

**ΤΕΙ ΑΘΗΝΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΓΡΑΦΙΚΩΝ**  
**ΤΕΧΝΩΝ**

**Κοστολόγηση εντύπου και**  
**μέσων οπτικής επικοινωνίας**

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ**  
**Α΄ ΜΕΡΟΣ**

**Δρ Αναστάσιος Ε. Πολίτης**  
[politismedia@gmail.com](mailto:politismedia@gmail.com)

**ΑΘΗΝΑ**  
**ΙΟΥΝΙΟΣ 2015**

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Οι συνοπτικές αυτές σημειώσεις δίδονται για την διεξαγωγή των εξετάσεων του μαθήματος της **Κοστολόγησης** που διδάσκεται θεωρητικά στις φοιτήτριες και τους φοιτητές στο Τμήμα Τεχνολογίας Γραφικών Τεχνών. Οι σημειώσεις αυτές είναι συμπληρωματικές στα βιβλία που προτείνονται για τη διδασκαλία του μθήματος από το σύστημα “Εύδοξος”. Ωστόσο, οι διαπιστωμένες ανάγκες για περισσότερο εξειδικευμένες γνώσεις στο καθαυτό αντικείμενο της κοστολόγησης των εντύπων και γενικότερα των γραφικών τεχνών, οδήγησε στην ανάληψη της διδασκαλίας του μαθήματος από τον συγγραφέα, στην προσπάθεια να καλυφθεί το κενό στην διδασκαλία των εξειδικευμένων θεμάτων που αφορούν την κοστολόγηση της παραγωγής των εντύπων.

Πιστεύω ότι οι σημειώσεις αυτές θα είναι χρήσιμες στις φοιτήτριες και τους φοιτητές στο Τμήμα Τεχνολογίας Γραφικών Τεχνών και μετά την τυπική διαδικασία παρακολούθησης του μαθήματος στην διδασκαλία και στις εξετάσεις.

**Δρ. Αναστάσιος Ε. Πολίτης**

## **Σκοπός, στόχοι και περιεχόμενο του μαθήματος**

Κατανόηση των αρχών, τεχνικών και των μεθόδων κοστολόγησης - Γενικές έννοιες

Κατανόηση των βασικών παραμέτρων της οικονομικής διαχείρισης εργασιών γραφικών τεχνών και παραγωγής εντύπων - μέσων οπτικής επικοινωνίας

Απόκτηση γνώσεων στην διαμόρφωση των εξειδικευμένων παραγόντων και κοστολογικών δεδομένων των γραφικών τεχνών (διαμόρφωση στοιχείων κόστους, κέντρα κόστους)

Απόκτηση γνώσεων στην κοστολόγηση εργασιών παραγωγής εντύπων (προκοστολόγηση, έκδοση προσφοράς, προκοστολόγηση μετακοστολόγηση).

Κατανόηση της βασικής έννοιας της τιμολόγησης, των παραγόντων και των πολιτικών που επηρεάζουν τις τιμολογιακές αποφάσεις.

Σύνταξη κοστολογίου προϊόντων, υπηρεσιών, υλικών και εργασιών γραφικών τεχνών

Κοστολόγηση εργασιών γραφικών τεχνών

Σύνταξη τεχνικών προδιαγραφών, οδηγιών και τεχνικών κειμένων και δεδομένων κοστολόγησης

Εφαρμογές ειδικού λογισμικού κοστολόγησης εντύπων

Ασκήσεις κοστολόγησης εντύπων και μέσων οπτικής επικοινωνίας

## **Μαθησιακά αποτελέσματα**

Μετά το τέλος του της διδασκαλίας του μαθήματος οι φοιτητές/τριες θα πρέπει να έχουν αποκτήσει γνώση της διαδικασίας υπολογισμών κόστους των εντύπων και των διαδικασιών παραγωγής των εντύπων.

Θα είναι επίσης σε θέση να ορίσουν κέντρα κόστους και να διεξάγουν προκοστολόγηση, υπολογισμούς κόστους σε πρώτες ύλες, ημιπροϊόντα, διαδικασίες και υπηρεσίες παραγωγής και σε τελικά έντυπα.

## Εισαγωγή

Οι εξελίξεις στις διαδικασίες της παραγωγής των μέσων οπτικής επικοινωνίας γενικότερα αλλά και ειδικότερα στην παραγωγή των εντύπων, έχει οδηγήσει στην εφαρμογή ψηφιακών διαδικασιών όχι μόνο στις παραγωγικές διαδικασίες αλλά επίσης και στα συστήματα διοίκησης και διαχείρισης που εφαρμόζονται στο σύνολο των λειτουργιών των επιχειρήσεων γραφικών τεχνών.

Στο πλαίσιο αυτό, έχουν αναπτυχθεί και εφαρμόζονται ευρύτατα συστήματα διαχείρισης των διοικητικών και παραγωγικών διαδικασιών, ιδιαίτερα με την ανάπτυξη και εφαρμογή εξειδικευμένου λογισμικού. Η κοστολόγηση των εντύπων αποτελεί μία σαφέστατα παραμετροποιημένη και εξατομικευμένη εφαρμογή των γενικών αρχών της διοικητικής λογιστικής και της κοστολόγησης λόγω των ιδιαιτεροτήτων του σχεδιασμού, της διαχείρισης και της παραγωγής των μέσων οπτικής επικοινωνίας και ειδικότερα των εντύπων.

Έχουν αναπτυχθεί και εξελίσσονται ειδικά λογισμικά κοστολόγησης γραφικών τεχνών. Παραδείγματα αποτελούν το λογισμικό της BEL Computer Systems, το οποίο αποτελεί μέρος του λογισμικού Overprint, το λογισμικό Prinect της Heidelberg Hellas AEE και το λογισμικό κοστολόγησης γραφικών τεχνών EasyQ.

Τα συστήματα μετρούν πολλές εγκαταστάσεις στον κλάδο και τις επιχειρήσεις γραφικών τεχνών στην Ελλάδα και αφορούν συγκεκριμένες όσο και ιδιαίτερα σημαντικές θέσεις εργασίας που έχουν τον τίτλο και το περιεχόμενο “Κοστολόγος Γραφικών Τεχνών”. Οι θέσεις αυτές, στελεχώνονται από άτομα με ειδικές γνώσεις και εκπαίδευση στις γραφικές τέχνες με γνώσεις του κυκλώματος παραγωγής και διαχείρισης και γνώσεις των υλικών, πρώτων υλών και γενικότερα των κοστολογικών στοιχείων της παραγωγικής διαδικασίας των γραφικών τεχνών.

