

Κοστολόγηση

Σκοπός

Ύστερα από τη μελέτη αυτού του κεφαλαίου θα μπορείτε:

- Να δώσετε τον ορισμό της Λογιστικής Κόστους.
- Να κατατάσετε τις πληροφορίες που προκύπτουν από ένα σύστημα κοστολόγησης.
- Να γνωρίζετε τις σχέσεις της Λογιστικής Κόστους της Διοικητικής Λογιστικής και της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.
- Να καταλάβετε πώς τα πρωτογενή στοιχεία μετατρέπονται σε πληροφορίες.

1.1. Λογιστική κόστους – Ορισμός

Λογιστική Κόστους ή Κοστολόγηση είναι ο μηχανισμός προσδιορισμού του κόστους. Είναι δηλαδή, το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση). Πιο συγκεκριμένα μας ενδιαφέρει να είμαστε σε θέση να προσδιορίσουμε, (α) το κόστος μιας περιόδου λειτουργίας της επιχείρησης, (β) το κόστος μιας παραγγελίας και (γ) το κόστος ενός τεμαχίου (κόστος μονάδας).

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών

σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής της επιχείρησης. Βασικά, οι κοστολογικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για: (1) την κατανομή των γενικών εξόδων, (2) την κοστολόγηση προϊόντος - έργου - υπηρεσίας, (3) τη μείωση του κόστους, (4) τον προσδιορισμό κερδοφόρων πελατών, (5) την λήψη αποφάσεων, (6) την αποτελεσματικότητα στη διοίκηση, και για άλλους λόγους. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερές είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών ή κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του. Όσον αφορά όμως τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, επειδή δεν παράγουν όλες τα ίδια προϊόντα και ούτε τα πολλά και διάφορα βιομηχανικά προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο, είναι προφανές ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. Αυτό θα συμβεί επειδή, έστω και αν ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, οι διάφορες βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα που μπορεί να διαφέρουν ουσιαστικά στον τρόπο παραγωγής τους (διαφορετική τεχνολογία ή διαφορετικές παραγωγικές διαδικασίες) ή στην ποικιλία τους. Επίσης, οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο οργάνωσής τους ή και ακόμη ως προς το πλήθος και το είδος των προϊόντων που παράγουν παράλληλα.

Παράδειγμα

Μπορεί δυο επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, π.χ. "παραγωγής επίπλων", όμως η μια να εξειδικεύεται στα έπιπλα κουζίνας ενώ η άλλη στα έπιπλα σαλονιού ή μπορεί ακόμη και οι δύο να παράγουν έπιπλα κουζίνας αλλά η μία να προσφέρει ένα συγκεκριμένο τύπο ενώ η άλλη να προσφέρει περισσότερους τύπους και ποικιλίες χρωματισμών. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετηθούν και οι δύο επιχειρήσεις με το ίδιο σύστημα κοστολόγησης.

Η κοστολόγηση, όπως είπαμε, έχει ως βασική αποστολή τον ακριβή υπολογισμό του κόστους των προϊόντων ή υπηρεσιών μιας επιχείρησης. Ο προσδιορισμός αυτός του κόστους αποτελεί μέσο για την επιδίωξη διαφόρων σκοπών, με τους οποίους είναι συνυφασμένη κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι βασικότεροι από αυτούς τους σκοπούς της κοστολόγησης είναι οι ακόλουθοι: ο έλεγχος της οικονομικότητας, ο προγραμματισμός, η ανάλυση κόστους/οφέλους και η τιμολόγηση.

