

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΑΙΓΑΙΟΥ, ΧΙΟΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΜΕΘΟΔΟΙ, ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ  
ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΙΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

**ΦΟΙΤΗΤΗΣ**

**ΑΘΑΝΑΣΙΑΔΗΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ**

**A.M 2112012002**

## Περιεχόμενα

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	3
2.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	6
2.1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	6
2.1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	8
2.2 ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	9
2.2.1 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ .....	9
2.2.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΓΟΡΩΝ .....	10
2.2.3 ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ.....	10
2.3 ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ.....	11
2.3.1 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΩΡΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ .....	11
2.3.2 ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	12
2.3.3 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ Γ.Β.Ε .....	12
2.3.4 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	13
2.3.5 Η ΡΟΗ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	14
2.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	15
2.4.1 ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ-ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ .....	15
2.4.2 ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ.....	16
2.4.3 ΛΟΓ/ΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....	17
2.4.4 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΜΕ Γ.Β.Ε .....	18
2.4.5 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ ΚΑΙ ΦΥΡΑ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....	18
2.4.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....	19
2.5 ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΑ & ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ .....	20
2.5.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ & ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ .....	20
2.5.1.1 Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	21
2.6 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	21
2.6.1 ΠΛΗΡΕΣ ΚΟΣΤΟΣ.....	21
2.6.2 ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ & ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ Γ.Β.Ε. ΣΤΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ .	22
2.6.3 ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΗ ΚΕΝΤΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΚΥΡΙΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ .....	23
2.6.4 ΟΡΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ .....	23
2.6.5 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ&ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	25

2.6.6 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ-ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	26
2.6.7 ΕΝΝΟΙΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	27
2.6.8 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	27
2.6.9 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ.....	28
2.6.9.1 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ.....	29
2.6.9.2 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	30
3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ .....	31
4. ΑΝΑΛΥΣΗ .....	31
4.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ.....	31
4.2 ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ .....	33
4.3 ΣΥΓΚΡΙΣΗ.....	36
Κοστολόγηση προϊόντων .....	37
5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	46
6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	49

## 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πρόοδος της τεχνολογίας και της οικονομίας τη σύγχρονη εποχή, έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχει ευμάρεια στην πλειονότητα των χωρών. Σημαντική συμβολή σε αυτή έχει και η χρήση του Ιντερνέτ καθώς η λήψη γνώσεων και πληροφοριών καθώς και η δυνατότητα επικοινωνίας έχουν εξελιχτεί ως προς την ταχύτητα και την ποσότητα. Μολονότι αυτές οι νέες κατευθυντήριες γραμμές έχουν σημαντική συνεισφορά στο να δημιουργηθεί ένα νέο περιβάλλον κοινωνικό και οικονομικό οι παράμετροι που αφορούν την καθημερινότητα του ανθρώπου οι υπηρεσίες καθώς και οι αγορές αγαθών παραμένουν οι ίδιες. Όμως αν και η τεχνολογία εξελίσσεται με γοργό ρυθμό , υπάρχει πιθανόν μεγαλύτερη ανάγκη από κάθε άλλη φορά και ο κόσμος των επιχειρήσεων και γενικότερα τα νοικοκυριά καλούνται να

αντιμετωπίσουν την καθημερινή ζωή τους και την κάλυψη των αναγκών τους, με απόλυτη οργάνωση. Επιπρόσθετα θα πρέπει να υπάρχει πολύ καλή οργάνωση και στον τομέα που αφορά το κόστος που απαιτείται για την πραγματοποίησή τους. Η πιο σημαντική συνιστώσα στην ζωή είτε για τον άνθρωπο είτε για μια επιχείρηση αποδίδεται στον χρόνο και τον τρόπο διαχείρισης του. Το ίδιο ισχύει και για τις επιχειρήσεις, καθώς αυτές μπορούν να ερμηνευτούν ως ένας ενιαίος οργανισμός (Schönfeld, 1974). Αυτή η εργασία πρόκειται να στηριχθεί πάνω σε αυτήν την θεωρητική και πρακτική βάση έτσι ώστε να αναλύσει την μεγάλη σημασία που έχει για μια επιχείρηση η ορθά, λογικά και στρατηγικά επιλεγμένη προσέγγιση που θα επιλέξει να έχει πάνω στα θέματα της κοστολόγησης, δηλαδή της παρακολούθησης της πορείας του κόστους των διαδικασιών που την αποτελούν. Για να ληφθούν σημαντικές αποφάσεις σημαντικές συνιστώσες αποτελούν η πράξη της κοστολόγησης και ο καθορισμός του κόστους αφού έχουν μεγάλη βαρύτητα εφόσον επιδρούν αποφασιστικά στον τρόπο με τον οποίο μια επιχείρηση θα αναπτύξει την στρατηγική της ως προς τις τιμές των προϊόντων της, την οικονομική της αξιοπιστία, την παραγωγικότητα και την δυνατότητα της να αντιμετωπίσει τον ανταγωνισμό.

Συνοπτικά σε αυτή την εργασία θα αναλυθούν το σύνολο των ενεργειών που πραγματοποιούνται για να προσδιοριστούν το κόστος και οι δαπάνες μιας επιχείρησης δηλαδή το ακριβές νόημα της κοστολόγησης, η σημασία της οποίας είναι από τις σπουδαιότερες για την εύρυθμη λειτουργία μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Με τη σημασία της κοστολόγησης έχουν ασχοληθεί επισταμένα από παλιά πολλοί επιχειρηματίες οι οποίοι επιθυμούσαν τη δημιουργία ενός συστήματος παραγωγής το οποίο θα τους προσέφερε έσοδα, αναπόφευκτα όμως θα δημιουργούσε και έξοδα λειτουργικότητας σε σχέση πάντα με την κατηγορία του προϊόντος. Στο πρώτο μέρος της εργασίας θα γίνει μια εισαγωγή που θα αναφέρεται στο γενικότερο

νόημα για το τι είναι το κόστος κι τι είναι η κοστολόγηση. Προχωρώντας θα γίνει ακριβής ειδίκευση στη συγκεκριμένη έννοια καθώς επίσης και θα επεκταθεί στη συνάφεια της με την επιχείρηση σύμφωνα με τα σημερινά δεδομένα. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός πως υπάρχουν πολλές τακτικές και επιπλέον διάφοροι τρόποι προσεγγίσεων στον τομέα που αφορά την κοστολόγηση, στο συγκεκριμένο τμήμα της εργασίας η μορφή της ανάλυσης θα είναι πιο διεξοδική. Εξαιτίας της διαφορετικότητας των αναγκών της κάθε επιχείρησης δημιουργήθηκαν διάφορα πρότυπα κοστολόγησης ενώ κάποιες επιχειρήσεις θεωρούν πως η κοστολόγηση είναι ο τρόπος με τον οποίο παρέχονται διάφορες πληροφορίες. Για να ληφθούν σημαντικές αποφάσεις σημαντικές συνιστώσες αποτελούν η πράξη της κοστολόγησης και ο καθορισμός του κόστους αφού έχουν μεγάλη βαρύτητα εφόσον επιδρούν αποφασιστικά στον τρόπο με τον οποίο μια επιχείρηση θα αναπτύξει την στρατηγική της ως προς τις τιμές των προϊόντων της, την οικονομική της αξιοπιστία, την παραγωγικότητα και την δυνατότητα της να αντιμετωπίσει τον ανταγωνισμό.

Σε αυτή την εργασία, μόλις ολοκληρωθεί η θεωρητική πλευρά της έννοιας της κοστολόγησης, η οποία έχει ουσιαστική σημασία, θα παρουσιαστούν οι λεπτομερείς ενέργειες που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί η κοστολόγηση στο σύνολο των ενεργειών που αφορούν ορισμένα επιμέρους τμήματα της παραγωγής, για παράδειγμα ποιες είναι οι ενέργειες που απαιτούνται για την κοστολόγηση που θα πρέπει να γίνει στα υλοποιημένα συμπαράγωγα προϊόντα καθώς επίσης και μερικές χαρακτηριστικές πραγματεύσεις στην κοστολόγηση, λόγου χάρη το οριακό κόστος. Για να τονιστεί η πρέπουσα βαρύτητα που αφορά το συγκεκριμένο ζήτημα, θα υπάρξει παραπομπή στην πρόοδο που έχει σημειωθεί στη διάρκεια των χρόνων, η οποία θα συνδεθεί με την σημερινή εποχή. Όσο θα αναπτύσσεται η εργασία, θα υπάρξουν μέρη της όπου θα υπάρχει εστίαση στο πως οι κοστολογικές διαδικασίες μπορεί να αποβούν

παράγοντες διάδρασης στα διάφορα τμήματα του εξωτερικού περιβάλλοντος των επιχειρήσεων. Όλα τα συμπεράσματα τα οποία συνάγονται από την συγγραφή αυτής της εργασίας, θα καταγραφούν στο τελευταίο μέρος της. Σε αυτά θα συμπεριλαμβάνονται και απόψεις οι οποίες αφορούν την εξέλιξη στο μέλλον όλων των διαστάσεων της κοστολογικής έννοιας, δηλαδή αυτές που έχουν σχέση με τα ερευνητικά και επιχειρηματικά μέρη της καθώς επίσης και με το θεωρητικό κι πρακτικό της κομμάτι για να προβληθεί η κοστολογική έννοια μακροπρόθεσμα και με διαχρονικότητα.

## 2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΙΣΗ

### 2.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### 2.1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Όπως ήδη έχει αναφερθεί εν περιλήψει στο τμήμα της εισαγωγής, η έννοια της κοστολόγησης ήταν αφηρημένου περιεχομένου και είχε χρησιμοποιηθεί για την περιγραφή της αξίας ή του κόστους σε ποικίλα αντικείμενα και διαδικασίες. Γενικότερα η πιο ουσιαστικού περιεχομένου και διαχρονικότητας προσέγγιση της κοστολόγησης είναι το Κόστος της Ευκαιρίας στο οποίο περιγράφονται οι θυσίες που πρέπει να γίνουν για να ληφθεί απόφαση συγκεκριμένης επιλογής έναντι όλων των άλλων προσδιορισμένων επιλογών που υπάρχει η δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν. Η έννοια του Κόστους της Ευκαιρίας αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πτυχές της κοινωνίας καθώς επίσης και στον τομέα της ανθρώπινης συνεργασίας και στην προσμονή για το επιθυμητό αποτέλεσμα εντός της κοινωνίας. Πιο συγκεκριμένα, τα

πλαίσια της κοστολόγησης στην σύγχρονη εποχή εκφράζονται κυρίως μέσα από το χρηματικό κόστος που έχει η αγορά μιας διαδικασίας, υπηρεσίας ή ενός προϊόντος για μια επιχείρηση ή ένα νοικοκυριό. Για την λειτουργία και την καθημερινότητα των επιχειρήσεων, το κόστος εκφράζεται κυρίως σε χρηματικές και σε χρονικές μονάδες και έχει να κάνει με την αγορά προϊόντων και υπηρεσιών που βοηθούν στην παραγωγική διαδικασία και ενισχύουν την οικονομική οντότητα της επιχείρησης. Το σύνολο των ενεργειών που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί η κοστολόγηση σε μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό από λογιστικής πλευράς την ευθύνη έχει ένα τμήμα της συγκεκριμένης επιστήμης που ορίζεται ως λογιστική κόστους. Για να οργανωθεί και να διοικηθεί μια επιχείρηση επιβάλλεται η κοστολόγηση καθώς μέσω αυτής ενισχύονται οι ενέργειες που απαιτούνται για τη λειτουργία της δηλαδή να γίνονται γνωστά και να οργανώνονται τα έξοδα της καθώς επίσης και να μειώνονται αυτά και επιπρόσθετα να λαμβάνονται ορθές αποφάσεις οι οποίες δημιουργούν τις κατάλληλες συνθήκες ορθής οργάνωσης και διοίκησης της επιχείρησης. Περιληπτικά, με τη χρήση της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση ή σε ένα οργανισμό οργανώνονται και ορίζονται τα στοιχεία που απαρτίζουν τα κόστη αυτών. Όπως θα γίνει αντιληπτό και πιο κάτω στην εργασία, για την πραγματοποίηση αυτού του πλάνου υπάρχει η δυνατότητα επιλογής μέσω πολλών διαφορετικών μοντέλων τα οποία υφίστανται. Η επιλογή της δημιουργίας και του σχεδιασμού του μοντέλου μιας επιχείρησης απαιτούν ενέργειες οι οποίες καθορίζονται μέσω της φύσης της και του περιβάλλοντος στο οποίο έχει δραστηριοποίηση. Η οργάνωση που αφορά τις επιχειρήσεις, την οικονομία καθώς επίσης και το νοικοκυριό είναι συνυφασμένη με την έννοια της κοστολόγησης.

