπάρξει, ο προσδιορισμός του πλήρους ιστορικού κόστους γίνεται εξωλογιστικά.

Δ) Τα κριτήρια κατανομής του κόστους της Διοικητικής λειτουργίας

Εφ' όσον υπάρξει ανάγκη κοστολόγησης των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας είτε με εξωλογιστικές επεξεργασίες, είτε με εσωλογιστικές εγγραφές, ανακύπτει το θέμα-πρόβλημα του τρόπου ή του κριτηρίου μερισμού ή κατανομής του κόστους αυτού στις λοιπές βασικές λειτουργίες της επιχείρησης: Παραγωγή, Διάθεση, Έρευνα-Ανάπτυξη, Χρηματοδότηση.

Για να εξασφαλισθεί μία κατά το δυνατόν αντικειμενικότερη, ορθότερη, ακριβέστερη και λιγότερο αυθαίρετη κατανομή των εξόδων της Διοικητικής λειτουργίας θεωρούμε αναγκαίο να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό αυτό περισσότερα του ενός κριτήρια και ενδεχόμενα να γίνουν σχετικές μετρήσεις όπου αυτό είναι εύκολο να γίνει χωρίς ή με ελάχιστη πρόσθετη δαπάνη.

Ένα γενικό κριτήριο, το οποίο αναμφίβολα περικλείει σημαντικό βαθμό αυθαιρεσίας είναι ο κατ' αξία στο κόστος- όγκος δραστηριότητας των επί μέρους βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. **Παράδειγμα** έστω:

Κόστος (ετήσιο) Διοικητικής λειτουργίας προς κατανομή	400.000.000
Κόστος (μηνιαίο) λειτουργίας Παραγωγής Κόστος	6.150.000.000
λειτουργίας Διαθέσεως Κόστος	» λειτουργίας 1.000.000.000
Έρευνας-ανάπτυξης Κόστος	» λειτουργίας 250.000.000
Χρηματοοικονομικής Σύνολο λειτουργικού κόστους	<u>600.000.000</u>
	8.000.000.000

Συντελεστής επιβάρυνσης ή κατανομής $400.000.000 : 8.000.000.000 = 5\%$ Κατανομή κόστους Διοικητικής λειτουργίας:

- Στη λειτουργία Παραγωγής	$6.150.000.000 \times 5\% =$	307.500.000 €
- Στη λειτουργία Διαθέσεως	$1.000.000.000 \times 5\% =$	50.000.000 €
- Στη λειτουργ. Ερευν.-Αναπτ.	$250.000.000 \times 5\% =$	12.500.000 €
- Στη Χρηματ/κή λειτουργία	$600.000.000 \times 5\% =$	<u>30.000.000 €</u>
Ολικό ποσό κατανεμημένου κόστους		<u>400.000.000 €</u>

Μια ακριβέστερη προσέγγιση στη διαδικασία κατανομής θα υπάρξει εάν ληφθούν υπ' όψιν περισσότερα κριτήρια (Cost Drivers), που θα προκύψουν είτε κατόπιν σχετικών μετρήσεων, είτε χρησιμοποιώντας ιδιαίτερα και διαφορετικά κριτήρια ανά τμήμα της Διοικητικής λειτουργίας.

2.5 Ο προσδιορισμός και η ανάλυση του κόστους της λειτουργίας

Διαθέσεως

α. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Κόστος Διαθέσεως (Marketing Costs) είναι το κόστος που πραγματοποιείται μετά την παραγωγή ή αγορά και εισαγωγή του προϊόντος ή εμπορεύματος στην αποθήκη για πώληση, μέχρι και την είσπραξη της αξίας του πωληθέντος προϊόντος ή εμπορεύματος ή της υπηρεσίας. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει τις ακόλουθες διακριτές υποκατηγορίες: Το κόστος έρευνας αγοράς (Market Research Costs), το κόστος προώθησης πωλήσεων (Selling Costs) και το κόστος διανομής ή πραγματοποίησης των πωλήσεων (Distribution Costs). Για κάθε μία από τις υποκατηγορίες αυτές κόστους αναφέρουμε τα εξής:

1. Το κόστος έρευνας αγοράς (Market Research Costs) περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών, που πραγματοποιούνται από το αρμόδιο τμήμα ή την αρμόδια οργανωτική υποδιαίρεση της επιχείρησης για την έρευνα της αγοράς μιας χώρας ή μια, γεωγραφικής περιοχής, σχετικά με τις δυνατότητες πωλήσεως του συνόλου TL . προϊόντων ή υπηρεσιών ή ενός μέρους αυτών, ακόμα και ενός μόνο προϊόντος -υπηρεσίας της επιχείρησης. Τέτοιες δαπάνες είναι π.χ. οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού του τμήματος, τα έξοδα ταξιδιών του προσωπικού αυτού, τα έξοδα εκπόνησης εξειδικευμένων μελετών σχετικά με συγκεκριμένη αγορά, τα έξοδα έκδοσης-εκτύπωσης μελετών-ερευνών, τα έξοδα λειτουργίας των γραφείων, όπως έξοδα τηλεπικοινωνιών, έξοδα συντηρήσεων και τα ασφάλιστρα των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων, τα τέλη κυκλοφορίας, κίνησης και οι αποσβέσεις των μεταφορικών μέσων, το ηλεκτρικό ρεύμα, το ενοίκιο και τα έξοδα καθαριότητας των γραφείων κ.λπ.

Η δραστηριότητα της λειτουργίας έρευνας αγοράς αναπτύσσεται κατά κανόνα βάσει προγράμματος και εντάσσεται μέσα στα πλαίσια του ετήσιου προγραμματισμού των πωλήσεων που

καταρτίζει η επιχείρηση. Έτσι το κόστος της λειτουργίας αυτής ανήκει στην κατηγορία του «προγραμματιζόμενου κόστους», είναι δηλαδή-κατά κύριο λόγο σταθερό και επηρεάζει τις πωλήσεις μεσομακροπρόθεσμα. Είναι συνεπώς κόστος έμμεσο και φορέας του είναι το συνολικό μικτό Αποτέλεσμα. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί το κόστος έρευνας αγοράς να γίνει άμεσο ως προς ένα συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία, οπότε συναθροίζεται με το κόστος παραγωγής ή αγοράς του πωληθέντος προϊόντος ή εμπορεύματος και αφαιρείται από το έσοδο για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος.

2. Κόστος προώθησης των πωλήσεων (Selling Costs or Order-getting Costs).

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την προώθηση των πωλήσεων, προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης και περιλαμβάνει ολόκληρο το κόστος του οικείου τμήματος. Ήτοι: Αμοιβές και έξοδα του προσωπικού που ασχολείται με την αναζήτηση-ανεύρεση πελατών, με τη λήψη παραγγελιών πωλήσεων, με την τιμολόγηση και το διακανονισμό της αξίας των πωλουμένων, οι προμήθειες πωλήσεων, τα έξοδα ταξιδιών των πωλητών, τα έξοδα χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων από τους πωλητές, τα έξοδα τηλεπικοινωνιών, τα έξοδα προβολής και διαφημίσεων, οι αποσβέσεις των χρησιμοποιούμενων παγίων, όπως επίπλων, αυτοκινήτων, ηλεκτρονικών υπολογιστών κ.λπ. η γραφική ύλη και τα έντυπα, η αξία και τα έξοδα των αποστελλομένων στην πελατεία δειγμάτων κ.λπ., κ.λπ.

Το κόστος προώθησης των πωλήσεων είναι κατά το μεγαλύτερο μέρος του μεταβλητό, επηρεαζόμενο ως προς το συνολικό του μέγεθος από τις διακυμάνσεις του κατ' αξία όγκου πωλήσεων ή από άλλα μεγέθη συνδεδεμένα με τις πωλήσεις, όπως ο αριθμός των λαμβανομένων και εκτελουμένων παραγγελιών, ή οι γραμμές τιμολογήσεως κ.λπ.

Για τον καλύτερο έλεγχο του κόστους προώθησης των πωλήσεων και την αποτελεσματικότερη χρησιμοποίηση του στην άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, πρέπει για το κόστος του οικείου τμήματος, να καταρτίζεται ελαστικός προϋπολογισμός, ώστε οι συνολικές δαπάνες του τμήματος, που περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό να διασπώνται σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Έτσι μπορούμε σε κάθε να γνωρίζουμε την επιβάρυνση των πωλουμένων προϊόντων με έξοδα αυτής της κατηγορίας και να μπορούμε εύκολα να ασκούμε ευέλικτη πολιτική τιμών με στόχο την αύξηση των πωλήσεων. Μπορούμε τέλος να μετατρέψουμε μεγάλο μέρος του κόστους αυτού, τις μεταβλητές δαπάνες, σε άμεσο κόστος και να εξασφαλίσουμε έτσι ακριβέστερο προσδιορισμό τού, κατά προϊόν ή εμπόρευμα, περιθωρίου του κέρδους.

3. Κόστος διανομής ή πραγματοποίησης των πωλήσεων (Distribution or Order Filling Costs).

Το κόστος αυτό αναφέρεται στις δαπάνες που δημιουργούνται από τη στιγμή της εισαγωγής του ετοιμού προϊόντος ή εμπορεύματος στην αποθήκη προς πώληση, μέχρι την παράδοση του στους πελάτες σε εκτέλεση των σχετικών παραγγελιών τους. Περιλαμβάνει συνεπώς το κόστος αποθήκευσης, το κόστος εσωτερικών -εντός των αποθηκών- μετακινήσεων, το κόστος διαλογής των περιλαμβανομένων στις παραγγελίες ειδών, της φόρτωσης αυτών και της αποστολής τους στους πελάτες. Το μεγαλύτερο μέρος του κόστους αυτού είναι μεταβλητό, επηρεαζόμενο κατά τη διαμόρφωση του από τον ποσοτικό όγκο των πωλήσεων, δευτερευόντως δε από τον κατ' αξία όγκο αυτών, με εξαίρεση το κόστος των δεσμευμένων στα αποθέματα κεφαλαίων, που επηρεάζεται από την αξία τους.

Σημαντικό μέρος του κόστους αυτής της κατηγορίας καταλαμβάνει το κόστος αποθήκευσης με τις δύο υποκατηγορίες του, το κόστος διατήρησης και το κόστος εξάντλησης των αποθεμάτων.

Και στο κόστος αυτής της κατηγορίας κυρίαρχη μορφή είναι το μεταβλητό μέρος, το οποίο μπορεί στο σύνολο του σχεδόν να καταστεί άμεσο κόστος και να βαρύνει το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος.

β. Τα στοιχεία κόστους της λειτουργίας Διαθέσεως

Το κόστος της λειτουργίας Διαθέσεως σχηματίζεται από όλες τις κατ' είδος δαπάνες που διαμορφώνουν το κόστος όλων των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης -παραγωγής, διοίκησης, έρευνας-ανάπτυξης, χρηματοοικονομικής-, και των λειτουργικών τους υποδιαιρέσεων (τμημάτων, υπηρεσιών, γραφείων κ.λπ.). Οι δαπάνες αυτές είναι: οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι-τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι τόκοι και τα συναφή έξοδα, οι αποσβέσεις παγίων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και οι αναλώσεις των αποθεμάτων (αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων, είδη συσκευασίας).

Όταν διαμορφωθεί το κατ' αξία ποσοτικό μέγεθος των δαπανών αυτών, σύμφωνα με τη διαδικασία που περιγράφηκε σε προηγούμενη ενότητα ανακύπτει το θέμα, πρόβλημα ή ερώτημα για ποια λειτουργία έγινε η συγκεκριμένη κατ' είδος δαπάνη, η σύνδεση της δηλαδή με τη συγκεκριμένη λειτουργία, υπολειτουργία τμήματος, υπηρεσία ή κέντρο κόστους, το κόστος του οποίου θα επιβαρύνει. Η διαδικασία αυτή γνωστή ως μερισμός του κατ' είδος κόστους οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους κατά προορισμό ή του λειτουργικού κόστους. Ποιες υπολειτουργίες ή κέντρα κόστους, στα πλαίσια της λειτουργίας διαθέσεως, θα επιβαρυνθούν με τις κατ' είδος δαπάνες που αφορούν τη λειτουργία αυτή, ποια θα είναι δηλαδή η κοστολογική διάρθρωση της λειτουργίας διαθέσεως εξαρτάται από δύο κυρίως παράγοντες.

Πρώτον από τη Διοικητική και οργανωτική δομή της λειτουργίας διαθέσεως.

Δεύτερον από το πληροφοριακό σύστημα ή τις πληροφοριακές ανάγκες της Διοίκησης της μονάδας.

Η οργανωτική και διοικητική διάρθρωση της λειτουργίας διαθέσεως αποτελεί τη βάση της κοστολογικής της οργάνωσης, του προσδιορισμού δηλαδή των κέντρων κόστους που θα δημιουργηθούν για να συγκεντρώσουν τις δαπάνες που αφορούν και διαμορφώνουν το κόστος διαθέσεως.

Ο αριθμός των κοστολογικών υποδιαίρεσεων της λειτουργίας διαθέσεως -των τμημάτων, των υπηρεσιών και γενικά των κέντρων κόστους- επηρεάζεται, όπως είναι φυσικό, κυρίως από το μέγεθος της επιχείρησης, από τον αριθμό των παραγομένων-πωλουμένων ειδών, κατηγοριών ή ομάδων προϊόντων, από την έκταση του γεωγραφικού χώρου, όπου διατίθενται τα προϊόντα, και από τον αριθμό των φορέων ευθύνης, των προσώπων δηλαδή που έχουν ορισθεί ως υπεύθυνοι διάθεσης των προϊόντων ή εμπορευμάτων.

Μετά τον προσδιορισμό των κοστολογικών υποδιαίρεσεων -των κέντρων κόστους- της λειτουργίας διαθέσεως, ο δεύτερος πυλώνας της κοστολογικής οργάνωσης, της λειτουργίας διαθέσεως, είναι ο ακριβής υπολογισμός της κάθε δαπάνης και η σύνδεση της με το αντίστοιχο τμήμα και εφ' όσον είναι εφικτό, με το κάθε πωλούμενο προϊόν. Στο βαθμό που επιτυγχάνεται αυτό, χωρίς μερισμούς των κατ' είδος δαπανών με τη χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων, αλλά, με ακριβείς κατά το δυνατό μετρήσεις, διασφαλίζεται αντίστοιχα ο προσδιορισμός αξιόπιστου κόστους τόσο του οικείου τμήματος όσο και του πωλουμένου προϊόντος ή εμπορεύματος. Με τον τρόπο αυτό ο έλεγχος του κόστους, στο επίπεδο του τμήματος και του επικεφαλής ευρισκομένου υπεύθυνου φορέα, γίνεται αποτελεσματικός και η πληροφορία για το κόστος του πωλουμένου προϊόντος ή εμπορεύματος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη λήψη πλήθους επιχειρηματικών αποφάσεων, όπως η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, η επιλογή και προώθηση της πώλησης των πλέον κερδοφόρων ειδών, η αξιολόγηση της πελατείας με βάση την κερδοφορία της κ.ο.κ.

Είναι όμως γνωστό ότι κόστος ακριβές είναι το άμεσο κόστος, είτε ως προς το τμήμα ή κέντρο κόστους, είτε και ως προς το πωλούμενο προϊόν. Άμεση χαρακτηρίζεται η δαπάνη όταν μπορούμε να μετρήσουμε το κατ' αξία μέγεθος της που πραγματοποιείται για το τμήμα π.χ. τιμολογήσεων ή παραγγελιοληψίας ή και για το προϊόν Π1, το Π2 κ.ο.κ. Παράδειγμα: οι προμήθειες που καταβάλλονται για τις πωλήσεις στο εσωτερικό, είναι δαπάνη άμεση τόσο για το τμήμα «προώθησης πωλήσεων εσωτερικού» όσο και για τα κατ' είδος πωλούμενα προϊόντα στο εσωτερικό. Έτσι αν η συμφωνημένη προμήθεια πωλήσεων ανέρχεται σε 5% και κατά το μήνα Μάρτιο οι πωλήσεις του προϊόντος Π1 ανήλθαν σε δρχ. 50 εκατ., του Π2 σε δρχ. 30 εκατ. και του Π3 σε δρχ. 20 εκατ., η συνολική δαπάνη για προμήθειες του μηνός ανέρχεται σε δρχ. 5 εκατ. και βαρύνει εξ ολοκλήρου το τμήμα προώθησης πωλήσεων εσωτερικού και για κάθε προϊόν αντίστοιχα η δαπάνη για προμήθειες ανέρχεται για το Π1 σε δρχ. 2,5 εκατ., για το Π2 σε δρχ. 1,5 εκατ. και για το Π3 σε δρχ. 1 εκατ.

Στο σχήμα Β αναλύεται το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, σε δαπάνες κατ' είδος, καθώς και ο χαρακτηρισμός των κατ' είδος δαπανών σε άμεσες ή έμμεσες ως προς το τμήμα και ως προς τα πωλούμενα προϊόντα ή εμπορεύματα.

ΣΧΗΜΑ Β			
Σύνθεση του κόστους λειτουργίας Διαθέσεως <		από δαπάνες κατ ' είδος	
Δαπάνες κατ' είδος	Για όλες τις λειτουργίες & τη λειτουργία πωλήσεων	Μόνο για τη λειτουργία πωλήσεων	Κόστος Άμεσο
1. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	XXXXXXXX		
2. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	XXXXXXXX		
Από τις οποίες αφορούν εξ ολοκλήρου τη λειτουργία Διαθέσεως:			
- Οι προμήθειες πωλήσεων		XXXXXX	XXXXXX
- Οι προμήθ. εισπρ. τιμολογ. και φορτ/κών εγγράφων		XXXXXX	XXXXXX
- Οι αμοιβές για χρήση δικαιωμάτων (Royalties) όταν υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις		XXXXXX	XXXXXX
3. Παροχές τρίτων	XXXXXXXX		
Από τις οποίες αφορούν εξ ολοκλήρου τη λειτουργία Διαθέσεως:			
- Δαπάνες ταχυδρομικών/φαξ προς πελάτες		XXXXXX	
- Ενοίκια Γραφείων, μεταφ. μέσων, μηχ/κού και λοιπού εξοπλισμού, που αφορούν τη λειτουργία Διαθέσεως		XXXXXX	
- Ασφάλιστρα αποθεμάτων ή μεταφοράς πωλουμένων		XXXXXX	XXXXXX
- Αποθήκευτρα προϊόντων ή εμπορευμάτων		XXXXXX	XXXXXX
- Συντηρήσεις προϊόντων, εμπορευμάτων		XXXXXX	

Δαπάνες λειτουργίες κατ' είδος	Για όλες τις & τη λειτουργία πωλήσεων	Μόνο για τη λειτουργία πωλήσεων	Κόστος Άμεσο
- Συντηρήσεις εξοπλισμού, μεταφ. μέσων λειτ, Διαθέσεως		XXXXXX	
- Φωτισμός, ύδρευση, θέρμανση χώρων λειτ.		XXXXXX	
4. Φόροι-τέλη	XXXXXXXX		
Από τα οποία αφορούν εξ ολοκλήρου τη λειτουργία Διαθέσεως:			
- Τέλη Συναλλαγματικών εισπρακτέων		XXXXXX	
- Τέλη κυκλοφ. μετ. μέσων χρησιμοποιούμενα από τη Λ.		XXXXXX	
- Δημοτικοί φόροι-τέλη χώρου χρησιμοποιούμενα από τη Λ.		XXXXXX	
- Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων επί τιμολ. πώλησης		XXXXXX	XXXXXX
- Χαρτόσημο επί εσόδων από τόκους		XXXXXX	
- Φόροι-τέλη επί πωλουμένων στο εξωτερικό προϊόντων		XXXXXX	
- Λοιποί φόροι-τέλη που αφορούν πωλήσεις		XXXXXX	
5. Διάφορα έξοδα	XXXXXXXX		
Από τα οποία αφορούν εξ ολοκλήρου τη λειτουργία πωλήσεων:			
- Έξοδα ιδίων μεταφ. μέσων για μεταφορά πωλουμένων		XXXXXX	
- Κόμιστρα μεταφ. πωλουμένων		XXXXXX	XXXXXX
- Έξοδα ταξιδιού προσωπικού λειτουργίας Διαθέσεως		XXXXXX	
- Έξοδα προβολής και εξαιρουμένων αυτών που διαφημίσεις κύρους		XXXXXX	

Δαπάνες	Για όλες τις	Μόνο για τη	Κόστος
κατ' είδος	λειτουργίες	λειτουργία πωλήσεων	Άμεσο
- Έξοδα εκθέσεων και επιδείξεων		XXXXXX	
- Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών		XXXXXX	XXXXXX
- Συνδρομές σε επαγγελματ. ενώσεις εξαγωγών		XXXXXX	
- Συνδρομές σε περιοδικά, εφημερίδες που αφορούν πωλήσεις		XXXXXX	
- Έντυπα και γραφική ύλη ¹		XXXXXX	
- Υλικά άμεσης ανάλωσης ¹		XXXXXX	
- Κοινόχρηστες δαπάνες ¹		XXXXXX	
6. Τόκοι και συναφή έξοδα	XXXXXXXX		
Από τους οποίους αφορούν εξ ολοκλήρου τη λειτουργία Διαθέσεως:			
- Τόκοι και τα έξοδα προεξόφλησης Συν/κών, Γραμμ/ων, Φορτ/κών		XXXXXX	
- Τόκοι και τα έξοδα Δανείων που λαμβάνονται με εγγύηση Συν/κών, επιταγών, γραμματίων ή φορτ/κών ή αποθεμάτων των προϊόντων		XXXXXX	
- Τόκοι και τα έξοδα κεφαλαίων που δεσμεύονται στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων ή εμπορευμάτων		XXXXXX	
- Οι προμήθειες εγγυητικών. επιστολών που αφορούν συμβάσεις πωλήσεων		XXXXXX	XXXXXX
7. Αποσβέσεις παγίων	XXXXXXXX		
Από τις οποίες αφορούν εξ ολοκλήρου τη λειτουργία Διαθέσεως:			
Οι αποσβέσεις των παγίων που απασχολούνται αποκλειστικά από τη λειτουργία Διαθέσεως		XXXXXX	

1) Όταν γίνεται αποκλειστικά, από ή, για κάποιο τμήμα της λειτουργίας Διαθέσεως ή μπορούμε Η μετρήσουμε το ποσό που αφορά τη λειτουργία διαθέσεως.