## 1. ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, «Κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις».

Σύμφωνα με τον Χαραλαμπίδη\*, κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να προσδιοριστεί το κόστος των υπηρεσιών, των διαδικασιών, και της παραγωγής μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού  
(\*[www.icsd.aegean.gr/website\\_files/metaptyxiako/75668576.pdf](http://www.icsd.aegean.gr/website_files/metaptyxiako/75668576.pdf)).

Περαιτέρω, Κοστολόγηση είναι η διαδικασία με την οποία προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος. ή κοστολόγηση είναι ένα λογιστικό σύστημα στο οποίο καταχωρούνται, κατατάσσονται και απεικονίζονται οι δαπάνες κατ' είδος που προσδιορίζουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων αλλά και των υπηρεσιών. Συνεπώς, με τη διαδικασία της κοστολόγησης, υπολογίζεται το κόστος κάθε λειτουργίας της επιχείρησης.

Ειδικότερα η κοστολόγηση αποτελεί την οργανωμένη διαδικασία και λειτουργία με την οποία πραγματοποιούνται:

- Ο προσδιορισμός των δαπανών – εξόδων
- Η συγκέντρωση, κατάταξη και καταγραφή των δαπανών – εξόδων
- Ο ακριβής επιμερισμός των δαπανών στο πλαίσιο της λειτουργίας της κοστολόγησης

Η κοστολόγηση ασχολείται με την επιβεβαίωση, τον προσδιορισμό και τον έλεγχο του κόστους ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Οι κοστολογικές πληροφορίες για να είναι χρήσιμες πρέπει να είναι έγκαιρες, σχετικές και ακριβείς.

Σημαντικό δεδομένο είναι ότι το οποιοδήποτε κοστολογικό σύστημα μεταβάλλεται ακόμα και σε επιχειρήσεις του ίδιου βιομηχανικού κλάδου, και αυτό είναι ιδιαίτερο χαρακτηριστικό στις επιχειρήσεις των γραφικών τεχνών, όπου, ακόμη και στην παραγγελία παρόμοιων εργασιών, μπορεί να διαφοροποιούνται παράμετροι κόστους όπως διαφορετικό χαρτί εκτύπωσης, και ειδικές εργασίες (π.χ. γκοφράρισμα).

**Οι σκοποί της κοστολόγησης συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:**

- Έλεγχος της οικονομικότητας.
- Προγραμματισμός.
- Ανάλυση κόστους/οφέλους.
- Τιμολόγηση.

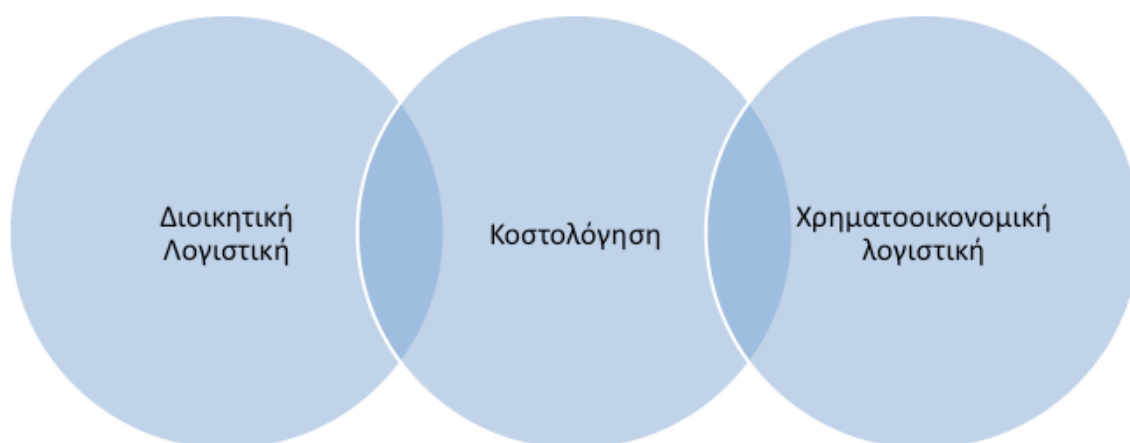
## **1.2 Η σχέση κοστολόγησης και λογιστικής**

Η κοστολόγηση είναι μέρος της Λογιστικής. Ειδικότερα, μπορεί να είναι τμήμα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής αλλά και τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής.

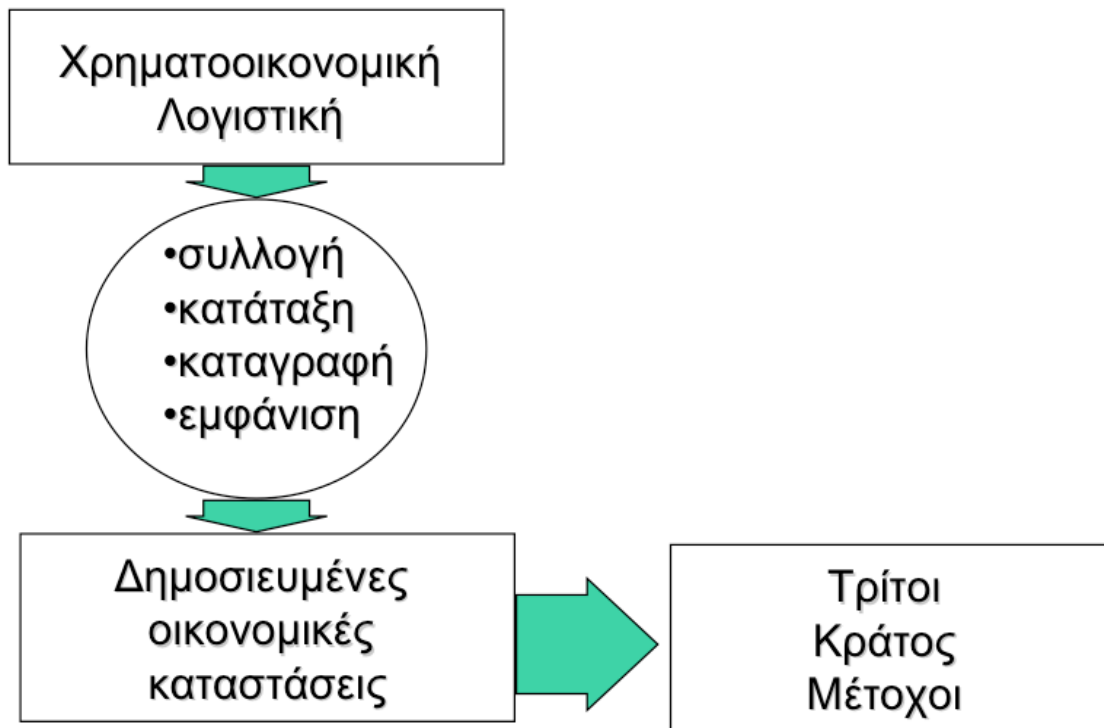
Η χρηματοοικονομική λογιστική έχει σχέση κυρίως με το εμπορικό και το φορολογικό δίκαιο με έμφαση στα ιστορικά - απολογιστικά στοιχεία και δεδομένα.

