

**Α. Ε. Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Άμεση Κοστολόγηση και Επιχειρηματικές Αποφάσεις  
Direct Costing & Business Decisions**



**Φοιτητής : Ρουμελιώτης Γεώργιος**

**Αρ.μητρώου : 14069**

**Επιβλέπων Καθηγητής : Γκούμας Σπυρίδων**

**ΑΘΗΝΑ ΙΟΥΝΙΟΣ 2016**

## ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο κάτωθι υπογεγραμμένος **ΡΟΥΜΕΛΙΩΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**, του **ΧΡΗΣΤΟΥ**, φοιτητής του Τμήματος ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ, του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερώθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονείμει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού βμήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Δηλών



Ημερομηνία

27 /6 /2016

*Ευχαριστώ τον καθηγητή μου  
Γκούμα Σπυρίδων ,τους γονείς μου  
και όσους με υποστήριξαν μέχρι σήμερα*

---



# Περιεχόμενα

---

|                |   |
|----------------|---|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ ..... | 6 |
| SUMMARY .....  | 7 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ ..... | 8 |
| PREAMBLE ..... | 9 |

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> Κοστολόγηση και Συστήματα Κοστολόγησης

---

|  |    |
|--|----|
| 1.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ .....               | 10 |
| 1.2 ΈΝΝΟΙΑ, ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....               | 12 |
| 1.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ .....                | 14 |
| 1.4 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ..... | 15 |

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> Το Άμεσο κόστος , η Άμεση κοστολόγηση και τα συστατικά τους στοιχεία.

---

|   |    |
|---|----|
| 2.1 ΤΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΤΟ ΣΧΗΜΑΤΙΖΟΥΝ .....          | 17 |
| 2.2 Η ΆΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ.....                        | 18 |
| 2.3 ΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ... | 24 |

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> Το Άμεσο κόστος και η λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων

---

|  |    |
|--|----|
| 3.1 ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΤΟΥΣ..... | 25 |
| 3.2 ΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ.....                   | 26 |
| 3.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ .....     | 27 |
| 3.3.1 ΤΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Ο ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ .....      | 27 |
| 3.3.2 ΤΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Ο ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ.....       | 29 |
| 3.3.3 ΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΟΥΣ.....                           | 31 |

---



# Περιεχόμενα

---

Κεφάλαιο 4ο Οι δυσχέρειες προσδιορισμού του άμεσου κόστους και η επίδραση τους κατά την λήψη αποφάσεων.....32

---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο Συμπεράσματα που προέκυψαν με την ολοκλήρωση της εργασίας.....34

---

Βιβλιογραφία.....35

---



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

Η παρούσα πτυχιακή εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της φοίτησης στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Α. Ε. Ι. Πειραιά Τ. Τ. . Στο σύγχρονο περιβάλλον οι επιχειρήσεις απαιτείται να βασίζονται τις δραστηριότητες και τις αποφάσεις τους σε αποτελεσματικές και αποδοτικές μεθόδους κοστολόγησης. Κύριος στόχος της εργασίας είναι η υποστήριξη της άμεσης κοστολόγησης .Τα μεταβλητά κόστη είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας. Επομένως, βασιζόμενη σε αυτή τη λογική η άμεση κοστολόγηση καταλογίζει στο κόστος παραγωγής των προϊόντων μόνο τα μεταβλητά κόστη . Άρα το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη και συγκεκριμένα, τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Γ.Β.Ε.). Τα σταθερά Γ.Β.Ε. υπολογίζονται ως κόστος περιόδου, δηλαδή ως έξοδα και έτσι, αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος του προϊόντος. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται επηρεάζουν βαθύτατα τα αποτελέσματα και την δραστηριότητα του επιχειρηματικού οργανισμού. Ο βαθμός αυτής της επιρροής εξαρτάται από την ορθότητα των λαμβανόμενων αποφάσεων, το επίπεδο στο οποίο βρίσκονται οι φορείς αυτών, και την έκταση των οικονομικών πόρων που κινητοποιούνται για την πραγματοποίηση των στόχων που θέτει η απόφαση. Ωστόσο ο βαθμός δυσχέρειας εξακρίβωσης των μεγεθών του άμεσου κόστους σε συνδυασμό με την προσπάθεια που καταβλήθηκε επηρεάζει την αποτελεσματικότητα και την ακρίβεια της πληροφορίας του ύψους του άμεσου κόστους , ιδιαίτερα όταν η συγκεκριμένη πληροφορία λόγω των καταστάσεων είναι αναγκαίο να δοθεί πολλές φορές αμέσως μόλις ζητηθεί από τα αρμόδια όργανα της διοίκησης. Εντούτοις η άμεση κοστολόγηση αποτελεί μια μέθοδο η οποία χαρίζει στη διοίκηση ένα σημαντικό και χρήσιμο όπλο για την άσκηση ευέλικτης και αποτελεσματικής πολιτικής , καθώς και τις αναγκαίες πληροφορίες για την υλοποίηση των επιχειρηματικών αποφάσεων και επομένως την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.



## SUMMURY

---

This dissertation has been conducted in the context of studies in Accounting and Finance department of University of Piraeus at Technology Sector. In recent years businesses need to base their activities and decisions on effective and efficient costing methods. The main objective of this dissertation is the support of direct costing. . Variable costs are result of the production process. Consequently, based on this logic, direct costing allocates the cost of production of products only on variable costs. Therefore production cost includes only variable costs, namely, direct materials, direct labor and Manufacturing Overheads. Fixed Manufacturing Overheads calculated as period costs, hence, as expenses, therefore, are not included in the cost of product. Financial decisions taken deeply affect the results and the business activity of the organization. The rate of this influence depends on the accuracy of the decisions taken and also the current level of their vectors and the range of the financial resources used to manage their targets. However the difficulty degree of identifying sizes of direct cost in conjunction with the effort which has been made, affects the efficiency and accuracy of the information about the amount of direct costs, especially when the specific information ,it is often necessary to be given ,as soon as requested by the respective administrator part. Nevertheless direct costing is a method which gives on administration an important and useful tool to apply a flexible and efficient policy, and the necessary information on the implementation of business decisions and consequently, the achievement its business unit objectives.



# ΕΙΣΑΓΩΓΗ

---

Η πολυπλοκότητα της οργάνωσης και λειτουργίας των σύγχρονων επιχειρήσεων επιβάλλει την άμεση και πλήρη πληροφόρηση της διοίκησης σχετικά με όλες τις ενέργειες της. Η πορεία της πρέπει να προσδιορίζεται με ακρίβεια και σαφήνεια. Συνάμα πρέπει να γίνεται και ο απαραίτητος έλεγχος για την εκτίμηση των προβλημάτων που τυχόν αντιμετωπίζει η εκάστοτε επιχείρηση. Για την πιστοποίηση της πληροφόρησης και ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων, έχουν θεσπιστεί κανόνες και πρακτικές, μέθοδοι κοστολόγησης που έχουν σκοπό την προσφορά σωστών και όσο το δυνατό ακριβέστερων στοιχείων στην διοίκηση, ώστε να την οδηγήσουν στην λήψη κατάλληλων αποφάσεων. Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα αναλυθεί η μέθοδος της άμεσης ή αλλιώς οριακής κοστολόγησης, καθώς και το πως η αξιοποίηση των αποτελεσμάτων της σε συσχέτιση με τους στόχους της επιχείρησης οδηγεί στη λήψη αποφάσεων.

Συγκεκριμένα στο Πρώτο κεφάλαιο θα αναφερθούν οι βασικές έννοιες της Διοικητικής Λογιστικής σχετικές με την κοστολόγηση και οι γενικές αρχές και προϋποθέσεις που πρέπει να τηρεί ένα αποδοτικό κοστολογικό σύστημα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα γίνει η παρουσίαση της άμεσης κοστολόγησης και των συστατικών της στοιχείων. Αρχικά θα επισημανθούν ο ορισμός και ο τρόπος λειτουργίας της και έπειτα τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που την χαρακτηρίζουν.

Στο κεφάλαιο τρία θα αναλυθεί ο ρόλος του άμεσης κοστολόγησης κατά την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο επίπεδο.

Στο Τέταρτο κεφάλαιο θα αναλυθεί ο ρόλος των δυσχερών στον προσδιορισμό του άμεσου κόστους και πως αυτές επηρεάζουν την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Στο Πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο θα ακολουθήσουν τα συμπεράσματα που προέκυψαν έως το πέρας της συγκεκριμένης εργασίας σχετικά με την χρησιμότητα της άμεσης κοστολόγησης.





## PREAMBLE

---

The complexity of organizations and operations of recent years business requires immediate and comprehensive information administration concerning all of its actions. The procedure must be precisely identified and highly defined. On the same time each firm should make the necessary checking for the assessment of any problems may face. Rules and practices, cost accounting methods which aim to offer accurate and precise as possible elements in the administration has been established for the certification of information and analysis of financial statements, in order to lead it to the appropriate decision. In this dissertation will analyze the method of direct or otherwise marginal costing and how the use of results of a correlation with the objectives of leading to decisions.

Specifically in first chapter will indicate the principal concepts on Management Accounting related to costing and the general principles and conditions to be followed by an efficient cost accounting system.

In second chapter will be the presentation of direct costing and its components. First will be identified the definition and the mode of the specific costing method and then the advantages and disadvantages featured.