γ. Το Άμεσο Κόστος της λειτουργίας Διαθέσεως

Όπως ήδη αναφέραμε και στα προηγούμενα, το Άμεσο Κόστος είναι το τμήμα εκείνο του ολικού κόστους στο οποίο μπορεί να στηριχθεί η Διοίκηση της οικονομικής μονάδας για να πάρει με ασφάλεια πολυάριθμες και σημαντικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Ο κανόνας αυτός έχει πλήρη ισχύ και για το άμεσο κόστος διαθέσεως. Η χρησιμότητα αυτή του αμέσου κόστους, γενικά, και του αμέσου κόστους διαθέσεως ειδικότερα, οφείλεται στον υψηλό βαθμό αξιοπιστίας του, χάρις στην απόλυτη σχεδόν ακρίβεια του.

Το άμεσο κόστος διαθέσεως διακρίνεται σε δύο βασικές υποκατηγορίες:

1. Στο άμεσο κόστος διαθέσεως κατά οργανωτική ή κοστολογική υποδιαίρεση της λειτουργίας διαθέσεως (τμήμα, υπηρεσία, γραφείο κ.λπ.) και,
2. Στο άμεσο κόστος διαθέσεως κατά τελικό φορέα, κατά πωλούμενο δηλαδή προϊόν, εμπόρευμα ή υπηρεσία.

Και οι δύο κατηγορίες κόστους παρουσιάζουν τον ίδιο περίπου βαθμό αξιοπιστίας, χρησιμοποιούνται όμως για διαφορετικούς σκοπούς η κάθε μία και έχουν διαφορετικό κοστολογικό προορισμό.

Η πρώτη κατηγορία -το άμεσο κατά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση κόστος διαθέσεως- χρησιμοποιείται για τον έλεγχο της αποδοτικότητας των υπευθύνων φορέων εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης, των επικεφαλής δηλαδή των τμημάτων και γενικά των κοστολογικών υποδιαίρεσεων της λειτουργίας Διαθέσεως. Ο έλεγχος επιτυγχάνεται με τη σύγκριση του πραγματικού προς το πρότυπο-προϋπολογιστικό άμεσο κόστος του τμήματος ή της υπηρεσίας, σε συνδυασμό με το αντίστοιχα πραγματοποιούμενο έργο.

Η δεύτερη κατηγορία -το άμεσο κόστος διαθέσεως κατά τελικό φορέα, πωλούμενο προϊόν, εμπόρευμα ή υπηρεσία- χρησιμοποιείται για τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Τέτοιες αποφάσεις μπορεί να είναι: ο καθορισμός διαφορικών τιμών πώλησης κατά παραγγελία ή πελάτη, η επιλογή των πλέον κερδοφόρων ειδών πωλουμένων προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών, η διευκόλυνση προσδιορισμού και λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Base Costing System), η προώθηση των πωλήσεων προϊόντων ή ομάδων αυτών με βάση το περιθώριο κέρδους αντί του μικτού κέρδους κ.λπ.

Πρέπει ωστόσο να επισημανθεί ότι η ακρίβεια του προσδιοριζόμενου αμέσου κόστους διαθέσεως στο επίπεδο του τελικού φορέα, του πωλουμένου προϊόντος, εμπορεύματος ή υπηρεσίας, αποτελεί τον έναν από τους δύο βασικούς παράγοντες που του εξασφαλίζουν υψηλό βαθμό χρησιμότητας κατά τη λειτουργία του. Ο δεύτερος παράγοντας είναι το αυξημένο ποσοστό που πρέπει να καταλαμβάνει το άμεσο κόστος διαθέσεως, στο επίπεδο του τελικού φορέα, έναντι του ολικού κόστους διαθέσεως. Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό αυτό, τόσο μεγαλύτερο μέρος του συνολικού

κόστους του πωλουμένου είδους καταλαμβάνει το οικείο τμήμα αυτού. Κατ' ακολουθία τόσο ακριβέστερο γίνεται το προσδιοριζόμενο περιθώριο κέρδους κατ' είδος πωλουμένου προϊόντος.

Παράδειγμα:

ΣΧΗΜΑ Γ

	<u>Π1</u>		<u>Π2</u>		<u>Σύνολο</u>	
	Περίπτωση Α	Περίπτωση Β	Περίπτωση Α	Περίπτωση Β	Περίπτ. Α	Περίπτ. Β
1. Πωλήσεις προϊόντων	400.000.000	400.000.000	600.000.000	600.000.000	1.000.0	1.000.000.000
2. Κόστος εσόδων						
Άμεσο Κόστος παραγωγής	150.000.000	150.000.000	225.000.000	225.000.000	375.0	375.000.000
- Άμεσα υλικά						
- Άμεση εργασία						
- Άμεσα ΓΒΕ						
3. Άμεσο Κόστος Διάθεσης	50.000.000	90.000.000	75.000.000	105.000.000	125.0	195.000.000
- Άμεσα υλικά συσκευασίας	8.000.000	8.000.000	12.000.000	12.000.000	20.0	20.000.000
- Άμεσα εργατικά συσκευασίας	10.000.000	15.000.000	15.000.000	18.000.000	25.0	33.000.000
- Μεταφορικά	5.000.000	10.000.000	8.000.000	10.000.000	13.0	20.000.000
- Προμήθειες πωλήσεων	20.000.000	20.000.000	30.000.000	30.000.000	50.0	50.000.000
- Τόκοι κεφαλαίων	-	27.000.000	-	25.000.000		52.000.000
- Λοιπές άμεσες δαπάνες	7.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	17.0	20.000.000
4. Οριακό περιθώριο κέρδους	200.000.000	160.000.000	300.000.000	270.000.000	500.0	430.000.000
5. Έμμεσο κόστος παραγωγής	100.000.000	100.000.000	150.000.000	150.000.000	250.0	250.000.000
6. Μικτό αποτέλεσμα	100.000.000	60.000.000	150.000.000	120.000.000	250.0	180.000.000
7. Κόστος λειτουργιών (έμμεσο) ^{1"}	60.000.000	32.000.000	90.000.000	48.000.000	150.0	80.000.000
- Διοικήσεως ευρώ 50.000.000						
- Διαθέσεως 80.000.000						
- Έρευνας-ανάπτυξης 10.000.000						
- Χρηματ/σεως 10.000.000						
8. Καθαρό αποτέλεσμα	40.000.000	28.000.000	60.000.000	72.000.000	100.000.000	100.000.000

(107) Η κατανομή του έμμεσου κόστους, ως προς τα πωλούμενα προϊόντα, των λειτουργιών Διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών-αναπτύξεως και χρηματοδοτήσεως στα προϊόντα, έγινε με βάση τον κατ' αξία όγκο πωλήσεων κάθε προϊόντος. Με τα δεδομένα του παραδείγματος το 40% επιβαρύνει το προϊόν Α και το 60% το προϊόν Β.

Στο παράδειγμα μας η επιχείρηση παράγει και διαθέτει στην αγορά δύο προϊόντα τα Π1 και Π2. Οι περιπτώσεις που αναφέρονται Α και Β αφορούν διαφορετικό ποσοστό συμμετοχής του άμεσου κόστους διαθέσεως στο συνολικό κόστος διαθέσεως και κατ' ακολουθία στο συνολικό κόστος των

πωλουμένων προϊόντων. Η μεταβολή στη σύνθεση του κόστους διαθέσεως μεταξύ άμεσου και έμμεσου τμήματος (ποσού ή ποσοστού) οφείλεται σε μετατροπή μέρους δαπανών από έμμεσες σε άμεσες. Π.χ. ένα μέρος από τα άμεσα εργατικά και τα μεταφορικά με βάση ακριβείς μετρήσεις μετατράπηκαν από έμμεση σε άμεση δαπάνη. Το ίδιο έγινε και με τις λοιπές δαπάνες. Το σύνολο των τόκων, των δεσμευμένων, στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων, κεφαλαίων, μετατράπηκε σε άμεση δαπάνη, από έμμεση, χάρις στη λειτουργία του συστήματος της πλήρους διαρκούς απογραφής, σε ημερήσια βάση, και τη χρησιμοποίηση κατάλληλης μηχανογραφικής εφαρμογής υπολογισμού των δεσμευμένων, σε κάθε προϊόν, κεφαλαίων. Μετά τις μεταβολές αυτές η σχέση μεταξύ άμεσου και έμμεσου τμήματος του κόστους διαθέσεως διαμορφώθηκε ως εξής:

Κόστος λειτουργίας				
Διαθέσεως	Άμεσο %	Έμμεσο %	Σύνολο %	
Πριν τις μετατροπές	125.000.000 45%	150.000.000 55%	275.000.000	100%
Μετά τις μετατροπές	195.000.000 71 %	80.000.000 29%	275.000.000	100%

Σημειώνουμε ότι, από κοστολογική άποψη, το μεν άμεσο κόστος διαθέσεως επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των πωλουμένων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών και, συναθροισμένο με αυτό, συγκρίνεται λογιστικά με το αντίστοιχο έσοδο και διαμορφώνει με εσωλογιστικές εγγραφές το κατά προϊόν μικτό αποτέλεσμα, ενώ το έμμεσο κόστος διαθέσεως επιβαρύνει το ολικά μικτά αποτελέσματα μεταφερόμενο εσωλογιστικά στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Αν και είναι προφανής η αναγκαιότητα αμεσοποίησης, ως προς τους τελικούς φορείς, του κόστους διαθέσεως ή όσο γίνεται μεγαλύτερου μέρους αυτού, το προφανές επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι, σύμφωνα με το παράδειγμα του σχήματος Γ, το ποσοστό μικτού και καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων κάθε προϊόντος αλλά και του οριακού περιθωρίου του κέρδους επ' αυτών, εμφανίζεται το ίδιο και για τα δύο προϊόντα, 10% και 50% αντίστοιχα, πριν τη μετατροπή μέρους του έμμεσου κόστους διαθέσεως σε άμεσο. Όταν έγινε όμως η μετατροπή μέρους του έμμεσου κόστους διαθέσεως σε άμεσο και προσδιορίστηκε έτσι ακριβέστερο κόστος πωληθέντων, η εικόνα άλλαξε ριζικά, τόσο ως προς το οριακό περιθώριο κέρδους ανά προϊόν, όσο και ως προς το μικτό και καθαρό αποτέλεσμα. Οι δύο άλλοι συντελεστές, του μικτού αποτελέσματος και του καθαρού αποτελέσματος, είναι ακατάλληλοι για το σκοπό αυτό, δεδομένου ότι το κόστος που συγκρίνεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος είναι ανακριβές αφού προκύπτει ύστερα από μερισμούς έμμεσων δαπανών, οι οποίες κατά μέγιστο ποσοστό είναι και σταθερές.

Είναι προφανές ότι αφού το άμεσο κόστος είναι ένα κόστος ακριβές, μόνο το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη σύγκριση του με το αντίστοιχο έσοδο εκφράζει το βαθμό αποδοτικότητας ή κερδοφορίας του προϊόντος, του εμπορεύματος ή της υπηρεσίας. Συνεπώς η διαφορά στο συντελεστή

του οριακού περιθωρίου κέρδους, μεταξύ των δύο προϊόντων (Π1 και Π2), που προέκυψε μετά την αύξηση του ποσοστού συμμετοχής στο συνολικό κόστος του άμεσου τμήματος αυτού, πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπ' όψιν κατά τη λήψη επιχειρηματικής απόφασης, π.χ. ενίσχυσης των πωλήσεων του προϊόντος Π2, το οποίο παρουσιάζει συντελεστή κερδοφορίας 45% έναντι 40% του προϊόντος Π1.

δ. Το έμμεσο κόστος της λειτουργίας Διαθέσεως

Έμμεσο κόστος διαθέσεως είναι το κόστος που γίνεται για πολλά τμήματα ή κοστολογικές υποδιαιρέσεις της λειτουργίας διαθέσεως μαζί και δεν είναι πρακτικά δυνατό ή κοστολογικά σκόπιμο να προσδιορισθεί με ακρίβεια -ύστερα από σχετικές μετρήσεις- τι μέρος από αυτό αφορά και πρέπει να επιβαρύνει κάθε τμήμα ή κοστολογική υποδιαίρεση. Π.χ. οι αμοιβές και τα έξοδα του Διευθυντή πωλήσεων, της γραμματείας του, του οδηγού του και του γραφείου του αποτελούν έμμεσο κόστος ως προς το κόστος των λειτουργιών Marketing, προώθησης πωλήσεων, πραγματοποίησης πωλήσεων και αποθηκών προϊόντων του οργανογράμματος Α. Αποτελούν επίσης έμμεσο κόστος και ως προς τα πωλούμενα επί μέρους προϊόντα της επιχείρησης.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως, το κόστος δηλαδή της λειτουργίας διαθέσεως και των υποδιαιρέσεων της ή των τμημάτων της είναι κατά το μέγιστο μέρος του άμεσο επειδή έχουμε τη δυνατότητα να μετράμε με ακρίβεια τις δαπάνες που γίνονται σε κάθε τμήμα, όπως τις αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού που απασχολείται σ' αυτό, το ηλεκτρικό ρεύμα, το νερό, τη γραφική ύλη που αναλώνονται σ' αυτό ή τις αποσβέσεις, τα ασφάλιστρα και τις συντηρήσεις του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται από το τμήμα.

Το πρόβλημα δημιουργείται όταν το λειτουργικό κόστος, το κόστος δηλαδή κάθε τμήματος της λειτουργίας διαθέσεως, καταλογίζεται στους φορείς, τα πωλούμενα προϊόντα, εμπορεύματα ή υπηρεσίες. Καταλογισμός όμως στα πωλούμενα αποθέματα ή υπηρεσίες γίνεται μόνο του άμεσου κόστους, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προηγούμενη υποπαράγραφο (γ).

Το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως που δεν καταλογίζεται στο κόστος των πωλουμένων αποθεμάτων ή υπηρεσιών είναι έμμεσο κόστος ως προς αυτά και επιβαρύνει το μικτό Αποτέλεσμα, μεταφερόμενο στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων, όπως αναφέρεται στην επόμενη υποπαράγραφο (ε).

ε. Οι φορείς του κόστους της λειτουργίας Διαθέσεως

Όπως αναφέρουμε και στα προηγούμενα, το κόστος διαθέσεως διακρίνεται στ.; κατηγορίες:

- Άμεσο κόστος Διαθέσεως και
- Έμμεσο κόστος Διαθέσεως

Κάθε κατηγορία έχει διαφορετικό κοστολογικό προορισμό.

Το άμεσο κόστος διαθέσεως καταλογίζεται και επιβαρύνει το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων προϊόντων, υπηρεσιών ή εμπορευμάτων. Αποτελεί συνεπώς διαμορφωτικό στοιχείο των προσδιοριζόμενων μικτών αποτελεσμάτων.

Το έμμεσο κόστος διαθέσεως καταλογίζεται και επιβαρύνει το διαμορφωμένα χωρίς τη συμμετοχή του- μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, μεταφερόμενο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Από λογιστική άποψη και με σκοπό να διευκολυνθεί η λογιστική παρακολούθηση του άμεσου και έμμεσου κόστους διαθέσεως και ο εσωλογιστικός του καταλογισμός στους τελικούς φορείς, τα πωλούμενα αποθέματα και υπηρεσίες και το μικτό αποτέλεσμα, είναι σκόπιμο να παρακολουθείται ξεχωριστά το άμεσο από το έμμεσο κόστος διαθέσεως στα πλαίσια φυσικά της λογιστικής παρακολούθησης του λειτουργικού κόστους διαθέσεως. Αυτό μπορεί να διασφαλισθεί με κατάλληλη διάρθρωση του σχεδίου λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής και ειδικότερα του Πρωτοβαθμίου λογαριασμού 92.03 «Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως». Μια εναλλακτική αλλά περισσότερο αποτελεσματική λύση είναι η χρησιμοποίηση του λογαριασμού 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» στον οποίο οι δαπάνες της λειτουργίας διαθέσεως ομαδοποιούνται στις δύο μεγάλες κατηγορίες «Άμεσες δαπάνες διαθέσεως» και «Έμμεσες δαπάνες διαθέσεως» και από το λογαριασμό αυτό μεταφέρονται στον 92.03 «Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως» κατά λειτουργική ή κοστολογική υποδιαίρεση. Με τον τρόπο αυτόν και το κόστος κατά τελικό κοστολογικό προορισμό προσδιορίζεται και το κόστος κατά λειτουργική υποδιαίρεση και υπεύθυνο επίσης παρακολουθείται.

Ο προσδιορισμός και η λογιστική παρακολούθηση του άμεσου κόστους διαθέσεως γίνεται κατ' είδος πωλουμένου προϊόντος, εμπορεύματος ή υπηρεσίας, το κόστος των οποίων επιβαρύνει. Επειδή το άμεσο κόστος διαθέσεως είναι -κατ' εξοχήν ή και αποκλειστικά- μεταβλητό κόστος, ο ακριβής προσδιορισμός του, σε απόλυτη συσχέτιση με το είδος του προϊόντος, του εμπορεύματος ή της υπηρεσίας, χάριν των οποίων πραγματοποιείται, εξασφαλίζει τον προσδιορισμό: ακριβούς, πλήρους μεταβλητού κόστους και ακριβούς περιθωρίου του κέρδους του πωλουμένου είδους και συμβάλλει στη λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Base Costing).

Επειδή το άμεσο κόστος διαθέσεως έχει εξαιρετική σπουδαιότητα για τη λήψη πλήθους επιχειρηματικών αποφάσεων, πρέπει να καταβάλλεται συνεχής και ιδιαίτερη προσπάθεια μεγιστοποίησης του ως ποσοστό του συνόλου των εξόδων Διαθέσεως με ταυτόχρονη ελαχιστοποίηση του έμμεσου τμήματος αυτών.

Στην πράξη παρατηρείται πολλές φορές το φαινόμενο, όταν καταρτίζονται πληροφοριακές λογιστικές καταστάσεις για τη Διοίκηση, ένα τμήμα, σημαντικό, του άμεσου κόστους Διαθέσεως -όπως οι προμήθειες πωλήσεων, τα έξοδα συσκευασίας, τα έξοδα μεταφοράς για παραδόσεις CIF του προϊόντος και οι τόκοι προθεσµακού διακανονισµού- να αφαιρούνται από το αντίστοιχο έσοδο

πωλήσεως για να προσδιορισθεί η καθαρή τιμή ή το καθαρό έσοδο πωλήσεως του προϊόντος. Από το έσοδο αυτό αφαιρείται το κόστος παραγωγής ή αγοράς του πωληθέντος και προσδιορίζεται το μικτό, κατά προϊόν, αποτέλεσμα. Ο άλλος τρόπος εμφάνισης είναι η προσθήκη του άμεσου κόστους διαθέσεως στο κόστος παραγωγής ή αγοράς του πωλουμένου προϊόντος και η αφαίρεση του αθροίσματος από το μικτό έσοδο για τον προσδιορισμό του μικτού κατά προϊόν αποτελέσματος. Αν και το μικτό αποτέλεσμα είναι και με τους δύο τρόπους εμφάνισης το ίδιο, κάθε ένας τρόπος αποβλέπει σε διαφορετικούς στόχους.