Η διοικητική λογιστική αφορά μία ευρεία γκάμα λειτουργιών και διαδικασιών στο πλαίσιο λειτουργίας μιας επιχείρησης/οργανισμού (για παράδειγμα μορφή και συστήματα κοστολόγησης, συλλογή στατιστικών δεδομένων, κοστολόγηση εργασιών, προϊόντων και παραγωγής κλπ.

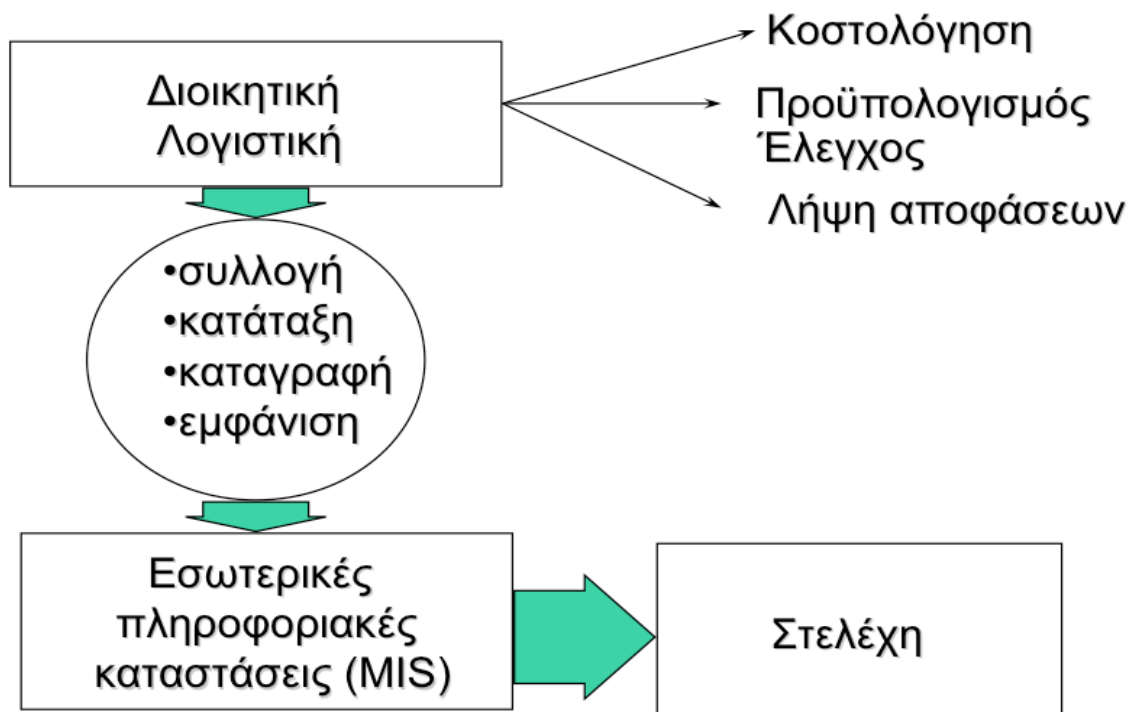
Ουσιαστικά, οι σχέσεις μεταξύ των τριών όρων έχουν την ακόλουθη μορφή:



Στους πίνακες που ακολουθούν παρατίθενται οι σχέσεις μεταξύ Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης:



Πίνακας 1: Η κοστολόγηση ως τμήμα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής  
 Πηγή: [www.icsd.aegean.gr/website\\_files/metapyxiako/75668576.pdf](http://www.icsd.aegean.gr/website_files/metapyxiako/75668576.pdf)



Πίνακας 2: Η κοστολόγηση ως τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής  
 Πηγή: [www.icsd.aegean.gr/website\\_files/metapyxiako/75668576.pdf](http://www.icsd.aegean.gr/website_files/metapyxiako/75668576.pdf)

Η Κοστολόγηση των εντύπων και μέσων οπτικής επικοινωνίας και των λειτουργιών των επιχειρήσεων γραφικών τεχνών εντάσσονται στο πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής.

### 1.3 Αρχές κοστολόγησης

#### 1.3.1 Λογιστική κόστους ή Κοστολόγηση - Ορισμός

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 μίας παραγωγικής διαδικασίας ή μίας 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 συμβάλει 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) την μείωση του κόστους,
- (4) την διαχείριση πελατών και τον προσδιορισμό πελατών που συμμετέχουν σημαντικά στην κερδοφορία,
- (5) την λήψη αποφάσεων,
- (6) την αποτελεσματικότητα στη διοίκηση

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 σύστασης του. Όσο 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.



Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διαφόρων κλάδων, 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 οργάνωσης τους ή και ως προς το πλήθος και το είδος των προϊόντων που παράγουν παράλληλα.

Με βάση τα ανωτέρω, η κοστολόγηση, 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/όφελος και τιμολόγηση.

### **1.3.2 Κοστολόγηση και έλεγχος**

Ο έλεγχος και η γνώση λειτουργίας της επιχείρησης αποτελεί τον σπουδαιότερο στόχο όχι μόνο της κοστολόγησης, αλλά και της συνολικής διαχείρισης που εκπονείται από την ιδιοκτησία, την ηγεσία και το μανατζεμεντ και σε ότι αφορά την κοστολόγηση την οικονομικότητα. Για την άσκηση ελέγχου των οικονομικών δεδομένων ειδικότερα, 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 αντιοικονομική πρακτική, προς τον οποίο θα γίνουν ανάλογες παρατηρήσεις ή ακόμη μπορούν να αναζητηθούν με τη συνεργασία του οι αιτίες και να προσδιοριστούν 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 μία 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.

### **1.3.3 Προγραμματισμός και κοστολόγηση**

Η κοστολόγηση, ως διαδικασία κατάλληλα διαρθρωμένη, επιτρέπει την ενημέρωση της ηγεσίας με πλήθος πληροφοριών πάνω στις οποίες θα στηριχθεί ένας καλά θεμελιωμένος προγραμματισμός και μία ουσιαστική καθοδήγηση της επιχειρηματικής δράσης σε όλους τους τομείς της.

