



Διδρυματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ - ΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Αναγνωστόπουλος Ιμανίμογλου Ευστράτιος

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Καθηγήτρια κ. Ευδοκία Τσιφόρα

Βόλος: Μάιος 2019

Ευχαριστίες

Στα πλαίσια της εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω την Διοίκηση της εταιρίας για την εμπιστοσύνη που μας έδειξε, παρέχοντας τα λογιστικά και παραγωγικά της δεδομένα, τους ιδιοκτήτες και το προσωπικό της εταιρίας για την παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών, προκειμένου να κατανοήσουμε την παραγωγική της διαδικασία και την εν γένει λειτουργία της, καθώς και την επιβλέπουσα καθηγήτρια, χωρίς την καθοριστική βοήθεια και καθοδήγηση της οποίας, δεν θα είχε ολοκληρωθεί αυτή η προσπάθεια.

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη	6
Εισαγωγή	8
Ενότητα 1^η: Θεωρητικό Υπόβαθρο Κοστολόγησης	9
1.1 Συγκριτική Προσέγγιση Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής	9
1.2 Εισαγωγή στην Διοικητική Λογιστική	13
1.3 Χαρακτηριστικά της Λογιστικής Κόστους - Κοστολόγησης	20
1.4 Η Ιστορική Εξέλιξη της Λογιστικής Κόστους	25
1.5 Συγκριτική Ανάλυση Παραδοσιακών και Σύγχρονων Συστημάτων Κοστολόγησης	29
1.6 Κοστολόγηση Βάση Δραστηριοτήτων (Activity Based Cost, ABC)	31
1.7 Κοστολόγηση & Κοστολογική Οργάνωση	35
1.8 Πορεία Σχηματισμού του Λειτουργικού Κόστους	39
1.9 Πορεία Σχηματισμού του Κόστους των Τελικών Φορέων	40
1.10.1 Σύστημα Κοστολόγησης Μαζικής Παραγωγής ή Σύστημα Κατά Φάση Κοστολόγηση (Process Costing System)	42
1.10.2 Ισοδύναμες Μονάδες Παραγωγής	44
Ενότητα 2^η: Παρουσίαση της Εταιρείας «Olive Oil»	47
2.1 Δραστηριότητα της Επιχείρησης	47
2.2 Παραγωγική Διαδικασία της Γραμμής Παραγωγής Π1	47
2.2.1 Παρουσίαση της Γραμμής Παραγωγής Π1	47
2.2.2 Παραλαβή του προς Έκθλιψη Ελαιόκαρπου	48
2.2.3 Διαδικασία Έκθλιψης Ελαιόκαρπου	49
2.3 Χαρακτηριστικά και Διαχείριση του Διαφασικού Ελαιοπυρήνα	51
2.4 Παραγωγική Διαδικασία της Γραμμής Παραγωγής Π2	52
2.4.1 Παρουσίαση της Γραμμής Παραγωγής Π2	52
2.4.2 Πρώτες Ύλες της Γραμμής Παραγωγής Π2	52
2.4.3 Διαδικασία Παραγωγή Ελαιόλαδου Λαμπάντε	52
2.4.5 Διαχείριση Παραγόμενου Ελαιόλαδου Λαμπάντε	53
2.5 Χαρακτηριστικά και Διαχείριση του Ελαιοπυρήνα Τριών Φάσεων	53
2.6 Χαρακτηριστικά και Διαχείριση του Υποπροϊόντος Πυρηνόζυλου	54
2.7 Δραστηριότητα Εμπορίας Ελαιόλαδου	54
2.8 Δραστηριότητα Εμπορίας Υλικών Συσκευασίας	55
Ενότητα 3^η: Μεθοδολογία Έρευνας	56
3.1 Ερευνητική Μεθοδολογία	56
3.2 Κριτήρια Επιλογής και Συνεισφορά της Μελέτης	59
3.3 Δεδομένα και Ερευνητική Μεθοδολογία	60
3.4 Περιορισμοί της Μελέτης	61
Ενότητα 4^η: Κοστολογικό Σύστημα της Επιχείρησης Olive Oil	63
4.1 Εφαρμογή του Συστήματος Κοστολόγησης	63
4.2 Σχηματισμός & Λογισμός του Λειτουργικού Κόστους	64

4.3 Μερισμός του Λειτουργικού Κόστους	67
4.3.1 Μερισμός των Δαπανών «Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού»	68
4.3.2 Μερισμός των Δαπανών «Παρεπόμενες Παροχές»	72
4.3.3 Μερισμός των Δαπανών «Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων»	73
4.3.4 Μερισμός των Δαπανών «Παροχές Τρίτων & Ενοικίων»	76
4.3.5 Μερισμός των Δαπανών «Ασφάλιστρα»	77
4.3.6 Μερισμός των Δαπανών «Επισκευές & Συντηρήσεις»	79
4.3.7 Μερισμός των Δαπανών «Φόροι - Τέλη»	81
4.3.8 Μερισμός των Δαπανών «Έξοδα Κίνησης - Μεταφοράς»	82
4.3.9 Μερισμός των Δαπανών «Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων»	85
4.3.10 Συνολικό Λειτουργικό Κόστος της Επιχείρησης	88
4.4 Καταλογισμός του Λειτουργικού Κόστους	90
4.5 Κοστολόγηση Παραγόμενων Προϊόντων	91
4.5.1 Κοστολόγηση Παραγόμενου Ελαιόλαδου Λαμπάντε (Βιομηχανικού)	91
4.5.2 Κοστολόγηση Υπηρεσίας Έκθλιψης Ελαιόκαρπου	94
4.6 Αποτίμηση Αποθεμάτων	94
4.7 Υπολογισμός Κόστους Επόμενων Περιόδων	98
Ενότητα 5: Σχολιασμός – Συμπεράσματα - Προτάσεις	103
5.1 Ανασκόπηση & Σχολιασμός	103
5.2 Συμπεράσματα & Προτάσεις	105
Βιβλιογραφία	107
Ξενόγλωσση	107
Ελληνική	116
Παράρτημα	118
Παράρτημα Α: Πίνακες	118
Παράρτημα Β: Σχεδιαγράμματα	143
Παράρτημα Γ: Σκοπό & του Διάκριση Κόστους	153
Παράρτημα Δ: Βασικές Κατηγορίες Κόστους Παραγωγής	156
Παράρτημα Ε: Διάκριση Κόστους – Δαπάνης – Εξόδου	157
Παράρτημα ΣΤ: Κοστολογική Διαχείριση των Υποπροϊόντων	160
Παράρτημα Ζ: Σημασία Ελαιόλαδου για την Ελληνική Οικονομία & Χαρακτηριστικά Ελαιόλαδου	161

Κατάλογος Πινάκων

	Σελίδα
<u>Πίνακας 1: Διαφορές Ανάμεσα στην Χρηματοοικονομική & Διοικητική Λογιστικής</u>	118
<u>Πίνακας 2: Σύνοψη Ταξινόμησης του Κόστους</u>	119
<u>Πίνακας 3: Αριθμός Εργαζομένων σε Κάθε Κέντρο Κόστους</u>	120
<u>Πίνακας 4 : Φύλλο Μερισμό Δαπανών «Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού</u>	121
<u>Πίνακας 5 : Φύλλο Μερισμού Δαπανών «Παρεπόμενες Παροχές»</u>	122
<u>Πίνακας 6: Φύλλο Μερισμού Δαπανών Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων</u>	123
<u>Πίνακας 7: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Παροχές Τρίτων & Ενοικίων</u>	124
<u>Πίνακας 8: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Ασφάλιστρα</u>	125
<u>Πίνακας 9: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Επισκευές & Συντηρήσεις</u>	126
<u>Πίνακας 10: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Φόροι - Τέλη</u>	127
<u>Πίνακας 11: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Έξοδα Κίνησης- Μεταφοράς</u>	128
<u>Πίνακας 12: Φύλλο Μερισμού των Λοιπών Δαπανών της Ομάδας 64</u>	129
<u>Πίνακας 13: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων</u>	130
<u>Πίνακας 14 : Συντελεστές Φορολογικών Αποσβέσεων</u>	131
<u>Πίνακας 15: Κόστη Λογαριασμών Ανά Κέντρο Κόστους</u>	132
<u>Πίνακας 16: Σύνοψη του Κόστους Άμεσης Εργασίας & Γ.Β.Ε Ανά Ομάδα Λογαριασμών - Δαπανών</u>	133
<u>Πίνακας 17: Κατανομή Κόστους Άμεσης Εργασίας & Γ.Β.Ε ανά Κέντρο Κόστους</u>	134
<u>Πίνακας 18: Κόστος Ά Υλών</u>	135
<u>Πίνακας 19: Κόστος Παραγωγής Βιομηχανικού Ελαιόλαδου και Έκθλιμης Ελαιόκαρπου</u>	135
<u>Πίνακας 20 Κόστος Αποθεμάτων Υλικών Συσκευασίας</u>	136
<u>Πίνακας 21 Κόστος Αποθεμάτων Υποπροϊόντων</u>	136
<u>Πίνακας 22: Κόστος Αποθεμάτων Ελαιόλαδου</u>	136
<u>Πίνακας 23: Πίνακας-Υπόδειγμα Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π2</u>	137
<u>Πίνακας 24: Παρουσίαση Κόστους Άμεσης Εργασίας για την Γραμμή Παραγωγής Π2</u>	138
<u>Πίνακας 25: Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π2 με Δεδομένα της Χρήσης του 2017</u>	139
<u>Πίνακας 26: Πίνακας-Υπόδειγμα Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π1</u>	140
<u>Πίνακας 27: Υπολογισμό Κόστους Άμεσης Εργασίας για την Γραμμή Παραγωγής Π2</u>	140
<u>Πίνακας 28: Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π1 με Δεδομένα της Χρήσης 2017</u>	141
<u>Πίνακας 29: Παραγωγής Παρθένου Ελαιόλαδου 2010-2016</u>	142