In chapter three will analyze the role of direct costing when making business decisions in the short and long time level.

In fourth chapter will analyze the role of difficulties to determine the direct costs and how they influence the business decisions-making.

In the fifth and final chapter will follow the conclusions drawn by the end of this work on the utilities of direct costing.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

### Κοστολόγηση και Συστήματα Κοστολόγησης

---

#### 1.1 Βασικές έννοιες και διακρίσεις κόστους

Το ζήτημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις διαστάσεις της οικονομικής δράσεως του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που συντελεί στην εξυπηρέτηση των κοινωνικών αναγκών, από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Ως κόστος ορίζεται το αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων απλό πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Συνεπώς το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες, αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού. Συνήθως αλλάζει μορφή μέσα στην επιχείρηση και εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους. Ανάλογα με τα διάφορα κριτήρια που λαμβάνουμε υπόψη μας, το κόστος μπορεί να διακριθεί σε διάφορες κατηγορίες.

**A) Η κατηγοριοποίηση του κόστους με βάση τις συνιστώσες του κόστους παραγωγής παρέχει πληροφορίες αναφορικά με τη μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου καθώς και για τον καθορισμό της τιμολογιακής πολιτικής.**

Οι βασικές μεταβλητές που προσδιορίζουν το κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος, είναι:

- **Οι αναλωθείσες πρώτες ύλες :** είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, μπορούν να διακριθούν πάνω σε αυτό και αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Το κόστος τους επιβαρύνει απευθείας το παραγόμενο προϊόν, καθώς είναι ευκόλως εντοπίσιμο και συνδέεται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία.
- **Το κόστος της άμεσης εργασίας :** Είναι η αξία της εργασίας που προσφέρουν εκείνοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλο το φάσμα των εργασιών από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος. Το κόστος της άμεσης εργασίας μπορεί επίσης να συνδεθεί άμεσα με το κάθε παραγόμενο προϊόν.



- **Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ)** : Περιλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που δεν γίνονται λόγω ενός προϊόντος/υπηρεσίας ή τμήματος, αλλά για το σύνολο αυτών, και αφορούν τη λειτουργία της παραγωγής. Στα ΓΒΕ περιλαμβάνονται τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας

**B) Διάκριση του κόστους με βάση τη σχέση μεταξύ κόστους παραγωγής και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης.**

Με βάση αυτό το κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε :

- **Σταθερό:** το κόστος αυτό στο σύνολό του δεν μεταβάλλεται σύμφωνα με τις αλλαγές του όγκου δραστηριότητας, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.
- **Μεταβλητό:** το κόστος αυτό μεταβάλλεται με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας αλλά μεταβάλλεται ευθέως στο σύνολο του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής. Ανάλογα με το ρυθμό μεταβολής του κόστους, σε σχέση με το ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας, το μεταβλητό μπορεί να είναι αναλογικό, αύξων, φθίνον ή παλίνδρομο. Αναλογικό, είναι το κόστος το οποίο ο ρυθμός μεταβολής του είναι ο ίδιος με τον ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας. Αύξων είναι το κόστος του οποίου ο ρυθμός μεταβολής είναι μεγαλύτερος από το ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας. Φθίνον, είναι το κόστος που ο ρυθμός μεταβολής του είναι μικρότερος από τον ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας. Τέλος, παλίνδρομο, είναι το κόστος του οποίου η κατεύθυνση της μεταβολής εναλλάσσεται, π.χ. μέχρις ορισμένου σημείου παρουσιάζεται ως αύξων και από εκεί και πέρα ως φθίνον.
- **Μικτό:** κατά ένα τμήμα αποτελείται από σταθερές και κατά το υπόλοιπο από μεταβλητές δαπάνες.

**Γ) Διάκριση του κόστους με βάση τη δυνατότητα παρακολούθησης του κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα κόστους.**

Με βάση το παραπάνω κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε:

**α)** Άμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω του φορέα του και είναι δυνατόν να ελεγχθεί από τον υπεύθυνο φορέα αυτού. Το άμεσο κόστος υπάρχει όσο υπάρχει και το αντικείμενο στο οποίο αναφέρεται. Παράδειγμα άμεσου κόστους είναι η ανάληψη των άμεσων πρώτων υλών ή η αμοιβή της άμεσης εργασίας. Εάν σταματήσει ή εάν μειωθεί ο όγκος παραγωγής, θα μειωθούν αντίστοιχα και οι αναλώσεις των πρώτων υλών, άρα και το κόστος των πρώτων υλών, καθώς και οι απαιτούμενες ώρες της άμεσης εργασίας, άρα και το κόστος της άμεσης εργασίας.

**β)** Έμμεσο κόστος είναι αυτό που η δημιουργία του δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ενός συγκεκριμένου φορέα κόστους. Για παράδειγμα οι αποσβέσεις και τα έξοδα λειτουργίας του μηχανολογικού εξοπλισμού ο οποίος χρησιμοποιείται για την παραγωγή πολλών προϊόντων αποτελούν στοιχεία του έμμεσου κόστους. Με βάση τα παραπάνω καταλαβαίνουμε ότι τα έμμεσα κόστη είναι αυτά που βαρύνουν περισσότερα προϊόντα και συνεπώς πρέπει να υπάρχει μια υπολογιστική διαδικασία για να τα κατανείμουμε αντικειμενικά στα επιμέρους προϊόντα που θέλουμε να κοστολογήσουμε.

(Βαρβάκης, 1993).



Η κοστολογική επιστήμη που υπηρετεί τις ανάγκες του Management των επιχειρήσεων και γενικότερα των οικονομικών οργανισμών έχει διαπιστώσει ότι δεν υπάρχει ένας τύπος κόστους δυνάμενος να στηρίξει αποτελεσματικά τις καθημερινές

αποφάσεις που λαμβάνονται από την διοίκηση και τα στελέχη του αναπτυσσόμενου οικονομικού οργανισμού. Συγκεκριμένα πρέπει για κάθε επιχειρηματική απόφαση να προσδιοριστεί ο καταλληλότερος τύπος κόστους ο οποίος θα είναι ο αποτελεσματικότερος να την υπηρετήσει. Για την κάλυψη αυτής της ανάγκης αναπτύχθηκαν διάφοροι τύποι κόστους όπου κρίνονται κατάλληλοι και διαθέτουν την δύναμη να διευκολύνουν κάθε φορά τις αποφάσεις που λαμβάνονται. Ακολουθεί ενδεικτική παράθεση των βασικότερων τύπων κόστους:

- Οριακό
- Άμεσο
- Πρότυπο
- Εκταμιευόμενο και μη
- Αντικαταστάσεως
- Αρχικό
- Αδράνειας
- Πραγματικό
- Προϋπολογιστικό
- Κατά περιοχή ευθύνης
- Αγορανομικό
- Έργου (Δραστηριότητας)
- Μετατροπής

## 1.2 Έννοια, σκοπός και σημασία κοστολόγησης

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών και ενεργειών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να ταξινομήσουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των παραγωγικών προγραμμάτων ή των υπηρεσιών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση. Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση. Το κοστολογικό σύστημα αποτελεί ένα ουσιαστικής σημασίας εργαλείο της διοίκησης το οποίο ενσωματώνει τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της Γενικής Λογιστικής της επιχείρησης (Χρηματοοικονομική Λογιστική), όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος και ταυτόχρονα και άλλα ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία, τα οποία βρίσκονται σε άλλα συστήματα πληροφόρησης της επιχείρησης (π.χ. σύστημα μισθοδοσίας, μητρώο παγίων, κτλ.). Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς, που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες (π.χ. νομοθεσία, ρυθμιστική αρχή).



Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει εάν έχει στην κατοχή της όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες, οι οποίοι

επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η **αγορά**, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών. Ένας άλλος παράγοντας είναι η **ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης**, δηλαδή ο συνδυασμός της τιμής και της ποιότητας των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της. Επίσης το **οικονομικό περιβάλλον** συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω. Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλοι παρόμοιας φύσεως παράγοντες μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση. Ακόμη ένας παράγοντας είναι οι **συνθήκες παραγωγής**. Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.

Τέλος, **το κόστος**, είναι ο τελευταίος παράγοντας που μπορούμε να αναφέρουμε και με αυτόν ασχολείται η λογιστική κόστους. Αν επιμένει κανείς σε αυτήν την χρησιμότητα της κοστολόγησης, δηλαδή στην βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ' ένα διευθυντή σχετικά με το κόστος, όπως προαναφέρθηκε, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και ακριβές αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνεται υπόψη από κανέναν. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο που μπορεί να ειπωθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανένας ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα. Εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή αν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή αν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν και άλλα πολλά. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος. Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει εάν υπάρχουν απώλειες ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως, για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστασίου είτε ενός τμήματος του.



### 1.3 Γενικές αρχές κοστολογικών συστημάτων

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές, οι οποίες ορίζουν βέβαια και την αποδοτικότητα του συστήματος. Είναι μία φιλοσοφία θα λέγαμε, η οποία πρέπει να ακολουθείται από κάθε επιχείρηση και καθορίζει την σωστή λειτουργία ενός συστήματος κόστους. Οι γενικές αυτές αρχές μπορούμε να πούμε ότι δεν έχουν δεχτεί κάποια ιδιαίτερη μεταβολή από παλαιότερα μέχρι και σήμερα.

