

ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ: «ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ  
ΚΑΙ ΛΗΨΗ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ  
ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ»

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: κ. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΤΣΕΛΛΟΥ ΧΡΙΣΤΙΝΑ

ΧΑΤΖΗΠΑΝΤΕΛΙΔΟΥ ΣΟΦΙΑ

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ</b>	<b>ΣΕΛΙΔΑ</b>
<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</b>	1
<b>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</b>	8
<b>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</b>	9
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	10
1.1 ΟΡΙΣΜΟΙ	12
1.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	13
1.2.1 Το κόστος ως επένδυση αγοραστικής δύναμης	13
1.2.2 Το κόστος ως στοιχείο του Ενεργητικού	14
1.3 ΑΛΛΑΓΗ ΜΟΡΦΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	14
1.3.1 Εξαφάνιση κόστους	15
1.3.2 Κόστος πάγιας - τρέχουσας μορφής	15
1.4 ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΞΟΔΟΥ	16
1.4.1 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα εξόδου	17
1.5 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	18
1.5.1 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα δαπάνης	18
1.5.2 Ομοιότητες / διαφορές μεταξύ κόστους- εξόδου - δαπάνης	19

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	21
2.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ	21
2.1.1 Κριτήριο είδους	21
2.1.2 Κριτήριο προορισμού	23
2.2 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	23
2.2.1 Κόστος λειτουργίας	23
2.2.2 Κόστος ευθύνης	23
2.2.3 Κόστος φορέα	24
2.2.4 Κόστος κατά κέντρο βάρους	26
2.3 Πραγματικό ή Ιστορικό κόστος	27
2.3.1 Κόστος αρχικό	28
2.3.2 Κόστος μετατροπής	29
2.3.3 Κόστος παραγωγής - πωλήσεων	29
2.3.4 Κόστος λειτουργίας διαθέσεως	30
2.3.5 Κόστος λειτουργίας διοικήσεως	31
2.3.6 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας	31
2.3.7 Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	32

2.3.8 Προκαθορισμένο κόστος	32
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΆΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ</b>	<b>39</b>
3.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	39
3.1.1 Το άμεσο κόστος και η άμεση κοστολόγηση	39
3.1.2 Το άμεσο κόστος και τα χαρακτηριστικά του	40
3.1.3 Τα στοιχεία του άμεσου κόστους	42
3.1.4 Άμεσο και κοινό σταθερό κόστος	43
3.1.4.1 Εξατομίκευση του άμεσου σταθερού κόστους	44
3.1.4.2 Το άμεσο κόστος μπορεί να γίνει κοινό	44
3.1.5 Το άμεσο λειτουργικό κόστος	45
3.1.6 Διαφορές άμεσου κόστους από το οριακό και το διαφορικό	46
3.2 Έμμεσο κόστος	48
3.2.1 Περιορισμοί στη μετατροπή του έμμεσου σε άμεσο κόστος	48
3.3 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ	51
3.3.1 Η θεωρία των αποφάσεων	51
3.3.2 Αποφάσεις στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα	52
3.3.3 Το άμεσο κόστος κατά τη λήψη αποφάσεων	56

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΑΝΑΛΥΣΗ ΙΔΙΑΙΤΕΡΩΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ</b>	<b>58</b>
4.1 ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	58
4.2 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ	59
4.3 ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	60
4.4 ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	62
4.4.1 Γενικά έξοδα διοίκησης	62
4.4.2 Γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης	63
4.4.3 Γενικά έξοδα χρηματοδότησης	63
4.4.3.1 Σχετικό εύρος δραστηριότητας	63
4.4.3.2 Μεταβλητό κόστος	64
4.5 ΣΧΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	64
4.5.1 Κόστος της λειτουργίας παραγωγής	64
4.5.2 Κόστος της λειτουργίας παροχής υπηρεσιών	64
4.5.3 Κόστος της λειτουργίας των πωλήσεων	65
4.5.4 Κόστος της διοικητικής λειτουργίας	65
4.5.5 Χρηματοοικονομικό κόστος	65
4.5.6 Συνολικό κόστος	65

4.5.7 Πλήρες κόστος	65
4.6 Χρονική συσχέτιση κόστους και εσόδων	65
4.6.1 Σχέση κόστους και διαδικασιών προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων.	66
4.6.1.1 Πρότυπο και προϋπολογιστικό κόστος	66
4.6.1.2 Ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος	67
4.6.1.3 Διαρκές και διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος	67
4.6.1.4 Σχετικό και μη σχετικό κόστος για τη λήψη αποφάσεων	68
4.6.1.5 Κόστος ευκαιρίας και λογιστικό κόστος	69
4.7 ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ	69
4.8 ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ	71
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Η ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ</b>	72
5.1 ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	73
5.1.1 Επιχειρήματα για την εφαρμογή της άμεσης κοστολόγησης	75
5.1.2 Τομείς χρήσεις της άμεσης κοστολόγησης	77
5.2 Η ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	79
5.2.1 Κοστολόγηση	79
5.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ	80

5.3.1 Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	81
5.3.2 Η χρηστικότητα του νέου κοστολογικού συστήματος	82
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	84
<b>6.1 ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	85
6.1.1 Κριτήρια δημιουργίας κόστους	85
6.1.2 Χαρακτηριστικά των κέντρων κόστους	86
6.1.3 Καθορισμός του χρόνου κοστολογικής περιόδου	86
6.1.4 Συγκέντρωση του κόστους	87
6.1.5 Μέτρηση των εκροών της παραγωγής	87
6.1.6 Υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους	87
6.1.7 Κατάρτιση των εκθέσεων του κόστους παραγωγής	88
6.1.8 Διαδικασίες της κοστολόγησης κατά φάση	88
6.1.9 Βήματα της κατά φάση κοστολόγησης	89
6.1.9.1 Κατάσταση του κόστους παραγωγής	89
6.1.9.2 Κατάσταση των ποσοτικών δεδομένων της παραγωγής	89
6.1.10 Είδη εισροών	89
<b>6.2 ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	90

6.2.1 Κατανομή του συνολικού κόστους	90
6.2.2 Συγκέντρωση κόστους	91
6.2.3 Λογιστική παρακολούθηση του κόστους συνεχούς παραγωγής	91
6.2.4 Κατάσταση κόστους προϊόντος	92
6.2.5 Βαθμιαία εισροή των υλικών στην παραγωγική διαδικασία	93
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b>	94
<b>ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ</b>	99
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	103



*Ευχαριστίες*

*Η συγγραφή και η μελέτη της παρούσας πτυχιακής εργασίας,  
δε θα μπορούσε να επιτευχθεί χωρίς την καθοριστική συμβολή  
του επιβλέποντα καθηγητή κ. Αθ. Δημητρόπουλου*

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Αυτοί που λαμβάνουν τις αποφάσεις βοηθούνται από τους ποικίλους τρόπους πληροφόρησης που έχουν να επιλέξουν από διάφορες εναλλακτικές λύσεις. Ορισμένη πληροφόρηση μπορεί να είναι υποκειμενική και άλλη αντικειμενική. Κάποια μπορεί να προέρχεται μέσα από τον οργανισμό – εσωτερική πληροφόρηση – και άλλη έξω από τον οργανισμό – εξωτερική πληροφόρηση -. Άλλη πληροφόρηση μπορεί να βασίζεται στα παρελθόντα κόστη και γεγονότα και άλλη στις προσδοκίες της διοίκησης σχετικά με τα μελλοντικά κόστη ή γεγονότα.

Όποια και αν είναι η φύση της πληροφόρησης πρέπει να είναι χρήσιμη σε αυτόν που λαμβάνει αποφάσεις. Μόνο η πληροφόρηση που επιδρά πάνω στις αποφάσεις πρέπει να υπολογίζεται, ενώ αντίθετα η πληροφόρηση που δεν επιδρά στις αποφάσεις δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη. Με τις τρομακτικές δυνατότητες της επεξεργασίας των δεδομένων από τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές, αυτοί οι οποίοι λαμβάνουν αποφάσεις, συχνά είναι πλημμυρισμένοι με τεράστιες ποσότητες από δεδομένα.

Η πληροφόρηση πρέπει να αυξάνει τη γνώση αυτού που λαμβάνει τις αποφάσεις σχετικά με το πρόβλημα που ερευνάται ή να μειώνει τον κίνδυνο του να πάρει μια λανθασμένη απόφαση.

Όταν το πρόβλημα γίνει κατανοητό, βρεθούν οι εναλλακτικές λύσεις και συμπληρωθεί η σχετική πληροφόρηση, τότε είναι προφανές τι πρέπει να γίνει. Όμως λύσεις σε σύνθετα προβλήματα είναι σπάνια τόσο απλές στην πράξη. Συχνά δεν κυριαρχεί μια μόνο μεταβλητή στις αποφάσεις, αλλά επιδρούν και άλλα σημαντικά κριτήρια αποφάσεων.

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα παρουσιαστούν οι έννοιες του άμεσου κόστους αλλά και τα κριτήρια που απαιτούνται για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Οι όροι «κόστος», «έξοδο» και «δαπάνη» χρησιμοποιούνται κατά κόρον στις καθημερινές συνδιαλλαγές και συγκεκριμένα όταν πρόκειται να ληφθούν αποφάσεις για την πραγματοποίηση ενός έργου, για την υλοποίηση μιας δραστηριότητας ή ακόμη και όταν πρόκειται να ελεγχθεί η επιτυχία ή όχι κάποιας ενέργειας. Η χρήση των όρων αυτών, στην καθημερινή πρακτική και τις συνομιλίες, δημιουργεί σύγχυση, η οποία δυσκολεύει τη συνεννόηση μεταξύ των ανθρώπων.

Για το λόγο αυτό, κρίνεται απαραίτητο να προσδιοριστεί με σαφήνεια ποιο είναι το περιεχόμενο και των τριών αυτών εννοιών, ποιες είναι οι μεταξύ τους διαφορές και ενδεχομένως οι ομοιότητές τους, πάντα με την αρωγή επιστημονικών κριτηρίων.

Στην καθημερινή ζωή, ανάλογα με την περίπτωση, και εμείς οι ίδιοι ως επί το πλείστον πρακτικά, επιλέγουμε το σωστό κάθε φορά όρο. Για παράδειγμα, όταν αγοράζουμε ένα αυτοκίνητο ή ένα σπίτι λέμε ότι μας κόστισε το τάδε ποσό. Όταν, όμως, γίνεται αναφορά στη λειτουργία μίας οποιαδήποτε επιχείρησης, χρησιμοποιούνται οι όροι «έσοδα» και «έξοδα», από τη διαφορά των οποίων προκύπτει κέρδος ή ζημία για την επιχείρηση.

Όσον αφορά στη χρήση των όρων στην ελληνική βιβλιογραφία, οι περισσότεροι συγγραφείς έχουν δεχθεί επιρροές από τις δύο βασικές σχολές: την Αγγλοσαξονική Σχολή και την Ευρωπαϊκή (Γαλλογερμανική) Σχολή. Οι εννοιολογικές προσεγγίσεις των όρων, από τους Έλληνες συγγραφείς, ποικίλουν, το γεγονός όμως της δυσδιάκριτης διαφοράς μεταξύ των εννοιών αλλά και της ανάγκης για αποσαφήνισή τους, παραμένει κοινώς αποδεκτό.<sup>1</sup>

Ο καθηγητής Μάριος Τσιμάρας δίνει τους δύο παλαιότερους ορισμούς για την έννοια του κόστους. Αρχικά, λοιπόν, αναφέρει ως κόστος το σύνολο των δαπανών που έχουν κοινό οικονομικό σκοπό (την παραγωγή υλικών και άυλων αγαθών). Στη συνέχεια, διατυπώνει ως κόστος το σύνολο των θυσιών οικονομικής φύσεως που απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μία

---

<sup>1</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 37-38 και 54.

υπηρεσία.<sup>2</sup> Σταδιακά, και ενώ με την πάροδο των ετών ο συγγραφέας δέχεται επιρροές από τη γαλλική επιστήμη, παρατηρείται μία σχετική απομάκρυνση από την έννοια του πραγματικού κόστους και μία μετακίνηση προς το κανονικό.

Σύμφωνα με τον Ανδρέα Νέζο, κόστος δύναται να είναι και το σύνολο των δαπανών που χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά ενός εμπορεύματος και των δαπανών που πρόκειται να προκύψουν σε σχέση με αυτό έως ότου πουληθεί. Επίσης, κόστος είναι και το σύνολο των άμεσων και έμμεσων δαπανών μίας επιχείρησης για ένα εμπόρευμα. Το κόστος προκειμένου για εμπορεύματα αποτελείται από την τιμή της αγοράς, τα ειδικά έξοδα αγορών και την αναλογία γενικών εξόδων της επιχείρησης.<sup>3</sup>

Ο Γιάννης Χρυσοκέρης, ορίζει ως κόστος τις αναλώσεις αγαθών, αξιών και υπηρεσιών που έχουν ως σκοπό την παραγωγή και εκμετάλλευση ενός έργου. Στη διαμόρφωσή του, το κόστος, περιλαμβάνει στοιχεία που δεν είναι δαπάνες (δεν συνιστούν πραγματική ανάλωση αξιών π.χ. η αμοιβή του επιχειρηματία, ο τόκος του ίδιου του κεφαλαίου), αλλά υπολογιστικά στοιχεία που χάρη της πληρότητάς τους συνυπολογίζονται στο κόστος.<sup>4</sup>

Ο Άγγελος Τσαγκλαγκάνος διατυπώνει ως κόστος τον υπολογισμό των πόρων που θυσιάστηκαν για την επίτευξη κάποιου σκοπού καθώς και το τίμημα που καταβλήθηκε για να αποκτηθεί ή να πραγματοποιηθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία.<sup>5</sup>

Το κόστος δύναται να αποτελέσει την αξία των μέσων που χρησιμοποιούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία αλλά και να εκδηλώνεται μέσω της αρχής της ανάλωσης, της αποτίμησης των αγαθών που καταναλώνονται και της παραγωγής ή πρόσδοσης ωφέλειας.<sup>6</sup>

Το κόστος είναι μία φυσιολογική οργανική δαπάνη, αποβλέπει στη δημιουργία εσόδων και εκπνέει σε μία χρήση ή σε μία περίοδο, γι' αυτό και

---

<sup>2</sup> Μάριος Τσιμάρας, *Θεωρία του Κόστους*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1944, σ. 5.

<sup>3</sup> Ανδρέας Νέζος, *Λογιστική*, Αθήνα, 1949, σ. 93 και 130.

<sup>4</sup> Γιάννης Χρυσοκέρης, *Βιομηχανικός Λογισμός*, Αθήνα, 1967, σ. 33 - 41.

<sup>5</sup> Άγγελος Τσαγκλαγκάνος, *Θεωρία και Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη, 1980, σ. 7.

<sup>6</sup> Γιώργος Βενιέρης, *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Θεσσαλονίκη, 1973, σ. 18 και Δημήτρης Γρηγοριάδης, *Θεωρία του Κόστους*, Θεσσαλονίκη, 1973, σ. 18.

αποτελεί περιοδικοποιημένο έξοδο. Τα υλικά ή άυλα αγαθά συνιστούν περιουσιακά στοιχεία, είναι Ενεργητικό της επιχείρησης και μόνο όταν πραγματοποιηθεί το έσοδο, αναγνωρίζονται ως κόστος.<sup>7</sup>

### 1.1 ΟΡΙΣΜΟΙ

Το κόστος αποτελεί ένα αριθμητικό μέγεθος που μπορεί να αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, μία δηλαδή επένδυση ή τη διάθεση αγοραστικής δύναμης, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους είτε για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις είτε για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Το κόστος, λοιπόν, αποτελεί μία διακεκριμένη οικονομική κατηγορία ή οντότητα, εμφανίζεται σε πολλές μορφές ή τύπους και χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρηματικής ζωής και των αναπτυσσόμενων οικονομικών δραστηριοτήτων γενικότερα, αλλά κυρίως χρησιμοποιείται κατά τη λήψη των καθημερινών επιχειρηματικών ή οικονομικών αποφάσεων.<sup>8</sup>

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, 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 πώληση ή κάλυψη κοινωνικών αναγκών.<sup>9</sup>

Σύμφωνα με το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο του 1947, κόστος είναι ό, τι κόστισε σε δοθείσα στιγμή ένα αντικείμενο ή μία υπηρεσία. Σύμφωνα, τώρα, με τις απόψεις της Γερμανικής Σχολής, το κόστος περιλαμβάνει το σύνολο των οικονομικών θυσιών που οδηγούν στην παραγωγή ενός έργου. Η Αγγλοσαξονική Σχολή υποστηρίζει ότι το κόστος είναι το ποσό των δαπανειθέντων μετρητών ή των μεταβιβασθέντων άλλων περιουσιακών στοιχείων, το μετρημένο ποσό αξιών που εκχωρείται για την απόκτηση ή τη δημιουργία αγαθών.<sup>10</sup> Κόστος ορίζεται επίσης η αξία των περιουσιακών

<sup>7</sup> Θεοχάρης Μπαλής, *Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, τόμος α', Αθήνα, 1993, σ. 46.

<sup>8</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 40.

<sup>9</sup> Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987, σ. 477 - 478.

<sup>10</sup> R. Dickey, *Accountants' Cost Handbook*, P. Press C, New York, σ. 1 - 9.

στοιχείων που διατίθενται για την απόκτηση άλλων περιουσιακών στοιχείων, το ποσό των πόρων που θυσιάζονται για την επίτευξη συγκεκριμένου στόχου, δηλαδή τα ποσά των θυσιών για ένα αντικείμενο ή μία δραστηριότητα.<sup>11</sup>

## 1.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

1. Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες.
2. Το κόστος αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού.
3. Το κόστος αλλάζει μορφή (συνήθως) μέσα στην επιχείρηση.
4. Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους.

### 1.2.1 Το κόστος ως επένδυση αγοραστικής δύναμης

Αναλυτικά, λοιπόν, θα λέγαμε ότι το κόστος αντιπροσωπεύει πάντα διάθεση αγοραστικής δύναμης με τη μορφή χρηματικής ή κατά κάποιον τρόπο χρηματικής εκροής που έχει ως σκοπό την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, στο πλαίσιο μιας αναπτυσσόμενης δραστηριότητας.

Ο διακανονισμός για την αποπληρωμή της αξίας του προϊόντος ή της υπηρεσίας προκύπτει από καταβολή μετρητών, ισάξια εκχώρηση συναλλαγματικών/γραμματίων, συμψηφισμό υφιστάμενων απαιτήσεων, αποδοχή συναλλαγματικών / γραμματίων σε διαταγή ή έκδοση μεταχρονολογημένων επιταγών.

Η ενδεχόμενη δραστηριότητα δεν είναι απαραίτητο να έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα, να αποσκοπεί δηλαδή, μέσω των πωλήσεων, στην επίτευξη κέρδους. Υπάρχουν περιπτώσεις όπου μπορεί να αποτελεί δραστηριότητα κοινωνικού χαρακτήρα π.χ. κρατικό νοσοκομείο, κέντρο ερευνών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, διατίθενται στο κοινό αγαθά και υπηρεσίες σε χαμηλότερη τιμή ή ακόμη και εντελώς δωρεάν. Τιμολογώντας εικονικά τις παροχές αυτές στην πραγματική τιμή που θα είχαν εάν χρεώνονταν, ελέγχεται η αποτελεσματικότητά των πόρων που χρησιμοποιεί ο εκάστοτε φορέας και

---

<sup>11</sup> Shane Moriarity & Carl Allen, *Cost Accounting*, 3<sup>rd</sup> edition, σ. 38 - 42 και R. Wilson, *Cost Control Handbook*, 2<sup>nd</sup> edition, Gower Press Ltd, London. σ. 583.

μεγιστοποιείται η κοινωνική ωφέλεια μέσω της καλύτερης αξιοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων.<sup>12</sup>

### 1.2.2 Το κόστος ως στοιχείο του Ενεργητικού

Το κόστος ως στοιχείο του Ενεργητικού περιλαμβάνει τα ποσά που επενδύονται σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, στο πλαίσιο μιας αναπτυσσόμενης δραστηριότητας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν άμεσα ή μελλοντικά για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Δηλαδή, συνοπτικά:

#### 1. Κόστος Ενεργητικού αποτελούν:

- τα πάγια (π.χ. μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, συμμετοχές σε επιχειρήσεις)
- τα πάσης φύσεως αποθέματα (π.χ. εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες)
- τα χρεόγραφα τα οποία αποτελούν αντικείμενα πωλήσεων.

#### 2. Κόστος Ενεργητικού δεν αποτελούν:

- τα λοιπά στοιχεία (π.χ. οι πάσης φύσεως απαιτήσεις, βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες, δικαιόγραφα).
- τα πάσης φύσεως ρευστά διαθέσιμα (π.χ. μετρητά, καταθέσεις όψεως).<sup>13</sup>

### 1.3 ΑΛΛΑΓΗ ΜΟΡΦΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος είναι δυνατόν να μετατραπεί στο εσωτερικό μίας οικονομικής μονάδας και επομένως προκύπτουν οι διάφορες μορφές κόστους με τις οποίες αυτό εμφανίζεται στο Ενεργητικό, όταν δεν μεσολαβεί νέα επένδυση. Για παράδειγμα σε επιχείρηση οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται, οι αμοιβές του προσωπικού, η φθορά των μηχανημάτων από τη λειτουργία τους κλπ. έχουν ως αποτέλεσμα την παραγωγή κάποιων προϊόντων τα οποία δεν αποτελούν μία νέα επένδυση αλλά μετατροπή του κόστους της συγκεκριμένης

<sup>12</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 38, 40.

<sup>13</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 41.

μορφής σε μία άλλης μορφής κόστους. Αντίθετα, νέο κόστος προκύπτει μόνο από τη διάθεση της αγοραστικής δύναμης για την αγορά νέων αγαθών ή υπηρεσιών.

### 1.3.1 Εξαφάνιση κόστους

Στην περίπτωση που το αγαθό ή υπηρεσία πουληθεί, το ενσωματωμένο κόστος εξαφανίζεται, αφού το αγαθό ή η υπηρεσία έχει μεταβιβαστεί σε τρίτο άτομο (στον πελάτη). Τη θέση του κόστους την καταλαμβάνει η αγοραστική δύναμη που αποκτήθηκε από την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας. Η εξαφάνιση του κόστους που πραγματοποιείται με την πώληση, μεταβάλλει τη σύνθεση και το μέγεθος του Ενεργητικού.

Επομένως, όταν το κόστος παραμένει στην οικονομική μονάδα (με την ίδια ή διαφορετική μορφή), αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού και όχι στοιχείο που επιβαρύνει τα έσοδα και διαμορφώνει το αποτέλεσμα. Όταν, όμως, το στοιχείο φύγει από την οικονομική μονάδα (π.χ. πουληθεί, καταστραφεί), το κόστος που είναι ενσωματωμένο σε αυτό παύει να υφίσταται, εξαφανίζεται από το Ενεργητικό της οικονομικής μονάδας και μεταφέρεται στα αποτελέσματα, μετατρέπεται σε έξοδο, συγκρίνεται με το έσοδο και διαμορφώνει το αποτέλεσμα σε θετικό ή αρνητικό.<sup>14</sup>

### 1.3.2 Κόστος πάγιας - τρέχουσας μορφής

Το κόστος, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται ή το ρυθμό κυκλοφορίας του στην οικονομική μονάδα, διακρίνεται σε κόστος πάγιας και κόστος τρέχουσας μορφής.

Το κόστος παγίων (κόστος πάγιας μορφής) είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται, πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής

---

<sup>14</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 40, 42.



(know-how) ή φήμης και πελατείας. Το κόστος πάγιας μορφής κυκλοφορεί με αργό ρυθμό, ο οποίος εξαρτάται από τον ωφέλιμο χρόνο ζωής του παγίου και διαφέρει από πάγιο σε πάγιο. Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται κατά κανόνα σε κόστος τρέχουσας μορφής, είτε μέσω των ετήσιων αποσβέσεων, είτε μέσω της διαδικασίας πωλήσεως, όταν πάγια στοιχεία αλλάζουν προορισμό επειδή αποφασίζεται η πώλησή τους.

Κόστος αποθεμάτων (κόστος τρέχουσας μορφής) είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται, προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μία διαχειριστική περίοδο, όπως είναι π.χ. τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα.

Το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται, κατ' εξαίρεση, σε κόστος πάγιας μορφής, είτε όταν μεταβάλλεται ο λειτουργικός προορισμός του αντίστοιχου αγαθού (π.χ. μία επιχείρηση μεταπώλησε αυτοκινήτων αποφασίζει να χρησιμοποιήσει για τη μετακίνηση του προσωπικού της αυτοκίνητα από εκείνα που προορίζονται για πώληση), είτε όταν το αγαθό αναλώνεται στην παραγωγή άλλου αγαθού που προορίζεται να χρησιμοποιείται για πάγια εκμετάλλευση (π.χ. τα στοιχεία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων, όπως είναι τα υλικά, τα ημερομίσθια, το ηλεκτρικό ρεύμα και άλλα, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των στοιχείων αυτών). Η κυκλοφορία του κόστους τρέχουσας μορφής γίνεται πάντα δια μέσου των πωλήσεων αυτών των στοιχείων του ενεργητικού.<sup>15</sup>

#### 1.4 ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΞΟΔΟΥ

Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης ή της περιόδου. Ενώ το κόστος, όπως προαναφέραμε, δύναται να είναι στοιχείο του Ενεργητικού, το έξοδο είναι στοιχείο των αποτελεσμάτων. Για να γίνει το κόστος από στοιχείο του Ενεργητικού, στοιχείο αποτελεσμάτων, θα πρέπει το προϊόν ή η

<sup>15</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 45-46.