Οι πληροφορίες αυτές αναφέρονται σε μεγέθη κόστους (αναλώσεις μικροοικονομικών αξιών), και αποτελεσμάτων. Ειδικότερα, με την επεξεργασία των πληροφοριών αυτών επιτυγχάνεται η απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους (εκτίμηση κόστους, προκοστολόγηση), που αποτελεί τη βάση για την αποκάλυψη των διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων αναλώσεων μικροοικονομικών αξιών.

Αυτό είναι ένα χαρακτηριστικό κεφαλαιώδους σημασίας. Δηλαδή είναι απολύτως απαραίτητη η πλήρης και σε βάθος γνώση των λειτουργιών και διαδικασιών κάθε είδους της επιχείρησης, η παραγωγή, τα υλικά, ο εξοπλισμός, στοιχεία συντήρησης, κλπ.

Η γνώση αυτή, μετατρέπεται σε οικονομικά στοιχεία τα οποία κατόπιν επιμερίζονται σε διαφορετικές μορφές και είδη κόστους. Με βάση αυτή την κατανομή είναι πλέον δυνατό να γίνει η προκοστολόγηση των εργασιών ή των παραγγελιών για τις οποίες πρέπει να εκδοθούν προσφορές.

Ακολουθεί η παραγωγή, η μετακοστολόγηση – η οποία όσο περισσότερο πιο κοντά βρίσκεται στον αρχικό προϋπολογισμό που έχει προκύψει από την προκοστολόγηση, τόσο πιο επιτυχημένη είναι η διοικητική λειτουργία της οικονομικής διαχείρισης μιας επιχείρησης και τόσο πιο αποτελεσματική είναι η αποδοτικότητα της επιχείρησης.

Στη συνέχεια, με την αξιολόγηση των δεδομένων αυτών, προκύπτει 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 στο επόμενο παράδειγμα στον Πίνακα 3, όπου απεικονίζονται οι διάφορες κοστολογικές πληροφορίες σε αντιστοιχία με τη χρήση τους από τη διοίκηση.

Κοστολογικές πληροφορίες	Χρήση τους από την διοίκηση
Κόστος μονάδος ενός προϊόντος, μιας 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

*Πίνακας 3: Διάφορες κοστολογικές πληροφορίες σε αντιστοιχία με τη χρήση τους από τη διοίκηση.*

*Πηγή: Διοικητική Λογιστική, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη*

### 1.3.4 Ανάλυση Κόστους / Οφέλους

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

Η σχέση Κόστους / Οφέλους 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.

### 1.3.5 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.

## 2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 2.1 Κόστος

Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από τις πωλήσεις. Στην απλούστερη μορφή τους, τα κόστη περιλαμβάνουν δύο στοιχεία:

- την ποσότητα
- την τιμή

Συνεπώς, προκύπτει ότι **κόστος = ποσότητα x τιμή**

Η διάθεση της αγοραστικής δύναμης μπορεί να γίνει είτε για να αποκτηθούν υλικά ή άυλα αγαθά είτε για να αποκτηθούν υπηρεσίες. Τα υλικά ή άυλα αγαθά που αποκτώνται με την διάθεση της αγοραστικής δύναμης, μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Δηλαδή, η απόκτηση ενός μηχανήματος θα εμφανισθεί στο ενεργητικό του ισολογισμού της επιχείρησης. Θα πρέπει να αρχίσει η χρησιμοποίησή του με σκοπό την παραγωγή προϊόντος που τελικά θα δημιουργήσουν έσοδα, ώστε το κόστος απόκτησης του να μετατραπεί **σε έξοδο ή δαπάνη**. Επειδή το μηχάνημα θα χρησιμοποιηθεί για περισσότερες από μια οικονομικές χρήσεις, η μετατροπή από κόστος σε έξοδο – δαπάνη, θα γίνει τμηματικά μέσω των αποσβέσεων.

Η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υπηρεσιών (π.χ. εργασία, φωτισμός, καθαριότητα, κτλ) σημαίνει την αυτόματη μετατροπή κόστους σε έξοδο δαπάνη. Η έννοια της δαπάνης έχει σχέση με τις διαδικασίες ή τις ενέργειες πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου

Το έξοδο προέρχεται από κόστος που χρησιμοποιείται και από την στιγμή που δημιουργείται, αποτελεί στοιχείο που διαμορφώνει τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

### 2.2 Μονάδες κόστους

Τα κόστη σχετίζονται πάντοτε με κάποιο προϊόν, μια λειτουργία ή υπηρεσία. Παραδείγματος χάρη, το κόστος ενός μεταφορικού μέσου, μιας μελέτης, 500 καρτών, ή 60 λίτρων φυλλαδίου, αποτελούν μονάδες κόστους.

Η μονάδα κόστους είναι η πλέον σχετική με τον σκοπό ή την διαδικασία προσδιορισμού του κόστους. Αυτό σημαίνει ότι σε κάθε οργανισμό διάφορες μονάδες κόστους μπορεί να χρησιμοποιούνται σε διαφορετικά τμήματα του οργανισμού ή για διάφορους σκοπούς.

Για παράδειγμα, σε μία επιχείρηση γραφικών τεχνών, μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι ακόλουθες μονάδες κόστους στο σύστημα κοστολόγησης:

- Η εκτυπωτική μηχανή όφσεν σε εκτυπωμένα φύλλα ανά ώρα λειτουργίας
- Κιλοβατώρες για τον προσδιορισμό του κόστους ενέργειας
- Χαρτί σε δεσμίδες των 500 φύλλων σε συγκεκριμένα γραμμάρια και διαστάσεις
- Χιλιόμετρα για τον προσδιορισμό του κόστους μεταφοράς

### 2.3 Άμεσα κόστη

Τα κόστη μπορούν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, αλλά μια βασική και σημαντική μέθοδος ταξινόμησης είναι **σε άμεσα και έμμεσα κόστη**. Τα άμεσα κόστη (άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά και άμεσες δαπάνες) είναι εκείνα που συμμετέχουν κατευθείαν στην παραγωγή ενός προϊόντος και είναι σκόπιμο να καταλογιστούν στο συγκεκριμένο προϊόν. Για παράδειγμα, άμεσα υλικά είναι το χαρτί, το ξύλο ο σίδηρος, και το δέρμα.

Τα άμεσα υλικά δεν περιλαμβάνουν συνήθως μικρότερης σημασίας στοιχεία, όπως τα μελάνια της τετραχρωμίας τις οποία χρησιμοποιούνται σε περισσότερες εργασίες εκτύπωσης. κόλλες ή καρφιά γιατί ο υπολογισμός τους είναι αντισυμβαλλόμενος. Τα υλικά αυτά συνήθως ονομάζονται έμμεσα υλικά και συμπεριλαμβάνονται **στα γενικά βιομηχανικά έξοδα**.