Κατάλογος Διαγραμμάτων

	Σελίδα
<u>Σχεδιάγραμμα 1: Παραγωγή Αποτελεσμάτων με την Διαδικασία Διοίκησης</u>	143
<u>Σχεδιάγραμμα 2: Διαφορές Μεταξύ των Παραδοσιακών Συστημάτων Κοστολόγησης & της ABC</u>	144
<u>Σχεδιάγραμμα 3: Αντιμετώπιση Μεταποιητικού & Μη Μεταποιητικού Κόστους στα ΠΣΚ</u>	145
<u>Σχεδιάγραμμα 4: Αντιμετώπιση Μεταποιητικού & Μη Μεταποιητικού Κόστους στην ABC</u> ...	146
<u>Σχεδιάγραμμα 5: Πορεία Σχηματικού του Κόστους των Τελικών Φορέων</u>	147
<u>Σχεδιάγραμμα 6: Φορείς Λειτουργικού Κόστους</u>	147
<u>Σχεδιάγραμμα 7: Πορεία Κοστολογικής Διαδικασίας: Λογισμός-Μερισμός-Καταλογισμός</u>	148
<u>Σχεδιάγραμμα 8: Φυσική Ροή της Παραγωγικής Διαδικασίας</u>	149
<u>Σχεδιάγραμμα 9: Φυσική Ροή της Παραγωγικής Διαδικασίας</u>	150
<u>Σχεδιάγραμμα 10: Μοντέλο Ροών Κόστους</u>	151
<u>Σχεδιάγραμμα 11: Μοντέλο Μορφής «T» Ροών Κόστους</u>	152

Περίληψη

Σκοπός της Εργασίας: Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν η πρόταση ενός πλαισίου υλοποίησης της κοστολόγησης για την εταιρία «Olive Oil», με αντικείμενο δραστηριότητας ελαιοτριβείο. Δεδομένου πως είναι μια επιχείρηση που λειτουργεί, το προτεινόμενο σύστημα κοστολόγησης σχεδιάστηκε με γνώμονα τα πραγματικά χαρακτηριστικά και τις ανάγκες της.

Μεθοδολογία - Συλλογή Δεδομένων: Στην συγκεκριμένη εργασία ακολουθήθηκε η ερευνητική μεθοδολογία της μελέτης περίπτωσης. Για τον σχεδιασμό του κοστολογικού συστήματος, η επιχείρηση μας παρείχε τα όλα απαραίτητα (δευτερογενή) οικονομικά δεδομένα και δεδομένα της παραγωγής (Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικού Καθολικού, και το Αναλυτικό Καθολικό Ειδών Αποθήκης). Ωστόσο, αυτά αφορούσαν μόνο την χρήση του 2017. Η επιχείρηση μας ενημέρωσε πως τα τροποποίησε για λόγους προστασίας των προσωπικών και επιχειρηματικών της δεδομένων. Συνεπώς, τόσο η επωνυμία της επιχείρησης καθώς και όλα τα αριθμητικά μεγέθη τα οποία χρησιμοποιούμε εντός της εργασίας, δεν είναι τα πραγματικά. Παράλληλα, συλλέχτηκαν και πρωτογενή δεδομένα κυρίως ως προς την δομή, την οργάνωση και την λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας και της επιχείρησης συνολικότερα, κυρίως μέσω συζητήσεων και ερωτημάτων στο προσωπικό και στη διοίκηση. Επιπρόσθετα, για την καταγραφή των διαδικασιών παραγωγής της επιχείρησης, η συλλογή στοιχείων πραγματοποιήθηκε και μέσω προσωπικής παρατήρησης στον χώρο παραγωγής.

Ευρήματα: Με βάση το προτεινόμενο σύστημα μερισμών και καταλογισμών, διαπιστώσαμε πως αναλογικά, το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης μερίζεται στα κέντρα κόστους της εταιρίας ως εξής: Γραμμή Παραγωγής Π1: 25,73%, Γραμμή Παραγωγής Π2: 49,88 %, Κέντρο Διάθεσης: 14,86 %, Κέντρο Διοίκησης: 9,53 %. Αναφορικά με το συνολικό κόστος παραγωγής της επιχείρησης, η Γραμμή Παραγωγής Π1 απορροφά το 13,08 % του συνολικού κόστους, ενώ η Γραμμή Παραγωγής Π2 το 86,92%.

Πρωτοτυπία - Συνεισφορά- Περιορισμοί: Η παρούσα διπλωματική εργασία είναι μία από τις λίγες εργασίες, με βάση την γνώση μας, η οποία εξετάζει το γενικότερο πλαίσιο προσδιορισμού του κόστους λειτουργίας των ελαιοτριβείων στην Ελλάδα, προτείνοντας ένα σύστημα κοστολόγησης για τις ανάγκες αυτού του κλάδου. Ωστόσο, θα πρέπει να εξεταστεί η δυνατότητα γενίκευσης των προτάσεων και συμπερασμάτων, χαρακτηριστικό που συχνά αποτελεί και βασικό περιορισμό στην μελέτη περίπτωσης.

Λέξεις Κλειδιά: Διοικητική Λογιστική, Λογιστική Κόστους, Κοστολόγηση, Ελαιοτριβείο

Abstract

Purpose of the Thesis: The purpose of this thesis was the proposal of a frame to implement the costing process for the Olive Oil company, which specializes in oil press. Given that it is a company on operation, the recommend costing system has been designed taking into consideration it's real features and needs.

Purpose Methodology – Collecting Data: The survey methodology which has been followed to the specific thesis is the case study. To plan the costing system the company has provided us with all the necessary (secondary) economic data and the production data (General Analytical Census Balance and the Detailed Inventory of Warehouse). But these were only about the accounting use of 2017. The company informed us that they had altered them for protection reasons of the personal and business data. As a result, the name of the company as well as all figures that we use in the thesis are not real. At the same time, primary data has been collected mainly concerning the structure, the organization and the operation of the production process and the company as a whole, mainly through discussion and question to the staff and to the management. Moreover, in order to write down the process of the production of the company, the collection of the data/elements was done through our personal observation at the production area.

Findings: Based on the recommend system of dividends and charges we realized proportionally, the operational cost of the company is divided to the cost centers of the company as follows: Production Line Π1: 25,73 %, Production Line Π2: 49,88 %, Disposal Center: 14,86 %, Management Center: 9,53 %. Concerning the total cost of production of the company the Π1 Production Line absorbs the 13,08 % of the total cost, on the other hand the Π2 Production Line absorbs the 86,92 %.

Originality – Contribution – Limitations: The above thesis is one of the rare papers, based on our opinion, which examines the general frame of identifying the operating cost of oil presses in Greece, proposing a cost system for the needs of this section. However, the ability to generalize the proposals and the conclusions, a characteristic which often constitutes the basic limit in the case studie, should be examined.

Keywords: Management Accounting, Cost Accounting, Costing, Oil Press

Εισαγωγή

Σκοπός μας στην παρούσα διπλωματική εργασία είναι η πρόταση ενός πλαισίου υλοποίησης της κοστολόγησης για την εταιρία «Olive Oil», η οποία είναι μία επιχείρηση σε λειτουργία, με αντικείμενο δραστηριότητας ελαιοτριβείο.

Πρωταρχικός μας στόχος είναι η δημιουργία ενός συστήματος κοστολόγησης, το οποίο είναι προσαρμοσμένο στα χαρακτηριστικά και τις ανάγκες της επιχείρησης, και στο οποίο ο επιμερισμός και καταλογισμός των δαπανών στα παραγόμενα προϊόντα της πραγματοποιείται με μεγάλη ακρίβεια και αποτελεσματικότητα. Δευτερεύοντος, εστιάζουμε και στην δυνατότητα πρόβλεψης του κόστους επόμενων χρήσεων, μέσω της δημιουργίας δύο γραμμικών συναρτήσεων κόστους της μορφής $FC = VC + FC$.

Επιλέγουμε να εξετάσουμε την κοστολογική οργάνωση μίας ελληνικής μεταποιητικής επιχείρησης παραγωγής και έκθλιψης ελαιόλαδου, επειδή πιστεύουμε, με βάση την γνώση μας, ότι στην ξενόγλωσση και ελληνική βιβλιογραφία υπάρχει απουσία ερευνών, οι οποίες εξετάζουν το γενικότερο πλαίσιο προσδιορισμού του κόστους λειτουργίας των ελαιοτριβείων στην Ελλάδα, προτείνοντας ένα σύστημα κοστολόγησης για τις ανάγκες αυτού του κλάδου.

Για την σύνθεση του κοστολογικού συστήματος βασιζόμαστε και στην ελληνική βιβλιογραφία, αλλά κυρίως στις γνώσεις που αποκτήσαμε, μέσα σε ένα διάστημα δέκα μηνών, για τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης.

Αναφορικά με την δομή της εργασίας μας, στην 1^η ενότητα εστιάζουμε στο θεωρητικό υπόβαθρο της κοστολόγησης. Στην 2^η ενότητα παρουσιάζουμε την εταιρία την οποία εξετάζουμε, ενώ στην 3^η ενότητα παρουσιάζουμε την μεθοδολογία της έρευνας μας. Εν συνεχεία, στην 4^η ενότητα παρουσιάζουμε το κοστολογικό σύστημα που διαμορφώσαμε για την επιχείρηση, καθώς και ένα μοντέλο πρόβλεψης κόστους, ενώ στην 5^η ενότητα, κλείνουμε την μελέτη μας παραθέτοντας τα σχόλια, τα συμπεράσματα και τις προτάσεις μας.