υπηρεσία στα οποία είναι ενσωματωμένο, να έχουν πουληθεί, καταστραφεί ή μεταβιβαστεί σε τρίτους. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το κόστος θα πάψει να υφίσταται και θα μετατραπεί σε έξοδο, το οποίο αφού συγκριθεί με το έσοδο, προκύπτει θετικό ή αρνητικό για την επιχείρηση αποτέλεσμα. Συνεπώς, έξοδο είναι το εκπνεύσαν κόστος που βαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσεως ή της περιόδου.<sup>16</sup>

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης, το εξαφανιζόμενο κόστος. Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό πωλείται. Τότε το κόστος του αγαθού μετατρέπεται σε έξοδο.<sup>17</sup>

Σύμφωνα με το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο του 1947, υπάρχουν πολλές υποκατηγορίες εξόδων: τα έξοδα ή βάρη, τα κοστολογήσιμα έξοδα, τα πρόσθετα έξοδα και τα μερισθέντα έξοδα. Τα έξοδα ή βάρη αφορούν σε αγορές και οι επιχορηγήσεις στους λογαριασμούς, τα κοστολογήσιμα έξοδα είναι εκείνα που μπορούν να ενσωματωθούν στο κόστος, τα πρόσθετα έξοδα είναι όσα δεν έχουν καταγραφεί έξοδα, τα οποία όμως προβλέπεται να ενσωματωθούν στο κόστος, τα μερισθέντα έξοδα είναι εκείνα που ενσωματώνονται άμεσα στο κόστος. Η Αγγλοσαξονική Σχολή θεωρεί έξοδο το κόστος που έχει αναλωθεί κατά την παραγωγή εσόδων, το κόστος που βαρύνει τα έσοδα μίας περιόδου, το κόστος ενός στοιχείου του Ενεργητικού που χρησιμοποιήθηκε ή πουλήθηκε κατά τη διαδικασία πραγματοποίησης εσόδου.<sup>18</sup>

#### **1.4.1 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα εξόδου**

Το έξοδο προϋπάρχει πάντοτε ως κόστος, προέρχεται και ουσιαστικά δημιουργείται από το κόστος. Επίσης, το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, αφαιρείται από το έσοδο και έτσι προκύπτει το θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα της περιόδου. Το σύνολο των εξόδων που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα μιας περιόδου (για να

---

<sup>16</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 47.

<sup>17</sup> Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987, σ. 477 - 478.

<sup>18</sup> M. Maher & E. Deakin, Cost Accounting, 4<sup>th</sup> edition, Massachusettes, 1994, σ. 32.

προσδιοριστεί το μεικτό αποτέλεσμα της περιόδου) αντιστοιχούν στο κόστος των πωληθέντων με την προσαύξηση των άμεσων εξόδων διαθέσεως της περιόδου. Επίσης, τα έξοδα που αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα μιας περιόδου (για να προσδιοριστεί το καθαρό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της περιόδου) αποτελούνται από το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών - Αναπτύξεως και χρηματοδοτήσεως.<sup>19</sup>

### 1.5 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Δαπάνη είναι η διαδικασία η οποία ακολουθείται για να πραγματοποιηθεί ένα κόστος. Η δαπάνη δεν αποτελεί κοστολογική κατηγορία διαφορετική από το κόστος ή το έξοδο αλλά διαδικαστική ενέργεια πραγματοποίησης τους.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους ή του εσόδου.<sup>20</sup>

Η Αγγλοσαξονική Σχολή αναφέρει τη δαπάνη ως ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποίησης ή διακανονισμού ενός κόστους ή εξόδου, παρά ως διαφορετική λογιστική κατηγορία. Αντιπροσωπεύει δε μία πληρωμή σε μετρητά ή με άλλο τρόπο, ή ανάληψη υποχρέωσης πραγματοποίησης μίας πληρωμής μελλοντικά. Αναφέρονται οι κεφαλαιουχικές δαπάνες και οι δαπάνες εκμετάλλευσης.

#### 1.5.1 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα δαπάνης

1. Οι δαπάνες αποτελούν αγορές αγαθών ή υπηρεσιών, δηλαδή κόστος σε πρωταρχική μορφή. Για παράδειγμα, μία παραγγελία για την αγορά ενός μηχανήματος ή μίας πρώτης ύλης, η μίσθωση ενός εργοστασίου, ή πρόσληψη προσωπικού.
2. Οι δαπάνες είναι οι ενέργειες εκείνες που έχουν ως σκοπό την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών και συνεπώς τη μετατροπή του κόστους από μία μορφή σε άλλη. Για παράδειγμα, η ανάλωση πρώτων υλών, ρεύματος, συντήρηση μηχανημάτων.

<sup>19</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 48.

<sup>20</sup> Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987, σ. 477 - 478.

3. Οι δαπάνες είναι οι ενέργειες εκείνες που έχουν ως σκοπό την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών και συνεπώς τη μετατροπή του κόστους σε έξοδο. Για παράδειγμα: η δαπάνη για έρευνα αγοράς, λήψης παραγγελιών, μεταφοράς στο λιμάνι.<sup>21</sup>

#### 1.5.2 Ομοιότητες / διαφορές μεταξύ κόστους- εξόδου - δαπάνης

- Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει μπορεί να μεταφέρεται από μία χρήση σε άλλη αποτελώντας στοιχείο του Ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.
- Το κόστος προϋπάρχει του εξόδου ενώ το έξοδο δεν προϋπάρχει του κόστους.
- Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μία χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφές ενώ δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με ένα άλλο κόστος διαφορετικής μορφής αλλά ίσου ποσού. Αυτό για παράδειγμα παρατηρείται στην περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων) ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίησή της. Τελικά, το κόστος του έτοιμου προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο όταν το προϊόν αυτό πωλείται, είτε στην ίδια, είτε στις επόμενες χρήσεις από εκείνη που παράγεται.
- Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μία χρήση, εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.
- Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους, αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας όπου είναι ενσωματωμένο. Δηλαδή, τα έξοδα της χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλημένων,

<sup>21</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 50-51.

αυξημένο με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

- Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεώς του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μία από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλαδή τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιήσεώς τους και την αριθμητική έκφρασή τους.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 52-53.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος χρησιμοποιείται στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, αλλά για να μπορεί να διακριθεί απαιτούνται κάποια κριτήρια, δηλαδή κάποια χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Ακολούθως αναλύονται τα εξής:

### 2.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ

#### 2.1.1 Κριτήριο είδους

α) Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο<sup>23</sup> ονομάζει το κριτήριο του είδους «οργανικά έξοδα κατ' είδος», και συγκεκριμένα σε:

1. αμοιβές και έξοδα προσωπικού,
2. αμοιβές και έξοδα τρίτων,
3. παροχές τρίτων,
4. φόροι και τέλη,
5. διάφορα έξοδα,
6. τόκοι και συναφή έξοδα,
7. αποσβέσεις παγίων,
8. παραβλέψεις εκμετάλλευσης,
9. αποθέματα (αναλώσεις), ενώ το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο το ονομάζει «βάρη».

β) Το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο<sup>24</sup> διακρίνει τις δαπάνες σε:

1. παραγωγικά ημερομίσθια,
2. βοηθητικά ημερομίσθια,
3. μισθοί,
4. κοινωνικά βάρη,
5. βοηθητικά υλικά και υλικά εκμεταλλεύσεως,
6. ηλεκτρικό ρεύμα – νερό – φωταέριο,
7. δαπάνες αποσβέσεων και συντηρήσεων,
8. φόροι και ασφάλιστρα,
9. διάφορες δαπάνες και

<sup>23</sup> Ε.Γ.Λ.Σ. έκδοση ΕΛΚΕΠΑ, 1987 σελ. 219.

<sup>24</sup> Δημήτριος Γρηγοριάδης, «Θεωρία Κόστους», Θεσσαλονίκη, 1973.

10. ειδικά έξοδα παραγγελιών.

γ) Το Ελβετικό Λογιστικό Σχέδιο από την άλλη πλευρά περιλαμβάνει:

1. δαπάνες εκμεταλλεύσεως συναφείς προς υλικά εμπορεύματα,
2. δαπάνες προσωπικού,
3. δαπάνες κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως,
4. συντηρήσεις, επισκευές και αντικαταστάσεις εγκαταστάσεων,
5. αποσβέσεις,
6. ασφάλιστρα και φόροι,
7. ρεύμα – νερό – φωταέριο,
8. έξοδα γραφείου και διοικήσεως,
9. διαφημίσεις – δημοσιεύσεις,
10. διάφορες δαπάνες εκμεταλλεύσεως,
11. ειδικά έξοδα παραγγελιών.

δ) Αντιθέτως η αγγλοσαξονική λογιστική<sup>25</sup> και κοστολογική θεωρία ακολουθεί διαφορετική προσέγγιση. Διακρίνει το κόστος με κριτήριο τον προορισμό του, δηλαδή:

1. βιομηχανικό κόστος,
2. έξοδα διαθέσεως,
3. έξοδα διοικήσεως.

Βάση των παραπάνω τα ευρωπαϊκά πρότυπα ορίζουν το κόστος αρχικά κατ' είδος και στη συνέχεια κατά προορισμό, σε σύγκριση με τους Αγγλοσάξονες. Η κατάταξή του κατά προορισμό εξασφαλίζει σημαντικές πληροφορίες για τη δομή του κόστους, στο σύνολο της επιχείρησης.

---

<sup>25</sup> Maher, Deakin, σελ. 40,61.

### 2.1.2 Κριτήριο προορισμού

Βάση αυτού του κριτηρίου, το κόστος κατατάσσεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- κόστος λειτουργίας,
- κόστος ευθύνης,
- κόστος κατά φορέα,
- κόστος κατά κέντρο κέρδους.

## 2.2 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

### 2.2.1 Κόστος λειτουργίας

Είναι το κόστος κάθε λειτουργίας μιας οικονομικής μονάδας, το οποίο συγκεντρώνεται ή προσδιορίζεται λογιστικά, είτε επειδή επιβάλλεται από τους υποχρεωτικούς κανόνες δικαίου, είτε με σκοπό τον έλεγχο του, ή για καταλογισμό του σε παραγόμενα έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα ή υπηρεσίες.

### 2.2.2 Κόστος ευθύνης

Η Διοίκηση μιας επιχείρησης χορηγεί κάποιες αναγκαίες αρμοδιότητες και εξουσίες για τον έλεγχο του κόστους της λειτουργίας σε κάποιο άτομο. Για να υπάρχει όμως κοστολογική ευθύνη του προϊσταμένου για παράδειγμα, θα πρέπει να έχει την απαραίτητη εξουσία ώστε να αποφασίζει για τη διαμόρφωση του κόστους του τμήματος το οποίο διοικεί. Κατά συνέπεια κόστος ευθύνης ονομάζεται το κόστος της λειτουργικής ή οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας για το οποίο έχει ορισθεί υπεύθυνο πρόσωπο εξοπλισμένο με την αναγκαία εξουσία και αρμοδιότητα να αποφασίζει γι' αυτό.

Στην ουσία το κόστος ευθύνης προσδιορίζεται στις περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει κάθε λειτουργική – οργανωτική διάρθρωση και αντίστοιχη κοστολογική οργάνωση, αλλά συγκέντρωση του κόστους κατά οριζόντια επίπεδα διοικητικής διάρθρωσης, όπου το κόστος συγκεντρώνεται κατά οριζόντια επίπεδα ευθύνης.

Για να μπορέσει να γίνει αυτό πιο κατανοητό παρατίθεται στη συνέχεια ένα παράδειγμα:



Οριζόντια οργανωτική διάρθρωση υπάρχει όταν σε μια επιχείρηση λειτουργούν π.χ. 3 εργοστάσια σε κάθε ένα από τα οποία υπάρχει αποθήκη για τα αποθέματα των πρώτων υλών, ετοιμών και ημιτελών προϊόντων κλπ. Στα πλαίσια του σχεδίου κοστολογικής οργάνωσης, κάθε αποθήκη αποτελεί ιδιαίτερο κέντρο κόστους. Η Διοίκηση της επιχείρησης επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει το κόστος που δημιουργούν τα αποθέματα, τα οποία δεσμεύουν σημαντικούς χρηματικούς πόρους. Για το σκοπό αυτό έχει αναθέσει τη Διοίκηση των αποθηκών, τη διαχείριση των αποθεμάτων γενικά, σε ένα πρόσωπο το οποίο βρίσκεται έξω από την οργανωτική δομή των εργοστασίων και αναφέρεται απευθείας στη Διοίκηση της Επιχείρησης. Ο φορέας αυτός (το πρόσωπο) αναλαμβάνει την ευθύνη μείωσης του κόστους των αποθεμάτων και αυξήσεως της αποτελεσματικότητας διοικήσεώς του. Το κόστος αυτής της δραστηριότητας συγκεντρώνεται και αφορά το συγκεκριμένο φορέα ευθύνης τον οποίο επιδιώκει να ελέγξει.

### 2.2.3 Κόστος φορέα

Το κόστος από τα προϊόντα που παράγοντα είτε έτοιμα ή ημιτελή αλλά κι εκείνο των παρεχόμενων υπηρεσιών προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παρακάτω μεθόδους:

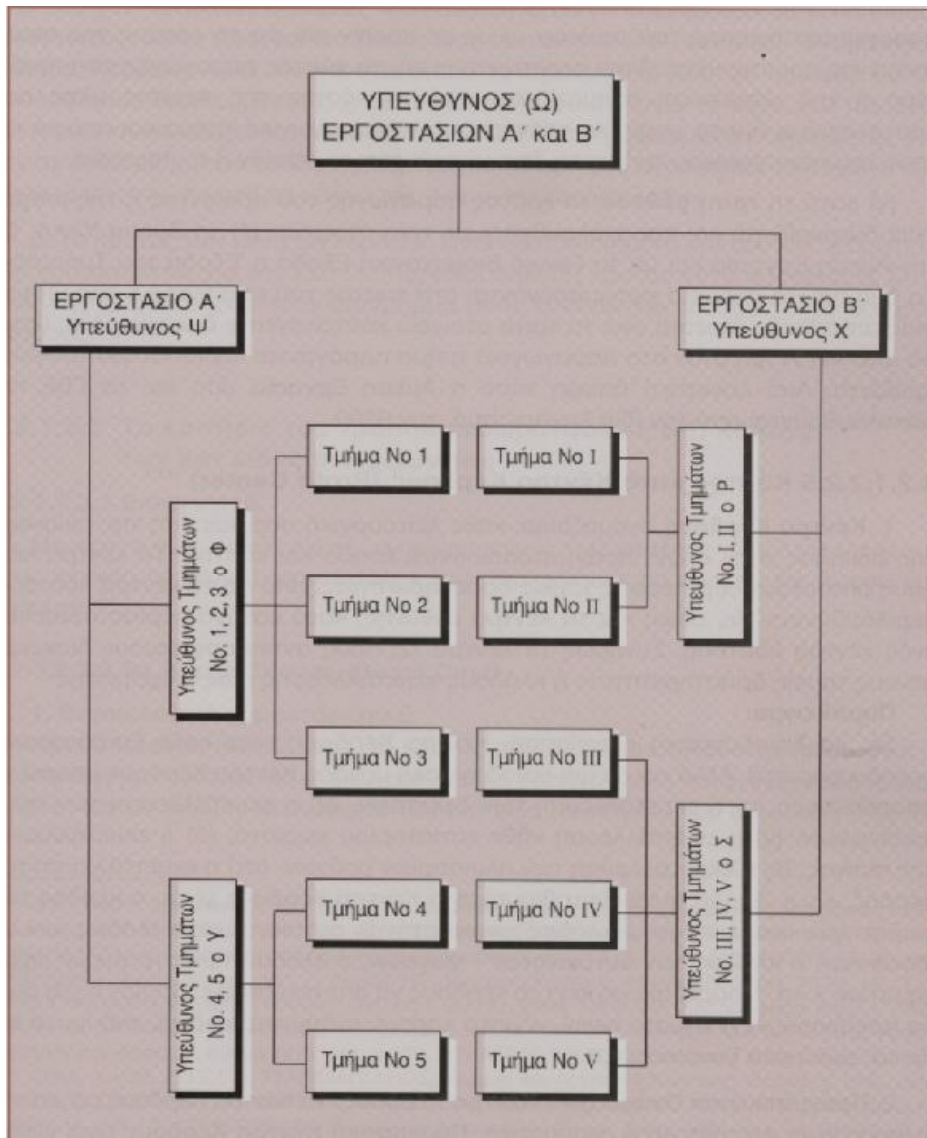
1. Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, γίνεται συγκέντρωση του όλου κόστους παραγωγής συμπεριλαμβανομένου και του κόστους των αναλισκόμενων πρώτων υλών στο κόστος του οικείου παραγωγικού τμήματος. Συνεπώς αποτελεί κόστος κατά προορισμό, δεδομένου ότι σχηματίζεται από διάφορου είδους στοιχεία όπως πρώτες ύλες, άμεση εργασία, ηλεκτρικό ρεύμα κλπ., τα οποία πραγματοποιούνται για τον ίδιο σκοπό – προορισμό, την παραγωγή προϊόντος ή υπηρεσίας.
2. Σύμφωνα με τη δεύτερη μέθοδο, στο παραγωγικό τμήμα συγκεντρώνονται μόνο οι δαπάνες μετατροπής των πρώτων υλών σε προϊόν και όχι το κόστος της αναλισκόμενης πρώτης ύλης. Στην περίπτωση αυτή, το κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας σχηματίζεται από το κόστος της πρώτης ύλης που κοστολογείται άμεσα

χωρίς να περνάει από το παραγωγικό τμήμα και από το κόστος του παραγωγικού τμήματος όπου παράγεται το προϊόν ή η υπηρεσία.

3. Σύμφωνα με την Τρίτη μέθοδο το κόστος παραγωγής του προϊόντος ή υπηρεσίας διαχωρίζεται σε τρία στοιχεία:

- α) τα άμεσα υλικά,
- β) την άμεση εργασία, και
- γ) τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή έξοδα του τμήματος.

Τα δυο πρώτα ενσωματώνονται άμεσα στο κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας ενώ το τρίτο κοστολογείται διακεκριμένα.



Σχήμα 1.1. Κοστολογική οργάνωση κατά Πεδίο ή Φορέα Ευθύνης

#### 2.2.4 Κόστος κατά κέντρο βάρους

Το κέντρο κέρδους σε αυτήν την περίπτωση έχει να κάνει με κάθε λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας στην οποία πραγματοποιούνται έσοδα και κόστος. Στην πραγματικότητα τα κέντρα κέρδους αποτελούν ευρύτερους τομείς δραστηριότητας, σε σχέση με τα κέντρα κόστους. Αντιπροσωπεύουν δε διακεκριμένους τομείς δραστηριότητας ή κλάδους εκμετάλλευσης μιας επιχείρησης.<sup>26</sup>

Για παράδειγμα, κέντρα κέρδους σε μια ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να είναι:

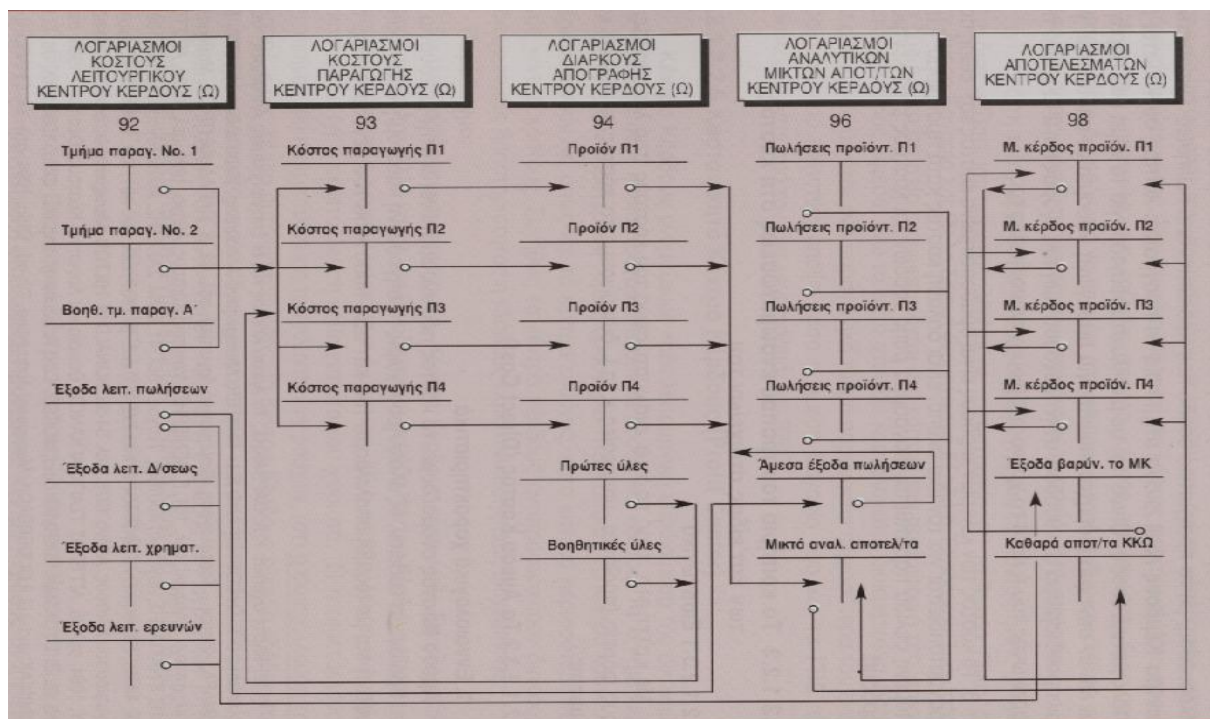
- α) η εκμετάλλευση των δωματίων,
- β) η εκμετάλλευση των τηλεπικοινωνιών,
- γ) η εκμετάλλευση κάθε εστιατορίου χωριστά,
- δ) η εκμετάλλευση της πισίνας,
- ε) η εκμετάλλευση του γκαράζ, κ.ο.κ.

Τα κέντρα κέρδους σε μια επιχείρηση είναι πραγματικά ή ονομαστικά. Πραγματικά κέντρα κέρδους είναι εκείνα στα οποία το πραγματικό τους κόστος συγκρίνεται, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με το πραγματικό έσοδο που προκύπτει από τις πωλήσεις.

Ονομαστικά κέντρα κέρδους είναι εκείνα στα οποία το πραγματικό κόστος συγκρίνεται με το υπολογιστικό κόστος.

---

<sup>26</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.



Σχήμα 1.2 Διάγραμμα ροής και κόστους ενός κέντρου βάρους

### 2.3 Πραγματικό ή Ιστορικό κόστος

Είναι το κόστος που προσδιορίζεται μετά την περάτωση της παραγωγής του προϊόντος, έργου ή υπηρεσίας κλπ., ή κατά το χρόνο που συντελείτε αυτή. Το κόστος αυτό αποτελεί (κατά την παραδοσιακή τουλάχιστον άποψη) το ένα από τα στοιχεία που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κέρδους της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα στο οποίο πραγματοποιείται.

Πέρα από αυτό όμως η σημασία του κόστους αυτού σαν όργανο στα χέρια της Διοίκησης της επιχείρησης είναι σχετικά μικρή, αν εξαιρέσουμε τη χρησιμοποίησή του, για την πρόβλεψη του κόστους επόμενων περιόδων, για την σύγκρισή του με προκαθορισμένο κόστος δεδομένης περιόδου και για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων.

#### Ø Κατηγορίες Πραγματικού ή Ιστορικού κόστους

- α) Κόστος αρχικό.
- β) Κόστος μετατροπής.
- γ) Κόστος παραγωγής – πωλήσεων.
- δ) Κόστος λειτουργίας διαθέσεως.
- ε) Κόστος λειτουργίας διοικήσεως.

στ) Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

ζ) Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως.

### 2.3.1 Κόστος αρχικό

Είναι εκείνο το οποίο σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία που ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται. Τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους επισημαίνονται και υπολογίζονται ποσοτικά και κατ' αξία εύκολα (και πρέπει πάντοτε να είναι ομαλά και πραγματικά.)<sup>27</sup>

Το αρχικό (ή πρωταρχικό) κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από κατανομή. Αν όμως η κατανομή των εξόδων στηρίζεται σε άμεσες ποσοτικές μετρήσεις, το αντίστοιχο κόστος, όπως π.χ. το μηνιαίο κόστος του προσωπικού, το οποίο, όταν μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά κέντρο κόστους ή κατά προϊόν που παράγεται, μετατρέπεται σε άμεσο κόστος, για το ποσό που βαρύνει το συγκεκριμένο κέντρο.

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμορφώσεως του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

Σχετικά με τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους διευκρινίζονται τα εξής:

- Άμεσα υλικά, κατά κανόνα, είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το κρέας, τα λαχανικά, το λάδι, τα μπαχαρικά, τα ζυμαρικά και άλλα υλικά που αναλώνεται για την παραγωγή του μενού ενός γεύματος.
- Άμεση εργασία είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που διατέθηκε στην παραγωγή της συγκεκριμένης υπηρεσίας. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι έπειτα από υπολογισμούς ή κατανομές, εκτός αν οι κατανομές γίνονται με βάση

<sup>27</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά συγκεκριμένη υπηρεσία [που προσφέρετε].<sup>28</sup>

### 2.3.2 Κόστος μετατροπής

Είναι το σύνολο των οργανικών και ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής ενός υλικού από μία μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών, αναλύεται δηλαδή στις εξής δύο κατηγορίες συστατικών του στοιχείων:

- Κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής.
- Κόστος άμεσων και έμμεσων λοιπών στοιχείων παραγωγής (γενικά έξοδα).

Τα γενικά έξοδα, κατά κανόνα, διαμορφώνονται με τη συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων των λογαριασμών της ομάδας 6 του ενιαίου λογιστικού σχεδίου. Στη διαμόρφωση των εξόδων αυτών συμμετέχει επίσης η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. συντηρήσεως και επισκευών, τμήματος αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών, τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής, τμήματος ελέγχου των προϊόντων που διατίθενται στα τμήματα εκμετάλλευσης και υπηρεσίας γενικών καθηκόντων των τουριστικών επιχειρήσεων.

### 2.3.3 Κόστος παραγωγής - πωλήσεων

Είναι εκείνο που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος-υπηρεσίας ή για την παραγωγή του σε μία ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής.