1.2. Κοστολόγηση και έλεγχος

Ο έλεγχος των συμβαινόντων στην επιχείρηση αποτελεί το σπουδαιότερο στόχο όχι μόνο της κοστολόγησης, αλλά και του οικονομικού λογισμού γενικότερα. Για την άσκηση ελέγχου της οικονομικότητας πρέπει η επιχείρηση να διαθέτει μια διάρθρωση του κόστους σε είδη αλλά και σε θέσεις – κέντρα ή τμήματα. Με αυτό τον τρόπο μπορεί να εντοπισθεί ευκολότερα ο υπεύθυνος για κάθε αντικονομικότητα, προς τον οποίο θα γίνουν ανάλογες παρατηρήσεις ή ακόμη μπορούν να αναζητηθούν με τη συνεργασία του, οι αιτίες και να προσδιορισθούν τα κατάλληλα μέτρα βελτίωσης της οικονομικότητας. Χρονικά οι έλεγχοι της οικονομικότητας διενεργούνται σε βραχυχρόνιες περιόδους, συνήθως κατά μήνα. Εδώ προκύπτει αυτόματα η ανάγκη των συγκρίσεων διαφόρων μεγεθών, τα οποία πρέπει να είναι συγκρίσιμα. Συνήθως επιλέγονται τα σπουδαιότερα είδη κόστους π.χ. πρώτες ύλες, άμεσα εργατικά κ.τ.λ. Συγκρίνονται τα πραγματικά μεγέθη μιας περιόδου με εκείνα της αμέσως προηγούμενης περιόδου ή περιόδων του προηγούμενου έτους. Είναι δυνατόν όμως τα πραγματικά μεγέθη μιας περιόδου να συγκρίνονται με προϋπολογισθέντα μεγέθη. Με αυτές τις συγκρίσεις γίνεται απεικόνιση των διαφορών μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματικών αναλώσεων παραγωγικών συντελεστών όπως και αναλώσεων προηγούμενων περιόδων. Έτσι π.χ. με τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί ν' αποδειχθεί ότι μια διαδικασία Α είναι οικονομικότερη της Β, η εγκατάσταση ενός πλήρως αυτοματοποιημένου μηχανήματος με υψηλές αποσβέσεις είναι οικονομικότερη ενός άλλου μη αυτόματου με υψηλό κόστος άμεσων εργατικών, κ.ο.κ.

Οι συγκρίσεις για τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί να επεκτείνονται και σε διεκμεταλλευσιακό ή διεπιχειρησιακό επίπεδο. Συγκρίνονται δηλαδή αναλώσεις αξιών μιας επιχείρησης με τις αναλώσεις άλλης επιχείρησης του ίδιου κλάδου.

1.3. Προγραμματισμός και κοστολόγηση

Η κοστολόγηση κατάλληλα διαρθρωμένη έχει τη δυνατότητα να εφοδιάζει τη διευθύνουσα αρχή με πλήθος πληροφοριών πάνω στις οποίες θα στηριχθεί ένας καλά θεμελιωμένος προγραμματισμός και μία ουσιαστική καθοδήγηση της επιχειρηματικής δράσεως σ' όλους τους τομείς της. Οι πληροφορίες αυτές αναφέρονται σε μεγέθη κόστους (αναλώσεις μικροοικονομικών αξιών), και αποτελεσμάτων. Ειδικότερα, με την επεξεργασία των πληροφοριών αυτών

επιτυγχάνουμε την απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους, που αποτελεί τη βάση για την αποκάλυψη των διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων αναλώσεων μικροοικονομικών αξιών. Στη συνέχεια δε, με την αξιολόγηση των δεδομένων αυτών, οδηγούμεθα στη λήψη μέτρων για τη διόρθωση της οικονομικής πορείας της επιχείρησης, που σε τελευταία ανάλυση στοχεύουν στην ελαχιστοποίηση του κόστους και στη μεγιστοποίηση του αποτελέσματος.

Αυτό φαίνεται καθαρά στο επόμενο παράδειγμα όπου απεικονίζονται οι διάφορες κοστολογικές πληροφορίες σε αντιστοιχία με τη χρήση τους από τη διοίκηση.

Παράδειγμα

Κοστολογικές πληροφορίες	Χρήση τους από την διοίκηση
Κόστος μονάδος ενός προϊόντος, μιάς υπηρεσίας ή μιας διαδικασίας	Ως βάση για την τιμολόγηση, τον σχεδιασμό παραγωγής ή τον έλεγχο του κόστους
Κόστος λειτουργίας ενός τομέα, ενός τμήματος ή ολόκληρης της μονάδας	Στρατηγικός προγραμματισμός και έλεγχος κόστους
Εργατικό κόστος μονάδος ή περιόδου	Σχεδιασμός παραγωγής, λήψη αποφάσεων, έλεγχος εργατικού κόστους
Συμπεριφορά κόστους στα διάφορα επίπεδα παραγωγής	Προγραμματισμός κέρδους, λήψη αποφάσεων για αγορά ή παραγωγή, έλεγχος κόστους