**Άμεσα εργατικά** είναι οι μισθοί και τα ημερομίσθια των εργαζομένων τα οποία είναι δυνατό και σκόπιμο να χρεωθούν στο συγκεκριμένο προϊόν. Παράδειγμα είναι: οι αμοιβές των χειριστών μηχανημάτων και των εργαζομένων στην παραγωγική διαδικασία. Εργατικά κόστη, όπως η εργασία των καθαριστών, των χειριστών κλάρκ, των φυλάκων, των υπαλλήλων της αποθήκης, θεωρούνται **έμμεσα εργατικά** γιατί δεν μπορούν να καταλογισθούν σε συγκεκριμένη μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή εργασίας / παραγγελίας. Συμπεριλαμβάνονται στα **γενικά βιομηχανικά έξοδα**.

Στον πίνακα 4 δίδεται ένα παράδειγμα διάκρισης στοιχείων του κόστους:

Είδος Κόστους	Άμεσο (Α) ή Έμμεσο (Ε)
Συντήρηση Μηχανημάτων Εργοστασίου	Ε
Καύσιμα Θερμάνσεως Εργοστασίου	Ε
Ημερομίσθια Εργοστασίου	Α
Αποσβέσεις Κτιρίων εργοστασίου	Ε
Αναλώσεις Πρώτων Υλών	Α
Μισθός Αποθηκάρου Α΄ Υλών	Ε
Έξοδα Καντίνας Εργοστασίου	Ε

Πίνακας 4: Διάκριση στοιχείων κόστους.

Πηγή: Διοικητική Λογιστική, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη

**Άμεσες δαπάνες** είναι οι δαπάνες ή τα έξοδα που δημιουργούνται ειδικά για ένα συγκεκριμένο προϊόν ή παραγγελία, ή παρτίδα ή υπηρεσία. Συνεπώς τα άμεσα κόστη δεν χρειάζεται να κατανεμηθούν μεταξύ διάφορων κατηγοριών διότι ολόκληρο το κόστος επιβαρύνει άμεσα τη μονάδα παραγωγής ή την σχετική υπηρεσία. Το σύνολο του άμεσου κόστους είναι γνωστό ως αρχικό κόστος και ισχύει η σχέση:

$$\text{Άμεσα υλικά} + \text{άμεσα εργατικά} + \text{άμεσες δαπάνες} = \text{Αρχικό κόστος}$$

## 2.4 Έμμεσα κόστη

Όλα τα υλικά, τα εργατικά και οι δαπάνες, που δεν είναι εύκολο να χαρακτηρισθούν ως άμεσα ονομάζονται **έμμεσα κόστη**. Τα τρία στοιχεία του έμμεσου κόστους, δηλαδή τα έμμεσα υλικά, έμμεσα εργατικά, και οι έμμεσες δαπάνες, ονομάζονται **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)**.

Περιλαμβάνουν δηλαδή, όλα τα άλλα έξοδα, εκτός από τα άμεσα υλικά και τα άμεσα εργατικά, που σχετίζονται με τη παραγωγική διαδικασία π.χ. έμμεσα εργατικά, έμμεσα υλικά, ασφάλιστρα, ενοίκια, αποσβέσεις, καύσιμα, ηλεκτρισμό, συντηρήσεις, καθαρισμό, κλπ.

Στον πίνακα 5 που ακολουθεί δίδονται παραδείγματα έμμεσου κόστους:

<b>ΕΜΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ:</b>	Λιπαντικά, γραφική ύλη, αναλώσιμα Η/Υ, ανταλλακτικά, κλπ
<b>ΕΜΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ:</b>	Μισθοί επιστατών, συντηρητών, αποθηκαρίων κτλ.
<b>ΕΜΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ:</b>	Ενοίκια, ασφάλιστρα, προμήθειες, επισκευές τρίτων, κτλ.
<b>ΕΜΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ + ΕΜΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ + ΕΜΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ = ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ</b>	

*Πίνακας 5: Ομαδοποίηση έμμεσων δαπανών.*

*Πηγή: Διοικητική Λογιστική, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη*

Έμμεσα λέγονται διότι επιβαρύνουν τα διάφορα κέντρα κόστους με έμμεσο τρόπο, δηλαδή με βάση τον λεγόμενο «ενιαίο συντελεστή καταλογισμού ή απορρόφησης» που θα αναλυθεί πιο κάτω.

Το συνολικό κόστος μπορεί να αναλυθεί σχηματικά στον πίνακα 6 ως εξής:

<b>ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ</b>	=	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ</b>	+	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ</b>
<b>ΕΡΓΑΤΙΚΑ</b>	=	<b>ΕΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ</b>	+	<b>ΕΜΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ</b>
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	=	<b>ΑΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	+	<b>ΕΜΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	=	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	+	<b>ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ</b>

*Πίνακας 6: Συνολικό κόστος.*

*Πηγή: Διοικητική Λογιστική, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη*

## 2.5 Κόστος Μετατροπής

**Κόστος μετατροπής** είναι το συνολικό κόστος παραγωγής μείον το κόστος των υλικών, δηλαδή, το σύνολο των άμεσων εργατικών και των ΓΒΕ. Οι οικονομολόγοι το ορίζουν ως το συνολικό κόστος μείον το κόστος των υλικών (δηλαδή συμπεριλαμβάνονται όλα τα Γενικά Έξοδα και όχι μόνο τα ΓΒΕ).

Ο όρος χρησιμοποιείται για να περιγράψει τα κόστη μετατροπής των πρώτων υλών σε έτοιμα ή ημικατεργασμένα προϊόντα. Επίσης χρησιμοποιείται για να περιγράψει το κόστος μετατροπής υλικών από μια μορφή σε άλλη, η οποία και ενδέχεται να μην είναι η τελική μορφή του προϊόντος.

## 2.6 Προστιθέμενη αξία

**Προστιθέμενη αξία** είναι η αύξηση στην αγοραστική αξία ενός προϊόντος μη λαμβανομένου υπόψη του κόστους αγοράς των υλικών και των υπηρεσιών που απαιτήθηκαν. Είναι δηλαδή ισοδύναμη με το κόστος μετατροπής, συν το κέρδος.

Η προστιθέμενη αξία είναι μια σημαντική έννοια και βοηθάει στο να απεικονιστεί η σχετική αποτελεσματικότητα μιας επιχείρησης χωρίς επηρεασμούς από κόστη εκτός επιχείρησης τα οποία είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξέλεγκτα. Υπάρχουν όμως και δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας οι οποίες δεν προσθέτουν άμεσα αξία στο προϊόν, αυξάνουν όμως το κόστος του, π.χ. δραστηριότητες ελέγχου (αρχικού και τελικού), μετακίνησης υλικών, ρύθμισης μηχανημάτων, διορθώσεις βλαβών, ο χρόνος ταξιδιών και αναμονών, κτλ.