	Πρώτος τρόπος εμφάνισης	Δεύτερος τρόπος εμφάνισης
Έσοδα από πωλήσεις προϊόντος ΠΙ	100.000.000	100.000.000
Μείον άμεσα έξοδα πωλήσεων	—	10.000.000
Καθαρά έσοδα πωλήσεων	100.000.000	90.000.000
Μείον κόστος παραγωγής πωληθέντων	60.000.000	60.000.000
Άμεσα έξοδα πωλήσεων	10.000.000	—
Μικτό αποτέλεσμα	30.000.000	30.000.000

2.6 Η αποτίμηση των αναλώσεων των άμεσων υλικών παραγωγής (των πρώτων υλών)

Εισαγωγικά για τις μεθόδους αποτίμησης

Αποτίμηση ονομάζουμε γενικά τη διαδικασία έκφρασης ενός περιουσιακού στοιχείου στην πραγματική χρηματική του αξία κατά τη χρονική στιγμή που γίνεται η αποτίμηση.

Αποτίμηση αποθεμάτων ονομάζουμε τη διαδικασία μετατροπής των ποσοτικών διακινήσεων ή της απογραφής ενός αποθέματος σε αξία. Για το σκοπό αυτοματοποιούμε διάφορους μεθόδους γνωστές ως «Μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων των», οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

α. Η μέθοδος του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου ή της μέσης ετήσιας σταθμικής τιμής (Weighted Average Method). Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα αποθέματα της απογραφής του τέλους της χρήσεως, αλλά και οποιεσδήποτε ποσότητες μέσης περιόδου όπως του τέλους του μηνός, διμήνου, τριμήνου κ.λπ. αποτιμώνται στη μέση σταθμική τιμή που διαμορφώνεται στο τέλος του μηνός, του διμήνου της χρήσεως με βάση τη σχέση:

Πρώτη ύλη: Βαμβάκι τύπος K 3¹/₂

Απογραφή αρχής χρήσεως	(1/1/2002)	μον.	1000X100=	100.000
Αγορές χρήσεως	(1/1-31/12/02)	»	9000X110=	<u>990.000</u>
Σύνολο			10000X109=	1.090.000
Αναλώσεις χρήσεως	(1/1-31/12/02)	»	<u>8000 X 109=</u>	<u>872.000</u>
Απογραφή	31/12/2002	»	<u>2000 X109=</u>	<u>218.000</u>

Από τα στοιχεία του παραδείγματος φαίνεται ότι η μέση ετήσια σταθμική τιμή του βαμβακιού τύπου K3¹/₂ ανέρχεται σε Ευρώ 109/κιλό. Με την τιμή αυτή αποτιμώνται τόσο οι ποσότητες που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, όσο και οι ποσότητες της απογραφής της πρώτης ύλης του τέλους της διαχειριστικής χρήσεως ή του έτους (την 31/12/2002).

Ας ερευνήσουμε τώρα τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η μέθοδος αυτή όταν η επιχείρηση την εφαρμόζει όχι στο τέλος της χρήσεως, αλλά στο τέλος κάθε μήνα κατά την αποτίμηση των μηνιαίων αναλώσεων και γενικά των μηνιαίων διακινήσεων της πρώτης ύλης.

Όπως φαίνεται από τα στοιχεία του παραδείγματος, για να προσδιορίσουμε την τιμή με την οποία θα αποτιμήσουμε τις μηνιαίες αναλώσεις της πρώτης ύλης με τη μέθοδο του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου, ενεργούμε ως εξής:

Στο τέλος κάθε μήνα προσδιορίζουμε τη μέση σταθμική τιμή των μέχρι εκείνη τη στιγμή εισαγωγών στην αποθήκη της πρώτης ύλης, ήτοι αρχική απογραφή συν αγορές περιόδου. Αποτιμούμε με τη μέση σταθμική τιμή το απόθεμα της απογραφής του τέλους του μήνα και το ποσό που προκύπτει το αφαιρούμε από το άθροισμα αρχικής απογραφής και αγορών. Η διαφορά αντιπροσωπεύει το κόστος των αναλώσεων της πρώτης ύλης κατά την περίοδο. Μετά αφαιρούμε ότι έχει ήδη κοστολογηθεί κατά την προηγούμενη περίοδο μέχρι και το τέλος του προηγούμενου μήνα και το απομένον υπόλοιπο αντιπροσωπεύει το κόστος των αναλώσεων της πρώτης ύλης κατά τον συγκεκριμένο μήνα. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται συνήθως όταν υπάρχει σταθερότητα τιμών, ή όταν η επιχείρηση προσδιορίζει εσωλογιστικά -δηλαδή με ημερολογιακές εγγραφές, το κόστος αναλώσεων, παραγωγής, πωληθέντων και διακινήσεων των αποθεμάτων μια φορά στο τέλος της χρήσεως.

Αρχική απογραφή και αγορές 31.3.2002	μον.	<u>4000 X 1097,50</u>	=	<u>4.390.000</u>
Αναλώσεις περιόδου 1/1-31/3/2002	μον.	3000 X 1097,50	=	3.292.500
- Μείον κόστος αναλώσεων				
περιόδου 1/1-28/2/2002	μον.	<u>2000 X 1,145</u>	=	<u>2.290.000</u>
- Κόστος αναλώσεων μηνός Μαρτίου	μον.	1000 X 1002,5	=	1.002.500

β. Η μέθοδος του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου ή της μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής (Month-end Average Cost Method). Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή κάθε μήνας αντιμετωπίζεται ως μια αυτοτελής διαχειριστική περίοδος με διακριτό εντελώς κόστος του αποθέματος, εν σχέσει προς τις προηγούμενες περιόδους.

Το κόστος αυτό σχηματίζεται:

(α) από το κόστος του αποθέματος της αρχής κάθε μήνα και

(β) από το κόστος των αγορών του αποθέματος που έγιναν κατά τη διάρκεια του μήνα.

Η μέθοδος του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου θεωρείται κατάλληλη μέθοδος αποτίμησης της κίνησης των αποθεμάτων όταν η επιχείρηση προσδιορίζει, εσωλογιστικά, βραχύχρονα αποτελέσματα σε μηνιαία βάση. Με τη μέθοδο αυτή ανεξαρτητοποιείται τόσο το κόστος όσο και το αποτέλεσμα του κάθε μήνα από τυχόν διακυμάνσεις τιμών αγοράς πρώτων υλών που λαμβάνουν χώρα σε προηγούμενους μήνες ή περιόδους.

Όπως φαίνεται από τη σύγκριση των δύο μεθόδων -μέσης ετήσιας και μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής- τόσο το κόστος των μηνιαίων αναλώσεων όσο και το κόστος της τελικής απογραφής της πρώτης ύλης διαφέρουν μεταξύ τους. Οι διαφορές αυτές όπως είναι φανερό επηρεάζουν όχι μόνο τα βραχύχρονα -μηνιαία- αποτελέσματα αλλά και το τελικό μέγεθος των ολικών ετήσιων αποτελεσμάτων.

γ. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου σταθμικού όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average of Inventory Pricing). Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η τιμή στην οποία αποτιμώνται οι αναλωνόμενες ή οι πωλούμενες ποσότητες ενός αποθέματος -πρώτης ύλης, εμπορεύματος, προϊόντος κ.λπ.- καθώς και οι ποσότητες της απογραφής, προκύπτει μετά από κάθε εισαγωγή με βάση τη σχέση:

$$\text{Αξία υπολοίπου πριν την εισαγωγή} + \text{αξία νέας εισαγωγής}$$

$$\text{Ποσοτικό υπόλ. (μονάδες) πριν την εισαγωγή} + \text{ποσότητα (μονάδες) νέας εισαγωγής}$$

Είναι φανερό ότι όταν πραγματοποιούνται πολλές εισαγωγές (αγορές) και εξαγωγές (αναλώσεις) μέσα στην ημέρα και οι τιμές (το κόστος) των επί μέρους εισαγωγών είναι διαφορετικές, τότε και το κόστος των επιμέρους εξαγωγών της ίδιας μέρας θα διαφέρει, όπως και το κόστος της απογραφής. Έτσι διαμορφώνεται η μέση σταθμική τιμή των διαδοχικών υπολοίπων της πρώτης ύλης και γενικά των αποθεμάτων, στο σύστημα αυτό. Η εν λόγω μέση τιμή χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των εξαγομένων ποσοτήτων για ανάλωση, για πώληση, ή διακίνηση προς άλλο αποθηκευτικό χώρο, που γίνονται μέχρι να υπάρξει νέα εισαγωγή (αγορά) και προκύψει ή διαμορφωθεί νέα μέση τιμή κ.ο.κ.

Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου, όταν χρησιμοποιείται στις εμπορικές επιχειρήσεις εξυπηρετεί δύο βασικούς στόχους ταυτόχρονα: Ο ΠΡΩΤΟΣ ΣΤΟΧΟΣ είναι ο προσδιορισμός με

απόλυτη σχεδόν ακρίβεια της αξίας -του κόστους- των αποθεμάτων που εκμεταλλεύεται για την επίτευξη των σκοπών της, σε ημερήσια βάση. Η πληροφορία αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία όχι μόνο γιατί επιτρέπει τον προσδιορισμό των δεσμευμένων στα αποθέματα (τα εμπορεύματα) κεφαλαίων και κατ' ακολουθία την επιβάρυνση της επιχείρησης με τους αντίστοιχους τόκους των κεφαλαίων αυτών, αλλά γιατί ταυτόχρονα την βοηθά στην εκτίμηση και του λοιπού κόστους των αποθεμάτων, όπως το κόστος της απαρχαιώσης, το κόστος του χώρου κ.λπ. Ο ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΣΤΟΧΟΣ είναι ο προσδιορισμός τού κατά εμπόρευμα, ομάδα εμπορευμάτων, κλάδο, τομέα ή υπεύθυνο, μικτού αποτελέσματος σε ημερήσια και σωρευτική βάση, το οποίο (στην περίπτωση των εμπορευμάτων) ταυτιζόμενο με το περιθώριο κέρδους αποτελεί ιδιαίτερα χρήσιμη πληροφορία για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, όπως η προώθηση των πλέον κερδοφόρων ειδών, η αξιολόγηση της αποδοτικότητας των πελατών καθώς και των προσώπων που συνδέονται με την ευθύνη διοίκησης των πωλήσεων.

Όταν η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα, η βασική της χρησιμότητα περιορίζεται στον έλεγχο του κατ' αξίαν και ποσοτικού όγκου των αποθεμάτων πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη, με όλα τα ευεργετικά αποτελέσματα που περιγράψαμε προηγούμενα.

Από πρακτική άποψη η χρησιμοποίηση της μεθόδου, με τα σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα, δεν παρουσιάζει οποιοδήποτε πρόβλημα εφ' όσον έχει λυθεί οργανωτικά η λειτουργία της ποσοτικής διαρκούς απογραφής.

δ. Η μέθοδος του βασικού ή σταθερού αποθέματος (Base Stock Inventory Pricing Method).

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα stocks των αποθεμάτων, πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων κ.λπ. διαχωρίζονται σε δύο μέρη. Το ένα μέρος αντιστοιχεί στο βασικό ή σταθερό απόθεμα, γνωστό και ως απόθεμα ασφαλείας. Το δεύτερο μέρος αντιπροσωπεύει το κυμαινόμενο απόθεμα, το πέραν δηλαδή του αποθέματος ασφαλείας δημιουργούμενο ή προκύπτον κάθε φορά.

Το βασικό απόθεμα ή απόθεμα ασφαλείας, το οποίο παραμένει ακίνητο συνεχώς, αποτυπώνεται στο κόστος αγοράς του, ενώ το πέραν αυτού δημιουργούμενο μέγεθος του αποθέματος αποτιμάται με τη χρησιμοποίηση μιας εκ των γνωστών μεθόδων, όπως της μέσης ετήσιας σταθμικής τιμής, ή της τιμής του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου, ή της L.I.F.O. κ.λπ. Είναι ενδεχόμενο κατά το χρόνο αποτίμησης, π.χ. στο τέλος του μήνα ή στο τέλος της χρήσεως, το υφιστάμενο stock του αποθέματος να χαρακτηριστεί ολόκληρο ως βασικό απόθεμα και να αποτιμηθεί στην τιμή του πραγματικού κόστους αγοράς του. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν η απογραφή του αποθέματος στο τέλος κάθε μήνα δεν διαφέρει από το απόθεμα ασφαλείας, οπότε δεν κρίνεται σκόπιμος ο διαχωρισμός του στα δύο μέρη του.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος στηρίζεται στην υπόθεση ότι το ποσοτικό μέγεθος του αποθέματος-εμπορεύματος, πρώτης ύλης, προϊόντος κ.λπ. -στο τέλος της περιόδου απογραφής,

δηλαδή στο τέλος του μήνα ή της χρήσεως είναι περίπου το ίδιο, ή ένα μέρος από το υφιστάμενο στοκ στο τέλος κάθε μήνα, που αντιστοιχεί στο απόθεμα ασφαλείας διατηρείται ποσοτικά, ενδεχομένως δε και πραγματικά, το ίδιο όπως όταν αγοράστηκε και αποθηκεύθηκε για το σκοπό αυτό. Είναι συνεπώς λογικό, όταν συμβαίνει αυτό, να αποτιμάται το συγκεκριμένο απόθεμα στην τιμή ή στο κόστος αγοράς του.

ε. Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως ή FIFO (First In First Out). Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή (FIFO) η απογραφή των αποθεμάτων στο τέλος κάθε περιόδου, όπως π.χ. στο τέλος του μήνα αποτιμάται στο κόστος που έχουν οι τελευταίες αγορές μέχρι να συμπληρωθεί η απογραφόμενη ποσότητα του αποθέματος, αφού οι πρώτες εισαγωγές στην αποθήκη (αρχική απογραφή + πρώτες αγορές) εξαντλούνται (βιομηχανοποιούνται ή πωλούνται) πρώτες. Με βάση τα παρακάτω αριθμητικά δεδομένα, η αποτίμηση της απογραφής κάθε τέλος μήνα θα γίνει ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ

Αποτίμηση απογραφής τέλους			Αποτίμηση αναλώσεων μηνός		
31/1/2002	ιον. 200X1100	= 220.000	1/1-31/1/2002	μον. 800X1087,5	= 870000
31/3/2002	» 1000X1050	= 1.050.000	1/3-31/3/2002	1000X1050	= 1.050.000
31/5/2002	» 1000X1000	= 1.000.000	1/5-31/5/2002	2000X1000	= 2.000.000
30/6/2002	» 1000X1100	= 1.100.000	1/6-30/6/2002	1000X1000	= 1.000.000
31/7/2002	» 2000X1100	= 2.200.000	1/6-30/6/2002	1000X1100	= 1.100.000-
31/8/2002	» 1000X1050	= 1.050.000	1/7-31/7/2002	1000X1100	= 1.100.000
30/9/2002	» 2000X1070	= 2.140.000	1/8-31/8/2002	2000X1100	= 2.200.000
31/10/2002	» 2000X1090	= 2.180.000	1/8-31/8/2002	2000X1050	= 2.100.000
30/11/2002	» 7000X1000	= 7.000.000	1/9-30/9/2002	1000X1050	= 1.050.000
31/12/2002	» 5000 X 950	= 4.750.000	1/9-30/9/2002 1/10-	1000X1070	= 3.210.000
			31/10/2002 » 1/10-	2000X1070	= 2.140.000
			31/10/2002 » 1/11-	3000X1090	= 3.270.000
			30/11/2002 » 1/11-	2000X1090	= 2.180.000
			30/11/2002 » 1/12-	8000X1000	= 8.000.000
			31/12/2002 » 1/12-	7000X1000	= 7.000.000
			31/12/2002 »	5000X950	= 4.750.000

Η μέθοδος FIFO είναι απλή στην εφαρμογή της και εύκολη στην μηχανογραφική της λειτουργία. Επειδή η αποτίμηση της απογραφής γίνεται με βάση τις τιμές των πλέον προσφάτων προς το χρόνο αποτίμησης, τιμών αγοράς, η μέθοδος τείνει να ταυτισθεί με αποτίμηση των αποθεμάτων σε τρέχουσες τιμές ή τιμές της ημέρας. Για το λόγο αυτό η μέθοδος FIFO είναι πολύ δημοφιλής στις επιχειρήσεις διεθνώς και τείνει σχεδόν να γενικευθεί η εφαρμογή της.

στ. Μέθοδος της Αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως L.I.F.O. (Last In First Out).

Όπως και η προηγούμενη μέθοδος (FIFO) έτσι και η LIFO στηρίζεται κατά τη λειτουργία της στη σειρά εξαντλήσεως των αγοραζομένων ή παραγομένων παρτίδων αποθεμάτων. Ενώ όμως η FIFO

εξαντλεί τα αποθέματα της -τα αναλώνει ή τα πουλάει- αρχίζοντας από τις παλαιότερες εισαγωγές τους στην αποθήκη, η LIFO ακολουθεί αντίστροφη σειρά. Πραγματοποιεί δηλαδή τις αναλώσεις ή τις πωλήσεις, λαμβάνοντας τις αντίστοιχες ποσότητες από τις πλέον πρόσφατες εισαγωγές αγορασθέντων ή παραχθέντων αποθεμάτων.

Έτσι στην απογραφή που γίνεται στο τέλος κάθε μήνα ή στο τέλος της χρήσεως, η αποτίμηση των απογραφομένων ποσοτήτων γίνεται σε τιμές των παλαιότερων εισαγωγών αποθεμάτων, προερχομένων είτε από παραγωγή είτε από αγορά. Παράδειγμα: Χρησιμοποιώντας τα δεδομένα κίνησης της πρώτης ύλης -βαμβάκι τύπου K3¹/₂- όπως εμφανίζονται στον προηγούμενο πίνακα, αποτιμούμε ως εξής την απογραφή του τέλους του μήνα, καθώς και τις αναλώσεις του μήνα με βάση τη μέθοδο της αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως (LIFO).

Από τότε που η άμεση εργασία χρησιμοποιείται ως βάση ή κριτήριο κατανομής του εμμέσου κόστους παραγωγής ή των ΓΒΕ και επιβάρυνσης με αυτά των παραγομένων προϊόντων εδώ και ένα αιώνα περίπου η σημειωθείσα ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας, στον τομέα των μέσων παραγωγής, επέφερε σημαντικές μεταβολές στη διάρθρωση του κόστους παραγωγής. Οι αλλαγές αυτές παρουσιάζονται με τη μορφή εξασθένισης ή μείωσης του ρόλου της άμεσου εργασίας και του ποσοστού συμμετοχής της στο κόστος, με αντίστοιχη αύξηση των αποσβέσεων του παγίου εξοπλισμού, των δαπανών συντήρησης αυτού, των ασφαλιστρών των παγίων κ.λπ., δηλαδή των ΓΒΕ.

Το γεγονός αυτό, εκτός των άλλων, μετέτρεψε τη σχέση άμεσου-εμμέσου κόστους εις βάρος του πρώτου, εξασθενίζοντας έτσι την ακρίβεια του κόστους και συνεπώς την αξιοπιστία του. Επιπλέον, λόγω της δραστηκής μείωσης του ποσοστού συμμετοχής της άμεσης εργασίας στο κόστος, αλλά και της συμπεριφοράς της από άποψη μεταβλητότητας όταν μεταβάλλεται η απασχόληση ή η παραγωγή, η αξία της άμεσης εργασίας δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση ή κριτήριο κατανομής των έμμεσων δαπανών (των ΓΒΕ) και επιβάρυνσης με αυτές του κόστους των προϊόντων. Στα πλαίσια άλλωστε αυτών των αλλαγών, η άμεση εργασία, κατά τη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας, τείνει να συναθροίζεται με τα ΓΒΕ για τη διαμόρφωση του «κόστους μετατροπής» (conversion cost), περιορίζοντας έτσι τα στοιχεία του κόστους από τρία σε δύο: (α) τα άμεσα υλικά και (β) τις δαπάνες ή κόστος μετατροπής.