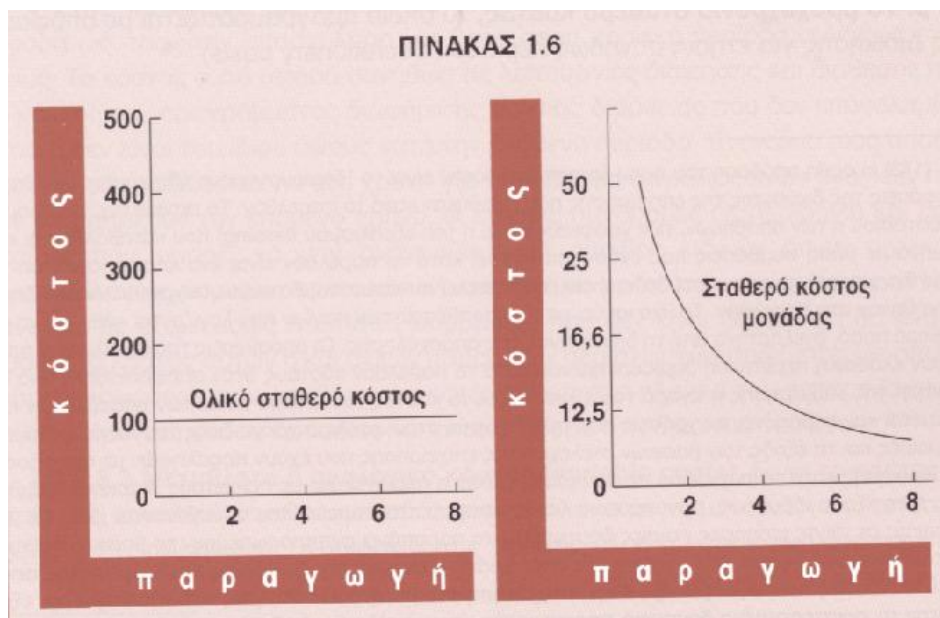
Τα συστατικά στοιχεία του κόστους παραγωγής είναι τα εξής:

- Το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής.

<sup>28</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

- Το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής + γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διαθέσεως και λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα.<sup>29</sup>



Πίνακας 2.1 Σχεδιάγραμμα κόστους / παραγωγής.

### 2.3.4 Κόστος λειτουργίας διαθέσεως

Είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα αυτά, που διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος διαθέσεως, διακρίνονται σε άμεσα ή ειδικά και έμμεσα ή γενικά.

Τα άμεσα έξοδα διαθέσεως προσαυξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων, για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν. Τα έμμεσα έξοδα διαθέσεως επιβαρύνουν το ολικό μικτό οργανικό αποτέλεσμα που προέρχεται από πωλήσεις προϊόντων – εμπορευμάτων ή υπηρεσιών (δηλαδή μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσεως).

<sup>29</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, επιβαρύνεται όμως με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις, όπως π.χ. με τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με τόκους δανειακών κεφαλαίων που λαμβάνονται για την προετοιμασία εκτελέσεως των πωλήσεων ή που δεσμεύονται σε αποθέματα έτοιμων προϊόντων και σε ανοικτούς λογαριασμούς πελατών (ο χειρισμός αυτός δεν επιβάλλεται ως υποχρεωτικός από το Ε.Γ.Λ.Σ.).<sup>30</sup>

### 2.3.5 Κόστος λειτουργίας διοικήσεως

Είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος στοιχεία των οργανικών εξόδων έπειτα από την κατάταξή τους σύμφωνα με το προορισμό τους.

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, ύστερα από τον οριστικό σχηματισμό του, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 98 της αναλυτικής λογιστικής και στο σύνολό του επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

### 2.3.6 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά την οριστική διαμόρφωσή του, κατανέμεται ως εξής:

- Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως.
- Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα.
- Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

(Οι άνω κατανομές δεν επιβάλλονται ως υποχρεωτικές από το Ε.Γ.Λ.Σ.).

<sup>30</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.



### 2.3.7 Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

είναι το κόστος που πραγματοποιείται στη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία κατατάσσονται κατά προορισμό.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως κατανέμεται ως εξής:

- Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων βασίμως αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.
- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (όταν δεν συντρέχουν οι προηγούμενες προϋποθέσεις).

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, κατά το μέρος που δεν επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, χρησιμοποιείται στη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής.<sup>31</sup>

### 2.3.8 Προκαθορισμένο κόστος

Είναι το κόστος που υπολογίζεται πριν λάβει χώρα η παραγωγή του προϊόντος ή έργου ή υπηρεσίας. Είναι δηλαδή προβλεπόμενο κόστος για το οποίο η οικονομική μονάδα δεν έχει υποστεί ακόμη τις αντίστοιχες δαπάνες.

Σε αντίθεση με το πραγματικό κόστος το οποίο η επιχείρηση έχει υποστεί και επομένως είναι αδύνατο να το μεταβάλλει το προκαθορισμένο κόστος έχει πολύ μεγαλύτερη χρησιμότητα σαν όργανο στη διαδικασία προγραμματισμού, συντονισμού και ελέγχου των επιμέρους δραστηριοτήτων της επιχείρησης και των αντίστοιχων φορέων.

Το προκαθορισμένο κόστος, ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το βαθμό ακρίβειας στον προσδιορισμό του διακρίνεται σε:

<sup>31</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

**α) Κόστος κατ' εκτίμηση – ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις**

**β) Κόστος προϋπολογιστικό**

**γ) Κόστος πρότυπο**

**δ) Οριακό κόστος**

**α) Το κατ' εκτίμηση** κόστος χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις για τους παρακάτω κυρίως σκοπούς.

1. Για τον καθορισμό των τιμών πωλήσεων πριν από την παραγωγή του προϊόντος ή την κατασκευή του έργου, εφ' όσον η φύση των εργασιών μιας επιχείρησης απαιτεί την εκτίμηση του κόστους εκ των προτέρων.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα της περίπτωσης αυτής είναι η συμμετοχή σε μειοδοτικούς διαγωνισμούς, η προσφορά τιμής για τη λήψη παραγγελίας για την παραγωγή προϊόντος ή την εκτέλεση έργου κατά τις υποδείξεις του αγοραστή, ή εκτίμηση του κόστους κατασκευής πολυκατοικίας κ.λπ.<sup>32</sup>

Επίσης, η εκτίμηση του κόστους μπορεί να είναι απαραίτητη για τον καθορισμό της απαιτούμενης χρηματοδότησης της αντίστοιχης παραγωγής ή για τη σύγκρισή του με τις ισχύουσες τιμές στην αγορά του είδους για να ληφθεί απόφαση κατά πόσο συμφέρει η έναρξη της παραγωγής του.

2. Η χρήση του κατ' εκτίμηση κόστους μειώνει τις δαπάνες τήρησης ενός πλήρους συστήματος λογιστικής παρακολούθησης του κόστους (λογιστική καταχώρηση και παρακολούθηση δαπανών). Είναι βέβαια αλήθεια, ότι το κόστος προσδιορίζεται με βάση ένα σύστημα προεκτίμησης, είναι λιγότερο ακριβές και αξιόπιστο απ' ότι το κόστος που βασίζεται σε ιστορικά μεγέθη.

Παρ' όλα αυτά, το κατ' εκτίμηση κόστος, αποτελεί πρακτική μέθοδο, που εξυπηρετεί ιδιόρρυθμες επιχειρηματικές συνθήκες σαν αυτές που αναφέραμε πιο πάνω (προπώληση προϊόντων κλπ.) και πολλές φορές δεν παρουσιάζει σημαντικές αποκλίσεις από το πραγματικό κόστος.

Στις περιπτώσεις αυτές, κι εφόσον με την εφαρμογή του συστήματος του προεκτιμωμένου κόστους επιδιώκεται η αποφυγή δημιουργίας λεπτομερών

<sup>32</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

λογιστικών καταχωρήσεων, το μειονέκτημα ελαφρών ανακρίβειών στον προσδιορισμό του κόστους είναι πιθανό να αντισταθμίζεται από το πλεονέκτημα πολύ μικρότερης δαπάνης λειτουργίας του λογιστηρίου.

**β) Το προϋπολογιστικό κόστος** είναι κι αυτό κόστος που καθορίζεται στα πλαίσια του προγραμματισμού και ελέγχου δράσης της επιχείρησης και είναι σαφώς ακριβέστερο και επιστημονικά επαληθευμένο.

Ο προγραμματισμός (και έλεγχος) αυτός μετατρέπεται σε νομισματικά μεγέθη (τιμές) που προβλέπεται να ισχύουν κατά τον χρόνο εκτέλεσης του έργου μέσω των προϋπολογισμών. Μπορεί να αφορά **το σύνολο** των δραστηριοτήτων της μονάδας, οπότε τμήμα του αποτελεί ο προγραμματισμός και προϋπολογισμός των δαπανών και του κόστους ή μπορεί να αφορά **μόνο τον προγραμματισμό και προϋπολογισμό** των δαπανών και του αντίστοιχου κόστους.<sup>33</sup>

Κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού των δαπανών καταβάλλεται προσπάθεια να προβλεφθεί σε ποιο επίπεδο θα ανέλθουν οι δαπάνες κατά την επόμενη χρονική περίοδο (συνήθως έτος) που χωρίζεται σε υποπεριόδους (τρίμηνα, εξάμηνα κλπ.). Οι δαπάνες αυτές κατατάσσονται με κριτήριο το προϊόν, το έργο κλπ με βάση δεδομένα τεχνικών προδιαγραφών. Το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιείται συνήθως για κατάρτιση προσφορών συμμετοχής σε διαγωνισμούς ανάληψης και εκτέλεσης τεχνικών έργων π. χ κτίρια δρόμους γέφυρες λιμάνια κ.λπ.

Λόγω της ακολουθούμενης διαδικασίας προσδιορισμού του το προϋπολογιστικό κόστος είναι χαμηλού βαθμού ακριβείας και για το λόγο αυτό περιλαμβάνει αναγκαστικά σημαντικά περιθώρια ανοχών.

---

<sup>33</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

γ) Το πρότυπο κόστος (standard cost) χρησιμοποιείται με την έννοια της βάσης για μέτρηση ή σύγκριση.

Με την έννοια αυτή, το πρότυπο κόστος αποτελεί τη βάση για τη μέτρηση και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, το πρότυπο κόστος δεν είναι απλά το κόστος που προβλέπεται να πραγματοποιήσει η οικονομική μονάδα την επόμενη χρονική περίοδο, το πρότυπο κόστος εκφράζει την ιδεώδη ή σε τελευταία ανάλυση, την επιδιωκόμενη αποτελεσματικότητα.

Εκφράζει άρα, το στόχο που έχει βάλει η επιχείρηση ως προς την αποτελεσματικότητα και χρησιμοποιείται για να μετρηθεί ο βαθμός της πραγματοποίησης ή της απόκλισης από αυτό το στόχο. Επομένως, το πρότυπο κόστος προσλαμβάνει δεοντολογικό περιεχόμενο.

Στη διεθνή λογιστική φιλολογία το πρότυπο κόστος έχει περιγραφεί ως ένα μέτρο μετρήσεως ( yard stick ) μια βάση συγκρίσεως ( benchmark ) μια μονάδα υπολογισμού ( a gauge ) ένα κριτήριο υπεροχής ( criterion of excellence) ένα στόχο για πραγματοποίηση ( a norm) ή ένα μοντέλο ή παράδειγμα για σύγκριση ( a model or example for comparison).

Αναλυτικότερα, το πρότυπο κόστος βασίζεται σε συστηματική επιστημονική μελέτη και έρευνα των τεχνικών προδιαγραφών, των ποσοτήτων, των τιμών και χρόνου απασχόλησης των παραγωγικών μέσων, για τον προγραμματισμό και έλεγχο του αποτελέσματος της επιχειρηματικής δραστηριότητας, που αποβλέπει σε υψηλές αποδόσεις.<sup>34</sup>

Ο παραπάνω ορισμός μπορεί να παρασταθεί με τη σχέση:

Πρότυπο κέρδος επιχείρησης = (Πρότυπα έσοδα ) -  
(Πρότυπο κόστος πρώτων υλών + Πρότυπο κόστος άμεσης εργασίας +  
Πρότυπο κόστος γενικών εξόδων - δαπανών εκμετάλλευσης)

Ανάλογα με τις συνθήκες που λαμβάνονται υπόψη έχουμε τα παρακάτω είδη προτύπων :

<sup>34</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

- α) Βασικό πρότυπο.
- β) Θεωρητικά ή τέλεια.
- γ) Τρέχον πρότυπο κόστος.

**α) Βασικά πρότυπα** είναι εκείνα που παραμένουν σταθερά για πολλά χρόνια και δεν μεταβάλλονται κάθε χρόνο. Σαν βασικό πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται ένα έτος βάσης και από αυτό βγαίνουν όλες οι άλλες τιμές και οι δείκτες και συγκρίνονται μεταξύ τους, γιατί στηρίζονται στον ίδιο παρονομαστή, στο ίδιο έτος βάσης. Η σύγκριση αυτή είναι διαχρονική και πολύ χρήσιμη γιατί είναι εύκολη η παρακολούθηση της τάσης τιμών-δεικτών διαφόρων γεγονότων στο πέρασμα του χρόνου και η λήψη χρήσιμων και σωστών συμπερασμάτων. Τα βασικά πρότυπα αντιπροσωπεύουν τις σταθερές τιμές και πάνω σε αυτές πρέπει να βασίζεται η σύγκριση της τάσης της εξέλιξης των διαφόρων γεγονότων.

**β) Θεωρητικά ή τέλεια πρότυπα.** Πρόκειται για τα ιδανικά πρότυπα κόστη που καθορίζονται με τις καλύτερες ευνοϊκές συνθήκες αγοράς παραγωγής, διάθεσης και πώλησης.

Είναι εκείνα που αντιπροσωπεύουν το μέγιστο επίπεδο παραγωγής υποθέτοντας ιδανικές και θεωρητικές συνθήκες παραγωγής, χωρίς διακοπές, φύρες, ελαττωματικά προϊόντα, βλάβες μηχανών, απρόβλεπτες ζημιές, απρόβλεπτες συνθήκες κλπ.<sup>35</sup>

Το τέλειο πρότυπο θεωρείται σαν στόχος που αποβλέπει η επιχείρηση αλλά δεν μπορεί όμως εύκολα να το πετύχει.

Επίσης δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν βάση εκτίμησης και σύγκρισης. Αν πρόκειται να υιοθετηθεί σαν βάση για ορισμένους σκοπούς, θα πρέπει να πάρουμε ένα λογικό και κατορθωτό ποσοστό όπως 70% - 80% που μπορεί να επιτευχθεί.

Το θεωρητικό πρότυπο κόστος προϋποθέτει ιδανικές συνθήκες παραγωγής, χρησιμοποίηση των εγκαταστάσεων που υπάρχουν στο μέγιστο

---

<sup>35</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

δυνατό βαθμό, τήρηση προδιαγραφών του προϊόντος, προϋποθέσεις εργασίας με τις καλύτερες συνθήκες έτσι ώστε το κόστος του παραχθέντος προϊόντος να περιλαμβάνει το ελάχιστο δυνατό από τις ποσότητες πρώτων υλών , εργασίας και γενικών εξόδων που αναλώθηκαν για να είναι πάντοτε το κόστος του προϊόντος που έχει παραχθεί το ελάχιστο δυνατό.

Για να γίνει όμως αυτό χρειάζεται πλήρης γνώση των εσωτερικών και εξωτερικών συνθηκών καθώς και του περιβάλλοντος της επιχείρησης, που όμως είναι σίγουρα πάρα πολύ δύσκολο να επιτευχθεί.

Γι' αυτό όταν εφαρμόζεται το τέλειο θεωρητικό κόστος, οι αποκλίσεις είναι πάντοτε δυσμενείς και η επιχείρηση προσπαθεί πάντοτε να αυξήσει την παραγωγικότητα και να βελτιώσει την παραγωγή της.

Στην πράξη αυτό το κόστος είναι δύσκολο να εφαρμοστεί ή εφαρμόζεται μόνο ως προς τις ποσότητες, γι' αυτό είναι αποθαρρυντικό και απογοητευτικό για τους εργαζόμενους, γιατί παρά τις προσπάθειες που καταβάλλουν δεν φτάνουν ποτέ στο τέλειο θεωρητικό ιδανικό πρότυπο κόστος.

**γ) Τρέχον πρότυπο κόστος.** Πρόκειται για το κόστος εκείνο που μπορεί να επιτευχθεί κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας.

Είναι αυτό το οποίο αντανακλά στο κόστος το οποίο αναμένεται να επιτευχθεί κάτω από ομαλές, οργανικές και αποδοτικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και στηρίζεται πάντα στις τρέχουσες τιμές αντικατάστασης.

Τα πρότυπα (τρέχοντα) είναι κατορθωτά και μπορούν να προβλεφθούν οι δυνατές συνθήκες παραγωγής, αφού ληφθεί υπόψη η δυναμικότητα της επιχείρησης, ο εξοπλισμός που υπάρχει, το εργατικό δυναμικό, οι μηχανικές εγκαταστάσεις, οι αδυναμίες της παραγωγής, η φυσιολογική φθορά, η απώλεια υλικών, η αδράνεια των μηχανών και η συντήρησή τους, η αδράνεια των εργατών οι συνθήκες αγοράς κλπ.<sup>36</sup>

Τα τρέχοντα πρότυπα κόστη είναι επιτεύξιμα και εφαρμόσιμα κάτω από κανονικές συνθήκες και δεν στηρίζονται σε ιδεατά, θεωρητικά και άφθαστα επίπεδα, γι' αυτό χρησιμοποιούνται:

<sup>36</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

- α) Στην ετοιμασία των προϋπολογισμών.
- β) Στην υποκίνηση των εργαζομένων.
- γ) Στην εκτίμηση της απόδοσης των εργαζομένων.
- δ) Στην σύνταξη των διαφόρων προγραμμάτων, και ακόμη
- ε) Για να μετρήσουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πολλές επιχειρήσεις, ανάμεσά τους και οι τουριστικές χρησιμοποιούν ιδανικά πρότυπα κόστη για τις ποσότητες των υλικών και τρέχοντα πρότυπα κόστη για την εργασία και τις τιμές.

**δ) Οριακό κόστος** είναι η μεταβολή στα συνολικά έξοδα που προκύπτει από την μεταβολή της παραγωγής κατά μία μονάδα (διανυκτέρευση) σε ένα δεδομένο όγκο διανυκτερεύσεων. Το οριακό κόστος χρησιμοποιείται στο σύστημα της μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης στη προσπάθεια της εξουδετέρωσης των ατελειών του προτύπου κόστους και κυρίως στον ορθολογικό καταμερισμό των σταθερών και ημι-μεταβλητών δαπανών στην περίπτωση της παραγωγής πέρα από το νεκρό σημείο. Ο όρος οριακή κοστολόγηση περιγράφει την τεχνική του προσδιορισμού αυτού του προσθέτου κόστους που προκύπτει από την πρόσθετη παραγωγή και πώληση. Το οριακό κόστος είναι μικρότερο από το πλήρες κόστος (μεταβλητά +σταθερά) διότι τα σταθερά έξοδα τα οποία όπως γνωρίζομαι δεν μεταβάλλονται από την επί πλέον παραγωγή επιμερίζονται σε περισσότερες επί πλέον μονάδες παραγωγής (διανυκτερεύσεις ) και αποτελείται κυρίως από μεταβλητό και ημι-μεταβλητό κόστος. Το οριακό κόστος μέσα στο άκρως ανταγωνιστικό περιβάλλον της τουριστικής βιομηχανίας χρησιμοποιείται κυρίως για επιχειρηματικές αποφάσεις όπως π.χ. η διαμόρφωση των προσφορών και εκπτώσεων καθώς και η ανάληψη εκτάκτων εκδηλώσεων ή εκτάκτων αφίξεων (late booking) με ειδικές τιμές.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Βαρβάκης Κ.Α., Θεωρία του Κόστους, Αθήνα 2005.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΆΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

#### 3.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης καθιερώνεται την περίοδο του Μεσοπολέμου. Πολύ νωρίτερα, στην Αγγλία το 1875, συναντάμε ορισμένα πρωτόλεια στοιχεία της μεθόδου αυτής, αλλά, κατά βάση, η θεωρητική θεμελίωση και η συστηματική χρησιμοποίησή της ξεκινάει στην Αμερική το 1934, όταν ο J. Harris εφαρμόζει τη μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης στη χημική βιομηχανία. Το 1935, η μέθοδος εφαρμόζεται στη βαμβακουργική βιομηχανία από τον G. C. Harisson. Μετά τον β' παγκόσμιο πόλεμο, η άμεση κοστολόγηση συνδυάζεται με το πρότυπο κόστος σε ένα σύστημα που ονομάζεται Άμεσο Πρότυπο Κόστος, ενώ το 1947 αυτό το σύστημα εφαρμόζεται από τη μεγάλη Αμερικανική βιομηχανική επιχείρηση Pittsburg Plate Glass Co. Στη συνέχεια, με την πάροδο των ετών, η άμεση κοστολόγηση παρουσιάζει ταχεία εξάπλωση σε Ευρώπη και Αμερική.<sup>38</sup>

ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ	50%	60%	70%	80%	90%	100%
ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ	50%	40%	30%	20%	10%	- %
ΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	100%	100%	100%	100%	100%	100%
ΒΑΘΜΟΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ ΤΟΥ ΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	50%	60%	70%	80%	90%	100%

Σχήμα 3.1 Ανάλυση κόστους σε άμεσο και έμμεσο και βαθμός αξιοπιστίας του ολικού κόστους.

##### 3.1.1 Το άμεσο κόστος και η άμεση κοστολόγηση

Οι διάφοροι συγγραφείς κάνουν χρήση των όρων «άμεσο κόστος» και «άμεση κοστολόγηση», με διαφορετικό τρόπο ο καθένας, χωρίς να υπάρχει κάποια σχετική ομοφωνία απόψεων. Γενικά, όπως έχουμε ήδη προαναφέρει, το κόστος αποτελεί ένα οικονομικό μέγεθος, ένα ποσό, που μπορεί να αντιπροσωπεύει μία επένδυση με σκοπό την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών

<sup>38</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 89 - 90.



που θα χρησιμοποιηθούν είτε για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις είτε για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Αποτελεί, δηλαδή, μία οικονομική κατηγορία ή οντότητα, εμφανίζεται σε πολλές μορφές ή τύπους και χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρηματικής ζωής και των αναπτυσσόμενων οικονομικών δραστηριοτήτων γενικότερα, και κυρίως χρησιμοποιείται κατά τη λήψη των καθημερινών επιχειρηματικών ή οικονομικών αποφάσεων. Η κοστολόγηση, από την άλλη πλευρά, είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας ή το κόστος ανάπτυξης μιας δραστηριότητας. Εμφανίζεται με τη μορφή διαφόρων συστημάτων ή μεθόδων, αποτελεί τη διαδικασία που ακολουθούμε για να προσδιορίσουμε το κόστος. Η διαδικασία αυτή διαφέρει από τύπο σε τύπο κόστους, επηρεαζόμενη από τον κοστολογικό τύπο που προσδιορίζεται βάσει αυτής.

Με δεδομένη την ανωτέρω διάκριση, μερικοί συγγραφείς ταυτίζουν το άμεσο με το μεταβλητό κόστος, ενώ κάποιοι άλλοι υποστηρίζουν ότι βασικό στοιχείο του άμεσου κόστους είναι η δυνατότητα επακριβούς μέτρησής του και η ευκολία άμεσης αναγνώρισής του στον φορέα ή την οργανωτική μονάδα την οποία επιβαρύνει. Άμεσο κόστος, επομένως, είναι το κόστος που δημιουργείται από την πραγματοποιούμενη παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα και δεν υπάρχει χωρίς αυτήν, ενώ άμεση κοστολόγηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού του άμεσου κόστους του προϊόντος, της υπηρεσίας ή της λειτουργικής μονάδας μετά από το διαχωρισμό και την απαλλαγή του από το σταθερό τμήμα των άμεσων δαπανών. Όσον αφορά δε στο ρόλο που διαδραματίζει το κόστος στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, η σύγχρονοι συγγραφείς προσανατολίζουν αποδέχονται πλήρως την αρχή περί ταυτότητας του άμεσου κόστους προς το μεταβλητό, ιδιαίτερα δε προς το οριακό κόστος.<sup>39</sup>

<sup>39</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 91 - 92.

### 3.1.2 Το άμεσο κόστος και τα χαρακτηριστικά του

Όπως έχουμε αναφέρει ήδη, το κόστος, σε σχέση με το αντικείμενό του και τον τρόπο ενσωμάτωσης των κατ' είδος στοιχείων του, διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο. Άμεσο κόστος είναι αυτό που γίνεται αποκλειστικά χάριν ενός μόνο είδους προϊόντος, ή πελάτη, ή τμήματος, ή άλλης υποδιαίρεσης της επιχείρησης που αποτελεί αντικείμενο κόστους. Είναι εκείνο το κόστος το οποίο ενσωματώνεται στη λειτουργία ή στο προϊόν κατ' ευθείαν, εξ' ολοκλήρου, χωρίς προηγούμενη κατανομή. Σχηματίζεται, δηλαδή, από στοιχεία τα οποία επιβαρύνουν ολοκληρωτικά και χωρίς μερισμό το κέντρο ή τον φορέα κόστους. Η απαλλαγή του από τα σταθερά στοιχεία, το καθιστά ιδιαίτερα ευέλικτο, απλό στη διαμόρφωσή του και ομοιόμορφο κατά την διαδικασία σχηματισμού του.<sup>40</sup>

Το άμεσο κόστος μπορεί να εντοπισθεί και να αποδοθεί εύκολα σε ένα αντικείμενο κόστους (π.χ. άμεσο εργατικό κόστος, άμεσο κόστος υλικών) ενώ αντίθετα το έμμεσο κόστος είναι το κόστος το οποίο δεν μπορεί με προφανή τρόπο να εντοπισθεί και αποδοθεί σε ένα προϊόν ή οποιοδήποτε αντικείμενο κόστους (π.χ. γενικό βιομηχανικό κόστος, κόστος έμμεσης εργασίας κλπ.). Το άμεσο κόστος είναι, δηλαδή, εύκολα ανιχνεύσιμο από το φορέα που επιβαρύνει, υπολογίζεται επακριβώς και ταυτίζεται με το εκταμιευμένο και το μεταβλητό κόστος. Αυτά του τα χαρακτηριστικά το καθιστούν μέσο μοναδικής αποτελεσματικότητας για τη λήψη ορισμένης κατηγορίας επιχειρηματικών αποφάσεων.<sup>41</sup>

Το άμεσο κόστος διαχωρίζεται σε άμεσο μεταβλητό κόστος και σε άμεσο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος. Το άμεσο κόστος σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία. Κατά κανόνα, το άμεσο κόστος των τελικών φορέων είναι μόνο μεταβλητό, ενώ των κέντρων ή θέσεων κόστους είναι σταθερό και μεταβλητό. Ένα στοιχείο κόστους είναι δυνατό να είναι άμεσο ως προς ένα κέντρο κόστους, ενώ ως προς ένα φορέα κόστους είναι δυνατό να είναι έμμεσο, όπως π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου ενός εργοστασίου και οι

<sup>40</sup> Ιγνατιάδης, Λογιστική Κόστους, τεύχος 1, Θεσσαλονίκη, 1978, σ. 41.