Ενότητα 1^η: Θεωρητικό Υπόβαθρο Κοστολόγησης

1.1 Συγκριτική Προσέγγιση Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής

Η Λογιστική, με το πέρασμα των ετών, έγινε ένα όλο και περισσότερο απαραίτητο και αναπόσπαστο εργαλείο για τις οικονομικές μονάδες σε ατομικό και επιχειρησιακό επίπεδο. (Βενιέρης, 1986). Αναζητώντας κάποιος τον ορισμό την Λογιστικής θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν πολλοί, άλλοι περισσότερο και άλλοι λιγότερο, σύνθετοι ορισμοί για το τι είναι η Λογιστική (Μπογάς, 2015).

Ενδεικτικά, σύμφωνα με την American Accounting Association, (στο Μπογάς, 205, σελ. 11) ως Λογιστική ορίζεται: *«η διαδικασία του προσδιορισμού, της μέτρησης και κοινοποίησης οικονομικών πληροφοριών με σκοπό τη διαμόρφωση σωστών συμπερασμάτων και τη λήψη αποφάσεων από τους λήπτες αυτής της πληροφόρησης.»*

Η Βασιλάτου – Θανοπούλου (1976) (στο Βενιέρης, 1986, σελ. 11-12) ορίζει ως Λογιστική: *«τον επιστημονικό κλάδο ο οποίος ασχολείται με την μέτρηση, συγκέντρωση, καταγραφή, συσχέτιση και παρουσίαση χρηματοοικονομικών, κυρίως, πληροφοριών για την ενημέρωση όλων που ενδιαφέρονται για αυτές, για την υποβοήθηση της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και, τέλος, για την διευκόλυνση ορισμένων κοινωνικής σπουδαιότητας λειτουργημάτων»*

Επιπρόσθετα, ο Παπαδέας (2015, σελ. 10) παρουσιάζει ως Λογιστική: *«την επιστήμη της συστηματικής κατάταξης των οικονομικών γεγονότων, καθώς και της τεχνικής ανάλυσης και ερμηνείας αυτών, ώστε να δημιουργείται σύνθεση πληροφοριών για τα αποτελέσματα δράσης και τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.»*

Οι Βενιέρης et al. (2005) παρουσιάζουν ως βασικό και αντικειμενικό σκοπό της Λογιστικής την παροχή οικονομικών πληροφοριών για την οικονομική μονάδα. Προσθέτουν πως ο σκοπός αυτός βασίζεται σε ένα δίκτυο διαδικασιών που αποσκοπούν αφενός μεν στη συλλογή, καταγραφή, ομαδοποίηση και καταχώρηση όλων των οικονομικών δεδομένων και πληροφοριών που αφορούν και σχετίζονται με την οικονομική μονάδα και, αφετέρου, στην κοινοποίηση τους σε ένα πλήθος χρηστών, με στόχο να συνεισφέρουν ενεργά στην λήψη αποφάσεων.

Με βάση τους προαναφερθέντες ορισμούς, διαπιστώνουμε πως η Λογιστική ασχολείται με την παροχή τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, με σκοπό την συγκεκριμενοποίηση και ποσοτικοποίηση όλων των γεγονότων που λαμβάνουν χώρα εντός της οικονομικής μονάδας, τα οποία, πλέον, έχουν μεταφραστεί σε οικονομικά δεδομένα. Επομένως, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η Λογιστική αποτελεί μία αστείρευτη πηγή οικονομικών πληροφοριών και μία κοινή γλώσσα, η οποία τροφοδοτεί τους ενδιαφερόμενους χρήστες με την βέλτιστη πληροφόρηση, ώστε να λάβουν τις καλύτερες δυνατές αποφάσεις (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης 1986, Βενιέρης et al. 2005, Μπογιάς 2015).

Ανάμεσα στους ενδιαφερόμενους χρήστες συγκαταλέγονται είτε άτομα όπως τα διοικητικά στελέχη, οι μέτοχοι, οι υποψήφιοι επενδυτές, οι πιστωτές, και οι ανταγωνιστές, καθώς και οργανισμοί όπως κρατικές υπηρεσίες και τράπεζες, οι οποίοι έχουν διαφορετικά κίνητρα, βλέψεις, συμφέροντα και σκοπούς. Όμως, πέρα από την έντονη διαφοροποίηση των παραληπτών της οικονομικής πληροφόρησης, το βασικότερο ίσως χαρακτηριστικό που τους διαχωρίζει είναι η θέση τους, εντός ή εκτός, της επιχείρησης. Σύμφωνα λοιπόν με το ανωτέρω κριτήριο διαχωρισμού, η Λογιστική διακρίνεται σε δύο βασικούς κλάδους: τη Διοικητική Λογιστική (Management Accounting ή Managerial Accounting) και την Χρηματοοικονομική Λογιστική (Financial Accounting) (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης 1986, Ghosh et al. 1990, Βενιέρης et al. 2005, Μπογιάς 2015, Παπαδέας 2015, Garrison et al. 2017).

Η θεμελιώδης διαφορά μεταξύ της Χρηματοοικονομικής και της Διοικητικής Λογιστικής είναι το γεγονός ότι η πρώτη αποσκοπεί στην παροχή οικονομικής πληροφόρησης προς τους ενδιαφερόμενους χρήστες, οι οποίοι βρίσκονται εκτός της επιχείρησης, ενώ η δεύτερη εξυπηρετεί τις ανάγκες των στελεχών, τα οποία βρίσκονται εντός του οργανισμού (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης 1986, Ghosh et al. 1990, Rayburn 1996, Cokins 2001, White et al. 2011, Βενιέρης et al. 2005, Μπογιάς 2015, Παπαδέας 2015, Garrison et al. 2017, Needles et al., 2014). Οφείλουμε, ωστόσο, να επισημάνουμε πως παρόλο που οι λογιστικές καταστάσεις/εκθέσεις είναι προϊόν της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και προορίζονται για εξωτερική χρήση, χρησιμοποιούνται και από τα στελέχη της επιχείρησης, τα οποία στηρίζονται σε αυτές προκειμένου ν' αξιολογήσουν την απόδοση της εταιρίας. Αντιθέτως, οι λογιστικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται με βάση την Διοικητική Λογιστική, αφορούν

αποκλειστικά και μόνο συγκεκριμένα στελέχη της εταιρείας (Βενιέρης 1986, Rayburn, 1996, Cokins 2001, Μπογάς 2015, Παπαδέας 2015, Needles et al., 2014).

Εστιάζοντας στην κατάρτιση των Λογιστικών εκθέσεων και στα χαρακτηριστικά αυτών, εκείνες που καταρτίζονται σύμφωνα με την Χρηματοοικονομική Λογιστική (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Ισολογισμός) διέπονται από συγκεκριμένους κανόνες, οι οποίοι είναι ευρύτερα γνωστοί ως γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές (General Accepted Accounting Principles) ή λογιστικά πρότυπα (Accounting Standards). Ο λόγος ύπαρξης των λογιστικών προτύπων είναι η επίτευξη της ομοιομορφίας του περιεχομένου των δημοσιευμένων εκθέσεων. Επειδή οι εκθέσεις προορίζονται, κυρίως, για τρίτους, οι επιχειρήσεις με την υιοθέτηση τους πετυχαίνουν οι οικονομικές πληροφορίες των εκθέσεων τους να είναι συγκρίσιμες και κατανοητές από όλους. Σε διαφορετική περίπτωση, οποιαδήποτε απόκλιση από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα λογιστικά πρότυπα, εκτός του ότι καθιστά εξαιρετικά δύσκολη έως αδύνατη τη σύγκριση των δεδομένων μεταξύ των επιχειρήσεων, δημιουργεί και έλλειψη νομιμότητας της έκθεσης, η οποία επιφέρει κυρώσεις. (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης 1986, Ghosh et al. 1990, Rayburn 1996, Cokins 2001, Βενιέρης et al. 2005, Μπογάς 2015, Παπαδέας 2015, Garrison et al. 2017, Needles et al., 2014)

Άλλο χαρακτηριστικό των εκθέσεων, σύμφωνα με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, είναι η υποχρεωτική ετήσια σύνταξη και δημοσίευσή τους εντός του λογιστικού έτους. Συνήθως συντάσσονται και ανά τρίμηνο, με δυνητική τη δημοσίευσή τους. Επίσης, οι εκθέσεις εστιάζουν στην παρελθούσα απόδοση και στις χρηματοοικονομικές συνέπειες δραστηριοτήτων του παρελθόντος, κάνοντας χρήση απολογιστικών δεδομένων τα οποία είναι εκφρασμένα σε ιστορικές αξίες. Τέλος, αναφέρονται στην συνολική απόδοση της εταιρίας, χωρίς να εμβαθύνουν στις δραστηριότητες και τις λειτουργίες των γραμμών παραγωγής και των τμημάτων της. (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης 1986, Βενιέρης et al. 2005, Μπογάς 2015, Garrison et al. 2017, Needles et al., 2014).

Αντιθέτως, επειδή ο προσανατολισμός της Διοικητικής Λογιστικής είναι εσωτερικός, και οι εκθέσεις προορίζονται αποκλειστικά για την πληροφόρηση των διοικητικών στελεχών της επιχείρησης, το περιεχόμενο, η μορφή, η διάρθρωση και ο χρονικός ορίζοντας των εκθέσεων αυτής παρουσιάζουν σημαντικές διαφοροποιήσεις από τις εκθέσεις της Χρηματοοικονομικής.