1.4. Ανάλυση Κόστους/Οφέλους

Ανάλυση Κόστους/Οφέλους (Κ/Ο) είναι η διαδικασία σύγκρισης του κόστους κάποιας συγκεκριμένης δραστηριότητας, προϊόντος ή προγράμματος με τα οφέλη που προκύπτουν. Με άλλα λόγια, η ανάλυση Κ/Ο προϋποθέτει μετρήσεις και για τα κόστη και τα οφέλη. Το μεγαλύτερο μέρος που αφορά στην κοστολόγηση πραγματοποιείται τον προσδιορισμό κατάλληλων μεθόδων μέτρησης του κόστους και του οφέλους.

Η σχέση Κ/Ο μπορεί να εκφρασθεί ως ένας δείκτης (index of value) που προκύπτει ως πηλίκον του οφέλους και του κόστους. (π.χ. εάν ένα πρόγραμμα έχει οφέλη ορθά καταμετρημένα της τάξεως των 1.760,82 €, και κόστη της

τάξεως των 1.467,35 € ο δείκτης αξίας θα είναι $1.760,82/1.467,35$ ή 1,2.) Ένας δείκτης αξίας μεγαλύτερος της μονάδας σημαίνει ότι τα οφέλη υπερτερούν του κόστους. Εάν γίνεται αξιολόγηση σε διάφορα προγράμματα, μπορούν να καταταχθούν ανάλογα με τους αντίστοιχους δείκτες αξίας που εμπερικλείουν.

1.5. Τιμολόγηση

Η τιμολόγηση αποτελεί βασικό σκοπό της κοστολόγησης. Η κοστολόγηση εξασφαλίζει την αναγκαία βάση για τον προσδιορισμό των τιμών πώλησης προϊόντων και υπηρεσιών. Βέβαια, ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού δεν εξαρτάται πάντοτε από τη βούληση της διευθύνουσας αρχής μιας επιχείρησης και από το επίπεδο του κόστους, αλλά και από τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στην αγορά. Υπάρχουν όμως πολλές περιπτώσεις, όπου ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού γίνεται με βάση το κόστος του.

1.6. Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική

Ένα σημαντικό τμήμα της Διοίκησης συνδέεται με τον προσδιορισμό, την παρουσίαση και την ερμηνεία πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για:

- δημιουργία στρατηγικής
- σχεδιασμό και έλεγχο των διαδικασιών
- λήψη αποφάσεων
- αξιολόγηση της χρήσης των πόρων
- ενημέρωση των ιδιοκτητών και άλλων τρίτων
- ενημέρωση των εργαζομένων
- προστασία της περιουσίας

Όπως θα δούμε στη συνέχεια, υπάρχουν ομοιότητες μεταξύ των αντικειμενικών σκοπών της Κοστολόγησης και της Διοικητικής Λογιστικής (ΔΛ) και στην πραγματικότητα δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ τους. Σε γενικές γραμμές, η ΔΛ είναι ευρύτερη ως προς τους στόχους και χρησιμοποιεί πιο προηγμένες μεθόδους και τεχνικές. Όμως, ένα θεμελιώδες προαπαιτούμενο για τη ΔΛ είναι η ύπαρξη σωστού συστήματος κοστολόγησης, προκειμένου να παρέχει τα βασικά στοιχεία για περαιτέρω μελέτη, χρήση και αξιολόγηση. Χωρίς αυτό, οι προχωρημένες τεχνικές αχρηστεύονται. Και οι δύο, και η Κοστολόγηση και

η ΔΛ αποσκοπούν στη συγκέντρωση πληροφοριών (συχνά πολύ λεπτομερών) για σχεδιασμό, εσωτερικό έλεγχο, και λήψη αποφάσεων με μεγάλη έμφαση στο κόστος των διαφόρων παραγωγικών λειτουργιών, δραστηριοτήτων, διαδικασιών και προϊόντων.

1.7. Κοστολόγηση και Χρηματοοικονομική λογιστική

Η Κοστολόγηση θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ειδικό θέμα μέσα στον ευρύτερο χώρο της επιστήμης της λογιστικής που χρησιμοποιείται για να δώσει πληροφορίες στα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων σχετικά με:

- το κόστος των παραγομένων προϊόντων
- το κόστος λειτουργίας επιμέρους τμημάτων
- το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών
- τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων
- τη λήψη αποφάσεων.