## 2.1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στην σημερινή εποχή, ο σκοπός και η σημασία της κοστολόγησης και της λογιστικής της διάστασης, δηλαδή της λογιστικής κόστους, έχει εκφραστεί μέσα από μία τριγωνική σχέση μεταξύ τριών σημείων της διοικητικής επιστήμης των επιχειρήσεων. Αυτά τα σημεία είναι η οργάνωση των αποτελεσμάτων και των αποθεμάτων, η ενίσχυση της διοικητικής ικανότητας ενός οργανισμού μέσα από αποτελεσματικότερο προγραμματισμό και προνόηση και σαν αποτέλεσμα των προηγουμένων δύο, η αύξηση της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης. Υπολογίζοντας με αναλυτικό τρόπο τα δεδομένα που αναφέρθηκαν προηγουμένως και που ορίζουν απόλυτα και με ακρίβεια την κατ' εκτίμηση κοστολόγηση από μία επιχείρηση τότε υπάρχει η δυνατότητα να γίνουν επιλογές που θα αποφέρουν μεγαλύτερο μέγεθος κερδών, οικονομική ευρωστία και μείωση στα έξοδα τους. Αυτοί οι στόχοι εξειδικεύονται ανάλογα με το είδος και το περιβάλλον της κάθε επιχείρησης. Επομένως αναγκαστικά, η θεωρητική προσέγγιση σε αυτό το σημείο της εργασίας αναγκάζεται να παραμείνει σε ένα αρκετά γενικευμένο και ασαφές ίσως επίπεδο, αφήνοντας όμως περιθώρια εξειδίκευσης για την κάθε επιχείρηση ή οργανισμό να αφομοιώσουν με τον δικό τους τρόπο την έννοια της κοστολόγησης και την δυναμική που μπορεί να εμπεριέχει για αυτές. Μέσα από αυτήν την δυναμική, οι σκοποί της κοστολόγησης μπορούν να διαφοροποιηθούν ελαφρώς και να αποκτήσουν μια διαφορετική μορφή. Η συνδρομή της κοστολόγησης στους τομείς του άρτιου προγραμματισμού καθώς επίσης και του συνδυασμού δεδομένων για να εκτιμηθούν αυτά μελλοντικά, είναι υψίστης σημασίας γι' αυτόν τον λόγο και επιβάλλεται να είναι απόλυτα σωστή επειδή



συντελεί στο να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις οι οποίες θα προκύψουν από τις πληροφορίες που παρέχουν οι ενέργειες που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί η κοστολόγηση. Επομένως ο τομέας που αφορά την κοστολόγηση είναι το θεμέλιο πάνω στο οποίο στηρίζεται η εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία μιας επιχείρησης.

## 2.2 ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 2.2.1 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ

Η λειτουργία καθώς και η επιβίωση μιας επιχείρησης εξαρτώνται σημαντικά από τις πρώτες ύλες που θα αγοραστούν και θα κοστολογηθούν εφόσον ο μελλοντικός σχεδιασμός και συντονισμός της θα βασιστεί σε αυτές. Είναι πολύ σημαντικό εδώ να αναφερθεί πως πρέπει να υπάρξει η απαραίτητη περίσκεψη επειδή αν υπάρχει έλλειψη προσοχής είναι δυνατόν μια εσφαλμένη ενέργεια να γίνει αιτία ακύρωσης ολόκληρου του σχεδίου δράσης της επιχείρησης. Για να κοστολογηθούν οι πρώτες ύλες απαιτείται να πραγματοποιηθούν σημαντικές ενέργειες εφόσον το μεγαλύτερο τμήμα των εξόδων μιας επιχείρησης καταναλώνεται γι' αυτές. Σημαντική παράμετρος είναι και το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη στιγμή που δίδεται η παραγγελία των πρώτων υλών μέχρι και την παράδοση τους γιατί η όποια αργοπορία της παραλαβής τους, ενδέχεται να είναι η αιτία να απορυθμιστεί όλη η παραγωγή. Μεταφορικά μιλώντας, οι πρώτες ύλες είναι το καύσιμο που καίει η μηχανή των επιχειρήσεων (Kingsman, 1985).

### 2.2.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΓΟΡΩΝ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί και παραπάνω οι πρώτες ύλες αποτελούν για μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό προϊόν υψίστης σημασίας από κοστολογικής και οργανωτικής πλευράς. Η σπουδαιότητα των ενεργειών που πρέπει να πραγματοποιηθούν ξεκινά μόλις ο υπεύθυνος εκτιμήσει ποιες είναι οι ανάγκες τις οποίες έχει η επιχείρηση. Τα καθορισμένα συστήματα πληροφόρησης στα οποία περιέχονται κωδικοί με τα προϊόντα με τα οποία είναι εφοδιασμένες οι επιχειρήσεις, βοηθούν στον έλεγχο και την ενδελεχή παρατήρηση στον συντονισμό καθώς επίσης και στην ανάγκη ανανέωσης των πρώτων υλών που είναι αποθηκευμένες ή όχι. Ο αρμόδιος του τμήματος έχει την ευθύνη να μελετά όλους τους παράγοντες που θα ορίσουν πως θα κοστολογηθούν οι πρώτες ύλες καθώς επίσης και οποιοδήποτε είδος κόστους που έχει σχέση με τις ενέργειες που πραγματοποιούνται για τις αγορές. Οι ενέργειες που γίνονται για να αποκτηθούν οι πρώτες ύλες καθώς και όλα τα αναγκαία μέσα, αποτελούν ένα αναλυτικό και συστηματικό σχέδιο δράσης που απαιτείται να πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση.

### 2.2.3 ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ

Για να αποθηκευτούν οι πρώτες ύλες χρειάζεται ο σωστός αποθηκευτικός χώρος ο οποίος θα πρέπει να είναι εξοπλισμένος με τα κατάλληλα μέσα, τεχνικά και άλλα. Η αποθήκευση, προϋποθέτει πως θα υπάρξει ένα κόστος το οποίο θα πρέπει να συνυπολογιστεί όταν θα πραγματοποιηθεί η κοστολόγηση. Η προσεκτική και άκρως λεπτομερής εξέταση ως προς το συνολικό κόστος της αποθήκης και των πρώτων

υλών που υπάρχουν σε αυτή αποτελούν μια πολύ σημαντική διαδικασία για μια επιχείρηση. Αν η αποθήκευση των πρώτων υλών κοστολογηθεί με ορθό τρόπο, δημιουργείται η δυνατότητα στην επιχείρηση με τις επιλογές που θα κάνει, να υπάρξει μελλοντικά αξιοσημείωτη ελάττωση των εξόδων για παράδειγμα με την κατάλληλη και εύρυθμη οργάνωση της αποθήκης και του ορθότερου και πρακτικότερου τρόπου μεταφοράς των αγαθών. Ο σωστός συνδυασμός των ενεργειών που αφορούν τον αποθηκευτικό τομέα για τις πρώτες ύλες θα ευνοήσει σταθερά την επιχείρηση ενώ λάθος πρακτικές θα επιδεινώσουν την κατάσταση και θα την φέρουν σε δυσμενή θέση.

## 2.3 ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### 2.3.1 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΩΡΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ

Μέρος της κοστολόγησης μιας επιχείρησης είναι και ο έλεγχος του ωραρίου των υπαλλήλων της με αποτέλεσμα να υπάρχει η πιθανότητα θετικής προόδου της οργανωτικής της διάρθρωσης. Με αυτόν τον έλεγχο, υπάρχει πρόοδος ως προς το θέμα της κοστολόγησης των τελικών προϊόντων της, εφόσον από πριν έχει γίνει λεπτομερής μελέτη και έχει αναλυθεί το κόστος εργασίας το οποίο έχει διατεθεί για την παραγωγή των προϊόντων. Η μέθοδος αυτή είναι πολύ εύστοχη και ακριβής. Η εργασιακή κάρτα αποτελεί την πιο γνώριμη και ολοκληρωμένη μέθοδο ελέγχου της παρουσίας των υπαλλήλων οπότε και κοστολογείται. Με τον τρόπο αυτό δεν αξιολογείται η απόδοση των υπαλλήλων της επιχείρησης παραμένει όμως ένα μέτρο γνώσης σχετικά με τη ροή των εξόδων της όσον αφορά το ίδιο το προϊόν, το χρονικό

διάστημα που χρειάζεται για να παραχθεί και το κόστος των δεδομένων αυτών. Το διαμέτρημα της άμεσης εργασίας ενδέχεται να αποβεί το σημαντικότερο στοιχείο μιας επιχείρησης αφού αρκετές από αυτές βασίζονται περισσότερο σε αυτό παρά στον οργανωτικό τους τομέα.

### 2.3.2 ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Για να κοστολογηθεί η άμεση εργασία πρέπει να προηγηθεί έλεγχος και καταμέτρηση στις ώρες τις οποίες απασχολούνται οι υπάλληλοι της. Πολλοί είναι οι συντελεστές που καθορίζουν την κοστολογική πλευρά της μισθοδοσίας όπως είναι η πολιτική που ακολουθεί η επιχείρηση ή ο οργανισμός ή οι υπάρχουσες συγκεκριμένες συνθήκες κοστολογικών αναγκών. Οι ανάγκες αυτές της επιχείρησης καθορίζουν στην κοστολόγηση της άμεσης εργασίας τις χρονικές γραμμές καθώς επίσης και τα χρονικά συστήματα. Ο έλεγχος και η μέτρηση με ακρίβεια αυτού του είδους της εργασίας είναι μια πράξη που συμπεριλαμβάνει την λεπτομερή και ακριβή μέτρηση που έχει το κόστος της εργασίας των υπαλλήλων μιας επιχείρησης στον τομέα της παραγωγής της σε ποικίλα διαστήματα του χρόνου δηλαδή ημερησίως, μηνιαίως και ετησίως. Η μισθολογική πολιτική και σαφέστερα η υπεραξία που δίνεται στον τομέα της άμεσης εργασίας ενδέχεται να είναι και το αδύνατο σημείο μιας επιχείρησης.

### 2.3.3 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ Γ.Β.Ε

Οι έννοιες των άμεσων εξόδων των επιχειρήσεων και των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι παρόμοιες με τη σημασία που έχουν τα πάγια έξοδα τα οποία έχει η επιχείρηση. Είναι επιβεβλημένο όσον αφορά την κοστολόγηση των συνολικών

διαδικασιών της παραγωγής να συμπεριλαμβάνονται οι ορθοί και ακριβείς αριθμοί που χαρακτηρίζουν αυτές τις ενέργειες. Η χρήση της μεθόδου αυτής προσφέρει ασφαλείς διαδικασίες κοστολόγησης στις ενέργειες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή ενώ ταυτόχρονα οι σαφήνεια που διέπει το σύνολο των πληροφοριών βοηθά τις επιχειρήσεις στη λήψη των ενδεδειγμένων αποφάσεων. Το φαινόμενο της επιχειρηματικής δυσαρέσκειας εξαιτίας των άμεσων εξόδων καθώς και των γενικών βιομηχανικών εξόδων, δεν είναι σύνηθες να εμφανίζεται, όπως φαίνεται και από τα παρελθόντα χρόνια, καθώς δεν μετατρέπονται εύκολα και συνυπολογίζονται στον κατά προσέγγιση υπολογισμό των εξόδων (προϋπολογισμός) στο σύνολο των προγραμματισμένων επιχειρηματικών ενεργειών.

#### 2.3.4 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Οι ενέργειες οι οποίες πρέπει να γίνουν για να καθοριστεί το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας ούτως ώστε να ακολουθήσει η κοστολόγηση, ενδεχομένως να παρουσιάσει μερικές δυσχέρειες. Πρώτα από όλα αρνητική είναι η συμβολή των εννοιολογικών αποκλίσεων ανάμεσα στα άμεσα κόστη γιατί με αυτές τις αποκλίσεις προκαλείται σύγχυση στο να τεθούν σαφή όρια διαχωρισμού ανάμεσα στα άμεσα και έμμεσα κόστη. Η ασάφεια αυτή είναι δυνατόν να προκαλέσει σημαντική αργοπορία στον τομέα της κοστολόγησης γιατί τα κόστη πρέπει να υπαχθούν σε κατηγορίες και να τακτοποιηθούν ανά είδος άρα επιβάλλεται να προϋπάρχει σαφής οριοθέτηση. Ένας άλλος λόγος δυσκολίας προέρχεται από το γεγονός του ότι δεν είναι δυνατόν να αξιολογηθούν επακριβώς οι πόροι που πρόκειται να αξιοποιηθούν, για παράδειγμα τα διάφορα εργαλεία και κάποια είδη μηχανημάτων. Εκτός από τα

προαναφερθέντα σημαντικός βαθμός δυσκολίας προκύπτει όταν πρόκειται να συμπεριλάβει μια επιχείρηση στον τομέα των κόστων της το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Όσον αφορά τον λογιστικό τομέα που παρατηρεί και ελέγχει τις διαφοροποιήσεις που πραγματοποιούνται στο κόστος της επιχείρησης ή του οργανισμού είναι αυτονόητο πως θα θέσει σε εφαρμογή περιοριστικές ενέργειες στην κοστολόγηση αν οι λογαριασμοί είναι λίγοι. Στην περίπτωση όμως που υπάρχουν πολλοί τότε ο υπολογισμός και ο καθορισμός για τα κόστη των επιχειρήσεων είναι εξαιρετικά πολύπλοκος επειδή υπάρχουν πολλές απροσδιοριστίες γεγονός που δυσχεραίνει τη δυνατότητα απόδοσης με απόλυτη ακρίβεια της πραγματικότητας στην επιμέτρηση και στην καταγραφή των δαπανών.

