

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ-ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ , ΟΡΙΑΚΗ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ&ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ
(ABC):ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ , ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ, ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ
ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ.**



ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ

Σπουδάστριες : Αφροδίτη Βασίλη

Ιωάννα Κούσουλα

ΠΑΤΡΑ 2016

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Για την ολοκλήρωση αυτής της πτυχιακής εργασίας συνέβαλλαν πολλοί και διαφορετικοί άνθρωποι, ο καθένας με το δικό του ξεχωριστό τρόπο. Αρχικά, θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας στις οικογένειες μας για τη συμπαράσταση και την ηθική υποστήριξη που μας προσέφεραν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μας.

Ιδιαίτερα, όμως, ευχαριστίες θα θέλαμε να απονέμουμε στον εποπτεύων καθηγητή μας, τόσο για την υπομονή και την υποστήριξη, όσο και για τις εποικοδομητικές υποδείξεις, που μας έδειξε στην προσπάθεια μας αυτή. Επίσης, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και όλους τους καθηγητές μας για τις γνώσεις που μας μετέδωσαν όλα αυτά τα χρόνια.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αφορά κάποιες από τις μορφές της κοστολόγησης. Μέσα από την πτυχιακή μας δόθηκε η ευκαιρία να κατανοήσουμε περισσότερο την κοστολόγηση και τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις επιλέγουν ποιο κοστολογικό σύστημα που θα ακολουθήσουν. Θα σας παρουσιάσουμε τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου καθώς και κάποια παραδείγματα για να καταλάβουμε πως χρησιμοποιούνται.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της πτυχιακής εργασίας είναι η ανάλυση και η κατανόηση των μεθόδων κοστολόγησης μέσα από την σύγκρισή τους. Στα ακόλουθα κεφάλαια θα δούμε όλες τις πληροφορίες που πρέπει κάποιος να γνωρίζει για τα κοστολογικά συστήματα. Θα δούμε τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα κάθε είδους κοστολόγησης θα τα συγκρίνουμε μεταξύ τους και σαν συμπέρασμα θα δείξουμε ποια είναι η καταλληλότερη μέθοδος για τις εταιρείες. Τέλος θα δώσουμε κάποια παραδείγματα για να καταλάβουμε και τον τρόπο χρήσης των κοστολογικών συστημάτων καθώς και τα συμπεράσματα και τις αποφάσεις που παίρνουν οι εταιρείες από την διεργασία της κοστολόγησης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1.1 Η έννοια της Κοστολόγησης.....	9
1.2 Σκοπός και Σημασία της Κοστολόγησης.....	10
1.3 Γενικές Αρχές της Κοστολόγησης.....	11
1.4 Το Κόστος.....	12
1.4.1 Ορισμός και Χαρακτηριστικά του Κόστους.....	12
1.4.2 Διακρίσεις του Κόστους.....	13
1.5 Το έξοδο.....	14
1.5.1 Ορισμός του εξόδου.....	14
1.5.2 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εξόδου.....	14
1.6 Ορισμός της Δαπάνης.....	15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΕΣ (ABC)

2.1 Ορισμός και Ιστορική Αναδρομή της ABC.....	17
2.2 Στόχος της ABC.....	18
2.3 Ορισμός της Δραστηριότητας και κατηγορίες Δραστηριοτήτων.....	19
2.3.1 Ορισμός της Δραστηριότητας.....	19
2.3.2 Κατηγορίες Δραστηριοτήτων.....	19
2.4 Βασικές έννοιες – Ορισμοί.....	20
2.5 Αρχές της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC).....	22
2.6 Πλεονεκτήματα της ABC.....	23
2.7 Μειονεκτήματα της ABC.....	24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

3.1 Η έννοια του Οριακού κόστους.....	26
3.2 Η έννοια του Περιθωρίου συμμετοχής.....	27
3.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Οριακής κοστολόγησης...	27
3.4 Η σημασία της Οριακής Κοστολόγησης στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.....	29
3.5 Εφαρμογές της Οριακής κοστολόγηση.....	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ)

4.1 Ορισμός και Κύρια χαρακτηριστικά πλήρους κοστολόγηση.....	36
4.2 Μέθοδοι Πλήρους Κοστολόγησης.....	37
4.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Πλήρους Κοστολόγησης...	37
4.4 Περιορισμοί της Πλήρους Κοστολόγησης.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ

5.1 Σύγκριση της ABC με την Παραδοσιακή Κοστολόγηση.....	39
5.2 Σύγκριση της Οριακής με την Απορροφητική Κοστολόγηση.....	40
5.3 Σύγκριση της Πλήρους Κοστολόγησης με την ABC Κοστολόγηση...	50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ (ΟΡΙΑΚΗΣ, ΠΛΗΡΗΣ ΚΑΙ ABC)

6.1 Εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης και της πλήρους (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1).....	51
6.2 Εφαρμογή της οριακής και της πλήρους (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2)....	53
6.3 Εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3).....	58

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....63

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το κόστος αποτελεί έναν από τους ελάχιστους όρους της λογιστικής, που εμφανίζεται συχνά στην καθημερινή μας ζωή. Καθημερινά ακούμε γύρω μας ανθρώπους να μιλούν για το κόστος, αναφερόμενοι για παράδειγμα στο κόστος αγοράς ενός σπιτιού, στο κόστος πραγματοποίησης ενός ταξιδιού και πολλά άλλα. Είναι γεγονός, ότι στην καθημερινή πρακτική ο όρος «κόστος» δεν έχει μια συγκεκριμένη έννοια. Επομένως όταν το κόστος χρησιμοποιείται γενικά και χωρίς κάποιο προσδιοριστικό στοιχείο, σημαίνει συνήθως τι στοίχισε ένα προϊόν, δηλαδή πόσα χρήματα δαπανήθηκαν για την παραγωγή και την διάθεσή του. Επίσης με τον ίδιο τρόπο μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ο όρος «έξοδο». Κρίνουμε λοιπόν πως είναι σκόπιμο, πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση των ειδών κοστολόγησης και στην χρησιμότητα αυτών να παραθέσουμε τους όρους του κόστους, του εξόδου και της κοστολόγησης μιας και είναι έννοιες που θα χρησιμοποιηθούν στις επόμενες σελίδες.

Κόστος, είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Έξοδο, είναι το κόστος του αγαθού που βαρύνει τα έσοδα από την πώληση του. Κατά την πώληση του αγαθού εξαφανίζεται το κόστος που είναι ενσωματωμένο στο αγαθό και μετατρέπεται το κόστος που εκπνέει σε έξοδο για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα από την πώληση εξής :

Έσοδο-Έξοδο= +/- Αποτέλεσμα

Κοστολόγηση, είναι η διαδικασία παρακολούθησης του κόστους προϊόντων και υπηρεσιών. Ανακαλύπτει, δηλαδή, πόσο κόστισε το προϊόν ή η υπηρεσία από πλευράς πρώτων υλών, εργασία και Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων(ΓΒΕ).

Και αφού εξηγήθηκαν οι βασικοί όροι, μπορούμε τώρα να συνεχίσουμε. Από μια άποψη, η κοστολογική εργασία επικεντρώνεται στο πρόβλημα της κατανομής του κόστους σε περισσότερους τομείς ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Η κατανομή αυτή του κόστους κρίνεται αναγκαία γιατί εξυπηρετεί στην προμήθεια χρήσιμων στοιχείων σε κάποιους βασικούς σκοπούς πληροφόρησης, όπως είναι η κοστολόγηση και η τιμολόγηση ενός προϊόντος, η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης και η λήψη ειδικών αποφάσεων.

Το θέμα είναι όμως πως μπορεί να πραγματοποιηθεί αυτή η κατανομή κόστους; Είναι σίγουρα γνωστό ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν ένα μεγάλο σύνολο ανομοιογενών εξόδων. Τα έξοδα αυτά διακρίνονται σε μεταβλητά, όταν αυξομειώνονται ανάλογα με τις μεταβολές της παραγωγής της κοστολογικής περιόδου και σε σταθερά, όταν δεν επηρεάζονται από τις μεταβολές της παραγωγής. Βέβαια, στην κοστολογική περίοδο, υπάρχει δημιουργία και ημιμεταβλητών εξόδων, τα οποία εντάσσονται στα μεταβλητά και στα σταθερά έξοδα με κάποια στατιστικά και εμπειρικά κριτήρια. Ο διαχωρισμός, λοιπόν, των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε μεταβλητά και σταθερά έξοδα, δημιούργησε το πρόβλημα αν θα πρέπει το κόστος της παραγωγής να περιλαμβάνει το σύνολο των εξόδων ή μόνο τα μεταβλητά έξοδα. Προκειμένου, λοιπόν να αντιμετωπίσουν το παραπάνω πρόβλημα, οι κοστολόγοι έχουν τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ τριών μεθόδων, της άμεσης ή οριακής κοστολόγησης, της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης και της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC).

Η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση, είναι καθιερωμένη και χρησιμοποιείται κατά κόρον από τις επιχειρήσεις για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως για παράδειγμα ο ισολογισμός, για εξωτερικούς χρήστες. Αντιθέτως η άμεση ή οριακή κοστολόγηση δεν έχει γίνει αποδεκτή από τις επιχειρήσεις. Ειδικά στην χώρα μας, ελάχιστες είναι οι επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο αυτή.

Στην παρούσα εργασία, θα εξετάσουμε διεξοδικά τα είδη της οριακής ή άμεσης κοστολόγησης, της απορροφητικής ή πλήρους κοστολόγησης και της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Θα αναφέρουμε την μεταξύ τους σχέση, τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματα τους και τέλος θα παραθέσουμε παραδείγματα ασκήσεων για όλα τα προαναφερόμενα είδη κοστολόγησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

- 1.1 Η έννοια της κοστολόγησης**
- 1.2 Σκοπός και Σημασία της κοστολόγησης**
- 1.3 Γενικές Αρχές της Κοστολόγησης**
- 1.4 Το Κόστος**
 - 1.4.1 Ορισμός και χαρακτηριστικά του κόστους**
 - 1.4.2 Διακρίσεις του κόστους**
- 1.5 Το έξοδο**
 - 1.5.1 Ορισμός του εξόδου**
 - 1.5.2 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εξόδου**
- 1.6 Ορισμός της Δαπάνης**

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολόγηση ορίζεται ως το σύνολο των εργασιών που γίνονται συστηματικά και έχουν ως σκοπό να συγκεντρώσουν , να κατατάξουν , να καταγράψουν και να επιμερίσουν τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος , το κόστος ανάπτυξης μιας δραστηριότητας ή το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας.

Ο προσδιορισμός του κόστους είναι πολύ σημαντικός σε μια επιχείρηση .Κανένα ρόλο δεν παίζει αν τα προϊόντα , οι υπηρεσίες ή οι δραστηριότητες πωλούνται προς τρίτους (δηλαδή πελάτες) ή χρησιμοποιούνται εντός της επιχείρησης από το ένα τμήμα στο άλλο . Η κοστολόγηση εκτελείται πάντα σε σχέση με κάποιο φορέα κόστους .

Η κοστολόγηση στην ουσία είναι ένα σύστημα που συλλέγει κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής των προϊόντων ή οποιουδήποτε άλλου φορέα κόστους . Το πιο πάνω σύστημα που περιγράψαμε ονομάζεται κοστολογικό σύστημα . Κατά πόσο θα είναι σωστή και επαρκής η σύσταση του κόστους παραγωγής εξαρτάται από το πόσο ολοκληρωμένο θα είναι το κοστολογικό σύστημα . Από επιχείρηση σε επιχείρηση διαφέρουν τα χαρακτηριστικά των κοστολογικών συστημάτων , ανεξάρτητα αν αυτές ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο . Αυτό είναι απολύτως λογικό γιατί οι επιχειρήσεις δεν έχουν πάντα ίδια χαρακτηριστικά όσον αφορά τα είδη των προϊόντων που παράγουν αλλά και την οργάνωση του . Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις μπορεί να παράγουν ίδια προϊόντα που όμως διαφέρουν στον τρόπο παραγωγής τους , επειδή χρησιμοποιείται διαφορετική τεχνολογία ή διαφορετική παραγωγική διαδικασία . Επίσης ενδέχεται να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς το πλήθος και είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα . Ας δώσουμε ένα παράδειγμα . Δυο εταιρίες παραγωγής τσαντών παρόλο που ανήκουν στον ίδιο κλάδο , μια μπορεί να παράγει μόνο σχολικές τσάντες και η άλλη μόνο δερμάτινες . Άρα αυτές οι δυο επιχειρήσεις θα χρησιμοποιήσουν διαφορετικά κοστολογικά συστήματα αφού οι πρώτες ύλες που θα χρησιμοποιήσουν θα είναι διαφορετικές .

Το συμπέρασμα είναι ότι ένα λεπτομερειακό και ολοκληρωμένο κοστολογικό σύστημα είναι πολύ σημαντικό για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και πρέπει να ανταποκρίνεται κάθε φορά στις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας κάθε επιχείρησης , έτσι ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες πληροφόρησης των ατελειών της .

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διοίκηση κάθε επιχείρησης έχει ως σκοπό της να διοικεί όσο πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά γίνεται έτσι ώστε να μπορέσει να ικανοποιήσει τα συμφέροντα της . Για να το καταφέρει αυτό πρέπει να έχει πρόσβαση σε πληροφορίες οι οποίες σχετίζονται με τους παράγοντες που επιδρούν πάνω σε αυτήν . Οι παράγοντες μπορεί να είναι οι εξής :

A. Το οικονομικό περιβάλλον δηλαδή η φορολογία , οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών κτλ.

B. Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης δηλαδή η ποσότητα και η τιμή των προϊόντων της σε σχέση με αυτά των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων .

Γ. Οι συνθήκες παραγωγής δηλαδή η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης , η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας , οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας , η ευκολία ή όχι προμηθειών .

Δ. Η αγορά δηλαδή η δυνατότητα της αγοράς να απορροφήσει το παραγόμενο προϊόν , οι προτιμήσεις αλλά και οι ανάγκες των καταναλωτών .

E. Το κόστος .

Σκοπός της κοστολόγησης είναι να παρέχει στα αρμόδια στελέχη μιας επιχείρησης όλες τις πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος . Μια επιχείρηση δεν μπορεί να διοικηθεί αποδοτικά χωρίς να έχει κατανοηθεί σε βάθος το κόστος παραγωγής όπως είπαμε και πιο πάνω. Παρόλα αυτά η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ικανοποίηση των αναγκών πληροφόρησης . Δηλαδή ένα κοστολογικό σύστημα όσο λεπτομερειακό και να είναι πρέπει οποιοδήποτε να παρέχει πληροφορίες σχετικά τα συγκεκριμένα κόστη που ενδιαφέρουν τα στελέχη της επιχείρησης . Είναι ζημιογόνο ένα κοστολογικό σύστημα να περιέχει κόστη που είναι άνευ σημασίας για τα διοικητικά στελέχη αφού ξοδεύεται χρόνος και χρήμα για τον υπολογισμό τους .

Τα διοικητικά στελέχη αρκετά συχνά μπαίνουν σε κάποια οικονομικά διλλήματα που έχουν σχέση με την παραγωγική διαδικασία , την εξυπηρέτηση των πελατών και γενικά με την λειτουργία ολόκληρης της οικονομικής μονάδας . Τα διλλήματα που πρέπει να απαντήσουν και οι αποφάσεις οι οποίες πρέπει να παρθούν είναι καθοριστικές για το μακροπρόθεσμο αλλά και το βραχυπρόθεσμο κέρδος της επιχείρησης . Άρα , για να μπορέσουν τα στελέχη να πάρουν ορθές αποφάσεις , πρέπει και τα κόστη να είναι σωστά υπολογισμένα .

Η κοστολόγηση εκτός από το κόστος ενός προϊόντος προσδιορίζει και το πόσο θα έπρεπε να έχει κοστίσει το συγκεκριμένο προϊόν .Αυτό μας υποδεικνύει αν υπάρχουν απώλειες και έτσι μπορούν να παρθούν μέτρα για να μετριαστούν ή και να αποφευχθούν οι απώλειες αυτές με αποτέλεσμα την πιο αποδοτική λειτουργία ολόκληρης της επιχείρησης ή ενός συγκεκριμένου τμήματος της .

Ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης εκτός από την πολύτιμη βοήθεια που παρέχει στη λήψη αποφάσεων , είναι απαραίτητο για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο μιας επιχείρησης . Με τον έλεγχο μπορεί η επιχείρηση να εξακριβώσει ότι η παραγωγή πραγματοποιείται με το ελάχιστο δυνατό κόστος σε σχέση με την

προγραμματισμένη ποσότητα του προϊόντος που παράγεται . Υπολογίζονται όλες οι πιθανές δαπάνες ή οι απώλειες με βάση τις πληροφορίες που αντλούνται από το κοστολογικό σύστημα . Όταν μια επιχείρηση βρίσκεται σε φάση ανόδου, που χαρακτηρίζεται από μαζικές πωλήσεις και αυξημένο κέρδος ίσως να μην ενδιαφέρεται να μετριάσει τις δαπάνες ή τις απώλειες . Σε περιόδους όμως ύφεσης και αυξημένου ανταγωνισμού επιβάλλεται να μπορεί να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες και να είναι σε θέση να λειτουργήσει και με το ελάχιστο κέρδος .

1.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Όπως και η Γενική Λογιστική ακολουθεί κάποιες βασικές αρχές , έτσι και η Διοικητική Λογιστική πρέπει να τηρεί κάποιες συγκεκριμένες , οι οποίες είναι οι εξής :

- i. Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν .Δηλαδή πρέπει να επιβαρύνει τους φορείς που είναι σχετικοί με αυτό και όχι φορείς που αφορούν αξία τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας .
- ii. Όλα τα κόστη ανεξάρτητα με το μέγεθος του θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη . Αυτήν είναι η σημαντικότερη αρχή γιατί είναι εύκολο να παραλειφθεί ένα μικρό κόστος και φαινομενικά άνευ σημασίας , όμως αν αυτό επαναληφθεί συνεχώς τότε αυτό αθροιστικά παύει να είναι μικρό .
- iii. Ένα έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολογική διαδικασία . Ο σκοπός της κοστολόγησης όπως έχουμε προαναφέρει είναι να βοηθά τα στελέχη να αποφασίσουν για την επιχείρηση δίνοντας πληροφορίες σχετικές με τα κόστη που έχουν σχέση με την λειτουργία της επιχείρησης .Ένα έκτακτο έξοδο όπως για παράδειγμα η ζημιά σε ένα μηχάνημα δεν έχει σχέση με την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και θα αλλοιώσει το πραγματικό κόστος παραγωγής .
- iv. Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει πότε να επιβαρύνει μια μελλοντική περίοδο . Τα μόνα κόστη που λαμβάνονται υπόψη αν ναι μόνα αυτά που έχουν σχέση με την περίοδο που εξετάζουμε .Αν συμπεριλάβουμε οποιαδήποτε δαπάνη που έχει πραγματοποιηθεί σε παρελθόντα χρόνο στον υπολογισμό του κόστους για την περίοδο που διέπουμε τότε θα πάρουμε λανθασμένες πληροφορίες σχετικά με την περίοδο αυτή .
- v. Μια δαπάνη πρέπει να καταλογίζεται αφού πρώτα έχει πραγματοποιηθεί.

1.4 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

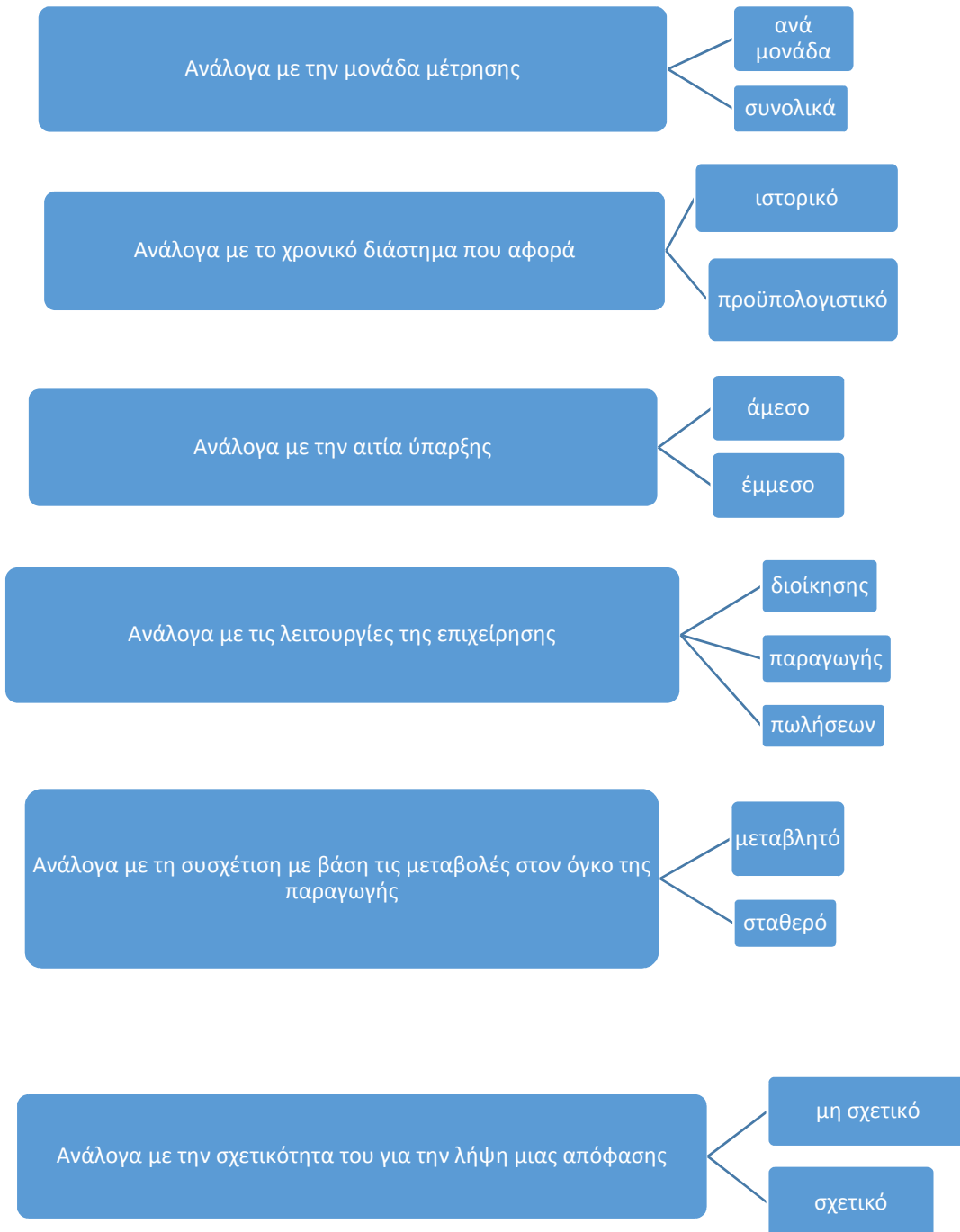
1.4.1 Ο ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κόστος είναι ένα αριθμητικό μέγεθος το οποίο αναφέρεται στα ποσά που διατέθηκαν για την αποκατάσταση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη αναγκών της κοινωνίας .

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους είναι τα εξής :

- Το κόστος αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού , περιλαμβάνει το σύνολο των επενδύσεων μιας επιχείρησης σε αγαθά και υπηρεσίες που έχουν αποκτηθεί με σκοπό την πώληση τους και την πραγματοποίηση εσόδων . Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα πάγια , τα χρεόγραφα και πάσης φύσεως αποθέματα εκτός από τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις . Τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού δεν αποτελούν κόστος . Αυτά είναι όλα τα είδη των απαιτήσεων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων και όλα τα ρευστά διαθέσιμα . Αυτά τα δυο στοιχεία που κυρίως δημιουργούνται από την δραστηριότητα των πωλήσεων συνιστούν την αγοραστική δύναμη μιας επιχείρησης που χρησιμοποιεί για να πραγματοποιήσει επενδύσεις με σκοπό το κέρδος .
- Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί ή διατεθεί σε τρίτους . Τη θέση του κόστους τότε στο ενεργητικό παίρνει η αγοραστική δύναμη που αποκτήθηκε από την πώληση του εκάστοτε αγαθού ή υπηρεσίας . Σαν αποτέλεσμα, ανάλογα με το μέγεθος του εσόδου που αποκτήθηκε από την πώληση , υπάρχει ανάλογη μεταβολή του ενεργητικού . Αν το έσοδο της πώλησης είναι μεγαλύτερο , ίσο ή μικρότερο από το κόστος του αγαθού ή της υπηρεσίας που πουλήθηκε τότε και το ενεργητικό αντίστοιχα θα είναι μεγαλύτερο , ίσο ή μικρότερο μετά την πώληση . Το κόστος επίσης εξαφανίζεται σε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής στοιχείου του ενεργητικού όπου είναι ενσωματωμένο .
- Το κόστος συνήθως αλλάζει μορφή σε μια επιχείρηση . Η ανάλωση των πρώτων υλών , οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού , το ηλεκτρικό , η φθορά των μηχανημάτων , των κτηριακών εγκαταστάσεων και του μηχανολογικού εξοπλισμού έχουν σαν αποτέλεσμα την παραγωγή προϊόντων . Τα νέα αυτά προϊόντα δεν αποτελούν κόστος σε μια επιχείρηση αλλά μετατροπή του υπάρχον κόστους από μια μορφή σε μια άλλη . Οπότε το ενεργητικό της επιχείρησης παραμένει το ίδιο . Τελικά να δημιουργηθεί νέο κόστος πρέπει να διαθέτει αγοραστική δύναμη για την αγορά νέων αγαθών .
- Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες .Μια τέτοια επένδυση αγοραστικής αποσκοπεί τις πωλήσεις των αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί . Σε κάποιες περιπτώσεις όμως μια επένδυση αποβλέπει να καλύψει κοινωνικές ανάγκες χωρίς την επιδίωξη κέρδους . Δηλαδή να διαθέτει μια επιχείρηση τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της σε τιμή χαμηλότερη του κόστους ή δωρεάν . Σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει τα αγαθά ή οι υπηρεσίες να τιμολογούνται στην πραγματική τους τιμή για να συγκρίνεται το έσοδο με το έξοδο του και να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα . Αυτό πρέπει να γίνεται για να μπορεί να ελεγχθεί η αποτελεσματικότητα και το κόστος των κοινωνικών πόρων που χρησιμοποιεί ο εκάστοτε κοινωνικός φορέας .

1.4.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ



1.5 ΤΟ ΕΞΟΔΟ

1.5.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΞΟΔΟΥ

Έξοδο ονομάζεται το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως ή της περιόδου .

Το έξοδο συνιστάται στοιχείο των αποτελεσμάτων . Προέρχεται από την μετατροπή που λαμβάνει το κόστος όταν εξαφανίζεται από την επιχείρηση . Για να μετατραπεί το κόστος από στοιχείο του ενεργητικού σε στοιχείο των αποτελεσμάτων πρέπει το αγαθό ή υπηρεσία που ενσωματωμένο να πωληθεί να καταστραφεί ή να μεταβιβαστεί σε τρίτους . Τότε το κόστος εξαφανίζεται και μετατρέπεται σε έξοδο που συσχετίζεται με το έσοδο από πού προήλθε από τις πωλήσεις και από την αφαίρεση των δυο προκύπτει το αποτέλεσμα . Άρα άλλος ένας ορισμός που μπορεί να δοθεί για το έξοδο είναι ο εξής : Έξοδο είναι το έπνευσαν κόστος που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως ή της περιόδου . Το κόστος εκπνέει όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί ή απολεσθεί .

1.5.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΞΟΔΟΥ

Τα έξοδα εμφανίζουν τα εξής χαρακτηριστικά :

- i. Το έξοδο προέρχεται από το κόστος .
- ii. Τα έξοδα που αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα μιας περιόδου για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της περιόδου αποτελούνται από το κόστος λειτουργιών , διοικήσεως , διαθέσεως , ερευνών-αναπτύξεως και χρηματοδοτήσεως .
- iii. Το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά την διάρκεια μιας περιόδου και είναι το ποσό το οποίο αφαιρείται από το έσοδο της περιόδου για υπολογιστεί το αποτέλεσμα .
- iv. Τα έξοδα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα μιας περιόδου , για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος της περιόδου αντιστοιχούν στο κόστος των πωλημένων προσ αυξημένο με τα άμεσα έξοδα διαθέσεως της περιόδου .

Τα έξοδα κάποιων λειτουργιών όπως της διαθέσεως και της διοικήσεως από τη στιγμή που δημιουργούνται επιβαρύνουν το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της περιόδου και όχι τα αποθέματα της απογραφής .Συνεπώς φαινομενικά δεν προ υπήρξαν ως κόστος λόγω της αυτόματης μετατροπής τους από κόστος σε έξοδο . Το γεγονός αυτό στηρίζεται στην συμβατική λογιστική αρχή συντηρητικότητας του ισολογισμού με βάση την οποία το χρηματοοικονομικό κόστος , το κόστος διοικητικής λειτουργίας και το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως δεν επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων της απογραφής αλλά αφαιρούνται εξ ολοκλήρου από το μικτό αποτέλεσμα .

Από το λειτουργικό κόστος μετατρέπεται σε έξοδο το τμήμα που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως ή της περιόδου το οποίο αποτελείται από :

- i. Το σύνολο του κόστους της διοικητικής λειτουργίας .
- ii. Το σύνολο του κόστους της λειτουργίας διαθέσεως .
- iii. Το σύνολο του κόστους της χρηματοοικονομικής λειτουργίας .
- iv. Το μέρος του κόστους της λειτουργίας παραγωγής που βρίσκεται ενσωματωμένο το κόστος των πωλημένων αγαθών .
- v. Το μέρος του κόστους λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δεν μετατρέπεται σε κόστος πάγιας μορφής .

1.6 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Ο ορισμός της δαπάνης περιλαμβάνει την έννοια του κόστους , όπου είναι η μέτρηση των οικονομικών πόρων που θυσιάστηκαν ή αυτών που θα θυσιαστούν στο μέλλον για να επιτευχθεί κάποιος αντικειμενικός στόχος . Και την έννοια του εξόδου , όπου είναι η ανάλωση περιουσιακών στοιχείων (το κόστος δηλαδή που έληξε) . Ένα ποσό αναγνωρίζεται σαν έξοδο όταν δαπανάται σε μια ορισμένη διαχειριστική περίοδο και πάντοτε σχετίζεται με τα έσοδα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου .

Σύμφωνα με φορολογικούς νόμους , οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης , είναι οι παρακάτω που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά :

1. Η δαπάνη να είναι παραγωγική , δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία , να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος , χωρίς να εξετάζεται αν κατά την χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος , π.χ. έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά , έξοδα ταξιδιού του επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκε γιατί κρίθηκαν ασύμφορες .
2. Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλαστή , δηλαδή διπλή καταχώρηση μιας δαπάνης δεν είναι κατά το ½ πραγματική ή η καταχώρηση στα βιβλία μιας δαπάνης που δεν πραγματοποιήθηκε , δεν είναι πραγματική στο σύνολο της .
3. Η δαπάνη να είναι βέβαιη , δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη . Δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη , να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη .
4. Η δαπάνη να συμβάλλει στην απόκτηση του φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο .
5. Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .
6. Η δαπάνη να έχει σαν σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι απόκτηση κεφαλαίου .
7. Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά .
8. Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου και άλλων νομοθετημάτων που κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία .

Επίσης , δεν επιτρέπεται η αναγνώριση μιας δαπάνης , κατά διασταλτική ερμηνεία ή σε ανάλογη εφαρμογή άλλων φορολογικών διατάξεων . Τέλος , η παραγωγικότητα μιας δαπάνης δεν αίρεται από το γεγονός ότι καταβλήθηκε για αθέμιτη αιτία π.χ. αμοιβή σε τρίτο για μη συμμετοχή σε μειοδοτικό διαγωνισμό , η φορολογούσα αρχή δεν έχει το δικαίωμα να ελέγξει την σκοπιμότητα του .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΕΣ (ABC)

- 2.1 Ορισμός και ιστορία της ABC
- 2.2 Στόχος της ABC
- 2.3 Ορισμός της δραστηριότητας και κατηγορίες δραστηριοτήτων
 - 2.3.1 Ορισμός της δραστηριότητας
 - 2.3.2 Κατηγορίες δραστηριοτήτων
- 2.4 Βασικές έννοιες – ορισμοί
- 2.5 Αρχές της Κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα
- 2.6 Πλεονεκτήματα ABC
- 2.7 Μειονεκτήματα ABC

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΕΣ (ABC)

2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΗΣ ABC

Τα κλασικά συστήματα κοστολόγησης σχεδιάστηκαν με σκοπό να γίνει γνωστό το κόστος πωληθέντων και μενόντων αγαθών καθώς και να είναι τέτοια η κοστολογική ανάπτυξη ώστε να επιτυγχάνεται η λογιστική κάλυψη της .Μετά από μισό αιώνα εφαρμογής των κλασικών συστημάτων κοστολόγησης αυξήθηκαν ριζικά οι ανάγκες παραγωγής και προώθησης πληροφοριών . Το αποτέλεσμα είναι η αδυναμία κάλυψη των αναγκών αυτών . Ο παγκόσμιος ανταγωνισμός και η αύξηση της τεχνολογίας δημιούργησαν την ανάγκη στις επιχειρήσεις να καλύψουν νέα συστήματα υπολογισμού και ανάδειξης πληροφοριών για την αύξηση της ανταγωνιστικότητας τους (Βενιέρη Κ. (1999)) .