<sup>41</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 89.

αποσβέσεις των μηχανημάτων του, που είναι στοιχεία άμεσα ως προς το κέντρο κόστους «εργοστάσιο», ενώ είναι έμμεσα ως προς τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο. Το άμεσο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος περιλαμβάνει το σύνολο των άμεσων στοιχείων του, σταθερών και μεταβλητών. Κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον κοστολογικό έλεγχο των υπεύθυνων φορέων διοικητικής εξουσίας, ο οποίος στηρίζεται στη θεμελιώδη αρχή της Εξουσίας - Ευθύνης. Η κοστολογική ευθύνη περιορίζεται μόνο στο τμήμα εκείνο του κόστους πάνω στο οποίο, προηγούμενα, έχει εξασφαλιστεί στον υπεύθυνο η εξουσία να αποφασίζει για το ύψος του. Τέτοια εξουσία, κατά κανόνα, ασκείται μόνο πάνω στο μεταβλητό μέρος του άμεσου κόστους. Το ολικό άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας, π.χ. ενός τμήματος, μιας δραστηριότητας ή ενός κλάδου εκμεταλλεύσεως, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη σύγκριση του κόστους αυτού με τα αντίστοιχα έσοδα, χρησιμοποιείται στην κάλυψη του έμμεσου κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας. Έτσι προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

### 3.1.3 Τα στοιχεία του άμεσου κόστους

Το άμεσο κόστος, όπως προαναφέραμε, αποτελείται από τις μεταβλητές δαπάνες, άρα τα στοιχεία από τα οποία σχηματίζεται είναι μεταβλητά στοιχεία του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Σχολή, οι δαπάνες κατ' είδος διακρίνονται σε δαπάνες προσωπικού, δαπάνες αμοιβών και εργασίας τρίτων, δαπάνες παροχών, δαπάνες φόρων και τελών, δαπάνες τόκων, δαπάνες για αποσβέσεις παγίων και δαπάνες υλικών. Αντίθετα, η Αγγλοσαξονική Σχολή, αναφερόμενη κατά βάση στο κόστος παραγωγής, διαχωρίζει τις δαπάνες κατ' είδος σε άμεσα υλικά, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Ανεξάρτητα από τη διαφορετική ανά Σχολή έκταση της ανάλυσης, το άμεσο κόστος σχηματίζεται μόνο από δαπάνες που έχουν αυστηρά μεταβλητό χαρακτήρα και συγκεντρώνουν όλα τα γνωρίσματα του άμεσου κόστους. Το

άμεσο κόστος διαμορφώνεται από το μεταβλητό μέρος των κατ' είδος δαπανών οι οποίες κατά την αμερικανική διδασκαλία είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και οι άμεσες λοιπές βιομηχανικές δαπάνες, ενώ κατά την Ευρωπαϊκή Σχολή είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και οι υπόλοιπες μεταβλητές δαπάνες (μεταβλητό μέρος ηλεκτρικού ρεύματος - υδρεύσεως, μεταβλητό μέρος αμοιβών τρίτων, μεταβλητό μέρος φόρων και τελών, μεταβλητό μέρος διαφόρων δαπανών).<sup>42</sup>

### 3.1.4 Άμεσο και κοινό σταθερό κόστος

Ως άμεσο σταθερό κόστος ορίζεται το σταθερό εκείνο κόστος που μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα σε ένα ιδιαίτερο τμήμα ή τομέα ή περιοχή και το οποίο εξαρτάται άμεσα από την ύπαρξη του τμήματος ή του τομέα. Ως κοινό σταθερό κόστος ορίζεται εκείνο το σταθερό κόστος, το οποίο δεν μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα σε ένα ιδιαίτερο κόστος, το οποίο δεν μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα σε ένα ιδιαίτερο τμήμα ή τομέα αλλά μάλλον προκύπτει από τις συνολικές λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Αποβλέποντας στη μεταφορά του από τμήματα ή τους τομείς, το κοινό κόστος κατανέμεται με μια αυθαίρετη βάση.<sup>43</sup>

Οι βασικές οδηγίες που ακολουθούνται σχετικά με τη διάκριση του κόστους σε άμεσο και έμμεσο είναι οι ακόλουθες:

1. Αν ένα κόστος φανερά και φυσικά μεταφέρεται στο ανά μονάδα κόστος του προϊόντος ή σε κάποιο τμήμα ή τομέα της επιχείρησης, τότε αυτό είναι ένα άμεσο κόστος σε σχέση με το τμήμα αυτό.
2. Αν το κόστος πρέπει να κατανεμηθεί στο ανά μονάδα κόστος ή σε τμήμα ή τομέα της επιχείρησης, τότε αυτό είναι έμμεσο (κοινό) κόστος σε σχέση με το τμήμα αυτό.

Σαν παραδείγματα άμεσου σταθερού κόστους αναφέρεται η διαφήμιση που σχετίζεται με συγκεκριμένο τμήμα, οι αμοιβές του διευθυντή του τομέα ή

<sup>42</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 92-93.

<sup>43</sup> Πάγγειος Γιάννης, «Θεωρία Κόστους», τεύχος 2<sup>ο</sup>, σελ. 25-31, εκδ. Σταμούλης, 1993.

τμήματος (όπως επόπτη μιας γραμμής παραγωγής), οι αποσβέσεις των κτιρίων και του εξοπλισμού που αποκτήθηκαν για τη χρησιμοποίησή του από το συγκεκριμένο τμήμα. Σαν παραδείγματα κοινού σταθερού κόστους αναφέρονται η διαφήμιση γενικά της εταιρείας, μισθού ανώτατων στελεχών της διοίκησης καθώς και οι αποσβέσεις εκείνων των εγκαταστάσεων που εξυπηρετούν διαφορετικά τμήματα ή τομείς.

#### 3.1.4.1 Εξατομίκευση του άμεσου σταθερού κόστους

Η διάκριση που παρατηρήθηκε πιο πάνω μεταξύ του άμεσου και κοινού σταθερού κόστους είναι το κρίσιμο σημείο στην ετοιμασία εκθέσεων κατά τμήματα ή τομείς, καθόσον το άμεσο σταθερό κόστος χρεώνεται (μεταφέρεται) απευθείας στα τμήματα, ενώ το κοινό σταθερό κόστος όχι.

Ένας ευρύτατα χρησιμοποιούμενος κανόνας για να αποφύγει κανείς τις δυσκολίες, είναι να μεταχειρίζεται σαν άμεσα κόστη μόνο εκείνα τα κόστη που παύουν να υπάρχουν (εξαφανίζονται) με τη διακοπή λειτουργίας (εξαφάνιση) του τμήματος ή του τομέα.

Στην ουσία, θα υπάρχουν πάντα κάποια κόστη τα οποία θα βρίσκονται μεταξύ άμεσου και κοινού και θα απαιτείται σημαντική προσπάθεια για μια σωστή απόφαση κατάλληλης ταξινόμησης. Το κεντρικό σημείο είναι να μην αντιδρά κανείς με παραπλανητικές αυθαίρετες κατανομές. Από διοικητική άποψη, κάθε αυθαίρετη κατανομή του κοινού κόστους θα έχει σαν συνέπεια την αλλοίωση της αξίας του περιθωρίου συμβολής του τμήματος σαν οδηγού για μακροπρόθεσμη αποδοτικότητα.<sup>44</sup>

#### 3.1.4.2 Το άμεσο κόστος μπορεί να γίνει κοινό

Το σταθερό κόστος, το οποίο είναι άμεσο σε μια έκθεση τμήματος ή τομέα, μπορεί να διαμορφωθεί σε κοινό, αν η επιχείρηση διαιρεθεί σε μικρότερα τμήματα ή τομείς. Αυτό συμβαίνει επειδή υπάρχουν περιορισμοί στο κατά πόσο ένα κόστος μπορεί να διαχωριστεί χωρίς την προσφυγή σε αυθαίρετες

<sup>44</sup> Πάγγελος Γιάννης, «Θεωρία Κόστους», τεύχος 2<sup>ο</sup>, σελ. 25-31, εκδ. Σταμούλης, 1993.

κατανομές. Ο καθορισμός περισσότερων τομέων συνεπάγεται τη μετατόπιση μέρους του άμεσου σταθερού κόστους σε κοινό.

### 3.1.5 Το άμεσο λειτουργικό κόστος

Άμεσο λειτουργικό κόστος είναι το ομαδοποιημένο κατ' είδος κόστος που πραγματοποιείται στις διάφορες λειτουργίες ή δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Το λειτουργικό κόστος σχηματίζεται από στοιχεία διαφορετικής φύσεως που έχουν τον ίδιο σκοπό - προορισμό. Είναι εκείνο που δημιουργείται από δαπάνες που πραγματοποιούνται άμεσα σε μία μονάδα, είναι εύκολα αναγνωρίσιμο, μπορεί να υπολογιστεί επακριβώς χωρίς προηγουμένως να υφίσταται καμία κατανομή. Για παράδειγμα, άμεσο κόστος αποτελεί η αμοιβή των απασχολούμενων σε μία μονάδα, το ενοίκιο των γραφείων της, οι δαπάνες για τις τηλεφωνικές συνδέσεις κλπ.

Το άμεσο κόστος διαθέτει πλήρη αυτοτέλεια των συστατικών του στοιχείων, άμεση και αποκλειστική εξάρτηση από την ύπαρξη και λειτουργία του συγκεκριμένου τμήματος ή δραστηριότητας με την οποία συνδέεται, δυνατότητα άμεσης σύνδεσής του με κάποιον φορέα ευθύνης, άμεση συσχέτιση με το πραγματικό ή υπολογιστικό έσοδο της συγκεκριμένης δραστηριότητας για τη διαμόρφωση του αποτελέσματος ενώ παράλληλα καλύπτει ολόκληρο το πλέγμα διοικητικής ή οργανωτικής δομής της επιχείρησης και σχηματίζεται τόσο από σταθερές όσο και από μεταβλητές δαπάνες.

Το άμεσο λειτουργικό κόστος εξασφαλίζει τις αναγκαίες εκείνες πληροφορίες κόστους των εκτός των παραγωγικών τμημάτων λειτουργικών μονάδων, για τον προσδιορισμό τη μέτρηση της συμβολής κάθε δραστηριότητας στη διαμόρφωση του αποτελέσματος της επιχείρησης. Αυτό όμως προϋποθέτει χρησιμοποίηση του ολικού άμεσου κόστους που περικλείει τόσο το μεταβλητό όσο και το σταθερό τμήμα χωρίς αυτό να σημαίνει ότι η χρησιμοποίηση του άμεσου μεταβλητού κόστους είναι περιορισμένη. Καταλήγουμε, επομένως, στο γεγονός ότι ο προσδιορισμός του άμεσου λειτουργικού κόστους επιβάλλεται να καλύπτει και τα δύο μέρη -σταθερό και

μεταβλητό- και ανάλογα με τη συγκεκριμένη απόφαση θα χρησιμοποιείται κάθε φορά ο κατάλληλος τύπος κόστους.<sup>45</sup>

### 3.1.6 Διαφορές άμεσου κόστους από το οριακό και το διαφορικό

Το οριακό κόστος δείχνει το ρυθμό με τον οποίο μεταβάλλεται το συνολικό κόστος, όταν μεταβάλλεται η παραγωγή κατά μία μονάδα. Το οριακό κόστος είναι ο λόγος της μεταβολής του συνολικού κόστους προς τη μεταβολή του προϊόντος. Ουσιαστικά, είναι το κόστος εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μία μονάδα, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά μία μονάδα.

Το οριακό κόστος είναι σημαντικό μέγεθος για μια επιχείρηση, γιατί η απόφασή της επιχείρησης για αύξηση της παραγωγής κατά μία μονάδα θα πρέπει να γίνει έπειτα από σύγκριση του κόστους αυτής της μονάδας, που είναι το οριακό κόστος, με το έσοδο από την πώληση αυτής της μονάδας.

Πρέπει να σημειωθεί ότι το οριακό κόστος δεν είναι το κόστος παραγωγής της συγκεκριμένης μονάδας προϊόντος, αλλά η μεταβολή του συνολικού προϊόντος που προήλθε από την παραγωγή της συγκεκριμένης μονάδας προϊόντος, η οποία προκάλεσε μεταβολή στις αναλογίες σταθερών και μεταβλητών συντελεστών παραγωγής. Το οριακό κόστος αποτελείται, κατά κανόνα, από στοιχεία μεταβλητά. Ο προσδιορισμός γίνεται στις περιπτώσεις καθορισμού διαφορετικών τιμών πωλήσεως, δηλαδή τιμών πωλήσεως της πρόσθετης μονάδας των παραγόμενων προϊόντων σε τιμές διαφορετικές (μικρότερες) από τις τιμές πωλήσεως των λοιπών προϊόντων. Ο προσδιορισμός του οριακού κόστους γίνεται επίσης στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχολήσεως.

Διαφορικό κόστος είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής. Παρά το γεγονός ότι το διαφορικό κόστος φαίνεται να είναι καθ' ολοκληρία μεταβλητό, όταν πρόκειται να ληφθεί μία οποιαδήποτε

<sup>45</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 94-96.

απόφαση με βάση τη διαφορική ανάλυση, εξετάζονται αναλυτικά όλες οι περιπτώσεις επηρεασμού των επιμέρους κοστολογικών στοιχείων, μερικά από τα οποία, ενδεχομένως, ανήκουν στην κατηγορία των σταθερών. Το διαφορικό κόστος υπολογίζεται όχι μόνο στην αύξηση αλλά και στη μείωση της απασχολήσεως.

Η ελάττωση του κόστους λόγω μείωσης της παραγωγής κατά ορισμένη ποσότητα ποτέ δεν αντιστοιχεί στο μεταβλητό κόστος που παρουσιάζουν οι προϋπολογιστικές αναλύσεις. Η μείωση του κόστους, π.χ. στις περιπτώσεις μείωσης της παραγωγής επειδή διακόπτεται η λειτουργία ενός τμήματος του εργοστασίου ή μιας γραμμής παραγωγής ή επειδή μειώνεται ο χρόνος λειτουργίας των εγκαταστάσεων δεν αφορά μόνο σε μεταβλητά στοιχεία κόστους. Ορισμένα στοιχεία που θεωρούνται μεταβλητά εξακολουθούν να υπάρχουν ακέραια και μετά τη μείωση της απασχολήσεως, ενώ άλλα που εντάσσονται στα σταθερά μειώνονται κατά μικρό ή μεγάλο ποσοστό.

Όπως έχουμε προαναφέρει, στο άμεσο κόστος υπάρχει η δυνατότητα εύκολου διαχωρισμού του σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Τα δύο αυτά μέρη μπορούν να μετρηθούν με ακρίβεια, γεγονός που οφείλεται στο ότι τα κατ' είδος στοιχεία του άμεσου κόστους - σταθερά ή μεταβλητά - βαρύνουν τη λειτουργική μονάδα ή τον τελικό φορέα εξ' ολοκλήρου. Επομένως, το οριακό κόστος που σχηματίζεται από τις πρόσθετες δαπάνες για την παραγωγή μιας επιπλέον μονάδας ή ποσότητας προϊόντος αντιστοιχεί στο άμεσο μεταβλητό κόστος παραγωγής. Η ταύτιση αυτή του άμεσου προς το οριακό κόστος οφείλεται στην αποκλειστική αρχικά σύνδεση της άμεσης κοστολόγησης προς την παραγωγική λειτουργία.

Αντιθέτως, μία τέτοια ταύτιση δεν υφίσταται μεταξύ άμεσου και διαφορικού κόστους. Εφόσον το διαφορικό κόστος δεν είναι το πρόσθετο ποσό δαπανών για την παραγωγή μιας επιπλέον ποσότητας προϊόντων, αποτελεί το ποσό όπου μεταβάλλεται το κόστος ως συνέπεια λήψης μιας απόφασης.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 97 - 99.



### 3.2 Έμμεσο κόστος

Είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και αφορά δυο ή περισσότερα προϊόντα ή κέντρα κόστους και είναι αδύνατο ή δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια τι μέρος από αυτό αφορά τις επί μέρους λειτουργίες ή τους επί μέρους φορείς κόστους. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση του έμμεσου κόστους, ή των στοιχείων του, γίνεται κατόπιν κατανομής του με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων κριτηρίων ή βάσεων.

#### 3.2.1 Περιορισμοί στη μετατροπή του έμμεσου σε άμεσο κόστος

Η μετατροπή ενός θέσει έμμεσου κόστους σε άμεσο, με τη χρησιμοποίηση κατάλληλης μεθοδολογία και τεχνικών μέσων, δεν είναι πάντοτε σκόπιμη. Κριτήριο για τη λήψη της σχετικής απόφασης είναι η σύγκριση της ωφέλειας που προκύπτει από την σχετική πληροφορία ακριβέστερου προσδιορισμού του κόστους με το πρόσθετο κόστος που δημιουργεί η αμεσοποίηση ενός κοστολογικού στοιχείου.

**Παράδειγμα (α):** Σε ένα εργοστάσιο κατασκευής ετοιμών ενδυμάτων αναλώνονται, μεταξύ άλλων, ηλεκτρική ενέργεια για την κίνηση των μηχανών ραφής καθώς και κλωστές για την κατασκευή (ραφή) του ετοιμού ενδύματος π.χ. του παντελονιού ΤΖΗΝ. Το κόστος παραγωγής του προϊόντος αυτού σχηματίζεται με σκοπό τον έλεγχό του, αλλά και για λόγους αποτίμησης της απογραφής και προσδιορισμού του αποτελέσματος, ως εξής:

1. Άμεσο Κόστος			
1.1 Κόστος αναλωθέντος υφάσματος	€	2.000	
1.2 Κόστος αναλωθείσας φόδρας	€	200	
1.3 Κόστος φερμουάρ	€	100	
1.4 Κόστος αμέσου εργασίας	€	1.700	4000
2. Έμμεσο Κόστος			
2.1 Κόστος κλωστών, ραφής, κουμπιών, ετικετών, ρεύματος	€	50	
2.2 Κόστος έμμεσου εργασίας παραγωγής	€	450	
2.3 Κόστος αποσβέσεως εξοπλισμού	€	350	
2.4 Λοιπό έμμεσο κόστος εργοστασίου	€	550	1400
<b>Ολικό κόστος παραγωγής μονάδας</b>			<b>5400</b>

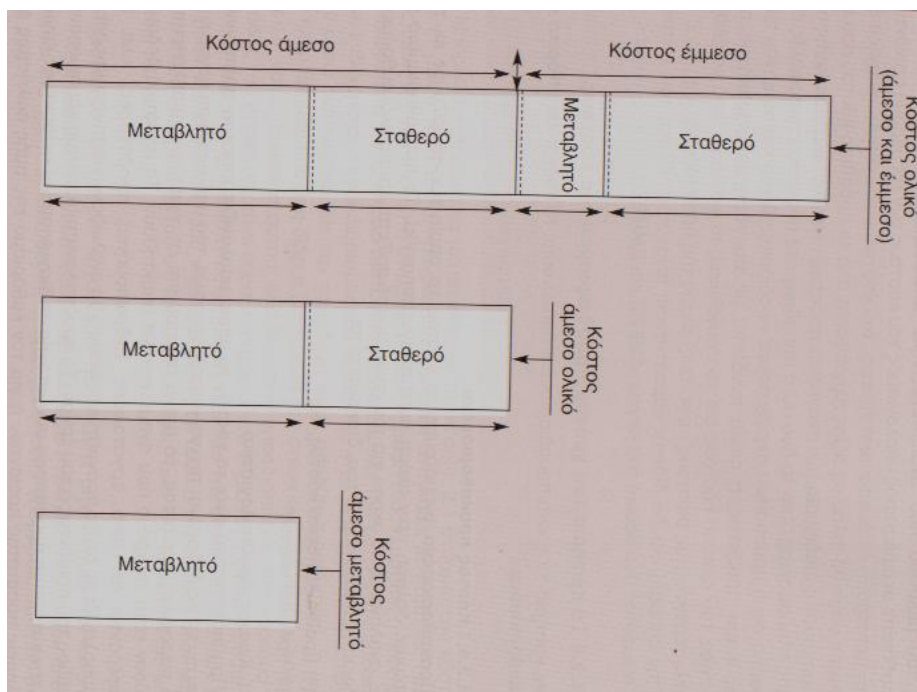
**Πίνακας 3.1 Παράδειγμα μετατροπής έμμεσου σε άμεσο κόστος.**

Μπορούμε πρακτικά να μετατρέψουμε το υπ' αριθ. 2.1 στοιχείο του κόστους από έμμεσο σε άμεσο πραγματοποιώντας τις αναγκαίες λεπτομερείς μετρήσεις, όπως π.χ. πόση κλωστή αναλώνεται κατά τη ραφή ενός τεμαχίου, ή πόσο ρεύμα αναλώνεται για το σκοπό αυτό. Αποτέλεσμα αυτών των μετρήσεων μπορεί να είναι, ενδεχόμενα, ο προσδιορισμός του ποσού του στοιχείου 2.1 στο ύψος των 40 ή 60 ευρώ ανά τεμάχιο. Με την παραδοχή αυτή, απολύτως ρεαλιστική, η αξία της πληροφορίας που δίνει η μετατροπή του στοιχείου 2.1 από έμμεσο σε άμεσο και ο, συνέπεια αυτού, ακριβέστερος προσδιορισμός του κόστους της μονάδας του προϊόντος είναι υποπολλαπλάσια του δημιουργούμενου πρόσθετου κόστους από τη διαδικασία ακριβών μετρήσεων των ποσοτικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους. Προτιμάται ως εκ τούτου την εμμονή στον χαρακτηρισμό του στοιχείου αυτού ως έμμεσου κόστους, αντί της προσπάθειας μετατροπής του σε άμεσο.<sup>47</sup>

<sup>47</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 107-110.

**Παράδειγμα (β):** Σε ένα εργοστάσιο παραγωγής μηχανογραφικών εντύπων αναλώνεται, μεταξύ των άλλων υλικών, και μελάνι με τη βοήθεια του οποίου αποτυπώνονται στο χαρτί οι κατάλληλες γραμμογραφήσεις, γράμματα, αριθμοί, σύμβολα, κλπ.

Το μελάνι έχει όλα τα γνωρίσματα να χαρακτηριστεί ως άμεσο κόστος δεδομένου ότι αποτυπώνεται στο παραγόμενο προϊόν και μπορεί τεχνικά να μετρηθεί το ποσοτικό του μέγεθος και άρα το κόστος του που ενσωματώνεται σε κάθε προϊόν. Όμως η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής των προϊόντων με το κόστος του μελανιού που αναλώνεται είναι μικρότερη του 1% και συνεπώς οποιοσδήποτε ακριβέστερος υπολογισμός του κόστους των επί μέρους προϊόντων από τη μετατροπή σε άμεσο, από έμμεσο, του κοστολογικού αυτού στοιχείου θα πρόσφερε υποπολλαπλάσιας αξίας πληροφορία από το πρόσθετο κόστος που θα δημιουργούσε η διαδικασία των αναγκαίων ποσοτικών μετρήσεων παραγωγής αυτής της πληροφορίας. Από τα δυο αυτά παραδείγματα προκύπτει το ασφαλές συμπέρασμα ότι η προσπάθεια του ακριβέστερου προσδιορισμού του κόστους, του τμήματος ή τους προϊόντος, η οποία συνδέεται με την τάση μεγιστοποίησης της αναλογίας του άμεσου κόστους επί του συνολικού, περιορίζεται από το βαθμό αποτελεσματικότητας (κόστους – οφέλους) αυτής της προσπάθειας.



Πίνακας 3.2 Σχηματική ανάλυση του ολικού κόστους σε άμεσο και έμμεσο.

### 3.3 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

#### 3.3.1 Η θεωρία των αποφάσεων

Απόφαση είναι η μετά από σκέψη επιλογή αυτού που πρόκειται να πράξουμε. Κατά συνέπεια, για να ληφθεί μία απόφαση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να υπάρχουν περισσότερες από μία επιλογές εκ των οποίων η κάθε μία οδηγεί σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Ο αποφασίζων καλείται να επιλέξει την κατά τη γνώμη του καλύτερη. Για το λόγο αυτό η απόφαση ορίζει τόσο τι επιλέγει κάποιος, όσο και από τι παραιτείται. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν εναλλακτικές λύσεις, δεν υφίσταται θέμα επιλογής και υποχρεωτικά ακολουθείται η μοναδική υφιστάμενη οδός.

Η συστηματοποιημένη μορφή των οικονομικών αποφάσεων που λαμβάνονται, ξεκινάει μετά τον β' παγκόσμιο πόλεμο, εντός του πλαισίου επιχειρηματικής δράσης. Ο στόχος για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των μονάδων οδήγησε σε αναζήτηση και εφαρμογή συστημάτων εντοπισμού και ανάλυσης και συγκέντρωσης πληροφορικών σχετικά με τα διάφορα προβλήματα.