**1)** Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους, οι οποίοι περνούν από το τμήμα και όχι τους φορείς εκείνους, οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

**2)** Μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής, πολλές φορές ξεχνιέται. Ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

**3)** Όλα τα κόστη που συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ακόμη και όταν μερικά από αυτά φαίνονται μικρά και επουσιώδη. Αυτό πρέπει να γίνονται για να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος.

**4)** Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές να πάρουν αποφάσεις, δίνοντας τους πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα, τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης.

**5)** Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες μπορεί να αλλοιώσουν την εικόνα της απόδοσης του κοστολογικού συστήματος και επομένως και της επιχείρησης. Χρειάζεται όμως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίηση ενός κόστους πρόκειται να εμφανιστεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και πρέπει να καταλογιστεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται το όφελος για την επιχείρηση.

Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να αναφερθεί πως προκειμένου να εξακριβώνεται σε συνεχή βάση η ορθότητα του κοστολογικού συστήματος αναφορικά με την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, απαιτείται ο έλεγχος του από ανεξάρτητους ελεγκτές, οι οποίοι εκφράζουν γνώμη αναφορικά με το βαθμό συνέπειας με τον οποίο ακολουθούνται οι προκαθορισμένες αρχές. Αυτό ισχύει μόνο σε περιπτώσεις που υπάρχει ενδιαφέρον ή περιορισμοί από εξωτερικούς παράγοντες



όπως το κράτος, μεγάλοι πελάτες και πολλοί άλλοι. Για το σκοπό αυτό, τα εσωλογιστικά κοστολογικά συστήματα που τηρούνται στην ομάδα εννιά του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές. Αξίζει όμως να σημειωθεί, ότι τα διάφορα κοστολογικά συστήματα που μπορεί να διαθέτει μία επιχείρηση για την άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση πληροφοριών, δεν απαιτείται να ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές. Κλείνοντας αυτήν την ενότητα, θα λέγαμε ότι μπορεί αυτές οι γενικές αρχές εκ πρώτης όψεως, να φαίνονται προφανής και ίσως ευκολονόητες αλλά έχει διαπιστωθεί ότι πολλές επιχειρήσεις διαπιστώνουν τέτοια λάθη ακόμα και σήμερα. Σαν απόρροια όλων αυτών όμως καταλογίζεται η λανθασμένη λειτουργία ενός κοστολογικού συστήματος μειώνοντας έτσι την αποδοτικότητα του και επομένως και την αποδοτικότητα της επιχείρησης, ιδιαίτερα στην εποχή μας, που η τεχνολογία θερίζει και η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των επιχειρήσεων είναι ανεξέλεγκτη, τέτοια λάθη, έστω και τα πιο μικρά μπορεί να κοστίσουν στην επιχείρηση πολύ ακριβά, ακόμα και την θέση της στον χώρο της αγοράς.

#### 1.4 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Είναι σαφές πως υπάρχουν πολλά και διαφορετικά συστήματα κόστους ως συνάρτηση των διαφορών μεταξύ των επιχειρήσεων αλλά και των διαφορετικών κλάδων. Κάθε επιχείρηση λοιπόν προσαρμόζει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες. Αυτό που έχει σημασία όμως είναι πόσο καλά σχεδιασμένο είναι αυτό το σύστημα. Οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους διαθέτουν ένα χρήσιμο αλλά και απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής απόδοσης τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους τους και, τέλος, ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης των προκλήσεων του ανταγωνισμού. Ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στο τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στο τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Για να είναι ένα κοστολογικό σύστημα αποδοτικό πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω:

- 1) Η δομή του κοστολογικού συστήματος, η οποία πρέπει να ταιριάζει με την οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης ή στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες με το πέρασμα του χρόνου, είναι απαραίτητο το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.
- 2) Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια πριν καταρτιστεί το κοστολογικό σύστημα.



3) Είναι απαραίτητη η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίνουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φτάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες. Όμως η σύνταξη αναλύσεων με περιπτές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία και το κόστος της ίσως κάνει το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κόστους πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμόδιων στελεχών της επιχείρησης, τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.

5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλλουν τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά συστήματα πρέπει να δίνονται πάνω σε τυποποιημένα έντυπα και να αναφέρονται σε αυτά όλες οι σχετικές και απαραίτητες οδηγίες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων από τους οποίους προέρχονται.

Όπως προαναφέρθηκε δεν υπάρχει μέθοδος κοστολόγησης καθολικής εφαρμογής, ένας τύπος κοστολόγησης δηλαδή δυνάμενος να υπηρετήσει και να εξυπηρετήσει εξ ίσου αποτελεσματικά όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Ωστόσο για κάθε επιχειρηματική ενέργεια και απόφαση, είναι αναγκαίο και πρέπει να ανιχνεύεται εκείνος ο τύπος κόστους και επομένως η μέθοδος κοστολόγησης που θεωρείται ο καταλληλότερος να τις υπηρετήσει αποτελεσματικά.

Η παραπάνω αρχή βέβαια υπόκειται στην προϋπόθεση της ύπαρξης και της εφαρμογής αρκετών τύπων κόστους βάσει των οποίων μπορούν να ληφθούν οι καθημερινές αποφάσεις που αφορούν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης.

Διευκρινίζεται ότι οι κοστολογικοί τύποι και μέθοδοι τους οποίους θα επιλέξει η διοίκηση, θα χρησιμοποιηθούν πάντα σε συνδυασμό με άλλα οικονομικά μεγέθη τα οποία σχετίζονται με την λειτουργία και την δραστηριότητα της επιχείρησης όπως είναι οι τιμές, η εργασία, ο ανταγωνισμός, οι καινοτομίες της τεχνολογίας, η στενότητα οικονομικών και παραγωγικών πόρων ή μέσων.

Στο επόμενο κεφάλαιο θα αναλυθεί η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης η οποία χαρίζει στην διοίκηση ένα σημαντικό και χρήσιμο όπλο για την άσκηση ευέλικτης και αποτελεσματικής πολιτικής, καθώς και τις αναγκαίες πληροφορίες για την υλοποίηση των επιχειρηματικών αποφάσεων και επομένως των στόχων της επιχειρηματικής μονάδας.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

# Το Άμεσο κόστος , η Άμεση κοστολόγηση και τα συστατικά τους στοιχεία.

---

### 2.1 Το άμεσο κόστος και τα στοιχεία που το σχηματίζουν

Σύμφωνα με τον Κ.Βαρβάκη άμεσο είναι το κόστος το οποίο επιβαρύνει άμεσα και κατά κανόνα εξ ολοκλήρου το τμήμα ή το προϊόν. Το άμεσο κόστος έχει μετρηθεί και συνδέεται φυσικώς με το αντικείμενο του κόστους και δεν χρησιμοποιείται καμία βάση κατανομής για τον προσδιορισμό του. Το άμεσο κόστος σχηματίζεται από στοιχεία που μπορούν να εξακριβωθούν στο προϊόν και είναι εύκολα συγκρίσιμο. Από άποψη συμπεριφοράς του κόστους κατά τους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχόλησης επικρατεί η τάση , ιδιαίτερα στις ΗΠΑ το άμεσο κόστος να ταυτίζεται με το μεταβλητό για λόγους κυρίως πρακτικούς και ελέγχου .Συνεπώς άμεσο κόστος είναι το κόστος που δημιουργείται από την πραγματοποιούμενη παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα και δεν υπάρχει χωρίς αυτήν, είναι επακριβώς μετρήσιμο και αναγνωρίζεται εύκολα από τον σχετικό φορέα .

Το άμεσο κόστος αποτελείται μόνο από τις μεταβλητές δαπάνες, τα στοιχεία από τα οποία σχηματίζεται είναι μεταβλητά στοιχεία του ιστορικού κόστους. Οι δαπάνες κατ' είδος διακρίνονται σε συγκεκριμένες κατηγορίες ανάλογα με τις ακολουθούμενες αρχές και τις υπάρχουσες αντιλήψεις αναφορικά με τις διακρίσεις των κατ' είδος στοιχείων του κόστους .Στην αγγλοσαξονική θεωρία και πράξη οι δαπάνες κατ' είδος διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

- τα άμεσα υλικά
- την άμεση εργασία και
- τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Το άμεσο κόστος σχηματίζεται μόνο από τις δαπάνες που έχουν αυστηρά μεταβλητό χαρακτήρα και συγκεντρώνουν όλα τα γνωρίσματα του άμεσου ή οριακού κόστους. Οπότε είναι πιθανό η ίδια δαπάνη να εντάσσεται μέρος της ή ολόκληρη στα στοιχεία του άμεσου κόστους. π.χ. η αμοιβή εργασίας. Αυτό εξαρτάται όχι από την φύση της δαπάνης αλλά από τις συνθήκες πραγματοποίησής της , από την συμπεριφορά της κατά τις μεταβολές της απασχόλησης ή , αλλιώς , από την ποσοτική διαμόρφωση της εν σχέση προς το ποσοτικό μέγεθος του συγκεκριμένου έργου ή της συγκεκριμένης δραστηριότητας στην οποία αναφέρεται και επιβαρύνει άμεσα.