Η κοστολόγηση ABC έχει πάρει την ονομασία της λόγω της εστίασης της στις δραστηριότητες που εκτελούνται κατά την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας .

Η ABC αναπτύχθηκε στον κατασκευαστικό τομέα της Αμερικής την περίοδο 1970 -1980.

Το Consortium For Advanced Management International (CAM -1) έπαιξε καθοριστικό ρόλο στην μελέτη και υλοποίηση των αρχών που έγιναν γνωστές ως κοστολόγηση .

Ο Robert S. Kaplan και ο Robin Cooper αντιλήφθηκαν τις καινούργιες αυτές ιδέες οι οποίες είχαν δημοσιευτεί σε κάποια άρθρα του Harvard Business Review από τις αρχές του 1988. Συνειδητοποιήσανε ότι η κοστολόγηση ABC θα έλυne πολλά από τα προβλήματα και θα καλύπτανε κενά της παραδοσιακής κοστολόγησης .

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούσαν να καθορίσουν με ακρίβεια το πραγματικό κόστος της παραγωγής και οδηγούσαν με αυτόν τον

τρόπο τα στελέχη να παίρνουν αποφάσεις πάνω σε ανακριβή στοιχεία . Η ABC αντιθέτως χρησιμοποιεί όλες τις δραστηριότητες , και το κόστος της καθεμιάς , που σχετίζονται με την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας . Σαν αποτέλεσμα , με αυτή τη μέθοδο κοστολόγησης , έχουμε τη δυνατότητα να εντοπίσουμε δραστηριότητες οι οποίες έχουν υψηλό κόστος . Ύστερα μπορούμε είτε να μειώσουμε το κόστος της δραστηριότητας ή των δραστηριοτήτων , και εξ αποτελέσματος το τελικό κόστος παραγωγής , είτε να το χρεώσουμε ποιο ακριβιά στην αγορά .

Η κοστολόγηση ABC αρχικά ορίστηκε το 1987 από τους Robert S.Kaplan και W . Bruns σε ένα από τα κεφάλαια του βιβλίου τους Accounting and Management : A Field Perspective. Αρχικά ασχολήθηκαν με την βαριά βιομηχανία όπου λόγω της αύξησης της τεχνολογίας και τις βελτιώσεις της παραγωγικής διαδικασίας μειώθηκε μεν το άμεσο κόστος των υλικών και της εργασίας αλλά αυξήθηκε το έμμεσο κόστος .

Ο Peter F.Drucker το 1999 στο βιβλίο του Management of the 21st Century λέει << Η παραδοσιακή κοστολόγηση εστιάζει στο κόστος του να κάνεις κάτι ενώ η ABC ελέγχει επιπλέον και το κόστος του να μην κάνεις τίποτα , όπως το να περιμένεις να παραλάβεις ένα ανταλλακτικό >> . Με άλλα λόγια η ABC κάνει την δουλειά που αδυνατεί να κάνει η παραδοσιακή κοστολόγηση , δηλαδή καταγράφει και αναλύει κόστη που δεν μπορούν να βρουν τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα .

2.2 ΣΤΟΧΟΣ ΤΗΣ ABC

Μια επιχείρηση με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων μπορεί να υπολογίζει τα στοιχεία κόστους προϊόντος , δραστηριοτήτων και υπηρεσιών . Αυτή η δυνατότητα μπορεί να βοηθήσει μια επιχείρηση στο να αποφασίσει να :

A) Να αναγνωρίσει και να τερματίσει τις επεξεργασίες παραγωγής ή υπηρεσιών που είναι αναποτελεσματικές και να τις αντικαταστήσει με τέτοιες που να οδηγούν σε μεγαλύτερη παραγωγή του ίδιου προϊόντος ή υπηρεσίας .

B) ή να αναγνωρίσει και να εξοντώσει τα προϊόντα και υπηρεσίες που έχουν χαμηλό κέρδος , και να χαμηλώσει τις τιμές σε αυτά που είναι υπερτιμημένα .

Σε μια επιχείρηση η ABC ορίζει τα κόστη των πόρων μέσω των δραστηριοτήτων στα προϊόντα και τις δραστηριότητες που παρέχονται στους πελάτες της . Η ABC γενικά είναι ένα εργαλείο που χρησιμοποιείται για να κατανοηθεί αναλυτικά το κόστος να σχεδιάσουμε βάσει αυτού μια κερδοφόρα παραγωγική διαδικασία . Σαν αποτέλεσμα χρησιμοποιείται ευρέως για την υποστήριξη στρατηγικών αποφάσεων (Wikipedia org) .

2.3 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

2.3.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Την δραστηριότητα στην οικονομία την ορίζουμε ως ένα συνδυασμό τεχνολογίας , ανθρώπινων πόρων , προμηθειών και του περιβάλλοντος τους , με στόχο την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας . Οι δραστηριότητες στο σύνολο τους απεικονίζουν τις ενέργειες μιας εταιρίας για να φτάσει στο τελικό αγαθό .

Πιο συγκεκριμένα το Cosnolium For Advanced Manufacturing 7 International (CAM7 I) ,ορίζει την δραστηριότητα ως εξής :

- Εργασία που πραγματοποιείται μέσα σε ένα οργανισμό .
- Αθροίσεις ενεργειών που πραγματοποιούνται σε ένα οργανισμό και είναι χρήσιμες για τους σκοπούς ανάλυσης της ABC .

Πιο ειδικά είναι οι αθροίσεις ενεργειών που απαιτούνται για να ικανοποιηθούν οι ανάγκες των πελατών .

2.3.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Οι δραστηριότητες σε κάθε επιχείρηση χωρίζονται σε 5 επίπεδα :

- A. Στο επίπεδο της παραγόμενης μονάδας (unit level)
- B. Στο επίπεδο της παρτίδας (batch level)
- Γ. Στο επίπεδο της υποστήριξης των προϊόντων (product level)
- Δ. Στο επίπεδο της υποστήριξης των πελατών (customer level)
- E. Στο επίπεδο της συντήρησης των εγκαταστάσεων (facility level)

A. Αναλυτικότερα , οι δραστηριότητες επιπέδου παραγόμενης μονάδας είναι αυτές που πραγματοποιούνται ξεχωριστά για κάθε προϊόντα ή υπηρεσία . Οπότε ο αριθμός τους είναι ανάλογος με την ποσότητα της παραγωγής και των πωλήσεων .

Β. Οι δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας πραγματοποιούνται ξεχωριστά για κάθε παρτίδα ή για την προετοιμασία της εργασίας που θα εκτελεστεί . Οι πόροι που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί μια τέτοια δραστηριότητα είναι ανεξάρτητα με την ποσότητα των τεμαχίων της παρτίδας .

Γ. Οι δραστηριότητες επιπέδου της υποστήριξης των προϊόντων έχουν να κάνουν με την ικανότητα της επιχείρησης να παράγει και να προωθεί τα προϊόντα της . Οι δραστηριότητες αυτές παίζουν σημαντικό ρόλο στο να φτάσουν τα προϊόντα από την παραγωγή στους πελάτες . Η ποσότητα των πόρων που χρησιμοποιούνται είναι ανεξάρτητη από τον όγκο της παραγωγής , των πωλήσεων και το μέγεθος των παρτίδων και των παραγγελιών .

Δ. Οι δραστηριότητες επιπέδου υποστήριξης των πελατών σχετίζονται με την ικανοποίηση των αναγκών του κάθε πελάτη ξεχωριστά . Στοχεύουν και απευθύνονται σε συγκεκριμένους πελάτες . Επίσης ο αριθμός τους και η ύπαρξη τους γενικότερα δε σχετίζεται με τον αριθμό των προϊόντων που παρέχονται . Η ύπαρξη τους στηρίζεται καθαρά στο αν θα συμμετέχει ο πελάτης .

Ε. Τέλος , οι δραστηριότητες επιπέδου συντήρησης των εγκαταστάσεων στοχεύουν στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και συντήρηση αυτής . Είναι ζωτικές για την ύπαρξη των υπόλοιπων τεσσάρων κατηγοριών όμως ακόμα και για την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης .

Ο ανωτέρω διαχωρισμός των δραστηριοτήτων είναι ενδεικτικός . Μια επιχείρηση μπορεί να κατηγοριοποιήσει τις δραστηριότητες της ανάλογα με τις ανάγκες της και με την ιεράρχηση την οποία θεωρεί κατάλληλη (Βενιέρη Κ. 1999) .

2.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ – ΟΡΙΣΜΟΙ

2.4.1 ΠΟΡΟΙ

Ως πόρος ορίζεται το οικονομικό στοιχείο που είναι απαραίτητο με την ανάλωση του ή την λειτουργία του για την δημιουργία και πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας . Οι πόροι είναι συντελεστές του σχηματιζόμενου κόστους. Για τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι οι αναλώσεις υλικών , οι αποσβέσεις και τα οργανικά έξοδα . Στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) πόρους αποτελούν όλα τα διαθέσιμα μέσα μια επιχείρηση που χρειάζονται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της . Μια ιδιότητα των πόρων είναι ότι τα χαρακτηριστικά τους μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου είτε γιατί ένας πόρος μετατρέπεται σε άλλον , είτε γιατί ένας πόρος μετατρέπεται σε κοστολογικό φορέα (π.χ. διαθέσιμα χρηματικά , πρώτες ύλες , μηχανήματα και εργασία) .

2.4.2 ΟΔΗΓΟΙ ΠΟΡΩΝ

Οι οδηγοί πόρων είναι συνδυαστικοί κρίκοι μεταξύ των πόρων και των δραστηριοτήτων . Επιμερίζουν το κόστος των πόρων και το κατανέμουν στις δραστηριότητες .Ο επιμερισμός του κόστους κάθε πόρου στις δραστηριότητες , γίνεται με βάση το έργο που πραγματοποιείται στις δραστηριότητες αυτές .

2.4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Αποτελεί κάθε στοιχείο του οποίου το κόστος επιθυμεί η επιχείρηση να μετρήσει .Τα κοστολογικά αντικείμενα περιλαμβάνουν τα προϊόντα , υπηρεσίες , τα διάφορα έργα που αναλαμβάνει η εταιρία .

2.4.4 ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

Συνιστά το χρηματικό ποσό η εκταμίευση του οποίου οφείλεται στους πόρους που αναλώνονται από τις δραστηριότητες .

2.4.5 ΚΕΝΤΡΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Τα κέντρα δραστηριοτήτων είναι επιμέρους ομάδες στις οποίες συγκεντρώνονται δραστηριότητες όταν ο αριθμός τους είναι πολύ μεγάλος . Τις διαχωρίζουμε και τις συγκεντρώνουμε σε διαφορετικά κέντρα δραστηριοτήτων ανάλογα με τα κοινά χαρακτηριστικά τους .

2.4.6 ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ως κέντρο κόστους ορίζεται μια πραγματική ή ιδεατή υποδιαίρεση της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης , μέσα στην οποία παράγεται έργο ομοιογενές και η οποία υποδιαίρεση γίνεται για σκοπούς λογιστικής ομαδοποίησης – συγκέντρωσης των δαπανών που γίνονται χάριν του τμήματος της δραστηριότητας αυτής , με παραπέρα σκοπό την κατανομή του κόστους στα έργα που παράγονται στο τμήμα .Το κέντρο κόστους ονομάζεται και δεξαμενή κόστους . Πιο απλά συγκεντρώνει τα επιμέρους στοιχεία του κόστους που εμφανίζουν παρεμφερή χαρακτηριστικά ((Ιγνατιάδης (1978)) .

2.4.7 ΟΔΗΓΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Είναι το μετρήσιμο αποτέλεσμα μιας δραστηριότητας . Το αποτέλεσμα αυτό θα οδηγήσει στον επιμερισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στα αντικείμενα του κόστους . Ένα παράδειγμα για οδηγό κόστους είναι ο αριθμός ακέραιων πελατών που συλλέχθηκαν για έναν πελάτη.

2.5 ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων χαρακτηρίζεται από πολλούς, πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Γι' αυτό τον λόγο θεωρείται από πολλούς οικονομολόγους αρκετά περίπλοκη μέθοδος κοστολόγησης. Στην πραγματικότητα όμως η ABC βασίζεται σε τρεις απλές αρχές οι οποίες είναι οι εξής:

1 η Αρχή : Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους. Ανεξάρτητα από το αν είναι σημαντική ή επαναλαμβανόμενη μια δραστηριότητα δεν γίνεται να πραγματοποιηθεί χωρίς να καταναλώνει πόρους.

2 η Αρχή : Κάθε δραστηριότητα πραγματοποιείται για την επίτευξη κάποιου σκοπού. Κάθε δραστηριότητα που πραγματοποιείται σε μια οικονομική μονάδα οφείλεται σε κάποια αιτία ή σκοπό και σχετίζεται άμεσα με τα αντικείμενα του κόστους. Για να επιτευχθεί όμως αυτή η άμεση συσχέτιση των δραστηριοτήτων με τα αντικείμενα κόστους χρειάζεται καλή οργάνωση. Σε επιχειρήσεις που δεν διαθέτουν τόσο καλή οργάνωση από τις δραστηριότητες δεν σχετίζονται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους. Συσχετίζονται με ένα τμήμα της εταιρίας, δηλαδή ένα κέντρο κόστους.

3 η Αρχή : Διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα ή / και κανάλια διανομής συνεπάγονται διαφορετικής έντασης εργασίας.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης επιμερίζουν τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα του κόστους χρησιμοποιώντας ως βάση επιμερισμού τον όγκο ή την αξία πωλήσεων, τις ώρες άμεσης εργασίας και τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Με αυτόν τον τρόπο, όμως δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε κάθε κόστος. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους με βάση αυτό που πραγματικά καταναλώθηκε για κάθε αντικείμενο.

Κάθε δραστηριότητα εκτελείται από ανθρώπους ή και μηχανήματα. Ακόμα και στην περίπτωση της αυτοματοποιημένης δραστηριότητας, η χρήση ανθρώπινων πόρων είναι απαραίτητη, για παράδειγμα, στην εγκατάσταση ή στην επίβλεψη του μηχανήματος.

Ορισμένοι πόροι καταναλώνονται απευθείας από τα αντικείμενα κόστους, (προϊόντα και πελάτες) χωρίς να μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με μια δραστηριότητα.

2.6 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ABC

Ο πρωταρχικός ρόλος των συστημάτων ABC είναι να παρέχουν πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος της γραμμής παραγωγής, ωστόσο, στην πραγματικότητα προσφέρουν πολύ περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στη διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως :

A. Να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά μονάδα προϊόντος και να βρει τρόπους να μειωθούν .

B. Να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία της εταιρίας σε σχέση με τις κλασικές μεθόδους της λογιστικής .

Γ. Να προσδιορίσει εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούργια προϊόντα και υπηρεσίες .

Δ. Να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών (in-house) ή είναι προτιμότερο να ανατεθούν σε εξωτερικούς συνεργάτες (outsourcing) .

Με άλλα λόγια , η μεθοδολογία ABC υποστηρίζει τρεις σημαντικές πτυχές που σχετίζονται με τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων μέσα στην εταιρία :

A. Την κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών .

B. Την διαφοροποίηση της γκάμας προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας είτε με την παρουσίαση και προώθηση νέων προϊόντων , είτε με την διακοπή παραγωγής μέρους αυτών .

Γ. Το σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών .

Η μεθοδολογία ABC δεν υποκαθιστά το λογιστικό σύστημα που ήδη χρησιμοποιείται και έχει παγωθεί σε μια επιχείρηση . Αντίθετα , λειτουργεί περισσότερο ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου ότι το οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσδιοριστεί με τις παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους είναι σωστό. Επισημαίνεται ότι η παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική δεν εξετάζεται σε μεγάλο βάθος τις αιτίες του κόστους , αλλά ενδιαφέρεται περισσότερο για το συγκεντρωτικό οικονομικό αποτέλεσμα . Στο πλαίσιο αυτό η μεθοδολογία ΚΒΔ λειτουργεί συμπληρωματικά εξασφαλίζοντας στα διοικητικά στελέχη το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων που θα τους οδηγήσουν σε ορθολογική λήψη αποφάσεων .