Για να κατανοήσει κάποιος την Κοστολόγηση πρέπει προηγουμένως να έχει κατανοήσει τις γενικές αρχές και τις τεχνικές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (ΧΛ).

Τόσο η Χρηματοοικονομική Λογιστική όσο και η Κοστολόγηση έχουν ως τελικό προορισμό την παροχή πληροφοριών. Πρέπει στο σημείο αυτό να τονισθεί το γεγονός ότι και οι δύο ξεκινούν από την συγκέντρωση και καταγραφή των ίδιων πρωτογενών πληροφοριών, δηλαδή των λογιστικών γεγονότων, που αφορούν την οικονομική μονάδα. Η διαφορετική επεξεργασία που υφίστανται στη συνέχεια οι πρωτογενείς αυτές πληροφορίες σε συνδυασμό με τους διαφορετικούς λήπτες των πληροφοριών που θα βγουν από κάθε ένα από τους δύο αυτούς κλάδους της Λογιστικής, είναι που τους διαφοροποιεί.

Αναλυτικότερα, εάν η Χρηματοοικονομική Λογιστική και η Κοστολόγηση συγκριθούν σύμφωνα με τις πιο κάτω απόψεις είναι δυνατόν να προκύψουν και οι μεταξύ τους διαφορές:

- (α) Από την άποψη του λήπτη των πληροφοριών η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι λογιστικές καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από άτομα ή ομάδες ατόμων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση όπως είναι οι πιστωτές, οι προμηθευτές, οι τράπεζες κλπ. Οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Κοστολόγηση προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από άτομα ή ομάδες ατόμων που βρί-

σκονται μέσα στην επιχείρηση όπως είναι οι προϊστάμενοι, οι διευθυντές, διάφορες επιτροπές, το διοικητικό συμβούλιο κ.λπ.

- (β) Από την άποψη των περιορισμών που μπορεί να τεθούν όσον αφορά το περιεχόμενο των λογιστικών καταστάσεων ή τη βάση της αποτίμησης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί, η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με ορισμένες αρχές. Οι αρχές αυτές άλλωστε καθορίζονται από νόμους και διατάγματα (όπως π.χ. είναι ο Ν. 2190/1920 ή η 4η Κατευθυντήρια Οδηγία της Ε.Ο.Κ.) και άλλοτε από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Ο λόγος της ύπαρξης περιορισμών στον τρόπο εμφάνισης των λογιστικών αυτών καταστάσεων είναι η προσπάθεια επίτευξης ομοιομορφίας ως προς το περιεχόμενο ώστε οι καταστάσεις να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους. Οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Κοστολόγηση προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από στελέχη που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση στα πλαίσια των λειτουργιών που ασκούν τα στελέχη αυτά και που έχουν σχέση με τη διοίκηση της επιχείρησης, δηλαδή των λειτουργιών του προγραμματισμού της δράσης της επιχείρησης, του ελέγχου της εξέλιξης των προγραμμάτων, της λήψης των αποφάσεων και του υπολογισμού του κόστους των παραγομένων προϊόντων ή των προσφερομένων υπηρεσιών. Για το λόγο αυτό το περιεχόμενο των καταστάσεων καθώς και ο τρόπος με τον οποίο παρουσιάζεται είναι τέτοιο που να εξυπηρετεί το αρμόδιο στέλεχος στην αντιμετώπιση του προβλήματος που το απασχολεί κάθε φορά. Δεν είναι δυνατόν δηλαδή να υπάρξει νομικός ή άλλος περιορισμός ως προς το περιεχόμενο των καταστάσεων.
- (γ) Από την άποψη του χρόνου ή της συχνότητας προετοιμασίας και εμφάνισης των λογιστικών καταστάσεων η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που πηγάζουν από τη Χρηματοοικονομική Λογιστική πρέπει να δημοσιεύονται υποχρεωτικά τουλάχιστον μια φορά ετησίως ενώ οι καταστάσεις που πηγάζουν από την Κοστολόγηση προετοιμάζονται από τα στελέχη της επιχείρησης όταν υπάρχει ανάγκη ή ζήτηση γι' αυτές.
- (δ) Από την άποψη του αντικειμένου που καλύπτεται από τις λογιστικές καταστάσεις η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική αφορούν σ' ολόκληρη την επιχείρηση ενώ οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Κοστολόγηση αφορούν κάποιο επιμέρους "τμήμα" της. Το "τμήμα" αυτό μπορεί να είναι π.χ. ολόκληρο το εργοστάσιο ή