Η συνέχιση, συνεπώς, χρησιμοποίησης των παραδοσιακών μεθόδων ενσωμάτωσης ή καταλογισμού των έμμεσων δαπανών (των ΓΒΕ) στο κόστος των προϊόντων ή υπηρεσιών υπό τις νέες συνθήκες, όταν μάλιστα το ποσοστό των έμμεσων δαπανών στο κόστος συνεχώς μεγαλώνει, οδηγεί αναπόφευκτα σε ανακριβές κόστος. Η ανακρίβεια προκύπτει από το γεγονός ότι ορισμένα προϊόντα επιβαρύνονται περισσότερο με έμμεσες δαπάνες παραγωγής (με ΓΒΕ) και ορισμένα λιγότερο, από τα ποσά με τα οποία έπρεπε πράγματι να επιβαρυνθούν.

Κεφάλαιο 3

Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα

3.1 Οι ανάγκες που οδήγησαν στην ανάπτυξη και εφαρμογή του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Έχουμε επανειλημμένα τονίσει στο βιβλίο αυτό, αλλά και σε άλλα βιβλία μας, ότι ο κλάδος της Διοικητικής Λογιστικής (Managerial Accounting) και η κοστολόγηση που αποτελεί ένα σημαντικό τομέα του κλάδου αυτού, αναπτύχθηκαν με σκοπό την κάλυψη των αναγκών των αναπτυσσομένων πάσης φύσεως οικονομικών δραστηριοτήτων κυρίως δε των επιχειρηματικών μονάδων.

Κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών του αιώνα που πέρασε (1970-2000) η ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας και η διεθνοποίηση της παγκόσμιας αγοράς έφεραν σημαντικές αλλαγές στο εξωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων, καθώς και στην εσωτερική τους οργάνωση και κοστολογική δομή.

Κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα των μεταβολών αυτών είναι η ένταση του ανταγωνισμού που δεν περιορίζεται μόνο στην εσωτερική αγορά αλλά καλύπτει σχεδόν το σύνολο της υδρογείου και η δραστική αλλαγή στη δομή του κόστους των παραγομένων-πωλουμένων προϊόντων και υπηρεσιών με ενίσχυση του τμήματος που αντιπροσωπεύει η τεχνολογία και ο τεχνολογικός εξοπλισμός, εις βάρος και με αποδυνάμωση του τμήματος που αντιπροσωπεύει η άμεση εργασία.

Για την ταχύτερη προσαρμογή στο νέο ανταγωνιστικό περιβάλλον και την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση του έντονου ανταγωνισμού, οι διοικούντες τις επιχειρήσεις -οι managers- έχουν ανάγκη, απαιτούν ταχύτερη και φερέγγυα πληροφόρηση, όσον αφορά το κόστος, για να μπορούν να προσδιορίζουν τα περιθώρια κέρδους και να καθορίζουν τις τιμές πώλησης σε λογικά και πλήρως ανταγωνιστικά επίπεδα.

Η κοστολογική επιστήμη καλείται, για άλλη μια φορά, να συνεισφέρει στην κάλυψη των νέων αναγκών της επιχειρηματικής δραστηριότητας, επινοώντας και αναπτύσσοντας νέες μεθόδους, νέες τεχνικές, νέα συστήματα κοστολόγησης με σκοπό τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους και την παροχή φερέγγυας πληροφόρησης της διοίκησης της επιχείρησης για το τόσο σημαντικό αυτό στοιχείο της δραστηριότητας της.

Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (activity based costing αναπτύχθηκε ακριβώς για να καλύψει αυτή την ανάγκη -του προσδιορισμού ακριβούς κόστους- αφού διαπιστώθηκε αδυναμία των παραδοσιακών συστημάτων, ζ καλύψουν αυτή την ανάγκη.

Θεωρώ ότι δεν αποτελεί υπερβολή να τονίσουμε ότι η τεχνολογική πρόοδος παραμένει αναποτελεσματική χωρίς την αξιόπιστη πληροφόρηση των διοικούντων μ : επιχείρηση όσον αφορά το κόστος το οποίο αποτελεί την μία από τις δύο μεταβλητές που διαμορφώνουν το αποτέλεσμα. Δεδομένου δε ότι η δεύτερη μεταβλητή, η τιμή πώλησης, διαμορφώνεται αντικειμενικά στην αγορά,

στα πλαίσια του ελεύθερου ανταγωνισμού, το κόστος αποτελεί τον καθοριστικό παράγοντα για τη λήψη ορθών αποφάσεων και την αποτελεσματική διοίκηση. Ποιο όμως κόστος; Ανεξάρτητα από τον τύπο του κόστους που πρέπει να χρησιμοποιήσουμε για να πάρουμε μία επιχειρηματική απόφαση, πρέπει το κόστος αυτό να είναι ακριβές.

Μόνο όταν το κόστος είναι ακριβές δηλαδή έγκυρο και προσδιορίζεται στο χρόνο που πρέπει δηλαδή έγκαιρα μπορεί να αποτελέσει χρήσιμη πληροφορία ικανή να βοηθήσει στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και να βελτιώσει τη «αποτελεσματικότητα της Διοίκησης».

3.2 Τι είναι το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει και στην αρχή του κεφαλαίου αυτού, η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αντιπροσωπεύει, κατά τη γνώμη μας, περισσότερο μία **κοστολογική μεθοδολογία** προσδιορισμού ακριβούς κόστους και λιγότερο ένα διακεκριμένο κοστολογικό σύστημα, όπως αυτά που έχουμε ήδη περιγράψει και όσα θα αναπτύξουμε στη συνέχεια. Την άποψη μας αυτή στηρίζουμε στο γεγονός ότι όλα τα συστήματα κοστολόγησης πρέπει να επιδιώκουν τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, των προϊόντων ή των υπηρεσιών της και συνεπώς οφείλουν να εφαρμόζουν και να ακολουθούν τη μεθοδολογία και τις αρχές του Activity Based Costing.

Αυτά από πλευράς επιστημονικής ακριβολογίας, τόσον αναγκαίας για την καλύτερη επικοινωνία μεταξύ των επιστημόνων-ερευνητών αλλά και των ανθρώπων της πρακτικής εφαρμογής και την κατανόηση των αρχών και κανόνων της κοστολογικής επιστήμης.

Ωστόσο είναι γνωστό ότι η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αναπτύχθηκε και πήρε την ονομασία του διακεκριμένου κοστολογικού συστήματος στις ΗΠΑ κατά το τέλος της δεκαετίας 1980 έως τις αρχές της δεκαετίας του 1990 και καθιερώθηκε στη διεθνή βιβλιογραφία ως ένα ξεχωριστό κοστολογικό σύστημα με το όνομα αυτό (A.B.C.).

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες οδήγησε στην ανάπτυξη του κλάδου της διοικητικής επιστήμης γνωστού ως **Διοίκηση με Βάση τις δραστηριότητες ή Activity Based Management (ABM)**. Στην πραγματικότητα πρόκειται για την άσκηση διοίκησης των επί μέρους δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης που στηρίζεται στο κόστος της δραστηριότητας, το οποίο προσδιορίζεται με βάση τις αρχές και τη μεθοδολογία του κοστολογικού συστήματος A.B.C.

Στα πλαίσια του συστήματος της Διοίκησης ανά δραστηριότητα, οι Managers, στηριζόμενοι στην ακριβή πληροφορία για το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας, την οποία διοικούν, μπορούν να αναζητούν και να εξακριβώνουν τα αίτια που προκαλούν το κόστος της δραστηριότητας και να παίρνουν τα αναγκαία μέτρα περιορισμού του κόστους αυτού, μέχρι το κατώτατο δυνατό επίπεδο. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι ο ανασχεδιασμός των υφιστάμενων δραστηριοτήτων με σκοπό την αύξηση ή τη μείωση τους, η χρησιμοποίηση περισσότερων βάσεων ή κριτηρίων (cost clivers)

μερισμού ή καταλογισμού του εμμέσου κόστους, η κατάργηση κάποιας δραστηριότητας και η ανάθεση εκτέλεσης του παραγομένου από αυτήν έργου σε εξωτερικούς προμηθευτές ή κατασκευαστές κ.λπ.

Ένα ιδιαίτερης σημασίας αντικείμενο της Διοίκησης με βάση τις δραστηριότητες, που στηρίζεται στο προσδιοριζόμενο ανά δραστηριότητα κόστος, είναι και ο εντοπισμός και η εξάλειψη, εφ' όσον είναι εφικτό, των δραστηριοτήτων και κατά συνέπεια των αντιστοίχων δαπανών, που δεν προσθέτουν αξία στα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Στο εντονότατο ανταγωνιστικό περιβάλλον, στο οποίο δραστηριοποιούνται σήμερα οι επιχειρήσεις, η ανάπτυξη, η κερδοφορία ή ακόμα και η ίδια η επιβίωση τους στηρίζεται στην ικανότητα τους να προσφέρουν στην πελατεία προϊόντα ή υπηρεσίες υψηλής ποιοτικής στάθμης σε ανταγωνιστικές τιμές αγοράς. Για να επιτευχτεί αυτό πρέπει η επιχείρηση να εξασφαλίσει ότι κάθε βήμα στην παραγωγική διαδικασία προσθέτει αξία στο προϊόν ή την υπηρεσία. Η αλυσίδα προστιθέμενης αξίας είναι ο όρος που χρησιμοποιείται για να περιγράψει τις αλληλένδετες και αλληλοδιάδοχες δραστηριότητες -κρίκους της αλυσίδας που προσθέτουν αξία στο προϊόν. Οι δραστηριότητες αυτές αρχίζουν από την έρευνα-ανάπτυξη και φθάνουν μέχρι την υποστήριξη που δίδεται μετά την πώληση-παράδοση του προϊόντος στον πελάτη μπορεί δε να είναι οι εξής:

- 1. Έρευνα - ανάπτυξη:** Έρευνα-αναζήτηση ιδεών που οδηγούν σε παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών καθώς και νέων μεθόδων παραγωγής.
- 2. Ανάπτυξη:** Εφαρμογή των αποτελεσμάτων της έρευνας με δοκιμαστική παραγωγή-ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών ή νέων μεθόδων παραγωγής.
- 3. Παραγωγή:** Παραγωγή σε πραγματική κλίμακα του νέου προϊόντος ή υπηρεσίας.
- 4. Marketing:** Παροχή στους υποψηφίους πελάτες πληροφοριών για τις χρήσεις και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του νέου προϊόντος ή της υπηρεσίας.
- 5. Διανομή:** Παράδοση του νέου προϊόντος ή υπηρεσίας στους πελάτες.
- 6. Εξυπηρέτηση πελατών:** Παροχή στους πελάτες της αναγκαίας υποστήριξη μετά την παράδοση.

Η διαπίστωση αυτή θα πρέπει να παρακινήσει τους managers που διοικούν αυτές τις δραστηριότητες να ελαχιστοποιήσουν το χρόνο αυτό -τον μη παραγωγικό στο μέγιστο δυνατό βαθμό.

Η διαπίστωση επίσης ότι ο χρόνος παραμονής των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους προσωρινούς ή οριστικούς, είτε με τη μορφή πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων προς συσκευασία ή συσκευασμένων ετοιμών προϊόντων, καταλαμβάνει 53 ημέρες ή το 88% του ολικού μη παραγωγικού χρόνου- μπορεί να οδηγήσει τον manager στην υιοθέτηση του συστήματος Just in Time, το οποίο, όπως είναι γνωστό, μηδενίζει αυτό το χρόνο.

Μπορούμε έτσι, με κοστολογικούς όρους, να οριοθετήσουμε τις αναπτυσσόμενες δραστηριότητες ότι είναι αυτές που αρχίζουν από τη στιγμή που λαμβάνεται η παραγγελία του πελάτη μέχρι την

παράδοση του προϊόντος της παραγγελίας. Ο χρόνος αυτός αλλά και το αντίστοιχο κόστος, περιλαμβάνει δύο τμήματα: Το τμήμα του παραγωγικού χρόνου, που προσθέτει αξία στο προϊόν και το τμήμα του μη παραγωγικού χρόνου, το οποίο δεν προσθέτει οποιανδήποτε αξία. Η σχέση μεταξύ των δύο αυτών μεγεθών χρόνου και οπωσδήποτε κόστους εκφράζει το βαθμό αποτελεσματικότητας του παραγωγικού χρόνου, ένα μέτρο που δείχνει πόσο αποδοτικά αξιοποιεί η επιχείρηση το χρόνο αλλά και το κόστος.

Στις περισσότερες επιχειρήσεις ο παραγωγικός χρόνος καλύπτει ποσοστό 10% περίπου του συνολικού χρόνου, το υπόλοιπο 90% αποτελεί σχεδόν σπατάλη χρόνου, η δε μείωση του πρέπει ν' αποτελεί μόνιμο στόχο των managers.

Τα αίτια ή οι λόγοι που οδηγούν στη λειτουργία μη παραγωγικών δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση είναι πολλοί και μπορεί να οφείλονται σε παράγοντες ενδοεπιχειρησιακούς, φυσικούς ή ανθρώπινους, καθώς και σε παράγοντες του εξωτερικού περιβάλλοντος.

Ως ενδοεπιχειρησιακά αίτια μπορούμε να αναφέρουμε την προσπάθεια μείωσης του ανά μονάδα κόστους αγοραζομένων πρώτων υλών, με αύξηση των ανά παραγγελία αγοράς ποσοτήτων ή την προσπάθεια μείωσης του αριθμού, συνεπώς και του κόστους, εκκινήσεων της παραγωγής (Set ups Cost), με την αύξηση των ανά παρτίδα ποσοτήτων ή την ανάγκη οριζοντιοποίησης της μηνιαίας παραγωγής, όταν η ζήτηση παρουσιάζει σοβαρές εποχιακές διακυμάνσεις. Ο ανθρώπινος παράγοντας εμφανίζεται με τη μορφή έλλειψης κατάλληλων ικανοτήτων, κατάλληλης εκπαίδευσης ή καλών κοινωνικών σχέσεων του προσωπικού της επιχείρησης.

Οι managers οφείλουν να εντοπίζουν τις δραστηριότητες όπου σημειώνεται σπατάλη πόρων ή γίνονται περιττές δαπάνες και γενικά λειτουργούν μη παραγωγικά, και να παίρνουν μέτρα περιορισμού ή εξάλειψής τους.

3.2.1 Οι στόχοι του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες και η διαδικασία επίτευξής τους

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity based costing) είτε ως κοστολογική μεθοδολογία, όπως εμείς υποστηρίζουμε, είτε ως διακριτό κοστολογικό σύστημα, όπως ονομάστηκε από τους αμερικανούς θεμελιωτές του, αναπτύχθηκε με σκοπό να καλύψει το αίτημα ή την ανάγκη των επιχειρήσεων παροχής μιας κεφαλαιώδους σημασίας πληροφορίας για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, αυτής του ακριβούς κόστους, του προϊόντος, της υπηρεσίας, της λειτουργίας ή της δραστηριότητας.

Το αίτημα και η ανάγκη προέκυψαν από τη διαπίστωση, ότι η εφαρμοζόμενη κοστολογική μεθοδολογία ή τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, σε συνδυασμό με τις βαθιές μεταβολές

που έφερε στην παραγωγική διαδικασία και κατ' επέκταση στη δομή του κόστους η ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας, οδηγούν στον προσδιορισμό ανακριβούς κόστους.

Δεδομένου δε ότι το κόστος σήμερα χρησιμοποιείται κυρίως όχι για την αποτίμηση της απογραφής, όπως παραδοσιακά συνέβαινε, αλλά για τη λήψη καθημερινών επιχειρηματικών αποφάσεων, τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα, το αίτημα για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους έγινε επιτακτικό, δεδομένου ότι με εσφαλμένη (ανακριβή) πληροφορία για το κόστος, δημιουργείται βασικά ο κίνδυνος λήψης εσφαλμένων αποφάσεων: για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής ή την ενίσχυση των πωλήσεων ορισμένου ή ορισμένων προϊόντων εις βάρος άλλων, την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού, τη βελτίωση της κερδοφορίας, την αγορά αντί της παραγωγής ενός προϊόντος ή μερών αυτού, την πραγματοποίηση επενδύσεων, τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας και ακόμα τη διασφάλιση επιβίωσης της ίδιας της επιχείρησης.

Επειδή η ανακρίβεια στον προσδιορισμό του κόστους οφείλεται αποκλειστικά σχεδόν στον εσφαλμένο τρόπο επιβάρυνσης του κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας με έμμεσες δαπάνες παραγωγής, γνωστές και ως Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ), για τη λύση του προβλήματος αυτού θα πρέπει να αντιμετωπίσουμε το αίτιο που προκαλεί το δυσμενές αποτέλεσμα, την ανακρίβεια δηλαδή του κόστους.

Έχουμε ήδη αναφέρει στα προηγούμενα, ότι ο παραδοσιακός τρόπος καταλογισμού των εμμέσων δαπανών παραγωγής των ΓΒΕ στα προϊόντα στηρίζεται στην χρησιμοποίηση ενός κριτηρίου ή βάσεως καταλογισμού για όλα τα είδη, ανεξάρτητα αν κάποια από αυτά προκαλούν, ανά μονάδα, περισσότερες, λιγότερες ή και καθόλου έμμεσες δαπάνες από άλλα.

Για την αντιμετώπιση αυτού του φαινομένου, που οδηγεί σε ανακριβές κόστος, αναλύουμε κάθε παραγωγικό τμήμα, που αποτελεί και ένα κέντρο κόστους, σε υποτμήματα ή αλλιώς σε δραστηριότητες με κριτήριο την ομοιογένεια του παραγομένου στη δραστηριότητα έργου. Έτσι, αν σε ένα παραγωγικό τμήμα υπάρχουν δύο γραμμές παραγωγής, μερικές δραστηριότητες που μπορεί να δημιουργηθούν είναι:

κατανομή του κόστους και των άλλων δραστηριοτήτων στα προϊόντα, χρησιμοποιώντας φυσικά κατά περίπτωση και την κατάλληλη βάση ή κριτήριο κατανομής (Cost driver).

Χαρακτηριστικά συνεπώς γνωρίσματα της μεθοδολογίας ή του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι: (α) Η ανάπτυξη ή ο διαχωρισμός του παραγωγικού τμήματος σε δραστηριότητες με κριτήριο την παραγωγή, από κάθε δραστηριότητα, ομοιογενούς έργου, (β) Η μετατροπή των δραστηριοτήτων σε κέντρα κόστους και η συγκέντρωση των δαπανών που πραγματοποιούνται σε κάθε μία από αυτές, (γ) Καθορισμός του κριτηρίου ή της βάσεως καταλογισμού στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες του κόστους κάθε δραστηριότητας, (δ) Καταλογισμός του κόστους της δραστηριότητας στα προϊόντα με πολλαπλασιασμό των μονάδων του κριτηρίου που χρησιμοποίησε κάθε προϊόν επί το κόστος ανά μονάδα του κριτηρίου, όπως π.χ. ώρες ποιοτικού ελέγχου επί κόστος ανά ώρα, ή αριθμός εκκινήσεων της λειτουργίας των γραμμών παραγωγής επί το κόστος ανά εκκίνηση κ.ο.κ.

3.2.2 Ποια είναι τα κατ' είδος στοιχεία κόστους κάθε δραστηριότητας και ποια από αυτά ενδιαφέρουν το σύστημα A.B.C.

Όπως συμβαίνει σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης, έτσι και στο σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, τα στοιχεία οι κατ' είδος δαπάνες που διαμορφώνουν το κόστος κάθε δραστηριότητας είναι τα ίδια, δηλαδή τρία ήτοι (α) τα άμεσα υλικά, (β) τα άμεσα εργατικά, (γ) οι έμμεσες δαπάνες ή τα ΓΒΕ.

Υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όταν π.χ. η άμεση εργασία καταλαμβάνει μικρό ποσοστό στο συνολικό κόστος παραγωγής, τα τρία στοιχεία περιορίζονται σε δύο. ήτοι: (α) τα άμεσα υλικά και (β) τις δαπάνες μετατροπής, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η άμεση εργασία.

Ο περιορισμός των τριών στοιχείων που διαμορφώνουν το κόστος σε δύο οφείλεται στη ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας στην εισαγωγή συστημάτων αυτοματισμού στην παραγωγική διαδικασία και στην σε ευρεία κλίμακα παρατηρούμενη υποκατάσταση της εργασίας από τη συστηματοποιημένη λειτουργία της μηχανής.