Η λήψη αποφάσεων είναι μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες στη διοίκηση μιας μονάδας. Οι επιχειρηματικές αποφάσεις αφορούν στην ανάγκη

τροποποίησης μίας κατάστασης, δηλαδή ελέγχουν την πιθανότητα μίας αλλαγής. Η αλλαγή αυτή αφορά στη μετατροπή της ισχύουσας κατάστασης σε μία άλλη, περισσότερο επιθυμητή. Η διοίκηση της μονάδας πρέπει να λάβει την απόφαση αν θα πραγματοποιηθεί η αλλαγή αυτή, όπως επίσης ποια είναι η πλέον ενδεδειγμένη μέθοδος για την πραγματοποίηση της αλλαγής. Συχνά οι αποφάσεις οδηγούν σε αλλαγές οι οποίες προκαλούν διαταραχή της ομαλής λειτουργίας της μονάδας.

Η σημασία των εκάστοτε αποφάσεων είναι καθοριστική για την πορεία της, διότι η θέση της επιχείρησης σήμερα είναι αποτέλεσμα των αποφάσεων που έχουν ληφθεί στο παρελθόν. Ο βαθμός επιρροής των αποφάσεων, εξαρτάται από την ορθότητά τους, το επίπεδο στο οποίο βρίσκονται οι φορείς τους και την έκταση των οικονομικών πόρων που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των στόχων που θέτουν οι αποφάσεις αυτές. Η Λογιστική υπήρξε η πιο παλαιά και η πιο αξιόλογη πηγή άντλησης των απαραίτητων στοιχείων για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Η λογιστική κόστους είναι η πλέον κατάλληλη για την παροχή στοιχείων προς τη διοίκηση της εκάστοτε μονάδας για την ορθή λήψη των αποφάσεων.<sup>48</sup>

### 3.3.2 Αποφάσεις στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα

Η λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων πραγματοποιείται σε συνθήκες είτε βεβαιότητας είτε τις περισσότερες φορές αβεβαιότητας. Δεν είναι λίγες οι φορές που κατά την αρχική διαδικασία λήψης μίας απόφασης υπήρξε βεβαιότητα και στην πορεία, η ολοκλήρωση της απόφασης πραγματοποιήθηκε υπό συνθήκες μερικής ή ολικής αβεβαιότητας.

Σε περιπτώσεις που εκ πρώτης όψεως φαίνεται ότι μία απόφαση πάρθηκε υπό συνθήκες ολικής αβεβαιότητας, υπάρχει σαφώς η περίπτωση η διοίκηση να έχει βασιστεί στην εμπειρία της και τη διαίσθησή της και να έχει αναζητήσει πρόσθετες πληροφορίες, να έχει ζυγίσει την υφιστάμενη κατάσταση και να έχει διαβλέψει τις αναμενόμενες συνθήκες. Μ' αυτόν τον τρόπο, σημαντικός αριθμός δεδομένων και αποφάσεων μετατρέπονται από

<sup>48</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 107-108.

ολικής αβεβαιότητας σε μερικής ή περιορισμένης αβεβαιότητας. Αρωγοί ως προς αυτό, είναι οι διάφορες μέθοδοι και τα μαθηματικοποιημένα πρότυπα τα οποία διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην αντιμετώπιση των συνθηκών αβεβαιότητας κατά την λήψη των αποφάσεων.<sup>49</sup>

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με τη χρήση διαφόρων κριτηρίων. Μια βάση κατάταξης είναι ο χαρακτήρας του επιδιωκόμενου στόχου.

Έτσι, αποφάσεις πραγματοποίησης επενδύσεων ή αποφάσεις που αποβλέπουν σε ριζική αλλαγή του τρόπου διάθεσης των προϊόντων ή μεταβολή της οργανωτικής δομής της επιχείρησης θέτουν στόχους στρατηγικού χαρακτήρα. Οι αποφάσεις αυτές επηρεάζουν μακροχρόνια την επιχειρηματική μονάδα, απαιτούν μεγάλο χρόνο προετοιμασίας, ενδελεχή ανάλυση, έλεγχο της αξιοπιστίας των στοιχείων στα οποία στηρίζονται, συμμετοχή του συνόλου των διευθυντικών στελεχών και ανάληψη της ευθύνης από τον αποφασίζοντα ο οποίος βρίσκεται κατά κανόνα στη κορυφή της διοικητικής πυραμίδας. Οι αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα σχετίζονται κατά κανόνα με ποιοτικές μεταβολές στη φυσιογνωμία της επιχειρηματικής μονάδας και έχουν αργή απόδοση επειδή από τη λήψη μέχρι την ολοκλήρωση μεσολαβεί σημαντικός χρόνος, το σύστημα που προκύπτει επιτυγχάνει μέγιστη απόδοση μετά από αρκετό χρονικό διάστημα από την ολοκλήρωσή του και επειδή η κατάσταση που προκύπτει απαιτεί ανάλογη προσαρμογή στις νέες μεθόδους. Οι αποφάσεις αυτές, επομένως, συνδέονται με τη μακροπρόθεσμη επιχειρηματική δραστηριότητα και το μακροχρόνιο προγραμματισμό των μονάδων.

Οι στρατηγικές αποφάσεις είναι αποκλειστικά της αρμοδιότητας των στελεχών που βρίσκονται στην κορυφή του συστήματος της διοικητικής πυραμίδας. Μια στρατηγική απόφαση επηρεάζεται περισσότερο από τις εισηγήσεις των ειδικών λόγω της χρησιμοποίησης εξειδικευμένων γνώσεων των πλέον διαφορετικών επιστημονικών κλάδων καθώς και λόγω των σημαντικών οικονομικών πόρων που θα χρειασθούν.

---

<sup>49</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 109-110.

Από την άλλη πλευρά, οι αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα διαφέρουν από τις στρατηγικές ως προς τους επιδιωκόμενους στόχους και τη μεθοδολογία που ακολουθείται για την υλοποίησή τους. Αφορούν, βασικά, την τρέχουσα λειτουργία της επιχείρησης και λαμβάνονται σε όλα τα επίπεδα της οργανωτικής πυραμίδας, συνδέονται οργανικά με την καθημερινή λειτουργία της μονάδας και εντάσσονται στις διαδικασίες πραγματοποίησης των βραχυχρόνιων προγραμμάτων δράσης. Οι αποφάσεις αυτές, δηλαδή, λαμβάνονται στο πλαίσιο του βραχυχρόνιου σχεδιασμού και της βραχυχρόνιας δραστηριότητας της μονάδας. Αφορούν αποφάσεις κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος δράσης και παρακολούθησης της εκτέλεσής του με τη χρησιμοποίηση του συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα παραπάνω, η επιχείρηση καταρτίζει αρχικά έναν ελαστικό προϋπολογισμό δαπανών της λειτουργίας κάθε τμήματος μετρώντας τον όγκο απασχόλησής του και χωρίζοντας το κόστος σε σταθερό και μεταβλητό. Η επιχείρηση με αυτό τον τρόπο μπορεί να υπολογίζει εύκολα το κόστος του προϊόντος και να ασκεί ευέλικτη τιμολογιακή πολιτική, γνωρίζοντας το κατώτατο όριο τιμής στο οποίο μπορεί να φτάσει. Όταν καθοριστεί το κόστος ο κάθε διευθύνων τμήματος είναι υποχρεωμένος να μην αποκλίνει από τον προϋπολογισμό και να ελέγχεται για αυτό.

Οι τακτικές αποφάσεις λαμβάνονται κατά κύριο λόγο από εξουσιοδοτημένους φορείς διοικητικής εξουσίας, που βρίσκονται σε όλα τα κλιμάκια της οργανωτικής πυραμίδας και φέρουν έντονη τη σφραγίδα της δράσης με ατομική πρωτοβουλία. Αυτές οι αποφάσεις, αν και δεν μπορούν να επιδράσουν αποφασιστικά στο μέλλον της μονάδας, δημιουργούν τις συνθήκες ποιοτικών μεταβολών.<sup>50</sup>

Τα δύο προαναφερθέντα είδη αποφάσεων έχουν, όπως είδαμε, σημαντικές διαφορές όσον αφορά στο χρόνο, στα αποτελέσματα και στους φορείς που τις λαμβάνουν. Παρ' όλα αυτά, όμως, και τα δύο είδη εξυπηρετούν στόχους της ίδιας μονάδας, ενώ παρακολουθούνται σε όλα τους τα στάδια από την ίδια οργανωτική δομή. Αρχικά πραγματοποιείται η διάγνωση και ο

---

<sup>50</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 110-116.

προσδιορισμός του προβλήματος, δηλαδή εντοπίζεται και περιγράφεται το θέμα ή το πρόβλημα. Στη συνέχεια αναλύονται οι υφιστάμενες συνθήκες, ώστε να εντοπισθεί η αιτία του προβλήματος και των παραγόντων που το επηρεάζουν.

Για να γίνει αυτό καταγράφονται οι διαδικασίες, συλλέγονται στοιχεία και ερωτώνται οι εργαζόμενοι ή άλλοι εμπλεκόμενοι. Παρουσιάζονται και αξιολογούνται οι εναλλακτικές λύσεις. Δεν είναι πάντα δυνατό να εντοπιστούν όλες οι πιθανές λύσεις, αλλά καλό είναι να εντοπίζονται όσο το δυνατόν περισσότερες. Οι εναλλακτικές λύσεις ελέγχονται αρχικά σχετικά με το κατά πόσο είναι εφικτό να εφαρμοστούν.

Για το λόγο αυτό αναζητούνται πληροφορίες από τη διαδικασία ορισμού του προβλήματος. Αναλύεται το όφελος και το κόστος που προκύπτει από κάθε πιθανή λύση και στη συνέχεια συγκρίνονται μεταξύ τους ώστε να προκύψει η πλέον συμφέρουσα. Επόμενο βήμα είναι ο προσδιορισμός των στόχων στους οποίους οφείλει να κατευθυνθεί η λύση του προβλήματος, όπως και οι ισχύοντες περιορισμοί. Τέλος, υλοποιείται η επιλογή της απόφασης. Φυσικά, και τα δύο είδη αποφάσεων αποσκοπούν στο να εξασφαλίσουν στη μονάδα τους όρους, τα μέσα και τις προϋποθέσεις διατήρησης και βελτίωσης της θέσης της στην αγορά.<sup>51</sup>

Η λήψη των αποφάσεων επιτυγχάνεται με τη χρήση πληροφοριών (απλών ή σύνθετων, ειδικών ή γενικών). Οι πληροφορίες που αξιοποιούν τα στελέχη της οργανωτικής πυραμίδας πηγάζουν από το εσωτερικό της μονάδας αλλά και το περιβάλλον της. Οι πληροφορίες από το εσωτερικό της επιχείρησης είναι εκείνες που στηρίζονται σε συγκεντρωμένα αριθμητικά δεδομένα ή εκθέσεις που προκύπτουν από τη συσσωρευμένη εμπειρία και τις ειδικές γνώσεις των ατόμων της διευθυντικής ομάδας.

Οι πληροφορίες, τώρα, από το περιβάλλον της επιχείρησης, αποτελούν το άλλο σκέλος στο οποίο στηρίζονται οι αποφάσεις. Οι πηγές αυτών των πληροφοριών αφορούν σε επίσημα στοιχεία και στατιστικές των δημόσιων οργανισμών, σε ειδικές μελέτες και έρευνες επαγγελματικών οργανώσεων, σε

---

<sup>51</sup> Κ. Δ. Δερβιτσιώτης, *Συστήματα Παραγωγής*, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 1974, σ. 51-53.



έρευνες αγοράς και σε μελέτες καθώς και πληροφορίες που δημοσιεύονται σε έντυπα παγκόσμιας κυκλοφορίας.<sup>52</sup>

### 3.3.3 Το άμεσο κόστος κατά τη λήψη αποφάσεων

Το κόστος, όπως έχουμε προαναφέρει, αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά αριθμητικά μεγέθη, όπου στηρίζονται οι επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι, όμως, γνωστό ότι το κόστος υπόκειται σε διακυμάνσεις, γεγονός που οφείλεται σε εξωγενείς παράγοντες, στη μέθοδο που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του, ή ακόμα στην ενδογενή τεχνολογική και οργανωτική διάρθρωση της μονάδας. Οι εξωγενείς παράγοντες π.χ. τυχόν μεταβολές στις τιμές των συντελεστών του κόστους, υπάρχουν και ενεργούν ομοιόμορφα για όλες τις επιχειρήσεις, ενώ αντίθετα, οι ενδογενείς παράγοντες δύναται να διαφέρουν από μονάδα σε μονάδα και να οδηγούν σε μεγάλη διακύμανση του κόστους, γεγονός που δημιουργεί σύγχυση και λάθος προσανατολισμό σε όσους πρόκειται να προβούν στη λήψη μίας απόφασης.

Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητο αυτός που αποφασίζει να μπορεί να στηριχθεί σε ένα είδος κόστους που θα αναφέρεται στο προϊόν και όχι στη μονάδα και το οποίο θα διαθέτει ομοιόμορφη σύνθεση και θα είναι απαλλαγμένο από κάθε έμμεση επιβάρυνση. Έτσι, το κόστος αυτό γίνεται συγκρίσιμο και χρησιμεύει ως σταθερή βάση προσδιορισμού του αποτελέσματος και φυσικά αναμφισβήτητα αποτελεί αξιόπιστο κριτήριο επιλογής μεταξύ των διαφόρων εναλλακτικών λύσεων που ενδεχομένως υπάρχουν. Τέτοιο κόστος είναι το άμεσο μεταβλητό κόστος, το οποίο από τη φύση και τις συνθήκες που το διαμορφώνουν, αντιστοιχεί κατά κανόνα στο προκαλούμενο από τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Πράγματι αυτός ο τύπος κόστους συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που καλύπτουν τις απαιτήσεις μεγάλου αριθμού και σπουδαιότητας αποφάσεων, είναι ομοιόμορφο, συγκρίσιμο, ανεξάρτητο του επιπέδου απασχόλησης, εύκολα

---

<sup>52</sup> Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 117-119.

μετρήσιμο και αναθεωρείται εύκολα όταν μεταβάλλονται οι τιμές των στοιχείων του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΑΝΑΛΥΣΗ ΙΔΙΑΙΤΕΡΩΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

### 4.1 ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Η ποιότητα της διοίκησης μιας επιχείρησης αναφέρεται στην ορθότητα των επιλογών της διοίκησης σχετικά μεν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες οι οποίες έχουν αναληφθεί, τις επενδύσεις οι οποίες έχουν γίνει, τους τρόπους χρηματοδότησης της επιχείρησης, την μερισματική πολιτική, την αξιοποίηση και εξέλιξη του προσωπικού και γενικά την αύξηση της αξίας της επιχείρησης. Μια διοίκηση υψηλής ποιότητας έχει την ικανότητα να αντιλαμβάνεται τις μεταβολές οι οποίες συμβαίνουν στην αγορά, στην κοινωνία και στην ίδια την επιχείρηση, να αντιδρά και να επιτυγχάνει την αύξηση του πλούτου των μετοχών.

Αυτές οι ικανότητες και γνώσεις των διοικητικών στελεχών αποτελούν σπουδαία χαρακτηριστικά διοικήσεων υψηλής ποιότητας τα οποία μακρόχρονη γίνονται γνωστά στην αγορά εργασίας. Τα στελέχη με αυτά τα προσόντα όχι μόνο αμείβονται ανάλογα, αλλά δέχονται και πολλαπλές προσφορές εργασίας από άλλες επιχειρήσεις. Μια διοίκηση υψηλής ποιότητας διακρίνεται επίσης για το ήθος της, χρησιμοποιεί μόνο αθέμιτα μέσα για την επίτευξη των στόχων της, σέβεται όλους τους νόμους και κανόνες που καθορίζει η χώρα στην οποία λειτουργεί και έχει έναν κώδικα ηθικής συμπεριφοράς ο οποίος είναι γνωστός τόσο εργαζόμενους όσο και σε ομάδες οι οποίες βρίσκονται έξω από την επιχείρηση.

Η ποιότητα των εργασιακών σχέσεων αναφέρεται στην ύπαρξη μόνο των σχέσεων μεταξύ εργαζομένων και διοίκησης, τις όποιες οι ενέργειες πρέπει να είναι σύμφωνες και τα συμφέροντα των μετόχων.<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> Γκίκας Δημήτρης, «Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων», σελ. 27- 28, Αθήνα 2002.

#### 4.2 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Η δημοσίευση λογιστικών πληροφοριών δημιουργεί ορισμένα κόστη έχει μια επιχείρηση.

Τα κόστη αυτά είναι:

- 1) το κόστος συλλογής και επεξεργασίας των λογιστικών στοιχείων,
- 2) το κόστος απώλειας του συγκριτικού πλεονεκτήματος,
- 3) το "πολιτικό κόστος",
- 4) το νομικό κόστος και
- 5) το κόστος από τον περιορισμό των ενεργειών της διοίκησης.

1. **Το κόστος συλλογής και επεξεργασίας των λογιστικών στοιχείων**, περιλαμβάνει το κόστος λειτουργίας ενός σύγχρονου Λογιστηρίου με τον απαραίτητο εξοπλισμό το κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό καθώς και το κόστος λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Το κόστος επεξεργασίας και παρουσίασης λογιστικών πληροφοριών αυξάνεται κάθε φορά που η νομοθεσία απαιτεί την παρουσίαση νέων πληροφοριών.<sup>54</sup>
2. **Το κόστος από την απώλεια του συγκριτικού πλεονεκτήματος** που έχει μια επιχείρηση σε σχέση με πιθανές ανταγωνιστικές επιχειρήσεις παρουσιάζεται ως επιχείρημα εναντίον οποιουδήποτε νέων νόμων ο οποίος απαιτεί την αποκάλυψη πρόσθετων πληροφοριών, τις οποίες οι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν προς όφελός τους.
3. **Το πολιτικό κόστος από τη δημοσίευσή λογιστικών πληροφοριών** μπορεί να προκύψει όταν μια επιχείρηση ή οι επιχειρήσεις ενός συγκεκριμένου κλάδου εμφανίζουν για παράδειγμα υπερβολικά κέρδη και τους επιβάλλονται από την πολιτεία πρόσθετοι φόροι ή έλεγχος των τιμών πώλησης των προϊόντων τους.
4. **Το νομικό κόστος** προκύπτει από δικαστικές αγωγές ενάντια μιας επιχείρησης για την παρουσίαση ανακριβών πληροφοριών και

<sup>54</sup> Γκίκας Δημήτρης, «Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων», σελ. 39-40, Αθήνα 2002.

περιλαμβάνει το κόστος διεξαγωγής μιας δίκης και την ποινή που επιβάλλει στα δικαστήρια.

5. **Το κόστος από τους περιορισμούς των ενεργειών** που μπορεί να αναλάβει η διοίκηση μιας επιχείρησης προκύπτει όταν η διοίκηση έχει δεσμευθεί για την επίτευξη ενός βραχυχρόνιο στόχου, όπως για παράδειγμα ενός ορισμένου ύψους μελλοντικών κερδών ή ενός ορισμένου αριθμού αύξηση των κερδών και αναγκάζεται να προβεί σε ενέργειες οι οποίες είναι αντίθετες προς τα συμφέροντα των μετόχων, για την επίτευξη αυτού του στόχου, όπως να μην αναλάβει κάποια επένδυση σε πάγια ή κάποια έξοδα έρευνας και ανάπτυξης από τα οποία θα προκύψουν πολύ υψηλά μακροχρόνια κέρδη αλλά μειωμένα βραχυχρόνια. Άμεσο αποτέλεσμα αυτών των ενεργειών είναι η επίτευξη των στόχων οι οποίοι αφορούν το ύψος και το ρυθμό αύξησης των κερδών αλλά όχι τη μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης.

#### 4.3 ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Οι συνιστώσες του κόστους παραγωγής που απαιτούνται και χρησιμοποιούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος είναι: οι αναλωθείσες πρώτες ύλες, το κόστος των άμεσων εργατικών, το ειδικό βιομηχανικό κόστος, και το γενικό βιομηχανικό κόστος.<sup>55</sup>

**α) Πρώτες ύλες** είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, μπορούν να διακριθούν πάνω σε αυτό (άμεσα υλικά, *direct materials*) και αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Πρώτες σειρές θεωρούνται τόσο τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης και τα οποία αποθηκεύονται στην αποθήκη πρώτων υλών για να εξαχθούν από αυτήν όταν ξανά χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων που και τα οποία παραλαμβάνονται από την αποθήκη ετοιμών

<sup>55</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 31, Αθήνα 2003.

προϊόντων. Οι πρώτες ύλες αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους (direct cost) διότι επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν.

Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνονται και άλλα υλικά τα οποία λόγω της μικρής τους αξίας, σε σχέση μετά κύρια υλικά, ή λόγω του ότι δε είναι διακριτά πάνω στο παραγόμενο προϊόν, ονομάζονται βοηθητικά τους ή έμμεση υλικά.

Οι πρώτες και οι βοηθητικές ύλες βρίσκονται συνήθως στην αποθήκη της επιχείρησης. Η διαδικασία χορήγησης ειδικών από την αποθήκη ξεκινάμε την αίτηση χορήγησης υλικών.

**β) Η άμεση εργασία** είναι η εργασία την οποία προσφέρουν εκείνοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν, μπορείτε να διακριθεί πάνω σε αυτό και αποτελεί σημαντικό μέρος του κόστους της συνολικής εργασίας που θα απαιτηθεί για την παραγωγή. Αποτελεί τμήμα το άμεσο κόστος διότι επιβαρύνει απευθείας το παραγόμενο προϊόν. Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνεται, συνήθως, μια διεργασία η οποία όμως δεν είναι διακριτή πάνω σε αυτό. Γι' αυτό το λόγο ονομάζεται έμμεση εργασία. Άμεση εργασία είναι δυνατόν να απαιτείται σε όλο το φάσμα των επεξεργασιών που γίνονται από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος, ανεξάρτητα από το εάν εκτελείται χειρωνακτικά ή μέσω το χειρισμό μηχανημάτων. Ένας τρόπος για να παρακολουθήσει ή το πώς και το που το εργατικό προσωπικό που ασχολείται με την παραγωγή λειτουργίας καταναλώνει το χρόνο του είναι η χρησιμοποίηση των φύλλων ανάλυσης χρόνου. Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται από τον ίδιο τον εργαζόμενο ή από τον επιβλέποντα και μπορεί να είναι είτε ημερήσια ή την εβδομαδιαία. Ένας άλλος τρόπος παρακολούθησης του χρόνου είναι η χρησιμοποίηση της κάρτας εργασίας. Η διαφορά μεταξύ κάρτας εργασίας και φύλλο αναλύσεως χρόνου είναι ότι η κάρτα εργασίας αναφέρεται σε εργασία που

εκτελέστηκε σε σχέση, π.χ. η συγκεκριμένη παραγγελία ενώ το φύλλο αναλύσεως χρόνο αναφέρεται σε εργαζόμενο.<sup>56</sup>

γ) Στο γενικό βιομηχανικό κόστος ή στα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες οι οποίες θα γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά για το σύνολο των φορέων αυτών, δηλαδή λείπει το στοιχείο της αντιστοίχισης του κόστους με το φορέα του ή είναι ασύμφορη της σε οικονομικούς όρους μια τέτοια παρακολούθηση. Το γενικό βιομηχανικό κόστος είναι έμμεσο κόστος, δημιουργείται στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης και πρέπει να βαρύνει όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι:

- α) τα έμμεσα ή βοηθητικά υλικά,
- β) η έμμεση εργασία,
- γ) τα διάφορα λειτουργικά έξοδα (ενοίκια, ασφάλιστρα, αποσβέσεις) κλπ.

#### 4.4 ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Τα παραπάνω στοιχεία του κόστους συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος. Τα στοιχεία κόστους που ακολουθούν συμμετέχουν στη διαμόρφωση του συνολικού κόστους του προϊόντος που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της τιμής πώλησης του.

##### 4.4.1 Γενικά έξοδα διοίκησης

Είναι τα έξοδα (κόστος) που δημιουργούνται στο πλαίσιο της διοίκησης της επιχείρησης. Για παράδειγμα το ενοίκιο, ο φωτισμός και η θέρμανση των κεντρικών γραφείων, οι μισθοί των γραμματέων και λοιπά.

<sup>56</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 32, Αθήνα 2003.

#### 4.4.2 Γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης

Είναι τα έξοδα (κόστος) που δημιουργούνται για να προωθηθούν οι πωλήσεις και να φτάσουν τα προϊόντα στον τελικό καταναλωτή. Για παράδειγμα η διαφήμιση, ο μισθός του διευθυντή πωλήσεων, κ.τ.λ.<sup>57</sup>

#### 4.4.3 Γενικά έξοδα χρηματοδότησης

Είναι τα έξοδα της (κόστος) που έχουν σχέση με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή αυτά που καταβάλλονται για την δανειοδότηση της. Για παράδειγμα, οι μισθοί των εργαζομένων του χρηματοοικονομικού τμήματος, οι χρεωστικοί τόκοι, οι προμήθειες των τραπεζών.

Η παροχή μιας υπηρεσίας διαφοροποιείται από την παραγωγή ενός προϊόντος σε πολλά σημεία μεταξύ των οποίων είναι η συμμετοχή πρώτων υλών. Το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας περιλαμβάνει το κόστος άμεσης εργασίας και τα ειδικά και γενικά έξοδα παροχής υπηρεσιών, τα οποία ορίζονται σε αντιστοιχία νέα αυτά που αναφέρθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων.