2.7 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ABC

Η μέθοδος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων που αποτελεί την εξέλιξη των παραδοσιακών μεθόδων , επιτυγχάνει την ορθότερη κατανομή των εξόδων , παρόλα αυτά όμως παρουσιάζει και τα εξής μειονεκτήματα :

Η εφαρμογή της μεθόδου αντί να οδηγήσει σε περιορισμό είναι δυνατό να αυξήσει την αυθαιρεσία στην κατανομή των Γ.Β.Ε ιδίως αυτών που αναφέρονται στο σύνολο του εργοστασίου ή της επιχείρησης . Το πρόβλημα μπορεί να οφείλεται σε σφάλματα είτε στη διαδικασία επιλογής διακριτών δραστηριοτήτων , είτε στην επιλογή συντελεστών κόστους που να αντανakλούν σωστά και επαρκώς την ανάλωση .

Ένα άλλο προβληματικό σημείο είναι η δυσκολία και το υψηλό κόστος συλλογής των σχετικών στοιχείων .Όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα και η ποικιλία των παραγόμενων προϊόντων στις σύγχρονες επιχειρήσεις , τόσο πιο υπερβολικός γίνεται ο αριθμός των προς διαχείριση στοιχείων οδηγώντας σε μια αρνητική σχέση κόστους – ωφέλειας . Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με τις παροχές που ενέχει η εφαρμογή της μεθόδου , αλλά και με την ανάγκη συνεκτίμησης ποιοτικών (και άρα όχι αντικειμενικών μεταβλητών , έχουν κάνει τις διοικήσεις των επιχειρήσεων να είναι επιφυλακτικές ως προς την υιοθέτηση της) (Γκίνογλου(2001)).

Σε ένα σύστημα ABC συναντιούνται και οι άλλοι περιορισμοί όπως το γεγονός ότι ο καθορισμός των δραστηριοτήτων και η εκτίμηση του κόστους των κέντρων δραστηριοτήτων είναι δύσκολη και δαπανηρή διαδικασία . Επίσης η αναγνώριση και ο υπολογισμός των οδηγών κόστους για την χρησιμοποίηση τους σε ένα κέντρο δραστηριοτήτων είναι και αυτή με τη σειρά της δύσκολη και δαπανηρή διαδικασία . Ένα σύστημα ABC απαιτεί την πραγματοποίηση παρά πολλών υπολογισμών για να γίνει ο καθορισμός του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών . Τέτοιοι υπολογισμοί είναι χρονοβόροι , πολύπλοκοι και δαπανηροί . Ένα άλλο σημείο που απαιτεί προσοχή είναι ότι ένα σύστημα ABC με πολλές δραστηριότητες προϋποθέτει και πολλά κέντρα δραστηριοτήτων . Το αποτέλεσμα είναι η λάθος αναγνώριση των κοστών διαφορετικών κέντρων κόστους και θα υπάρξουν ανακριβή αποτελέσματα . Επίσης όταν ο αριθμός των κέντρων κόστους είναι μεγάλος τότε είναι φυσικό ότι και τα λάθη στους υπολογισμούς του κόστους θα είναι εξίσου μεγάλα .Τέλος, καθώς η τεχνολογία αναπτύσσεται το σύστημα ABC χρειάζεται και αυτό μεταβολές για να συμβαδίζει με τα νέα δεδομένα . Το μέγεθος της απόδοσης των δραστηριοτήτων αλλάζει συχνά. Στην πράξη χρειάζεται καλή αντίληψη και ικανότητα από τα στελέχη για να υιοθετήσουν νέες ορολογίες και να χειριστούν ορθά αυτήν την διαδικασία κοστολόγησης (Rajasekaran V. (2010)) .

Η ABC εφαρμόζεται μεν αλλά με περιορισμούς προς το παρόν ειδικά στο χώρο των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών . Οι σημαντικότεροι λόγοι για αυτή την περιορισμένη εφαρμογή είναι ότι το μεγάλο μέρος του κόστους λειτουργίας μιας

τέτοιας επιχείρησης αναφέρεται στο σύνολο του οργανισμού και κατ' επέκταση δεν μπορεί να συνδεθεί με συγκεκριμένη δραστηριότητα , προϊόν ή πελάτη . Επίσης , οι περισσότερες από τις εντοπιζόμενες δραστηριότητες αφορούν διαδικασίες που γίνονται από ανθρώπους άρα δεν επαναλαμβάνονται με ίδιο ακριβώς τρόπο . (Γκίνογλου ,2001)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

- 3.1 Η έννοια του Οριακού κόστους
- 3.2 Η έννοια του Περιθωρίου συμμετοχής
- 3.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Οριακής κοστολόγησης
- 3.4 Η σημασία της Οριακής Κοστολόγησης στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων
- 3.5 Εφαρμογές της Οριακής κοστολόγησης

3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΡΙΑΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στην έννοια του οριακού κόστους περιλαμβάνονται μόνο οι συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής, ή όπως αλλιώς ονομάζεται το επίπεδο απασχόλησης της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό το οριακό κόστος ονομάζεται επίσης μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος. Το οριακό κόστος περιλαμβάνει το κόστος της ανάλωσης των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριακή κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των ημικατεργασμένων ή έτοιμων προϊόντων. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται κόστος περιόδου, δηλαδή κόστος που δεν οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος, άρα κόστος που δεν αποθεματοποιείται, αλλά αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου. Η οριακή κοστολόγηση βασίζεται στην διάρκεια του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η διάκριση αυτή, εφόσον είναι επιθυμητή πρέπει να υπάρχει όχι μόνο στο επίπεδο των εσωτερικών εκθέσεων αναφοράς που προετοιμάζονται για χρήση της διοίκησης της επιχείρησης, αλλά και στο επίπεδο των λογαριασμών που χρησιμοποιούνται στα πλαίσια της οριακής κοστολόγησης.

Η οριακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτερα στον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Η αύξηση της σημασίας της οριακής κοστολόγησης τα τελευταία χρόνια οφείλεται στο ότι, όταν χρησιμοποιείται οριακή κοστολόγηση, οι μεταβολές των κερδών σχετίζονται άμεσα με τις μεταβολές του όγκου των πωλήσεων. Ως εκ τούτου οι εκθέσεις που συντάσσονται με βάση το οριακό κόστος γίνονται πιο εύκολα κατανοητές από τους υπεύθυνους της διοίκησης, των πωλήσεων, του marketing και της παραγωγής της επιχείρησης.

Επίσης, η οριακή κοστολόγηση είναι πολύ χρήσιμη για την αξιολόγηση της απόδοσης είτε στελεχών είτε τμημάτων της επιχείρησης. Τέλος, η οριακή κοστολόγηση παρέχει έτοιμες πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στον προσδιορισμό του σημείου εξίσωσης μεταξύ συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους λειτουργίας της επιχείρησης ή στην ανάλυση της σχέσης κόστους – όγκου – κέρδους.

3.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ

Εάν από την τιμή πώλησεως μιας μονάδας προϊόντος αφαιρείται το οριακό κόστος παραγωγής της, το υπόλοιπο ονομάζεται περιθώριο συμμετοχής ή περιθώριο συμβολής :

$\text{Τιμή Πώλησης} - \text{Οριακό Κόστος} = \text{Περιθώριο Συμμετοχής}$
--

Πολλές φορές η έννοια του οριακού κόστους διευρύνεται και περιλαμβάνει το συνολικό μεταβλητό κόστος της λειτουργίας της επιχείρησης δηλαδή το μεταβλητό κόστος παραγωγής, το μεταβλητό κόστος πωλήσεων κλπ. Στην περίπτωση αυτή τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα ομαδοποιούνται μαζί με τα υπόλοιπα σταθερά έξοδα των λειτουργιών των πωλήσεων ή της διοίκησης, κλπ, της επιχείρησης και διαμορφώνεται έτσι το συνολικό σταθερό κόστος της λειτουργίας της. Εάν από το σύνολο των περιθωρίων συμμετοχής όλων των μονάδων προϊόντος που πωλεί επιχείρηση αφαιρεθεί το συνολικό σταθερό κόστος λειτουργίας της θα προκύψει το αποτέλεσμα από τη δραστηριότητα της, για μια χρονική περίοδο:

$$\text{ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ} - \text{ΣΥΝΟΛΟ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (Κέρδος ή Ζημία)}$$

3.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα πλεονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης είναι τα εξής:

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

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

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

Όπως φαίνεται από την πιο πάνω σύγκριση των δυο τεχνικών κοστολόγησης υπάρχουν πλεονεκτήματα που συνηγορούν υπέρ της χρησιμοποίησης της μιας ή της άλλης, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθούν οι κοστολογικές πληροφορίες. Τα κοστολογικά δεδομένα μπορούν να τηρούνται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται παράλληλα και οι δυο τεχνικές. Οι διαφορές τους και η ανάγκη προσαρμογής μεταξύ τους αφορούν τις αξίες της αποτίμησης των αποθεμάτων, του κόστους των παραχθέντων και του κόστους των πωληθέντων.

3.4 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Η οριακή κοστολόγηση βοηθά τα μέγιστα στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων βραχυχρόνιου ορίζοντα με την διάκριση των δαπανών της επιχείρησης σε μεταβλητές και σταθερές στις οποίες προβαίνει, όπως ήδη έχει αναφερθεί. Και τούτο γιατί ο διαχωρισμός αυτός της επιτρέπει τον προσδιορισμό του Περιθωρίου Συνεισφοράς.

Ως Περιθώριο Συνεισφοράς (Π. Σ.) ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης ενός προϊόντος και του μεταβλητού κόστους που σχετίζεται με την παραγωγή και πώληση του προϊόντος αυτού. Ονομάζεται έτσι γιατί δηλώνει το ποσό ή ποσοστό κατά το οποίο συμμετέχει στην κάλυψη των σταθερών εξόδων της επιχείρησης και κατ' επέκταση στη διαμόρφωση του κέρδους ανά μονάδα ή αξία πώλησης του προϊόντος.

Το Π.Σ. χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό μιας σειράς άλλων μεταβλητών, η γνώση των οποίων έχει μεγάλη σημασία για τους διοικούντες την επιχείρηση. Κατά πρώτο, το Π.Σ. βοηθάει στον προσδιορισμό του Ουδέτερου (ή Νεκρού) Σημείου Κύκλου Εργασιών (Ο.Σ.Κ.Ε). Δηλαδή στον προσδιορισμό του σημείου εκείνου του όγκου πωλήσεων όπου τα έσοδα από τις πωλήσεις ισούνται με τα συνολικά κόστη της επιχείρησης και άρα το αποτέλεσμα εργασιών είναι μηδενικό. Η γνώση του Ο.Σ.Κ.Ε είναι πρωταρχικής σημασίας για κάθε επιχείρηση αφού κάθε μονάδα πωλούμενου προϊόντος πάνω / κάτω από το Ο.Σ.Κ.Ε. συνεισφέρει θετικά / αρνητικά στο αποτέλεσμα εργασίας κατά το ποσό του Π. Σ.

Το Π.Σ. βοηθάει επίσης στον προσδιορισμό του Περιθωρίου Ασφαλείας Πωλήσεων και του Βαθμού Λειτουργικής Μόχλευσης της επιχείρησης, η σπουδαιότητα των οποίων είναι γνωστή.

3.5 ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στην προηγούμενη ενότητα μεταξύ των πλεονεκτημάτων της οριακής κοστολόγησης αναφέρθηκε ότι προσφέρει καλύτερη εσωτερική πληροφόρηση για τη λήψη επιχειρηματικών και διοικητικών αποφάσεων.

Τα προβλήματα, η λύση των οποίων είναι ασφαλέστερη όταν στηρίζεται στην οριακή κοστολόγηση είναι κυρίως εκείνα που αναφέρονται σε αλλαγή της παραγόμενης ποσότητας. Αυτό συμβαίνει επειδή, όπως έχει ήδη αναφερθεί, το κόστος είναι σταθερό στο σύνολο του αλλά μεταβλητό ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Ως εκ τούτου κάθε φορά που υπάρχει θέμα λήψης απόφασης σχετικά με μεταβολές στην παραγόμενη ποσότητα αυτό έχει ως συνέπεια τη μεταβολή του ανά μονάδα σταθερού κόστους. Κατά συνέπεια η απομόνωση του σταθερού κόστους και η θεώρηση του ως κόστος περιόδου διευκολύνει τη λήψη τέτοιου είδους αποφάσεων.

Οι περισσότεροι συχνά εμφανιζόμενες περιπτώσεις της κατηγορίας αυτής είναι οι εξής:

- Προσδιορισμός του σημείου εξίσωσης συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους.
- Απόφαση για αποδοχή μιας ειδικής παραγγελίας.
- Απόφαση για τη συνέχιση της παραγωγής ή την κατάργηση ενός προϊόντος.
- Προσδιορισμός της συσχέτισης κόστους – όγκου – κέρδους.
- Επιλογή μεταξύ ιδιοπαραγωγής και αγοράς από εξωτερικό προμηθευτή.
- Βέλτιστη χρήση παραγωγικών συντελεστών που βρίσκονται σε στενότητα.
- Χορήγηση εκπτώσεων.
- Επιλογή μεταξύ διαφορετικών παραγωγικών διαδικασιών.
- Προσδιορισμός της επίπτωσης στο οικονομικό αποτέλεσμα από μια μεταβολή στο επίπεδο δραστηριότητας.

Στην συνέχεια θα αναλύσουμε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΜΙΑΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ

Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων πολλές φορές αντιμετωπίζουν το ερώτημα της αποδοχής μιας παραγγελίας σε τιμές κατώτερες από εκείνες στις οποίες πωλούν συνήθως τα προϊόντα τους. Οι παραγγελίες αυτές, στα πλαίσια της παρούσας ανάλυσης, ονομάζονται ειδικές. Η αποδοχή των παραγγελιών αυτών μπορεί να αυξήσει βραχυχρονίως τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης εφόσον τα επιπλέον έσοδα που δημιουργούνται είναι μεγαλύτερα από το επί πλέον κόστος που δημιουργείται. Συνήθως ως επί πλέον κόστος λαμβάνεται μόνο το μεταβλητό κόστος με τη λογική ότι το σταθερό κόστος βραχυχρονίως δεν επηρεάζεται από την αποδοχή ή όχι της ειδικής παραγγελίας. Εάν όμως το σταθερό κόστος επηρεάζεται από την ειδική παραγγελία τότε η μεταβολή του θα πρέπει να ληφθεί υπόψη στην απόφαση για την αποδοχή ή όχι της ειδικής παραγγελίας.

Γενικώς, για να γίνει αποδεκτή μια ειδική παραγγελία θα πρέπει:

- i. Οι πόροι που θα χρησιμοποιηθούν για την εκτέλεσή της να μην χρησιμοποιούνται και να μην έχουν ευκαιρία για άλλη πιο κερδοφόρα εναλλακτική χρήση.
- ii. Τα επιπλέον έσοδα από την παραγγελία αυτή να είναι μεγαλύτερα από το συνολικό επιπλέον κόστος που απαιτείται για την εκτέλεσή της.
- iii. Να μην εμποδίζεται ή διαταράσσεται η κανονική αγορά για τα προϊόντα της επιχείρησης.

Το τελευταίο από τα παραπάνω σημεία είναι σημαντικό διότι η αποδοχή ειδικών παραγγελιών μπορεί να οδηγήσει σε απώλεια των κανονικών πελατών της επιχείρησης ή να δημιουργήσει την εντύπωση ότι η επιχείρηση μπορεί να πωλεί σε μειωμένες τιμές άρα όλοι οι πελάτες να ζητούν εκπτώσεις.

ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΤΑΞΥ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΑΓΟΡΑΣ ΑΠΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ

Όταν σε μια επιχείρηση τα υπάρχοντα μηχανήματα, εγκαταστάσεις, χώρος ή ακόμη και εργατικό δυναμικό δεν απασχολούνται πλήρως, η διοίκησή της αντιμετωπίζει το ερώτημα της χρησιμοποίησης της αργούσας δυναμικότητας για την ιδιοπαραγωγή εξαρτημάτων ή άλλων ειδών τα οποία αγοράζει από εξωτερικούς προμηθευτές.