Και τα μεν άμεσα στοιχεία κόστους άμεσα υλικά και άμεση εργασία ή μόνο άμεσα υλικά επιβαρύνουν το κόστος του παραγομένου προϊόντος, της υπηρεσίας ή της δραστηριότητας κατά τρόπο «άμεσο», χωρίς δηλαδή οποιαδήποτε κατανομή. Η επιβάρυνση συνεπώς αυτή του προϊόντος είναι απολύτως ακριβής και συνεπώς δεν χρειάζεται η αναζήτηση οποιασδήποτε μεθοδολογίας για την περαιτέρω βελτίωση της. Έτσι έχουμε π.χ. 3 μέτρα ύφασμα Y1 για την παραγωγή ενός κοστούμιού ρούχων ή 1/5 μ² δέρμα τύπου X για την παραγωγή ενός ζευγαριού υποδημάτων ή 2,5 μ² λαμαρίνα για την παραγωγή ενός αυτοκινήτου 200 κ.ο.κ. Πολλαπλασιάζοντας συνεπώς την ποσότητα της πρώτης ύλης ή των πρώτων υλών που αναλώνονται στην παραγωγή της μονάδας του προϊόντος επί την τιμή

μονάδας της πρώτης ύλης προσδιορίζουμε με απόλυτη ακρίβεια την επιβάρυνση του κόστους της μονάδας του προϊόντος με άμεσα υλικά. Όμοια επίσης μπορούμε να μετρήσουμε τις ώρες άμεσου εργασίας που πραγματοποιούνται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος και να επιβαρύνουμε το κόστος της με απόλυτη ακρίβεια, πολλαπλασιάζοντας τις ώρες επί το αντίστοιχο ωρομίσθιο.

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους το σύστημα της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες δεν προσφέρει οποιαδήποτε υπηρεσία όσον αφορά τα άμεσα στοιχεία του κόστους, δηλαδή την άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά.

Απόμένει το τρίτο στοιχείο οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής ή τα ΓΒΕ, το οποίο, όπως έχουμε τονίσει στα προηγούμενα, είναι αυτό που αποτελεί το αντικείμενο του συστήματος A.B.C. για δύο λόγους:

Πρώτον: Το μέγεθος αυτού του στοιχείου κόστους συνεχώς αυξάνεται, όσο αναπτύσσεται η τεχνολογία, εις βάρος κυρίως της άμεσης εργασίας και επηρεάζει, όπως είναι φυσικό, ολοένα και περισσότερο τη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και υπηρεσιών.

Δεύτερον: Το έμμεσο αυτό κόστος τα ΓΒΕ επιβαρύνει ή καταλογίζεται στη μονάδα του προϊόντος ή της υπηρεσίας με τρόπο αυθαίρετο, σύμφωνα με τις ακολουθούμενες παραδοσιακές μεθόδους, όπως είναι π.χ. οι ώρες ή η αξία της άμεσης εργασίας ή οι ώρες λειτουργίας της γραμμής παραγωγής και γενικά του εξοπλισμού.

Το σημαντικό μέγεθος αυτού του στοιχείου κόστους, που σχηματίζεται από τις έμμεσες δαπάνες παραγωγής και ο αυθαίρετος τρόπος κατανομής ή καταλογισμού του στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, οδηγούν στον προσδιορισμό μη ακριβούς κόστους, γεγονός που επηρεάζει τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα.

Για την άρση ή εξουδετέρωση των αιτιών που οδηγούν στον προσδιορισμό ανακριβούς κόστους και στη δημιουργία των κοστολογικών προϋποθέσεων που οδηγούν σε κόστος ακριβές, του προϊόντος ή της υπηρεσίας, αναπτύχθηκε το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, όπως αναπτύσσεται παρακάτω.

3.3 Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες

Επισημαίνουμε το, αυτονόητο άλλωστε, γεγονός, ότι εφ' όσον σε μία επιχείρηση ή, μερικές φορές, σε ένα παραγωγικό τμήμα, παράγεται ένα μόνο προϊόν, τότε δεν υπάρχει, ως προς το προϊόν, έμμεσο κόστος, αφού το σύνολο των πραγματοποιούμενων Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων μετατρέπονται σε άμεσο κόστος, δεδομένου ότι αυτά γίνονται αποκλειστικά για το μοναδικό προϊόν, το κόστος του οποίου επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου χωρίς οποιαδήποτε κατανομή.

Το πρόβλημα προκύπτει όταν παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα, οπότε τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα μετατρέπονται σε έμμεσο κόστος, το οποίο πρέπει να κατανεμηθεί στα, περισσότερα του ενός, παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Η κατανομή αυτή του εμμέσου κόστους παραγωγής των ΓΒΕ στα προϊόντα γινόταν στο παρελθόν μέχρι και τη δεκαετία του 1980 με τη χρησιμοποίηση κριτηρίων κατανομής -Cost drivers- συνδεδεμένων είτε με τον όγκο παραγωγής των προϊόντων τις μονάδες παραγωγής, είτε με την αξία ή τις ώρες της ανά προϊόν αμέσου εργασίας, είτε με τις ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού (των μηχανημάτων παραγωγής, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή κάθε προϊόντος).

Τα κριτήρια όμως αυτά μερισμού του εμμέσου κόστους στα προϊόντα διαπιστώθηκε ότι οδηγούν σε αυθαίρετες κατανομές του εμμέσου κόστους και σε λανθασμένες και ανακριβείς επιβαρύνσεις του κόστους των επί μέρους παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών.

Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το έμμεσο κόστος, τα ΓΒΕ, προκαλείται από πλήθος δραστηριότητες που αναπτύσσονται στην πορεία της παραγωγικής διαδικασίας, οι οποίες αρχίζουν πριν από την έναρξη της παραγωγής π.χ. σχεδιασμός προϊόντος, αλλαγές μερών γραμμής παραγωγής, ρυθμίσεις μηχανών, συντήρηση εξοπλισμού κ.λπ., συνεχίζονται κατά την πορεία της, π.χ. κατανάλωση ηλ. ρεύματος, φθορά και συνεπώς αποσβέσεις εξοπλισμού, παρακολούθηση της λειτουργίας του εξοπλισμού από ηλεκτρολόγο και από συντηρητή, αντικατάσταση φθαρμένων ανταλλακτικών, ποιοτικός έλεγχος της εν εξελίξει παραγωγής κ.λπ. και τελειώνουν μετά το πέρας αυτής, π.χ. ποιοτικός έλεγχος ετοιμών, μεταφορά προϊόντων στην αποθήκη ετοιμών κ.λπ.

Διαπιστώθηκε δε ότι μερικά από τα προϊόντα χρησιμοποιούν όλες τις δραστηριότητες, ορισμένα χρησιμοποιούν μέρος από αυτές και σχεδόν κανένα δεν χρησιμοποιεί ίδιες ποσότητες από κάθε δραστηριότητα εν σχέση με τα άλλα.

Η χρησιμοποίηση συνεπώς ενιαίου κριτηρίου ή βάσεως κατανομής του κόστους όλων των δραστηριοτήτων, που διαμορφώνουν τα ΓΒΕ, π.χ. ώρες ή αξία αμέσου εργασίας κάθε προϊόντος οδηγεί σε λανθασμένες κατανομές του εμμέσου κόστους στα προϊόντα και παραμόρφωση του κόστους αυτών.

Έτσι οδηγηθήκαμε στην υιοθέτηση νέας κοστολογικής μεθοδολογίας ή στην εφαρμογή του νέου κοστολογικού συστήματος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.

3.3.1 Οι τέσσερις φάσεις ή βήματα που περιλαμβάνονται στη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες-Εννοιολογικές διευκρινίσεις

Τα διάφορα κοστολογικά συστήματα αναπτύχθηκαν, όπως είναι γνωστό, για την εξυπηρέτηση των αναγκών των επιχειρήσεων, προσδιορισμού του κόστους των παραγομένων προϊόντων και

υπηρεσιών. Η επιλογή του κατάλληλου για την επιχείρηση κοστολογικού συστήματος επηρεάζεται από την ακολουθημένη διαδικασία παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας και αποβλέπει στον προσδιορισμό ακριβούς κόστους με τρόπο απλό και όχι δαπανηρό.

Στο βαθμό που αυτό δεν επιτυγχάνεται, η τόσο σημαντική πληροφορία όσον αφορά το κόστος δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, μερικές δε φορές η χρησιμοποίηση της γίνεται επικίνδυνη για την επιχείρηση.

Στην άρση αυτού του αδιεξόδου αποβλέπει η ανάπτυξη και η χρησιμοποίηση του πλέον μοντέρνου συστήματος κοστολόγησης, το οποίο εξασφαλίζει αξιόπιστη πληροφορία σχετικά με το κόστος, χάρις στον ακριβή προσδιορισμό του.

Τα βήματα ή οι φάσεις που ακολουθούμε για την υλοποίηση αυτού του στόχου, στα πλαίσια του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, είναι τα εξής:

1. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων που μπορεί να χρησιμοποιεί ένα προϊόν κατά την παραγωγή του.
2. Προσδιορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που αναπτύσσεται κατά τη διαδικασία παραγωγής του προϊόντος.
3. Προσδιορισμός και επιλογή των κριτηρίων, που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στο προϊόν.
4. Προσδιορισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους του προϊόντος ανά μονάδα χρησιμοποιούμενης για την παραγωγή του δραστηριότητας.

Για κάθε ένα από τα παραπάνω βήματα της πορείας «προσδιορισμός του κόστους με βάση τις δραστηριότητες» εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

3.3.2 Ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων, φάσεων ή διαδικασιών που χρησιμοποιεί ένα προϊόν κατά την παραγωγή του

Πρόκειται στην ουσία για τη λειτουργική και κοστολογική υποδιαίρεση της επιχείρησης σε οργανωτικές, λειτουργικές και κοστολογικές υποδιαιρέσεις με σκοπό τη δημιουργία κέντρων ή θέσεων κόστους αντίστοιχων των αναπτυσσομένων επί μέρους δραστηριοτήτων και με κριτήριο την παραγωγή από κάθε δραστηριότητα ομοιογενούς έργου.

1. Η αποστολή στους προμηθευτές έγγραφης πρόκλησης υποβολής προσφορών αγοράς πρώτων υλών, η αξιολόγηση και επιλογή της συμφερότερης προσφοράς και η ανάθεση της παραγγελίας αγοράς στο συγκεκριμένο προμηθευτή αποτελεί μία δραστηριότητα, της οποίας πρέπει να προσδιορίσουμε το κόστος. Το εν λόγω κόστος θα επιβαρύνει μόνο τις πρώτες ύλες που χρησιμοποίησαν αυτή τη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό που τη χρησιμοποίησαν.

2. Η ποσοτική παραλαβή των πρώτων υλών αποτελεί μία δραστηριότητα.

το κόστος της οποίας, αφού προσδιορισθεί, θα καταλογισθεί και θα επιβαρύνει μόνο τις πρώτες ύλες που τη χρησιμοποίησαν και ανάλογα με το βαθμό της χρησιμοποίησης της.

3. Η αποθήκευση των πρώτων υλών μέχρις ότου αυτές εξαχθούν προς βιομηχανοποίηση αποτελεί μία δραστηριότητα, το κόστος της οποίας πρέπει να προσδιορίζεται και να καταλογίζεται στις πρώτες ύλες, κατά το βαθμό όμως που κάθε πρώτη ύλη το δημιούργησε. Ενιαίο κριτήριο του κόστους της δραστηριότητας αυτής δεν υπάρχει, για το λόγο αυτό το κόστος της δραστηριότητας αποθήκευσης πρέπει να αναλυθεί στα στοιχεία του, τις δαπάνες ή τις ομάδες δαπανών, για τις οποίες θα αναζητηθεί και θα χρησιμοποιηθεί το κατάλληλο κριτήριο κατανομής. Κάθε μία από τις δαπάνες αυτές, αφού προσδιορισθεί σε μηνιαία βάση το κατ' αξία ποσοτικό της μέγεθος, θα καταλογισθεί στις επί μέρους πρώτες ύλες, με βάση το αντίστοιχο κριτήριο, το οποίο εκφράζει, με το μέγεθος του, το βαθμό ή το αίτιο που δημιούργησε την δαπάνη.

4. Ο ποιοτικός έλεγχος των παραλαμβανομένων πρώτων υλών αποτελεί μία δραστηριότητα, της οποίας πρέπει να προσδιορισθεί το κόστος και να επιβαρύνει ή να καταλογισθεί στις πρώτες ύλες κατά το βαθμό που κάθε μία από αυτές τη χρησιμοποίησαν. Κριτήριο κατανομής του κόστους της δραστηριότητας ποιοτικού ελέγχου είναι ο αριθμός των κατά πρώτη ύλη διενεργουμένων ελέγχων.

5. Η αποστολή των πρώτων υλών από την αποθήκη στο χώρο παραγωγής προς βιομηχανοποίηση αποτελεί μία δραστηριότητα, το κόστος της οποίας, αφού προσδιορισθεί, θα καταλογισθεί και επιβαρύνει το κόστος των αναλωνόμενων πρώτων υλών. Κριτήριο κατανομής του κόστους αυτού είναι οι ποσότητες των πρώτων υλών που διακινούνται προς το χώρο της παραγωγής.

6. Η προετοιμασία της γραμμής παράγωγης (set up) απαιτεί αναγκαίες ρυθμίσεις και προθέρμανση της, αντιπροσωπεύει δε μία δραστηριότητα. Το κόστος αυτής της δραστηριότητας πρέπει να προσδιορίζεται με ακρίβεια και να επιβαρύνει μόνο τα προϊόντα που τη χρησιμοποιούν και κατά το μέτρο που τη χρησιμοποιούν.

7. Η διακοπή λειτουργίας της μηχανής ή της γραμμής παραγωγής αποτελεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ξεχωριστή δραστηριότητα, της οποίας πρέπει να υπολογίζουμε το κόστος και να το καταλογίζουμε στο προϊόν, το οποίο προκάλεσε το κόστος αυτό:

Έτσι, αν για την εκτέλεση μιας έκτακτης παραγγελίας πώλησεως ενός πελάτη πρέπει να διακόψουμε την παραγωγή ενός άλλου προϊόντος, να σταματήσουμε τη λειτουργία της μηχανής, να την αφήσουμε να αποθερμανθεί, να την καθαρίσουμε, να υπολογίσουμε την παραγωγή scraps λόγω διακοπής της λειτουργίας κ.λπ., το κόστος αυτό δεν συνδέεται με την προετοιμασία και το κόστος της, αλλά βρίσκεται πέραν αυτής, πρέπει δε να υπολογισθεί και να επιβαρύνει το κόστος της έκτακτης παραγγελίας που το προκάλεσε.

8. Ο ποιοτικός έλεγχος του προϊόντος κατά τη διάρκεια της διαδικασίας παραγωγής του αποτελεί μία δραστηριότητα, της οποίας πρέπει να προσδιορίζουμε το κόστος και να το καταλογίζουμε στα προϊόντα που το δημιουργούν.

Κριτήριο κατανομής του κόστους αυτού είναι ο αριθμός των διενεργουμένων ελέγχων ανά προϊόν.

9.Ο ποιοτικός έλεγχος του προϊόντος όταν περατωθεί η παραγωγή του αποτελεί επίσης ξεχωριστή δραστηριότητα. Το κόστος της δραστηριότητας αυτής, αφού προσδιορισθεί με ακρίβεια, θα επιβαρύνει τα προϊόντα τα οποία αφορά. Κριτήριο καταλογισμού είναι ο αριθμός των ανά προϊόν διενεργουμένων ελέγχων.

10.Η μεταφορά του προϊόντος στην αποθήκη ετοιμών αποτελεί δραστηριότητα, το κόστος της οποίας, αφού προσδιορισθεί, καταλογίζεται στα προϊόντα με κριτήριο την ποσότητα ή το βάρος τους.

11.Η αποθήκευση του προϊόντος αποτελεί δραστηριότητα, το κόστος της οποίας, λόγω της ανομοιογένειας των στοιχείων που το σχηματίζουν, δε μπορεί να καταλογισθεί στα προϊόντα με ενιαίο κριτήριο. Όπως συμβαίνει και με τα αποθέματα πρώτων υλών, το κόστος αυτής της δραστηριότητας, αφού αναλυθεί στα στοιχεία του, κατανέμεται και επιβαρύνει τα προϊόντα με ξεχωριστά κριτήρια ή συντελεστές.

12.Ο προγραμματισμός της παραγωγής αποτελεί ξεχωριστή δραστηριότητα, το κόστος της οποίας, αφού προσδιορισθεί, καταλογίζεται στα προϊόντα με κριτήριο τον αριθμό των εντολών παραγωγής που εκδίδονται από το αρμόδιο τμήμα, κατά τη διάρκεια του μήνα, για κάθε προϊόν.

13.Το λογιστήριο της παραγωγής αποτελεί μία διακεκριμένη δραστηριότητα, αντικείμενο της οποίας είναι η αποτύπωση των δεδομένων των ποσοτικών διακινήσεων των αναλώσεων και της παραγωγής στα Δελτία Εσωτερικών Διακινήσεων και των καταχωρήσεων των δεδομένων αυτών σε λογαριασμούς ή μερίδες αποθήκης. Στη δραστηριότητα αυτή υπάγεται επίσης και η αποτύπωση όλων των ποσοτικών δεδομένων ή μεγεθών των λοιπών δραστηριοτήτων της παραγωγικής λειτουργίας, βάσει των οποίων γίνεται ο καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων αυτών στα επί μέρους προϊόντα. Κριτήριο κατανομής του κόστους αυτής της δραστηριότητας είναι ο αριθμός των καταχωρήσεων, ανά προϊόν, που γίνονται κατά τη διάρκεια του μήνα, στα διάφορα μέσα αποθήκευσης των πληροφοριακών αυτών δεδομένων.

14.Η συσκευασία των πωλουμένων προϊόντων όταν δεν αποτελεί μέρος της αλυσίδας παραγωγής, αλλά γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο κατά την εκτέλεση παραγγελιών πώλησης, είναι μία δραστηριότητα. Το κόστος αυτής, αφού προσδιορισθεί με ακρίβεια, καταλογίζεται στα προϊόντα με κριτήριο την ποσότητα βάρους, μέτρα, όγκος του προϊόντος.

15. Η επιλογή των ειδών ανά παραγγελία, η συγκέντρωση αυτών και η μεταφορά τους στο χώρο φόρτωσης ή επί του αυτοκινήτου αποτελεί δραστηριότητα, το κόστος της οποίας επιβαρύνει τα προϊόντα με κριτήριο την ποσότητα κάθε προϊόντος (κιλά, μέτρα, όγκος) που στέλνεται στον πελάτη.

16. Οι συντηρήσεις και επισκευές—του—πάγιου εξοπλισμού της παραγωγικής λειτουργίας αποτελούν μια δραστηριότητα, το κόστος της οποίας πρέπει να προσδιορίζεται με ακρίβεια, τόσο με σκοπό τον έλεγχο του, όσο και για τον καταλογισμό του στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους. Κριτήριο ενσωμάτωσης ή καταλογισμού είναι ο χρόνος που αναλώνεται στη συντήρηση του μηχανήματος ή της γραμμής παραγωγής, σε συνδυασμό με το κόστος των χρησιμοποιούμενων υλικών συντήρησης.

17. Η λειτουργία των μηχανημάτων ή των γραμμών παραγωγής των προϊόντων είναι η πλέον βασική από τις δραστηριότητες της παραγωγικής διαδικασίας. Από τα τρία στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος της δραστηριότητας αυτής: (1) άμεσα υλικά, (2) άμεση εργασία, (3) ΓΒΕ μας ενδιαφέρει το υπ' αριθμ. 3, που αντιπροσωπεύει το έμμεσο τμήμα του κόστους. Με τη δημιουργία και κοστολογική παρακολούθηση των υπ' αριθμ. 1-15 δραστηριοτήτων της παραγωγικής λειτουργίας, το έμμεσο αυτό τμήμα του κόστους παραγωγής, δηλαδή τα ΓΒΕ, μειώνεται σημαντικά, επί πλέον δε το απομένον τμήμα των ΓΒΕ ομογενοποιείται και μπορεί να καταλογισθεί στα προϊόντα με ένα κριτήριο το οποίο αποτελεί, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, τον δημιουργό του κόστους αυτού. Το κριτήριο αυτό καταλογισμού, στα προϊόντα, του εμμέσου κόστους της παραγωγικής δραστηριότητας, είναι οι ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού. Πράγματι το μεγαλύτερο μέρος των έμμεσων δαπανών των ΓΒΕ της δραστηριότητας παραγωγής επηρεάζονται καθοριστικά από τον παράγοντα: «ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού». Οι δαπάνες αυτές είναι: το ηλ. ρεύμα παραγωγής, το νερό παραγωγής, οι συντηρήσεις και επισκευές, οι αποσβέσεις των μηχανημάτων και τα ασφάλιστρα του εξοπλισμού, η θέρμανση, ο κλιματισμός και η καθαριότητα του χώρου του βιομηχανοστασίου, η έμμεση εργασία παραγωγής, κ.λπ. Από τα προηγούμενα φαίνεται καθαρά, ότι η προσπάθεια και ο στόχος του συστήματος «κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες» είναι η μετατροπή του συνόλου ή του μεγαλύτερου μέρους των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων από έμμεσο κόστος, ως προς τους τελικούς φορείς δηλαδή τα προϊόντα, σε άμεσο κόστος. Αυτό σημαίνει κατακόρυφη αύξηση της ακριβείας και συνεπώς της αξιοπιστίας του προσδιοριζόμενου κόστους του τελικού προϊόντος.