Η σχέση μεταξύ κόστους και μεταβολή του επιπέδου δραστηριότητας επιχείρησης ή μεταβολής του όγκου παραγωγής της, οδηγεί στη διάκριση του κόστους σε μεταβλητό, σταθερό, και μεικτό. Οι κατηγορίες αυτές χρησιμεύουν στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγή, την αξιολόγηση της λειτουργίας ενός κέντρου κόστους και τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι σχέσεις που θα περιγράφουν στη συνέχεια αναφέρονται πάντα σε κάποιο σχετικό εύρος ή διάστημα της δραστηριότητας της επιχείρησης.<sup>58</sup>

##### 4.4.3.1 Σχετικό εύρος δραστηριότητας

Είναι ένα συνήθως ευρύ επίπεδο δραστηριότητας, που αναφέρεται σε δεδομένη χρονική περίοδο (για παράδειγμα έτος), μέσα στην οποία το

<sup>57</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 33, Αθήνα 2003.

<sup>58</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 35, Αθήνα 2003.



συνολικό σταθερό κόστος και το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραμένουν αμετάβλητα.

#### 4.4.3.2 Μεταβλητό κόστος

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

### 4.5 ΣΧΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η παρακολούθηση του κόστους μπορεί και πρέπει να γίνεται όχι μόνο σε σχέση με τα τμήματα στα οποία δημιουργείται το κόστος αλλά και σχέση μη της λειτουργίας της επιχείρησης. Το κάθε τμήμα μιας επιχείρησης συνήθως οργανωτικά ανήκει σε μια λειτουργία. Οι συνήθεις λειτουργίες μιας επιχείρησης είναι η λειτουργία της παραγωγής ή παροχής των υπηρεσιών, η λειτουργία των πωλήσεων, η διοικητική λειτουργία και η χρηματοοικονομική λειτουργία.

#### 4.5.1 Κόστος της λειτουργίας παραγωγής

Κόστος της λειτουργίας παραγωγής είναι εκείνο που συνδέει με την παραγωγή των προϊόντων. Είναι το άθροισμα του κόστους της ανάλωσης των άμεσων πρώτων υλών, των άμεσων εργατικών και του γενικού κόστους παραγωγής ή των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων των προϊόντων στο τέλος μιας περιόδου παρουσιάζεται στον ισολογισμό, ενώ το κόστος παραγωγής των προϊόντων που πουλήθηκαν (κόστος πωληθέντων) κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και τα οποία είχαν παραχθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής η μιας προηγούμενης (αρχικά αποθέματα).

#### 4.5.2 Κόστος της λειτουργίας παροχής υπηρεσιών

Είναι κυρίως το άθροισμα του κόστους των άμεσων εργατικών και του γενικού κόστους παροχής υπηρεσιών.

#### 4.5.3 Κόστος της λειτουργίας των πωλήσεων

Είναι εκείνο που συνδέεται και τις διαδικασίες πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών της επιχείρησης.<sup>59</sup>

#### 4.5.4 Κόστος της διοικητικής λειτουργίας

Είναι εκείνο που συνδέει με τη διοίκηση, τον έλεγχο και τη γενικότερη λειτουργία της επιχείρησης.

#### 4.5.5 Χρηματοοικονομικό κόστος

Είναι εκείνο που συνδέεται τόσο με τη λήψη δανείων και πιστώσεων από τρίτους (τράπεζες, προμηθευτές κ.τ.λ.) απαραίτητων για την λειτουργία της επιχείρησης.

#### 4.5.6 Συνολικό κόστος

Το άθροισμα του κόστους όλων των λειτουργιών της επιχείρησης συνιστά το συνολικό κόστος λειτουργίας της. Η παρακολούθηση και ανάλυση του συνολικού κόστους λειτουργίας της επιχείρησης βοηθά στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της δράσης της.

#### 4.5.7 Πλήρες κόστος

Το συνολικό κόστος ονομάζεται επίσης και πλήρες κόστος. Το πλήρες κόστος λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της τιμής πώλησης των προϊόντων αφού συνυπολογιστούν οι συνθήκες της αγοράς και το επιθυμητό ποσοστό κέρδους της επιχείρησης.

#### 4.6 Χρονική συσχέτιση κόστους και εσόδων

Το κόστος μπορεί να ενταχθεί σε κατηγορίες με βάση το πότε, δηλαδή σε ποια χρονική περίοδο, μετατρέπεται σε έξοδο και συγκρίνεται (αφαιρείται από) τα έσοδα της περιόδου αυτής. Η διάκριση του κόστους βάση τις χρονικές περιόδους οι οποίες επωφελούνται από τη δημιουργία του, βοηθά τη διοίκηση

---

<sup>59</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 44, Αθήνα 2003.

της επιχείρησης στην καλύτερη μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου και την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως οι οποίες θα πρέπει να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής λογιστικής.<sup>60</sup>

#### **4.6.1 Σχέση κόστους και διαδικασιών προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων.**

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

- α) στο πρότυπο και προϋπολογιστικό κόστος,
- β) στο ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος,
- γ) στο διάρκειας και διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος,
- δ) στο σχετικό και μη σχετικό κόστος για τη λήψη μιας απόφασης και
- ε) στο λογιστικό κόστος και στο Κόστος ευκαιρίας.

##### **4.6.1.1 Πρότυπο και προϋπολογιστικό κόστος**

Πρότυπο κόστος είναι το μελλοντικό και εκτιμώμενο εκείνο το κόστος το οποίο πρέπει να ανέλθει το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Το πρότυπο κόστος αναφέρεται συνήθως στο ανά μονάδα κόστους των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος. Εξυπηρετεί παρόμοιους σκοπούς που εξυπηρετεί και ο προϋπολογισμός επιχείρησης. Ο προϋπολογισμός είναι η ποσοτική έκφραση των μελλοντικών στόχων της διοίκησης της επιχείρησης της διοίκησης της επιχείρησης και συγχρόνως είναι ένα μέσο ρύθμισης και συντονισμό των ενεργειών που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Το πρότυπο στηρίζεται συνήθως σε εκτιμήσεις του συνολικού κόστους που συνεπάγεται η μελλοντική δράση της επιχείρησης, αν και είναι

<sup>60</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 45, Αθήνα 2003.

δυνατό να αναλύεται και στα επιμέρους στοιχεία του συνολικού κόστους. Τόσο το πρότυπο όσο και το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση της επιχείρησης καταρχήν στον προγραμματισμό της δράσης της και στη συνέχεια για τον έλεγχο του εάν και κατά πόσο τα ιστορικά δεδομένα συμπίπτουν με τα προγραμματισμένα και αναμενόμενα μέσω τις αναλύσεις των αποκλίσεων.<sup>61</sup>

#### 4.6.1.2 Ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος

Ελεγχόμενο κόστος είναι το κόστος το οποίο μπορεί να επηρεασθεί άμεσα από τον προϊστάμενο ενός τμήματος (κέντρο κόστους, κέντρο κέρδους, ή κέντρου επένδυσης) εντός μιας δεδομένης χρονικής περιόδου. Ο επηρεασμός του κόστους συνεπάγεται και την αρμοδιότητα διενέργειας της δαπάνης. Για παράδειγμα, αν ο προϊστάμενος ενός παραγωγικού τμήματος έχει την αρμοδιότητα της πρόσληψης νέου προσωπικού, σύμφωνα με τις ανάγκες του, τότε το κόστος της άμεσης εργασίας είναι ελεγχόμενο από αυτόν. Μη ελεγχόμενο κόστος είναι εκείνο η δημιουργία του οποίου δεν ανήκει στην αρμοδιότητα ενός συγκεκριμένου επιπέδου διοίκησης αλλά ελέγχεται από κάποιο άλλο, συνήθως ανώτερο ή πιο κεντρικό επίπεδο. Για παράδειγμα, ο προϊστάμενος του υποκαταστήματος μιας επιχείρησης είναι πολύ πιθανόν να μην μπορεί να αποφασίσει για τη διαφημιστική εκστρατεία του συνόλου των προϊόντων της επιχείρησης στο σύνολο της χώρας. Το κόστος αυτό προφανώς ελέγχεται από την κεντρική διοίκηση της επιχείρησης.

#### 4.6.1.3 Διαρκές και διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος

Το διαρκές σταθερό κόστος προκύπτει από την ανάγκη ύπαρξης μιας βασικής οργάνωσης της επιχείρησης (απολύτως απαραίτητα πάγια στοιχεία, ελάχιστος αριθμός προσωπικού, ελάχιστο ύψος αποθεμάτων, κλπ.). Το διαρκές σταθερό κόστος υπάρχει μακροχρονίως και συνήθως δεν είναι δυνατόν να μειωθεί χωρίς να τεθεί σε κίνδυνο η ίδια η ύπαρξη της επιχείρησης. Από μια άλλη ματιά

<sup>61</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 46-47, Αθήνα 2003.

το διαρκές σταθερό κόστος συνδέεται με τους στρατηγικούς στόχους ανάπτυξης της επιχείρησης.

Παραδείγματα Διαφοροποιούμενου σταθερού κόστους, είναι το κόστος συντήρησης κτιρίων και μηχανημάτων, το κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού, το κόστος διαφήμισης, κλπ. Το διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος συνήθως μπορεί να μειωθεί βραχυχρονίως, επιτρέποντας έτσι στην επιχείρηση να λειτουργήσει σε διαφορετικά επιθυμητά επίπεδα δραστηριότητας, εντός των ορίων που θέτει το διαρκές της κόστος. Για το λόγο αυτό ονομάζεται και κόστος πολιτικής.

#### 4.6.1.4 Σχετικό και μη σχετικό κόστος για τη λήψη αποφάσεων

Σχετικό κόστος είναι το αναμενόμενο μελλοντικό κόστος το οποίο διαφέρει μεταξύ εναλλακτικών ενεργειών ή αποφάσεων που καλείται να λάβει η διοίκηση της επιχείρησης. Σχετικό είναι επίσης το κόστος το οποίο μπορεί να επηρεασθεί από αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης.

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

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

Μια σχετική έννοια είναι και αυτή του διαφορικού κόστους. Διαφορικό κόστος είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους εναλλακτικών ενεργειών ή αποφάσεων. Αν το κόστος μεταξύ δυο εναλλακτικών ενεργειών αυξάνει, τότε το διαφορικό κόστος ονομάζεται αυξητικό διαφορικό κόστος ενώ όταν μειώνεται ονομάζεται μειωτικό διαφορικό κόστος.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 48, Αθήνα 2003.

#### 4.6.1.5 Κόστος ευκαιρίας και λογιστικό κόστος

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

Το κόστος ευκαιρίας, για παράδειγμα, της απόφασης στην οποία καταλήγει η διοίκηση της επιχείρησης για να αγοράσει ένα μηχάνημα είναι ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου που χάνεται από τη μη λήψη της εναλλακτικής απόφασης που θα ήταν η τοποθέτηση των κεφαλαίων σε επενδύσεις παρόμοιου κινδύνου. Αν γίνει υπόθεση ότι η επένδυση στο μηχάνημα δεν είχε κίνδυνο (ρίσκο) τότε το κόστος ευκαιρίας είναι το έσοδο που χάνεται από την μη τοποθέτηση των χρημάτων σε έναν προθεσμιακό τραπεζικό λογαριασμό καταθέσεων.

Το κόστος ευκαιρίας δεν υφίσταται στην πραγματικότητα και ως εκ τούτου δεν καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης καταχωρείται μόνο το λογιστικό κόστος, το οποίο υπολογίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, εφόσον το κόστος των αποθεμάτων, το κόστος των προϊόντων και το κόστος της περιόδου παρουσιάζεται στις δημοσιευμένες λογιστικές αρχές. Εντούτοις, αν και εξωλογιστικό, το κόστος ευκαιρίας είναι ένα σχετικό κόστος που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων που αφορούν επιλογή μεταξύ εναλλακτικών λύσεων.<sup>63</sup>

#### 4.7 ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ

Το άμεσο κόστος είναι το τμήμα εκείνο του ολικού κόστους στο οποίο μπορεί να στηριχθεί η διοίκηση της οικονομικής μονάδας για να πάρει νέα ασφάλεια πολυάριθμες και σημαντικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Ο κανόνας αυτός έχει

---

<sup>63</sup> Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 49, Αθήνα 2003.

πλήρη ισχύ και για το άμεσο κόστος διαθέσεως. Η χρησιμότητα αυτή του άμεσου κόστους, γενικά, και του άμεσου κόστους διαθέσεως ειδικότερα, οφείλεται στον υψηλό βαθμό αξιοπιστίας του, χάρις στην απόλυτη σχεδόν ακρίβεια του.

Το άμεσο κόστος διαθέσεως διακρίνεται σε δύο βασικές υποκατηγορίες:

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

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

- Η πρώτη κατηγορία - το άμεσο κατά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση κόστος διαθέσεως - χρησιμοποιείται για τον έλεγχο της αποδοτικότητας των υπεύθυνων φορέων εξουσίας, αρμοδιότητες και ευθύνης. Ο έλεγχος επιτυγχάνεται με τη σύγκριση του πραγματικού προς το πρότυπο - προϋπολογιστικό άμεσο κόστος του τμήματος ή της υπηρεσίας, σε συνδυασμό με το αντίστοιχο πραγματοποιούμενο έργο.
- Η δεύτερη κατηγορία - το άμεσο κόστος διαθέσεως κατά τελικό φορέα πωλούμενο προϊόν, εμπόρευμα, η υπηρεσία - χρησιμοποιείται για τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Τέτοιες αποφάσεις μπορεί να είναι: ο καθορισμός διαφορετικών τιμών πώλησης κατά παραγγελία ή πελάτη, η επιλογή των πλέον κερδοφόρων ειδών πωλούμενων προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών, και διευκόλυνση προσδιορισμό και λειτουργία συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες κ.τ.λ.<sup>64</sup>

Πρέπει να επισημανθεί ότι η ακρίβεια του προσδιοριζόμενου άμεσου κόστους διαθέσεως στο επίπεδο του τελικού φορέα, αποτελεί τον έναν από τους δύο

<sup>64</sup> Πρωτοσυγγελίδης Σωτήρης, «Λογιστική Κόστους Ι», σελ, 238, Αθήνα 1991.

βασικούς παράγοντες που του εξασφαλίζουν υψηλό βαθμό χρησιμότητας κατά τη λειτουργία του. Ο δεύτερος παράγοντας είναι το αυξημένο ποσοστό που πρέπει να καταλαμβάνει το άμεσο κόστος διαθέσεως στο επίπεδο του τελικού φορέα, έναντι του ολικού κόστους. Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό αυτό, τόσο μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους του πωλούμενου είδους καταλαμβάνει το οικείο τμήμα αυτού.<sup>65</sup>

#### 4.8 ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ

Έμμεσο κόστος διαθέσεως είναι το κόστος που γίνεται για πολλά τμήματα ή κοστολογικές υποδιαιρέσεις της λειτουργίας διαθέσεως μαζί και δεν είναι πρακτικά δυνατό ή κοστολογικά σκόπιμο να προστεθεί στην ακρίβεια ύστερα από σχετικές μετρήσεις - είναι μέρος από αυτά αφορά και πρέπει να επιβαρύνει κάθε τμήμα ή κοστολογική υποδιαίρεση.

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

Το πρόβλημα δημιουργείται όταν το λειτουργικό κόστος, το κόστος, δηλαδή κάθε τμήματος της λειτουργίας διαθέσεως, καταλογίζεται στους φορείς, εμπορεύματα ή υπηρεσίες.

Το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως που δεν καταλογίζεται στο κόστος των πωλούμενων αποθεμάτων ή υπηρεσιών είναι έμμεσο κόστος ως προς αυτά και επιβαρύνει το μικτό αποτέλεσμα, μεταφερόμενο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.<sup>66</sup>

<sup>65</sup> Πρωτοσυγγελίδης Σωτήρης, «Λογιστική Κόστους Ι», σελ, 239, Αθήνα 1991.

<sup>66</sup> Πρωτοσυγγελίδης Σωτήρης, «Λογιστική Κόστους Ι», σελ, 241, Αθήνα 1991.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Η ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η κοστολογική εργασία επικεντρώνεται στο πρόβλημα της κατανομής του κόστους στους διάφορους τομείς ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Η κατανομή αυτή είναι αναγκαία για την προμήθεια χρήσιμων πληροφοριών, όπως για την κοστολόγηση και τιμολόγηση του προϊόντος, για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης και για την λήψη ειδικών αποφάσεων. Οι κοστολόγοι έχουν δυνατότητα επιλογής μεταξύ δυο μεθόδων, της άμεσης ή διαφορικής κοστολόγησης και της πλήρους κοστολόγησης ή απορρόφησης.

Η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης υιοθετήθηκε από επιχειρήσεις των Η.Π.Α μετά το Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο με σκοπό την ετοιμασία χρηματοοικονομικών καταστάσεων για εσωτερική χρήση. Ελάχιστες επιχειρήσεις στη χώρα μας έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο αυτή.

Η άμεση κοστολόγηση είναι εκείνη η μέθοδος κοστολόγησης, σύμφωνα με την οποία μόνο τα κόστη παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Έτσι το κόστος μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, μιας υπηρεσίας σχηματίζεται μόνο από κοστολογικά στοιχεία που το επιβαρύνουν ευθέως και είναι, κατά κανόνα, μεταβλητά. Τέτοια είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε. Το σταθερό τους μέρος θεωρείται σαν κόστος περιόδου, δηλαδή σαν έξοδο που επιβαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης μειώνοντας τα έσοδα και υπολογίζεται όπως τα άλλα έξοδα της περιόδου π.χ. τα γενικά έξοδα διοίκησης (ΓΕΔ), γενικά έξοδα παραγωγής (ΓΕΠ) κ.τ.λ.<sup>67</sup>

Στην άμεση κοστολόγηση γίνεται διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με τη συμπεριφορά τους, δηλαδή χωρίζονται σε σταθερά και μεταβλητά. Ο διαχωρισμός γίνεται στην αρχική φάση καταχώρησής τους, αλλά όμως διατηρείται σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος αντιπροσωπεύει το κόστος εκείνο που προκαλείται από τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία του τμήματος. Αντίθετα το άμεσο σταθερό κόστος αντιστοιχεί στο κόστος που δημιουργείται με σκοπό

<sup>67</sup> Βενιέρης Γιώργος, «Λογιστική Κόστους», εκδ. 2<sup>η</sup>, 2003

το τμήμα να βρίσκεται σε κατάσταση ετοιμότητας. Υπάρχουν όμως και ημιμεταβλητές δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης, δηλαδή δαπάνες που αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό τμήμα. Τέτοιες δαπάνες είναι τα ΓΒΕ και η άμεση εργασία λόγω των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά εργασίας.

Για να υπολογίσουμε το τελικό αποτέλεσμα (θετικό ή αρνητικό) χρησιμοποιούμε τις έννοιες του βιομηχανικού περιθωρίου συμβολής και του περιθωρίου συμβολής ή συνεισφοράς.

Το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των μεταβλητών και σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών και για τη δημιουργία κέρδους. Υπολογίζεται αν από τις πωλήσεις αφαιρέσουμε το μεταβλητό κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεση εργασία, Γ.Β.Ε). Το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών για τη δημιουργία θετικού αποτελέσματος και υπολογίζεται αν από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα μεταβλητά έξοδα ( ΓΕΔ, ΓΕΠ ). Τέλος αν από το περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα σταθερά έξοδα εκμετάλλευσης τότε έχουμε το καθαρό αποτέλεσμα.

### **5.1 ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Ο διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά είναι το σημείο από το οποίο ξεκινά η διαφοροποίηση των δυο μεθόδων. Στην άμεση κοστολόγηση τα σταθερά ΓΒΕ δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του κόστους και τα μεταχειριζόμαστε σαν κόστος περιόδου, ενώ στην πλήρη υπολογίζονται. Συνέπεια αυτού είναι ότι το προσδιοριζόμενο κόστος παραγωγής του προϊόντος θα είναι μικρότερο με βάση την άμεση κοστολόγηση από το αντίστοιχο κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με την πλήρη. Έτσι και το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου θα είναι διαφορετικό μεταξύ των δυο μεθόδων.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ, «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», 2003.

Ο διαχωρισμός αυτός επηρεάζει επίσης και το κόστος του αποθέματος της περιόδου. Εάν ένα μέρος του προϊόντος στην άμεση κοστολόγηση πωληθεί, ενώ ένα άλλο παραμένει σαν απόθεμα, σε αυτό δεν θα περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό σταθερών ΓΒΕ. Αντίθετα στην πλήρη κοστολόγηση θα περιλαμβάνεται στο κόστος του αποθέματος και ένα ποσοστό σταθερών ΓΒΕ της περιόδου. Άρα το κόστος του αποθέματος του προϊόντος στην άμεση θα είναι μικρότερο σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση. Επίσης, το λογιστικό αποτέλεσμα θα είναι διαφορετικό και η διαφοροποίηση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι, στην πλήρη κοστολόγηση τα έσοδα συσχετίζονται μόνο με εκείνο το τμήμα των σταθερών ΓΒΕ που περιλαμβάνεται στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν, ενώ στην άμεση τα έσοδα συσχετίζονται με το σύνολο των σταθερών ΓΒΕ.

Πολλοί υποστηρίζουν ότι στην άμεση κοστολόγηση σταθερά κόστη όπως, κόστη για εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, ασφάλιστρα κτλ θα πρέπει να συνδέονται με την παραγωγική ικανότητα παρά με την πραγματική παραγωγή των προϊόντων ενός δεδομένου έτους. Δηλαδή θα πρέπει να εκφράζουν κόστος ετοιμότητας και αυτό να παραμένει ανεπηρέαστο από οποιαδήποτε πραγματική παραγωγή στη διάρκεια του έτους. Σύμφωνα με αυτούς τέτοια κόστη πρέπει να θεωρούνται σαν κόστη περιόδου παρά σαν κόστη παραγωγής. Αντίθετα οι υποστηρικτές της πλήρους κοστολόγησης πιστεύουν ότι δεν υπάρχει διαφορά αν το κόστος κατασκευής του προϊόντος είναι σταθερό ή μεταβλητό αφού μας ενδιαφέρει κυρίως η κοστολόγηση του προϊόντος. Έτσι σταθερά κόστη όπως, οι αποσβέσεις και τα ασφάλιστρα είναι σημαντικά στη διαδικασία παραγωγής, όπως είναι και τα μεταβλητά και δεν μπορούν να αγνοηθούν. Στην πλήρη κοστολόγηση λοιπόν, κάθε μονάδα προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται με δίκαια μερίδια από όλα τα κόστη παραγωγής.<sup>69</sup>

Η άμεση κοστολόγηση παρέχει επίσης τη δυνατότητα για την λήψη σημαντικών αποφάσεων. Αυτό διευκολύνεται με το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής και με το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς όπου υπάρχει

---

<sup>69</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ, «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», 2003.

διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Όσον αφορά την πλήρη κοστολόγηση, παρατηρείται η διάκρισή του κατά λειτουργίες κόστους. Συνέπεια αυτού είναι να μην γνωρίζει η διοίκηση το περιθώριο που παρουσιάζει κάθε προϊόν ή τμήμα παραγωγής ή περιοχή διάθεσης προϊόντων για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία κέρδους, οδηγώντας στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης.

Από όλα τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης είναι από τις πιο σημαντικές εξελίξεις της διοικητικής λογιστικής και για να παραμένει χρήσιμο εργαλείο, δεν πρέπει να χρησιμοποιείται στα τυφλά.

### **5.1.1 Επιχειρήματα για την εφαρμογή της άμεσης κοστολόγησης**

Αποτελεί κοινή παραδοχή ότι, η αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που παίρνονται από τις επιχειρήσεις επηρεάζονται σημαντικά από τη δυνατότητα των decision makers να χρησιμοποιούν σωστά τις πληροφορίες που τους παρέχονται από το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Το κόστος είναι ένα από τα βασικότερα και σημαντικότερα στοιχεία πάνω στα οποία στηρίζονται για να διαμορφώσουν επιχειρηματικές αποφάσεις.<sup>70</sup>

Προκύπτει όμως η ανάγκη ο διοικών να στηριχθεί σε ένα κόστος, το οποίο θα αναφέρεται στο προϊόν, θα έχει ομοιόμορφη σύνθεση και θα είναι απαλλαγμένο από κάθε έμμεση επιβάρυνση. Τότε μόνο το κόστος αυτό θα είναι συγκρίσιμο και θα μπορεί να παρέχει στοιχεία πληροφοριακά για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Η μέθοδος που βοηθάει σε αυτό είναι η άμεση κοστολόγηση, η οποία αποτελεί το κλειδί για επιτυχημένο οικονομικό σχεδιασμό και έλεγχο. Η τεχνική αυτή προσφέρει στους διευθύνοντες τις πληροφορίες εκείνες που χρειάζονται για λογικές οικονομικές αποφάσεις. Έτσι με βάση το άμεσο κόστος μπορείς να ετοιμάσεις ένα προϋπολογιστικό πλάνο.

Η άμεση κοστολόγηση είναι αρκετά χρήσιμη και απλή και χρησιμοποιείται ιδιαίτερα για προβλέψεις που αναφέρονται σε μικρές χρονικές

---

<sup>70</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ, «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», 2003.

περιόδους και έχουν σχέση με τη διαχείριση των προϊόντων, καθώς και με τρέχουσες αποφάσεις της επιχείρησης.

Επίσης, με τη βοήθεια του άμεσου κόστους, του σταθερού κόστους και της οριακής συνεισφοράς μπορούμε να επιλέξουμε εκείνα τα προϊόντα που είναι πιο κερδοφόρα, τους πελάτες που εξυπηρετούν καλύτερα την επιχείρηση, τις περιοχές και τα τμήματα που βοηθούν καλύτερα στην οικονομική της εξέλιξη. Με άλλα λόγια η άμεση κοστολόγηση αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο ελέγχου. Ο διευθυντής της επιχείρησης καθώς και ο διευθυντής του marketing πιστεύουν ότι υιοθετώντας αυτή τη μέθοδο έχουν μια πιο κατανοητή κατάσταση για το τι συμβαίνει στην επιχείρηση.