## 2.7 Συσώρευση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Τα ΓΒΕ αναπόφευκτα συμπεριλαμβάνουν ένα μεγάλο αριθμό από διάφορα είδη έμμεσου κόστους οπότε ο προσδιορισμός τους είναι μια διαδικασία πολύ πιο περίπλοκη από τον υπολογισμό του αρχικού κόστους το οποίο αποτελείται απλά και μόνο από τα άμεσα κόστη (υλικά και εργατικά) που συνδέονται με το προϊόν που παράγεται.

Για να γίνει κατανοητό πως προκύπτουν τα ΓΒΕ που επιβαρύνουν ένα προϊόν, απαιτούνται τρεις περαιτέρω ορισμοί, που αναφέρονται:

- στο κέντρο κόστους,
- στην κατανομή (allocation) κόστους και
- στον επιμερισμό (apportionment) κόστους.

## 2.8 Κέντρα κόστους

**Κέντρο κόστους**, είναι η μικρότερη μονάδα στην οποία γίνεται λογιστική συγκέντρωση εξόδων για κοστολογικούς αλλά και αναλυτικούς σκοπούς. Στην ουσία πρέπει να δημιουργούνται αρκετά τέτοια κέντρα κόστους ούτως ώστε όλα τα έμμεσα κόστη να είναι δυνατό, κατ' αρχήν, να κατανεμηθούν σε ένα συγκεκριμένο κέντρο.

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε τρία είδη:

**α) βοηθητικά:** αυτά δεν αποτελούν βασικά κέντρα δραστηριότητας της επιχείρησης αλλά δημιουργούνται για να συγκεντρώνονται σε αυτά τα κόστη



τα οποία στη συνέχεια κατανέμονται στα κύρια κέντρα κόστους π.χ. κόστος ενέργειας, ενοικίων, συντηρήσεων, επισκευών.

**β) ανεξάρτητα:** είναι εκείνα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες σε ένα βασικό ή σημαντικό τμήμα ή τμήματα, δηλαδή μετέχουν στην παραγωγή κατά τρόπο έμμεσο και εξυπηρετούν γενικές ανάγκες της επιχείρησης, π.χ. μηχανουργείο ή λογιστήριο.

**γ) κύρια:** είναι εκείνα στα οποία συντελείται ένα μέρος της κατεργασίας ενός προϊόντος π.χ. λιθογραφείο, βιβλιοδετείο, δηλαδή σε αυτά πραγματοποιείται η κύρια παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης.

Πρακτικά, ένα κέντρο κόστους είναι μία μέθοδος με την οποία τα διάφορα κόστη συγκεντρώνονται σύμφωνα με τον προορισμό τους, συνήθως με την χρήση κωδικών, ιδιαίτερων για κάθε κέντρο κόστους.

Παραδείγματος χάρη, η αγορά καυσίμων (κωδικός υλικού 1) για τις ανάγκες του τμήματος παραγωγής (κωδικός τμήματος Α) θα κωδικοποιηθεί ως εξής: 1-Α.

## 2.8 Φύλλο επιμερισμού (Φ.Ε.)

Στα πλαίσια αυτής της οργανωτικής μορφής της κοστολογικής διαδικασίας, πολύ σημαντική θέση κατέχει το φύλλο επιμερισμού (Φ.Ε.) του κόστους. Το Φ.Ε. περιέχει σε κάθετη διάταξη τα είδη του κόστους, και σε οριζόντια διάταξη τα κέντρα κόστους, τα οποία μπορεί να ονομάζονται και θέσεις κόστους ή τμήματα με βασική αποστολή:

- i) Την υποδοχή όλων των ειδών κόστους μίας περιόδου που προκλήθηκαν από την παραγωγή και διάθεση των προϊόντων μίας επιχείρησης.
- ii) Τον επιμερισμό των διαφόρων αναλώσεων στα κέντρα κόστους στα οποία προέκυψαν αυτές οι αναλώσεις με βάση τους συντελεστές καταλογισμού.
- iii) Την εξεύρεση των συντελεστών καταλογισμού του έμμεσου κόστους.
- iv) Την μετακύλιση ή επανεπιμερισμό του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια τμήματα με βάση τους συντελεστές καταμερισμού.
- v) Συμπληρωματικά, τον προσδιορισμό στατιστικών δεδομένων και δεικτών για την άσκηση ελέγχου της παραγωγικότητας των επιμέρους κέντρων κόστους.

Τα άμεσα κόστη όπως π.χ. πρώτες ύλες και ημερομίσθια παραγωγικών τμημάτων είναι δυνατόν να κατανεμηθούν απευθείας στους φορείς που προκάλεσαν τη γέννησή τους.

Τα έμμεσα κόστη όμως, επιβαρύνουν όχι ένα αλλά περισσότερα κέντρα κόστους, οπότε είναι ανάγκη να επιμεριστούν πάνω σε κάποια συγκεκριμένη βάση, οπότε και προκύπτουν οι συντελεστές καταλογισμού. Κανόνες για την επιλογή των συντελεστών αυτών δεν είναι δυνατόν να τεθούν, διότι οι συνθήκες διαφέρουν πολύ από επιχείρηση σε επιχείρηση. Στην διαδικασία αυτή, έχει πολύ σημαντικό ρόλο ο κοστολόγος, ο οποίος, με βάση την εμπειρία και τα ειδικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας, θα προσδιορίσει τους συντελεστές καταλογισμού.

Στον πίνακα 7 παρουσιάζεται ένα φύλλο επιμερισμού:

Παράδειγμα σύνταξης Φύλλου Επιμερισμού							
ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ:				ΓΕΝΙΚΑ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	
	ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ:	ΠΟΣΑ	ΒΑΣΗ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ	ΕΝΕΡΓΕΙΑ	ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ	ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΤΜΗΜΑ Α ΤΜΗΜΑ Β
1) Πρώτες ύλες	400	--	--	--	--	200	200
2) Άμεσα εργατικά	800	--	--	--	--	300	500
3) Ημερομίσθια βοηθ. θέσεων	7.000	Μισθοδοτική κατάσταση	2.080	3.000	1.900	100	20
4) Ενοίκια	800	Επιφάνεια	--	--	--	500	300
5) Βοηθητικές ύλες	1.300	Δελτία αναλώσεως	100	700	300	120	80
6) Ασφάλιστρα	670	Αξία ασφαλισμένων	320	--	--	200	150
7) Αποσβέσεις	3.800	Αξία παγίων	500	100	200	900	2.100
<b>Σύνολα</b>	<b>14.870</b>		<b>3.000</b>	<b>3.800</b>	<b>2.400</b>	<b>2.320</b>	<b>3.350</b>

Πίνακας 7: Φύλλο επιμερισμού.