Σημαντικό ρόλο σε μια τέτοια απόφαση δεν παίζει μόνο το οικονομικό όφελος που μπορεί να έχει η επιχείρηση στην περίπτωση που το αυξητικό κόστος ιδιοπαραγωγής είναι χαμηλότερο από το κόστος προμήθειας, αλλά και άλλοι ποιοτικοί παράγοντες. Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η μείωση της εξάρτησης από τους εξωτερικούς προμηθευτές ως προς το χρόνο της παράδοσης των προμηθειών, διότι σε περίπτωση καθυστερήσεων μπορεί να επηρεασθεί η παραγωγική διαδικασία της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και η δυνατότητα εξασφάλισης καλύτερης ποιότητας προϊόντων από εκείνης των προμηθευτών.

Τα κόστη που είναι σχετικά με την αγορά από εξωτερικό προμηθευτή είναι το κόστος της αγοράς καθώς και οποιαδήποτε άλλη δαπάνη πρέπει να υποστεί η επιχείρηση μέχρι να έλθουν τα προμηθευόμενα είδη στο τόπο όπου θα χρησιμοποιηθούν τέτοιες δαπάνες αφορούν τον ποιοτικό έλεγχο και τα τυχόν ασφάλιστρα μεταφοράς.

Τα κόστη που είναι σχετικά με την ιδιοπαραγωγή, π.χ., ενός εξαρτήματος συμπεριλαμβάνουν το αυξητικό μεταβλητό κόστος (πρώτες ύλες, άμεσα εργατικά και μεταβλητά γ.β.ε) και το συνολικό κόστος (σταθερό και μεταβλητό) οποιασδήποτε συμπληρωματικής επένδυσης σε μηχανήματα ή εξειδικευμένο προσωπικό απαιτηθεί σχετικά με την ιδιοπαραγωγή του εξαρτήματος. Τα σταθερά γ.β.ε, εφόσον δε μεταβληθούν στο σύνολο τους δεν είναι σχετικά με την απόφαση της ιδιοπαραγωγής, επειδή θα συνεχίσουν να υπάρχουν ούτως ή άλλως.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ ΕΞΙΣΩΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

Το σημείο εξίσωσης των συνολικών εσόδων και του συνολικού κόστους από τη λειτουργία της επιχείρησης μας δείχνει το επίπεδο δραστηριότητας, το οποίο πρέπει να αναπτύξει η επιχείρηση ώστε να αρχίσει να έχει κέρδη. Στο σημείο αυτό δεν υπάρχει οικονομικό αποτέλεσμα, δηλαδή ούτε κέρδος ούτε ζημιά. Ο προσδιορισμός του σημείου αυτού είναι σημαντικός διότι υποδεικνύει στη διοίκηση της επιχείρησης πολλές παγίδες που μπορεί να εμπεριέχονται στις αποφάσεις της. Π.χ., μια επιχείρηση μπορεί να σκέπτεται να αυξήσει την παραγωγική της δυναμικότητα. Αποφάσεις αυτού του είδους συνεπάγονται τη δημιουργία σημαντικού σταθερού κόστους. Όμως

η αναμενόμενη αύξηση των πωλήσεων δικαιολογεί τις δαπάνες αυτές; Ο προσδιορισμός του σημείου εξίσωσης συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους βοηθά στη λήψη σωστότερων αποφάσεων αυτού του είδους.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΣΥΣΧΕΤΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΟΓΚΟΥ – ΚΕΡΔΟΥΣ

Το σημείο εξίσωσης που εξετάστηκε στην προηγούμενη υποενότητα προσδιορίζει το επίπεδο πωλήσεων σε μονάδες ή σε αξία στο οποίο τα συνολικά έσοδα ισούνται με το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης και το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) ισούται με το μηδέν. Το σημείο αυτό πολλές φορές ονομάζεται νεκρό σημείο. Η ανάλυση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του σημείου εξίσωσης μπορεί να επεκταθεί και να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό της συσχέτισης μεταξύ κόστους λειτουργίας, όγκου πωλήσεων και κέρδους. Η ανάλυση αυτή είναι χρήσιμη διότι η διοίκηση μιας επιχείρησης συχνά ενδιαφέρεται για το κέρδος που θα υπάρξει σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο πωλήσεων ή αντιστρόφως το επίπεδο πωλήσεων που θα εξασφαλίσει ένα επιθυμητό κέρδος.

Η ανάλυση της συσχέτισης κόστους - όγκου - κέρδους σε οποιοδήποτε επίπεδο πωλήσεων βασίζεται στην εξίσωση:

Κέρδος = Συνολικά Έσοδα - Συνολικό Μεταβλητό Κόστος – Συνολικό Σταθερό Κόστος

Εάν χρησιμοποιηθούν οι συμβολισμοί:

P = τιμή πώλησης ανά μονάδα, VC = μεταβλητό κόστος ανά μονάδα, FC = συνολικό σταθερό κόστος περιόδου, Q= ποσότητα παραγομένων και πωλουμένων μονάδων και θεωρηθεί ότι το κέρδος δεν είναι το απολογιστικό κέρδος μιας παρελθούσας περιόδου αλλά το επιθυμητό κέρδος μιας μελλοντικής περιόδου, η προηγούμενη εξίσωση παίρνει τη μορφή: **Επιθυμητό Κέρδος = (P x Q) – (VC x Q) – FC** .

Εάν η παραπάνω εξίσωση λυθεί ως προς Q θα προκύψει το ύψος των πωλήσεων σε μονάδες όπου η επιχείρηση επιτυγχάνει το επιθυμητό κέρδος. Όπως το σημείο εξίσωσης συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους έτσι και η συσχέτιση κόστους - όγκου - κέρδους μπορεί, εκτός από μονάδες, να εκφραστεί και σε αξίες.

Για το σκοπό αυτό στην εξίσωση του επιθυμητού κέρδους γίνονται οι εξής μετασχηματισμοί:

Επιθυμητό Κέρδος = (P x Q) – (VC x Q) – FC

α) Το γινόμενο (P x Q) είναι η αξία των συνολικών πωλήσεων και έστω ότι συμβολίζεται με V.

β) Το γινόμενο ($VC \times Q$) είναι το συνολικό μεταβλητό κόστος και μπορεί να εκφραστεί ως ($PVC \times V$), όπου PVC = ανά μονάδα μεταβλητό κόστος ως ποσοστό της τιμής πώλησης ανά μονάδα.

Με βάση τα παραπάνω, η εξίσωση επιθυμητού κέρδους εκφράζεται ως εξής:

$$\text{Επιθυμητό Κέρδος} = V - (PVC \times V) - FC \Rightarrow$$

$$\Rightarrow \text{Επιθυμητό Κέρδος} + FC = V - (PVC \times V) \Rightarrow$$

$$\Rightarrow \text{Επιθυμητό Κέρδος} + FC = V(1 - PVC) \Rightarrow$$

$$V = (\text{Επιθυμητό Κέρδος} + \text{Συνολικό Σταθερό Κόστος}) / (1 - PVC)$$

Ο παρανομαστής του παραπάνω κλάσματος ($1 - PVC$) είναι το ανά μονάδα ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής.

Άρα:

Αξία Πωλήσεων όπου Επιτυγχάνεται το Επιθυμητό Κέρδος = (Επιθυμητό Κέρδος + Συνολικό Σταθερό Κόστος) / (% Περιθώριο Συμμετοχής X)

ΒΕΛΤΙΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΤΕΝΟΤΗΤΑ

Οι επιχειρήσεις που παράγουν περισσότερα του ενός προϊόντα για τα οποία χρησιμοποιούνται οι ίδιες πρώτες ύλες αντιμετωπίζουν πολλές φορές το δίλημμα ποια προϊόντα να παράγουν όταν κάποια πρώτη ύλη βρίσκεται σε στενότητα προσφοράς ή ανεπάρκεια.

Η στενότητα προσφοράς παραγωγικών συντελεστών δεν περιορίζεται μόνο στις πρώτες ύλες ούτε μόνο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Είναι ένα πρόβλημα που μπορεί να αντιμετωπίσει οποιαδήποτε εμπορική επιχείρηση ή επιχείρηση προσφοράς υπηρεσιών αναφορικά με οποιονδήποτε παραγωγικό συντελεστή όπως είναι ο χώρος, οι περιορισμένες ώρες λειτουργίας μηχανημάτων ή ανθρώπων, η ανυπαρξία έμπειρου προσωπικού, κ.λπ.

Η στενότητα προσφοράς μπορεί να υπάρχει για περισσότερους από έναν παραγωγικούς συντελεστές συγχρόνως. Η επίλυση του προβλήματος στην περίπτωση αυτή απαιτεί τη χρησιμοποίηση τεχνικών που είναι γνωστές με την ονομασία γραμμικός προγραμματισμός.

Όταν υπάρχει στενότητα προσφοράς για ένα μόνο παραγωγικό συντελεστή τότε το πρόβλημα απλοποιείται σημαντικά και μπορεί να επιλυθεί με τη βοήθεια της οριακής κοστολόγησης.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Η΄ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΕΝΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Η παραγωγή ενός προϊόντος θα πρέπει να σταματήσει όταν η μείωση του κόστους από την κατάργησή του είναι μεγαλύτερη από τα έσοδα τα οποία θα σταματήσουν να υπάρχουν. Στην απόφαση για την κατάργηση ενός προϊόντος θα πρέπει να συνεξετασθούν τα διαφορεικά έσοδα και κόστη που μπορεί να προκύψουν από την τυχόν διαφορετική χρησιμοποίηση των πόρων που απελευθερώνονται λόγω της κατάργησης αυτής.

Η προσέγγιση αυτή είναι καθαρά ποσοτική και δεν λαμβάνει υπόψη ποιοτικούς παράγοντες που τυχόν πρέπει να συνεξετασθούν όπως η ιστορικότητα του καταργούμενου προϊόντος ή η συμπληρωματικότητα του με τα υπόλοιπα προϊόντα της επιχείρησης. Σε πολλές περιπτώσεις οι ποιοτικοί αυτοί παράγοντες έχουν μεγαλύτερη σημασία από τους ποσοτικούς.

Οι αποφάσεις οι σχετικές με τη συνέχιση ή όχι της παραγωγής ενός προϊόντος καθώς και εκείνες που έχουν σχέση με την αναδιάρθρωση της σύνθεσης του μίγματος των παραγομένων και πωλουμένων προϊόντων έχουν επίπτωση επί του σημείου εξίσωσης συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΠΤΩΣΗΣ ΣΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΜΙΑ ΜΕΤΑΒΑΒΟΛΗ ΣΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η επίπτωση (αυξητική ή μειωτική μεταβολή) που έχει στο οικονομικό αποτέλεσμα μιας επιχείρησης μια μεταβολή στο επίπεδο δραστηριότητάς της (εκφρασμένη σε ποσότητα ή σε αξία) μπορεί να προσδιορισθεί άμεσα με τη βοήθεια του ποσοστιαίου περιθωρίου συμμετοχής, χωρίς την ανάγκη σύνταξης Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΤΑΞΥ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ

Ένα άλλο πρόβλημα που συχνά αντιμετωπίζει η διοίκηση μιας επιχείρησης είναι η επιλογή μεταξύ εναλλακτικών παραγωγικών διαδικασιών οι οποίες έχουν διαφορετικά σταθερά και μεταβλητά κόστη. Τα εργαλεία που έχουν αναπτυχθεί στο παρόν Κεφάλαιο μπορούν να χρησιμοποιηθούν και στην περίπτωση λήψης τέτοιου είδους αποφάσεων.

ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ

Μια άλλη περίπτωση όπου η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής είναι χρήσιμη, ιδιαίτερα για τους πωλητές της επιχείρησης, είναι όταν πελάτες ζητούν εκπτώσεις οι οποίες με βάση το πλήρες κόστος δεν δικαιολογούνται, μπορούν όμως να δοθούν σε έκτακτες περιπτώσεις, εφόσον καλύπτεται το μεταβλητό κόστος των πωλουμένων προϊόντων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ - ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

- 4.1 Ορισμός και Κύρια χαρακτηριστικά παραδοσιακής – απορροφητικής κοστολόγησης
- 4.2 Μέθοδοι Παραδοσιακής Κοστολόγησης
- 4.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Παραδοσιακής Κοστολόγησης
- 4.4 Περιορισμοί των συστημάτων της Παραδοσιακής Κοστολόγησης

4.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη όλα τα κόστη παραγωγής, συμπεριλαμβανομένων:

- Των α' υλών
- Της άμεσης εργασίας και
- Των ΓΒΕ (μεταβλητών και σταθερών)

Τα κύρια χαρακτηριστικά της παραδοσιακής κοστολόγησης είναι τα εξής:

1. Διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους.
 - 1.1 Πρώτη κατάταξη των δαπανών (κόστη – έξοδα), κατά λειτουργία ή κέντρα κόστους ή τμήμα.
 - 1.2 Δεύτερη κατάταξη των δαπανών, κόστος ή έξοδο κατ' είδος.
2. Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το κόστος της παραγωγής.

4.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. **Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής:**
χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις όπου παράγονται πολλά και διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα ή υπηρεσίες σε κάθε περίοδο και το κόστος του καθενός θα διαφέρει από τα άλλα προϊόντα.
2. **Κοστολόγηση λειτουργιών:**
πρόκειται για ένα υβριδικό σύστημα των δυο πρώτων και χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις όπου τα προϊόντα έχουν κάποια κοινά χαρακτηριστικά αλλά ταυτόχρονα και κάποιες σημαντικές διαφορές μεταξύ τους.
3. **Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής:**
χρησιμοποιείται ευρέως σε βιομηχανίες που παράγουν κατά κύριο λόγο ομοιογενή προϊόντα σε συνεχή βάση καθώς προϋποθέτει τυποποιημένη μαζική παραγωγή.

4.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

1. Η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνει η πλήρης κοστολόγηση.
2. Τα συστήματα πλήρης κοστολόγησης είναι αυτόνομα από τις λειτουργικές διαδικασίες της επιχείρησης.

ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

1. Χρήση βάσεων καταμερισμού κόστους που σχετίζονται με τον όγκο της παραγωγής.
2. Χρήση των ωρών άμεσης εργασίας ως βάση καταμερισμού του κόστους.
3. Δημιουργία «μεγάλων» δεξαμενών κόστους που περιλαμβάνουν κόστη τα οποία δεν μπορούν να καταμεριστούν σωστά .
4. Χειρισμός του κόστους marketing και διανομής ως κόστος περιόδου και όχι ως κόστος προϊόντος.

4.4 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα κοστολογικά συστήματα έχουν την καταγωγή τους στην αρχή της βιομηχανικής εποχής. Από τον καιρό όμως που έλαβε χώρα ο σχεδιασμός τους έχουν σημειωθεί αναμφίβολα σημαντικές αλλαγές στο βιομηχανικό περιβάλλον. Αν το κοστολογικό σύστημα αδυνατεί να παρακολουθήσει αυτές τις αλλαγές, οι πληροφορίες που παρέχει θα οδηγήσουν την διοίκηση της επιχείρησης σε λανθασμένες αποφάσεις.

Σε όλα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το κόστος των τμημάτων, των λειτουργιών και των παραγόμενων ή πωλούμενων προϊόντων και υπηρεσιών σχηματίζεται από τρία στοιχεία, τα εξής:

- i. Άμεσα υλικά
- ii. Άμεση εργασία
- iii. Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Τα δυο πρώτα από τα τρία ανωτέρω στοιχεία προσδιορίζονται με απόλυτη ακρίβεια, κατά τμήμα, λειτουργία, προϊόν ή υπηρεσία δεδομένου ότι πραγματοποιούνται αποκλειστικά για το καθένα από αυτά, όπου και ενσωματώνονται άμεσα και εξ' ολοκλήρου, χωρίς οποιαδήποτε κατανομή.

Το τρίτο στοιχείο, δηλαδή τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, περιλαμβάνει έμμεσες δαπάνες, δηλαδή δαπάνες οι οποίες δεν εξατομικούνται απευθείας στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, όπως συμβαίνει με το κόστος των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας. Τέτοιες δαπάνες περιλαμβάνουν έμμεσα υλικά, έμμεση εργασία, αμοιβές υπηρεσιών τρίτων, παροχές τρίτων (όπως ρεύμα, νερό, ενοίκια, συντηρήσεις, ασφάλιστρα κλπ) φόρους και τέλη, μεταφορικά έξοδα ταξιδιών, γραφική ύλη, αποσβέσεις πάγιου εξοπλισμού, κλπ.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης σχεδιάστηκαν τότε και ήταν επαρκή για δυο κυρίως λόγους:

- Ο προσδιορισμός του έμμεσου κόστους ήταν ακριβέστερος από ότι του άμεσου.
- Το ποσοστό του άμεσου κόστους παραγωγής στο συνολικό κόστος παραγωγής ήταν μεγαλύτερο από του έμμεσου κόστους.