Γνωρίζουμε ότι μια κατάσταση που περιλαμβάνει όλα τα κόστη (σταθερά και μεταβλητά) είναι πιο σωστή. Όμως αργότερα αποδεικνύεται ότι είναι πιο θεμελιώδης ο διαχωρισμός τους και η υιοθέτηση της άμεσης κοστολόγησης γιατί διευκολύνει την λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης και εξασφαλίζει στοιχεία για το προσδιορισμό του οριακού περιθωρίου κέρδους και του άμεσου περιθωρίου κέρδους. Με αυτό τον τρόπο οι διευθύνοντες γνωρίζουν το ακριβές κοστολόγιο του προϊόντος, χωρίς να παρεμβάλλονται κόστη τα οποία δεν εξυπηρετούν στην παραγωγή του οδηγώντας στην σωστή τιμολόγηση του προϊόντος. Έτσι λοιπόν καταστάσεις που βασίζονται στην άμεση κοστολόγηση παρέχουν το αντικειμενικό κόστος της περιόδου.

Η ανάλυση του νεκρού σημείου, ο ρυθμός απόδοσης μιας επένδυσης, η οριακή συνεισφορά του τμήματος πωλήσεων και το ολικό κέρδος από όλες τις επιχειρήσεις που βασίζεται σε ένα δοσμένο όγκο πωλήσεων, είναι προβλήματα τα οποία μπορούν να μελετηθούν και να λυθούν με τη βοήθεια της άμεσης κοστολόγησης.<sup>71</sup>

Επίσης, το άμεσο κόστος προσδιορίζεται με ακρίβεια, πραγματοποιείται για συγκεκριμένο τμήμα, υπηρεσία, λειτουργία ή φορέα, το κόστος των οποίων επιβαρύνει εξ' ολοκλήρου χωρίς μερισμούς. Συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένο φορέα ευθύνης, στην εξουσία και τον έλεγχο του οποίου υπόκειται η διαμόρφωση του ολικού ύψους ή τουλάχιστον του μεταβλητού

---

<sup>71</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ, «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», 2003.

του μέρους. Ακόμα δίνεται η δυνατότητα της άμεσης συσχέτισής του με το πραγματικό ή υπολογιστικό έσοδο της συγκεκριμένης δραστηριότητας ή του τμήματος για τον προσδιορισμό του άμεσου περιθωρίου, θετικού ή αρνητικού αποτελέσματος.

Μια από τις πολύτιμες εφαρμογές της άμεσης κοστολόγησης και συνεισφοράς είναι η ετοιμασία εκθέσεων κατά τμήματα ή κατά τομείς, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για αναλύσεις της αποδοτικότητας πολλών τμημάτων, τομέων ή περιοχών της επιχείρησης.

Πρέπει να αναφέρουμε τέλος, ότι το άμεσο κόστος δεν περιορίζεται μόνο στα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας αλλά επεκτείνεται και στις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης (διάθεσης, διοίκησης, έρευνας και ανάπτυξης, χρηματοδότησης). Με άλλα λόγια το άμεσο κόστος λειτουργεί σε ολόκληρη την επιχείρηση.

### 5.1.2 Τομείς χρήσεις της άμεσης κοστολόγησης

Όπως έχει αναφερθεί, το άμεσο κόστος είναι ένα χρήσιμο εργαλείο ελέγχου και χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι αποφάσεις αυτές διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα και αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα.<sup>72</sup>

Οι αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα λαμβάνονται στο πλαίσιο του βραχυχρόνιου σχεδιασμού και της βραχυχρόνιας δραστηριότητας της επιχείρησης. Αφορούν αποφάσεις κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος δράσης και παρακολούθησης της εκτέλεσής του με την χρησιμοποίηση του συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου. Τέτοιες μπορεί να είναι: η κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών κόστους κατά κέντρο κόστους της επιχείρησης, ο έλεγχος του πραγματικού κόστους με βάση τον ελαστικό προϋπολογισμό του τμήματος, η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής και ο καθορισμός τιμής πώλησης ενός νεοπαραγόμενου είδους.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η επιχείρηση καταρτίζει αρχικά έναν ελαστικό προϋπολογισμό δαπανών της λειτουργίας κάθε τμήματος μετρώντας

---

<sup>72</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ, «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», 2003.

τον όγκο απασχόλησής του και χωρίζοντας το κόστος σε σταθερό και μεταβλητό. Η επιχείρηση με αυτό τον τρόπο μπορεί να υπολογίζει εύκολα το κόστος του προϊόντος και να ασκεί ευέλικτη τιμολογιακή πολιτική, γνωρίζοντας το κατώτατο όριο τιμής στο οποίο μπορεί να φτάσει. Όταν καθοριστεί το κόστος ο κάθε διευθύνων τμήματος είναι υποχρεωμένος να μην αποκλίνει από τον προϋπολογισμό και να ελέγχεται για αυτό, τουλάχιστον για το μεταβλητό του μέρος. Το κόστος αυτό είναι το άμεσο ολικό ή άμεσο μεταβλητό, το οποίο συγκρίνεται με τα δεδομένα του πραγματικού κόστους και λαμβάνονται οι αποφάσεις. Οι επιχειρήσεις που γνωρίζουν καλύτερα τα κόστη αυτά μπορούν να πάρουν ακριβέστερες πληροφορίες και να αντιμετωπίσουν πιο σωστά τον ανταγωνισμό.

Ένα ακόμη σημείο στο οποίο βοηθάει το άμεσο κόστος είναι στον καθορισμό της τιμής πώλησης ενός νέου παραγόμενου προϊόντος. Η απόφαση για το καθορισμό της τιμής του, βρίσκεται κάτω από δύο προϋποθέσεις: ταχύτητα στη λήψη της απόφασης και ικανοποιητική προσέγγιση του πραγματικού κόστους του προς τιμολόγηση προϊόντος. Έτσι η επιχείρηση προσφέρει γρήγορα και αιφνιδιαστικά ένα νέο προϊόν σε μια συγκεκριμένη τιμή. Φυσικά η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη της και άλλους παράγοντες όπως: τις τιμές των υποκατάστατων ή των ανταγωνιστικών προϊόντων, τις ανάγκες που προορίζεται να καλύψει το νέο προϊόν κτλ.<sup>73</sup>

Από την άλλη πλευρά, οι αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα συνδέονται με την μακροπρόθεσμη επιχειρηματική δραστηριότητα και το μακροχρόνιο προγραμματισμό των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις λειτουργούν σήμερα βάση σχεδίου με το οποίο καθορίζονται οι στόχοι, προγραμματίζονται τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν και προϋπολογίζονται ποσοτικά και κατ' αξία τα βασικά μεγέθη δραστηριότητας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα έσοδα, το κόστος και το αποτέλεσμα της περιόδου. Επίσης στο μακροχρόνιο σχεδιασμό βοηθάει πολύ και η τεχνολογική ανάπτυξη. Χάρη σ' αυτή μπορεί να έχει έναν ακριβή προσδιορισμό του άμεσου κόστους για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Πρέπει να αναφέρουμε ότι, το άμεσο μεταβλητό κόστος όταν επικρατούν η

<sup>73</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ, «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», 2003.

ίδια τεχνολογία και οι ίδιες κλίμακες παραγωγής δεν διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, παρά μόνον αν επηρεάζεται από παράγοντες όπως είναι το επίπεδο εξειδίκευσης του προσωπικού και ο βαθμός εσωτερικής οργάνωσης της επιχείρησης.

Τέλος αναφέρουμε, ότι το άμεσο κόστος χρησιμοποιείται εκτός από τις βιομηχανίες και στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως τα νοσοκομεία και οι τράπεζες. Σ' αυτές το άμεσο κόστος είναι μικρότερο, γιατί οι υπηρεσίες που προσφέρουν κοστολογούνται λιγότερο σε σχέση με τα προϊόντα που παράγονται από τις βιομηχανίες.<sup>74</sup>

## 5.2 Η ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η φιλοσοφία της διαχείρισης του κόστους εστιάζεται στη νοοτροπία της δημιουργίας αξίας για τον πελάτη με χαμηλό κόστος, δηλαδή, η παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών που επιθυμούν οι εκάστοτε πελάτες με τη χρήση όσο το δυνατόν λιγότερων από τους περιορισμένους πόρους που κατέχει η επιχείρηση καθώς και η προσπάθεια συνεχούς βελτίωσης της σχέσης αξία-κόστος.

### 5.2.1 Κοστολόγηση

Η κοστολόγηση ως έννοια εστιάζεται στο σύνολο των συστηματικών εργασιών που υλοποιούνται στα πλαίσια της οικονομικής μονάδας με απώτερο σκοπό την συγκέντρωση, κατάταξη, καταγραφή και επιμερισμό των εταιρικών δαπανών έτσι ώστε να προσδιοριστεί μα αντικειμενικά κριτήρια το κόστος των υπηρεσιών, προϊόντων και διαδικασιών της επιχείρησης.

Το κοστολογικό σύστημα αποτελεί ένα πληροφοριακό σύστημα εσωτερικής κατανάλωσης μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση.<sup>75</sup>

Κατά τον σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα που φέρουν το κόστος καθώς και αυτές οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι

<sup>74</sup> Κωνσταντίνου Α. Βαρβάκη, Θεωρία του κόστους – το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, Αθήνα 2001.

<sup>75</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».



προϊόντα, υπηρεσίες, επιχειρησιακά τμήματα αλλά και δραστηριότητες της επιχείρησης. Η κοστολογική επιβάρυνση των αντικειμένων πραγματοποιείται μέσω διαδικασιών επιμερισμού, και καταλογισμού των διαφόρων εταιρικών δαπανών με βάση τις διάφορες κλείδες επιμερισμού και τα φύλλα μερισμού που συντάσσει το αρμόδιο τμήμα.

### 5.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Οι διοικούντες της οικονομικής μονάδας αντιμετωπίζουν συχνά καταστάσεις όπου πρέπει να αποφασίσουν μεταξύ εναλλακτικών σεναρίων και λύσεων. Η γνώση και η πληροφόρηση σχετικά με τους διάφορους τρόπους με τους οποίους είναι δυνατόν ομαδοποιηθεί το κόστος σε κατηγορίες καθώς και ο τρόπος συμπεριφοράς κάθε είδους κόστους αποτελούν στοιχεία ζωτικής σημασίας για την δραστηριότητα της λήψης αποτελεσματικών επιχειρησιακών αποφάσεων.

Τα κοστολογικά δεδομένα μίας επιχείρησης χρησιμοποιούνται είτε για τον προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος ή υπηρεσίας είτε για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της λειτουργίας της επιχείρησης.

Τα κοστολογικά δεδομένα ενσωματώνονται τόσο στη λειτουργία της παραγωγής αλλά και της διοίκησης, των πωλήσεων και διάθεσης, της χρηματοδότησης, της έρευνας & ανάπτυξης και αφορούν τις πρώτες ύλες (βιομηχανικό κλάδο), την άμεση εργασία και τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα ή Γενικά έξοδα για τον τομέα των υπηρεσιών.<sup>76</sup>

Τα δύο πρώτα κοστολογικά δεδομένα αποτελούν το άμεσο κόστος της επιχείρησης, το οποίο είναι εύκολο να μετρηθεί και να αντιστοιχηθεί στους φορείς κόστους όπως τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες. Η δυσκολία που αντιμετωπίζουν όλα τα κοστολογικά συστήματα συνίσταται στο γεγονός της μέτρησης και αντιστοίχησης του έμμεσου κόστους λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, δηλαδή, των Γενικών βιομηχανικών εξόδων.

---

<sup>76</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

Για να αντιμετωπιστεί πιο αντικειμενικά το συγκεκριμένο ζήτημα δημιουργήθηκε ένα εναλλακτικό σύστημα κοστολόγησης, αυτό της κοστολόγησης μέσω των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης.

### 5.3.1 Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί μια σύγχρονη θεώρηση της κοστολογικής επιστήμης, δεν δέχεται ότι το κόστος απλώς συμβαίνει. Θεωρεί ότι το κόστος είναι αποτέλεσμα των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες με αυτή τη θεώρηση επιτυγχάνει την αμεσότερη απεικόνιση των οικονομικών χαρακτηριστικών της μονάδας και βοηθάει και υποστηρίζει αποτελεσματικά τα στελέχη στη λήψη των αποφάσεων, όπως, στη τιμολόγηση των προϊόντων ή υπηρεσιών, στη διαχείριση των πελατειακών σχέσεων, στο μείγμα των προϊόντων που πρέπει να παράγονται ώστε να είναι κερδοφόρα η επιχείρηση, στο σχεδιασμό των προϊόντων και υπηρεσιών κ.α.

Η βασική διαφορά του συστήματος αξιολόγησης με βάση τις δραστηριότητες από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έγκειται στο τρόπο που αντιμετωπίζει το έμμεσο κόστος της οικονομικής μονάδας, είτε αυτό είναι το έμμεσο κόστος της παραγωγικής διαδικασίας, της διοίκησης, της διάθεσης, των πωλήσεων, των χρηματοοικονομικών, στο γεγονός ότι πιστεύει ότι κόστος δεν φέρουν μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες αλλά και οι δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας αποτελούν φορείς κόστους.

Η μέτρηση του έμμεσου κόστους επιτυγχάνεται με την βοήθεια των οδηγών κόστους (cost drivers), δηλαδή των αιτιών που προκαλούν τη δημιουργία του κόστους κάθε δραστηριότητας, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν τις βάσεις επιμερισμού.<sup>77</sup>

Η πρόκληση που έχουν ν' αντιμετωπίσουν τα στελέχη της επιχείρησης είναι να προσδιορίσουν εκείνες τις δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος,

<sup>77</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν αποτελεσματικά και αποδοτικά τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό τη μείωση του κόστους. Η διοίκηση του κόστους περιλαμβάνει την ενεργητική εμπλοκή της επιχείρησης και όχι απλά την παθητική καταγραφή.

Η χρησιμότητα του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες έχει ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει υψηλά γενικά έξοδα τα οποία είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής και παράγει πολλαπλές και διαφορετικές γραμμές προϊόντων. Η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες οδηγεί στην ελαχιστοποίηση των διαστρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων που συνεπάγεται η ύπαρξη σταυροειδών επιδοτήσεων μεταξύ διαφόρων γραμμών προϊόντων.

### 5.3.2 Η χρηστικότητα του νέου κοστολογικού συστήματος

Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες δημιουργεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις, ώστε οι επιχειρήσεις να είναι σε θέση να κατανοήσουν την σχέση αιτίας και αποτελέσματος του κόστους σε αντιστοίχιση με τα προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες και επιχειρησιακές διαδικασίες, και τα στελέχη να κερδίζουν, μοναδικής σημασίας, εσωτερική πληροφόρηση όσον αφορά τις εσωτερικές λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.<sup>78</sup>

Οι ικανότητες ανάλυσης του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά στην :

- Ανάλυση της κερδοφορίας της επιχείρησης.
- Προσδιορισμό των πιο κερδοφόρων πελατών και αγορών.
- Προσδιορισμό αυτών των επιχειρησιακών διαδικασιών που προάγουν την κερδοφορία .

<sup>78</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

- Στήριξη του στρατηγικού προγραμματισμού της επιχείρησης αφού παρέχει αναλυτικότερη εικόνα της ανάλωσης των περιορισμένων πόρων της επιχείρησης.
- Αποτελεσματικότερη διαχείριση του κόστους.
- Κατανόηση των πραγματικών πηγών του κόστους μέσω της σύνδεσής του με τις επιχειρησιακές δραστηριότητες.
- Βελτίωση της ανάλυσης των διαδικασιών που υλοποιούνται σε μία οικονομική μονάδα μέσω της πρόσθετης και εναλλακτικής πηγής πληροφόρησης που παρέχει.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η κατά φάση ή κατά διαδικασία κοστολόγηση ή αλλιώς κοστολόγηση συνεχούς ή μαζικής παραγωγής είναι ένα λογιστικό σύστημα μέτρησης και αναφοράς του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των διαφόρων βιομηχανικών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής είναι η ύπαρξη τυποποιημένης μαζικής παραγωγής, η οποία με την σειρά της υπάρχει όταν:

- α) τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών
- β) η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί την σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Το σύστημα αυτό της κοστολόγησης παρουσιάζεται συνήθως σε βιομηχανίες χημικές, κλωστοϋφαντουργικές, πετρελαϊκές, χάλυβος, τσιμέντου, αλεύρου, φαρμακευτικές, τούβλων και βιομηχανίες πετρελαιοειδών κ.λπ. Μπορεί επίσης να εφαρμοστεί και σε μη σχετιζόμενες με τη βιομηχανία περιπτώσεις όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες, σχολεία, βιβλιοθήκες κ.α. Στη κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες να είναι έτοιμες αλλά αντιθέτως παρατηρείται το φαινόμενο όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνουν τη παραγωγή τους, άλλες αρχίζουν τη παραγωγής τους, ενώ άλλες βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής.<sup>80</sup>

Το παρόν σύστημα για να λειτουργεί ορθότερα χρειάζεται σωστούς και έμπειρους κοστολόγους. Οι κοστολόγοι είναι αυτοί οι οποίοι παρέχουν στα διοικητικά στελέχη πάρα πολλές και επί καθημερινής βάσης πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους μέσα από τις περιοδικές αναφορές τους για το κόστος οι οποίες στηρίζονται στις προβλεπόμενες διαδικασίες του συστήματος αυτού.

---

<sup>80</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

## 6.1 ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κέντρο κόστους ονομάζεται η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της.

Η δημιουργία κέντρων κόστους αποτελεί κεντρικό σημείο της κατά φάση κοστολόγησης. Σε κάθε κέντρο κόστους γίνεται η συγκέντρωση του βιομηχανικού κόστους και η μέτρηση των παραγομένων ποσοτήτων. Για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος είναι αναγκαίο να υπολογίσουμε το κόστος της παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους. Ο αριθμός των ξεχωριστών κέντρων κόστους που είναι αναγκαίος για να συμπληρωθεί τον προϊόν εξαρτάται από πολλούς παράγοντες όπως για παράδειγμα τον τύπο του προϊόντος, την πολυπλοκότητα της παραγωγικής δραστηριότητας και τις απαιτήσεις της διοίκησης. Ο αριθμός των κέντρων κόστους που απαιτείται για να παραχθεί ένα προϊόν προσδιορίζει το κόστος της κοστολογικής εργασίας που πρέπει να πραγματοποιηθεί καθώς και το όγκο των δεδομένων του κόστους με τα οποία εφοδιάζονται τα στελέχη.<sup>81</sup>

Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος παράγεται και η ίδια η εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που διέρχεται μέσω του κέντρου κόστους.

### 6.1.1 Κριτήρια δημιουργίας κόστους

#### α) Αυτοτέλεια του χώρου

Όταν δύο βιομηχανοστάσια διακρίνονται μεταξύ τους χωροταξικά, τότε αποτελούν διαφορετικές οργανωτικές μονάδες άρα και ξεχωριστά κέντρα κόστους ακόμα κι αν σ' αυτά παράγονται τα ίδια προϊόντα.

#### β) Τεχνολογική διάρθρωση

Η μετατροπή των άμεσων υλικών σε προϊόντα πραγματοποιείται με την εκτέλεση των παραγωγικών διαδικασιών. Ένα σύνολο πραγματοποιούμενων παραγωγικών διαδικασιών που έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία

<sup>81</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

αυτοτελών μετατροπών ονομάζεται κατεργασία. Όταν ο αριθμός των κατεργασιών είναι περιορισμένος κάθε κατεργασία ταυτίζεται με την φάση. Χαρακτηριστικό της φάσης είναι η έντονη μεταβολή του υλικού ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθώς και το έργο που παράγεται σε κάθε μια από αυτές είναι μετρήσιμο. Γι αυτό το λόγο κάθε φάση μπορεί να αποτελέσει ξεχωριστή λειτουργική υποδιαίρεση ή κέντρο κόστους.

### **γ) Έλεγχος του κόστους**

Ο έλεγχος του κόστους συνδέεται με τον έλεγχο των υπευθύνων φορέων διοικητικής εξουσίας που ευθύνονται για τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης.

#### **6.1.2 Χαρακτηριστικά των κέντρων κόστους**

1. Ολοκλήρωση κάποιας ειδικής παραγωγικής δραστηριότητας ή κατεργασίας
2. Πραγματοποίηση ίδιου τύπου και όγκου εργασίας για όλες τις μονάδες που διέρχονται μέσω του κέντρου κόστους.
3. Ένας μόνο τύπος προϊόντος που διέρχεται μέσω κάθε κέντρου κόστους

#### **6.1.3 Καθορισμός του χρόνου κοστολογικής περιόδου**

Στην κατά φάση κοστολόγηση δεν μπορεί εύκολα να καθοριστεί το σημείο έναρξης και συμπλήρωσης του προϊόντος, λόγω του ότι αυτή η μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται σε τυποποιημένα προϊόντα και είναι συνεχής παραγωγή και δεν διακόπτεται κοστολογικά με την συγκέντρωση των δαπανών κατά εντολή παραγωγής όπως συμβαίνει στην κατά προϊόν κοστολόγηση.<sup>82</sup>

Τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πολλές φορές και σε καθημερινή βάση πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους για αυτό το λόγο οι λογιστές πρέπει να προετοιμάζουν συχνές αναφορές λογιστικής κόστους. Η συχνότητα με την οποία παρέχονται οι εκθέσεις αυτές εξαρτάται από το κόστος

---

<sup>82</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

προετοιμασίας τους και από τα οφέλη που προκύπτουν από αυτές. Το χρονικό διάστημα που πρέπει να περιλαμβάνει η έκθεση της κατάστασης κόστους παραγωγής θα πρέπει να προσδιορίζεται έγκαιρα έτσι ώστε να σχεδιαστούν και να συμπληρωθούν οι αναγκαίες κοστολογικές δραστηριότητες.

#### **6.1.4 Συγκέντρωση του κόστους**

Τα βιομηχανικά κόστη των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε συγκεντρώνονται σε κάθε κέντρο κόστους και για τη συγκεκριμένη περίοδο.

#### **6.1.5 Μέτρηση των εκροών της παραγωγής**

Σημαντική πληροφόρηση για τα στελέχη είναι το ανά μονάδα κόστος της παραγωγής του κέντρου κόστους της συγκεκριμένης περιόδου. Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μία ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από την διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν.

#### **6.1.6 Υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους**

Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μια ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν και εξαρτάται από το χρόνο.

Το ανά μονάδα κόστος είναι κατάλληλο για τη μέτρηση της απόδοσης της επιχειρήσεις γι' αυτό το λόγο τα διοικητικά στελέχη απομονώνουν το ανά μονάδα κόστος για μια σειρά χρονικών κοστολογικών περιόδων ή για να συγκρίνουν το ανά μονάδα κόστος της εταιρείας τους με το ανά μονάδα άλλων εταιρειών του ίδιου βιομηχανικού κόστους.<sup>83</sup>

Η διαδικασία της κοστολόγησης στην κατά φάση κοστολόγηση διακόπτεται μετά από ορισμένη χρονική περίοδο, την οποία έχουμε καθορίσει.

---

<sup>83</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».



### 6.1.7 Κατάρτιση των εκθέσεων του κόστους παραγωγής

Στην κατά φάση κοστολόγηση το κόστος παραγωγής περιοδικά παρουσιάζεται στην έκθεση κόστους παραγωγής. Η έκθεση αυτή περιλαμβάνει το συνολικό βιομηχανικό κόστος, τις ποσότητες παραγωγής καθώς και το ανά μονάδα κόστος και αναφέρεται στο κόστος μίας συγκεκριμένης κοστολογικής περιόδου. Η κατάσταση αυτή του κόστους παραγωγής απεικονίζει σε αξίες την παραγωγική δραστηριότητα ενός κέντρου κόστους

Στην κοστολόγηση κατά φάση το ανά μονάδα κόστος παρουσιάζεται περιοδικά σύμφωνα με τις επιθυμίες της διοίκησης.

### 6.1.8 Διαδικασίες της κοστολόγησης κατά φάση

#### α) Έναρξη της κοστολογικής περιόδου

- Η παραγωγή ξεκινά με τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου.

#### β) Διάρκεια της κοστολογικής περιόδου

- Τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου ολοκληρώνουν πρώτα τη παραγωγή τους.
- Νέες μονάδες ξεκινούν τη παραγωγή.
- Οι έτοιμες μονάδες μεταφέρονται σε επόμενα τμήματα ή στην αποθήκη.
- Νέες μονάδες αρχίζουν την παραγωγή τους αλλά δεν ολοκληρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου και παραμένουν στο τμήμα σαν ημικατεργασμένα προϊόντα τέλους περιόδου.<sup>84</sup>

#### γ) Τέλος της κοστολογικής περιόδου

- Υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους.
- Το κόστος της περιόδου του κέντρου κόστους διαιρείται με τις ισοδύναμες μονάδες και προσδιορίζεται έτσι το ανά μονάδα κόστος του τμήματος.
- Ετοιμάζεται η κατάσταση κόστους παραγωγής προϊόντος.

<sup>84</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

### 6.1.9 Βήματα της κατά φάση κοστολόγησης

#### 6.1.9.1 Κατάσταση του κόστους παραγωγής

Η κατάσταση του κόστους παραγωγής διαιρείται σε τρία τμήματα. Στο πρώτο τμήμα παρουσιάζεται η φυσική ροή των μονάδων μέσω του κέντρου κόστους στη συγκεκριμένη περίοδο δηλαδή η κατάσταση των ποσοτικών δεδομένων. Στο δεύτερο τμήμα υπολογίζεται το συνολικό κόστος της περιόδου καθώς και το ανά μονάδα κόστος του τμήματος. Επίσης γίνεται αναφορά στην κατανομή του ολικού κόστους. Στο τρίτο τμήμα παρουσιάζεται ο υπολογισμός των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής.