Είναι αυτονόητο πως όσο μεγαλώνει το εύρος μιας επιχείρησης καθώς επίσης και η παραγωγή της, οι διαδικασίες κοστολόγησης δυσχεραίνουν ακόμα περισσότερο.

### 2.3.5 Η ΡΟΗ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η ροή των πληροφοριών που προέρχονται από τα διάφορα τμήματα των επιχειρήσεων και των οργανισμών λαμβάνονται ως παράμετροι για την εύρεση του ολικού ποσού του κόστους των παραγωγικών ενεργειών καθώς και της γραμμής παραγωγής. Η σωστή αξιολόγηση και η εύστοχη εκμετάλλευση των υπαρχόντων δεδομένων από το τμήμα της επιχείρησης που είναι υπεύθυνο σε αυτό τον τομέα, έχει σαν αποτέλεσμα την ορθή κοστολόγηση. Υπάρχει περίπτωση το τμήμα αυτό να μη λειτουργεί ξεχωριστά από το λογιστήριο αλλά να είναι ενσωματωμένο σε αυτό και η απασχόληση του ανθρώπινου δυναμικού να αφορά την κοστολόγηση και την επιμεριστική καταμέτρηση. Τα αριθμητικά και θεωρητικά δεδομένα τα οποία απορρέουν από τα διάφορα τμήματα των επιχειρήσεων επιβάλλεται να είναι σαφή και

άρτια για να επιτευχθεί σωστή κοστολόγηση της παραγωγικής διαδικασίας. Επίσης για την απουσία υποκειμενικής ροής πληροφοριών θα πρέπει να είναι εφικτή, είτε στις επιχειρήσεις είτε στους οργανισμούς, η λειτουργία διαφόρων τμημάτων όπως είναι το λογιστήριο και τα τμήματα παραγωγής, μισθοδοσίας και διοίκησης, χωρίς να είναι απαραίτητο αυτό να τηρηθεί με απόλυτη ακρίβεια. Οι απαραίτητες προϋποθέσεις που χρειάζονται για να πραγματοποιηθεί σωστή κοστολόγηση είναι η προνοητικότητα και ροή πληροφοριών που βασίζονται στην πραγματικότητα και όχι στην προσωπική αντίληψη (Leitner, 2013)

## 2.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 2.4.1 ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ-ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Η έννοια της εξατομικευμένης παραγωγής έχει να κάνει με την επιλογή ενός εργοστασίου ή γραμμής παραγωγής μιας επιχείρησης να ασχοληθεί με μια συγκεκριμένη, εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία. Αυτό συνήθως συμβαίνει όταν έχει υπάρξει μια μεγάλη παραγγελία με συγκεκριμένες απαιτήσεις προϊόντος. Η κοστολόγηση, στην συγκεκριμένη περίπτωση θα περιέχει όλο το μέρος αυτής της αναφερόμενης παραγγελίας. Το σύνολο παραγωγής των προϊόντων καθορίζει τον υπολογισμό του κόστους στην διαδικασία της κοστολόγησης. Με αυτής της μορφής τις παραγγελίες πραγματεύονται οι επιχειρήσεις ή οι οργανισμοί που παράγουν είδη οικιακής χρήσης και εξοπλισμό για βιομηχανίες.

Σε αντίθεση με την εξειδικευμένη παραγωγή, δηλαδή την κατά εξαίρεση από την προγραμματισμένη ροή παραγωγής ενός εργοστασίου ή μιας παραγωγικής γραμμής, οι περισσότερες κοστολογήσεις, όπως και το μεγαλύτερο μέρος αυτών έρχεται από τις προγραμματισμένες ή αλλιώς συνεχείς παραγωγικές διαδικασίες. Αυτές, έχουν

σαν αντικείμενο τους ένα ή πολλά τυποποιημένα προϊόντα. Η συγκεκριμένη διαδικασία είναι μέρος ενός ευρύτερου προγράμματος παραγωγικών διαδικασιών των εργοστασίων και των γραμμών παραγωγής. Σε αυτά τα πλαίσια, το κάθε υπομέρος αυτών των παραγωγικών γραμμών έχουν και το δικό τους ξεχωριστό κόστος. Οι επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν συναφείς ενέργειες και προγραμματισμό παραγωγής παράγουν προϊόντα ή είναι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τα προϊόντα ή οι παροχές είναι όμοια και μελλοντικά υπάρχουν πολλές πιθανότητες να μην υποστούν καμία αλλαγή, για παράδειγμα οι εταιρείες υδάτων και των δομικών υλικών.

#### 2.4.2 ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ

Η κοστολόγηση των δύο προαναφερθέντων μεθόδων παραγωγής, της εξειδικευμένης παραγγελίας και της τυποποιημένης και αυτοματοποιημένης παραγωγής έχουν ορισμένες διαφορές. Η εργατική δύναμη αλλά και η ύλη που απαιτείται για να παραχθεί το τελικό προϊόν είναι οι παράμετροι που δημιουργούν την ανάγκη για διαφορετική κοστολόγηση. Στο πρακτικό επίπεδο, η κάθε παραγωγή προϊόντων, είτε ανήκει στην αυτοματοποιημένη ομάδα ή στην εξειδικευμένη ομάδα, ονομάζεται με έναν αριθμητικό προσδιοριστικό κωδικό ο οποίος μπορεί εύκολα να βρεθεί και να παρακολουθηθεί από τα συστήματα παρακολούθησης και ελέγχου της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο, από τις πρώτες κιόλας στιγμές που οι πρώτες ύλες ξεκινάνε να επεξεργάζονται και να συνθέτουν σιγά σιγά το τελικό προϊόν μέσα από τα διάφορα στάδια παραγωγής, η κάθε παραγγελία ή η κάθε ομάδα προϊόντων μπορεί με ευκολία να εντοπίζεται και να υπολογίζεται το αυξητικό κόστος που έχει για την επιχείρηση μέσα από το κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Επιπλέον, μέσα σε αυτήν την κοστολόγηση θα πρέπει να περιλαμβάνονται και τα πάγια έξοδα της όποιας



επιχειρηματικής ή βιομηχανικής διαδικασίας και προσπάθειας. Αξίζει να αναφερθεί πως η κοστολόγηση αποσκοπεί στην διευκρίνιση και συγκέντρωση όλου του κόστους, από την ώρα παραλαβής των πρώτων υλών έως και τη στιγμή που παραδίδεται το προϊόν, συνεπώς θα πρέπει να συγκαταλέγεται σε αυτή και η τιμή με την οποία θα πωληθεί το προϊόν. (Lynn and McKeown, 1988). Για να καθοριστεί η κοστολόγηση σημαντική συνδρομή παρέχεται από το φύλλο υπολογισμένου κόστους παραγγελίας στο οποίο σύμφωνα με τον τρόπο που γίνονται οι διάφορες ενέργειες για την κοστολόγηση είναι υποχρεωτικό να προσμετρώνται οι έννοιες του ποσοτικού μεγέθους και του κόστους που αφορούν τις πρώτες ύλες, του ποσοτικού μεγέθους και του κόστους που αφορούν την άμεση εργασία, τα διοικητικά έξοδα και τα έξοδα μεταφοράς και βεβαίως το όφελος της επιχείρησης το οποίο είναι αποτέλεσμα του κόστους το οποίο εμπεριέχει η τελική τιμή των προϊόντων.

#### 2.4.3 ΛΟΓ/ΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σε μια επιχείρηση ή σε έναν οργανισμό είναι απαραίτητο να παρακολουθείται λογιστικά το κόστος που έχει η εξειδικευμένη παραγωγή, ενέργεια η οποία είναι συναφής με τη συστηματική παρατήρηση της παραγγελίας που έχει δοθεί από βιομηχανίες ή από παραγωγικές γραμμές. Για να είναι αυτό εφικτό να πραγματοποιηθεί, είναι αναγκαίο να σχηματιστούν ποικίλοι λογιστικοί λογαριασμοί για να γίνεται εύκολα ο εντοπισμός και η ερμηνεία της κάθε μιας κοστολογικής ενέργειας και με τον πλέον κατάλληλο και ασφαλή τρόπο. Στην πορεία, η ανάπτυξη αυτών των λογαριασμών θα εξαρτάται από την ταχύτητα που θα πραγματοποιούνται οι παραγωγικές διαδικασίες (Lynn and McKeown, 1988).

#### 2.4.4 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΜΕ Γ.Β.Ε

Ο καθορισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί με ολοκληρωτική μέθοδο κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης καθώς επίσης δύσκολα γίνεται και η μέτρηση τους για τα εξατομικευμένα προϊόντα που παράγονται στη γραμμή παραγωγής. Πολύ περισσότερο δε, στα επιμέρους τμήματα των ενεργειών που απαιτούνται για την παραγωγή. Σε περίπτωση που κριθεί αναγκαίο, πρέπει να συνυπολογιστεί ιδιαίτερος ο δείκτης της άμεσης εργασίας τόσο στις επιμέρους διαδικασίες παραγωγής όσο και συνολικά μέχρι και το τελευταίο στάδιο της παραγωγής. Έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω πως υπάρχει εξάρτηση της άμεσης εργασίας από τη συμβολή της κάθε εργατοώρας στις ενέργειες που γίνονται κατά τη διάρκεια της παραγωγής.

#### 2.4.5 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ ΚΑΙ ΦΥΡΑ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Όσο διαρκεί η παραγωγική διαδικασία περισεύει υλικό από το σύνολο των βασικών στοιχείων των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν για το οποίο δυνητικά θα υπήρχε η δυνατότητα χρήσης του κατά τη διάρκεια της, όμως τελικά, δεν ήταν δυνατόν να αφομοιωθούν ολοσχερώς. Το περίσσιο αυτό υλικό μπορεί είτε να χρησιμοποιηθεί μελλοντικά είτε εάν δεν είναι χρηστικό, να δοθεί για πώληση. Οι χρησιμοποιημένες πρώτες ύλες καθώς και τα μέσα που χρησιμοποιήθηκαν και δεν απορροφήθηκαν αλλά και δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί καμία απολύτως αξιοποίησή τους, αποτελούν τον ορισμό της φύρας. Τα υπολείμματα αντιθέτως, είναι

αξιοποιήσιμα. Τα υπολείμματα και η φύρα δεν αποτελούν κομμάτι της διαδικασίας παραγωγής παρά μόνο ενσωματώνονται σε αυτήν.

#### 2.4.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σε αυτό το σημείο της εργασίας θα υπάρξει παρουσίαση της συνεχούς παραγωγής, η οποία, όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, περιέχει την ιδιότητα του αυτοματισμού και της ενιαίας παραγωγικής διαδικασίας, χωρίς εξαιρέσεις και ιδιαιτερότητες στα τελικά προϊόντα. Όλη η παραγωγική διαδικασία είναι προσεκτικά προσχεδιασμένη. Αυτή η πολιτική παραγωγής και διοίκησης μιας παραγωγικής μονάδας έχει πιο εύκολη κοστολόγηση από την εξειδικευμένη και κατά παραγγελία παραγωγή. Με λίγα λόγια, απαιτείται λιγότερο λεπτομερής παρακολούθηση των διαδικασιών και της παραποίησης των πρώτων υλών για να υπολογισθεί το τελικό και συνολικό κόστος της παραγωγικής διαδικασίας. Μέσα σε αυτό το παραγωγικό πλαίσιο και μοντέλο, η επιμέρους παρακολούθηση του μέσου κόστους ανά μονάδα προϊόντος γίνεται στην αρχή και το τέλος της κάθε παραγωγικής μονάδας του ενιαίου παραγωγικού μοντέλου (Emblemsvag, 2003). Ο τομέας της παραγωγής αποτελείται από διάφορα στάδια. Στο πρώτο στάδιο εκτιμάται το κόστος που έχουν οι πρώτες ύλες καθώς επίσης γίνεται και η εκτίμηση των παγίων εξόδων. Στο δεύτερο στάδιο πραγματοποιείται έλεγχος του κόστους των φάσεων της παραγωγής. Το αποτέλεσμα της πρόσθεσης του κόστους που προκύπτει από τα στάδια της παραγωγής αποτελεί το σύνολο της κοστολόγησης, που αφορά την συνεχή παραγωγή. Το μοντέλο αυτό της κοστολόγησης είναι το πιο διαδεδομένο και καθιερωμένο αφού από τα παλαιότερα χρόνια, το είδος της αυτοποιημένης συνεχούς παραγωγής και της αντίστοιχης κοστολόγησης ήταν η πιο συνήθης στον παραγωγικό τομέα.