## 2.2 Η Άμεση κοστολόγηση και οι σκοποί της

Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος ονομάζεται **οριακή ή άμεση κοστολόγηση**. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριακή κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται κόστος περιόδου, δηλαδή κόστος που δεν οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος, άρα που δεν αποθεματοποιείται, αλλά αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου. Η οριακή κοστολόγηση βασίζεται στη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό ( Βενιέρης , 2005).

Όταν ακολουθείται η τεχνική της άμεσης ή οριακής κοστολογήσεως τα καθαρά κέρδη δεν επηρεάζονται από τις μεταβολές της παραγωγής. Με άλλα λόγια, μια μεταβολή στην παραγωγή δεν έχει αντίκτυπο στα κέρδη όταν χρησιμοποιείται η οριακή κοστολόγηση.

Σύμφωνα με τον Κ.Βαρβάκη το βασικό χαρακτηριστικό της συγκεκριμένης μεθόδου είναι η συμβατική παραδοχή ότι το άμεσο κόστος παραγωγής είναι εξ ολοκλήρου μεταβλητό και συνεπώς, το σύνολο των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας μετατρέπεται κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης του εξ ολοκλήρου σε έξοδο. □

Για να υπολογίσουμε το τελικό αποτέλεσμα (θετικό είτε αρνητικό) χρησιμοποιούμε τις έννοιες του **Βιομηχανικού Περιθωρίου Συμβολής ή Συνεισφοράς και του Περιθωρίου Συμβολής ή Συνεισφοράς**.

Το **Βιομηχανικό Περιθώριο Συμβολής** είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των μεταβλητών και σταθερών εξόδων και έπειτα 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 έπειτα την κάλυψη αυτών για τη δημιουργία θετικού αποτελέσματος. Υπολογίζεται αν από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα **μεταβλητά έξοδα** (εκτός από αυτά της παραγωγής όπως για παράδειγμα τα Γενικά έξοδα Διοίκησης και Γενικά έξοδα προώθησης).

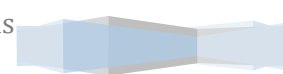
Τέλος αν από το **Περιθώριο Συμβολής** αφαιρέσουμε τα **σταθερά** έξοδα εκμετάλλευσης τότε προκύπτει το **Καθαρό Αποτέλεσμα**.

Η άμεση κοστολόγηση σύμφωνα με τον Κ.Βαρβάκη εξυπηρετεί τους εξής σκοπούς:

- Την εναρμόνιση της μεθόδου αποτίμησης των αποθεματικών που προέκυψαν κατά την απογραφή, προς την αρχή της συντηρητικότητας κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού.
- Την εξουδετέρωση της σύγχυσης που δημιουργείται από τα στοιχεία των συντασσομένων καταστάσεων βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, όταν παρατηρείται σοβαρή διακύμανση της απασχόλησης ή σημαντική διαφορά στα μεγέθη παραγωγής και πωλήσεων



- Την εξασφάλιση απολύτως συγκρίσιμων στοχεύων κόστους διαχρονικά ως και μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου.
- Την άμεση και αρμονική σύνδεση των από τους λογαριασμούς αντλούμενων στοιχείων μετά των υπευθύνων των διαφορών οργανωτικών μονάδων και διευκόλυνση έτσι της λειτουργίας της Λογιστικής της ευθύνης (Responsibility accounting) .
- Την δυνατότητα εύκολου ελέγχου του ελέγξιμου κόστους όχι μόνο μέσω των εξωλογιστικών καταστάσεων αλλά και βάσει των αριθμητικών δεδομένων που εξάγονται από τα λογιστικά βιβλία.
- Τον προσδιορισμό του ποσού και του ποσοστού συμμετοχής κάθε προϊόντος, τμήματος ή κλάδου εκμετάλλευσης στο ολικό περιθωριακό αποτέλεσμα, προσδιοριζόμενο ως διαφορά του πραγματοποιούμενου εσόδου και στο άμεσου κόστους τους.
- Την εξασφάλιση των αριθμητικών δεδομένων και στοιχείων για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων βραχυχρόνιου ή μακροχρόνιου χαρακτήρα



Ακολουθούν δύο εφαρμογές με σκοπό τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος χρησιμοποιώντας την μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης

## A)

Έστω ότι έχουμε τις ακόλουθες πληροφορίες για μία επιχείρηση:

|               |        |
|---------------|--------|
| Άμεσα υλικά   | €1.000 |
| Άμεση εργασία | €2.000 |
| Μεταβλητά ΓΒΕ | €3.000 |
| Σταθερά ΓΒΕ   | €2.000 |

Η παραγωγή και η πώληση ανέρχεται σε 1.000 μονάδες και η τιμή πώλησης του προϊόντος είναι 20ευρώ ανά μονάδα.

Τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας ανέρχονται στις 5.000 ευρώ από τα οποία οι 3.000 ευρώ είναι μεταβλητά και οι υπόλοιπες 2.000 ευρώ είναι σταθερά .

Δεν υπάρχει αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων.

Οπότε:

Το κόστος παραγωγής θα είναι €6.000

Το κόστος πωληθέντων θα είναι €6.000

|   |                     |
|---|---------------------|
| Πωλήσεις                                | <u>20,0000</u>      |
| - <b>Μεταβλητό Κόστος</b>               |                     |
| Έξοδα Παραγωγής<br>(Κόστος πωληθέντων ) | <u>6.000</u>        |
| Έξοδα διοίκησης                         | <u>3.000</u>        |
| <b>= Περιθώριο συνεισφοράς</b>          | <u>11.000</u>       |
| - Σταθερά έξοδα<br>παραγωγής            | <u>2.000</u>        |
| διοίκησης                               | <u>2,000</u>        |
| <b>=Καθαρό αποτέλεσμα</b>               | <u><b>7.000</b></u> |

## B)

Έστω ότι έχουμε τις ακόλουθες πληροφορίες για μία επιχείρηση:

|               |         |
|---------------|---------|
| Άμεσα υλικά   | €10.000 |
| Άμεση εργασία | €5.000  |
| Μεταβλητά ΓΒΕ | €10.000 |
| Σταθερά ΓΒΕ   | €20.000 |

Κατά το έτος 2016 παράχθηκαν 1.000 μονάδες προϊόντος και πουλήθηκαν οι 800 μονάδες προς €100/μονάδα.

Το επόμενο έτος, η επιχείρηση παρήγαγε, επίσης, 1.000 μονάδες με το ίδιο κόστος και πούλησε 1.200 μονάδες (όλο το διαθέσιμο προϊόν) στην ίδια τιμή.

**Οπότε για το έτος 2016 προκύπτει:**

**Το κόστος παραγωγής** θα είναι : €25.000  
(Άμεσα υλικά + Άμεση εργασία+ Μεταβλητά ΓΒΕ)

**Το κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος**  
θα είναι : €25  
(Κόστος παραγωγής / Μονάδες που παράχθηκαν)

**Το κόστος τελικού αποθέματος** θα είναι: €5000  
(Μονάδες που απέμειναν απούλητες)

**Το κόστος πωληθέντων** θα είναι : €20.000  
(Μονάδες που πωλήθηκαν\* κόστος παραγωγής  
ανά μονάδα προϊόντος)

|   |                      |
|---|----------------------|
| Πωλήσεις  | <u>80.0000</u>       |
| - <u>Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής</u><br>(Κόστος πωληθέντων ) | <u>20.000</u>        |
| <b>= Περιθώριο συνεισφοράς</b>                              | <b>60.000</b>        |
| - <u>Σταθερά έξοδα</u><br><u>παραγωγής</u>                  | <u>20.000</u>        |
| <b>=Καθαρό αποτέλεσμα</b>                                   | <b><u>40.000</u></b> |

για το έτος 2017 προκύπτει:

Το **κόστος παραγωγής** θα είναι : €25.000  
(Άμεσα υλικά + Άμεση εργασία + Μεταβλητά ΓΒΕ)

Το **κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος**  
θα είναι : €25  
(Κόστος παραγωγής / Μονάδες που παράχθηκαν)

Το **κόστος τελικού αποθέματος** θα είναι: €0  
(Μονάδες που απέμειναν απούλητες)

Το **κόστος πωληθέντων** θα είναι : €30.000  
(Μονάδες που πωλήθηκαν\* κόστος παραγωγής  
ανά μονάδα προϊόντος)



|   |                 |
|---|-----------------|
| Πωλήσεις  | <u>120.0000</u> |
| - <u>Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής</u><br>(Κόστος πωληθέντων ) | <u>30.000</u>   |
| <br>  |                 |
| = <u>Περιθώριο συνεισφοράς</u>                              | <u>90.000</u>   |
| - Σταθερά έξοδα<br>παραγωγής                                | <u>20.000</u>   |
| <br>  |                 |
| = Καθαρό αποτέλεσμα   | <u>70.000</u>   |



## 2.3 Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης

Τα κοινώς παραδεκτά πλεονεκτήματα της συγκεκριμένης μεθόδου είναι τα εξής:

- Περιορίζει τις διακυμάνσεις των προσδιοριζόμενων αποτελεσμάτων όταν διαφέρουν σημαντικά οι όγκοι των πωλήσεων και της παραγωγής.
- Το προσδιοριζόμενο άμεσο κόστος τείνει να προσεγγίσει το διαφορικό κόστος και το κόστος άμεσης εκταμίευσης.
- Εξαφανίζει ή περιορίζει στο ελάχιστο τους μερισμούς του κόστους.
- Συνδέει άμεσα τα αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών με τις απαιτήσεις της διοίκησης για τα πληροφοριακά στοιχεία και λήψη των αποφάσεων.
- Διευκολύνει και καθιστά αποτελεσματικότερο τον έλεγχο επί των σταθερών δαπανών
- Επιτρέπει ταχύτατο προσδιορισμό του νεκρού σημείου και του περιθωρίου κέρδους κατά προϊόν ή οργανωτική μονάδα.
- Εξασφαλίζει ακρίβεια κόστους και περαιτέρω ακριβή προσδιορισμό του περιθωριακού αποτελέσματος, στοιχεία στα οποία μπορεί να στηριχθεί η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής.