επιμέρους τμήματα του εργοστασίου όπως το τμήμα κοπής, το τμήμα ραφής κ.λπ. που υπάρχουν μέσα σε ένα εργοστάσιο παραγωγής ετοίμων ενδυμάτων. Μπορεί να είναι ένα μεμονωμένο μηχάνημα μέσα σε ένα τμήμα ή μια ομάδα εργαζομένων που κάνουν συγκεκριμένη εργασία. Μπορεί να είναι το τμήμα Λογιστηρίου της επιχείρησης ή ένα Υποκατάστημά της. Το "τμήμα" λοιπόν είναι κάτι που βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση και μέσω της Κοστολόγησης αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστού ενδιαφέροντος και αντιμετώπισης από αυτή σε αντιδιαστολή προς το "σύνολο" της επιχείρησης που αποτελεί αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Πρέπει, με βάση όσα έχουν αναφερθεί μέχρι στιγμής, να έχει γίνει σαφές ότι η Χρηματοοικονομική Λογιστική και η Κοστολόγηση συνυπάρχουν μέσα σε μια επιχείρηση. Συνυπάρχουν διότι και οι δύο κλάδοι παρακολουθούν τα ίδια λογιστικά - οικονομικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Η διαφορά τους συνίσταται στο ότι η Κοστολόγηση προβαίνει σε μεγαλύτερη ανάλυση των λογιστικών αυτών γεγονότων. Παραδείγματος χάριν το σύνολο των μισθών που καταβάλλονται στους εργαζόμενους μέσα σε μια χρονική περίοδο είναι ένα μέγεθος που αφορά ολόκληρη την επιχείρηση και άρα θα πρέπει να καταχωρηθεί στους λογαριασμούς που τηρούνται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική. Η ανάλυση του ίδιου αυτού συνόλου στα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης στα οποία αφορά θα πρέπει να καταχωρηθεί στους λογαριασμούς που τηρούνται από την Κοστολόγηση.

Εφόσον η διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης παρακολουθείται συνολικά μεν από την Χρηματοοικονομική Λογιστική δε από την Κοστολόγηση, αυτό σημαίνει ότι και οι δύο κλάδοι, μέσω των λογαριασμών που τηρούνται από αυτούς, πρέπει για την ίδια χρονική περίοδο να καταλήγουν στον υπολογισμό του ίδιου αποτελέσματος τόσο ως προς το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία όσο και ως προς το ύψος του κέρδους ή της ζημίας. Αυτό, όπως ελέχθη ήδη, ισχύει διότι στους σχετικούς λογαριασμούς των δύο κλάδων της Λογιστικής καταχωρούνται τα ίδια λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Δεδομένου όμως ότι οι λογιστικές καταστάσεις που πηγάζουν από την Κοστολόγηση προορίζονται για να χρησιμεύσουν στην πληροφόρηση των στελεχών της επιχείρησης και όχι για να δημοσιευθούν και να πληροφορήσουν τους τρίτους που βρίσκονται έξω από αυτήν, υπάρχουν περιπτώσεις όπου στην Κοστολόγηση πρέπει να ληφθούν υπόψη ποσά που δεν επιτρέπεται από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές να ληφθούν υπόψη στη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Παράδειγμα της ευχέρειας αυτής της Κοστολόγησης να λαμβάνει υπόψη ποσά που δεν υπεισέρχονται στη Χρηματοοικονο-