Ειδικότερα, είναι στη διακριτική ευχέρεια της διοίκησης να υιοθετήσει οποιουσδήποτε λογιστικούς κανόνες κρίνει ότι είναι καταλληλότεροι κατά την σύνταξη των εκθέσεων της. Σκοπός της είναι το περιεχόμενο των εκθέσεων να εξυπηρετεί το εκάστοτε αρμόδιο στέλεχος και να προσαρμόζεται στις ανάγκες του, παρέχοντάς του την καλύτερη δυνατή πληροφόρηση (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης 1986, Ghosh et al. 1990, Βενιέρης et al. 2005, Μπογιάς 2015, Παπαδέας 2015, Tsifora & Chatzoglou 2016α, Needles et al., 2014). Η Διοίκηση διαθέτει μεγαλύτερη «ελευθερία», καθώς δεν δεσμεύεται από διατάξεις που προέρχονται από νομοθετικό ή άλλο περιβάλλον, διότι μέχρι σήμερα δεν έχουν θεσπιστεί συγκεκριμένοι και γενικά αποδεκτοί κανόνες για την δομή, την διάρθρωση και τις διαδικασίες που οφείλουν να τηρούν και να ακολουθούν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής (Ιγνατιάδης 1978, Μπογιάς 2015, Garrison et al. 2017).

Επιπροσθέτως, οι εκθέσεις συντάσσονται όποτε η Διοίκηση το κρίνει αναγκαίο και σκόπιμο, δεν αναφέρονται στο σύνολο της εταιρίας αλλά σε συγκεκριμένες δραστηριότητες ή σε επιμέρους τμήματα¹ της και αφορούν μεμονωμένα προϊόντα – υπηρεσίες ή ομάδες προϊόντων. Οι οικονομικές πληροφορίες που παρέχουν αφορούν θέματα στρατηγικής και σχεδιασμού σε μακροχρόνιο ορίζοντα. Μπορεί να είναι αντικειμενικές και επαληθεύσιμες, να παρουσιάζονται σε φυσικές μετρήσεις ή σε χρηματικούς όρους, εκφρασμένες σε ιστορικές, παρούσες ή μελλοντικές αξίες, ή δύναται να είναι υποκειμενικές και βασισμένες σε εκτιμήσεις της εταιρίας (Βενιέρης 1986, Βενιέρης et al. 2005, Μπογιάς 2015, Needles et al., 2014).

¹ Θα πρέπει να γίνει σαφές ότι η έννοια του τμήματος δεν είναι μονοσήμαντη. Γενικά, ως τμήμα ή τομέα ορίζουμε κάτι το οποίο είναι εντός της επιχείρησης (π.χ. Τμήμα Μάρκετινγκ, Λογιστηρίου, Γραμμή παραγωγής, Υποκατάστημα) και αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστού ενδιαφέροντος για το οποίο τα στελέχη της εταιρίας επιθυμούν να το παρακολουθούν και να διαθέτουν αναλυτική πληροφόρηση την οποία και αποκτούν στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής (Βενιέρης, 1986, Μπογιάς, 2015, Garrison et al., 2017)

Οι κανόνες της Διοικητικής Λογιστικής υπηρετούν και καθορίζονται από τις ανάγκες της διοίκησης, ανάγκες οι οποίες με τη σειρά τους επηρεάζονται από τα χαρακτηριστικά του εκάστοτε οργανισμού, γι' αυτό και διαφοροποιούνται από εταιρία σε εταιρία, χωρίς να υπάρχει μία και μοναδική συνταγή επιτυχίας για όλες.

Οι διαφορές ανάμεσα στην Χρηματοοικονομική και την Διοικητική Λογιστική συνοψίζονται στον Πίνακα 1.

Οφείλουμε να αποσαφηνίσουμε πως η Διοικητική Λογιστική δεν αποτελεί υποκατηγορία της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Αντιθέτως, είναι ένας κλάδος που περιλαμβάνει τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, καθώς και άλλες λογιστικές δραστηριότητες (π.χ. Φορολογική Λογιστική, την ανάλυση πληροφοριών & κόστους) με τους δύο κλάδους να συνυπάρχουν εντός της επιχείρησης. Τόσο η Χρηματοοικονομική όσο και η Διοικητική Λογιστική έχουν ως αφετηρία τη συγκέντρωση και καταγραφή των ίδιων πρωτογενών πληροφοριών, δηλαδή των λογιστικών γεγονότων που αναφέρονται στην οικονομική οντότητα. Η διαφοροποίηση έγκειται στο γεγονός ότι οι πρωτογενείς πληροφορίες υφίστανται διαφορετική επεξεργασία, με την Διοικητική Λογιστική να προβαίνει σε μεγαλύτερη και πιο λεπτομερή ανάλυση των λογιστικών αυτών γεγονότων. Παρόλα αυτά, και οι δύο κλάδοι έχουν ως τελικό τους στόχο την παροχή βοήθειας στην διοίκηση της εταιρίας, προκειμένου να ληφθούν οι βέλτιστες αποφάσεις μέσα από την αναγνώριση και επιμέτρηση της απαραίτητης πληροφόρησης (Βενιέρης, 1986, White et al. 2011, Μπογιάς 2015, Needles et al., 2014).

1.2 Εισαγωγή στην Διοικητική Λογιστική

Σύμφωνα με την American Accounting Association (1966) (Παπαδέας, 2015, σελ. 16) η Διοικητική Λογιστική ορίζεται «η διαδικασία εξακρίβωσης, μέτρησης και γνωστοποίησης οικονομικών πληροφοριών, που επιτρέπει να ενημερώνονται για τις κρίσεις και τις αποφάσεις τους οι χρήστες των πληροφοριών». Σύμφωνα με τους Horngren et al. (1995) (Παπαδέας, 2015, σελ. 16) η Διοικητική Λογιστική «μετρά και αναφέρει χρηματοοικονομική και άλλων τύπων πληροφόρηση, που έχει ως πρωταρχικό σκοπό να βοηθήσει τους διευθύνοντες στην εκπλήρωση των στόχων του οργανισμού». Οι Shillinglaw & Meyer (1986), (Majerčák et al., 2013, σελ. 896) αναφέρουν ότι η

Διοικητική Λογιστική βοηθά τη διοίκηση της εταιρείας στον προγραμματισμό και την διαχείριση των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων.

Για τον Μπογά (2015) ο προγραμματισμός, ο προϋπολογισμός και ο έλεγχος της δράσης της επιχείρησης είναι στενά συνδεδεμένος με την διαδικασία της διοίκησης. Ο ερευνητής εστιάζει στην διαδικασία λήψης αποφάσεων, την οποία και χαρακτηρίζει ως απαραίτητη, όταν υπάρχουν εναλλακτικοί τρόποι δράσης για να επιτευχθεί ένας στόχος. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι μεταξύ των διάφορων τρόπων δράσης πρέπει να επιλεγεί εκείνος, ο οποίος κρίνεται ως ο βέλτιστος για την επιχείρηση την δεδομένη χρονική στιγμή. Συνεπώς, η Διοικητική Λογιστική καλείται, σύμφωνα με τον ίδιο, να δώσει την καταλληλότερη οικονομική πληροφόρηση, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι σε κάθε διαφορετική περίπτωση απαιτείται και διαφορετική λεπτομερής πληροφόρηση.

Σύμφωνα με τους Needles et al. (2014) η Διοικητική Λογιστική αποτελεί την βάση για την υλοποίηση της διαδικασίας της διοίκησης ενός οργανισμού. Παρουσιάζουν ως βασικές αρχές της Διοίκησης ενός οργανισμού το σχεδιασμό και την πρόβλεψη των δραστηριοτήτων, την οργάνωση και τον συντονισμό των πόρων και των δεδομένων, και τον έλεγχο αυτών. Προσθέτουν ότι, παρόλο που οι ενέργειες της διοίκησης διαφέρουν από οργανισμό σε οργανισμό, συνήθως ακολουθούν μία διαδικασία, η οποία αποτελείται από τέσσερα στάδια:

- 1) Το Σχεδιασμό
- 2) Την Απόδοση
- 3) Την Αξιολόγηση
- 4) Την Επικοινωνία

Στο Σχεδιάγραμμα 1 παρουσιάζεται η διαδικασία της Διοίκησης ενός οργανισμού μέσα από τα τέσσερα αυτά στάδια, καθώς και τα χαρακτηριστικά αυτών. Οι Needles et al. (2014) καταλήγουν ότι τα στελέχη τροφοδοτούνται με τα δεδομένα της Διοικητικής Λογιστικής και, στηριζόμενοι σε αυτήν τη γνώση, επιλέγουν ένα επιχειρηματικό σχέδιο, το υλοποιούν και παρουσιάζουν τα αποτελέσματα τα οποία στο τέλος και αξιολογούν.

Σε πρακτικό επίπεδο, η Διοικητική Λογιστική συμβάλλει στη διαδικασία της λήψης αποφάσεων μέσω της ανάλυσης κόστους, του σχεδιασμού και του προϋπολογισμού των δραστηριοτήτων, της διαμόρφωσης κρίσεων κατά την λήψη αποφάσεων, της ανάλυσης των χρησιμοποιούμενων πόρων, της ανάλυσης τιμών και, τέλος, μέσω του ελέγχου όλων των προαναφερθέντων δραστηριοτήτων με τη χρήση συγκεκριμένων μεθόδων και πληροφοριών αναφορικά με τις αποκλίσεις και τους τρόπους διόρθωσης αυτών (Staiculescu, 2012).

Σύμφωνα με τους Ponisciakova et al. (2015), το σύστημα οικονομικής πληροφόρησης μιας εταιρείας περιλαμβάνει διαφορετικά συστήματα ειδικού σκοπού. Ωστόσο, αυτά τα υποσυστήματα είναι αλληλένδετα και πρέπει να συνεργάζονται αρμονικά μεταξύ τους, με χαρακτηριστικό παράδειγμα το υποσύστημα υπολογισμού του κόστους. Επίσης, αναφέρουν πως ανάλογα με το περιεχόμενο και το βαθμό εξειδίκευσή τους, οι λογιστικές πληροφορίες και ο έλεγχος αυτών αποτελούν τους πυλώνες στους οποίους στηρίζεται η απόδοση της εταιρείας εφόσον συνεισφέρουν στην έγκαιρη υλοποίηση των στόχων της. Οι συγγραφείς καταλήγουν στο συμπέρασμα πως η Διοικητική Λογιστική διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην διαδικασία λήψης αποφάσεων, με την διοίκηση της εταιρείας να έχει στα χέρια της ένα σημαντικό εργαλείο σχετικά με τον μελλοντικό προσανατολισμό της εταιρείας.