## 2.5 ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΑ & ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Συμπαράγωγα ονομάζονται τα προϊόντα που χρειάζονται ακριβώς τις ίδιες διαδικασίες για την παραγωγή τους. Το διακριτικό τους σημείο αφορά την ελάχιστη απόκλιση ανάμεσα στις τελικές τιμές της πώλησης των προϊόντων αυτών. Τουναντίον στα προϊόντα τα οποία συμπεριλαμβάνονται στις ίδιες ενέργειες παραγωγής, τα υποπαράγωγα προϊόντα, οι διαφορές τιμών που προκύπτουν είναι υψηλές. Επιπροσθέτως η διαχωριστική γραμμή μεταξύ της αριθμητικής ή της ποσοστιαίας έννοιας δεν εκφράζεται με σαφήνεια επειδή αυτή η γραμμή είναι μεταβλητή στις τιμές που λαμβάνουν τα τελικά προϊόντα.

### 2.5.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ & ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ

Στη μέθοδο κοστολόγησης που πραγματοποιείται για τα συμπαράγωγα και τα υποπαράγωγα προϊόντα γίνεται προσπάθεια διαμοιρασμού των κοστών για κάθε προϊόν με τρόπο πλήρη και ακριβοδίκαιο. Η έναρξη των παραγωγικών διαδικασιών για τα συμπαράγωγα και τα υποπαράγωγα προϊόντα έχει σαν αφετηρία της ένα κοινό σημείο ενώ στην συνέχεια, κατά τη διάρκεια της παραγωγής, οι διαδικασίες αυτές διαχωρίζονται. Όπως αναφέρθηκε, η τελική τιμή είναι η ιδιότητα που τα χαρακτηρίζει συμπαράγωγα ή υποπαράγωγα, στο σημείο που οι γραμμές παραγωγής διαχωρίζονται. Μέχρι εκείνο το σημείο, το μέσο κόστος ανά προϊόν, όπως είναι λογικό, είναι το ίδιο. Η κοστολόγηση σε αυτό το σημείο ακολουθώντας την διαδικασία των φάσεων της παραγωγικής διαδικασίας, μετράει τα κόστη που προκύπτουν από όλη την διαδικασία παραγωγής σε σχέση με την τελική τιμή πώλησης των προϊόντων αλλά και άλλους παράγοντες που μπορεί να χαρακτηρίζουν τα παραχθέντα προϊόντα (Shephard, 1981).

### 2.5.1.1 Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Σύμφωνα με τις πρότερες αναφορές το φάσμα των ορίων ανάμεσα στα συμπαράγωγα και τα υποπαράγωγα προϊόντα δεν είναι σαφώς διακριτό. Εξαιτίας των αλλαγών που γίνονται στις τάσεις αρέσκειας των ανθρώπων, την πρόοδο της τεχνολογίας καθώς και στην εκδήλωση του αγοραστικού ενδιαφέροντος έχει διαφοροποιηθεί η σημασία που καθορίζει τη συνάφεια ανάμεσα στα προϊόντα. Για να επιτευχθεί εξίσωση των λογιστικών λογαριασμών γίνεται χρήση διαφόρων μεθόδων λόγω χάρη το ποσό των εσόδων που εξοικονομείται όταν πουληθούν τα υποπαράγωγα προϊόντα προσμετράται ως στοιχείο των λειτουργικών εσόδων.

## 2.6 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 2.6.1 ΠΛΗΡΕΣ ΚΟΣΤΟΣ

Ο όρος πλήρες κόστος, υφίσταται για την απεικόνιση και αθροιστική αποτίμηση του κόστους της πορείας της παραγωγής και όλα όσα περιέχονται στον συγκεκριμένο όρο υποδεικνύουν την σπουδαιότητα του. Η έννοια του πλήρους κόστους αφορά το σύνολο του αθροίσματος των καθορισμένων κοστών των λειτουργιών μιας επιχείρησης όπως της άμεσης εργασίας, των παγίων λειτουργικών εξόδων μιας βιομηχανίας και των μεταβλητών εξόδων κατ'αναλογία του μεγέθους της δυναμικής της γραμμής παραγωγής. Είναι πολύ σημαντικό να αναφερθεί πως το σύνολο των σταθερών βιομηχανικών εξόδων υπάρχει η δυνατότητα να συμπεριληφθούν στο πλήρες κόστος. Γίνεται λόγος δηλαδή, πως το πλήρες κόστος είναι παραπλήσιος

σημασίας με την κοστολόγηση εφόσον περικλείει την καθολική της απεικόνιση (Emblemsvag, 2003).

#### 2.6.2 ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ & ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ Γ.Β.Ε. ΣΤΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η κατανομή και ο κατά προσέγγιση υπολογισμός που αφορά τα Γ.Β.Ε ενδεχομένως να έχει διαφορές και αυτό το καθορίζουν ο στόχος τους και τα ανόμοια στοιχεία από τα οποία αποτελούνται. Ο προσδιορισμός των Γ.Β.Ε λίγες φορές πραγματοποιείται με το διαχωρισμό ως μεταβλητών και αμεταβλήτων αλλά χρησιμοποιείται ο μέσος όρος των Γ.Β.Ε. Για αυτόν τον λόγο, η διαδικασία της κοστολόγησης μιας επιχείρησης όσον έχει να κάνει με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα συσχετίζεται και εξειδικεύεται στα επιμέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας. Συνδέεται ένα υπομέρος του συνόλου των γενικών βιομηχανικών εξόδων με το κάθε ξεχωριστό κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας. Επίσης, μπορεί να υπάρχει έμμεση συσχέτιση ενός μέρους ή τμήματος της παραγωγικής διαδικασίας με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, πράγμα που σημαίνει ότι πέρα από την σύνδεση που έχει δημιουργηθεί από το τμήμα της κοστολόγησης ανάμεσα στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και ένα συγκεκριμένο τμήμα, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα θα ήταν μάλλον τα ίδια ακόμα και αν αυτό το τμήμα δεν υπήρχε. Αυτές τις σχέσεις, όπως και την παρακολούθηση της έντασης τους, παρακολουθούν στενά τα κέντρα κόστους (Berk, 2010). Επί της ουσίας τα κέντρα κόστους αποτελούν μέρη των επιχειρήσεων ή των ενεργειών που σχετίζονται με την παραγωγή τα οποία αποτελούν σημαντικά εταιρικά οργανικά έξοδα. Εντός των εταιρειών ή των επιχειρήσεων υπάρχει μεγάλη πιθανότητα ύπαρξης ευμεγεθών ή δευτερευόντων κέντρων κόστους τα οποία ουσιαστικά είναι εξαιρετικά κοστοβόρα για μία επιχείρηση. Ωστόσο, είναι απαραίτητο τα τμήματα αυτά να υφίστανται σε μια

επιχείρηση καθώς είναι ζωτικής σημασίας για την εύρυθμη λειτουργία της και την οντότητα της.

### 2.6.3 ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΗ ΚΕΝΤΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΚΥΡΙΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Η αιτία που ο επανεπιμερισμός των κοστών από τα βοηθητικά κέντρα που έχουν κόστη για την επιχείρηση σε εκείνα που είναι τα κυρίως είναι τα τελικά και μη προϊόντα που δημιουργούνται μέσα σε αυτά. Με αυτόν τον τρόπο, τα κόστη του κάθε βοηθητικού κέντρου απορροφάται από τα παραχθέντα δημιουργήματα της παραγωγικής διαδικασίας. Αυτή η πράξη πραγματοποιείται διαιρώντας το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων των κυρίων κέντρων κόστους έκαστο, με το σύνολο των μονάδων χρησιμοποιημένων βάσεων. Οι χρησιμοποιημένες βάσεις συνήθως μπορούν να είναι η άμεση εργασία που έχει χρησιμοποιηθεί και η χρήση των μηχανημάτων παραγωγής με σημείο αναφοράς και μέτρησης τις ώρες χρήσης αυτών των μηχανημάτων (Lynn,L.and McKeown,T,1988).

### 2.6.4 ΟΡΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Η έννοια του οριακού κόστους ουσιαστικά αποτελεί το επιπλέον κόστος που θα προκύψει από τις ενέργειες που θα πράξει μία επιχείρηση στον τομέα της παραγωγής εάν καταλήξει να μεγενθύνει την ποσότητα της παραγωγής. Εν ολίγοις με την έννοια

του κλασσικού οικονομικού θεωρητικά νοήματος του οριακού κόστους, δίνεται ενδελεχής περιγραφή της αύξησης που δέχεται το κόστος κατά τη διάρκεια των ενεργειών παραγωγής και το οποίο συνεπάγεται μιας επιπλέον πρόσθετης μονάδας στο τελικό προϊόν. Τα παραπάνω αποτελούν τη βάση στην οποία στηρίζεται η έννοια του οριακού κόστους. Ακολούθως και σαφέστερα, στο οριακό κόστος, υπολογίζονται η έννοια των πρώτων υλών, το κόστος που αναλογεί στην άμεση εργασία καθώς επίσης και οι όποιες μεταβολές αφορούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το είδος της κοστολόγησης που συνυπολογίζει την τάση εξέλιξης και την ανάπτυξη των προοπτικών του υπολογισμού που εμπεριέχονται στη σημασία που έχει το οριακό κόστος αποτελεί και την έννοια της οριακής κοστολόγησης. Είναι πολύ σημαντικό να αναφερθεί στο σημείο αυτό πως το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων δεν συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση επειδή όπως έχει ήδη αναφερθεί και προηγούμενα, δεν είναι εύκολο να αποδοθεί με σαφήνεια το μέγεθος της αύξησης ή της μείωσης τους, πολύ περισσότερο είναι έως αδύνατον να υπολογιστεί το μέγεθος της μηδαμινής αύξησης ή μείωσης της παραγωγικής μάζας.

Η πρακτική βάση για να πραγματοποιηθεί η οριακή κοστολόγηση είναι ο προσδιορισμός του ελάχιστου ή σταθερού κόστους λειτουργίας και στην συνέχεια, ο υπολογισμός του μεταβλητού κόστους παραγωγής, έτσι ώστε να υπάρχει άμεση συσχέτιση με την ποσότητα παραγωγής, την επιπρόσθετη ή την μειωμένη. Μια μαθηματική συσχέτιση στην διάρκεια της οριακής κοστολόγησης είναι η αφαίρεση του οριακού κόστους από την τιμή της πωλήσεως των προϊόντων, έτσι ώστε να υπάρξει ως αποτέλεσμα το περιθώριο συμμετοχής. Το περιθώριο συμμετοχής θα είναι το χρηματικό ποσό που θα περισσεύει και θα είναι το κέρδος της επιχείρησης (Ray and Gramlich, 2016).



## 2.6.5 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ&ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στα πλαίσια της τάσης σύγκρισης που προσδιορίζουν το τμήμα αυτό, θα αναφερθεί πως η χρήση ποικίλων μορφών προσδιορισμού της σημασίας και της αξίας των επιχειρήσεων προσδίδουν αμερόληπτη εντύπωση για ό,τι αφορά το κόστος λειτουργίας τους. Το κυριότερο σημείο των διαφορών ως προς τις έννοιες και τις αριθμητικές αναφορές και επί πλέον η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την ερμηνεία της σχέσης που αφορά τα μέρη αυτά αποδίδεται στις συγκλίσεις που γίνονται από διαφορετική οπτική γωνία καθώς επίσης και στις διαφορετικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην κοστολόγηση. Το σύνολο των μεταβαλλόμενων εξόδων και των παγίων εξόδων συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής σύμφωνα με την έννοια της απορροφητικής αξιολόγησης ενώ στην οριακή κοστολόγηση υπολογίζονται μόνο τα μεταβαλλόμενα έξοδα χωρίς να γίνεται μνεία των παγίων εξόδων. Η απήχηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων καθώς και οι τρόποι που χρησιμοποιούνται κατά την κοστολόγηση είναι εξαιρετικά σημαντικοί για τον μακροπρόθεσμο καθορισμό των στόχων της επιχείρησης που αφορά το λειτουργικό κόστος μιας επιχείρησης. Οι περιπτώσεις που η οριακή κοστολόγηση λαμβάνεται σοβαρά υπόψη απαιτεί υψηλή στρατηγική ικανότητα από την μεριά των επιχειρήσεων (Ray and Gramlich, 2016).

## 2.6.6 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ-ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η οριακή κοστολόγηση, όπως έχει προαναφερθεί, είναι ένα σύστημα μελέτης της κατάστασης κόστους στην οποία βρίσκεται μία επιχείρηση ή μία παραγωγική γραμμή. Αυτό σημαίνει πως υπάρχουν ορισμένα δυνατά σημεία στην χρήση της, ανάλογα με την κατάσταση και ορισμένα αρνητικά στοιχεία. Στα θετικά ανήκει το γεγονός πως το οριακό κόστος έχει αποδειχθεί να προσφέρει ένα πολύ καλό και στέρεο θεωρητικό και πρακτικό υπόβαθρο για την εκτίμηση καταστάσεων και κατάστρωση στρατηγικών πλάνων. Επιπλέον, σε πρακτικό επίπεδο, η οριακή κοστολόγηση έχει μια σχετικά απλή εφαρμογή σε σχέση με άλλες μορφές και πρακτικές κοστολόγησης. Για παράδειγμα, σε αντίθεση με την κοστολόγηση απορροφητικού τύπου, η οριακή κοστολόγηση δεν απαιτεί σημαντική επεξεργασία και εκτίμηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων (Emblemsvag, 2003). Τέλος, με την οριακή κοστολόγηση, οι επιχειρήσεις μπορούν να έχουν μια καθαρή εικόνα του βαθμού στον οποίο συνεισφέρουν τα προϊόντα ξεχωριστά στην αντιμετώπιση των εξόδων της επιχείρησης μέσα από την έννοια του περιθωρίου συμμετοχής που αναφέρθηκε νωρίτερα.