μική Λογιστική είναι το γεγονός ότι η τελευταία δέχεται ως βάση αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης την γενικά παραδεκτή λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους. Έτσι, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης θα εμφανισθούν στον ισολογισμό με την τιμή κτήσης τους κατά τη χρονική περίοδο που αποκτήθηκαν από το νομικό πρόσωπο. Όμως, στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων, ίσως είναι πιο χρήσιμη η τρέχουσα τιμή των παγίων αυτών ή η τιμή αντικατάστασής τους, από την τιμή που καταβλήθηκε πριν πολλά χρόνια, σε τρόπο ώστε οι δαπάνες αποσβέσεων να είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα. Αυτό θα φανεί επίσης χρήσιμο στην περίπτωση που ένα στέλεχος της επιχείρησης αντιμετωπίζει το πρόβλημα π.χ. της μέτρησης της παραγωγικότητας ενός μηχανήματος ή της αντικατάστασής του. Εάν, στη συνέχεια, γίνει καταχώρηση του εσωτερικού αυτού λογιστικού γεγονότος στους λογαριασμούς που τηρούνται στα πλαίσια της Κοστολόγησης, τότε είναι αυτονόητο ότι οι δύο κλάδοι της Λογιστικής δεν θα δώσουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα για την επιχείρηση για την ίδια χρονική περίοδο.

Παράδειγμα

Στο σημείο αυτό θα ήταν χρήσιμο ένα αριθμητικό παράδειγμα για τη χρησιμότητα της αναλυτικής πληροφόρησης που μπορούν να δώσουν τα κατάλληλα κοστολογικά στοιχεία (υπό μορφήν αναλυτικής κατάστασης) σε αντίθεση με την συνοπτική πληροφόρηση που δίνουν οι λογαριασμοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Η Βιομηχανική Επιχείρηση ΑΚΤΑΙΟΝ Α.Ε. παράγει τριών ειδών προϊόντα το Α, Β, Γ, όπως εμφανίζονται στην παρακάτω κατάσταση.

ΑΚΤΑΙΟΝ Α.Ε.				
	Σύνολο	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Προϊόν Γ
Πωλήσεις	€ 88.030	€ 30.050	€ 31.690	€ 26.290
Αναλωθείσες Α' Υλεις	" 44.030	" 14.090	" 10.860	" 19.080
Άμεση Εργασία	" 20.540	" 4.400	" 7.340	" 8.800
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	" 5.870	" 1.470	" 1.760	" 2.640
Κόστος Παραχθέντων και Πωληθέντων	€ 70.440	€ 19.960	€ 19.960	€ 30.520
Μικτό Κέρδος (Ζημία)	€ 17.610	€ 10.100	€ 11.740	(€ 4.230)
Ποσοστό επί των πωλήσεων	20,0%	33,6%	37,0%	(16,1%)

Μια τέτοια παρουσίαση φανερώνει στην διοίκηση ότι το μέσο μικτό κέρδος από τα προϊόντα Α και Β είναι περίπου 35% αλλά ότι το προϊόν Γ μειώνει το κέρδος αυτό σε 20%. Η διοίκηση είναι έτσι σε θέση να λάβει μια ή περισσότερες από τις εξής αποφάσεις:

1. Να ερευνηθεί ο τρόπος παραγωγής του προϊόντος Γ για να διαπιστωθούν τυχόν απώλειες.
2. Να σταματήσει την παραγωγή του Γ.
3. Να αυξήσει την τιμή πώλησής του Γ.
4. Να εξακολουθήσει την παραγωγή και πώληση του Γ, επειδή έτσι διατηρούνται οι πωλήσεις του Α και του Β.

1.8. Ανασκόπηση της κοστολόγησης

Αφού ορίσαμε την Κοστολόγηση, την Διοικητική Λογιστική και την Χρηματοοικονομική Λογιστική, μπορούμε να δούμε το διάγραμμα όπου διαφαίνεται το μεγαλύτερο μέρος της διαδικασίας κοστολόγησης και το πώς τα πρωτογενή στοιχεία μετατρέπονται σε χρήσιμες πληροφορίες. Σε επόμενα κεφάλαια εξηγούνται τα περισσότερα από τα στοιχεία που εμφανίζονται στο διάγραμμα.