Προϋπόθεση για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός είναι να γίνει ορθός προσδιορισμός των «δραστηριοτήτων» που θα επιλεγούν να λειτουργήσουν ως κέντρα κόστους της παραγωγικής λειτουργίας. Οι δραστηριότητες αυτές πρέπει να αντιστοιχούν σε φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας σημαντικές και το κριτήριο κατανομής (cost driver) του κόστους αυτών, στα προϊόντα, να ταυτίζεται ή

να προσεγγίζει πολύ τον κύριο παράγοντα δημιουργίας του κόστους της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Η απόφαση συνεπώς για τον αριθμό των δραστηριοτήτων που θα αποφασισθεί να επιλεγούν κοστολογικά, στον τομέα της παραγωγικής λειτουργίας, προϋποθέτει πλήρη γνώση και αναλυτική μελέτη της συγκεκριμένης παραγωγικής διαδικασίας, του χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, της τεχνολογικής και οργανωτικής διάρθρωσης της επιχείρησης και ακριβή εκτίμηση του κόστους που θα προκύψει από την αύξηση και τη λειτουργία κέντρων κόστους, σε αντιστοιχία με τις νέες δραστηριότητες.

3.3.3 Ο προσδιορισμός του κόστους κάθε φάσης, δραστηριότητας ή διαδικασίας

Αφού προσδιορισθούν οι δραστηριότητες που αναπτύσσονται και χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής του προϊόντος, το δεύτερο στάδιο υλοποίησης του συστήματος A.B.C. αφορά τον υπολογισμό του κόστους που πραγματοποιείται σε κάθε δραστηριότητα.

Για το σκοπό αυτό δημιουργούμε κέντρα κόστους αντίστοιχα των δραστηριοτήτων που έχουμε προσδιορίσει και συγκεντρώνουμε, εσωλογιστικά, σε κάθε ένα από αυτά, το κόστος που προκύπτει από τη λειτουργία της αντίστοιχης δραστηριότητας.

Η συγκέντρωση του κόστους αυτού γίνεται με την ίδια μέθοδο ή διαδικασία που ακολουθούμε κατά το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους. Προσδιορίζουμε δηλαδή το πραγματικό, ποσοτικά και κατ' αξία, μέγεθος κάθε δαπάνης, κατ' είδος σε μηνιαία βάση. Ένα μέρος από αυτές τις δαπάνες γίνεται αποκλειστικά για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα ή για το συγκεκριμένο κέντρο κόστους, το οποίο και επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου. Άλλες δαπάνες γίνονται για πολλές δραστηριότητες μαζί, οπότε χρειάζεται να γίνει κατανομή τους με τη χρησιμοποίηση κατάλληλου, κάθε φορά, βάσεως ή κριτηρίου κατανομής και επιβάρυνσης, με το ανάλογο ποσό, της κάθε δραστηριότητας. Είναι αυτονόητη βέβαια η σημασία που έχει, για την ακρίβεια του κατά δραστηριότητα προσδιοριζόμενου κόστους η αύξηση, στο μέγιστο δυνατό βαθμό του τμήματος του αμέσου κόστους, καθώς και η αναζήτηση και χρησιμοποίηση κάθε φορά κατάλληλων βάσεων ή κριτηρίων κατανομής του εμμέσου κόστους, με το οποίο επιβαρύνονται οι επί μέρους δραστηριότητες.

3.3.4 Ο προσδιορισμός ή η επιλογή της βάσεως, ή του κριτηρίου-

του οδηγού κόστους- που χρησιμοποιείται για τον καταλογισμό του κόστους της δραστηριότητας στο προϊόν

Όταν προσδιορισθεί το κόστος ανά δραστηριότητα, σύμφωνα με τη διαδικασία που περιγράφεται στην προηγούμενη παράγραφο ανακύπτει το θέμα του καταλογισμού του κόστους αυτού στα προϊόντα. Πρόκειται για το τελικό και το πλέον κρίσιμο στάδιο της διαδικασίας κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.

Όπως έχουμε τονίσει και στα προηγούμενα, κύριος ή αποκλειστικός σκοπός λειτουργίας του συστήματος A.B.C. είναι ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους του παραγόμενου προϊόντος ή της υπηρεσίας. Εφ' όσον έχουμε εξασφαλίσει ακριβή προσδιορισμό του κόστους της δραστηριότητας, το τελικό βήμα είναι να καταλογίσουμε το κόστος αυτό στους τελικούς φορείς. Αυτό επιτυγχάνεται εάν με το κόστος της δραστηριότητας επιβαρύνονται μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό ή το ποσό που τη χρησιμοποιούν.

Παράδειγμα:

Το κόστος της δραστηριότητας «Έκδοση εντολών παραγωγής», το μήνα Ιανουάριο ανήλθε σε 2.555 ευρώ. Με το κόστος αυτό θα επιβαρυνθούν μόνο τα προϊόντα που χρησιμοποίησαν αυτή τη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό που τη χρησιμοποίησαν. Κατά το μήνα Ιανουάριο εκδόθηκαν 100 εντολές παραγωγής. Το κόστος συνεπώς, ανά εντολή, ανέρχεται σε 22,55 ευρώ ($2255 : 100 = 22,55$).

Τα προϊόντα που χρησιμοποίησαν αυτή τη δραστηριότητα, για τα οποία δηλαδή εκδόθηκαν εντολές παραγωγής και μόνον αυτά, θα επιβαρυνθούν με το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Με ποιο τμήμα του κόστους αυτού θα πρέπει να επιβαρυνθεί το κάθε προϊόν; Η ορθή απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι ότι: «κάθε προϊόν θα επιβαρυνθεί με το τμήμα εκείνο του κόστους της δραστηριότητας που προκλήθηκε λόγω της χρησιμοποίησης της από το συγκεκριμένο προϊόν».

Ανακύπτει συνεπώς το πρόβλημα αναζήτησης και επιλογής του κατάλληλου μέτρου, κριτηρίου, βάσεως ή οδηγού κόστους, που θα χρησιμοποιηθεί για τον καταλογισμό του κόστους της δραστηριότητας στα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες. Το κριτήριο αυτό θα είναι τόσο περισσότερο κατάλληλο, όσο περισσότερο εγγίζει ή και ταυτίζεται με τον παράγοντα ή το αίτιο που προκαλεί το κόστος της δραστηριότητας. Έτσι αν υποθέσουμε ότι όλες οι εντολές παραγωγής που εκδίδονται είναι ομοιόμορφες και προκαλούν το ίδιο κόστος στη δραστηριότητα που ανήκουν, τότε ο αριθμός των εντολών που εκδόθηκαν κατά το μήνα Ιανουάριο, για κάθε προϊόν, είναι το κατάλληλο κριτήριο ή η κατάλληλη βάση καταλογισμού του κόστους της δραστηριότητας αυτής

στα προϊόντα. Τα αποτελέσματα από τη χρησιμοποίηση αυτού του κριτηρίου φαίνονται στον πίνακα

ΠΙΝΑΚΑΣ

Καταλογισμός κόστους δραστηριότητας «Έκδοση εντολής παραγωγής»					
στα παραγόμενα προϊόντα					
Προϊόντα	Εκδοθείσες Ε.Π.	Κόστος/Ε.Π.	Επιβάρ./τροϊόν	Μον. παραγ.	Επιβάρ. μον.
Αα	5	€ 22,55	112,75	Kgs 2500	0.0451 €
Αβ	6	€ 22,55	135,30	» 3600	0.0376 €
Αγ	4	€ 22,55	90,20	» 4000	0.0226 €
Αδ	8	€ 22,55	180,40	» 5000	0.0361 €
Αε	12	€ 22,55	270,60	» 4500	0.0601 €
Αστ	20	€ 22,55	451,00	» 4500	0.1000 €
Αζ	25	€ 22,55	563,75	» 3000	0.1880 €
Αη	20	€ 22,55	451,00	» 3500	0.1289 €
			2.255,00	30600	0.0737 €

Η διαφορά επιβάρυνσης της μονάδας του προϊόντος, με δαπάνες του τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής -τμήμα έκδοσης εντολών παραγωγής- που προκύπτει από την εφαρμογή των δύο συστημάτων κοστολόγησης -του παραδοσιακού συστήματος και του συστήματος A.B.C.- φαίνεται καθαρά αν συγκρίνουμε τα δεδομένα της τελευταίας στήλης του πίνακα με το ποσό, 0.0737 Ευρώ/μονάδα προϊόντος, που βρίσκεται στη βάση της στήλης αυτής με τα επί μέρους ποσά της στήλης αυτής. Το ποσό των 0.0737 ευρώ ανά μονάδα (χιλιόγραμμα) προϊόντος προκύπτει από τη διαίρεση του ολικού κόστους της δραστηριότητας δια των μονάδων του συνόλου των προϊόντων που παράχθηκαν το μήνα Ιανουάριο, ήτοι: 2255 Ευρώ : 30600 kgs σωλήνων = 0.0737 Ευρώ ανά χιλιόγραμμα. Το ποσό αυτό είναι από διπλάσιο έως δυόμισυ φορές μικρότερο από τα ποσά που προκύπτουν για τα επί μέρους προϊόντα με την εφαρμογή του συστήματος A.B.C.

Είναι φανερό ότι οι διαφορές που προκύπτουν στο κόστος της μονάδας του προϊόντος οφείλονται στην περίπτωση που εξετάζουμε- στο διαφορετικό κριτήριο καταλογισμού που χρησιμοποιείται από τα δύο συστήματα -παραδοσιακό και ABC-που είναι οι μονάδες του παραγομένου προϊόντος στο ένα και ο αριθμός των Εντολών παραγωγής που εκδόθηκαν για κάθε προϊόν στο άλλο. Ο αριθμός

των μονάδων παραγωγής κάθε προϊόντος δεν έχει οποιαδήποτε σχέση με το κόστος της δραστηριότητας ή του τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής και συνεπώς η χρησιμοποίηση τους ως βάσεις καταλογισμού του κόστους αυτού οδηγεί αναπόφευκτα σε ανακριβές κόστος. Αντίθετα, ο αριθμός των εκδιδόμενων εντολών παραγωγής προκαλεί το κόστος της δραστηριότητας αυτής και συνεπώς η χρησιμοποίηση τους ως κριτηρίου καταλογισμού του κόστους αυτού στα προϊόντα οδηγεί σε προσδιορισμό ακριβούς κόστους.

Επισημαίνεται βέβαια το αυτονόητο, ότι η χρησιμοποίηση πολλών διαφορετικών κριτηρίων καταλογισμού του εμμέσου κόστους παραγωγής ή των ΓΒΕ στα προϊόντα προϋποθέτει κατάτμηση της βιομηχανικής ή παραγωγικής λειτουργίας σε πολλές υπολειτουργίες ή δραστηριότητες και προσδιορισμό του κόστους αυτών. Κριτήριο δημιουργίας των δραστηριοτήτων αυτών είναι η ομοιογένεια του παραγόμενου αντίστοιχα έργου.

Τότε για κάθε δραστηριότητα αναζητείται και επιλέγεται η κατάλληλη βάση καταλογισμού του κόστους αυτής στα προϊόντα με κριτήριο την ποσότητα του παραγομένου από τη δραστηριότητα έργου που απορροφά ή χρησιμοποιεί κάθε προϊόν.

Οδηγούμαστε έτσι στον προσδιορισμό συντελεστών επιβάρυνσης ή καταλογισμού του κόστους των επί μέρους δραστηριοτήτων στα προϊόντα, που προκύπτουν από τη σχέση:

$$\frac{\text{Κόστος δραστηριότητας}}{\text{Μονάδες έργου δραστηριότητας ή κριτήριο καταλογισμού}} = \text{Συντελεστής καταλογισμού}$$

Ανάλογα με τον αριθμό των μονάδων έργου ή κριτηρίων καταλογισμού, που χρησιμοποιεί κάθε προϊόν, επιβαρύνεται με το γινόμενο του συντελεστή καταλογισμού επί τον αριθμό των μονάδων έργου της δραστηριότητας.

3.4. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών

3.4.1. Η ιδιομορφία του κλάδου παροχής υπηρεσιών

Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα του κλάδου παροχής υπηρεσιών είναι η κυριαρχία στο κόστος των προϊόντων του, των δαπανών προσωπικού. Το ίδιο συμβαίνει και με το κόστος των λοιπών, πέραν της παραγωγικής, λειτουργιών των επιχειρήσεων του κλάδου, όπως είναι η λειτουργίες Διοίκησης, πωλήσεων και ερευνών και ανάπτυξης.

Άλλο επίσης γνώρισμα ή ιδιομορφία του κλάδου είναι η ύπαρξη και λειτουργία, στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας, πολλών βοηθητικών ή υποστηρικτικών τμημάτων ή υπηρεσιών, τα οποία παράγουν έργο απορροφημένο από τα κύρια παραγωγικά τμήματα και τις παραγόμενες σ' αυτά υπηρεσίες.

Στις ιδιομορφίες του κλάδου παροχής υπηρεσιών πρέπει να αναφερθεί η μεγάλη ανομοιομορφία των προϊόντων των διαφόρων υποκλάδων όπως τα τραπεζικά προϊόντα, τα προϊόντα λογισμικού, τα τουριστικά προϊόντα, τα προϊόντα των μεταφορικών επιχειρήσεων, τα προϊόντα των ελεγκτικών και λογιστικών μονάδων, της εκπαίδευσης, των δραστηριοτήτων ερευνητικών προγραμμάτων κ.λπ.

Η ανομοιομορφία των παραγομένων-προσφερομένων προϊόντων-υπηρεσιών δημιουργεί πρόσθετες δυσκολίες κοστολόγησης τους και κοστολογικής οργάνωσης των αντιστοίχων επιχειρήσεων.

Σε αντίθεση με τον κλάδο της μεταποίησης όπου τα προϊόντα των διαφόρων υποκλάδων, οποιαδήποτε ποικιλία και αν εμφανίζουν, ακολουθούν την ίδια διαδικασία κοστολόγησης, εμφανίζουν την ίδια δομή κόστους και παρουσιάζουν ίδια μορφή κοστολογικής οργάνωσης των μονάδων του κλάδου, οι παραγόμενες υπηρεσίες, από τους διάφορους υποκλάδους, σε τίποτα δεν μοιάζουν μεταξύ τους ως προς τη δομή του κόστους, τη διαδικασία προσδιορισμού του και την κοστολογική οργάνωση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών.

Τέλος, αλλά όχι λιγότερο σημαντικό, λείπει από τον κλάδο η «παράδοση» όσον αφορά τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και των παραγομένων-προσφερόμενων υπηρεσιών και τη χρησιμοποίησή του για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα.

3.4.2. Τα στοιχεία κόστους των παραγομένων-παρεχομένων υπηρεσιών

Το κόστος των παραγομένων-προσφερομένων υπηρεσιών χαρακτηρίζεται από την πλήρη σχεδόν απουσία άμεσων υλικών ή πρώτων υλών στη διαμόρφωση του. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από όλα τα άλλα είδη δαπανών όπως: Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αμοιβές και έξοδα τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι-τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις παγίων και προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

Δεδομένου, όμως, ότι αποκλειστικός σκοπός εφαρμογής του συστήματος ABC είναι ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους των παραγομένων-προσφερομένων υπηρεσιών, και αυτό επιτυγχάνεται με την ενίσχυση του τμήματος του αμέσου κόστους, στο σύνολο του κόστους της υπηρεσίας, η παρακολούθηση της απασχόλησης του προσωπικού κατά έργο ή υπηρεσία αποκτά ιδιαίτερη σημασία, δεδομένου ότι η δαπάνη αυτή αντιπροσωπεύει το μοναδικό σχεδόν άμεσο στοιχείο του κόστους των υπηρεσιών. Η ενίσχυση του τμήματος αυτού του κόστους των παραγομένων υπηρεσιών και με άλλα είδη δαπανών -πέραν της αμέσου εργασίας- πρέπει να είναι μόνιμος στόχος και φροντίδα του συστήματος κοστολογικής οργάνωσης των επιχειρήσεων του κλάδου. Έτσι όταν μια ελεγκτική εταιρία πρόκειται να κοστολογήσει το έργο ή την υπηρεσία «έλεγχος ισολογισμού και διαχείρισης» της χρήσεως 2003 σε μια ανώνυμη εταιρία που εδρεύει στη Λαμία, θα πρέπει να φροντίσει ώστε στο άμεσο κόστος του έργου αυτού να συμπεριλάβει, εκτός από τη δαπάνη του προσωπικού που ασχολείται άμεσα στην εκτέλεση του έργου (υπηρεσίας) και κάθε άλλη δαπάνη που γίνεται άμεσα γι' αυτό, όπως: εισιτήρια μεταφοράς των ελεγκτών, έξοδα κίνησης πολυχρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων, διόδια εθνικών οδών, φαγητό, ξενοδοχείο, τηλεπικοινωνιακά έξοδα κ.λπ.

Οι δυσχέρειες ωστόσο ανακύπτουν όταν πρόκειται να επιβαρύνουμε το κόστος παραγωγής της υπηρεσίας με αναλογία εμμέσου κόστους, ή αλλιώς με τον καταλογισμό στο κόστος των υπηρεσιών, των δαπανών των υποστηρικτικών τμημάτων. Οποιοδήποτε κριτήριο ή βάση καταλογισμού και αν χρησιμοποιήσουμε δεν θα αποφύγουμε την αυθαιρεσία σε μεγαλύτερο ή σε μικρότερο βαθμό.

Στην αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος αποβλέπει η εφαρμογή του συστήματος «κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες» (ABC) που αναπτύσσουμε στη συνέχεια.

3.4.3. Τα στάδια εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες στην παραγωγή υπηρεσιών

Όπως συμβαίνει και σε κάθε άλλη υπηρεσία, η εφαρμογή του συστήματος A.B.C. στον κλάδο παροχής υπηρεσιών, περιλαμβάνει και ακολουθεί τα ίδια στάδια όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά στην παράγραφο 3.4. Τα στάδια αυτά είναι τέσσερα, τα εξής:

1. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων που μπορεί να χρησιμοποιεί μια υπηρεσία κατά την παραγωγή της.
2. Προσδιορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που αναπτύσσεται κατά τη διαδικασία παραγωγής της υπηρεσίας.
3. Προσδιορισμός και επιλογή των κριτηρίων, που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στο κόστος των υπηρεσιών.
4. Προσδιορισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους της υπηρεσίας ανά μονάδα χρησιμοποιούμενης, για την παραγωγή της, δραστηριότητας.

Όσα αναφέρονται στην παράγραφο 3.4, ισχύουν και για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Έχει ωστόσο ιδιαίτερη σημασία να επισημανθεί, ότι προκειμένου για τα υποστηρικτικά τμήματα, το κόστος των οποίων καταλογίζεται στις παραγόμενες υπηρεσίες, η κατάτμησή τους σε δραστηριότητες πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή και να αποφασίζεται μόνο στο βαθμό που επιβάλλεται από την ανάγκη παραγωγής ομοιογενούς έργου από τη δραστηριότητα. Έτσι π.χ. αν σε ένα κατάστημα τράπεζας λειτουργούν 10 ταμεία από τα οποία τα οκτώ διεκπεραιώνουν καταθέσεις-αναλήψεις σε λογαριασμούς ταμειευτηρίου ή εξαργυρώσεως επιταγών και τα άλλα δύο εξυπηρετούν το μιν ένα διακανονισμούς εισαγωγών-εξαγωγών και το άλλο χορηγήσεις, η ομοιογένεια του παραγομένου έργου επιβάλλει τη δημιουργία τριών δραστηριοτήτων, μία για τα 8 ταμεία και ανά μία για τα άλλα δύο.