Τα αρνητικά στοιχεία αυτής της μεθόδου κοστολόγησης έχουν να κάνουν σε αρκετά μεγάλο βαθμό με την απορροφητική μέθοδο που επιγράφηκε νωρίτερα. Όπως αναφέρθηκε στα πλεονεκτήματα, η οριακή κοστολόγηση δεν λαμβάνει υπόψη σε μεγάλο βαθμό τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αλλά στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που πρέπει να το κάνει, ο διαχωρισμός μεταξύ πάγιων βιομηχανικών εξόδων και εξόδων που μεταβάλλονται ανάλογα με την παραγωγή, μπορεί να είναι αρκετά δύσκολος. Επιπλέον, η υπερβάλλουσα προσοχή στην οριακή κοστολόγηση σαν μέθοδο για να αποσαφηνιστεί η εικόνα της επιχείρησης μπορεί να είναι διαστρεβλωτική. Το

σταθερό κόστος είναι αυτό που πρέπει να λαμβάνεται πρώτα υπόψη και μετά να συσχετίζεται με άλλες παραμέτρους και προσεγγίσεις, όπως είναι η οριακή κοστολόγηση. Η οριακή κοστολόγηση εξορισμού, δίνει προσοχή σε συγκεκριμένα στοιχεία της παραγωγικής διαδικασίας και του κόστους της (Ray and Gramlich, 2016).

#### 2.6.7 ΕΝΝΟΙΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η έννοια του πρότυπου κόστους έχει να κάνει με την προϋπολογιστική προσέγγιση του κόστους της λειτουργίας μιας επιχείρησης όσον αφορά την μέτρηση γενικών βιομηχανικών εξόδων, πρώτων υλών αλλά και άμεσης εργασίας. Το μέσο κόστος του κάθε προϊόντος προς παραγωγή έχει προϋπολογισθεί. Οι εκτιμήσεις αυτές είναι προσεγγιστικές και καλό θα ήταν να υπάρχει ένα περιθώριο λάθους ή αύξησης των εξόδων της παραγωγικής διαδικασίας (Batty, 2002). Αυτή η διαδικασία και η έννοια του πρότυπου κόστους είναι ένα πολύ σημαντικό βήμα στον σχεδιασμό των επιχειρήσεων και των οργανισμών. Στην πράξη, το πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται προνοητικά κυρίως σαν ένας πρώτος στόχος κοστολόγησης από την στρατηγική σχεδίαση των επιχειρήσεων. Το πρότυπο κόστος πρόκειται για το πρώτο σχεδιασμό, την κοστολόγηση που θα είναι σημείο αναφοράς και θα λαμβάνεται υπόψη στο μέλλον, κυρίως σαν κατευθυντήριος δύναμη για τις επόμενες κοστολογικές κινήσεις των επιχειρήσεων (Ray and Gramlich, 2016).

#### 2.6.8 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η άμεση εργασία, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καθώς επίσης και το συνολικό κόστος για τις πρώτες ύλες υπολογίζονται στην έννοια του πρότυπου κόστους. Με

την πρόσθεση της συνολικής ποσότητας των τριών αυτών δεδομένων, προκύπτει το πρότυπο κόστος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι η διαδικασία μέτρησης πιθανόν να είναι σύνθετη. Η άμεση εργασία έχει να κάνει με το κόστος της εργατικής και ανθρώπινης συνεισφοράς στην παραγωγική διαδικασία. Υπολογίζεται σαν το γινόμενο της χρονικής ή ποσοτικής συνεισφοράς των εργαζομένων επί την αμοιβή που έχει προσυμφωνηθεί. Απαιτείται προσοχή στον υπολογισμό και την προσέγγιση των παραπάνω τριών στοιχείων καθώς οι συνθήκες αλλάζουν και η κοστολόγηση μπορεί να αλλάξει απότομα. Επίσης, προσοχή χρειάζεται και στην πιθανότητα αναθεώρησης του αρχικού προϋπολογισμένου κόστους (Batty, 2002). Ανάλογα με τις περιστάσεις επιβάλλεται να πραγματοποιείται αλλαγή των γραμμών μολονότι η σοβαρότητα και η εύχρηστη λειτουργία απαιτεί την ύπαρξη μιας συγκεκριμένης γραμμής.

#### 2.6.9 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Όπως αναφέρθηκε στις προηγούμενες γραμμές, η προϋπολογιστική ή πρότυπη κοστολόγηση είναι ένα πρώτο πλάνο για την προσέγγιση και την εκτίμηση των κοστών της επιχειρηματικής και παραγωγικής διαδικασίας. Για αυτόν τον λόγο και επειδή το πρότυπο πλάνο είναι το σημείο αναφοράς της κοστολογικής στρατηγικής μιας επιχείρησης, θέλει ιδιαίτερη προσοχή στην εκτίμηση και την σύγκριση με την συλλογή δεδομένων και παρακολούθηση των πραγματικών κοστών μιας επιχειρηματικής προσπάθειας. Με άλλα λόγια, οι αποκλίσεις από την πρότυπη κοστολόγηση απαιτούν προσεκτική ανάλυση. Η όποια απόκλιση συμβεί θα έχει σαν αιτία την αλλαγή κάποιου σημείου αναφοράς ή παραμέτρου που χρησιμοποιήθηκε κατά την προϋπολογιστική κοστολόγηση. Πιο συγκεκριμένα δηλαδή, οι πιθανότητες κυμαίνονται μεταξύ κάποιας αλλαγής στην απαιτούμενη ποσότητα των πρώτων υλών

ή της εργασίας που απαιτείται για να παραχθούν τα προϊόντα και της αλλαγής στις τιμές και τα κόστη αυτών των δύο συντελεστών. Με αυτές τις συγκρίσεις και τις αναλύσεις της απόκλισης από το αρχικό πλάνο κοστολόγησης, τα διοικητικά σώματα των οργανισμών θα μπορούν να εντοπίζουν καλύτερα τους λόγους μιας πιθανής διαστρέβλωσης στην κοστολογική στρατηγική τους αλλά και να αποκτήσουν τις γνώσεις που θα τα βοηθήσουν να σχεδιάσουν καλύτερα στρατηγικές στο μέλλον (Randall and Herring, 1967).

#### 2.6.9.1 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ

Οι διαφοροποιήσεις οι οποίες μπορεί να υπάρξουν στο υπόδειγμα του πλάνου κοστολόγησης μιας επιχείρησης, ενδεχομένως να οφείλονται στις πρώτες ύλες που είχε υπολογιστεί πως είναι αναγκαίες (Randall and Herring, 1967).. Οι διαφοροποιήσεις αυτές βασίζονται σε θέματα ποσοτικά ή της αξίας των πρώτων υλών. Άλλοι βασικοί λόγοι αυτών των αποκλίσεων από την αρχική σχεδίαση των αναγκών σε πρώτες ύλες αφορούν την ύπαρξη μη ποιοτικών πρώτων υλών αυτών καθ' αυτών οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν σε ελαττωματική παραγωγή τελικού προϊόντος. Επιπροσθέτως στο θέμα των διαφοροποιήσεων, μπορεί η επιχείρηση να χρειαστεί να κάνει νέα παραγγελία σε πρώτες ύλες αφού πολύ συχνά παρατηρείται το φαινόμενο της κλοπής, γεγονός το οποίο έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους. Ένας άλλος παράγοντας που γίνεται αιτία να υπάρξει αυτή η απόκλιση, είναι να πραγματοποιηθεί μία μη αναμενόμενη αύξηση στη τιμή αγοράς των πρώτων υλών, στο σύνολο της οικονομίας.

#### 2.6.9.2 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το θέμα των αποκλίσεων δεν αφορά μόνο τις πρώτες ύλες αλλά και την άμεση εργασία. Οι αποκλίσεις αυτές είναι πιθανόν να συμβαίνουν εξαιτίας διαφοροποιήσεων στο μέγεθος της ποσότητας η οποία απαιτείται, στις τιμές καθώς και στα κόστη που υπάρχουν στην άμεση εργασία. Η διαφορά που προκύπτει σε σχέση με τον αρχικό σχεδιασμό αποδίδεται στο γεγονός της αύξησης της αναποτελεσματικότητας της οποίας τα αίτια μπορεί να είναι αναλογικά καταμερισμένα. Η οργανωτικότητα που αφορά τον τομέα της άμεσης εργασίας καθώς επίσης και το παραγωγικό σχήμα είναι υψίστης σημασίας γιατί μέσω αυτών καθίσταται ευκολότερη ή αντίθετα πιο δυσχερής η εργασία των υπαλλήλων της επιχείρησης ή του οργανισμού. Το πόσο αποτελεσματική είναι η απόδοση του ανθρώπινου δυναμικού και κατά συνέπεια η άμεση εργασία εξαρτάται πολλές φορές και από την έλλειψη σωστής επικοινωνίας και συνεργασίας μεταξύ των ανθρώπων. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που η διοίκηση ή και οι προϊστάμενοι δεν έχουν επαρκή προσόντα για να ανταπεξέλθουν στις διάφορες συνθήκες, με αποτέλεσμα η άμεση εργασία να μην έχει τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Οι αιτίες για τις διαφορές που παρουσιάζονται σε σχέση με τον αρχικό σχεδιασμό στον τομέα της μισθοδοσίας και της κοστολόγησης της άμεσης εργασίας με συνέπεια την αύξηση του κόστους της είναι πως ενδεχομένως μπορεί να χρειάστηκε μεγαλύτερος αριθμός ανθρώπινου δυναμικού από ότι είχε αρχικά υπολογιστεί ή και να ζητήθηκε η συνδρομή πιο ειδικευμένου προσωπικού λόγω αναγκών που δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγής ή να χρεώθηκε υπερβολικός αριθμός υπερωριών από το προσωπικό. Εξ' αιτίας των προηγούμενων λόγων αυξάνεται το κόστος της άμεσης εργασίας, συνεπώς και το γενικό κόστος της παραγωγής .

### 3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξη αυτής της εργασίας είναι Ελληνικές και Αγγλικές οι οποίες είχαν ως περιεχόμενο τη συγγραφή άρθρων και κειμένων ακαδημαϊκών βιβλίων και περιοδικών, που στόχευαν να αναλυθούν θέματα όπως αυτό της εργασίας αυτής είτε παρόμοια που χρησιμοποιήθηκαν για να είναι πιο ακριβής η ανάπτυξη που αφορά την έννοια της κοστολόγησης που χρησιμοποιείται στις επιχειρήσεις. Επιπροσθέτως για να είναι αυτή η εργασία επαρκής και λειτουργική, σε όσους θελήσουν να έχουν ενημέρωση για το τι είναι η κοστολόγηση και ποιες οι αξίες και οι αρχές που την προσδιορίζουν, ελήφθησαν υπόψη θέματα που αφορούν παράγοντες των οικονομικών, της λογιστικής και της διοίκησης των επιχειρήσεων (Trzesniewski, Donnellan and Lucas, 2011).

### 4. ΑΝΑΛΥΣΗ

#### 4.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ

Οι παραδοσιακές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για να πραγματοποιηθεί η κοστολόγηση είναι αυτές που κάνουν ευρέως χρήση μικρές και μεγάλες εταιρείες ή οργανισμοί επειδή περιλαμβάνουν τα πιο βασικά στοιχεία εφαρμογής σε αυτές. Κάποιες από αυτές έχουν αναφερθεί ξανά στις παραπάνω γραμμές αυτής της εργασίας, ωστόσο όχι από της μελέτης συστημάτων των μοντέλων της κοστολόγησης. Η πρώτη μέθοδος είναι η άμεση κοστολόγηση. Αυτή περιέχει την κοστολόγηση που γίνεται λαμβάνοντας υπόψη εκείνα τα κοστολογικά χαρακτηριστικά των προϊόντων που παράγει η επιχείρηση και που έχουν να κάνουν κατά κύρια βάση με τον όγκο της παραγωγής των προϊόντων. Η κοστολόγηση δηλαδή

κατά την άμεση μέθοδο λαμβάνει υπόψη τα κόστη που μεταβάλλονται όσο μεταβάλλεται και ο όγκος της παραγωγής, δηλαδή το μεταβλητό κόστος και την πιθανή μεταβολή των πάγιων βιομηχανικών εξόδων της επιχείρησης. Επίσης, κύρια χαρακτηριστικά αυτής της μεθόδου είναι η διαχώριση των εξόδων της παραγωγικής διαδικασίας ανά κάθε τμήμα αυτής της παραγωγικής διαδικασίας και κατά δεύτερων, το γεγονός πως το μέσο κόστος των προϊόντων συμπεριλαμβάνει το συνολικό παραγωγικό έξοδο (Wheldon, Owler and Brown, 1965).