#### 6.1.9.2 Κατάσταση των ποσοτικών δεδομένων της παραγωγής

Οι εισροές και εκροές χρησιμοποιούνται για την μέτρηση της παραγόμενης ποσότητας και τον προσδιορισμό του ανά μονάδα κόστους. «Μονάδες για υπολογισμό» καλούνται οι εισροές των μονάδων για βιομηχανοποίηση κατά τη διάρκεια της περιόδου το συγκεκριμένο κέντρο κόστους

### 6.1.10 Είδη εισροών

α) παραγωγή σε εξέλιξη αρχής δηλαδή οι εισροές που βρέθηκαν στο τμήμα μερικώς συμπληρωμένες,

β) μονάδες που ξεκίνησαν τη παραγωγής τους κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου,

«Μονάδες που υπολογίστηκαν» καλούνται οι εκροές που υπήρχαν κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο κέντρο κόστους.

Η παραγωγή των περισσότερων μονάδων ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της περιόδου και μεταφέρονται στο επόμενο κέντρο κόστους ή στα έτοιμα προϊόντα εάν το κέντρο κόστους είναι και το τελευταίο της παραγωγικής διαδικασίας.<sup>85</sup>

Υπάρχουν όμως και μονάδες οι οποίες είναι εν μέρει συμπληρωμένες και αποτελούν την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους.

---

<sup>85</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

Ο συνολικός αριθμός των μονάδων που παρουσιάζεται στις εισροές θα πρέπει να είναι ίσος με τον συνολικό αριθμό των μονάδων που παρουσιάζεται στις εκροές.

Επιπλέον κάθε απώλεια ή κατεστραμμένη παραγωγή θα πρέπει να αναφέρεται στο τμήμα των εκρών.

## 6.2 ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Σ' αυτή την ενότητα του δεύτερου τμήματος της κατάστασης κόστους παραγωγής, συγκεντρώνεται το κόστος κατά στοιχείο κόστους και το ανά μονάδα κόστος για κάθε στοιχείο του κόστους. Επιπλέον γίνεται η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος. Συνεπώς τα στοιχεία του κόστους Υλικά, Εργατικά και Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους. Στη συνέχεια τα συνολικά κόστη για κάθε στοιχείο κόστους διαιρούνται με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους το οποίο χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των μονάδων που τέλειωσαν τη παραγωγή τους καθώς και για των μονάδων εκείνων που παρέμειναν στο τέλος σαν παραγωγή σε εξέλιξη.<sup>86</sup>

### 6.2.1 Κατανομή του συνολικού κόστους

Η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος ή του κέντρου κόστους αποτελείται από:

- α) τις συμπληρωθείσες και μεταφερθείσες μονάδες,
- β) την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους (ημικατεργασμένες μονάδες).

Στις περιπτώσεις εκείνες που υπάρχει μεταφορά προϊόντων από προηγούμενο κέντρο κόστους ή τμήμα, το συνολικό κόστος του κέντρου κόστους θα περιλαμβάνει:

---

<sup>86</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

- α) το κόστος των μεταφερθέντων μονάδων,
- β) το κόστος των τρεχουσών δαπανών λειτουργίας του συγκεκριμένου κέντρου κόστους.

### 6.2.2 Συγκέντρωση κόστους

Το συνολικό κόστος που συγκεντρώνεται προέρχεται από:

- Το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής (κόστος προηγούμενου τμήματος).
- Το κόστος των μονάδων που μεταφέρθηκαν από το προηγούμενο κέντρο κόστους(κατά τη διάρκεια της περιόδου).
- Τις τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες της περιόδου του τμήματος.

### 6.2.3 Λογιστική παρακολούθηση του κόστους συνεχούς παραγωγής

Οι μέθοδοι εγγραφών που γίνονται για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται για μια συνεχή παραγωγική διαδικασία είναι:

- α) η μέθοδος των διαδοχικών μεταφορών των λογαριασμών των φάσεων ή τμημάτων,
- β) η μέθοδος της απευθείας χρέωσης του λογαριασμού του προϊόντος με το κόστος κάθε φάσης ή τμήματος.

Αυτές οι δύο μέθοδοι προκύπτουν από την ερμηνεία της φυσικής ροής του κόστους των φάσεων. Κατά την πρώτη ερμηνεία το κόστος κάθε φάσης 'ρέει' στην επόμενη και συνεπώς το κόστος της τελευταίας φάσης είναι και το κόστος του προϊόντος.

Κατά τη δεύτερη ερμηνεία, το κόστος κάθε φάσης ρέει κατευθείαν στο λογαριασμό του προϊόντος και συνεπώς το κόστος του προϊόντος σχηματίζεται από το κόστος των φάσεων.<sup>87</sup>

---

<sup>87</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

#### 6.2.4 Κατάσταση κόστους προϊόντος

Οι καταφάσεις κόστους προϊόντος που συμπληρώνεται στην κατά φάση κοστολόγηση. Συγκεντρώνει πληροφορίες δεδομένων κόστους που αφορούν μόνο για το κέντρο κόστους ή τμήμα που καλύπτει η συγκεκριμένη κατάσταση.

Τα κόστη που αφορούν προηγούμενα κέντρα κόστους απλά αναφέρονται στις καταστάσεις σαν ένα σύνολο κόστους από προηγούμενο τμήμα.

Η κατάσταση κόστους παραγωγής όμως όπως περιγράφηκε παραπάνω δεν παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για τη σύνθεση του κόστους του προϊόντος γι αυτό τα διοικητικά στελέχη πρέπει να προμηθεύονται με καταστάσεις κόστους παραγωγής όπου θα παρουσιάζονται τα ανά μονάδα κόστη των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και Γ.Β.Ε για όλα τα κέντρα κόστους της διαδικασίας παραγωγής, έτσι ώστε να παρέχεται μια λεπτομερής πληροφόρηση.

1. **Μονάδες παραγωγής** ονομάζονται οι μονάδες μέτρησης των εισροών και εκροών κάθε τμήματος ή κέντρου κόστους και είναι διάφορες των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής. Οι μονάδες παραγωγής μπορεί να αλλάξουν από τμήμα σε τμήμα για διάφορους λόγους.

##### Οι μονάδες παραγωγής μετρούν

**α)** τις ποσότητες των υλικών που βιομηχανοποιούνται στο τμήμα. Όταν δηλαδή έχουμε σ' ένα τμήμα υλικά τα οποία έχουν ως μονάδα μέτρησης τα τετραγωνικά μέτρα ή το κιλό και βιομηχανοποιούνται σε κάποιο άλλο τμήμα του οποίου τα προϊόντα μετρούνται σε μια άλλη μονάδα μέτρησης τότε μετατρέπονται σε αυτή την άλλη μονάδα ούτως ώστε να μπορεί να υπολογιστεί σωστά το κόστος του τμήματος.<sup>88</sup>

**β)** τις ποσότητες των ημικατεργασμένων που έχουν μεταφερθεί από προηγούμενο τμήμα εάν η παραγωγή του συγκεκριμένου τμήματος

---

<sup>88</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

μετρίεται σε διαφορετική μονάδα μέτρησης από την αντίστοιχη του προηγούμενου τμήματος.

γ) τις ποσότητες των ημικατεργασμένων ή έτοιμων προϊόντων που μεταφέρονται στο επόμενο τμήμα.

δ) τη παραγωγή σε εξέλιξη αρχής και τέλους.

Το σύνολο των υλικών που διακινούνται στα τμήματα είναι απαραίτητο να μετρηθούν για τον προσδιορισμό της σχέσης των ποσοτήτων που έχουν παραχθεί σε σχέση με τις ποσότητες των υλικών που βιομηχανοποιήθηκαν. Επίσης είναι απαραίτητο έτσι ώστε να κατανεμηθούν οι ολικές δαπάνες του τμήματος στις ποσότητες που έχουν μεταφερθεί στο επόμενο τμήμα ή στην αποθήκη και στην παραγωγή σε εξέλιξη τέλους.

#### 6.2.5 Βαθμιαία εισροή των υλικών στην παραγωγική διαδικασία

Υπάρχουν κάποιες βιομηχανίες όπου τα υλικά που χρησιμοποιούνται για τη παραγωγή κάποιο προϊόντος δεν προστίθενται όλα μαζί στην αρχή της παραγωγικής διαδικασίας αλλά προστίθενται είτε αργότερα είτε καθ' όλη τη διάρκεια της παραγωγής.

Συνεπώς σε μια δεδομένη χρονική στιγμή κάποιες μονάδες προϊόντος θα έχουν απορροφήσει μόνο ένα ποσοστό του συνόλου των υλικών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή τους στο τμήμα. Σε τέτοιες καταστάσεις οι κοστολόγοι θα πρέπει να μετρούν τις ισοδύναμες μονάδες ως προς τα υλικά με τον ίδιο τρόπο που μετρούν τις ισοδύναμες μονάδες ως προς την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε.<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Για να γίνει κατανοητό, πως η πληροφόρηση που παρέχει η λογιστική του κόστους βοηθά τα διοικητικά στελέχη στη λήψη αποφάσεων, είναι σημαντικό να αναφερθούν τα βήματα που ακολουθούνται για τη λήψη αποφάσεων.

Όλοι έρχονται αντιμέτωποι καθημερινά με πολλές αποφάσεις μερικές δε, δεν είναι τόσο συνηθισμένες και ασήμαντες, που τους κάνουν να σκέπτονται λίγο για την απόφαση που πρέπει να πάρουν, ή για τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθήσουν για να πάρουν την απόφαση.

Κάθε μια από τις καθημερινές δραστηριότητες απαιτεί μια απόφαση, αλλά πιθανότατα ανακαλούμε ορισμένους παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν την απόφαση, ή ορισμένες πληροφορίες οι οποίες τους βοηθούν στο να αποφασίσουν. Συνήθως οι άνθρωποι θυμούνται μόνο τις πιο σπουδαίες αποφάσεις, όπως η αγορά ενός καινούργιου αυτοκινήτου ή η επιλογή μιας εργασίας.

Η ίδια κατάσταση παρατηρείται και στις επιχειρήσεις. Τα διοικητικά στελέχη παίρνουν καθημερινά πολλές αποφάσεις, μερικές από τις οποίες έχουν μεγαλύτερη επίπτωση από άλλες και άρα απαιτούν περισσότερο προσεκτική ανάλυση. Οι πιο συνηθισμένες αποφάσεις συνήθως απαιτούν μικρή ανάλυση ή προσοχή.

Περισσότερο πολύπλοκες αποφάσεις απαιτούν περισσότερες πηγές πληροφόρησης, όπως π.χ. η κατασκευή ενός κτιρίου μιας νέας παραγωγής, που συχνά αξιολογούνται χρησιμοποιώντας πολύπλοκα αναλυτικά μαθηματικά υποδείγματα. Όσο μεγαλύτερη είναι η επίπτωση που έχει μια απόφαση στους στόχους του οργανισμού, τόσο περισσότερο υπάρχει η ανάγκη να αναλυθεί προσεκτικά και συστηματικά. Τα διοικητικά στελέχη πρέπει να κατανοούν καλά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων καθώς και τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται στις αναλύσεις με σκοπό την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Η διαδικασία λήψης αποφάσεων μπορεί να διασπασθεί σε μια σειρά από επιμέρους βήματα, τα οποία μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιαδήποτε απόφαση αναλύοντας τα προβλήματα λογικά.

Κατά πάσα πιθανότητα δυο άτομα ποτέ δεν λαμβάνουν αποφάσεις κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο. Ωστόσο οι περισσότεροι άνθρωποι συμφωνούν ότι η διαδικασία λήψης αποφάσεων περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

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

Όλες οι δραστηριότητες στη διαδικασία λήψης αποφάσεων εξαρτώνται από τον καθορισμό του προβλήματος. Τα διοικητικά στελέχη πρέπει να είναι ικανά να αναγνωρίζουν πολύ καλά το ειδικό πρόβλημα. Εάν όμως δεν μπορούν, τότε θα πρέπει να αφιερώνουν σημαντικό χρόνο και να αναζητούν πολλές πηγές για την αναγνώριση των εναλλακτικών λύσεων και για τη συλλογή των πληροφοριών, οι οποίες δεν είναι διαθέσιμες για να λυθεί το πρόβλημα.

Υπάρχουν περισσότερες από μια εφικτές λύσεις για τα περισσότερα προβλήματα. Για να πάρουν την πιο αποτελεσματική απόφαση τα διοικητικά στελέχη πρέπει να γνωρίζουν όλες τις ενδεχόμενες πρακτικές λύσεις. Σε αυτήν τη φάση της λήψης απόφασης, τα διοικητικά στελέχη πρέπει να κάνουν χρήση της ευφυΐας τους. Η τόλμη και η δημιουργικότητα είναι ενεργητικά στοιχεία, όταν αναγνωρίζονται οι εναλλακτικές λύσεις και δεν χρειάζεται να είναι καθόλου επιφυλακτικά ή ανασταλτικά από την στιγμή που οι εναλλακτικές λύσεις θα αξιολογήσουν σε κάποια μεταγενέστερη φάση.

Σήμερα οι επιχειρήσεις υπόκεινται σ' ένα εύρος απαιτήσεων και υποχρεώσεων που απορρέουν από τις νομοθετικές και κανονιστικές ρυθμίσεις. Συχνά, οι ρυθμίσεις επιβάλλουν περιττές υποχρεώσεις που, όμως, αυξάνουν το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων προς αυτές, κατασπαταλώντας πολύτιμους πόρους. Αυτό είναι επιζήμιο όχι μόνο για τις επιχειρήσεις, αλλά και για την οικονομία και την κοινωνία γενικότερα.

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις αφορούν στην ανάγκη τροποποίησης μίας κατάστασης, δηλαδή ελέγχουν την πιθανότητα μίας αλλαγής. Η αλλαγή αυτή αφορά στην μετατροπή της ισχύουσας κατάσταση σε μία άλλη, περισσότερο επιθυμητή.



Συχνά οι αποφάσεις οδηγούν σε αλλαγές οι οποίες προκαλούν διαταραχή της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης. Η σημασία των εκάστοτε αποφάσεων είναι καθοριστική για την πορεία της κάθε επιχείρησης, διότι η θέση της επιχείρησης σήμερα είναι αποτέλεσμα των αποφάσεων που έχουν ληφθεί στο παρελθόν. Για το λόγο αυτό οι διευθυντές δεν πρέπει να διστάζουν μπρος στις αναγκαίες αλλαγές.

Δεν είναι πάντα εύκολο να λάβει κανείς τη σωστή απόφαση, διότι κατά κανόνα δεν είναι διαθέσιμες οι απαραίτητες πληροφορίες, τα στελέχη δεν διαθέτουν τις απαραίτητες ικανότητες, γνώσεις και τεχνικές για την επεξεργασία των πληροφοριών, η ακόμη επεξεργασία των πληροφοριών δεν οδηγεί σε σίγουρα αποτελέσματα αλλά σε πιθανά. Για τη λήψη των σωστών αποφάσεων πρέπει τα κατάλληλα άτομα, στηριζόμενα στις κατάλληλες πληροφορίες, να χρησιμοποιούν την κατάλληλη μέθοδο.

Η κλασική θεωρία υποστηρίζει ότι οι αποφάσεις πρέπει να λαμβάνονται ορθολογικά. Ο ορθολογικός σχεδιασμός αποφάσεων προσβλέπει στην άριστη απόφαση, μετά από συστηματική και δομημένη μελέτη της κατάστασης. Στόχος είναι η άριστη εναλλακτική λύση που μειώνει την αβεβαιότητα στο ελάχιστο. Η επιλογή της πλέον ενδεδειγμένης λύσης δεν είναι πάντα αυτονόητη. Συχνά πριν από την τελική επιλογή, προηγούνται συζητήσεις και εκτιμήσεις όπου γίνεται ο ανασχεδιασμός των διαδικασιών, ώστε να εξυπηρετείται η λύση του προβλήματος.

Ο ορθολογισμός δεν είναι πάντα ο καλύτερος τρόπος για να βγάλει κανείς συμπεράσματα. Συνήθως ο ορθολογισμός περιορίζει το πνεύμα, με αποτέλεσμα να μην εντοπίζονται οι ευκαιρίες που παρουσιάζονται σε μία επιχείρηση, όπως και οι πλέον συμφέρουσες κατά περίπτωση επιλογές. Ο ορθολογισμός λειτουργεί μαθηματικά, με δεδομένα και ερωτήματα. Το εύρος όμως των δεδομένων συχνά είναι ιδιαίτερα περιορισμένο.

Από την άλλη πλευρά οι πληροφορίες από το περιβάλλον της επιχείρησης αποτελούν τη βάση των αποφάσεων, των οποίων η πληρότητα και αρτιότητα προσδιορίζουν το επίπεδο των δυνατοτήτων αποτελεσματικής διοίκησης, υπό τον όρο βέβαια της σωστής τους αξιοποίησης.

Η αδυναμία αξιοποίησης των διαθέσιμων πληροφοριών από τη διοίκηση είναι το ίδιο ή και περισσότερο ζημιογόνο στην επιχείρηση από την έλλειψή τους. Εφόσον οι βασικές αποφάσεις λαμβάνονται συλλογικά περιορίζονται οι σχετικοί κίνδυνοι από την αυξημένη κινητικότητα των μελών της διευθυντικής ομάδας.

Η ανάγκη εφαρμογής και υλοποίησης του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες στα πλαίσια του σύγχρονου επιχειρηματικού χώρου σήμερα οφείλεται κατά βάση σε τρεις λόγους :

1. Η διαδικασία της κοστολογικής δομής έχει αλλάξει δραματικά τις τελευταίες δεκαετίες. Στις αρχές του 20 αιώνα, η άμεση εργασία αποτελούσε περί το 50% του συνολικού κόστους του προϊόντος, ενώ οι πρώτες και βοηθητικές ύλες αποτελούσαν το 35% του κόστους και τέλος τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είχαν συμμετοχή μόνο στο 15% του κόστους. Σήμερα, στις περισσότερες των περιπτώσεων, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν πλέον κοντά στο 60% του συνολικού κόστους του προϊόντος, με τις πρώτες ύλες να φθάνουν στο 30% και τέλος την άμεση εργασία αποτελεί πλέον μόνο του 10% του κόστους. Άρα, γίνεται εμφανές ότι το να χρησιμοποιούμε ακόμη και σήμερα την άμεση εργασία ως μια βάση επιμερισμού των γενικών εξόδων, όπως πράττουν τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, αποτελεί τουλάχιστον ατόπημα το οποίο παρέχει λανθασμένες πληροφορίες στα στελέχη με αποτέλεσμα και η λήψη αποφάσεων από μέρους τους να είναι λανθασμένη.
2. Το επίπεδο του ανταγωνισμού έχει αυξηθεί δραστικά τα τελευταία χρόνια, με αποτέλεσμα η γνώση του πραγματικού κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας να αποτελεί πλέον σημαντικότερο κλειδί για την επιβίωση των επιχειρήσεων στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.
3. Πλέον, το κόστος της μέτρησης των αναλωθέντων πόρων της επιχείρησης από τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες έχει μειωθεί δραματικά χάρις την ραγδαία ανάπτυξη και εξέλιξη που είχαν τα πληροφοριακά

μηχανογραφικά συστήματα τα τελευταία χρόνια. Αυτό αποτελεί προαπαιτούμενο έτσι ώστε πολύπλοκα και δαπανηρά κοστολογικά συστήματα, όπως το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες να μπορούν πλέον να εφαρμοσθούν στα πλαίσια των οικονομικών μονάδων σε μια εφικτή βάση σχέση κόστους – οφέλους.

Επείγει, επομένως, ο ανασχεδιασμός των ρυθμίσεων μ' ένα τέτοιο τρόπο, ώστε να μην σπαταλούνται πόροι εκ μέρους των επιχειρήσεων αλλά και να μην επηρεάζεται η βασική στοιχειοθεσία της ρύθμισης.

## ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, Το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 37-38 και 54.
- Μάριος Τσιμάρας, *Θεωρία του Κόστους*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1944, σ. 5.
- Ανδρέας Νέζος, *Λογιστική*, Αθήνα, 1949, σ. 93 και 130.
- Γιάννης Χρυσοκέρης, *Βιομηχανικός Λογισμός*, Αθήνα, 1967, σ. 33 - 41.
- Άγγελος Τσαγκλαγκάνος, *Θεωρία και Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη, 1980, σ. 7.
- Γιώργος Βενιέρης, *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Θεσσαλονίκη, 1973, σ. 18 και Δημήτρης Γρηγοριάδης, *Θεωρία του Κόστους*, Θεσσαλονίκη, 1973, σ. 18.
- Θεοχάρης Μπαλής, *Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, τόμος α', Αθήνα, 1993, σ. 46.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 40.
- *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987, σ. 477 - 478.
- R. Dickey, *Accountants' Cost Handbook*, P. Press C, New York, σ. 1 - 9.
- Shane Moriarity & Carl Allen, *Cost Accounting*, 3<sup>rd</sup> edition, σ. 38 - 42 και R. Wilson, *Cost Control Handbook*, 2<sup>nd</sup> edition, Gower Press Ltd, London. σ. 583.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 38, 40.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 41.

- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 40, 42.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 45-46.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 47.
- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987, σ. 477 - 478.
- M. Maher & E. Deakin, *Cost Accounting*, 4<sup>th</sup> edition, Massachusettes, 1994, σ. 32.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 48.
- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987, σ. 477 - 478.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 50-51.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005, σ. 52-53.
- Ε.Γ.Λ.Σ. έκδοση ΕΛΚΕΠΑ, 1987 σελ. 219.
- Δημήτριος Γρηγοριάδης, «Θεωρία Κόστους», Θεσσαλονίκη, 1973.
- Maher, Deakin, σελ. 40,61.
- Βαρβάκης Κ.Α., *Θεωρία του Κόστους*, Αθήνα 2005.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 89 - 90.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 91 - 92.
- Ιγνατιάδης, *Λογιστική Κόστους*, τεύχος 1, Θεσσαλονίκη, 1978, σ. 41.

- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 89.
- Πάγγελος Γιάννης, «Θεωρία Κόστους», τεύχος 2<sup>ο</sup>, σελ. 25-31, εκδ. Σταμούλης, 1993.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 92-93.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 94-96.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 97 - 99.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 107-110.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 107-108.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 109-110.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 110-116.
- Κ. Δ. Δερβιτσιώτης, *Συστήματα Παραγωγής*, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 1974, σ. 51-53.
- Κωνσταντίνος Βαρβάκης, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993, σ. 117-119.
- Γκίκας Δημήτρης, «*Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων*», σελ. 27- 28, Αθήνα 2002.
- Γκίκας Δημήτρης, «*Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων*», σελ. 39-40, Αθήνα 2002.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «*Λογιστική Κόστους*», σελ. 31, Αθήνα 2003.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «*Λογιστική Κόστους*», σελ. 32, Αθήνα 2003.

- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 33, Αθήνα 2003.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 35, Αθήνα 2003.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 44, Αθήνα 2003.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 45, Αθήνα 2003.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 46-47, Αθήνα 2003.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 48, Αθήνα 2003.
- Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, «Λογιστική Κόστους», σελ. 49, Αθήνα 2003.
- Πρωτοσυγγελίδης Σωτήρης, «Λογιστική Κόστους Ι», σελ, 238, Αθήνα 1991.
- Πρωτοσυγγελίδης Σωτήρης, «Λογιστική Κόστους Ι», σελ, 239, Αθήνα 1991.
- Πρωτοσυγγελίδης Σωτήρης, «Λογιστική Κόστους Ι», σελ, 241, Αθήνα 1991.
- Βενιέρης Γιώργος, «Λογιστική Κόστους», εκδ. 2<sup>η</sup>., 2003
- ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ, «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», 2003
- ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, «Κατά Φάση Κοστολόγηση».

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Βαρβάκης Κωνσταντίνος, *Διοικητική λογιστική - Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, τόμος α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005.
2. Βαρβάκης Κ.Α., *Θεωρία του Κόστους*, Αθήνα 2005.
3. Βαρβάκης Κωνσταντίνος, *Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, β' έκδοση, Αθήνα, 1993.
4. Βενιέρης Γιώργος, *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Θεσσαλονίκη, 1973, και Δημήτρης Γρηγοριάδης, *Θεωρία του Κόστους*, Θεσσαλονίκη, 1973.
5. Βενιέρης Γιώργος και συνεργάτες, *«Λογιστική Κόστους»*, Αθήνα 2003.
6. Γκίκας Δημήτρης, *«Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων»*, Αθήνα 2002.
7. Γρηγοριάδης Δημήτριος, *«Θεωρία Κόστους»*, Θεσσαλονίκη, 1973.
8. Δερβιτσιώτης Κ. Δ., *Συστήματα Παραγωγής*, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 1974.
9. *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987.
10. Ιγνατιάδης, *Λογιστική Κόστους*, τεύχος 1, Θεσσαλονίκη, 1978.
11. ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, *«ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»*, 2003.
12. ΜΠΕΛΛΑΣ Αθανάσιος, *«Κατά Φάση Κοστολόγηση»*.
13. Μπαλής Θεοχάρης, *Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, τόμος α', Αθήνα, 1993.
14. Νέζος Ανδρέας, *Λογιστική*, Αθήνα, 1949.
15. Πάγγειος Γιάννης, *«Θεωρία Κόστους»*, τεύχος 2<sup>ο</sup>, εκδ. Σταμούλης, 1993.
16. Πρωτοσυγγελίδης Σωτήρης, *«Λογιστική Κόστους Ι»*, Αθήνα 1991.
17. Τσιμάρας Μάριος, *Θεωρία του Κόστους*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1944.
18. Τσαγκλαγκάνος Άγγελος, *Θεωρία και Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη, 1980.



19. Χρυσοκέρης Γιάννης, *Βιομηχανικός Λογισμός*, Αθήνα, 1967.
20. Carl Allen, *Cost Accounting*, 3<sup>rd</sup> edition.
21. Dickey R., *Accountants' Cost Handbook*, P. Press C, New York.
22. Deakin E., *Cost Accounting*, 4<sup>th</sup> edition, Massachusettes, 1994.
23. Maher M. & E. Deakin, *Cost Accounting*, 4<sup>th</sup> edition, Massachusettes, 1994.
24. Shane Moriarity & Carl Allen, *Cost Accounting*, 3<sup>rd</sup> edition και R. Wilson, *Cost Control Handbook*, 2<sup>nd</sup> edition, Gower Press Ltd, London. σ. 583.