Στην περίπτωση αυτή ο αριθμός των εκδιδόμενων γραμματίων είσπραξης ή ενταλμάτων πληρωμής μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κριτήριο ή βάση καταλογισμού στα χρηματοοικονομικά προϊόντα ή στις τραπεζικές υπηρεσίες του κόστους των τριών δραστηριοτήτων, στις οποίες εντάσσονται τα 10 ταμεία του καταστήματος.

Γενικά μπορούμε να δεχθούμε ότι περιοριστικός παράγοντας δημιουργίας δραστηριοτήτων και στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, είναι η σχέση κόστους-οφέλους, δηλαδή μια δραστηριότητα αποφασίζεται να λειτουργήσει όταν το κόστος λειτουργίας της είναι σημαντικά μικρότερο από το μέγεθος της ωφέλειας που εξασφαλίζεται για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους της παραγόμενης υπηρεσίας.

Η τεχνολογική πρόοδος διευκολύνει σήμερα τη λειτουργία του συστήματος ABC δεδομένου ότι επιτρέπει ακριβείς μετρήσεις των δαπανών που πραγματοποιούνται από μία δραστηριότητα και μετατροπή σημαντικού αριθμού και ύψους αξίας δαπανών από έμμεσες σε άμεσες. Οι δαπάνες τηλεπικοινωνιών με την εγκατάσταση συστήματος μέτρησης ανά τηλεφώνημα και υπεύθυνο είναι μία περίπτωση, αλλά όχι η μοναδική. Το ίδιο ισχύει για το κόστος των φωτοτυπιών, των αναλώσεων μικρούλικων, γραφικής ύλης κ.λπ.

Έτσι, στον τομέα των υπηρεσιών, μπορούμε να περιορίσουμε το έμμεσο κόστος ως προς τα παραγόμενα προϊόντα-υπηρεσίες, μόνο στις δαπάνες λειτουργίας των οργάνων διοικήσεως-τμηματαρχών, υποδιευθυντών, διευθυντών, γενικών διευθυντών κ.λπ., καθώς και στις δαπάνες των υποστηρικτικών τμημάτων ή μονάδων, αυτών δηλαδή που δεν παράγουν προϊόν ή υπηρεσία αλλά υποστηρίζουν τα παραγωγικά τμήματα στην εκτέλεση του έργου τους. Το λογιστήριο, η μηχανογράφηση, η φύλαξη-ασφάλεια, η υπηρεσία προσωπικού, η καφετέρια, ο εσωτερικός έλεγχος, η αποθήκη υλικών, το τηλεφωνικό κέντρο κ.λπ. είναι μερικές υπηρεσίες, μονάδες ή τμήματα υποστηρικτικού χαρακτήρα, το κόστος των οποίων καταλογίζεται στα παραγωγικά τμήματα και από εκεί στα παραγόμενα προϊόντα-υπηρεσίες. Στο βαθμό που το παραγόμενο-παρεχόμενο έργο των υποστηρικτικών τμημάτων είναι ομοιογενές, ο καταλογισμός του κόστους τους στα προϊόντα-υπηρεσίες είναι σχετικά εύκολος και γίνεται με τη χρησιμοποίηση ενός μόνο κριτηρίου κατανομής. Π.χ. το τμήμα κίνησης του προσωπικού της διεύθυνσης ανθρωπίνων πόρων ασχολείται με την παρακολούθηση-καταγραφή των δεδομένων κίνησης του προσωπικού της επιχείρησης, ήτοι: Προσέλευση-αναχώρηση, ασθένειες, άδειες, απουσίες, απασχόληση στα διάφορα τμήματα, μισθοδοσία, ατομικοί φάκελοι. Είναι φανερό ότι το κόστος του τμήματος επηρεάζεται καθοριστικά από τον αριθμό των εργαζομένων με την κίνηση των οποίων ασχολείται. Είναι φανερό ότι το κόστος του τμήματος αυτού μπορεί να κατανεμηθεί στα διάφορα τμήματα-κέντρα κόστους με κριτήριο τον αριθμό των εργαζομένων σε καθ' ένα από αυτά και εν συνεχεία να καταλογισθεί στους τελικούς φορείς -προϊόντα ή υπηρεσίες- με το ίδιο κριτήριο που καταλογίζεται το κόστος κάθε εργαζόμενου του τμήματος όπου απασχολείται, στα προϊόντα-υπηρεσίες που παράγονται στο τμήμα.

3.4.4. Τα αναμενόμενα αποτελέσματα από την εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες στον κλάδο των υπηρεσιών

Η εφαρμογή του συστήματος A.B.C., παρά τον ενθουσιασμό που δημιούργησε στις αρχές της δεκαετίας του 1990 που πρωτοεμφανίστηκε, δεν είναι απαλλαγμένο δυσκολιών εφαρμογής, αλλά και ορισμένων μειονεκτημάτων και ατελειών στη λειτουργία του. Οι επικριτές του συστήματος A.B.C. επικεντρώνουν την κριτική τους σε δύο ατέλειες και μειονεκτήματα.

Θεωρούν το σύστημα ABC ατελές, επειδή δεν εξαλείφει πλήρως τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων κριτηρίων ή βάσεων κατανομής του εμμέσου κόστους στα προϊόντα, όπως συμβαίνει π.χ. με την κατανομή του κόστους των τμημάτων υποστήριξης, ή του κόστους που δημιουργείται στο επίπεδο διοίκησης των τμημάτων, των υποδιευθύνσεων, των διευθύνσεων ή των γενικών διευθύνσεων των επιχειρήσεων και γενικά των διοικήσεων των κέντρων κόστους, των κέντρων κέρδους ή των κέντρων ευθύνης. Το κόστος αυτό θα εξακολουθήσει να κατανέμεται ή να καταλογίζεται με τον ίδιο αυθαίρετο τρόπο όπως και πριν, ενώ θα λειτουργεί το σύστημα ABC π.χ. με βάση τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, ή με βάση την αξία της άμεσης εργασίας κ.λπ.

Ως μειονεκτήματα του συστήματος ABC οι επικριτές του θεωρούν το υψηλό κόστος λειτουργίας του συστήματος που συνδέεται με τον μεγάλο αριθμό των δημιουργούμενων κέντρων κόστους - αντίστοιχων των δημιουργούμενων δραστηριοτήτων- καθώς και του μεγάλου αριθμού των χρησιμοποιούμενων κριτηρίων καταλογισμού του κόστους των επί μέρους δραστηριοτήτων.

Παρά το γεγονός ότι οι επισημάνσεις που αναφέραμε προηγούμενα, όσον αφορά τις ατέλειες και τα μειονεκτήματα, είναι ορθές, θα ήταν άδικο να μην αναγνωρισθεί η συμβολή του συστήματος ABC στην προσπάθεια προσδιορισμού ακριβούς κόστους των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών.

Σχετικά με το κόστος των παραγομένων-προσφερομένων υπηρεσιών η συμβολή του συστήματος ABC θα είναι ακόμα μεγαλύτερη, δεδομένου ότι η κοστολόγηση των υπηρεσιών, ακόμη και με την χρησιμοποίηση των παραδοσιακών συστημάτων, βρίσκεται σε υπερβολικά μεγάλη καθυστέρηση συγκριτικά με την κοστολόγηση των προϊόντων της μεταποίησης.

Αναμένεται συνεπώς, στο βαθμό που οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υιοθετήσουν το κοστολογικό αυτό σύστημα, θεαματική, κατά τη γνώμη μας, πρόοδος στην προσπάθεια προσδιορισμού ακριβούς κόστους των παραγομένων-προσφερομένων υπηρεσιών. Ο έντονος ανταγωνισμός θα αποτελέσει ισχυρό παράγοντα υιοθέτησης σύγχρονων μεθόδων αποτελεσματικής διοίκησης των επιχειρήσεων όπως είναι η χρησιμοποίηση έγκυρων και έγκαιρων πληροφοριών, στις οποίες πρωτεύοντα ρόλο παίζει η πληροφορία για το ακριβές κόστος.

3.4.5 Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στις λειτουργίες διοίκησης και πωλήσεων

3.4.5.1 Εννοιολογικές διευκρινίσεις

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες θα ήταν ως σύστημα ή ως μεθοδολογία αναποτελεσματική, αν περιόριζε το βεληνικές της ή την εφαρμογή της μόνο στον τομέα της παραγωγικής λειτουργίας, στο κόστος δηλαδή παράγωγης των προϊόντων και υπηρεσιών

Δεδομένου ότι αποκλειστικός στόχος του συστήματος ABC είναι ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους προϊόντων η υπηρεσιών προκειμένου αυτό να χρησιμοποιηθεί για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα, πρέπει το κόστος αυτό να είναι πλήρες, να περιλαμβάνει δηλαδή κατά το σχηματισμό του και το κόστος διαθέσεως, ενδεχόμενα δε και υπό ορισμένους ορούς, ένα τμήμα του κόστους της διοικητικής λειτουργίας

Είναι αίφνης γνωστό ότι το κόστος διαθέσεως, σε ορισμένες περιπτώσεις, επιβαρύνει σημαντικά το κόστος παραγωγής των πωληθέντων και επιδρά καθοριστικά στη διαμόρφωση τόσο του μικτού αποτελέσματος, όσο και του αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως

Όταν όμως αναφερόμαστε στο κόστος διαθέσεως, που διαμορφώνει το μικτό περιθώριο κέρδους για κάθε προϊόν χωριστό, εννοούμε το άμεσο κόστος διαθέσεως γιατί μόνο αυτό είναι αξιόπιστο, ακριβές δηλαδή κοστολογικό μέγεθος, στο οποίο μπορούμε να στηριχθούμε για να πάρουμε αποφάσεις. Η εφαρμογή δε του συστήματος ABC και στη λειτουργία πωλήσεων σ' αυτόν ακριβώς τον σκοπό αποβλέπει, στη μετατροπή δηλαδή του μεγαλύτερου δυνατού μέρους του κόστους διαθέσεως σε άμεσο, ανά προϊόν, κόστος, στην αύξηση δηλαδή της ακρίβειας και συνεπώς της αξιοπιστίας του.

Για να διευκολυνθεί όμως η ακριβής μέτρηση του κόστους διαθέσεως που πραγματοποιείται για κάθε προϊόν χωριστά, πρέπει να εφαρμόσει και στη λειτουργία διαθέσεως. Όμοια διαδικασία συγκέντρωσης του κόστους πωλήσεων κατά τμήμα η δραστηριότητα που παράγει ομογενές έργο, όπως ακριβώς γίνεται και στην παραγωγική λειτουργία. Έτσι εξασφαλίζεται ορθή επιλογή κατάλληλου κριτηρίου κατανομής και ο ορθός καταλογισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας στα πωλούμενα επιμέρους προϊόντα.

3.4.5.2 Ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων στη λειτουργία των πωλήσεων όπου δημιουργείται κόστος, καθώς και του κριτηρίου κατανομής του κόστους ανά δραστηριότητα στα πωλούμενα προϊόντα ή υπηρεσίες

Όπως είναι γνωστό η λειτουργία των πωλήσεων αντιπροσωπεύει μια από τις πέντε ή τέσσερις βασικές λειτουργίες των επιχειρήσεων. Οι άλλες λειτουργίες αντιστοιχούν: στην παράγωγη, στη Διοίκηση, στην έρευνα-ανάπτυξη και στη Χρηματοδότηση. Στην πράξη βέβαια και προκειμένου για τον κλάδο της μεταποίησης, οι «μάχμες λειτουργίες» είναι δυο: η της παράγωγης και η των πωλήσεων. Είναι εύλογο συνεπώς το ενδιαφέρον της κοστολογικής επιστήμης για τον ακριβή προσδιορισμό και τον αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους τόσο της παραγωγικής λειτουργίας όσο και της λειτουργίας διαθέσεως.

Προκειμένου τώρα για το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, το ερώτημα που ανακύπτει και ζητεί απάντηση είναι: πού πραγματοποιείται το κόστος αυτό και ποιος ο φορέας στον οποίο πρέπει να καταλογίζεται ή να επιβαρύνει.

Προκειμένου όμως να μεγιστοποιηθούμε το άμεσο τμήμα του κόστους διαθέσεως, αυτό δηλαδή που καταλογίζεται και επιβαρύνει, όχι το ολικό μικτό αποτέλεσμα αλλά το κόστος παράγωγης του κάθε πωλούμενου προϊόντος χωριστά, είναι αναγκαίο να προχωρήσουμε στην περαιτέρω ανάπτυξη της λειτουργίας διαθέσεως από το επίπεδο του τμήματος, στο επίπεδο της δραστηριότητας. Να προσδιορίσουμε δηλαδή τις δραστηριότητες που αναπτύσσονται στα πλαίσια της λειτουργίας αυτής και οι οποίες παράγουν ομοιογενές έργο, να συγκεντρώσουμε το κόστος της κάθε δραστηριότητας και να επιβαρύνουμε με αυτό, μονό τα πωλούμενα προϊόντα ή υπηρεσίες που τις χρησιμοποιούν και φυσικά στο βαθμό που τις χρησιμοποιούν.

Παράδειγμα:

Μία από τις δραστηριότητες της λειτουργίας πωλήσεων είναι η Έρευνα αγοράς, που γίνεται συχνά για συγκεκριμένο προϊόν και για συγκεκριμένη αγορά, όπως για μια γεωγραφική περιοχή πωλήσεως π.χ. Μακεδονία ή Πελοπόννησος, ή για μια χώρα ή ομάδα χωρών π.χ. ΗΠΑ, Καναδάς, Γερμανία κ.λπ. Για τη δραστηριότητα «Έρευνα Αγοράς» δημιουργούμε ένα κέντρο κόστους, στο οποίο συγκεντρώνονται, εσωλογιστικά, όλες οι δαπάνες της δραστηριότητας, ήτοι αμοιβές προσωπικού, αμοιβές τρίτων (π.χ. ερευνητών κ.λπ.) δαπάνες ταξιδιών ερευνητών και κάθε άλλη δαπάνη που συνδέεται και προκαλείται από τη δραστηριότητα αυτή. Υποθέτουμε ότι κατά το τρίμηνο

Ιανουαρίου-Μαρτίου το κόστος της δραστηριότητας αυτής ανήλθε σε 100.000 Ευρώ και αναλύεται ως εξής:

Αμοιβές προσωπικού του τμήματος	€ 20.000
Αμοιβές εξωτερικών συνεργατών-ερευνητών	€ 15.000
Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	€ 10.000
Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	€ 30.000
Διαφημιστικό υλικό	€ <u>25.000</u>
Σύνολο	€ <u>100.000</u>

Η έρευνα αγοράς έγινε για τα προϊόντα Π1, Π2 και Π3. των οποίων βοήθησε στην ανάπτυξη των πωλήσεων τους σε νέες αγορές και την περαιτέρω προώθηση τους στις παλαιές αγορές.

Είναι φανερό ότι με βάση την παραδοσιακή κοστολογική διαδικασία το κόστος αυτό θα καταλογισθεί, στο σύνολο του, στα μικτά αποτελέσματα, ενώ με βάση το σύστημα Α.Β.С. οι δαπάνες της δραστηριότητας «Έρευνα Αγοράς» θα καταλογισθούν και θα επιβαρύνουν μόνο τα προϊόντα, το κόστος των πωλουμένων, που χρησιμοποίησαν αυτή τη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό που τη χρησιμοποίησαν. Στη προκειμένη περίπτωση όμως ο βαθμός χρησιμοποίησης της δραστηριότητας «Έρευνα Αγοράς» δεν μπορεί να εκφραστεί με ένα μόνο κριτήριο, βάση ή μέτρο όπως π.χ. το χρόνο απασχόλησης του προσωπικού, που απασχολείται στη συγκεκριμένη δραστηριότητα, με την έρευνα αγοράς για το καθ' ένα από τα τρία προϊόντα, αλλά για κάθε δαπάνη της δραστηριότητας πρέπει να προσδιορισθεί ξεχωριστό κριτήριο ή οδηγός κατανομής. Με βάση αυτό το σκεπτικό μπορεί να οδηγηθούμε στα ακόλουθα κριτήρια και καταλογισμούς:

Είδος δαπάνης της δραστηριότητας Αγοράς»	Κριτήριο η οδηγός καταλογισμού της δαπάνης «Έρευνα
1. Αμοιβές προσωπικού	Χρόνος απασχόλησης του προσωπικού
2. Αμοιβές εξωτερ. συνεργ.,ερευν.	Απασχόληση συγκεκριμένου συνεργ. και αμοιβή του
3. Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	Αριθμ ταξιδιών και κόστος συγκεκριμ. ταξιδιών
4. Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	Αριθμ. ταξιδιών και κόστος συγκεκριμ. ταξιδιών
5. Διαφημιστικό υλικό	Ποσότητα υλικού ανά προϊόν

Είναι αυτονόητο ότι δεν παρουσιάζουν όλες οι δραστηριότητες της λειτουργίας πωλήσεων τόση πολυπλοκότητα όπως η συγκεκριμένη του παραδείγματος. Αυτό όμως που προκύπτει ως συμπέρασμα είναι η ανάγκη να επισημανθούν όλες οι δραστηριότητες που υπάρχουν στη λειτουργία πωλήσεων με κριτήριο την ομοιογένεια του παραγόμενου έργου, ο προσδιορισμός του κόστους αυτών, η επιλογή του κατάλληλου κριτηρίου ή οδηγού κατανομής του κόστους αυτού και ο καταλογισμός του στα πωλούμενα προϊόντα.

Ποιες δραστηριότητες αναπτύσσονται στη λειτουργία των πωλήσεων

Παραθέτουμε στη συνέχεια ένα ενδεικτικό πίνακα δραστηριοτήτων της λειτουργίας πωλήσεων σε μια βιομηχανική επιχείρηση, με κριτήριο δημιουργίας των δραστηριοτήτων την ομοιογένεια του παραγομένου από κάθε μία έργου, καθώς και το αντίστοιχο κριτήριο ή οδηγό, καταλογισμού του κόστους της δραστηριότητας στα πωλούμενα προϊόντα.

Στις δραστηριότητες του πίνακα περιλαμβάνονται και δύο που αφορούν τον διενεργούμενο πιστωληπτικό έλεγχο των πελατών και των υπό εκτέλεση παραγγελιών, καθώς και της είσπραξης της αξίας των εκδιδόμενων τιμολογίων πωλήσεων. Οι εν λόγω δραστηριότητες εντάσσονται οργανωτικά στη διοικητική λειτουργία, επειδή όμως αφορούν αποκλειστικά τα πωλούμενα προϊόντα θεωρώ σκόπιμο, το κόστος λειτουργίας τους να καταλογισθεί, με βάση το σύστημα ABC, στα επί μέρους πωλούμενα προϊόντα και όχι στο μικτό αποτέλεσμα. Το ίδιο ισχύει και με τη δραστηριότητα διατήρησης αποθεμάτων ετοιμών προϊόντων στην αποθήκη, το κόστος της οποίας δημιουργείται από τους τόκους του δεσμευμένου σ' αυτά κεφαλαίου. Η δαπάνη τόκων, στην περίπτωση αυτή, αντί να καταλογίζεται στο μικτό αποτέλεσμα, πρέπει να μεταφέρεται στο κόστος της λειτουργίας πωλήσεων και να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των επί μέρους πωληθέντων προϊόντων για τη διαμόρφωση ορθού, κατά προϊόν, μικτού αποτελέσματος και ορθού περιθωρίου κέρδους, επίσης κατά προϊόν.

Επισημαίνεται τέλος ότι στη λειτουργία πωλήσεων μπορεί να δημιουργηθούν και άλλες δραστηριότητες που αναπτύσσονται στα πλαίσια είτε προώθησης των πωλήσεων π.χ. ορισμένων μόνο προϊόντων στο δημόσιο ή τεχνικής υποστήριξης πελατών που αγοράζουν προϊόντα, ή τέλος επισκευών και συντηρήσεων πωληθέντων ήδη προϊόντων κ.λπ.

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις είναι χρήσιμο να δημιουργούνται αντίστοιχες δραστηριότητες και το κόστος αυτών να επιβαρύνει μόνο τα πωλούμενα προϊόντα που τις χρησιμοποιούν και ανάλογα με το πόσο τις χρησιμοποιούν.