Ωστόσο ο έντονος ανταγωνισμός που υπάρχει σήμερα στην αγορά κάνει τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης να είναι ανεπαρκή ώστε να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις των σύγχρονων εταιριών. Έτσι τα συστήματα κοστολόγησης ξεκίνησαν να εξελίσσονται ώστε να εξυπηρετούν καλύτερα τις εταιρείες. Στόχος των νέων κοστολογικών συστημάτων είναι να δίνουν πιο άμεσα πληροφορίες στα

διοικητικά και διευθυντικά στελέχη ώστε να μπορούν και αυτοί άμεσα να αντεπεξέλθουν στις προσδοκίες των πελατών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ

- 5.1 Σύγκριση της ABC από την Παραδοσιακή Κοστολόγηση
- 5.2 Σύγκριση Οριακής και Απορροφητικής κοστολόγησης
- 5.3 Σύγκριση της Πλήρους Κοστολόγησης με Κοστολόγηση ABC

5.1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ABC ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Το κοστολογικό σύστημα ABC διαθέτει σημαντικά πλεονεκτήματα σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης . Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης επικεντρώνεται στη μέτρηση δεικτών όπως ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή ο αριθμός λειτουργίας των μηχανημάτων και χρησιμοποιεί ένα προκαθορισμένο ποσοστό κόστους ανά μονάδα για να εκχωρήσει τα γενικά έξοδα (όπως ο σχεδιασμός προϊόντων και διοικητικών δαπανών) και για να αξιολογήσει τις επιδόσεις (Kaplan , RS και Cooper , R (1998)) .

Αυτό δεν σημαίνει ότι αυτές οι πληροφορίες δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν , αλλά ότι :

A. Δεν μετρούν άμεσα την ποιότητα και τον χρόνο που απαιτείται για να ολοκληρωθεί μια δραστηριότητα .

B. Δεν αναφέρονται σε επίπεδο δραστηριότητας αλλά ταξινομούν τα κόστη είτε ανά ομάδες λογαριασμών είτε ανά λειτουργία της επιχείρησης , με αποτέλεσμα να είναι πολύ γενικές και να μην επιτρέπουν τον προσδιορισμό της αξίας που λαμβάνουν οι πελάτες από κάθε μια δραστηριότητα.

Γ. Αφορούν κατά βάση παρελθόντα στοιχεία , πράγμα που περιορίζει την αποτελεσματικότητα τυχόν διορθωτικών ενεργειών , δεδομένου ότι είναι αρκετά δύσκολη η μεταβολή μιας κατάστασης που έχει ήδη αποκρυσταλλωθεί . Κατά αυτόν τον τρόπο το πρότυπο κοστολόγησης οδηγεί σε μια άμεση σχέση μεταξύ γενικής κατανάλωσης πόρων από κάθε μονάδα , η οποία έχει αποδειχθεί ότι δεν είναι ρεαλιστική . (Plowman B.(1998))

Επιπλέον οι συνήθεις μέθοδοι κοστολόγησης δεν παρέχουν ακριβείς πληροφορίες για το κόστος κάθε είδους προϊόντος . Το πρόβλημα έγκειται στη μεθοδολογία που ακολουθούν , και πιο συγκεκριμένα στην υπόθεση πάνω στην οποία βασίζονται , δηλαδή ότι το προϊόν είναι υπεύθυνο για τη δημιουργία κόστους .

Φυσικά , αυτή η υπόθεση ισχύει για το άμεσο κόστος το οποίο μπορεί να συσχετιστεί απευθείας με κάθε παραγόμενη μονάδα προϊόντος .Αυτό , όμως δεν εφαρμόζεται και με τις δραστηριότητες που δεν έχουν άμεση σχέση με τις παραγόμενες μονάδες . Με

άλλα, λόγια , οι συντελεστές επιβάρυνσης που χρησιμοποιούν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν είναι το πλέον κατάλληλο μέσο καταλογισμού του έμμεσου κόστους στις μονάδες του για το οποίο δεν ευθύνονται , πράγμα που συνεπάγεται τη διαστρέβλωση του κόστους ανά μονάδα παραγωγής και τη μεταφορά του από ορισμένες μονάδες σε άλλες . Οι συνήθεις τεχνικές κοστολόγησης , επίσης , βασίζονται στα πρότυπα εργασίας και παγίων δαπανών που ακολουθούν μια ροή από τα διοικητικά στελέχη προς τους εργαζόμενους . Κατά συνέπεια , κάποιες πολύτιμες δεξιότητες επίλυσης προβλημάτων και ιδέες για τη βελτίωση των διαδικασιών μπορεί να χαθούν , κάνοντας αυτές τις προσεγγίσεις ακατάλληλες για τη στρατηγική διαχείριση της απόδοσης .

Το ABC , από την άλλη πλευρά , επικεντρώνεται στις δραστηριότητες που προκύπτουν από γεγονότα ή αποφάσεις , και καταναλώνουν τους πόρους για να παράγουν αποτέλεσμα . Η κατανομή του κόστους μετατίθεται ως εκ τούτου από τα κέντρα κόστους , σε διακριτές μονάδες της δραστηριότητας . Οι δραστηριότητες αυτές , στη συνέχεια , << καταναλώνονται από διαφορετικά αντικείμενα , όπως μια μονάδα παραγωγής , έναν πελάτη ή μια υπηρεσία>> . (Cooper R και Kaplan , RS(1998))

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, μόνο το κόστος παραγωγής καταλογίζεται στα προϊόντα . Οι δαπάνες πωλήσεων , γενικού χαρακτήρα και διοίκησης αντιμετωπίζονται ως δαπάνες περιόδου και δεν καταλογίζονται στα προϊόντα. Ωστόσο , πολλά από αυτά τα στοιχεία κόστους αποτελούν και μέρος του κόστους παραγωγής , πώλησης , διανομής και εξυπηρέτησης πελατών . Στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες , στα προϊόντα καταλογίζεται όλο το έμμεσο κόστος (παραγωγικό και μη παραγωγικό) . Ουσιαστικά προσδιορίζεται ολόκληρο το κόστος ενός προϊόντος και όχι απλώς το κόστος παραγωγής του . (Γκίνογλου (2001))

5.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

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

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

Η διαφορετική αυτή αντιμετώπιση των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων έχει επίπτωση στον υπολογισμό του αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου, όπως φαίνεται στο παράδειγμα 1i που ακολουθεί:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1i (Σύγκριση οριακής και απορροφητικής κοστολόγησης)

Δίνονται στη συνέχεια πληροφορίες που αφορούν την παραγωγή και τις πωλήσεις της βιομηχανικής επιχείρησης ΑΛΦΑ ΣΙΓΜΑ ΕΠΕ για την χρονική περίοδο 1/1/20X1 - 31/3/20X1.

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	2.000 μονάδες
ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	10 ευρώ/μονάδα
ΠΑΡΑΧΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	2.200 μονάδες
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	6 ευρώ/μονάδα
ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	4.400 ευρώ
ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	800 ευρώ
ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	1.000 ευρώ

Δεν υπήρχαν αρχικά ή τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων ούτε αρχικά αποθέματα ετοιμών προϊόντων. Να καταρτισθεί η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης χρησιμοποιώντας την απορροφητική κοστολόγηση και την οριακή κοστολόγηση.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ (ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ)

ΠΩΛΗΣΕΙΣ (2.000μον. * 10ευρώ/μον.)		20.000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (2.200μον. * 6ευρώ/μον.)	13.200	
ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (2.200μον.*2ευρώ/μον.)	4.400	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ	17.600	
- ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ (200μον.*8ευρώ/μον.)	1.600	16.000
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ		4.000
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ		1.800
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ		2.200

Τα ανά μονάδα σταθερά γ.β.ε. είναι : ευρώ 4.400 / 2.200 μονάδες = 2 ευρώ/ μονάδα.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ (ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ)

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	-----	20.000
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	13.200	-----
- ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ(200μον. *6 ευρώ/μον.)	1.200	-----
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	12.000	-----
ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	800	-----
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	-----	12.800
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	-----	7.200
ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	4.400	-----
ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	1.000	5.400
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	-----	1.800

Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των δυο Καταστάσεων Αποτελεσμάτων των Χρήσης στο ποσό του καθαρού κέρδους οφείλεται στη διαφορετική αποτίμηση του τελικού αποθέματος των ετοιμών προϊόντων. Στην απορροφητική κοστολόγηση το απόθεμα αυτό αποτιμάται με το πλήρες κόστος ενώ στην οριακή κοστολόγηση αποτιμάται με το οριακό κόστος. Έτσι:

$$2.200 - 1.800 = (200\text{μον.} \cdot 8\text{ευρώ/μον.}) - (200\text{μον.} \cdot 6\text{ευρώ/μον.}) = 400 \text{ ευρώ}$$

Από τη σύγκριση των δυο Καταστάσεων Αποτελεσμάτων Χρήσης του παραπάνω παραδείγματος προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα :

Απορροφητική Κοστολόγηση		Οριακή Κοστολόγηση	
1.	Η διάκριση μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους δεν είναι απαραίτητη.	1.	Η διάκριση μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους είναι απαραίτητη.
		2.	Το μεταβλητό κόστος παραγωγής επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα.
2.	Τόσο το μεταβλητό όσο και το σταθερό κόστος παραγωγής επιβαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα .	3.	Το σταθερό κόστος παραγωγής θεωρείται κόστος περιόδου και αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου.
		4.	Ο υπολογισμός του περιθωρίου συμμετοχής είναι αναπόσπαστο μέρος των υπολογισμών.

Στην συνέχεια παρατίθεται το Παράδειγμα 1.ii στο οποίο οι επιπτώσεις της απορροφητικής και της οριακής κοστολόγησης πάνω στο οικονομικό αποτέλεσμα συνδυάζονται με διαχρονικές μεταβολές στα επίπεδα παραγωγής και πωλήσεων των ετοιμών προϊόντων.

Παράδειγμα 1.ii (Οριακή και απορροφητική κοστολόγηση με μεταβολές σε παραγωγή και πωλήσεις)

Το μεταβλητό κόστος παραγωγής της βιομηχανικής επιχείρησης ΑΛΦΑ ΤΑΥ ΑΕ είναι βευρώ/μονάδα. Το σταθερό κόστος παραγωγής είναι 300.000 ευρώ κάθε χρόνο. Η τιμή πώλησης είναι 8 ευρώ / μονάδα προϊόντος. Τα σταθερά έσοδα πωλήσεων είναι 200.000 ευρώ κάθε χρόνο. Οι παραχθείσες και πωληθείσες μονάδες προϊόντος για τέσσερα διαδοχικά χρόνια είναι οι εξής:

		1 ^{ος} χρόνος	2 ^{ος} χρόνος	3 ^{ος} χρόνος	4 ^{ος} χρόνος
	Αρχικό Απόθεμα Ετοιμών	----	----	60.000	20.000
+	Παραγωγή Ετοιμών	300.000	340.000	280.000	300.000
-	Πωλήσεις Ετοιμών	300.000	280.000	320.000	320.000
=	Τελικό Απόθεμα Ετοιμών	----	60.000	20.000	----

Να καταρτισθούν οι Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης για κάθε ένα από τα τέσσερα χρόνια χρησιμοποιώντας την απορροφητική κοστολόγηση και την οριακή κοστολόγηση, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν υπάρχουν αρχικά ή τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων μονάδων προϊόντος.

Τον πρώτο και τον τέταρτο χρόνο παρήχθησαν 300.000 μονάδες προϊόντος. Τα ετήσια σταθερά ΓΒΕ είναι 300.000 ευρώ.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ (ΣΕ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΕΥΡΩ)

	1 ^{ος} χρόνος	2 ^{ος} χρόνος	3 ^{ος} χρόνος	4 ^{ος} χρόνος
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	2.400	2.240	2.560	2.560
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ	2.100	2.380	1.960	2.100
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	----	----	420	140
ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ	2.100	2.380	2.380	2.240
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	----	420	140	----
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	2.100	1.960	2.240	2.240
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΣ Γ.Β.Ε.	----	(41)	24	----
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	2.100	1.919	2.264	2.240
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	300	321	296	320
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	200	200	200	200
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	100	121	96	120

Άρα το ανά μονάδα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι 1 ευρώ. Το συνολικό ανά μονάδα κόστος παραγωγής όταν παράγονται 300.000 μονάδες προϊόντος είναι :

	Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής	6,00ευρώ/μονάδα
+	Σταθερό Κόστος Παραγωγής	1,00ευρώ/μονάδα
=	Σύνολο	7,00ευρώ/μονάδα

Χρησιμοποιώντας τα 7 ευρώ ως το ανά μονάδα κόστος παραγωγής υπολογίζονται το κόστος των παραχθέντων, το κόστος του αρχικού και τελικού αποθέματος των ετοιμών καθώς και το κόστος των πωληθέντων του πρώτου και τέταρτου χρόνου. Όμως το δεύτερο και τον τρίτο χρόνο οι παραχθείσες μονάδες προϊόντος δεν ήταν 300.000 . Για το λόγο αυτό και επειδή έχει χρησιμοποιηθεί στους προηγούμενους υπολογισμούς το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των 7 ευρώ χρειάζεται να γίνει αναπροσαρμογή στο κόστος των πωληθέντων. Η αναπροσαρμογή αυτή αφορά τη διαφορά του καταλογισμού των σταθερών ΓΒΕ. Σημειώνεται ότι η διαφορά του καταλογισμού θα μπορούσε να επιμερισθεί μεταξύ του κόστους των πωληθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων και των ετοιμών προϊόντων.

Το ανά μονάδα σταθερό κόστος παραγωγής για το δεύτερο χρόνο είναι :

$$300.000 \text{ ευρώ} : 340.000 \text{ μονάδες} = 0,88 \text{ ευρώ/μονάδα}$$

Άρα, το ανά μονάδα συνολικό κόστος παραγωγής είναι:

	Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής	6,00ευρώ/μονάδα
+	Σταθερό Κόστος Παραγωγής	0,88ευρώ/μονάδα
=	Σύνολο	6,88ευρώ/μονάδα

Η διαφορά καταλογισμού είναι :

ΠΟΣΟΤΗΤΑ	X	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	=	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
340.000 μονάδες	X	7,00ευρώ/μονάδα	=	2.380.000ευρώ
340.000 μονάδες	X	6,88ευρώ/μονάδα	=	2.339.200ευρώ
ΥΠΕΡΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ				<u>40.800 ευρώ</u>

ή υπερκαταλογισμός 41.000 ευρώ περίπου, όπως εμφανίζεται στον πιο πάνω πίνακα. Επειδή υπάρχει υπερκαταλογισμός του σταθερού κόστους, η αναπροσαρμογή του κόστους των πωληθέντων γίνεται προς τα κάτω (αφαιρετικά).

Το ανά μονάδα σταθερό κόστος παραγωγής για τον τρίτο χρόνο είναι :

$$300.000\text{ευρώ} : 280.000\text{μονάδες} = 1,07\text{ευρώ/μονάδα}$$

Άρα, το ανά μονάδα συνολικό κόστος παραγωγής είναι :

	Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής	6,00ευρώ/μονάδα
+	Σταθερό Κόστος Παραγωγής	1,07ευρώ/μονάδα
=	Σύνολο	7,07ευρώ/μονάδα

Η διαφορά καταλογισμού είναι :

ΠΟΣΟΤΗΤΑ	X	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	=	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
340.000 μονάδες	X	7,00ευρώ/μονάδα	=	2.380.000ευρώ
340.000 μονάδες	X	7,07ευρώ/μονάδα	=	2.403.800ευρώ
ΥΠΟΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ				<u>23.800 ευρώ</u>

ή υποκαταλογισμός 24.000 ευρώ περίπου, όπως εμφανίζεται στον πιο πάνω πίνακα. Επειδή υπάρχει υποκαταλογισμός του σταθερού κόστους, η αναπροσαρμογή του κόστους των πωληθέντων γίνεται προς τα πάνω (προσθετικά). Εάν είχε χρησιμοποιηθεί εξαρχής ανά μονάδα συνολικό κόστος παραγωγής ίσο προς 6,88ευρώ και 7,07ευρώ , για το δεύτερο και τρίτο χρόνο του παραδείγματος, αντίστοιχα, δεν θα υπήρχε ανάγκη αναπροσαρμογής του κόστους των πωληθέντων. Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθενται οι Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση την οριακή κοστολόγηση.