Σε περιόδους που εμφανίζεται στενούς οικονομικών πόρων ή μέσων, διευκολύνεται η γρήγορη λήψη αποφάσεων, η ορθή επιλογή της πιο κερδοφόρου δραστηριότητας με την σύγκριση του επιτυγχανομένου περιθωριακού αποτελέσματος από κάθε δραστηριότητα.

Οι ελλείψεις ή μειονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης που έχουν διαπιστωθεί είναι οι εξής:

- Η δυσκολία κατάταξης ορισμένων δαπανών , στις άμεσου ή περιοδικού χαρακτήρα , μειώνει την αποτελεσματικότητα του συστήματος.
- Κάθε φορά που η άμεση κοστολόγηση δεν γίνεται αποδεκτή από την Φορολογική Νομοθεσία αναγκαστικά λειτούργει εξωλογιστικά ή απαιτεί εκτεταμένες εγγραφές προσαρμογής τόσο της αξίας των εξ απογραφής αποθεμάτων , όσο και των λογαριασμών αποτελεσμάτων.
- Είναι πιθανό να διαπιστωθεί σοβά διακύμανση των μηνιαίων αποτελεσμάτων όταν υπάρχει έντονη εποχιακή ζήτηση και . ως εκ τούτου . μεταβολές του όγκου πώλησης σε διαφορετικούς μήνες του έτους.
- Η εφαρμογή της άμεσης κοστολόγησης οδηγεί αναπότρεπτα στην μεταβολή ολόκληρου του λογιστικού συστήματος της επιχείρησης. Η μεταβολή αυτή, για να αποδώσει , πρέπει προηγούμενα να μελετηθεί σοβαρά, κύρια από πλευράς Διοίκησης η οποία και πρόκειται να χρησιμοποιήσει το νέο σύστημα για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των αποφάσεων που λαμβάνει.
- Η αποτίμηση της απογραφής σε τιμές του άμεσου κόστους παραγωγής . ενώ εναρμονίζεται με την αρχή της συντηρητικότητας που διέπει την κατάρτιση του Ισολογισμού , μάχεται την άλλη θεμελιώδη επίσης αρχή . αυτή της ορθής απεικόνισης της περιουσιακής κατάστασης





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

### Το Άμεσο κόστος και η λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

---

#### 3.1 Οι επιχειρηματικές αποφάσεις και οι συνθήκες λήψης τους

Η λειτουργία των οικονομικών μονάδων στηρίζεται σε καθημερινά λαμβανόμενες αποφάσεις από πρόσωπα τα οποία έχουν ανάλογη αρμοδιότητα, εξουσία, ικανότητα και ευθύνη. Οι αποφάσεις αυτές έχουν άμεσες ή έμμεσες οικονομικές επιπτώσεις στην οικονομική μονάδα και για την λήψη τους απαιτείται το κόστος ως βασική η δευτερεύουσα μεταβλητή. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται επηρεάζουν βαθύτατα τα αποτελέσματα και την δραστηριότητα του επιχειρηματικού οργανισμού. Ο βαθμός αυτής της επιρροής εξαρτάται από:

(α) την ορθότητα των λαμβανόμενων αποφάσεων

(β) το επίπεδο στο οποίο βρίσκονται οι φορείς αυτών, και

(γ) την έκταση των οικονομικών πόρων που κινητοποιούνται για την πραγμάτευση των στόχων που θετή η απόφαση.

Το φαινόμενο <<λήψη αποφάσεων >> έχει απασχολήσει από αρχαιοτάτων χρόνων φιλόσοφους και ιστορικούς, κατά δε την νεωτέρα περίοδο έγινε αντικείμενο διερευνητικής μελέτης επιστημόνων τελείως διαφορετικών κλάδων και ειδικοτήτων: Οικονομολόγων, Μαθηματικών, Ψυχολόγων, Λογιστών, Στατιστικολόγων, επιχειρησιακών ερευνητών κ.λπ. (Βαρβάκης, 1993).

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις λαμβάνονται είτε κάτω από συνθήκες βεβαιότητας είτε, κατά κανόνα κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας. Πρακτικά οι αποφάσεις της διοίκησης για την λύση των προβλημάτων που αντιμετωπίζει, λαμβάνονται σχεδόν πάντα κάτω από συνθήκες περιορισμένης αβεβαιότητας. Η διοίκηση χρησιμοποιεί διάφορες μεθόδους και μαθηματικά πρότυπα για την όσο το δυνατό επακριβέστερα αντιμετώπιση των συνθηκών αβεβαιότητας κατά την λήψη των αποφάσεων της. Σε τέτοιες περιπτώσεις η διοίκηση λαμβάνει υπ' όψιν τα πορίσματα των προτύπων κατά κανόνα όταν αυτά έρχονται σε συμφωνία με την δική της διαίσθηση και τις εμπειρικές παρατηρήσεις της.



### 3.2 Οι πληροφορίες για την λήψη αποφάσεων

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις οι αποφάσεις που λαμβάνονται εξαρτώνται άμεσα με τις πληροφορίες που συλλέγονται και αξιοποιούνται από τα υπεύθυνα στελέχη της οργανωτικής πυραμίδας. Οι πληροφορίες αυτές πηγάζουν από δύο παράγοντες: το εσωτερικό της μονάδας, και το περιβάλλον της. Οι πληροφορίες που προέρχονται από το εσωτερικό της επιχείρησης κατατάσσονται σε δύο ομάδες:

**(α)** Αυτές που στηρίζονται σε συγκεκριμένα αριθμικά δεδομένα ή εκθέσεις σημαντικών παρατηρήσεων στην τεχνική και οικονομική λειτουργία π.χ. κόστος , αποδόσεις υλικών, βαθμός απασχόλησης , αποκλίσεις κόστους-εσόδων , πορεία πωλήσεων κ.λ.π.

**(β)** Αυτές που πηγάζουν απλο την συσσωρευμένη εμπειρία , τις ειδικές γνώσεις και το ταλέντο των προσώπων της διευθυντικής ομάδας και των εξειδικευμένων στελεχών της επιχείρησης. Οι πληροφορίες και τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την λήψη αποφάσεων από την διοίκηση και τα εξουσιοδοτημένα στελέχη της , αποτελούν το λειτουργικό σύστημα πληροφόρησης της επιχείρησης , ανεξάρτητα από την φύση, την μορφή και την προέλευση τους.

Το σύστημα αυτό αποβλέπει στο να εφοδιάζει κάθε φορά την διοίκηση και γενικά τος αποφασίζοντες, με τα αναγκαία στοιχεία ώστε να λαμβάνονται οι επιχειρηματικές αποφάσεις γρήγορα και με επιτυχία. Η αποτελεσματικότητα του συστήματος εξαρτάται απο :

**(1)** την πληρότητα και ταχύτητα εντοπισμού και αξιοπιστίας των στελεγχών του

**(2)** την ικανότητα των αποφασιζόντων να χρησιμοποιήσουν αυτές τις πληροφορίες επωφελώς και

**(3)** από το κόστος λειτουργίας και συνεχούς εκσυγχρονισμού του.

Ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα πληροφόρηση μπορεί να εξασφαλίσει στην διοίκηση πλήρη επάρκεια στοιχείων για την λήψη ορθών αποφάσεων. Όμως δεν μπορεί να διασφαλίσει την αποτελεσματική χρήση απο πλευράς διοίκησης των πληροφοριακών στοιχείων που παρέχει.



### 3.3 Ο ρόλος του άμεσου κόστους κατά την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων

Το κόστος είναι ένα από τα βασικότερα αριθμητικά μεγέθη στο οποίο στηρίζονται οι επιχειρήσεις ώστε να λάβουν τις σωστές αποφάσεις για να πραγματοποιήσουν τους στόχους τους όσο το δυνατό σε μεγαλύτερο βαθμό. Το κόστος εμφανίζει σημαντικές διακυμάνσεις οι οποίες προκύπτουν από εξωγενείς παράγοντες ή από την μέθοδο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του, ή εξ αιτίας ενδογενών τεχνολογικών και οργανωτικών διαρθρώσεων της επιχείρησης. Οι εξωτερικοί παράγοντες που επηρεάζουν την διαμόρφωση του κόστους π.χ. οι μεταβολές στις τιμές των πρώτων υλών υπάρχουν και ενεργούν ομοιόμορφα για όλες τις επιχειρήσεις. Οι εσωτερικές όμως συνθήκες ή το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση, ενδεχομένως είναι δυνατόν να διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό μεταξύ τους και επομένως να υπάρχει φαινομενικά μεγάλη διακύμανση του κόστους.