Η δεύτερη παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης είναι η πλήρης κοστολόγηση. Αυτή η διαδικασία κοστολόγησης ορίζει όλα τα κόστη της παραγωγικής διαδικασίας σαν τα κόστη του προϊόντος, αδιαφορώντας αν αυτά είναι πάγια έξοδα και κόστη ή αν μεταβάλλονται με τον όγκο της παραγωγικής διαδικασίας. Μέσα σε αυτά τα πλαίσια, το μέσο κόστος ανά προϊόν συμπεριλαμβάνει το κόστος της άμεσης εργασίας, το κόστος των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία και τα έμμεσα σταθερά και μη κόστη παραγωγής. Κύρια χαρακτηριστικά αυτής της μεθόδου είναι πως η συμπεριφορά των στοιχείων του κόστους είναι το κριτήριο για τον διαχωρισμό τους, τα μεταβλητά κόστη είναι τα μόνα που συνθέτουν την έννοια του κόστους του προϊόντος και το γεγονός πως τα γενικά βιομηχανικά έξοδα υπολογίζονται ως ένα ξεχωριστό κόστος παραγωγικής περιόδου. Τρίτη παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης είναι η πρότυπη κοστολόγηση που αναφέρθηκε παραπάνω στην εργασία. Αυτή η κοστολόγηση έχει χαρακτήρα προϋπολογιστικό, δηλαδή σχεδιάζεται συμβολίζοντας την κύρια οδό που θα ακολουθήσει η επιχείρηση κοστολογικά. Τέταρτη παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής. Αυτή, όπως δηλώνει και ο τίτλος της, έχει να κάνει με την παρακολούθηση του κόστους πολλών διαφορετικών προϊόντων σε μια γραμμή παραγωγής. Χρησιμοποιείται δηλαδή, όταν υπάρχει παραγωγή πολλών διαφορετικών



προϊόντων και το κόστος του κάθε ενός από αυτά είναι διαφορετικό από τα άλλα. Πέμπτη μέθοδος κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής. Αυτή η κοστολογική μέθοδος, όπως δηλώνει ο τίτλος της, έχει να κάνει με ομογενής παραγωγές χωρίς ιδιαιτερότητες και εξαιρέσεις στα τελικά προϊόντα. Έκτη και τελευταία μέθοδος κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση των λειτουργιών, η οποία είναι η ενδιάμεση κατάσταση των δύο προαναφερθέντων, χρησιμοποιείται δηλαδή, όταν η παραγωγική γραμμή έχει μικρές διαφορές όσον αφορά τον αριθμό των προϊόντων που παράγονται από αυτήν (Wheldon, Oowler and Brown, 1965).

#### 4.2 ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ

Μεταξύ των σύγχρονων μεθόδων κοστολόγησης και των παραδοσιακών υπάρχουν μερικές διαφορές. Στη θεωρία ο σκοπός και των δύο μεθόδων, παλαιάς και νέας, είναι κοινός. Η διαφοροποίηση που έχει γίνει σε σχέση με την πιο παλιά εποχή αφορά τη μελέτη του αντικειμένου και τη καταγραφή μέσω της κοστολογικής διαδικασίας, τον τρόπο παραγωγής καθώς επίσης και την παραγωγή των προϊόντων της. Στις μέρες μας οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί ολοένα και λειτουργούν στον τομέα της κοστολόγησης με το μοντέλο Activity Based Cost το οποίο χάρη συντομίας αναφέρεται ως ABC. Η κοστολογική μέθοδος ABC όπως δηλώνει και η ονομασία της έχει να κάνει με την μέτρηση του κόστους της κάθε δραστηριότητας της επιχείρησης ή παραγωγικής διαδικασίας, στην συνέχεια μοιράζει αυτό το κόστος σε σημεία αναφοράς της παραγωγικής διαδικασίας όπως είναι τα προϊόντα ή ο όγκος των πελατών και έτσι πάνω σε αυτούς τους άξονες βγάζει τον μέσο όρο του κόστους. Τα κύρια σημεία αναφοράς αυτής της διαδικασίας κοστολόγησης είναι το γεγονός της

κατανάλωσης πόρων από τον κύριο άξονα της επιχείρησης από το κάθε υποτμήμα της, η αιτιοκρατία του σκοπού του κάθε τμήματος, δηλαδή η απάντηση στο ερώτημα γιατί αξίζει να υπάρχει κάποιο τμήμα για μια επιχείρηση και τέλος η αποδοχή της διαφοροποιήσιμης παραγωγικής διαδικασίας στην περίπτωση που οι συνθήκες αλλάξουν, όπως οι προτιμήσεις των πελατών ή κάποιος νόμος (Hicks, 1992). Πρακτικά, η ABC διαδικασία κοστολόγησης είναι η έννοια της εξειδικευμένης κοστολογικής παρακολούθησης της παραγωγικής διαδικασίας. Η συγκεκριμένη μέθοδος παράγει τουλάχιστον δύο κοστολογικά ποσά, τα κόστη των πελατών και εν δυνάμει των προϊόντων και τέλος το μη αποροφούμενο κόστος. Μέσα σε αυτά τα πλαίσια, η κοστολογική διαδικασία ανά δραστηριότητα έχει σαν πρώτο βήμα το να αναγνωρίσει και να επιλέξει τις δραστηριότητες και να δημιουργήσει σε θεωρητικό επίπεδο τουλάχιστον, αλυσίδες δραστηριοτήτων, δηλαδή δραστηριότητες που αλληλεξαρτώνται άμεσα και να καθορίσει σε ποιόν βαθμό συμβαίνει αυτό. Στην συνέχεια, πρέπει να αποσαφηνιστεί το κόστος των δραστηριοτήτων αυτών σε απομονωμένη βάση αλλά και σε συνδυαστική με τις άμεσα εξαρτώμενες. Στην συνέχεια, τα κόστη που οριστήκανε και μετρηθήκανε οφείλουν να καταλογιστούν στα σημεία αναφοράς και αντικείμενα κόστους έτσι ώστε να προκύψουν οι απαραίτητοι μέσοι όροι που να εξηγούν την κοστολογική κατάσταση της παραγωγικής διαδικασίας (Rosati, 2010).

Όσα προαναφέρθηκαν εφαρμόζονται σε μεγάλη κλίμακα επιχειρήσεων που ασχολούνται με διαφορετικούς τομείς. Οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί δέχονται σημαντική βοήθεια χρησιμοποιώντας την μέθοδο ABC επειδή με ευκολία διαπιστώνουν και καταγράφουν τις ανοδικές και καθοδικές μεταβολές των κερδών που σημειώνονται εξαιτίας των προϊόντων και του πελατολογίου τους. Με την πιο προσεχτική παρατήρηση που μπορεί να γίνει μέσω αυτής της μεθόδου κοστολόγησης

μειώνεται η δυνατότητα να γίνουν λάθος εκτιμήσεις και να υπάρξουν ανακρίβειες στη στρατηγική που πρόκειται να ακολουθήσει μία επιχείρηση ή ένας οργανισμός. Εν συνεχεία, οι προνοητικοί προϋπολογισμοί μπορούν να είναι πιο ακριβής και για αυτόν τον λόγο, να δημιουργηθεί περιθώριο για την δημιουργία περισσότερων δραστηριοτήτων από την πλευρά των επιχειρήσεων. Επίσης, η κοστολόγηση με την μέθοδο ABC μπορεί να βοηθήσει έμπρακτα στην βελτίωση των διαδικασιών και των πρακτικών που ακολουθούν οι επιχειρήσεις. Αυτές ήταν οι παρατηρήσεις σχετικά με την πρακτική εφαρμογή της μεθοδολογίας κοστολόγησης ABC. Στη θεωρία, τα οφέλη που προκύπτουν με τη χρήση αυτής της μεθόδου είναι αρκετά, μεταξύ των οποίων η λήψη ορθών πληροφοριών της συνολικής κοστολογικής κατάστασης της επιχείρησης, η δυνατότητα να προσαρμόζεται ανάλογα με τις υπάρχουσες ή στις μεταβαλλόμενες συνθήκες. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αυτή, δημιουργείται η δυνατότητα χαρακτηρισμού των τμημάτων της επιχείρησης αναλόγως της κοστολογικής τους αξίας. Σημαντική παράμετρος είναι επίσης πως η χρήση της μεθόδου αυτής επιτρέπει στις επιχειρήσεις την πραγματοποίηση καλύτερου σχεδιασμού των στόχων και των ενεργειών για την επίτευξη τους. Γενικότερα με τη μέθοδο ABC προσφέρεται μια προσαρμόσιμη στις μεταβαλλόμενες συνθήκες κοστολόγηση, γεγονός το οποίο παρέχει στην επιχείρηση τη δυνατότητα να είναι πιο ανταγωνιστική στο χώρο της. Η μέθοδος αυτή βέβαια δεν έχει μόνο πλεονεκτήματα. Η έντονα προσεκτική παρατήρηση που αφορά το λειτουργικό κόστος μιας επιχείρησης είναι μειονέκτημα καθώς απαιτεί πολλά έξοδα. Εκτός από το γεγονός ότι δεν είναι οικονομική, προκαλεί δυσφορία στους υπαλλήλους της επειδή αφενός επιθυμούν να εργάζονται στο δικό τους χώρο και αφετέρου αρκετοί θεωρούν πως δεν τους εμπιστεύεται η διοίκηση της επιχείρησης. Για το μοντέλο αυτό, επειδή το

χρονικό διάστημα που χρησιμοποιείται είναι πολύ μικρό , δεν υπάρχουν σταθερές και σαφείς αποδείξεις για βέβαιη εξασφάλιση κέρδους.

#### 4.3 ΣΥΓΚΡΙΣΗ

Οι συστημακές διαφορές μεταξύ των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης και των πιο σύγχρονών, δηλαδή της ABC έχουν να κάνουν με τις διαφορετικές παραμέτρους, τα σημεία αναφοράς που λαμβάνονται υπόψη αλλά και τις διαφορετικές προτεραιότητες που δίνονται σε αυτές. Όλες οι μέθοδοι, ιστορικά, έχουν τον ίδιο σκοπό, την παρακολούθηση του κόστους λειτουργίας των επιχειρήσεων έτσι ώστε σε αρχικό στάδιο να μην υπάρχουν ακούσιες σπατάλες και σε δευτερογενή ανάλυση, αυτή η στενή και ακριβής παρακολούθηση της πορείας του κόστους, να γίνει πάτημα για στρατηγικές λήψεις αποφάσεων στο μέλλον. Πιο συγκεκριμένα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούνε έως και 3 σημεία αναφοράς για να εξηγήσουν το κόστος και επίσης αυτά έχουν να κάνουν ξεκάθαρα με την παραγωγική διαδικασία και όλες τις παραμέτρους που την συνθέτουν. Από την άλλη μεριά η πιο σύγχρονη μέθοδος η ABC, χρησιμοποιεί παραπάνω σημεία αναφοράς για να συσχετίσει το κόστος που είναι βασισμένα στις διάφορες δραστηριότητες που διέπουν την παραγωγική διαδικασία. Επιπλέον, τα παραδοσιακά συστήματα διαιρούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παράγουν οι επιχειρήσεις που τα χρησιμοποιούν. Από την άλλη, οι οργανισμοί που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, διαχωρίζουν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα πρώτα ανά κάθε δραστηριότητα που διέπει την παραγωγική γραμμή και μετά στα προϊόντα και τις υπηρεσίες που τελικώς παράγονται. Επίσης, τα παραδοσιακά συστήματα στηρίζονται στην ικανότητα του διοικητικού σώματος των οργανισμών για να επέμβουν και να εκτελέσουν όποιες διαρθρωτικές κινήσεις χρειάζονται έτσι

ώστε να γίνει όλο το σύστημα αποδοτικότερο. Από την άλλη μεριά, τα συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα βασίζονται στο διοικητικό σώμα όχι για την επεμβατική του δυναμική αλλά για την ικανότητα του να κάνει τις μικρές διορθώσεις στον τρόπο διάρθρωσης των τμημάτων έτσι ώστε αυτά να μπορούν να συνεργάζονται αποτελεσματικότερα το ένα με το άλλο και τα καθολικά προβλήματα της επιχείρησης όσον αφορά την κοστολόγηση να λύνονται με αυτόν τον τρόπο (Hicks, 1992). Όσον αφορά την μελέτη των παραδοσιακών και της σύγχρονης ABC μεθόδου κοστολόγησης, οι κύριες διαφορές τους βρίσκονται σε βασικά συστημικά σημεία, όπως είναι ο χρόνος που χρειάζονται αυτά τα συστήματα για να εγκατασταθούν στις επιχειρήσεις, στους διαφορετικούς λεπτότερους σκοπούς τους, στον τρόπο που διανέμονται και απευθύνονται τα έξοδα της λειτουργίας των επιχειρήσεων, στους πόρους που απαιτούνται για την εγκατάσταση και λειτουργία αυτών των συστημάτων παρακολούθησης και κοστολόγησης και στους δείκτες που μετράνε την αποδοτικότητα σε σχέση με τα έξοδα της παραγωγικής διαδικασίας (Kaplan and Anderson, 2009).