Οι Schroll et al. (1993) (Majerčák et al., 2013, σελ. 896) διατυπώνουν τους στόχους που πρέπει να εκπληρώνει η Διοικητική Λογιστική και που περιλαμβάνουν την παροχή πληροφοριών:

- 1) για τις ανάγκες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής
- 2) για το κόστος, τα έσοδα και την απόδοση κερδοφορίας, τόσο για εσωτερική διαχείριση, όσο και για τον έλεγχο των τιμών και για την τιμολόγηση.
- 3) για την διοίκηση των τμημάτων
- 4) για τον έλεγχο του κόστους

Με βάση με τους Garrison et al. (2017), η Διοικητική Λογιστική βοηθά τα στελέχη της Διοίκησης στην εκτέλεση τριών βασικών δραστηριοτήτων της: τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την λήξη αποφάσεων.

Ο προγραμματισμός περιλαμβάνει την καθιέρωση στόχων, προσδιορίζει τον τρόπο με τον οποίον αυτοί θα επιτευχθούν, και συνοδεύεται συνήθως από την κατάρτιση προϋπολογισμού. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη συλλογή πληροφοριών ώστε να διασφαλίζεται η σωστή εκτέλεση του προγράμματος. Μέρος της διαδικασίας ελέγχου είναι η εκπόνηση εκθέσεων απόδοσης. Μία έκθεση απόδοσης συγκρίνει τα δεδομένα του προϋπολογισμού με τα απολογιστικά δεδομένα ώστε να αναγνωρίσει τους παράγοντες που συντέλεσαν στην επίτευξη ή μη του στόχου και να διδαχθεί από αυτούς. Η λήψη αποφάσεων περιλαμβάνει την επιλογή μίας σειράς ενεργειών μεταξύ ανταγωνιστικών εναλλακτικών δυνατοτήτων.

Οι τρεις αυτές δραστηριότητες αποτελούν και τους πυλώνες της Διοικητικής Λογιστικής. Οι Garrison et al. (2017) προσθέτουν πως η σημαντικότερη, ίσως, δεξιότητα ενός διοικητικού στελέχους είναι η ικανότητά του να παίρνει έγκαιρα έξυπνες αποφάσεις, βασισμένος στα δεδομένα της Διοικητικής Λογιστικής.

Στην μελέτη τους οι Βενιέρης et al. (2005) συμπεραίνουν ότι η Διοικητική Λογιστική δραστηριοποιείται στο κομμάτι της εσωτερικής πληροφόρησης της διοίκησης σε όλα τα επίπεδα, και συγκεκριμένα:

- 1) Στην ανάλυση του κόστους λειτουργίας (Cost Accounting)
- 2) Στον προγραμματισμό (Planning) της δράσης της επιχείρησης
- 3) Στον έλεγχο (control) της υλοποίησης του προγραμματισμού.
- 4) Στην αξιολόγηση (evaluation) της απόδοσης ατόμων και διοικητικών υποδιαιρέσεων.

Η πληροφόρηση, προϊόν της Διοικητικής Λογιστικής, τροφοδοτεί τα αρμόδια στελέχη της διοίκησης και εστιάζει, κυρίως, στην αποδοτικότητα των προϊόντων, των γραμμών παραγωγής, των πελατών και των καναλιών διανομής. Οι συγγραφείς προσθέτουν πως οι πληροφορίες χρησιμοποιούνται κυρίως για αποφάσεις καταμερισμού των υλικών και ανθρώπινων πόρων της επιχείρησης, ακόμη και για σκοπούς τιμολόγησης. Παράλληλα, στους σκοπούς της Διοικητικής Λογιστικής εντάσσεται και η παροχή πληροφοριών προς τη διοίκηση αναφορικά με τη λήψη αποφάσεων στρατηγικού, οργανωτικού και τακτικού χαρακτήρα, οι οποίες σχετίζονται με ζητήματα που έχουν μακροχρόνιο ορίζοντα, μερικά εκ των οποίων η εισαγωγή νέων προϊόντων και οι επενδύσεις σε μηχανολογικό εξοπλισμό. Τέλος, οι συγγραφείς επισημαίνουν πως στον κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής το κόστος δεν ορίζεται

μονοσήμαντα. Αντιθέτως δύναται να λάβει διαφορετικό περιεχόμενο, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί.

Σύμφωνα με τον Ιγνατιάδη (1978), η Διοικητική Λογιστική ασχολείται με την συλλογή και την παροχή οικονομικών πληροφοριών σε όλα τα βαθμίδες της διοίκησης μίας εταιρίας, με σκοπό να υποβοηθήσει την τελευταία για τον Προγραμματισμού, την Λήψη Αποφάσεων και την Άσκηση του Ελέγχου.

Για τον Μπογά (2015) η διαδικασία της λήψης αποφάσεων περιλαμβάνει, γενικώς, πέντε βήματα, τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- 1) Ο Προσδιορισμός των στόχων
- 2) Η Έρευνα των πιθανών τρόπων δράσης για την επίτευξη των στόχων
- 3) Η Συλλογή στοιχείων αναφορικά με τον κάθε τρόπο δράσης
- 4) Η επιλογή του καλύτερου τρόπου δράσης
- 5) Η υλοποίηση της απόφασης

Σύμφωνα με τον Παπαδέα (2015), η πληροφόρηση στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής δεν επικεντρώνεται τόσο στην ακρίβεια των υπολογισμών και των μετρήσεων, όσο στην συνάφεια, στην ευελιξία και στον έγκαιρο χαρακτήρα της κατά τη διαδικασία της λήψης αποφάσεων. Οι παρεχόμενες πληροφορίες από τη διοικητική λογιστική μπορούν να διακριθούν σε χρηματοοικονομικές (π.χ. κόστος, έσοδα) και σε μη χρηματοοικονομικές (π.χ. αποτελεσματικότητα, μερίδιο αγοράς) (δείτε επίσης Bright et al. 1992, Eccles 1991, Cokins 2001). Τα στελέχη που αξιοποιούν αυτές τις πληροφορίες, καλούνται να εκτελέσουν τρεις βασικές, διαδοχικές λειτουργίες:

- 1) Καταχώρηση, Συγκέντρωση, Προσδιορισμός,
- 2) Ανάλυση, Σχεδιασμός, Έλεγχος
- 3) Παροχή πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Ο ερευνητής τονίζει πως η διαδικασία της πρώτης λειτουργίας εξασφαλίζει τις προϋποθέσεις δημιουργίας της δεύτερης λειτουργίας.

Καταλήγουμε, λοιπόν, στο συμπέρασμα ότι η Διοικητική Λογιστική υπηρετεί τις ανάγκες ενός οργανισμού και διαδραματίζει ένα καθοριστικό ρόλο στην διοίκηση του, καθώς παρέχει μία συνεχή ροή πληροφόρησης εσωτερικού χαρακτήρα. Η πληροφόρηση που πηγάζει από τη Διοικητική Λογιστική, αποτελεί ένα πολύ σημαντικό όπλο στη φαρέτρα της διοίκησης, καθώς διαχέεται στα αρμόδια στελέχη της εταιρίας, τα οποία και την χρησιμοποιούν ως οδηγό των ενεργειών τους κατά τη διαδικασία της διοίκησης του οργανισμού.

Η πληροφορία πρέπει να χαρακτηρίζεται από ακρίβεια και εγκυρότητα, να παρέχεται έγκαιρα, να είναι τεκμηριωμένη, κατανοητή και ξεκάθαρη, απαλλαγμένη από ασάφειες, εκφρασμένη στις κατάλληλες μονάδες, εύχρηστη και λεπτομερής, να προσαρμόζεται στις ανάγκες του εκάστοτε στελέχους και στα χαρακτηριστικά του κάθε τμήματος, να αποτελεί εργαλείο, που αποκτά αξία και νόημα στα χέρια του κατάλληλου στελέχους, ώστε να τον κατευθύνει στη λήψη της βέλτιστης δυνατής απόφασης. Για να μπορέσουν, όμως, τα στελέχη να αντλήσουν αυτήν την πληροφόρηση και να την αξιοποιήσουν κατά την διοίκηση της επιχείρησης συνολικά, θα πρέπει πρωτίστως να εστιάσουν στα επιμέρους τμήματα και λειτουργίες της.

Ο προγραμματισμός, προϋπολογισμός και έλεγχος κάθε λειτουργίας της επιχείρησης οδηγεί στον προγραμματισμό, προϋπολογισμό και έλεγχο ολόκληρης της επιχείρησης. (Μπογιάς, 2015). Ωστόσο, το συνολικό φάσμα των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης περιλαμβάνει ποικίλα επιχειρηματικά προβλήματα, τα οποία διαφοροποιούνται από εταιρεία σε εταιρία και οφείλονται στις ιδιομορφίες που αυτή έχει, λόγω ενδογενών και εξωγενών παραγόντων (Παπαδέας, 2015). Το γεγονός αυτό δυσχεραίνει τον προσδιορισμό των στοιχείων και δεδομένων τα οποία η διοίκηση θα πρέπει να αντλήσει από το κάθε τμήμα, ώστε να υλοποιηθούν οι λειτουργίες της Διοικητικής Λογιστικής. Το στοιχείο, το οποίο έχει καθολική εφαρμογή, βαρύτητα και χρησιμότητα, άσχετα από το είδος της επιχείρησης και των χαρακτηριστικό της, είναι αυτό του κόστους (Ιγνατιάδη 1978, Hewins 1993, Schildbach 1997, Cokins, 2001, Βενιέρης et al. 2005, Μπογιάς 2015, Παπαδέας 2015).

Στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής γίνεται εφαρμογή των δεδομένων κόστους κατά τη διαδικασία του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης της επιχείρησης με στόχο την λήψη των καλύτερων δυνατών αποφάσεων από τα στελέχη που συμμετέχουν στα επιμέρους ιεραρχικά επίπεδα της διοίκησης. (Ιγνατιάδη, 1978, Cokins, 2001, White et al., 2011, Laitinen, 2014, Μπογάς, 2015, Παπαδέας, 2015, Tsifora & Chatzoglou, 2016, a) Ο υπολογισμός και καταμερισμός του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών μίας επιχείρησης, αφενός μεν είναι αναγκαίος στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής, αφετέρου συνεισφέρει και στην Χρηματοοικονομική Λογιστική και συγκεκριμένα στον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Majerčák et al. 2013, Βενιέρης et al. 2005, Παπαδέας 2015)

Όσον αφορά τον στρατηγικό σχεδιασμό και την μελλοντική δραστηριότητα της εταιρίας, τα κοστολογικά δεδομένα δίνουν τη δυνατότητα στην διοίκηση, αρχικά να εξασφαλίσει την κατάλληλη και σωστή πληροφόρηση για τα μέσα και τους πόρους που θα χρησιμοποιηθούν. Κατόπιν, αφού έχει υλοποιήσει το επιχειρηματικό της πλάνο, να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητά τους, δηλαδή το εάν επιτεύχθηκαν ή όχι οι στόχοι που τέθηκαν, και, παράλληλα, να εντοπίσει τα αίτια των αποκλίσεων. Καθίσταται σαφές ότι οι διαδικασίες του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τα κοστολογικά δεδομένα της εταιρίας. Προγραμματισμός, ο οποίος δεν συνοδεύεται από έλεγχο υλοποίησης ή μη των στόχων, καθώς και από εντοπισμό των αιτιών μη επίτευξής τους, ώστε να εξαχθούν τα σωστά συμπεράσματα και να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα, είναι άχρηστος (Ιγνατιάδη, 1978, Hewins, 1993, Wöhe, 1995, στο Majerčák et al., 2013, σελ. 895, Schildbach, 1997, Βενιέρης et al. 2005, Ponisciakova et al. 2015, White, 2011, Μπογάς, 2015, Παπαδέας, 2015).

Ο κλάδος της Λογιστικής, ο οποίος δραστηριοποιείται στον υπολογισμό, προσδιορισμό και ανάλυση του κόστους των λειτουργιών της επιχείρησης, ονομάζεται Λογιστική Κόστους ή Κοστολόγηση. Παρόλο που είναι αρκετά δύσκολη η οριοθέτηση του περιεχομένου της Διοικητικής Λογιστικής και της Λογιστικής Κόστους, η Διοικητική Λογιστική είναι έννοια ευρύτερη από εκείνη της Λογιστικής Κόστους, με το γνωστικό αντικείμενο της δεύτερης να αποτελεί μέρος του οικοδομήματος της πρώτης και, μαζί με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, να συνθέτουν το μεγαλύτερο

πληροφοριακό σύστημα κάθε οικονομικής μονάδας (Ιγνατιάδη, 1978, Βενιέρης et al. 2005, Παπαδέας, 2015).

1.3 Χαρακτηριστικά της Λογιστικής Κόστους - Κοστολόγησης

Ως Λογιστική Κόστους ορίζεται το σύνολο των συστηματικών διεργασιών που επιδιώκουν την καταγραφή, συγκέντρωση, επιμέτρηση, κατάταξη και τον επιμερισμό των κατάλληλων δαπανών, με σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων και υπηρεσιών της επιχείρησης, καθώς και του κόστους των λειτουργικών υποδιαίρεσεων της (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης, 1986, Πομόνης 1991, Galway 1991, Rayburn 1996, Βαρβάκης 2003, Βενιέρης et al., 2005, Παπαδέας 2015).

Το κοστολογικό σύστημα συχνά συνδέεται με ένα πληροφοριακό σύστημα, μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης (Βενιέρης et al., 2005). Αποτελεί ένα ζωτικής σημασίας διοικητικό εργαλείο, του οποίου πρωταρχικός στόχος είναι η έγκυρη και έγκαιρη συλλογή πληροφοριών για κάθε στοιχείο που συμβάλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής και λειτουργίας ενός οργανισμού. Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να διοχετεύει γρήγορα και εύχρηστα τις απαιτούμενες κοστολογικές πληροφορίες στα αρμόδια διοικητικά στελέχη, γι' αυτό και το περιεχόμενο του θα πρέπει να προσαρμόζεται στις ανάγκες τους στους επιδιωκόμενους στόχους. Με απλά λόγια, δεν υπάρχει λόγος εφαρμογής ενός κοστολογικού συστήματος, το οποίο παρέχει πληροφορίες κόστους τις οποίες κανείς δεν συνυπολογίζει ή δεν λαμβάνει υπ' όψιν (Βενιέρης 1986, Rayburn 1996, Schildbach, 1997, Βενιέρης et al. 2005, Horngren et al. 2005, PAIB 2009, Fisher & Krumwiede 2012, Ismail & Mahmoud 2012, Laitinen 2014, Tsifora & Chatzoglou 2016a).

Επίσης, σημαντικοί παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν καθοριστικά την δομή και την διάρθρωση του είναι τα χαρακτηριστικά της ίδιας της επιχείρησης: το αντικείμενο δραστηριότητάς της, η τεχνολογική και οργανωτική διάρθρωση της παραγωγικής διαδικασίας καθώς και η διοικητική της δομή και λειτουργία (Βαρβάκης 2003, Βενιέρης et al. 2005, Ismail & Mahmoud 2012, Fisher & Krumwiede 2012, Laitinen 2014, Μπογιάς 2015, Tsifora & Chatzoglou, 2016a). Συγκεκριμένα, η φύση, η σύσταση (στερεά, υγρά, αέρια), ο τύπος (τυποποιημένα ή προσαρμοσμένα στις απαιτήσεις του πελάτη) και το φάσμα των παραγόμενων προϊόντων, καθώς και η δομή,

η φύση (εντάσεως κεφαλαίου ή εντάσεως εργασίας), η οργάνωση και ο τρόπος λειτουργίας (αυτοματοποιημένος, μη αυτοματοποιημένος) της παραγωγικής διαδικασίας παίζουν καταλυτικό ρόλο στην επιλογή και διαμόρφωση ενός κοστολογικού συστήματος σε μία επιχείρηση (Chen 1996, Rayburn 1996, Fullerton & McWatters 2004, Fisher & Krumwiede 2012, Tsifora & Chatzoglou 2016a). Ουσιαστικά, ένα σύστημα κοστολόγησης δεν δύναται να λειτουργεί ανεξάρτητα από την παραγωγική διαδικασία ή το αντίστοιχο σύστημα παραγωγής (Tatsiopoulos et al., 2010, στο Tsifora & Chatzoglou 2016a).

Τέλος, στους παράγοντες, που επηρεάζουν την δομή και την διάρθρωση ενός κοστολογικού συστήματος, συγκαταλέγονται το ύψος των πόρων, ανθρώπινων και υλικών που μπορεί να δεσμεύσει και να απασχολήσει η επιχείρηση, το πόσο λεπτομερειακά επιθυμεί να παρακολουθεί τα επιμέρους και συνολικά κόστη των παραγόμενων προϊόντων-υπηρεσιών και των λειτουργιών της, καθώς και οι προϋποθέσεις που επιβάλλονται από εξωτερικούς παράγοντες (π.χ. νομοθεσία, φορολογικές αρχές) (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης et al. 2005, Μπογάς 2015).

Στο ερώτημα ποια είναι η χρησιμότητα και η αναγκαιότητα εφαρμογής ενός συστήματος κοστολόγησης σε μία οικονομική μονάδα – επιχείρηση, στην βιβλιογραφία βρίσκουμε ένα σύνολο διαφορετικών απόψεων και απαντήσεων (Ιγνατιάδης 1978, Βενιέρης 1986, Cooper & Kaplan 1988, στο Cohen & Kaimenaki 2011, Bright et al. 1992, Hewins 1993, Rayburn 1996, Βενιέρης et al. 2005, Guilding, et al. 2005, Lucas & Rafferty 2007, Cardinales & Labro 2009, Fisher & Krumwiede 2012, Laitinen 2014, Παπαδέας 2015, Tsifora & Chatzoglou 2016β, Garrison et al. 2017):

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής γίνεται η αξιοποίηση των δεδομένων κόστους κατά τη διαδικασία του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης, με την κοστολόγηση να αποτελεί ένα εργαλείο χάραξης μελλοντικού στρατηγικού σχεδιασμού και αντιμετώπισης των προκλήσεων του ανταγωνισμού. Η απουσία κοστολογικού συστήματος, ή η εφαρμογή ακατάλληλου, μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες στρατηγικές αποφάσεις με πιθανά αρνητικά αποτελέσματα για την βιωσιμότητα - ύπαρξη της επιχείρησης.

Οι γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) απαιτούν τον προσδιορισμό του κόστους των Πωληθέντων αγαθών και υπηρεσιών καθώς και των αποθεμάτων της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης.