Το Άμεσο κόστος λοιπόν αποτελεί την λύση του παραπάνω προβλήματος αφού διαμορφώνεται ομοιόμορφα, απαλλαγμένο από κάθε έμμεση επιβάρυνση. Το άμεσο κόστος αντιστοιχεί κατά κανόνα στο προκαλούμενο από τις επιχειρηματικές αποφάσεις και προυπολογίζεται ως μοναδιαίο μέγεθος διευκολύνοντας τα διεθυντικά στελέχη στο έργο τους και ειδικά όταν επιβάλλεται άμεση απάντηση και δράση εκ μέρους τους. (Βαρβάκης, 1993).

Η άμεση κοστολόγηση αποτελεί μια αποτελεσματική μέθοδο κοστολόγησης μέσω της οποίας εξυπηρετούνται τόσο οι βραχυπρόθεσμοι, όσο και οι μακροπρόθεσμοι σκοποί της επιχείρησης.

#### 3.3.1 Το άμεσο κόστος και ο βραχυπρόθεσμος σχεδιασμός

Ο προσδιορισμός του άμεσου κόστους και μάλιστα σε βαθμό που είναι ακριβής και ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα χαρίζει στην διοίκηση ένα σημαντικό και χρήσιμο όπλο για την άσκηση ευέλικτης και αποτελεσματικής πολιτικής, καθώς και τις αναγκαίες πληροφορίες για την υλοποίηση των επιχειρηματικών αποφάσεων. Συγκεκριμένα με την μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης καλύπτονται οι εξής ανάγκες βραχυχρόνιου επιπέδου:

**A) Ταχύτατος προσδιορισμός του κόστους :** Προσδιορίζεται εύκολα το ολικό και το κατά μονάδα προϊόντος κόστος σε όλα τα επίπεδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Αυτό επιτυγχάνεται με την πρόσθεση στο κατά μονάδα μεταβλητό κόστος, του πηλίκου της διαίρεσης όλων των σταθερών δαπανών δια του ολικού ποσού των μονάδων που

παρήχθησαν ή πωλήθηκαν επί το κατά μονάδα μεταβλητό κόστος.

Με τον τρόπο αυτό και την προϋπόθεση το αποτέλεσμα να είναι ακριβές και στην διάθεση των στελεγχών που λαμβάνουν τις αποφάσεις βοηθά σημαντικά στην λήψη των αποφάσεων που χρειάζονται για καθημερινά θέματα που αντιμετωπίζει η επιχείρηση.

Ενδεικτικά βοηθά :

- Στον καθορισμό της τιμής πώλησης ενός νεοπαράγωμου είδους
- Στην αποδοχή ή την απόρριψη παραγγελίας πώλησης όταν η τιμή που ζητείται είναι ίση ή μικρότερη του πλήρους κόστους
- Στον προσδιορισμό της κατώτατης τιμής πώλησης σε επίπεδο μεταβλητού κόστους , όπου με μικρότερη τιμή πώλησης εν συνεχεία οδηγεί σε αύξηση της ζημίας
- Στην αντιμετώπιση του ανταγωνισμού με την σταδιακή κάμψη των τιμών έως το κατώτατο όριο
- Στην αύξηση ή μείωση της απασχόλησης ανάλογα με την οικονομική συγκυρία που διαμορφώνεται , με την παρεχόμενη δυνατότητα ακριβούς προσδιορισμού της μεταβολής του ολικού κατά μονάδα προϊόντος ολικού κόστους
- Στην υιοθέτηση συστήματος κινήτρων βελτίωσης της παραγωγικότητας και γενικά της απόδοσης (σχέση κόστους – ωφέλειας ) .
- Στην απασχόληση του συνόλου των εγκαταστάσεων ή μέρους αυτών με υπερωριακή εργασία
- Στην εκτίμηση της τιμολογιακής πολιτικής που ακολουθείται από τον ανταγωνισμό και εξακρίβωση των πραγματικών προθέσεων και στόχων του και
- Στην ρεαλιστική προσέγγιση του αναμενόμενου κατώτατου ορίου ανταγωνιστικής τιμής κατά την διεξαγωγή διαγωνισμών.
- 

**B) Ταχύτατος προσδιορισμός αποτελεσμάτων :** Δίνει στη διοίκηση την χρήσιμη πληροφορία του υψους του αποτελέσματος που δημιουργείται στα διάφορα επίπεδα απασχόλησης,όπου συγκεκριμένα :

α) τα συνολικά έσοδα είναι μικρότερα από το αντίστοιχο κόστος τους ή

β) επιτυγχάνεται ολική εξισορρόπηση εσόδων-δαπανών ή

γ) πραγματοποιείται θετική διαφορά εσόδων-εξόδων. Ο προσδιορισμός των



αποτελεσμάτων επιτυγχάνεται με το διάγραμμα του **νεκρού σημείου (breakeven point)**.

Έτσι έχουμε ένα σαφή προσανατολισμό της διοίκησης κατά την διεξαγωγή της καθημερινής δραστηριότητας ικανό να απαντήσει στα ερωτήματα τύπου σε ποια κατάσταση βρισκόμαστε και πού πάμε ακριβώς. Η συγκεκριμένη πληροφορία γίνεται πιο αποτελεσματική γιατί δεν περιορίζεται μόνο στο σύνολο της επιχείρησης αλλά καλύπτει όλο το πλέγμα της λειτουργικής της διάθεσης. Αυτό γίνεται γιατί τα διάφορα

τμήματα και οι υπηρεσίες παρουσιάζουν διαφορετική δομή κόστους και εσόδων , άρα διαφορετικό νεκρό σημείο και διαφορετικό συντελεστή κέρδους σε ορισμένο επίπεδο απασχόλησης

Με την άμεση κοστολόγηση υπάρχει μια σαφής εικόνα της πορείας των εργασιών σχετικά με τους προγραμματιζόμενους στόχους. Συνεπώς η εξασφάλιση δυνατότητας εύκολου υπολογισμού των πραγματοποιούμενων βραχυχρόνια αποτελεσμάτων με την χρησιμοποίηση του άμεσου κόστους επιτρέπει την σωστή λειτουργία του προϋπολογιστικού ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο επιτρέπεται στους αποφασίζοντες να διευρύνουν τις συνθήκες αγοράς όταν διαπιστώνουν καθυστέρηση του καθούμενου στόχου. Η διοίκηση συγκεντρώνει την προσοχή της στα σημεία δραστηριότητας τα οποία νοσούν ή έχουν αρνητικές αποκλίσεις. Λαμβάνει μέτρα για την αντιμετώπιση της νέας κατάστασης ρευστότητας ανάλογα με την πορεία των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων. Αντιμετωπίζει προβλήματα που συνδέονται με τον προγραμματισμό των επενδύσεων οπότε ανάλογα να προβλέψει την επέκταση του ύψους της οικείας δαπάνης ανάλογα με την εικόνα των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων.

**Γ) Προσδιορισμός περιθωρίου κέρδους :** Ο προσδιορισμός και η σύνθεση του άμεσου κόστους συντελεί στην μέτρηση αποδοτικότητας των λειτουργικών και γενικών των οργανωτικών υποδιαίρεσεων της επιχείρησης , όταν το περιθώριο κέρδους λειτουργεί σαν κριτήριο της παραπάνω αξιολόγησης.

### 3.3.2 Το άμεσο κόστος και ο μακροπρόθεσμος σχεδιασμός

Ο προγραμματισμός και η μακροπρόθεσμη επιχειρηματική δραστηριότητα αναπτύσσονται με τις κατά καιρούς αποφάσεις οι οποίες συνδέονται με το άμεσο κόστος.

Η δραστηριότητα των επιχειρήσεων αναπτύσσεται βάση σχεδίου έτσι ώστε να καθορίζονται οι στόχοι, να προγραμματίζονται τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν και να προϋπολογίζονται τα βασικά μεγέθη έτσι ώστε να φανεί το αναμενόμενο καθαρό



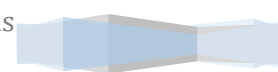
αποτέλεσμα. Κάθε σύγχρονη επιχείρηση στηρίζει την δραστηριότητα της στα παραπάνω για να ελέγχεται η αποτελεσματικότητά της.