### Κοστολόγηση προϊόντων

Στο συγκεκριμένο μέρος της εργασίας θα παραθέσουμε την κοστολόγηση τριών νέων προϊόντων τα οποία πρόκειται να εντάξει το καφέ μπαρ της Λέσβου στο ήδη υπάρχον μενού του καταστήματος.

Η κοστολόγηση είναι μια μέθοδος η οποία μας βοηθάει να συλλέξουμε πληροφορίες αναφορικά με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία των προϊόντων προκειμένου να υπολογίσουμε με ακρίβεια το κόστος παραγωγής τους. Για το λόγο αυτό όπως είναι

λογικό, όσο περισσότερες λεπτομέρειες γνωρίζουμε γι αυτά, τόσο περισσότερο είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε το πραγματικό τους κόστος. (ΚΕΧΡΑΣ, 2009) Φυσικά, στο σημείο αυτό είναι απαραίτητο να αναφέρουμε πως η έννοια της κοστολόγησης δεν περιορίζεται μόνο στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος αλλά αντιθέτως συμπεριλαμβάνει πολύ περισσότερα πράγματα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι πως η κοστολόγηση χρησιμοποιείται στην χρηματοοικονομική λογιστική, καθώς περιέχει τέτοιες πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία αρκετών τμημάτων μέσα σε μια επιχείρηση όπως εκείνο της διοίκησης, του ανθρώπινου δυναμικού, του οικονομικού τμήματος (περιλαμβάνει στοιχεία για τη μισθοδοσία, τους λογαριασμούς παγίων κτλ) κ.α. (ΚΕΧΡΑΣ, 2009)

Το να μπορεί λοιπόν μια επιχείρηση να γνωρίζει λεπτομερώς τον καταμερισμό του κόστους των προϊόντων που παρέχει, τη βοηθάει αναμφίβολα να διαχειρίζεται σωστά και με μεγάλη ακρίβεια τα οικονομικά της στοιχεία, να εφαρμόζει την καταλληλότερη για εκείνη τιμολογιακή πολιτική, να αποκτήσει τον πλήρη έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας ώστε να είναι τόσο αποτελεσματική όσο και αποδοτική με απώτερο σκοπό να καταφέρει να πραγματοποιεί τα υψηλότερα δυνατά κέρδη με το χαμηλότερο κόστος. (ΚΕΧΡΑΣ, 2009)

Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι η τιμή πώλησης ενός προϊόντος σε μια επιχείρηση προκύπτει από το κόστος παραγωγής του και επομένως από τον παράγοντα αυτό διαμορφώνεται και η επιλογή και εφαρμογή της τιμολογιακής του πολιτικής. (ΚΕΧΡΑΣ, 2009)

Από τα ανωτέρω καθίσταται πλήρως κατανοητό πως η έννοια της κοστολόγησης είναι πολυδιάστατη και περιλαμβάνει μια πληθώρα πληροφοριών η οποία αν χρησιμοποιηθεί με τον κατάλληλο τρόπο βοηθάει την εκάστοτε επιχείρηση να εκπληρώσει το βασικό της στόχο δηλαδή την μεγιστοποίηση των κερδών της. (ΚΕΧΡΑΣ, 2009)

Αναφορικά με τη συγκεκριμένη εργασία, σκοπός μας είναι να επιλέξουμε τρία νέα προϊόντα, ένα σνακ, ένα ρόφημα και ένα αλκοολούχο ρόφημα τα οποία θα ενταχθούν στον κατάλογο ενός καφέ – μπαρ στη Λέσβο και στη συνέχεια να τα κοστολογήσουμε.

Ύστερα από αρκετή μελέτη σχετικά με το ποια είναι τα κατάλληλα αυτά προϊόντα τα οποία θα επιλεγούν, καταλήξαμε στις μπάρες σοκολάτας ως σνακ, τη φυσικό χυμό grapefruit ως ρόφημα και το μπλε κρασί (blue wine) ως αλκοολούχο ρόφημα. Η επιλογή αυτών των προϊόντων κρίθηκε ως κατάλληλη καθώς θέλαμε να επιλέξουμε τρία νέα προϊόντα τα οποία από τη μια πλευρά είναι εύγευστα και από την άλλη θα προσδώσουν μια νέα οπτική στο κατάστημα. Όπως είναι γνωστό, στις μέρες μας είναι τάση η στροφή προς το κρασί όσον αφορά τη νυχτερινή ζωή αλλά και η υγιεινή διατροφή.

Ξεκινώντας με το σνακ, κρίθηκε σκόπιμο, το κατάστημα να παράγει το ίδιο καθημερινά μπάρες σοκολάτας χρησιμοποιώντας φρέσκα και αγνά υλικά παρέχοντας στους πελάτες ένα υγιεινό και νόστιμο γλυκό το οποίο θα μπορούν να καταναλώσουν όλες τις ώρες της ημέρας. Οι συγκεκριμένες μπάρες σοκολάτας θα περιέχουν βούτυρο, σοκολάτα – κουβερτούρα, μέλι, μπισκότα φουντούκια και κακάο στις ακόλουθες αναλογίες ανά 20 μπάρες:

Βούτυρο: 50 γραμμάρια

Σοκολάτα – Κουβερτούρα: 200 γραμμάρια

Μέλι: 10 γραμμάρια

Μπισκότα: 100 γραμμάρια

Φουντούκια: 30 γραμμάρια

Κακάο: 10 γραμμάρια

Ο συνδυασμός των ανωτέρω συστατικών μεμονωμένα αλλά και σε συνδυασμό ακόμη περισσότερο αποτελούν μια πλούσια πηγή ενέργειας για το ξεκίνημα της μέρας.

Αναφορικά με το φυσικό χυμό grapefruit, ήταν μια πολύ καλή επιλογή επειδή οι φυσικοί χυμοί είναι και αυτοί τάση στις μέρες μας και ειδικά για τους ανοιξιάτικους – καλοκαιρινούς μήνες. Ακόμα, με δεδομένο πως οι καταναλωτές επιθυμούν να ακολουθούν πλέον έναν υγιεινό τρόπο ζωής, το grapefruit βοηθάει στην ενίσχυση του ανοσοποιητικού συστήματος και παράλληλα αδυνατίζει. Όπως είναι γνωστό το συγκεκριμένο φρούτο προέρχεται από τη Νότια Αμερική και καρπός του είναι μια μύξη μεταξύ πορτοκαλιού και φράπας και παρέχει εκπληκτικά οφέλη για την υγεία. Πιο συγκεκριμένα, είναι πηγή βιταμίνης C, η οποία ενισχύει το ανοσοποιητικό σύστημα και βοηθά στην πρόληψη του κρυολογήματος. Φυσικά, τα οφέλη του δεν σταματούν εδώ, καθώς βοηθάει στη καύση του τοπικού λίπους, ενεργοποιεί το μεταβολισμό, μειώνει την κακή χοληστερόλη κ.α. (iefimerida.gr, 2017)

Επιπλέον, το grapefruit σαν φρούτο έχει μια πολύ ιδιαίτερη γεύση καθώς συνδυάζει το πικρό με το ξινό σε μια τέλεια αναλογία ισορροπώντας αυτές τις δυο γεύσεις μαζί και έχοντας ένα εκπληκτικό αποτέλεσμα σε χυμό. Φυσικά, επειδή ενδεχομένως



πολλοί καταναλωτές να επιθυμούν το χυμό τους περισσότερο γλυκό, θα υπάρχει η δυνατότητα προσθήκης του γλυκαντικού στέβια.

Τέλος, η επιλογή του αλκοολούχο ροφήματος ήταν εκείνο του μπλε κρασιού. Όπως αναφέραμε και προηγουμένως, το κρασί είναι ένα αλκοολούχο ποτό το οποίο βρίσκεται στην κορυφή των προτιμήσεων από τους Έλληνες αλλά και ξένους καταναλωτές στη χώρα μας. Άλλωστε η παραγωγή του κρασιού θεωρείται στην Ελλάδα μια παραδοσιακή ενασχόληση, ενώ η κατακεφαλήν κατανάλωση την τελευταία δεκαετία, ανέρχεται στα 32 με 39 λίτρα ανά έτος. (oinos, 2017)

Το μπλε κρασί αποτελεί μια πρωτότυπη ιδέα των νέων επιχειρηματιών Iñigo Alday, Imanol López, Jen Besga, Gorka Maiztegi, Aritz López, και Taig Mac Marthy οι οποίοι κατάγονται και ζουν στην Ισπανία και πιο συγκεκριμένα από την περιοχή των Βάσκων, οι οποίοι σε συνεργασία με το Πανεπιστήμιο της Χώρας των Βάσκων και του AZTI Tecnalia (το οποίο είναι το τμήμα έρευνας τροφίμων της βασκικής κυβέρνησης) αποφάσισαν να δημιουργήσουν μια νέα ποικιλία κρασιού δίνοντάς του την επωνυμία Gik, όπως ακριβώς ονομάζεται και η εταιρεία που ίδρυσαν.

Το μπλε κρασί κατατάσσεται στην κατηγορία των γλυκών δροσερών λευκών κρασιών και προέρχεται από την ανάμειξη κόκκινων και λευκών σταφυλιών τα οποία προέρχονται από αμπελώνες στην La Rioja, στην Zaragoza, στην León και στην Castilla-La Mancha. Το ιδιαίτερο μπλε χρώμα του προέρχεται από την ανθοκυανίνη, η οποία είναι μια χρωστική ουσία που βρίσκεται στο δέρμα των σταφυλιών καθώς και στην indigo, η οποία είναι μια χρωστική ουσία που βρίσκεται στο φυτό tinctoria Isatis. Περιέχει 11,5% αλκοόλ και προστίθεται σε αυτό μια γλυκαντική ουσία χωρίς

θερμίδες που του προσδίδει μια ιδιαίτερη γεύση. Πωλείται σε μπουκάλι 750 ml περίπου 11 ευρώ.

Η κοστολόγηση των τριών αυτών προϊόντων (μπάρα δημητριακών, φυσικός χυμός grapefruit και μπλε κρασί) φαίνεται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

<b>Πίνακας κοστολόγησης ανά εβδομάδα</b>				
<b>Είδος</b>	<b>Τεμ άχι α</b>	<b>Υλ ικ ά</b>	<b>Κόστος Υλικών/κιλό</b>	<b>Πώληση/Τεμάχιο</b>
<b>Μπάρα Δημητριακών</b>	50	6	Βούτυρο 15€ Σοκολάτα 14,30€ Μέλι 12€ Μπισκότα 6,20 € Φουντούκια 24 € Κακάο 7,60 €	3 €
<b>Φυσικός Χυμός Grapefruit</b>	30	2	Grapefruit 2,40 € Στέβια 25 €	3,50 €
<b>Μπλε Κρασί</b>	20	1	Μπλε Κρασί 11 €	5 €/ ποτήρι 25 € ανά μπουκάλι

Αναλυτικότερα έχουμε:

Κάθε εβδομάδα, η ποσότητα που χρειαζόμαστε για μπάρες σοκολάτας είναι 50 τεμάχια. Όπως αναφέραμε και προηγουμένως, για να παρασκευαστούν 20 τεμάχια χρειαζόμαστε

Βούτυρο: 50 γραμμάρια

Σοκολάτα – Κουβερτούρα: 200 γραμμάρια

Μέλι: 10 γραμμάρια

Μπισκότα: 100 γραμμάρια

Φουντούκια: 30 γραμμάρια

Κακάο: 10 γραμμάρια

Επομένως για την επιχείρηση θα κοστίζουν

Βούτυρο: 50 γραμμάρια(20 τμχ)

Άρα στα 50 τμχ έχουμε  $50 \cdot 2,5 = 125$  γραμμάρια, επομένως το κόστος θα είναι  $125 \cdot 15 / 1000 = 1,875$  ευρώ

Σοκολάτα – Κουβερτούρα: 200 γραμμάρια(20 τμχ)

Άρα στα 50 τμχ έχουμε  $200 \cdot 2,5 = 500$  γραμμάρια, επομένως το κόστος θα είναι  $500 \cdot 14,30 / 1000 = 7,15$  ευρώ

Μέλι: 10 γραμμάρια(20 τμχ)

Άρα στα 50 τμχ έχουμε  $10 \cdot 2,5 = 25$  γραμμάρια, επομένως το κόστος θα είναι  $25 \cdot 12 / 1000 = 0,3$  ευρώ

Μπισκότα: 100 γραμμάρια(20 τμχ)

Άρα στα 50 τμχ έχουμε  $100 \cdot 2,5 = 250$  γραμμάρια, επομένως το κόστος θα είναι  $250 \cdot 6,20 / 1000 = 1,55$  ευρώ