Όσον αφορά τον έλεγχο αποδοτικότητας της παραγωγικής διαδικασίας και των παραγόμενων προϊόντων, η εξατομίκευση και ο προσδιορισμός του κόστους κάθε παραγόμενου προϊόντος και παρεχόμενης υπηρεσίας, μέσω της υιοθέτησης ενός συστήματος κοστολόγησης, δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να γνωρίζει ποια από τα παραγόμενα προϊόντα της πωλούνται με κέρδος και ποια με ζημία, ή έστω με μειωμένη ή ανεπαρκή αποδοτικότητα σε σχέση με τα απασχολούμενα κεφάλαια. Η πληροφόρηση αυτή της δίνει τη δυνατότητα να κατευθύνει την παραγωγική της δραστηριότητα προς τα προϊόντα, τα οποία αποφέρουν μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους και να τερματίσει δραστηριότητες και λειτουργίες (παραγωγή προϊόντων, γραμμές παραγωγής, τμήματα, υποκαταστήματα, μονάδες παραγωγής), οι οποίες είναι ζημιογόνες. Επίσης, η επιχείρηση έχει την απαραίτητη πληροφόρηση για να μεταβάλλει την διάρθρωση της παραγωγικής διαδικασίας, μεταβάλλοντας τον βαθμό αυτοματοποίησής της. Επιπροσθέτως, οι παρεχόμενες κοστολογικές πληροφορίες βοηθούν την επιχείρηση να εκτιμήσει εάν της αποφέρουν οφέλη η επαναχρησιμοποίηση των υποπροϊόντων, που προκύπτουν κατά την παραγωγική διαδικασία, στην παραγωγή άλλων προϊόντων ή στην λειτουργίας της ίδιας της επιχείρησης (π.χ. το υποπροϊόν να αποτελεί καύσιμο και να χρησιμοποιείται από την ίδια την επιχείρηση), ή είναι προτιμότερο τα υποπροϊόντα να πωλούνται. Ακόμη, με την λεπτομερή ταξινόμηση του κόστους στις επιμέρους φάσεις ή στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, η επιχείρηση ενημερώνεται για το εάν την συμφέρει να πραγματοποιεί η ίδια όλα τα στάδια επεξεργασία ενός προϊόντος, ή μόνο ένα μέρος αυτών (π.χ. μία αυτοκινητοβιομηχανία την συμφέρει παράγει η ίδια όλα τα εξαρτήματα ενός μοντέλου αυτοκινήτου ή να αγοράζει έτοιμα μερικά εξ αυτών, ή εάν μία επιχείρηση την συμφέρει να προμηθεύεται τις Α΄ Ύλες κατεργασμένες ή όχι).

Αναφορικά με την τιμολογιακή πολιτική, η κοστολόγηση παρέχει πολύτιμα στοιχεία στην επιχείρηση στα πλαίσια της άσκησης συνειδητής τιμολογιακής πολιτικής. Τα δεδομένα κόστους δίνουν τη δυνατότητα στην Διοίκηση να γνωρίζει κατά πόσο το κόστος των προϊόντων της βρίσκεται μέσα στα πλαίσια της αγοράς ή αποκλίνει, ούτως ώστε να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις. Πολύ σημαντική είναι η γνώση του κόστους των προϊόντων της, όταν αυτή καθορίζει την τιμή προσφοράς της επιχείρησης σε περιπτώσεις ανάθεσης παραγγελιών ή συμμετοχής της σε διαγωνισμούς. Η αναλυτική πληροφόρηση, αναφορικά με την διαμόρφωση του κόστους παραγωγής, δίνει την δυνατότητα στην επιχείρηση να καθορίσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την τιμή προσφοράς, με αποτέλεσμα την ανάληψη μόνο επικερδών παραγγελιών.

Τα διαφορετικά συστήματα κοστολόγησης αντιπροσωπεύουν τις συγκεκριμένες κοστολογικές διαδικασίες που ακολουθούνται ή εφαρμόζονται με σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος, μίας υπηρεσίας ή μία λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Ο αριθμός των συστημάτων κοστολόγησης, μεταξύ των οποίων η επιχείρηση έχει να επιλέξει, καθώς και των εργαλείων κοστολόγησης (μέθοδοι - τεχνικές - πρακτικές), που μπορεί να ενσωματώσει σε ένα σύστημα, είναι μεγάλος. Η καταλληλότητα του εκάστοτε συστήματος εξαρτάται αφ' ενός από την δομή και την διάρθρωση της παραγωγικής διαδικασίας, και αφ' εταίρου από τους συγκεκριμένους επιχειρησιακούς σκοπούς, στόχους και αποφάσεις που προορίζεται να εξυπηρετήσει η παραχθείσα κοστολογική πληροφορία. Συνεπώς, η ανάπτυξη και υιοθέτηση του σωστού συστήματος κοστολόγησης συχνά περιγράφεται ως μία εξαιρετικά δύσκολη, δαπανηρή και χρονοβόρα διαδικασία, η οποία καθίσταται ακόμα πιο δύσκολη για τους μικρότερους και μεσαίου μεγέθους οργανισμούς, κυρίως εξαιτίας των περιορισμένων διαθέσιμων οικονομικών και ανθρώπινων πόρων. Συχνά, η επιχείρηση θα πρέπει, έχοντας συμπεριλάβει διαφορετικές μεταβλητές, να εξετάζει προσεκτικά την σχέση κόστους οφέλους, για διαφορετικές κοστολογικές επιδιώξεις (Galway 1991, Rayburn 1996, Schildbach 1997, Βαββάκης 2003, Βενιέρης et al. 2005, White et al. 2011, Fisher & Krumwiede 2012, Tsifora & Chatzoglou, 2016a). Γι αυτό και η διαδικασία υπολογισμού του κόστους θεωρείται παγκοσμίως ως ένα από τα πιο σοβαρά και σύνθετα λογιστικά ζητήματα που αφορούν όλους τους τύπους οργανισμών (Tsifora & Chatzoglou, 2016b).

Η μελέτη της σχετικής βιβλιογραφίας καθιστά σαφές ότι η συγκέντρωση και ο επιμερισμός του κόστους, καθώς και ο καταλογισμός του στους φορείς κόστους, αποτελούν θεμελιώδη ζητήματα οποιουδήποτε συστήματος κοστολόγησης (Biddle & Steinberg 1985, Abernethy et al. 2001, Al-Omiri & Drury 2007, Brierley 2010, Drury & Tales 2005, Pizzini 2006, Fisher & Krumwiede 2012, Ismail & Mahmoud 2012, Liapis & Thalassinou 2013). Ωστόσο, δεν υπάρχει ένα ενιαίο κριτήριο όσον αφορά την αποτελεσματικότητά και την αποδοτικότητά τους. Δεν υπάρχει «καλύτερο» και «χειρότερο» σύστημα κοστολόγησης, αλλά «κατάλληλο» και «μη κατάλληλο», διότι η αποτελεσματικότητα του ίδιου συστήματος διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Συνεπώς, η δομή ενός κοστολογικού συστήματος εξαρτάται από μια σειρά παραγόντων που προσδιορίζονται από ενδογενή χαρακτηριστικά της επιχείρησης, καθιστώντας, σε αρκετές περιπτώσεις, το σύστημα κατάλληλο μόνο για την συγκεκριμένη επιχείρηση (Μπογιάς 2015, Βενιέρης et al. 2005). Η απλή μεταφορά και εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος από μία επιχείρηση σε μία άλλη, έστω και εάν αυτές ανήκουν στον ίδιο παραγωγικό κλάδο, μπορεί να χαρακτηριστεί από αναποτελεσματική έως επικίνδυνη. Αυτό, πρακτικά, συμβαίνει διότι, ακόμα και εάν οι επιχειρήσεις ανήκουν στον ίδιο κλάδο, παράγουν προϊόντα των οποίων ο τρόπος και οι μέθοδοι παραγωγής τους (τεχνολογία παραγωγής, παραγωγικές διαδικασίες), καθώς και τα επιμέρους χαρακτηριστικά, το πλήθος και η ποικιλία τους (π.χ. δύο αυτοκινητοβιομηχανίες εκ των οποίων της μίας η παραγωγή είναι προσανατολισμένη σε επαγγελματικά οχήματα μεγάλου κυβισμού, ενώ της άλλης σε αυτοκίνητα I.X.), μπορεί να διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό. Αντιλαμβανόμαστε ότι οι διαφορές αυτές γίνονται ακόμα μεγαλύτερες σε επιχειρήσεις, οι οποίες ανήκουν σε διαφορετικούς κλάδους, έχουν διαφορετική οργάνωση και παράγουν διαφορετικά προϊόντα (Βενιέρης 1986, Μπογιάς 2015, Βενιέρης et al. 2005, Fisher & Krumwiede 2012, Tsifora & Chatzoglou 2016a).

Επίσης, το σύστημα κοστολόγησης κάθε επιχείρησης είναι ένα δυναμικό και όχι στατικό εργαλείο, το οποίο πρέπει να διαφοροποιείται, να εξελίσσεται και να εμπλουτίζεται συνεχώς, ώστε να προσαρμόζεται στις ανάγκες και απαιτήσεις της επιχείρησης, οι οποίες μεταβάλλονται και αυξάνονται όσο αυξάνεται η συσσωρευμένη εμπειρία της και ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζει (Βενιέρης et al., 2005).

Πρακτικά δεν υπάρχει κανένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο να ταιριάζει απόλυτα σε όλες τις επιχειρήσεις, διότι το κάθε σύστημα έχει δημιουργηθεί για να εξυπηρετεί διαφορετικούς σκοπούς. Γι' αυτό το λόγο η ανάπτυξη και η διαρκής εξέλιξη και βελτίωση του πρέπει να προσεγγίζονται από τις επιχειρήσεις ως μία πολύ σημαντική μορφή στρατηγικής επένδυσης (Fisher & Krumwiede, 2012).

1.4 Η Ιστορική Εξέλιξη της Λογιστικής Κόστους

Έχει περάσει σχεδόν ένας αιώνας από την εμφάνιση της Λογιστικής Κόστους παγκοσμίως και έχουν προκύψει ριζικές αλλαγές στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον ενός οργανισμού (Παπαδέας, 2015).