Πηγή: Διοικητική Λογιστική, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη

Περαιτέρω, στον πίνακα 8 παρουσιάζονται οι Δαπάνες καθώς και η προτεινόμενη βάση κατανομής τους μεταξύ των κέντρων κόστους.

Δαπάνη (ΓΒΕ)	Προτεινόμενη βάση κατανομής μεταξύ των κέντρων κόστους
Ενέργεια	Κιλοβατώρες που καταναλώθηκαν
Ενοίκια	Έκταση σε τ.μ. που καλύπτονται
Εποπτεία	Άμεσες συν έμμεσες ώρες εργασίας
Φόροι ακίνητης περιουσίας	Έκταση σε τ.μ. που καλύπτονται
Φόροι εισοδήματος	Αξία μηχανημάτων και αποθεμάτων
Ασφάλιστρα κτηρίων	Έκταση σε τ.μ. που καλύπτονται
Αποσβέσεις	Πάγια στοιχεία του κέντρου κόστους
Επισκευές και συντηρήσεις	Ώρες παροχής της υπηρεσίας

*Πίνακας 8. Δαπάνες και η προτεινόμενη βάση κατανομής τους μεταξύ των κέντρων κόστους.*

*Πηγή: Διοικητική Λογιστική, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη*

Συνεπώς, αφού η κατεργασία των παραγόμενων ειδών γίνεται μόνο στα κύρια κέντρα κόστους πρέπει το σύνολο των γενικών εξόδων να χρεωθεί τελικά σε αυτά τα κέντρα. Πρέπει επομένως τα ποσά που έχουν χρεωθεί στα βοηθητικά και ανεξάρτητα κέντρα να μεταφερθούν και να επαναεπιμερισθούν στα κύρια κέντρα κόστους.

### **3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ABC – ACTIVITY BASED COSTING)**

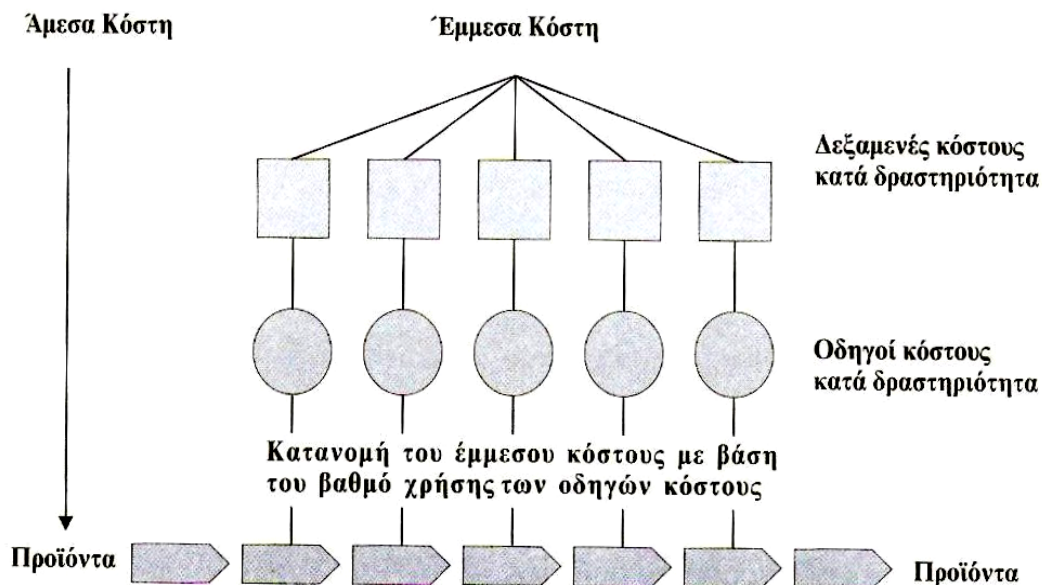
Η προσέγγιση της κοστολόγησης προϊόντων που παρατέθηκε στις προηγούμενες σελίδες, αφορά την λεγόμενη παραδοσιακή κοστολόγηση. Έως τώρα είναι η λεγόμενη παραδοσιακή κοστολόγηση η οποία χρησιμοποιείται ευρύτατα.

Η παραδοσιακή κοστολόγηση προϊόντων βασίζεται στο ότι οι διάφορες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσα σε μια επιχείρηση απορροφούν έμμεσα κόστη. Σκοπός λοιπόν είναι να προσδιοριστούν αυτές οι δραστηριότητες και να συσχετισθούν με τα επιμέρους κόστη. Το βασικό χαρακτηριστικό αυτής της μεθόδου είναι ότι τα έμμεσα κόστη που προκύπτουν από τις διάφορες δραστηριότητες εκχωρούνται στις παραγόμενες μονάδες προϊόντων ανάλογα με την συχνότητα κατανάλωσης του έμμεσου κόστους από το κάθε προϊόν.

Παραδοσιακά, το έμμεσο κόστος καταλογίζεται στις παραγόμενες μονάδες με την χρήση των βάσεων καταλογισμού, δηλαδή τις ώρες άμεσης εργασίας ή το κόστος άμεσης εργασίας ή τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Με αυτόν τον τρόπο όμως, όταν αυξάνεται η παραγωγή, μειώνεται η επιβάρυνση του έμμεσου κόστους ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος (διότι αυξάνεται η βάση καταλογισμού που είναι τα άμεσα εργατικά, οι ώρες άμεσης εργασίας και οποιαδήποτε άλλη βάση καταλογισμού χρησιμοποιείται). Στην περίπτωση που υπάρθουν αποθέματα, η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι η πιο κατάλληλη.

Όμως, σε πολλές περιπτώσεις, η διοίκηση και η ηγεσία, θέλουν να γνωρίζουν τα πραγματικά κόστη παραγωγής και πώλησης των προϊόντων τους. Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (ABC) είναι σε θέση να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την κατανάλωση έμμεσου κόστους από ένα συγκεκριμένο προϊόν.

Στηρίζεται δε στο γεγονός ότι, εάν η παραγωγή και διακίνηση ενός προϊόντος απαιτεί την χρήση μεγάλου αριθμού υπηρεσιών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης, θα πρέπει να επιβαρύνεται με μεγαλύτερη ποσότητα έμμεσου κόστους από ένα άλλο προϊόν το οποίο δεν απαιτεί την χρήση τόσων μονάδων δραστηριότητας.



Πίνακας 9: Περίγραμμα της ροής του κόστους στο σύστημα ABC.