Πρωτογενή στοιχεία	
Αρχές	Αρχές
Κατάταξη Ανάλυση Κατανομή (allocation)	Επιμερισμός (apportionment) Απορρόφηση (Absorption) Προσδιορισμός ή εξακρίβωση (ascertainment)
Επεξεργασία σύμφωνα με τις αρχές κοστολόγησης	
Τεχνικές	Τεχνικές
Απορρόφηση συνολικού κόστους Οριακό κόστος Προσδιορισμός Πραγματικού Κόστους	Πρότυπη κοστολόγηση Πρότυπη οριακή κοστολόγηση Προϋπολογιστικός έλεγχος
Επεξεργασία με τη χρήση μιας ή περισσότερων από τις τεχνικές κοστολόγησης	
Μέθοδοι	Μέθοδοι
Εξατομικευμένη κοστολόγηση Κοστολόγηση βάσει σύμβασης Κοστολόγηση παρτίδας	Κοστολόγηση εκμετάλλευσης Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής Κοστολόγηση υπηρεσιών
Επεξεργασία σύμφωνα με μία ή περισσότερες από τις μεθόδους κοστολόγησης για την παραγωγή πληροφοριών	

Σύνοψη

- Η Κοστολόγηση ασχολείται με την επιβεβαίωση, τον προσδιορισμό και τον έλεγχο του κόστους.
- Ο σκοπός της Κοστολόγησης είναι να παράγει λεπτομερείς πληροφορίες για τον έλεγχο, τον σχεδιασμό και τη λήψη αποφάσεων.
- Οι κοστολογικές πληροφορίες, για να είναι χρήσιμες, πρέπει να είναι έγκαιρες, σχετικές, κατάλληλες, κατάλληλα τυποποιημένες και αρκετά ακριβείς για τον οιοδήποτε επιδιωκόμενο σκοπό.
- Η Κοστολόγηση και η Διοικητική Λογιστική είναι πολύ σχετικές μεταξύ τους
- Η έμφαση της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής έγκειται στην κατάταξη των συναλλαγών και των δαπανών, κατά κατηγορία, ενώ της Κοστολόγησης κατά λειτουργία.
- Η Κοστολόγηση, η Χρηματοοικονομική Λογιστική και η Διοικητική Λογιστική συνεισφέρουν όλες μαζί στη δημιουργία ενός χρηματοοικονομικού πληροφοριακού συστήματος της επιχείρησης και πρακτικά είναι σε πολύ μεγάλο ποσοστό συνδεδεμένες μεταξύ τους.

Ερωτήσεις Αυτοαξιολόγησης

1. Δώστε τον ορισμό της Κοστολόγησης.
2. Δώστε πέντε (5) παραδείγματα κοστολογικών πληροφοριών και τις χρήσεις τους.
3. Ποια σχέση υπάρχει μεταξύ Κοστολόγησης, Διοικητικής Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Ασκήσεις Λυμένες

1. Οι περισσότερες από τις κοστολογικές εφαρμογές διαφαίνεται ότι σχετίζονται με την βιομηχανία. Μπορεί η κοστολόγηση να εφαρμοσθεί σε άλλους οργανισμούς; Εάν ναι, δώστε έξι παραδείγματα τέτοιων οργανισμών όπου η κοστολόγηση θα ήταν χρήσιμη.

Στη συνέχεια, για κάθε έναν από τους παραπάνω οργανισμούς να δώσετε παραδείγματα όπου δικαιολογείται η χρησιμότητα της κοστολόγησης.

Απαντήσεις

1. Νοσοκομεία, Επιχειρήσεις μεταφορών, Πολυκαταστήματα, Τράπεζες, Πανεπιστήμια, Επιχειρήσεις παραγωγής ενέργειας (ΔΕΗ)
Τυπικά παραδείγματα χρήσης κοστολογικών πληροφοριών:
- Νοσοκομεία: Προϋπολογιστικό έλεγχο. Προσδιορισμό του κόστους π.χ. ανά ασθενή
 - Επιχειρήσεις μεταφορών: Προσδιορισμό του κόστους ανά χιλιόμετρο, τόνο βάρους ή επιβάτη. Έλεγχο του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης
 - Πολυκαταστήματα: Καταστάσεις αποδοτικότητας ανά τμήμα. Ταχύτητα ανακύκλωσης αποθεμάτων και άλλοι δείκτες μέτρησης της αποτελεσματικότητας
 - Τράπεζες: Καταστάσεις αποδοτικότητας υποκαταστημάτων. Έλεγχο κόστους
 - Πανεπιστήμια: Έλεγχο κόστους. Προσδιορισμό κόστους ανά σπουδαστή
 - Επιχειρήσεις παραγωγής ενέργειας: Προσδιορισμό κόστους. Λειτουργικές καταστάσεις ανά τομέα