Από τη σύγκριση των Καταστάσεων Αποτελεσμάτων Χρήσης που καταρτίστηκαν με βάση την απορροφητική κοστολόγηση και εκείνων που καταρτίστηκαν με βάση την οριακή κοστολόγηση προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα :

1. Το περιθώριο συμμετοχής είναι πάντοτε μεγαλύτερο από το μικτό κέρδος επειδή τα σταθερά ΓΒΕ δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του περιθωρίου συμμετοχής.
2. Εάν παραγωγή και οι πωλήσεις συμπίπτουν, οι δυο τεχνικές δίδουν το ίδιο τελικό αποτέλεσμα, όπως συμβαίνει στον πρώτο χρόνο του παραδείγματος.
3. Εάν η παραγωγή είναι μεγαλύτερη από τις πωλήσεις, δηλαδή εάν τα αποθέματα των ετοιμών αυξάνουν, όπως συμβαίνει στο δεύτερο χρόνο του Παραδείγματος, το καθαρό κέρδος είναι μεγαλύτερο όταν χρησιμοποιείται η απορροφητική κοστολόγηση. Ο λόγος είναι ότι με την απορροφητική κοστολόγηση ένα μέρος του σταθερού κόστους παραγωγής ενσωματώνεται στο τελικό απόθεμα των ετοιμών προϊόντων και έτσι μετατίθεται χρονικά για να επιβαρύνει τα έσοδα της επόμενης εκείνης χρονικής περιόδου μέσα στην οποία θα πωληθεί. Αυτό σημαίνει ότι το σταθερό κόστος που αφαιρείται από τα έσοδα της τρέχουσας περιόδου είναι μικρότερο από το σταθερό κόστος που δημιουργήθηκε πραγματικά μέσα στην τρέχουσα περίοδο.

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ
ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣ (ΣΕ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΕΥΡΩ)**

	1 ^{ος} χρόνος	2 ^{ος} χρόνος	3 ^{ος} χρόνος	4 ^{ος} χρόνος
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	2.400	2.240	2.560	2.560
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ	1.800	2.040	1.680	1.800
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	----	----	360	120
ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ	1.800	2.040	2.040	1.920
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	----	360	120	----
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	1.800	1.680	1.920	1.920
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	600	560	640	640
ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ	300	300	300	300
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	200	200	200	200
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	100	60	140	140

4. Εάν οι πωλήσεις είναι περισσότερες από την παραγωγή, δηλαδή εάν τα αποθέματα των ετοιμών μειώνονται, όπως συμβαίνει στον τρίτο και τέταρτο χρόνο του παραδείγματος, το καθαρό κέρδος είναι μεγαλύτερο όταν χρησιμοποιείται η οριακή κοστολόγηση. Ο λόγος είναι ότι, στην απορροφητική κοστολόγηση, από τα έσοδα της τρέχουσας περιόδου αφαιρείται το σταθερό κόστος της περιόδου αυτής αλλά και σταθερό κόστος προηγούμενων χρονικών περιόδων. Εκείνων, δηλαδή, των χρονικών περιόδων που στη διάρκεια τους είχαν παραχθεί τα αποθέματα των ετοιμών που πωλούνται στην τρέχουσα περίοδο. Αυτό σημαίνει ότι το σταθερό κόστος που αφαιρείται από τα έσοδα της τρέχουσας περιόδου είναι μεγαλύτερο από το σταθερό κόστος που δημιουργήθηκε πραγματικά μέσα στην τρέχουσα περίοδο.
5. Εάν οι πωλήσεις μεταξύ δυο περιόδων είναι σταθερές αλλά η παραγωγή μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, όπως συμβαίνει στον τρίτο και στον τέταρτο χρόνο του παραδείγματος, η οριακή κοστολόγηση δίνει το ίδιο καθαρό κέρδος για κάθε περίοδο επειδή το κέρδος αυτό δεν επηρεάζεται ούτε από τις μεταβολές των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων ούτε από τα σταθερά ΓΒΕ που περιέχονται στην αποτίμησή τους. Η απορροφητική κοστολόγηση όμως δίνει διαφορετικό καθαρό κέρδος για κάθε περίοδο. Το μέγεθος της διαφοράς εξαρτάται από την αυξητική ή μειωτική μεταβολή των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων στη δεύτερη περίοδο και από το ανά μονάδα κόστος των σταθερών ΓΒΕ. Στον τέταρτο χρόνο του παραδείγματος υπάρχει μια μείωση των αρχικών αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων ίση προς 20.000 μονάδες για να αντιμετωπιστούν οι πωλήσεις του έτους που ανέρχονται σε 320.000 μονάδες. Το ανά μονάδα κόστος των σταθερών ΓΒΕ είναι (300.000ευρώ:300.000μονάδες) 1 ευρώ. Το μέγεθος της διαφοράς είναι 20.000 μονάδες * 1 ευρώ = 20.000 ευρώ. Για το λόγο αυτό το καθαρό κέρδος στον τέταρτο χρόνο του παραδείγματος είναι μεγαλύτερο από το κέρδος του τρίτου χρόνου (όπου τα αρχικά αποθέματα μειώθηκαν κατά 40.000 μονάδες) αλλά βέβαια εξακολουθεί να παραμένει μικρότερο από το καθαρό κέρδος που δίνει η

οριακή κοστολόγηση. Σημειώνεται ότι στον ανωτέρω πίνακα η διαφορά εμφανίζεται ίση προς 24.000 ευρώ, αλλά αυτό οφείλεται στις στρογγυλοποιήσεις.

6. Το καθαρό κέρδος που δίνει η οριακή κοστολόγηση θα συμπέσει με το καθαρό κέρδος που δίνει η απορροφητική κοστολόγηση εάν στην πρώτη ληφθεί υπόψη η αποτίμηση του αρχικού και τελικού αποθέματος των ετοιμών προϊόντων της δεύτερης. Εάν, π.χ., στην οριακή κοστολόγηση για το δεύτερο χρόνο του παραδείγματος το τελικό απόθεμα των ετοιμών προϊόντων θεωρηθεί ότι είναι 420.000 ευρώ (όσο δηλαδή έχει αποτιμηθεί με την απορροφητική κοστολόγηση), το καθαρό κέρδος που θα προκύψει είναι (σε χιλιάδες ευρώ). Όσο δηλαδή δίνει και η απορροφητική κοστολόγηση (η διαφορά οφείλεται σε στρογγυλοποιήσεις). Από πλευράς τήρησης των κοστολογικών λογαριασμών, η χρησιμοποίηση της οριακής κοστολόγησης σημαίνει ότι στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη συγκεντρώνεται το μεταβλητό κόστος, δηλαδή το κόστος της ανάλωσης των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά ΓΒΕ. Επίσης οι λογαριασμοί Έτοιμα Προϊόντα και Κόστος Πωληθέντων τηρούνται με το οριακό κόστος. Στο λογαριασμό Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης συγκεντρώνονται τα έσοδα από τις πωλήσεις, το μεταβλητό κόστος των πωληθέντων (για να προκύψει το περιθώριο συμμετοχής) καθώς και τα σταθερά ΓΒΕ της περιόδου.

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	2.240
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ	2.040
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	420
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	1.620
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	620
ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ	300
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	200
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	120

5.3 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΜΕ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ABC

ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ABC)	ΑΝΑ
Χρησιμοποιούν από έναν έως τρεις οδηγούς κόστους που βασίζονται στην παραγωγή.	Χρησιμοποιούν πολλούς οδηγούς κόστους που βασίζονται στις δραστηριότητες.	
Επιμερίζουν τα ΓΒΕ σε τμήματα και μετά σε προϊόντα και υπηρεσίες.	Επιμερίζουν τα ΓΒΕ σε δραστηριότητες και μετά σε προϊόντα και υπηρεσίες.	
Επικεντρώνονται στην υπευθυνότητα της διοίκησης για το κόστος μέσα στα τμήματα.	Επικεντρώνονται σε διαδικασίες και δραστηριότητες για την διαλειτουργική επίλυση των προβλημάτων.	

Οι κυριότεροι παράγοντες που οδηγούν σε αυτές τις διαφορές:

- i. Χρόνος ανάπτυξης.
- ii. Δείκτες μέτρησης αποδοτικότητας.
- iii. Αρχικός σκοπός των συστημάτων.
- iv. Χρησιμοποιούμενη παραγωγική δυναμικότητα.
- v. Απώτερος σκοπός των συστημάτων .
- vi. Ακρίβεια κόστους προϊόντος.
- vii. Καταμερισμός ΓΒΕ και οδηγοί κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

6.1 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1)

6.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2)

6.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3)

6.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1(ΟΡΙΑΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ)

Έστω η επιχείρηση «ΑΛΦΑ ΑΕ» η οποία παράγει και πουλάει το προϊόν Ψ στην τιμή των 20 € Τα κοστολογικά δεδομένα της παραγωγής της εταιρίας είναι τα παρακάτω:

- Σταθερό κόστος παραγωγής 4.000€
- Σταθερό κόστος πωλήσεων 11.000€
- Μεταβλητό κόστος παραγωγής 9€ανά μονάδα.
- Για το τρέχον έτος το προϊόν δεν έχει αρχικό απόθεμα.

Το έτος 201X η εταιρία προϋπολόγισε και πραγματοποίησε παραγωγή 4.000 μονάδων από το προϊόν Ψ.

Ζητείται:

- i. Να υπολογιστεί το κέρδος της επιχείρησης «ΑΛΦΑ ΑΕ» εφαρμόζοντας την πλήρη κοστολόγηση και την οριακή κοστολόγηση, λαμβάνοντας υπόψη μας πως δεν έχουμε τελικό απόθεμα προϊόντος. Επίσης να αιτιολογηθεί το αποτέλεσμα συγκρίνοντας τις δυο διαφορετικές κοστολογικές μεθόδους.
- ii. Να υπολογιστεί το κέρδος της επιχείρησης «ΑΛΦΑ ΑΕ» εφαρμόζοντας την πλήρη κοστολόγηση και την οριακή κοστολόγηση, λαμβάνοντας υπόψη μας πως στο τέλος της χρήσης έμειναν 400 μονάδες προϊόντος χωρίς να πωληθούν. Επίσης να αιτιολογηθεί το αποτέλεσμα συγκρίνοντας τις δυο διαφορετικές κοστολογικές μεθόδους.

ΛΥΣΗ

i. ΧΩΡΙΣ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ:

	ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	80.000€(4.000*20€)
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-36.000€(4.000*9€)
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	----
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	44.000€
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	-4.000€
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-11.000€
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	<u>29.000€</u>

	ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	80.000€
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-40.000€ (4000*(9€+1€))
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	40.000€
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	----
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	----
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-11.000€
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	<u>29.000€</u>

Το σταθερό κόστος ανά μονάδα είναι $4000/4000 = 1€$ μονάδα .

Όπως βλέπουμε στην περίπτωση που τα τελικά αποθέματα είναι μηδενικά τα κέρδη της χρήσης της εταιρίας «ΑΛΦΑ ΑΕ» είναι ακριβώς τα ίδια και με τις δυο μεθόδους. Και αυτό γιατί το σύνολο της παραγωγής, με το σταθερό και το μεταβλητό κόστος επιβαρύνουν απόλυτα τα αποτελέσματα.

ii. ΜΕ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ 400 ΜΟΝΑΔΕΣ:

	ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	80.000€(4.000*20€)
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-36.000€(3.600*9€)
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	----
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	47.600€
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	-4.000€
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-11.000€
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	<u>32.600€</u>

	ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	80.000€
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-36.000€ (4000*(9€+1€))
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	44.000€
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	----
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	----
- ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-11.000€
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	<u>33.000€</u>

Το σταθερό κόστος ανά μονάδα είναι $4000/4000 = 1$ €μονάδα

Αξία του τελικού αποθέματος στις 31/12 :

- Οριακή κοστολόγηση: 400 μονάδες * 9€= 3.600€
- Πλήρης κοστολόγηση: 400 μονάδες * 10€= 4.000€

Όπως βλέπουμε τα κέρδη χρήσης εμφανίζονται σημαντικά πιο βελτιωμένα στην πλήρη κοστολόγηση από ότι στην οριακή και αυτό γιατί μέρος από το σταθερό κόστος παραγωγής απορροφάται στο τελικό απόθεμα εμπορευμάτων. Για το λόγο αυτό προτιμάται η πλήρης κοστολόγηση.

6.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2(ΟΡΙΑΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ)

Τα παρακάτω αφορούν στον πρώτο χρόνο λειτουργίας της μεταποιητικής επιχείρησης «ΒΗΤΑ Α.Ε.»

- Άμεσα υλικά 10.000€
- Άμεση εργασία 5.000€
- Μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα 5.000€
- Σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα 20.000€

Στην παρούσα χρήση η επιχείρηση παρήγαγε 1.000 μονάδες προϊόντος από τις οποίες οι 800 μονάδες πουλήθηκαν για 70€/μονάδα. Η επιχείρηση δεν υποβλήθηκε σε άλλα έξοδα για την παραγωγή και την πώληση του προϊόντος. Την επόμενη χρήση, η επιχείρηση παρήγαγε 1.000 μονάδες με το ίδιο κόστος και πούλησε 1.200 μονάδες (το διαθέσιμο προϊόν που είχε και από την προηγούμενη χρήση) στην ίδια τιμή, δηλαδή 70€/μονάδα. Ζητούμε να προσδιοριστεί το Αποτέλεσμα Χρήσης και η αξία του τελικού αποθέματος με την οριακή και την πλήρη κοστολόγηση και για τα δυο έτη.

ΛΥΣΗ

ΠΡΩΤΟΣ ΧΡΟΝΟΣ

	ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	40.000€
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	40.000€ / 1.000μονάδες = 40€
ΚΟΣΤΟΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	200μονάδες * 40€= 8.000€
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	800μονάδες * 40€ = 32.000€

	ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20.000€
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	20.000€ / 1.000μονάδες = 20€
ΚΟΣΤΟΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	200μονάδες * 20€= 4.000€
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	800μονάδες* 20€= 16.000€

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	56.000€
-ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-32.000€
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	24.000€
-ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-0€
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	<u>24.000€</u>

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	56.000€
-ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	-16.000€
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	40.000€
-ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	-20.000€
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	<u>20.000€</u>

Τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα στην πλήρη κοστολόγηση επιβαρύνουν το κόστος του προϊόντος, ενώ στην οριακή κοστολόγηση θεωρούνται κόστος περιόδου και επιβαρύνουν το καθαρό αποτέλεσμα. Άρα όταν έχουμε τελικό απόθεμα ένα μέρος των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων δεν εμφανίζεται ως έξοδο χρήσης αλλά αυξάνει την αξία των αποτελεσμάτων και εμφανίζεται στον Ισολογισμό. Θα εμφανιστεί σαν έξοδο όταν τα συγκεκριμένα αποθέματα πωληθούν.

Άρα, όταν υπάρχει τελικό απόθεμα το αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση θα είναι μεγαλύτερο από το αποτέλεσμα με την οριακή κοστολόγηση για το ποσό:

Μονάδες τελικού αποθέματος * ανά μονάδα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

οπότε, σε αυτήν την περίπτωση έχουμε :

$$200 \text{ μονάδες τελικού αποθέματος} * 20 \text{€} (20.000 \text{€} / 1.000 \text{ μον}) = 4.000 \text{€}$$

Τέλος το αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση είναι 4.000€ μεγαλύτερο από ότι με την οριακή κοστολόγηση.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΧΡΟΝΟΣ

	ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	40.000€
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	40.000€ / 1.000μονάδες = 40€
ΚΟΣΤΟΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	0€
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	1.200μονάδες * 40€ = 48.000€

	ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20.000€
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	20.000€ / 1.000μονάδες = 20€
ΚΟΣΤΟΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	0€
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	1.200μονάδες * 20€ = 24.000€

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	84.000€
-ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-48.000€
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	36.000€
-ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-0€
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	<u>36.000€</u>

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΩΛΗΣΕΙΣ	84.000€
-ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	-24.000€
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	60.000€
-ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	-20.000€
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	<u>40.000€</u>

Κατά την πλήρη κοστολόγηση όταν έχουμε αρχικό απόθεμα τότε υπάρχουν και σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που προστίθενται στην χρήση στην οποία τα αποθέματα πωλούνται. Τα ίδια έξοδα για την οριακή κοστολόγηση προστίθενται στην χρήση στην οποία είχαν πραγματοποιηθεί.