Φουντούκια: 30 γραμμάρια(20 τμχ)

Άρα στα 50 τμχ έχουμε  $30 \cdot 2,5 = 75$  γραμμάρια, επομένως το κόστος θα είναι  $75 \cdot 24 / 1000 = 1,8$  ευρώ

Κακάο: 10 γραμμάρια (20 τμχ)

Άρα στα 50 τμχ έχουμε  $10 \cdot 2,5 = 25$  γραμμάρια, επομένως το κόστος θα είναι  $25 \cdot 7,60 / 1000 = 0,19$  ευρώ

Κόστος παραγωγής ( $1,875 + 7,15 + 0,3 + 1,55 + 1,8 + 0,19 = 12,865$  ευρώ)

Δεδομένου ότι η ποσότητα θα καταναλώνεται όλη μέσα στην εβδομάδα και δεδομένου ότι ανά τεμάχιο οι μπάρες θα πωλούνται 3 ευρώ η επιχείρηση θα έχει κέρδος:

$$3 \cdot 50 = 150$$

$$150 - \text{κόστος παραγωγής (12,865 ευρώ)} = 137,135 \text{ ευρώ}$$

Ο χυμός grapefruit θα πωλείται σε ποτήρι 200 ml με πάγο λόγω της ιδιαίτερης γεύσης του. Επομένως 0,48 ευρώ ανά ποτήρι και άρα 30 ποτήρια ανά εβδομάδα. Δεδομένου ότι η επιχείρηση θα πουλάει το χυμό 3,50 ευρώ ανά ποτήρι, θα έχει κέρδος:

$$3,50 \cdot 30 = 105$$

$$105 - \text{κόστος παραγωγής (0,48 \cdot 30 = 14,4)} = 90,6 \text{ ευρώ}$$

Τέλος, από το κρασί θα έχει τα εξής κέρδη:

Ανά ποτήρι:

Δεδομένου ότι κάθε μπουκάλι μπορεί να γεμίσει 4 ποτήρια κρασί και το ίδιο κοστίζει στην επιχείρηση 11 ευρώ:

$$11/4 = 2,75 \text{ ευρώ ανά ποτήρι}$$

Όμως πουλάει το κάθε ποτήρι 5 ευρώ άρα :

$$5*4 = 20 - 11 = 9 \text{ ευρώ κέρδος}$$

Ανά μπουκάλι :

$$25 \text{ ευρώ (που το πουλάει)} - 11 \text{ ευρώ (που το αγοράζει)} = 14 \text{ ευρώ κέρδος}$$

$$14*20 = 280 \text{ ευρώ}$$

## 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Καταλήγοντας, το συμπέρασμα που συνάγεται από την συγγραφή αυτής της εργασίας είναι πως μέσω αυτής έχει γίνει προσπάθεια να δοθούν με σαφήνεια οι απαραίτητες επεξηγήσεις για το ποιο είναι το νόημα της κοστολόγησης για τις επιχειρήσεις καθώς επίσης και για τις ενέργειες που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί, κάνοντας λόγο για τον παρελθόντα χρόνο εκθέτοντας ταυτόχρονα τα σημερινά δεδομένα και επιπρόσθετα τη σπουδαιότητα που έχει η κοστολόγηση για μια επιχείρηση ή οργανισμό (Walker, 1929).

Στην αρχή της συγγραφής αυτής της εργασίας αναφέρθηκε υπό μορφή εισαγωγής ποιο είναι το νόημα της κοστολόγησης και η διαδρομή της ανάμεσα στο παρελθόν και τη σύγχρονη εποχή. Η δυνατότητα ελέγχου και καταγραφής όσον αφορά το κόστος του συνόλου των ενεργειών που πραγματοποιούνται από τον άνθρωπο και που αφορούν ένα συγκεκριμένο τομέα, είναι εξαιρετικής σημασίας επειδή δίνει την δυνατότητα αποδοτικού υπολογισμού των χρημάτων που είναι αναγκαίο να ξοδευτούν στην παραγωγή και επιπροσθέτως με το να γνωρίζει κάποιος αυτό το δεδομένο, αφοσιώνεται και γίνεται υπεύθυνος απέναντι στις διαδικασίες παραγωγής έργου. Στα πιο συγκεκριμένα και πρακτικά ζητήματα του θέματος που πραγματεύτηκε αυτή η εργασία, έγιναν αναφορές στα πρώτα στοιχεία που κοστίζουν για την οποιαδήποτε σχεδόν ανθρώπινη δραστηριότητα, την ανθρώπινη συνεισφορά και εργασία και τις πρώτες ύλες. Αυτά τα δύο στοιχεία αποτελούν το βασικότερο, από άποψη προτεραιότητας, αντικείμενο που διαπραγματεύεται, εξορισμού, η κοστολόγηση και όλες οι μέθοδοι που έχουν δημιουργηθεί. Ακολούθως έγινε μια πιο

εξειδικευμένη παρουσίαση όπου αναφέρθηκαν οι μέθοδοι και οι διάφορες συνιστώσες που καθορίζουν την κοστολόγηση σε μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό. Περαιτέρω στη συνέχεια της εργασίας έγινε σαφής διάκριση μεταξύ των δύο ειδών παραγωγής, της εξατομικευμένης και της συνεχούς. Με τη διαδικασία αυτή επιβεβαιώθηκε πως το κριτήριο για να πραγματοποιηθεί η κοστολόγηση σωστά, είναι η συστηματική εξέταση καθώς επίσης και ο τύπος των παραγωγικών ενεργειών. Σε αυτό το σημείο είναι άξιο αναφοράς πως εφόσον μέρος της δομής της παραγωγικής διαδικασίας των επιχειρήσεων είναι και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, υπάρχει μια δυσκολία να αποσαφηνιστεί από όλες σχεδόν τις κοστολογικές μεθόδους η πραγματική και αντικειμενική συσχέτιση των γενικών βιομηχανικών εξόδων με σημεία αναφοράς όπως είναι τα προϊόντα ή με κάποιες δραστηριότητες της παραγωγικής διαδικασίας. Πάνω σε αυτήν ακριβώς την λογική της διάρθρωσης της παραγωγικής γραμμής στηρίχθηκε ένα ακόμα κεφάλαιο, αυτό της κοστολόγησης των συμπαραγωγών και υποπαραγωγών προϊόντων. Σε αυτό το σημείο ήταν που αποδείχθηκε ότι είναι αναγκαία η κοστολόγηση κατά ομάδες δραστηριοτήτων της παραγωγικής γραμμής, καθώς η διάρθρωση και πολυπλοκότητα ενός παραγωγικού συστήματος μπορεί να δημιουργήσει σημεία διαχωρισμού της παραγωγικής διαδικασίας τα οποία συγκεντρώνουν κόστη τα οποία πρέπει επίσης να παρακολουθούνται και να καταγράφονται. Επίσης, το οριακό κόστος στην κοστολόγηση είναι ένα σημείο που αξίζει να δοθεί έμφαση, καθώς η ιδέα του αποτελέσματος που θα έχει στην γενικότερη κοστολόγηση η αύξηση ή μείωση των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών είναι ένα σημείο που μπορεί να επηρεάσει ανεπαίσθητα τις κοστολογικές διαδικασίες στο μέλλον και να δημιουργήσει αλυσιδωτές αντιδράσεις. Επιπλέον είναι πολύ σπουδαίο και πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη σημασία το σημείο, που αφορά την κοστολόγηση όταν υπάρξει υπέρβαση στην

προϋπολογισμένη ποσότητα είτε πρώτων υλών είτε ανθρώπινου δυναμικού. Προχωρώντας, η εργασία αυτή αναφέρθηκε περιληπτικά στους επίσημους τρόπους κοστολόγησης που αναφέρονται μέσα στις ακαδημαϊκές πηγές. Έγινε αναφορά και περιγραφή των κύριων μεθόδων κοστολόγησης των επιχειρήσεων που ανήκουν στην ομάδα των παραδοσιακών και κλασικών μεθόδων. Αυτές οι μέθοδοι, μερικές από τις οποίες έχουν ήδη αναφερθεί σε αυτό το κεφάλαιο συμπερασμάτων, λαμβάνανε υπόψη τις βασικές λειτουργίες των επιχειρήσεων και προχωράγανε σε μια αρκετά απλοϊκή συσχέτιση των κύριων σημείων τους για χάρη της κοστολογικής διαδικασίας. Η εξέλιξη της τεχνολογίας όμως έχει δημιουργήσει την ανάγκη για πιο σύνθετες κοστολογικές διαδικασίες από μέρος των επιχειρήσεων και αυτό διότι οι παραγωγικές γραμμές και τα παραγωγικά συστήματα έχουν εξελιχθεί και γίνει αρκετά πιο σύνθετα σε σχέση με παλιότερα που ένα απλό σύστημα πλήρης κοστολόγησης θα ήταν ίσως αρκετό για να περιγράψει με αρκετή σαφήνεια τα έξοδα μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Για αυτόν τον λόγο και επειδή όπως προαναφέρθηκε και νωρίτερα η βάση της έννοιας της κοστολόγησης είναι η ίδια η παραγωγική διαδικασία, σήμερα υπάρχει το σύστημα κοστολόγησης που έχει σαν κύριο άξονα προσανατολισμού την κοστολόγηση της κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας μιας παραγωγικής διαδικασίας. Αυτή η λογική συνοψίζει την σημερινή ανάγκη των επιχειρήσεων να γνωρίζουν με ακρίβεια τα έξοδα τους, λαμβάνοντας υπόψη τα πολύπλοκα και πολυδιάστατα συστήματα του παρόντος επιχειρηματικού γίνεσθαι. Σύμφωνα με τις έως τώρα ενδείξεις είναι βέβαιο πως η μέθοδος αυτή δεν έχει μόνο πλεονεκτήματα αφού απαιτείται μεγάλο χρονικό διάστημα για να εφαρμοστεί και είναι και υψηλών απαιτήσεων αλλά εφόσον είναι η μόνη που μπορεί και ανταπεξέρχεται στις πολύπλοκες σημερινές ανάγκες, παραμένει η ιδανικότερη μορφή κοστολόγησης.



## 6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Batty, J. (2002). Standard costing. Midhurst: Technical Book Publishers.
2. Berk, J. (2010). Cost reduction and optimization for manufacturing and industrial companies. Hoboken, N.J.: John Wiley.
3. Buchanan, J. (1978). Cost and choice. Chicago: University of Chicago Press.
4. Costing methods and models for acquisition planning, budgeting, and contracting. (1979). [Washington, D.C.?]: Executive Office of the President, Office of Management and Budget.
5. Clifton, B., Bird, H. and Albano, R. (2003). Target Costing. Hoboken: Marcel Dekker Inc.
6. Emblemsvag, J. (2003). Life-cycle costing. Hoboken, NJ: Wiley.
7. Glad, E., Becker, H., Partridge, M. and Perren, L. (1996). Activity-based costing and management. Chichester: J. Wiley.
8. Gunderson, M. (2013). Labor & management. Minneapolis, Minn.: ABDO Pub.
9. Hicks, D. (1992). Activity-based costing for small and mid-sized businesses. New York: Wiley.
10. Holoviak, S. (1984). Costing labor contracts and judging their financial impact. New York: Praeger.
11. Journal of Human Resource Costing and Accounting Special issue on The role of human resources in business model performance. (2010). Journal of Human Resource Costing & Accounting, 14(4).

12. Kaplan, R. and Anderson, S. (2009). Time-driven activity-based costing. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
13. Kingsman, B. (1985). Raw materials purchasing. Oxford: Pergamon Press.
14. Leitner, S. (2013). Information Quality and Management Accounting. Berlin: Springer Berlin.
15. Lynn, L. and McKeown, T. (1988). Organizing business. Lanham, MD: American Enterprise Institute for Public Policy Research.
16. O'Shaughnessy, J. (2016). Business organization. [Place of publication not identified]: Routledge.
17. Randall, P. and Herring, C. (1967). Costing matters, wages, machines, materials, overheads, budgetary control, and standard costing. London: British Productivity Council and the Institute of Cost and Works Accountants.
18. Ray, K. and Gramlich, J. (2016). Reconciling Full-Cost and Marginal-Cost Pricing. SSRN Electronic Journal.
19. Roberts, S. (1988). Costing and the economics of library and information services. London: Aslib.
20. Rosati, K. (2010). The ABC of costing. Sydney: NSW Young Lawyers.
21. Shephard, R. (1981). Cost and production functions. New York: Springer.
22. Trzesniewski, K., Donnellan, M. and Lucas, R. (2011). Secondary data analysis. Washington, D.C.: American Psychological Association.
23. Walker, W. (1929). Business organization. New York: Alexander Hamilton Institute.
24. Williams, C. (1972). The costing of handling and storage in warehouses. London: H.M.S.O.

25. Wheldon, H., Oowler, L. and Brown, J. (1965). Cost accounting and costing methods. London: MacDonald and Evans.
26. Schönfeld, H. (1974). Cost terminology and cost theory. Urbana, Ill.: Center for International Education and Research in Accounting