Οι επιχειρήσεις που κάλυπταν αρχικά μικρά χρονικά διαστήματα ( μήνας τρίμηνο έτος) στο πλαίσιο του σχεδιασμού επεκτείνουν σε πιο μεγάλα χρονικά διαστήματα που μπορεί να φτάσουν τα δέκα ή και δεκαπέντε χρόνια. Αυτός λοιπόν ο μακροχρόνιος επιχειρηματικός σχεδιασμός είναι προϊόν της σύγχρονης τεχνολογικής και βιομηχανικής ανάπτυξης. Απαιτείται μακροχρόνια προετοιμασία για αποφάσεις που λαμβάνονται προκειμένου να πραγματοποιηθούν επενδύσεις για την παραγωγή νέων προϊόντων για την ανανέωση του εξοπλισμού ή για την επέκταση του δυναμικού παραγωγής. Το σταθερό κόστος προέρχεται από τις αρχικές δαπάνες επένδυσης. Στην διαμόρφωσή του συμμετέχουν οι αποσβέσεις των ακινητοποιήσεων, οι τόκοι των μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων και οι υπόλοιπες δαπάνες ετοιμότητας προς λειτουργία ακριβής κατάρτιση του προϋπολογισμού αυτών των δαπανών πραγματοποιείται σε πολύ ικανοποιητικό επίπεδο. Ο βασικός στόχος της εκτίμησης είναι να προσδιορισθεί το βέβαιο κόστος που θα πραγματοποιηθεί και ο χρόνος που χρειάζεται για να καλυφθεί αυτό από το πραγματοποιούμενο περιθώριο κέρδους (Βαρβάκης, 1993).

Το άμεσο μεταβλητό κόστος πρέπει να προκαθοριστεί με την μεγαλύτερη επιμέλεια και ακρίβεια. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται και η βιωσιμότητα της επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και τα στάδια από τα οποία θα περάσει η συγκεκριμένη δραστηριότητα μέχρι που τα συνολικά έσοδά της αρχίζουν να υπερκαλύπτουν το αντίστοιχο κόστος της. Ο προκαθορισμός του άμεσου μεταβλητού κόστους είναι επίσης εφικτός αφού και οι ποσοτικές αναλώσεις των άμεσων υλικών κατά μονάδα προϊόντος γίνεται να προσδιοριστούν επακριβώς όπως επίσης και οι αποδόσεις της άμεσης εργασίας και τα ποσοτικά στοιχεία του άμεσου κόστους. Τα παραπάνω εξασφαλίζουν στους αποφασίζοντες σημαντικές πληροφορίες όσον αφορά το ανταγωνιστικό περιβάλλον. Το ποσοτικό άμεσο κόστος δεν διαφέρει σημαντικά από επιχείρηση σε επιχείρηση και αν διαφέρουν αυτό θα οφείλεται στο επίπεδο εξειδίκευσης του προσωπικού και στο βαθμό εσωτερικής οργάνωσης της μονάδας. Αυτοί λοιπόν οι δυο παράγοντες που είναι ελεγχόμενοι και συνδέονται με τις τιμές των στοιχείων του άμεσου κόστους.

Έχουμε λοιπόν δραστηριότητες και αποφάσεις που εντάσσονται σε μακράς χρονικής περιόδου σχέδια, προγράμματα και υπολογισμούς, όπου η εκπόνηση αυτών αποτελεί την αρχή της πραγματοποίησης αποφάσεων μακροχρόνιου χαρακτήρα. (Βαρβάκης, 1993). Το άμεσο κόστος χρησιμοποιείται με επιτυχία για αποφάσεις μακροχρόνιου φάσματος προγραμματισμού της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με τον Βαρβάκη Κ. το μέγεθος της επιχειρηματικής δραστηριότητας επηρεάζει το μέγεθος του άμεσου κόστους. Συγκεκριμένα η υψηλότερη επιχειρηματική δραστηριότητα προκαλεί μείωση του άμεσου κόστους. Επομένως οι μεγάλες επιχειρηματικές μονάδες σε αντίθεση με τις μικρές πετυχαίνουν ευνοϊκότερη διαμόρφωση του άμεσου μεταβλητού κόστους για τους εξής λόγους :

- Μειωμένο κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών, λόγω καλύτερων τιμών αγοράς και μικρότερο κόστος πραγματοποίησης εσωτερικών διακινήσεων.



- Αυξημένη απόδοση και αποτελεσματικότητας της άμεσης εργασίας λόγω υψηλότερου επιπέδου ειδίκευσης και μεγαλύτερης εμπειρίας του εργατικού δυναμικού από την μακροχρόνια παραμονή του στην μεγάλη μονάδα.
- Υψηλότερη απόδοση του εξοπλισμού λόγω καλύτερης συντήρησης και διαχείρισης του χώρου .
- Αύξηση του συντελεστή ωφέλιμου χρόνου λειτουργίας του εξοπλισμού λόγω καλύτερης οργάνωσης και αποθέματος της ροής των υλικών

Η μεγαλύτερη επιχειρηματική μονάδα πραγματοποιεί πάντα ευνοϊκότερο περιθώριο κέρδους ,αφού επιτυγχάνει μικρότερο άμεσο μεταβλητό κόστος και καταφέρνει να πουλήσει τα προϊόντα της σε υψηλότερες τιμές.

### 3.3.3 Τα έσοδα και το κόστος τους

Ο προϋπολογισμός των εσόδων θα στηριχτεί κατ' ανάγκη στα δεδομένα της αγοράς όπως στον ανταγωνισμό, στις τιμές την ποιότητα και την επάρκεια εξυπηρέτησης της ζήτησης. Αν λοιπόν επιτευχθεί η ίδια ποιότητα του παραγόμενου προϊόντος τότε αυτό επιτρέπει μια ασφαλή πρόβλεψη όσον αφορά το ύψος των εσόδων που θα πραγματοποιηθούν κατά την διάρκεια της πενταετίας. Το κόστος του εσόδου είναι ένας άλλος παράγοντας που επηρεάζεται από την απόφαση. Στην ανταγωνιστική αγορά οι τιμές που διαμορφώνουν τα έσοδα επηρεάζονται από παράγοντες που βρίσκονται έξω από τα πλαίσια ελέγχου της επιχείρησης. Γι' αυτό λοιπόν η διοίκηση της επιχείρησης μόνο στο κόστος μπορεί να στηριχθεί για να εκτιμήσει τα αποτελέσματα.

Ο προϋπολογισμός του άμεσου κόστους ολοκληρώνεται με την αποτίμηση των ποσοτικών του στοιχείων. Οι τιμές των συντελεστών του άμεσου κόστους επηρεάζονται από το μέγεθος της επιχείρησης. Δηλαδή διαφέρουν οι τιμές των άμεσων υλικών , οι τιμές της άμεσης εργασίας, το επίπεδο εξειδίκευσης των εργαζομένων που θα επηρεάσουν το ύψος των μισθών και των ημερομισθίων. Φυσικά δεν πρέπει να ξεχνάμε τις τιμές των στοιχείων όπως ηλεκτρικό ρεύμα , νερό , καύσιμα , μεταφορικά που επηρεάζουν το άμεσο κόστος ανάλογα με την ποσοστιαία συμμετοχή τους στο σχηματισμό του. Η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί, στηριζόμενη στους συγκεκριμένους παράγοντες να προσδιορίσει το άμεσο κόστος, και να το συγκρίνει με τις ισχύουσες τιμές πώλησης της αγοράς έτσι ώστε να πληροφορηθεί το περιθώριο κέρδους της. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι το συγκεκριμένο κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε μακροχρόνιους προγραμματισμούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Το ποσοτικό άμεσο κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για μακρά χρονική περίοδο εφόσον η τεχνολογία που χρησιμοποιείται παραμένει μακροχρόνια η ίδια. Όταν τώρα η τεχνολογία μεταβληθεί οφείλει και μπορεί να την χρησιμοποιήσει αφού πρώτα προσαρμόσει τα ποσοτικά κοστολογικά μεγέθη στις νέες τεχνολογικές συνθήκες.



## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>

# Οι δυσχέρειες προσδιορισμού του άμεσου κόστους και η επίδραση τους κατά την λήψη αποφάσεων

---

Το άμεσο κόστος συνδέεται με δυο βασικά χαρακτηριστικά της επιχειρηματικής ζωής:

- 1) το περιθώριο κέρδους και
- 2) την κοστολογική ευθύνη των διευθυντών οργανωτικών μονάδων της επιχείρησης.

Το άμεσο κόστος είναι η αιτία και η βάση στην οποία στηρίζονται πολλές σημαντικές αποφάσεις για την λειτουργία μιας οργανωτικής μονάδας. Ο καθορισμός της τιμής πώλησης, η αποδοχή ή η απόρριψη παραγγελίας, η παραγωγή ή η αγορά του προϊόντος είναι πολλές από τις αποφάσεις αυτές.

Σε αυτό το σημείο προκύπτει το πρόβλημα του ακριβή προσδιορισμού του άμεσου κόστους. Αυτό συμβαίνει επειδή η διαδικασία του κοστολογικού ελέγχου και η αποτελεσματικότητα ορισμένων αποφάσεων που πρέπει να παρθούν στηρίζονται στο κατά πόσο ο βαθμός αξιοπιστίας του μεγέθους του άμεσου κόστους που προσδιορίζεται, είναι ακριβής. Ο βαθμός δυσχέρειας εξακρίβωσης των μεγεθών του άμεσου κόστους σε συνδυασμό με την εργασία που καταβάλλεται επηρεάζει την αποτελεσματικότητα και την ακρίβεια της πληροφορίας του ύψους του άμεσου κόστους, ιδιαίτερα όταν η συγκεκριμένη πληροφορία λόγω των καταστάσεων χρειάζεται να δοθεί πολλές φορές αμέσως μόλις ζητηθεί από τα αρμόδια όργανα της διοίκησης. Το άμεσο κόστος είναι ελέγξιμο και ταυτίζεται με το μεταβλητό. Παρόλα αυτά παρουσιάζονται στην πορεία πολλές δυσχέρειες για τον ακριβή και γρήγορο υπολογισμό του ύψους του. Εάν εξαιρέσουμε τα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, το υπόλοιπο κόστος λειτουργεί ή ως σταθερό ή ως μεταβλητό μέγεθος όσον αφορά την απασχόληση. Αν λοιπόν καταφέρουμε και προσδιορίσουμε το άμεσο μεταβλητό κόστος επιλύουμε πολλά προβλήματα.