Πηγή: Διοικητική Λογιστική, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα έχει πολλά πλεονεκτήματα, το σημαντικότερο των οποίων είναι ότι οδηγεί την διοίκηση στο να απλουστεύσει τις λειτουργίες της. Αυτό επιτυγχάνεται με την περικοπή άχρηστων δραστηριοτήτων με αποτέλεσμα να μειώνονται τα συνολικά κόστη. Ενώ αντίθετα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, προκειμένου να μειωθεί το μοναδιαίο κόστος, οδηγούν στην αύξηση των μονάδων παραγωγής, χωρίς να ελέγχουν τις συνέπειες της συσσώρευσης αποθεμάτων.

Στα δύο συστήματα υπάρχουν, όπως είναι λογικό πολλές ομοιότητες: Για παράδειγμα, και στα δύο συστήματα, τα άμεσα κόστη οδηγούνται απευθείας στα τελικά προϊόντα, ενώ τα έμμεσα κόστη κατευθύνονται στα προϊόντα διαμέσου μιας διαδικασίας που ολοκληρώνεται σε στάδια.

Οι διαφορές τους εμφανίζονται στο δεύτερο στάδιο κατανομής του έμμεσου κόστους. Σε ένα παραδοσιακό σύστημα, τα έμμεσα κόστη επιβαρύνουν τελικά προϊόντα με τη χρήση δύο, κατ' ανώτατο όριο, βάσεων απορρόφησης (ώρα άμεσης εργασίας και / ή ώρες λειτουργίας μηχανημάτων).

Αντίθετα, το σύστημα ABC χρησιμοποιεί πολλές βάσεις απορρόφησης (π.χ. αριθμός προετοιμασιών, αριθμός παραγγελιών, αριθμός αποστολών, κτλ.) και για αυτό το λόγο υποστηρίζεται ότι η χρήση του ABC παράγει πιο ρεαλιστικά κόστη προϊόντων ή υπηρεσιών, ειδικότερα όταν τα Γενικά Έξοδα (Γ.Ε.) είναι μεγάλα.

Συνοπτικά, ένα σύστημα ABC περιλαμβάνει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Προσδιορισμός των κύριων δραστηριοτήτων (activities) της επιχείρησης όπως: διαχείριση υλικών, αγορά, παραλαβή, αποστολή, συναρμολόγηση, κτλ.

- Προσδιορισμός των παραγόντων που προσδιορίζουν τα κόστη μιας δραστηριότητας, γνωστοί ως οδηγοί κόστους (cost drivers). Στο σύγχρονο βιομηχανικό περιβάλλον, η άμεση εργασία έχει αντικατασταθεί από αυτοματισμούς διαφόρων επιπέδων και κατηγοριών που επηρεάζουν σε διαφορετικό βαθμό το κόστος της παραγωγής και των προϊόντων.

Συνεπώς σε περιπτώσεις λειτουργιών με μεγαλύτερο βαθμό αυτοματισμών, οι οδηγοί κόστους μπορεί να είναι μετρήσεις όπως, ο βαθμός χρήσης των μηχανημάτων, η διαχείριση των υλικών, το μέγεθος του χώρου που χρησιμοποιείται, η συχνότητα ρύθμισης – εκκίνησης των μηχανημάτων, η συχνότητα μεταβολής του προγραμματισμού της παραγωγής, ο αριθμός των μηχανημάτων, η συχνότητα ρύθμισης – εκκίνησης των μηχανημάτων, ο αριθμός των εξαρτημάτων σε ένα προϊόν, ο αριθμός παραγγελιών κλπ.

- Συγκέντρωση του συνολικού κόστους κάθε δραστηριότητας στις δεξαμενές κόστους (cost pools), οι οποίες λειτουργούν όπως τα κέντρα κόστους στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης.

## Βιβλιογραφία

- Πληροφοριακά Συστήματα για τη Διοίκηση Επιχειρήσεων (1<sup>η</sup>, 2<sup>η</sup>, 3<sup>η</sup> Έκδοση), Γεώργιος Σ. Οικονόμου, Νικόλαος Β. Γεωργόπουλος, Εκδόσεις Μπένου 1995, 1995, 2004 αντίστοιχα.
- Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης, Ανάλυση και Σχεδιασμός, Γ. Βασιλακόπουλος, Β. Χρυσικόπουλος. Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Πειραιάς, 1990.
- Οικονομική των επιχειρήσεων, Management I – II, Άγγελος Α. Τσαλαγκάνος, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη, 2001.
- Διοικητική Λογιστική Κοστολόγηση/Προϋπολογισμοί/Λήψη Αποφάσεων, Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη, Εκδοτικός Οίκος 'INTERBOOKS', Αθήνα, 2006.
- Θεωρία Κόστους (Τεύχος I – II), Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, 1993.
- Λογιστική Κόστους, Βενιέρης Γ. Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, 1996.
- Η έννοια των πληροφοριακών συστημάτων, Γιαννακόπουλος-Παπουτσή, ΑΤΕΙ Μεσολογγίου, ΔΙΚΣΕΟ, 2009-2010
- Διοικητική λογιστική Α' τόμος Κωνσταντίνος Α. Βαρβάκης εκδόσεις Παπαζήσης ΑΕΒΕ Αθήνα 2005
- Cost Accounting: Managerial Emphasis, Horngren G.I., Fostera G., Datar S., Published Prentice – Hall, New Jersey, 1997.
- Cost Accounting, Neilson Denis, Chatfield Michael, Published New York, Toronto, 1983.
- Οργάνωση και Προγραμματισμός Παραγωγής στις Γραφικές Τέχνες, Αναστάσιος Πολίτης, ΤΕΙ Αθήνας, Τμήμα Τεχνολογίας Γραφικών Τεχνών, Νίκαια-Πειραιάς, 1998.
- Διαχείριση Παραγωγής Εντύπου, Αναστάσιος Πολίτης, ΤΕΙ Αθήνας, Τμήμα Τεχνολογίας Γραφικών Τεχνών, Αθήνα, 2009.
- Σύστημα διαχείρισης γνώσης και εμπειρίας για την ευφυή κατάρτιση προσφορών και την παρακολούθηση παραγγελιών σε εταιρία γραφικών τεχνών – σχεδίαση και ανάπτυξη του υποσυστήματος μοντάζ, Βασίλης Π. Χάνης, διπλωματική εργασία, Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο.
- Bel Computer systems  
([http://www.bel.gr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=143&Itemid=67&lang=el](http://www.bel.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=143&Itemid=67&lang=el))
- Βιβλίο Γραφικών τεχνών (<http://www.bookofgraphicarts.gr/drupa-2012/index/11.html>)