Άρα, όταν υπάρχει αρχικό απόθεμα το αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση θα είναι μικρότερο από το αποτέλεσμα με την οριακή κοστολόγηση για το ποσό:

Μονάδες αρχικού αποθέματος * ανά μονάδα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

οπότε, σε αυτήν την περίπτωση έχουμε :

$$200 \text{ μονάδες αρχικού αποθέματος} * 20 \text{€} (20.000 \text{€} / 1.000 \text{ μον}) = 4.000 \text{€}$$

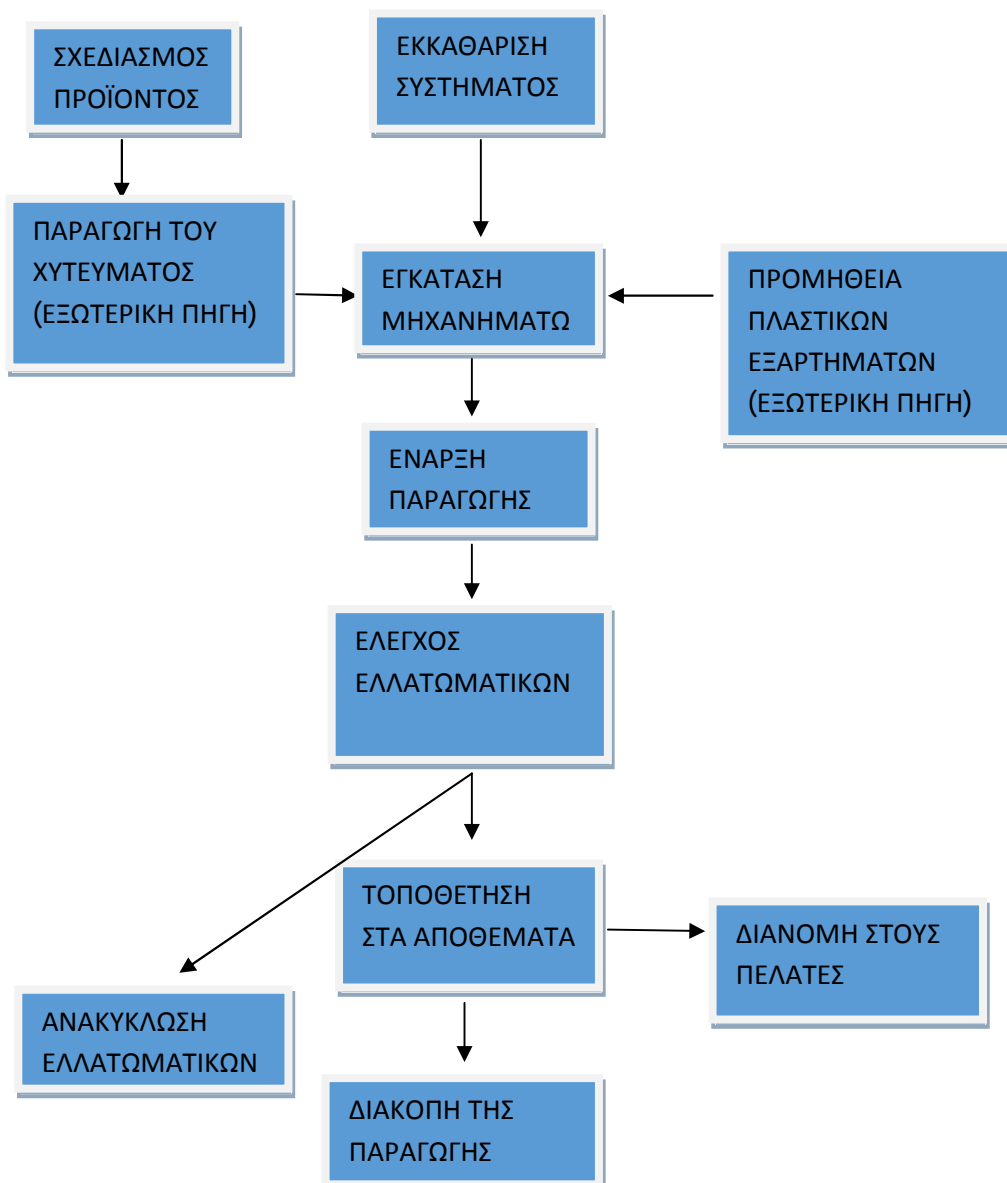
Τέλος το αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση είναι 4.000€ μικρότερο από ότι με την οριακή κοστολόγηση.

6.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3 (ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ)

Σε αυτό το παράδειγμα θα εξετάσουμε την ανάλυση δραστηριοτήτων σε μια εταιρεία παραγωγής πλαστικών ειδών. Τα προϊόντα της εταιρείας αυτής ποικίλουν από εύκολα στην παραγωγή (π.χ. δοχεία ποτών) μέχρι και από προϊόντα που αποτελούνται από σύνθετα εξαρτήματα (π.χ. πατίνια και πλαστικά καροτσάκια για την μεταφορά μωρών) τα οποία χρειάζονται σύνθετα καλούπια και έλεγχο όσον αφορά την θερμοκρασία και τα χρώματα τους.

Η αλυσίδα αξίας της εταιρείας αποτελείται από διάφορες διαδικασίες που συνδέονται μεταξύ τους, τόσο επιχειρησιακές όσο και παραγωγικές. Κάθε μια από τις διαδικασίες αυτές αποτελούνται και από άλλες δραστηριότητες.

Παρακάτω θα σας δώσουμε ένα διάγραμμα που δείχνει μια από τις διαδικασίες έκχυσης πλαστικών χυτευμάτων της εταιρείας. Επίσης το διάγραμμα μας δείχνει πως η παραγωγή συνδέεται με εσωτερικές λειτουργίες της εταιρείας αλλά και με λειτουργίες που έχει αναθέσει σε εξωτερικούς οργανισμούς (π.χ. η προμήθεια βασικών εξαρτημάτων από άλλες εταιρείες για να αποφύγει η εταιρεία την παραγωγή του άρα να μειωθεί το κόστος και η μεταφορά των προϊόντων στον καταναλωτή).



Σημειώνουμε πως στα πιο πάνω κουτιά οι διαδικασίες της αλυσίδας αξιών είναι αλληλένδετες.

Οι κύριες δραστηριότητες που απεικονίζονται στο πιο πάνω διάγραμμα δείχνουν συνοπτικά τα εξής:

- Εκκαθάριση του συστήματος πριν την έναρξη της παραγωγής από την προηγούμενη διαδικασία.
- Εγκατάσταση των μηχανημάτων για να λειτουργήσει σωστά η παραγωγική διαδικασία.
- Έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας.
- Έλεγχος των προϊόντων με τις προδιαγραφές που έχουν δοθεί.
- Τοποθέτηση προϊόντων στα αποθέματα για αποθήκευση ή μεταφορά στους πελάτες.
- Λήξη της παραγωγικής διαδικασίας.

Η εταιρεία ανέλυσε μια από τις διαδικασίες έκχυσης χυτευμάτων για την παραγωγή προϊόντων για την φροντίδα μαυρών. Το τμήμα το οποίο ανέλαβε την ανάλυση των διαδικασιών της συγκεκριμένης διαδικασίας πήρε τα κοστολογικά δεδομένα τα οποία προέκυψαν από την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων.

Στοιχεία κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων					Στοιχεία προστιθέμενης αξίας
Δραστηριότητα	Περιγραφή Δραστηριότητας	Κόστος Υποδραστηριότητας	Κόστος Δραστηριότητας	Κόστος Διαδικασίας	Αξία για τον πελάτη
1	Έκχυση χυτευμάτων			87,43	
1.1	Προσθήκη υλικών			85,1	
1.2	Καθοδηγούμενη έκχυση χυτευμάτων			1,091	
1.3	Έκχυση χυτευμάτων καθοδηγούμενη από τον υπολογιστή			1,239	
1.3.1	Εκκαθάριση συστήματος		95		
1.3.2	Εγκατάσταση μηχανών		213		3
1.3.3	Έναρξη παραγωγής		92		3
1.3.4	Απομάκρυνση προϊόντων – έλεγχος		348		5
1.3.5	Ανακύκλωση ελαττωματικών προϊόντων		99		3

1.3.6	Τοποθέτηση προϊόντων στις αποθήκες		308		1
1.3.6.1	Επεξεργασία του πλαστικού που υπολείπεται	107			1
1.3.6.2	Ανακύκλωση υπολειμμάτων	23			1
1.3.6.3	Συσκευασία προϊόντων	47			3
1.3.6.4	Καταχώρηση της παραγγελίας ως ολοκληρωμένη	32			3
1.3.6.5	Μεταφορά των παραγγελιών στις αποθήκες	63			2
1.3.6.6	Απογραφή των παραγγελιών στις αποθήκες	36			2
1.3.7	Λήξη της παραγωγικής διαδικασίας		84		3

Από τις πληροφορίες που μας παρέχει ο προηγούμενος πίνακας, μας δίνεται η δυνατότητα για μείωση των δραστηριοτήτων ανά κόστος και ανά δραστηριότητα. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί την κλίμακα 1 έως 5 προκειμένου να κατηγοριοποιήσει τις δραστηριότητες της ανάλογα με την αξία που προσθέτουν ή όχι. Από αυτήν ακριβώς την κατηγοριοποίηση δύνανται να εντοπιστούν περιθώρια βελτίωσης όσον αφορά στην υπεραπορρόφηση πόρων και την υπεραπορρόφηση πόρων. Αν αθροίσουμε το κόστος των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στην υποδιαδικασία «Έκχυση χυτευμάτων καθοδηγούμενη από τον υπολογιστή» και έχουν την ίδια προστιθέμενη αξία τότε προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα όπως παρουσιάζονται στον επόμενο πίνακα :

Αξία για τον πελάτη	Sum of subactivity cost	Ποσοστό
5(μεγαλύτερη αξία)	92	7,4%
4	0	0
3	819	66,1
2	99	8,0
1 (μικρότερη αξία)	229	18,5
Σύνολο	1,239	100

Ο πίνακας δείχνει πως μόνο το 7,4% των πόρων αναλώνονται από την υψηλότερη σε αξία δραστηριότητα. Πρόκειται για ένα πολύ μικρό ποσοστό ανάλωσης πόρων από δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας, δεν είναι όμως ασυνήθιστο για διαδικασίες που πραγματοποιούνται πριν από τις βελτιώσεις που γίνονται με την διοίκηση κατά δραστηριότητα. Επίσης τα στελέχη της εταιρείας πρέπει να εξετάσουν προσεκτικά και να εξηγήσουν γιατί η συγκεκριμένη διαδικασία παράγει τόσο μικρή προστιθέμενη αξία και χρησιμοποιεί πόρους σε ποσοστό 18,5% στην δραστηριότητα με τον

χαμηλότερο βαθμό στην κλίμακα. Είναι εύκολα κατανοητό ότι οι πελάτες δεν είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν για αυτά τα κόστη. Επίσης οι ανταγωνιστικές εταιρείες που θα μειώσουν αυτές τις δραστηριότητες θα επιτύχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, και συγκεκριμένα πλεονέκτημα κόστους.

Είναι προφανές πως για την συγκεκριμένη διαδικασία υπάρχουν μεγάλα περιθώρια για βελτίωση. Για παράδειγμα, αν η εταιρεία μπορέσει να εξαλείψει τις δραστηριότητες με βαθμό 1 ή 2 μέσω ανασχεδιασμού της διαδικασίας, τότε θα εξοικονομηθούν πόροι και το κόστος θα μειωθεί κατά 26,5%. Ακόμα και αν οι πόροι δεν μπορούν αν εξοικονομηθούν, μια ανακατανομή των πόρων στις δραστηριότητες με βαθμό 4 ή 5 θα αυξήσει σημαντικά την αξία για τους πελάτες. Με την ίδια λογική, τα στελέχη της εταιρείας έχουν την δυνατότητα να αναλύσουν άλλες διαδικασίες και να εντοπίσουν πιθανά σημεία που χρίζουν βελτίωσης και εν συνεχεία, μέσω διορθωτικών κινήσεων όπως είναι ο ανασχεδιασμός των διαδικασιών, να οδηγήσουν σε αύξηση των κερδών από την παραγωγή των προϊόντων της.

Από την προηγούμενη ανάλυση είναι εμφανές ότι μεγάλο μέρος του κόστους της υποδιαδικασίας «Έκχυση χυτευμάτων καθοδηγούμενη από τον υπολογιστή» αναλογεί σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία. Μια δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνεται σε αυτήν την υποδιαδικασία και δεν έχει υψηλό βαθμό αξίας είναι η τοποθέτηση ετοιμών προϊόντων στις αποθήκες. Τα στελέχη της εταιρείας διερεύνησαν την διαδικασία προκειμένου να κάνουν αλλαγές για να επιτύχουν καλύτερα αποτελέσματα. Τα αποτελέσματα από την ανάλυση τους απεικονίζονται παρακάτω μαζί με τα χρονικά δεδομένα πριν και μετά τον ανασχεδιασμό της διαδικασίας. Η παλιά διαδικασία είναι στα αριστερά και η διαδικασία με τις αλλαγές στα δεξιά.

ΠΡΙΝ ΤΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ			ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ		
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	Χρόνος που χρειάζεται για παραγγελία μονάδων	100	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	Χρόνος που χρειάζεται για παραγγελία μονάδων	100
Επεξεργασία υπολειμμάτων	144 λεπτά		-----	-----	
Ανακύκλωση υπολειμμάτων	30 λεπτά		-----	-----	
Συσκευασία προϊόντος	72 λεπτά		Συσκευασία προϊόντος	72 λεπτά	
Καταχώρηση παραγγελίας	10 λεπτά		Καταχώρηση παραγγελίας	0,10 λεπτά	
Μεταφορά στις αποθήκες	20 λεπτά		Μεταφορά στις αποθήκες	10 λεπτά	
Απογραφή	10 λεπτά		Απογραφή	0,10 λεπτά	
Σύνολο χρόνου	<u>286 λεπτά</u>		Σύνολο χρόνου	<u>82,2 λεπτά</u>	

Οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται με την συγκεκριμένη διαδικασία «Έκχυση χυτευμάτων καθοδηγούμενη από τον υπολογιστή» κατά μέσο όρο κερδίζουν 10 ευρώ ανά ώρα εργασίας. Πριν από τις βελτιώσεις, το κόστος της δραστηριότητας «Τοποθέτηση ετοιμών προϊόντων στις αποθήκες» για 100 κομμάτια παραγγελίας ήταν :

$$(286 \text{ λεπτά} / 60 \text{ λεπτά ανά ώρα}) * 10 \text{ ευρώ/ώρα} = 47,67 \text{ ευρώ}$$

Μετά την μείωση των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία, το κόστος της δραστηριότητας είναι :

$$(82,2 \text{ λεπτά} / 60 \text{ λεπτά ανά ώρα}) * 10 \text{ ευρώ/ώρα} = 13,70 \text{ ευρώ}$$

Είναι εμφανές ότι μετά τις βελτιώσεις στην διαδικασία μειώθηκε το κόστος κατά 33,97 ευρώ για κάθε παραγγελία των 100 τεμαχίων για τα προϊόντα παιδικής φροντίδας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γεώργιος Βενιέρης – Σάνδρα Κοέν, «Διοικητική Λογιστική» P.I PUBLISHING Αθήνα 2007. σελ.19-20.
2. Ιγνατιάδη Αριστοκλής - Λογιστική Κόστους, Αφοί Κυργιακίδη (1978-1980)
3. Γκίνογλου Δ., «Η Μελέτη του Κόστους με Βάση Δραστηριότητες ως Αντίδραση στην Πρόκληση των Νέων Τεχνολογιών του 21ου αιώνα», Φορολογικό Περιοδικό Ε7, τ.8
4. R. Cooper, R.S. Kaplan (1998) Cost & Effect : Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Boston: Harvard Business School Press
5. Λεονταρή Κ. (1972) Οργάνωσις Κοστολογίου, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Μαϊάνδρος
6. Νικόλαος Σ. Πομόνης Λογιστική Κόστους , Εκδόσεις Σταμούλη, 2009
7. Γιάννης Κ. Πάγγειος – Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλη, 1993
8. Δημήτρης Ι. Καραγιάννης - Λογιστικά, κοστολόγηση, φοροτεχνικά, γενικό λογιστικό σχέδιο - Κ.Β.Σ. στην πράξη, Εκδόσεις Σταμούλη 2009
9. Horngren, C. T. , A. Bhimani, S. Datar and G. Foster – Cost Accounting : A Managerial Emphasis (2000)
10. Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, «Οικονομική των επιχειρήσεων» Αδελφών Κυριακίδη α.ε. σελ.9-17, 22-28, 39-45, 48-55, 58-65.
11. Διονυσίου Δ. Φάκου, «Βιομηχανική και Διοικητική Λογιστική-Κοστολόγηση» Εκδόσεις Παμίσιος Ιαν.2007.
12. Γεώργιος Βενιέρης , «Λογιστική Κόστους» 2η έκδοση P.I PUBLISHING Αθήνα 2005. σελ.19-35, 58-61, 420-429, 431-444, 445 , 450, 454-456, 460- 464, 471-482.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. https://en.wikipedia.org/wiki/Activity-based_costing