Συγκεκριμένα:

- Τον ποσοτικό έλεγχο όλων των υλικών που χρησιμοποιούνται για το παραγόμενο προϊόν, των ετοιμών ή ημιτελών προϊόντων των υποπροϊόντων των κακότεχνων η των ελαττωματικών. Σκοπός του ποσοτικού ελέγχου είναι ο προσδιορισμός των ποσοτικών μεγεθών αναλώσεων παραγωγής που χωρίς αυτόν το κόστος ως μέγεθος χάνει σε αξιοπιστία και αυτό μπορεί να καταστεί επικίνδυνο. Στο σύστημα ποσοτικού ελέγχου δεν πρέπει να ξεχάσουμε να συμπεριλάβουμε και την ποσότητα των παραγομένων υπολειμμάτων, των λεγόμενων κοινώς ( scraps ) στην αρχή και στο τέλος της παραγωγικής διαδικασίας.





- Την λεπτομερή διερεύνηση των συνθηκών αγοράς για να εξακριβωθούν οι δυνατότητες μείωσης των τιμών, όταν αυξάνονται τα ποσοτικά μεγέθη αγοράς.
- Πρέπει να επισημανθούν οι δαπάνες εκείνες που δεν επηρεάζονται από την απασχόληση και το διαχωρισμό τους από το υπόλοιπο κόστος που αντιστοιχεί στο μεταβλητό και ημιμεταβλητό τμήμα του. Τα στοιχεία του κόστους πρέπει να διαχωρίσουν σε άμεσα υλικά σε σταθερές μεταβλητές και μεταβλητές δαπάνες.
- Επιλέγουμε την κατάλληλη τεχνική διάσπασης του μεταβλητού κόστους σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Αυτός ο διαχωρισμός για να έχει αποτέλεσμα πρέπει να γίνει για κάθε είδους δαπάνη ξεχωριστά από το επίπεδο του αρχικού έως του τελικού κόστους διάθεσης.
- Να δημιουργηθεί ο σωστός μηχανισμός συγκέντρωσης και επεξεργασίας όλων των πληροφοριών σχετικά με μεταβολές στις τιμές και γενικά το κατά μονάδα έργου άμεσο λειτουργικό κόστος. Με αυτές τις πληροφορίες επιτυγχάνουμε την γρήγορη και συνεχή ενημέρωση της διοίκησης και των στελεχών της με αποτέλεσμα να λαμβάνουν βάση αυτών των δεδομένων, αποφάσεις.
- Έτσι λοιπόν επιτυγχάνουμε από την μια μεριά την εξασφάλιση αξιόπιστων κοστολογικών πληροφοριών και από την άλλη την ταχύτατη αναθεώρηση του άμεσου κόστους εφόσον μεταβάλλονται τα συστατικά του στοιχεία.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> Συμπεράσματα που προέκυψαν με την ολοκλήρωση της εργασίας.

---

Στο σύγχρονο περιβάλλον οι επιχειρήσεις απαιτείται να βασίζονται τις δραστηριότητες και τις αποφάσεις τους σε αποτελεσματικές και αποδοτικές μεθόδους κοστολόγησης. Για κάθε επιχειρηματική απόφαση λοιπόν η επιχείρηση καλείται να προσδιορίσει το καταλληλότερο τύπο κόστους ο οποίος θα είναι ο αποτελεσματικότερος να την υπηρετήσει, επιλέγοντας μέσα από ένα ευρύ φάσμα τύπων κόστους.

Οι εξωτερικοί παράγοντες που επηρεάζουν την διαμόρφωση του κόστους π.χ. οι μεταβολές στις τιμές των πρώτων υλών υπάρχουν και ενεργούν ομοιόμορφα για όλες τις επιχειρήσεις. Οι εσωτερικές όμως συνθήκες ή το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση, ενδεχομένως είναι δυνατόν να διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό μεταξύ τους και επομένως να υπάρχει φαινομενικά μεγάλη διακύμανση του κόστους.

Το Άμεσο κόστος λοιπόν αποτελεί την λύση του παραπάνω προβλήματος αφού διαμορφώνεται ομοιόμορφα, απαλλαγμένο από κάθε έμμεση επιβάρυνση. Το άμεσο κόστος αντιστοιχεί κατά κανόνα στο προκαλούμενο από τις επιχειρηματικές αποφάσεις και προυπολογίζεται ως μοναδιαίο μέγεθος διευκολύνοντας τα διεθυντικά στελέχη στο έργο τους και ειδικά όταν επιβάλλεται άμεση απάντηση και δράση εκ μέρους τους.

Επομένως η άμεση κοστολόγηση όπου αποτελεί και το αντικείμενο ανάλυσης της παρούσας διπλωματικής είναι η αιτία και η βάση στην οποία στηρίζονται πολλές σημαντικές αποφάσεις για την λειτουργία μιας οργανωτικής μονάδας. Ο καθορισμός της τιμής πώλησης η αποδοχή ή η απόρριψη παραγγελίας η παραγωγή ή η αγορά του προϊόντος είναι πολλές από τις αποφάσεις αυτές. Έπειτα προσδίδει στην επιχείρηση την δυνατότητα άσκησης ευέλικτης και αποτελεσματικής πολιτικής, καθώς και τις αναγκαίες πληροφορίες για την υλοποίηση των επιχειρηματικών αποφάσεων και επομένως των στόχων της επιχειρηματικής μονάδας. Με την μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης καλύπτονται οι ανάγκες όσο βραχυχρόνιου τόσο και μακροχρόνιου επιπέδου, όπως ο ταχύτερος προσδιορισμός του κόστους, ο ταχύτερος προσδιορισμός αποτελεσμάτων και ο προσδιορισμός περιθωρίου κέρδους. Το μέγεθος της επιχειρηματικής δραστηριότητας επηρεάζει το μέγεθος του άμεσου κόστους. Συγκεκριμένα η υψηλότερη επιχειρηματική δραστηριότητα προκαλεί μείωση του άμεσου κόστους. Επομένως μια μεγάλη επιχειρηματική μονάδα πραγματοποιεί πάντα ευνοϊκότερο περιθώριο κέρδους, αφού επιτυγχάνει μικρότερο άμεσο μεταβλητό κόστος και καταφέρνει να πουλήσει τα προϊόντα της σε υψηλότερες τιμές



## Βιβλιογραφία

---

### Συγγράμματα

- ✚ Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, 1986
- ✚ Κωνσταντίνος Α. Βαρβάκης. Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις (Direct Cost and Business Decisions) Δεύτερη έκδοση, Αθήνα 1993.
- ✚ Τσακλάγκανος Άγγελος, Θεωρία και Λογιστική Κόστους ,Θεωρία για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, Αθήνα 1998.
- ✚ Κωνσταντίνος Α. Βαρβάκης. Θεωρία του κόστους, Το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις Πρώτη έκδοση, Αθήνα 2001.
- ✚ Λογιστική Κόστους Βενιέρης Γ. , Δεύτερη έκδοση Αθήνα 2005
- ✚ Λογιστική Κόστους Γεώργιος Ι.Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση Αθήνα 2005
- ✚ Νικόλαος Σ. Πομόνης . Κοστολόγηση Θεωρία και Πρακτική Έκτη έκδοση Αθήνα 10/2009
- ✚ Διοικητική Λογιστική Για προγραμματισμό και έλεγχο , Δημητράς Αυγουστίνος Ι., Μπάλλας Απόστολος Α.
- ✚ Ιωάννης Δ. Κεχράς Κοστολόγηση , Η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού κόστους , Αθήνα 2011

### Διπλωματικές Εργασίες και Έρευνες

- ✚ Νικόλαος Α. Παναγιώτου ,Οργάνωση Παραγωγής & Διοίκηση Επιχειρήσεων ΙΙ Κοστολόγηση Επιχειρήσεων & Λήψη Αποφάσεων Αθήνα 2004 ΕΜΠ Τομέας Βιομηχανικής Διοίκησης & Επιχειρησιακής Έρευνας
- ✚ Ευθυμία Παπαδοπούλου ,Ανάλυση μεθόδων κοστολόγησης .Πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών στην εφαρμοσμένη λογιστική και ελεγκτική, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας , Αυγουστος 2011



- ✚ Μιλτιάδης Γκουζούρης, BSc-MBA, Cost Engineer cost wise Κόστος προϊόντων και υπηρεσιών: μια εμπειρική προσέγγιση για τον νέο επιχειρηματία , Αθήνα 2012
- ✚ Τσιπουρίδου Μαρία Μέθοδος άμεσης ή οριακής κοστολόγησης, πλεονεκτήματα-μειονεκτήματα , Αθήνα Νοέμβριος 2014.

### Ιστοσελίδες

- ✚ <http://www.accountingtools.com/direct-costing>
- ✚ <http://www.accountingformanagement.org/variable-vs-absorption-costing/>