Δραστηριότητες της λειτουργίας πωλήσεων του κόστους στα προϊόντα

Κριτήριο ή οδηγός καταλογισμού

1 Τμήμα παραγγελιοληψίας

Δραστηριότητα: Παραγγελία μέσω τηλεφώνου Γραμμές παραγγελίας

Παραγγελία μέσω επίσκεψης στον πελάτη Γραμμές παραγγελίας χ χρόνο απασχόλησης ανά γραμμή

Εισαγωγή στοιχείων παραγγελίας στον Η/Υ Γραμμές παραγγελίας

2. Τμήμα διαλογής-συγκέντρωσης ειδών παραγγελίας

Δραστηριότητα: Διαλογή ειδών παραγγελίας Γραμμές παραγγελίας χ ποσότητα σε μονάδες προϊόντος

Μεταφορά στο χώρο συσκευασίας Ποσότητα ανά παραγγελία σε μονάδες προϊόντος

3. Τμήμα συσκευασίας

Δραστηριότητα: συσκευασία πωλουμένων Αριθμός παραγγελίας χ απαιτούμενο χρόνο ανά μέγεθος παραγγελίας

Αναλώσεις υλικών συσκευασίας Αριθμός παραγγελίας χ κόστος υλικών ανά Μέγεθος παραγγελίας

4. Τμήμα αποστολών προϊόντων στους πελάτες

Δραστηριότητα: Φόρτωση επί αυτοκινήτου Αριθμός μονάδων συσκευασίας (κιβωτίων - παλετών κ.λπ.)

Έκδοση τιμολογίου-δελτίου φόρτωσης Αριθμός γραμμών τιμολόγησης

Μεταφορά στο λιμάνι ή πρακτορείο Ποσότης μεταφερομένων

5. Τμήμα marketing

Δραστηριότητα: Έρευνα Αγοράς Χρόνος απασχόλησης (ώρες - ημέρες)

Ταξίδια Δαπάνη ταξιδιού

Διαφημιστικό υλικό χ κόστος μονάδας Ποσότητα χρησιμοποιούμενου υλικού

6. Τμήμα Αποθήκης

Δραστηριότητα: Αποθήκευση προϊόντος Καταλαμβανόμενος χώρος κατά μέσο όρο το μήνα

Διακίνηση προϊόντων Διακινούμενη ποσότητα από κάθε προϊόν

Αποθέματα στην αποθήκη Μέσος όρος αξίας αποθέματος το μήνα

7. Τμήμα ελέγχου πιστώσεων

Δραστηριότητα: Έλεγχος πιστωληπτικής ικανότητας Χρόνος απασχολούμενου προσωπικού και αμοιβή του

Πιστωληπτικός έλεγχος παραγγελιών Αριθμός παραγγελιών

8. Τμήμα εισπράξεων απαιτήσεων από πωλήσεις

Δραστηριότητα: Εισπράξεις από έδρα πελάτη Χρόνος μετάβασης-επιστροφής και δαπάνη μετακινήσεων

Εισπράξεις στο χώρο του πωλητή Αριθμός εκδιδόμενων αποδείξεων

3.4.5.3 Ο προσδιορισμός του κόστους ανά δραστηριότητα και του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους παραγωγής των πωλουμένων προϊόντων

Όταν προσδιορισθούν οι δραστηριότητες, στη λειτουργία των πωλήσεων, καθώς και τα κριτήρια ή οι οδηγοί καταλογισμού του κόστους αυτών στα πωλούμενα προϊόντα, το επόμενο βήμα που συνδέεται και με τη λειτουργία του συστήματος ABC είναι να προσδιορίσουμε το κόστος κάθε δραστηριότητας που δημιουργούμε στη λειτουργία αυτή.

Με λογιστικούς όρους αυτό σημαίνει δημιουργία αντίστοιχων με τις δραστηριότητες κέντρων κόστους στη λειτουργία των πωλήσεων, όπου θα συγκεντρώνοντα όλες οι δαπάνες που προκαλούνται ή δημιουργούνται από την ύπαρξη και τη λειτουργία κάθε δραστηριότητας χωριστά.

Το κόστος αυτό σχηματίζεται από όλες τις κατ' είδος δαπάνες που πραγματοποιούνται στη δραστηριότητα, κατά τη διάρκεια του μήνα, ανεξάρτητα πότε αυτές εκκαθαρίζονται και τιμολογούνται. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι: οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι-τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι τόκοι και τα συναφή έξοδα, οι αποσβέσεις παγίων κ.λπ.

Η διαδικασία που ακολουθούμε για τη συγκέντρωση των δαπανών και τον προσδιορισμό του κόστους των επί μέρους δραστηριοτήτων είναι όμοια με αυτή που περιγράφουμε σε προηγούμενο κεφάλαιο, για τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους. Σε ορισμένες δραστηριότητες το κόστος αυτό περιλαμβάνει και διαμορφώνεται από συγκεκριμένες κατ' είδος δαπάνες, όπως π.χ. η «Μεταφορά των πωλουμένων προϊόντων στο λιμάνι ή στο πρακτορείο μεταφορών» δημιουργεί κόστος που σχηματίζεται από τελείως συγκεκριμένες δαπάνες, όπως: Αμοιβές και έξοδα των οδηγών και των βοηθών τους, συντηρήσεις και επισκευές των αυτοκινήτων, ασφάλιστρα αυτοκινήτων, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, καύσιμα και λιπαντικά και αποσβέσεις των φορτηγών αυτοκινήτων.

Δεδομένου ότι το κόστος κάθε δραστηριότητας της λειτουργίας πωλήσεων πρέπει να προσδιορίζεται με ακρίβεια και όχι αργότερα από το τέλος κάθε μήνα, πρέπει να τηρείται η αρχή της χρονικής προσαρμογής, σε μηνιαία βάση, των δαπανών που παρουσιάζουν το φαινόμενο του ετεροχρονισμού, οι οποίες δηλαδή σε άλλο μήνα πραγματοποιούνται και σε άλλο μήνα εκκαθαρίζονται και τιμολογούνται.

Ο καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στα πωλούμενα προϊόντα

Όταν έχει προσδιορισθεί το κόστος της δραστηριότητας στο τέλος του μήνα και έχει επιλεγεί το κατάλληλο κριτήριο ή ο κατάλληλος οδηγός κατανομής του κόστους αυτού στα πωλούμενα προϊόντα, το επόμενο βήμα είναι ο προσδιορισμός του συντελεστή καταλογισμού του κόστους αυτού στα προϊόντα που χρησιμοποιούν τη δραστηριότητα αυτή.

Ο συντελεστής καταλογισμού προκύπτει από τη σχέση: Κόστος δραστηριότητας (μ. Ιανουαρίου): Σύνολο μονάδων έργου της δραστηριότητας (μ. Ιανουαρίου)

Έτσι προκειμένου π.χ. για τη δραστηριότητα «Μεταφορά πωλουμένων προϊόντων» της οποίας το κόστος π.χ. κατά το μήνα Ιανουάριο ανήλθε σε 100.000 Ευρώ και οι μεταφερθείσες ποσότητες πωληθέντων προϊόντων στα πρακτορεία μεταφορών εσωτερικού ανήλθαν σε 50.000 και εφ' όσον το κριτήριο ή ο οδηγός κατανομής είναι οι ποσότητες των πωλουμένων επί μέρους προϊόντων που μεταφέρθηκαν στα πρακτορεία, τότε ο συντελεστής καταλογισμού θα είναι: $100.000 : 50.000 = 2$ Ευρώ ανά κα.

Συνεπώς όλα τα προϊόντα που μεταφέρθηκαν στα πρακτορεία μεταφορών για να σταλούν στους πελάτες, και μόνον αυτά, θα επιβαρυνθούν με δαπάνες της δραστηριότητας αυτής, ανάλογα με το βαθμό που την χρησιμοποιήσουν. Το ποσό της επιβάρυνσης προκύπτει από το γινόμενο των μονάδων, των χιλιόγραμμων, που μεταφέρθηκαν, από κάθε προϊόν, επί τον συντελεστή επιβάρυνσης ή καταλογισμού, των 2 Ευρώ.

Υποθέτοντας ότι τα προϊόντα που μεταφέρθηκαν το μήνα Ιανουάριο και οι αντίστοιχες ποσότητες είναι όπως τα παρατιθέμενα στοιχεία, θα έχουμε την αντίστοιχη κατανομή του κόστους της δραστηριότητας αυτής στα επί μέρους προϊόντα:

Προϊόν Π1	kgs	5000x2	= 10.000	Ευρώ
Προϊόν Π2	»	20000 χ 2	= 40.000	
Προϊόν Π3	»	15000 χ 2	= 30.000	
Προϊόν Π4	»	10000 χ 2	= <u>20.000</u>	
Σύνολο			<u>100.000</u>	Ευρώ

Εάν δεν είχε εφαρμοσθεί το σύστημα ABC στη λειτουργία των πωλήσεων, το κόστος της δραστηριότητας «Μεταφορές στα πρακτορεία των πωλουμένων στο εσωτερικό προϊόντων» θα επιβάρυνε στο σύνολο του τα μικτά αποτελέσματα, ή ακόμα θα κατανέμει εξωλογιστικά μαζί με το λοιπό κόστος της λειτουργίας των πωλήσεων και θα επιβάρυνε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, δηλαδή και εκείνα που δεν έκαμαν οποιαδήποτε χρήση της δραστηριότητας αυτής, π.χ. θα επιβαρύνονται και τα προϊόντα που παραλαμβάνονται από τους ίδιους τους πελάτες από τις αποθήκες της επιχείρησης.

Πρέπει να τονίσουμε ότι οι αρχές που ακολουθούνται κατά τον προσδιορισμό των κριτηρίων ή των οδηγών κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων της λειτουργίας παραγωγής ισχύουν και εφαρμόζονται επίσης στις δραστηριότητες της λειτουργίας πωλήσεων. Το πλέον κατάλληλο κριτήριο ή οδηγός είναι εκείνο που ταυτίζεται με το αίτιο δημιουργίας του κόστους της δραστηριότητας. Είναι ωστόσο απαραίτητο κατά την επιλογή του κριτηρίου ή του οδηγού να λαμβάνονται υπ' όψιν και οι δυνατότητες ή η ευκολία προσδιορισμού των μεγεθών του κριτηρίου ή των μονάδων έργου που αυτό εκφράζει εν σχέση με το κάθε προϊόν ή την κάθε υπηρεσία.

Παράδειγμα:

Όταν θέλουμε να καταλογίσουμε το κόστος της δραστηριότητας «Εισαγωγή δεδομένων των λαμβανομένων παραγγελιών πωλήσεων στον Η/Υ» στα πωλούμενα προϊόντα, χρησιμοποιούμε ως κριτήριο ή οδηγό τον αριθμό των γραμμών ανά παραγγελία και προϊόν. Κατά κανόνα η ανά προϊόν γραμμή παραγγελίας ταυτίζεται με την παραγγελία αφού σε κάθε παραγγελία υπάρχουν ενδεχόμενα πολλές γραμμές που συμπληρώνονται αλλά για κάθε προϊόν συμπληρώνεται μόνο μια γραμμή. Για να χρησιμοποιηθεί όμως η γραμμή παραγγελίας ως κριτήριο κατανομής, θα πρέπει να αποθηκεύεται

το στοιχείο αυτό για κάθε προϊόν, ώστε στο τέλος κάθε μήνα, με κατάλληλες μηχανογραφικές εφαρμογές να μπορεί να γίνει η σχετική κοστολογική επεξεργασία.

3.5 Η εμπειρία από την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

3.5.1 Η ελληνική εμπειρία

Όπως αναφέρουμε και στην αρχή του κεφαλαίου αυτού, η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί περισσότερο μεθοδολογία κοστολόγησης και λιγότερο σύστημα κοστολόγησης, δεδομένου ότι ως μεθοδολογία χρησιμοποιείται από όλα σχεδόν τα γνωστά κοστολογικά συστήματα, όπως το σύστημα της κατά φάσιν κοστολόγησης, το σύστημα της κατά παραγγελία κοστολόγησης κ.λπ.

Ο χαρακτηρισμός του ABC ως συστήματος δικαιολογείται προφανώς από το γεγονός ότι για πρώτη φορά στις αρχές της δεκαετίας του 1990 οι αμερικανοί επιστήμονες ROBBIN COOPER και R. KARLAN (1998-1991) συστηματοποίησαν τη μεθοδολογία αυτή και τη μετέτρεψαν σε ολοκληρωμένο κοστολογικό σύστημα με αρχές, κανόνες και το κυριότερο με τον καθορισμό συγκεκριμένων βημάτων ή φάσεων μελέτης, σχεδιασμού και εγκατάστασης λειτουργίας του συστήματος.

Το σύστημα συνεπώς ABC είναι τόσο νέο ως κοστολογική μεθοδολογία όσο και παλαιό. Ο συγγραφέας αυτού του βιβλίου εφάρμοσε τη μεθοδολογία κοστολόγησης προϊόντων με βάση τις δραστηριότητες σε μεγάλη έκταση κατά τις δεκαετίες 1960-1970-1980 με πολύ καλά αποτελέσματα κυρίως στον τομέα λήψης αποφάσεων καθορισμού τιμών πωλήσεως βιομηχανικών προϊόντων τόσο στην ελληνική όσο και στις διεθνείς αγορές.

Είτε όμως ως σύστημα, είτε ως μεθοδολογία το ABC μέχρι και το τέλος της δεκαετίας του 1990 θεωρείται σχεδόν άγνωστο στις ελληνικές επιχειρήσεις όπως προέκυψε από σχετική έρευνα που διενήργησα σε 1000 περίπου μεγάλες βιομηχανικές μονάδες, που λειτουργούν στη χώρα μας.

Πρέπει όμως να επισημάνω ότι τα τρία τελευταία χρόνια (2000-2002) παρατηρείται έντονη κίνηση περί το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες όπως αυτό προκύπτει από δημοσιεύσεις σε περιοδικά, από εξαγγελίες σχετικών σεμιναρίων και από συζητήσεις μεταξύ ειδικών σε συνέδρια ή επαγγελματικού χαρακτήρα συναντήσεις.

Πρέπει όμως να επισημάνω ότι, όπως προκύπτει από τα δημοσιεύματα στον περιοδικό τύπο, δεν έχει κατανοηθεί η ουσία του συστήματος και ο επιδιωκόμενος κύριος σκοπός του. Για το λόγο αυτό και οι ασχολούμενοι με το ABC περιορίζονται μόνο στην τεχνική πλευρά και λειτουργία του κοστολογικού αυτού συστήματος.

Ας ελπίσουμε ότι με την κυκλοφορία αυτού του βιβλίου θα δημιουργηθούν οι προϋποθέσεις να ξεκινήσει και στη χώρα μας μια έντονη συζήτηση μεταξύ των απασχολούμενων με το γνωστικό

αυτό αντικείμενο, καθώς και η αναγκαία ερευνητική δραστηριότητα που θα έχει ως επίκεντρο το ευρύτερο πεδίο της κοστολόγησης και της κοστολογικής οργάνωσης.

3.5.2 Η διεθνής εμπειρία

Όπως ήδη αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο, η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αναπτύχθηκε στις ΗΠΑ κατά τη δεκαετία του 1990 και βρήκε εκτεταμένη αποδοχή από τις επιχειρήσεις ως αποτελεσματικό εργαλείο λήψης ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Είναι χαρακτηριστικό ότι από σχετική έρευνα, που έγινε το 1995 στις ΗΠΑ από τους J. INNES και F. MICHEL, προέκυψε ότι το σύστημα ACTIVITY BASED COSTING επιλέγεται ως ο καταλληλότερος τύπος κόστους για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων «μείωσης του κόστους» από το 88% των χρηστών που ρωτήθηκαν και απάντησαν σχετικά, επιλέγεται επίσης για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων «μέτρησης των βελτιώσεων διαδικασιών παραγωγής προϊόντων» και «τιμολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών» από το 67% και το 65% αντίστοιχα, όπως φαίνεται από τον πίνακα.

ΠΙΝΑΚΑΣ

Εφαρμογές για τις οποίες χρησιμοποιείται το σύστημα ABC	Ποσοστό % χρηστών που αποδέχονται την εφαρμογή
Αποτίμηση αποθεμάτων	29%
Τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών	65%
Προσδιορισμός επιπέδου απασχόλησης	20%
Αγορά ή παραγωγή μερών προϊόντος	29%
Διακοπή ή συνέχιση λειτουργίας γραμμής παραγωγής	24%
Μείωση κόστους προϊόντων ή υπηρεσιών	88%
Κατάρτιση προϋπολογισμού	59%
Σχεδιασμός νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	31%
Προσδιορισμός αποδοτικότητας πελατών	51 %
Μέτρηση βελτιώσεων διαδικασιών παραγωγής	67%
Κοστολογικά μοντέλα	61 %

Όσο περισσότερο ανταγωνιστικό είναι το περιβάλλον, στο οποίο δραστηριοποιείται μία επιχείρηση, τόσο μεγαλύτερη ανάγκη έχει να χρησιμοποιεί ακριβείς πληροφορίες για το κόστος κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, καθώς και για την αποφυγή εκμετάλλευσης από τους ανταγωνιστές

της οποιαδήποτε λάθους σχετικού με το βαθμό ακρίβειας του κόστους, που οδηγεί αναπότρεπτα σε λήψη λανθασμένων αποφάσεων.

Είναι ορθή, χωρίς αμφιβολία, η άποψη ότι η εφαρμογή του συστήματος ABO δημιουργεί πρόσθετο κόστος στην επιχείρηση για το σχεδιασμό και τη λειτουργία του. Έναντι όμως του πρόσθετου αυτού κόστους υπάρχει η ωφέλεια ή το πλεονέκτημα της ακριβούς και αξιόπιστης πληροφόρησης της διοίκησης και της λήψης ορθών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα.

Τελειώνοντας θέλω να επισημάνω για μία ακόμα φορά ότι κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα του ACTIVITY BASED COST είναι η ικανότητα του να εξασφαλίζει, με τις αρχές και τις μεθόδους λειτουργίας του, τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους του παραγομένου-πωλουμένου προϊόντος ή της υπηρεσίας. Πρόκειται αναμφίβολα για πληροφορία υψίστης σπουδαιότητας για τη λήψη πλήθους επιχειρηματικών αποφάσεων, όταν μάλιστα συγκριθεί με την αδυναμία των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης να εξασφαλίσουν την πληροφορία αυτή.

Πρέπει επίσης να τονισθεί ότι η αδυναμία των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης να προσδιορίσουν ακριβές κόστος των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών μεγαλώνει συνεχώς, όσο αναπτύσσεται η τεχνολογία, η οποία οδηγεί σε προοδευτική υποκατάσταση της άμεσης εργασίας από τη μηχανή και γενικά την ενσώματη ή ασώματη τεχνολογία. Έτσι μειώνεται δραστικά το στοιχείο «κόστος άμεσης εργασίας» στη μονάδα του παραγομένου-πωλουμένου προϊόντος ή υπηρεσίας, με ταυτόχρονη αύξηση του στοιχείου «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» ή «έμμεσο κόστος παραγωγής και πωλήσεων» προϊόντων και υπηρεσιών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ *Το Άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, έκδ. 1993
ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ *Θεωρία Κόστους -Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές αποφάσεις*, έκδ.2001
ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ *Η αναλυτική λογιστική της εκμεταλλεύσεως*, τόμος Β', έκδ. 1998
ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ *Η αναλυτική λογιστική της εκμεταλλεύσεως*, τόμος Α', έκδ. 1998
ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ *Αρχές λογισμού του Κόστους*, τόμος Α', έκδ. 1978
ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. *Λογιστική του Κόστους*, έκδ. 1996
- ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ. *Το Πρότυπο κόστος*, έκδ. 1958
ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ. *Βιομηχανικός Λογισμός*, έκδ. 1967
ΠΑΓΓΕΙΟΣ Ι. *Θεωρία Κόστους*, έκδ. 1993
ΠΟΜΩΝΗΣ Ν. *Κοστολόγηση*, έκδ. 1998
ΠΟΜΩΝΗΣ Ν. *Κοστολόγηση*, έκδ. 1999
- ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΕΜ. *Κοστολόγηση*, έκδ. 1992
ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Β. *Διοικητική Λογιστική*, έκδ. 1993
- ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ ΑΓΓ. *Θεωρία και Λογιστική του Κόστους*,
έκδ. 1980
- ΤΣΙΜΑΡΑΣ Μ. *Κόστος-Κοστολόγηση-Βιομηχανική Λογιστική*,
έκδ. 1976
- ΧΑΛΙΟΣ Β. *Διοικητική Λογιστική*, έκδ. 1998