Για μεγάλο μέρος του 20^{ου} αιώνα, οι σχεδιασμοί των συστημάτων κοστολόγησης είναι απλοί και ικανοποιούν τις ανάγκες των χρηστών τους. Κατά κύριο λόγο, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν είτε μία δεξαμενή καταλογισμού του κόστους γενικών εξόδων για ολόκληρη την επιχείρηση ή έναν αριθμό δεξαμενών για τα επιμέρους τμήματα. Ο καταμερισμός των ΓΒΕ στα προϊόντα πραγματοποιείται έχοντας ως βάση επιμερισμού τις ώρες άμεσης εργασίας και τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων (Lere 2001, Lee 2003, Garrison et al. 2017). Το γεγονός ότι οι παραγωγικές διαδικασίες είναι εντάσεως εργασίας οδηγεί τις επιχειρήσεις στο να επιλέγουν τις ώρες άμεσης εργασίας ως κυριότερη βάση καταλογισμού, επειδή αντιπροσωπεύει ένα μεγάλο μέρος του κόστους των προϊόντων (Boer & Jeter 1993, στο Lee 2003, Tsai 1996, Lowder 2006, Kee 2008, Garrison et al. 2017). Οι ώρες άμεσης εργασίας παρακολουθούνται και επιμετρώνται με προσοχή και ακρίβεια, επειδή πολλά διευθυντικά στελέχη πιστεύουν ότι οι ώρες άμεσης εργασίας, ο συνολικός όγκος των παραγόμενων μονάδων, καθώς και τα ΓΒΕ έχουν ομόρροπη σχέση μεταξύ τους (Garrison et al., 2017). Επίσης, επειδή οι επιχειρήσεις παράγουν μία περιορισμένη ποικιλία προϊόντων, τα οποία απαιτούν παρόμοιες Α Ύλεις για την παραγωγή τους, οι προαναφερθείσες βάσεις καταλογισμού εφαρμόζονται με επιτυχία, επειδή στην πράξη υπάρχει μικρή διαφορά μεταξύ των καταλογισμένων και των πραγματικών ΓΒΕ που αναλογούν στα επιμέρους προϊόντα (Garrison et al., 2017).

Ωστόσο, από τις αρχές της δεκαετίας του 1980, παρατηρείται μία έντονη αμφισβήτηση των μέχρι τότε υφιστάμενων συστημάτων κοστολόγησης και γενικότερα της επικρατούσας θεώρησης όσον αφορά την επιμέτρηση και κατανομή του κόστους, τόσο από την πλευρά των ακαδημαϊκών όσο και από την μεριά των επαγγελματιών, λόγω του χάσματος που αποκαλύπτεται μεταξύ θεωρίας και πράξης (Cooper & Kaplan 1988, Bright et al. 1992, Drury & Tales 1994, Chen 1996, Lukka & Granlund 1996, Tsai 1996, Lere 2001, Lee 2003, Lowder 2006, Apak et al. 2012, Tsifora & Chatzoglou 2016b). Το χάσμα αυτό οφείλεται στο ότι τα συστήματα κοστολόγησης δεν είναι σε θέση, πλέον, να παρέχουν έγκαιρες και αξιόπιστες κοστολογικές πληροφορίες, εξ' αιτίας του αυθαίρετου τρόπου με τον οποίον πραγματοποιούν τον επιμερισμό και καταλογισμό του κόστους, αυθαιρεσία η οποία πηγάζει από την απουσία επιστημονικής βάσης για την υλοποίηση του μερισμού (Kaplan & Johnson 1987, στο Lee 2003, Cooper & Kaplan 1988, Tsai 1996, Lere 2001, Tsifora & Chatzoglou 2016b, Wouters & Stecher 2017). Οι παράγοντες οι οποίοι οδηγούν στην εκ βάθρων αναδιάρθρωση της Λογιστικής Κόστους και των συστημάτων κοστολόγησης είναι πολλοί και αλληλοεπιδρούν μεταξύ τους. Κυριότερος εξ' αυτών είναι η εξέλιξη της τεχνολογίας (Lee 2003, Παπαδέας 2015, Tsifora & Chatzoglou 2016a).

Η τεχνολογική πρόοδος εισέρχεται δυναμικά στην παραγωγική διαδικασία, και προκαλεί μεγάλες και σημαντικές αλλαγές στον τρόπο παραγωγής, και κατ' επέκταση στην διάρθρωση του κόστους των προϊόντων. Ο εξελιγμένος αυτοματοποιημένος εξοπλισμός κερδίζει όλο και μεγαλύτερο έδαφος στις βιομηχανίες· πραγματοποιεί λειτουργίες και δραστηριότητες, οι οποίες μέχρι τότε εκτελούνταν από εργάτες, υποκαθιστώντας το εργατικό δυναμικό, με αποτέλεσμα τα κόστη της άμεσης εργασίας να υποχωρούν σημαντικά, σε σχέση με τα ΓΒΕ, τα οποία παρουσιάζουν ραγδαία αύξηση. Παράλληλα, επειδή το κόστος απόκτησης και συντήρησης αυτού του εξοπλισμού ταξινομείται στα ΓΒΕ, αυξάνονται περαιτέρω τα ΓΒΕ και, αντίστοιχα, μειώνεται η συμμετοχή της άμεσης εργασίας στο συνολικό κόστος παραγωγής (Bursal 1992, Armstrong 2002, Lere 2001, Lee 2003, Kee 2008, Lowder 2006, Apak et al. 2012, Παπαδέας 2015, Ponisciakova et al. 2015, Tsifora & Chatzoglou, 2016a, Garrison et al. 2017).

Η αναδυόμενη παγκοσμιοποίηση και η κατάργηση των οικονομικών συνόρων, δημιουργεί συνθήκες έντονου διεθνούς ανταγωνισμού. Οι επιχειρήσεις απευθύνονται, πλέον, στην παγκόσμια αγορά, η οποία παρουσιάζει μεγάλη ανομοιογένεια ως προς τα χαρακτηριστικά, τις απαιτήσεις και τις ανάγκες των καταναλωτών της. Παράλληλα, με το πέρασμα των ετών, η διαρκής βελτίωση του βιοτικού επιπέδου και η διαρκώς επιταχυνόμενη εξέλιξη της τεχνολογίας έχουν ως επακόλουθο οι προσδοκίες και οι απαιτήσεις των καταναλωτών αναφορικά με την ποικιλία, την καινοτομία, την διαφοροποίηση, την ποιότητα και την ταχύτητα διάθεσης των προϊόντων, συνεχώς ν' αυξάνονται. Στην προσπάθειά τους να εξασφαλίσουν ένα όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κομμάτι στη νέα «παγκόσμια πίτα», οι επιχειρήσεις προβαίνουν σε αλλαγή του στρατηγικού τους σχεδιασμού. Στόχος τους είναι και να ικανοποιήσουν τις όλο και μεγαλύτερες απαιτήσεις των καταναλωτών, αλλά και να επιτύχουν όσο το δυνατόν μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους, τα οποία μειώνονται για τις περισσότερες λόγω του διεθνούς ανταγωνισμού, περιορίζοντας στο ελάχιστο δυνατό το κόστος παραγωγής, διατήρησης και διανομής των προϊόντων τους (Bursal 1992, Gamal et al. 2001, Lowder 2006, Apak et al. 2012, Παπαδέας 2015, Ponisciakova et al. 2015, Tsifora & Chatzoglou, 2016a, b, Garrison et al. 2017, Wouters & Stecher 2017).

Η επιλογή των επιχειρήσεων να δημιουργήσουν μία μεγάλη ποικιλία πιο σύνθετων και καινοτόμων προϊόντων, τα οποία παράγονται σε μικρές ποσότητες και με διαφορετικά χαρακτηριστικά, έχει ως αποτέλεσμα η διαδικασία κατανομής του κόστους στα προϊόντα να μην χρειάζεται, πλέον, βάσεις καταλογισμού οι οποίες καθορίζονται από τον όγκο της παραγωγής (κριτήρια όγκου), αλλά βάσεις οι οποίες καθορίζονται για το κάθε προϊόν και την κάθε παρτίδα ξεχωριστά (κριτήρια παρτίδας) (Chen 1996, Gamal et al. 2001, Lee 2003, Tsifora & Chatzoglou 2016b, Garrison et al. 2017).

Επίσης, η παραγωγή διαφοροποιημένων προϊόντων προκαλεί μεταβολές στη ζήτηση και την ποσότητα των πόρων που καταναλώνονται για την παραγωγή τους. Ως εκ τούτου, κρίνεται επιτακτική η ανάγκη για μεγαλύτερη ακρίβεια και λεπτομέρεια στον επιμερισμό των ΓΒΕ στα παραγόμενα προϊόντα, διότι τα προϊόντα με διαφορετικό όγκο παραγωγής απορροφούν διαφορετικό ποσοστό των ΓΒΕ. (Chen 1996, Gamal et al. 2001, Lee 2003, Tsifora & Chatzoglou 2016b, Garrison et al. 2017).

Παράλληλά, το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις δημιουργούν νέα προϊόντα και υπηρεσίες με έναν διαρκώς επιταχυνόμενο ρυθμό, τα οποία είναι πιο εξελιγμένα και περίπλοκα και διαφέρουν σε όγκο και μέγεθος παρτίδας, τις αναγκάζει να δημιουργήσουν νέες ιεραρχικές δομές και νέα πόστα. Αυτό πρακτικά τις οδηγεί στο να επενδύσουν σε πιο εξειδικευμένο εργατικό δυναμικό (προγραμματιστές: παραγωγής, μηχανικού σχεδιασμού των προϊόντων, ελέγχου ποιότητας και ασφάλειας προϊόντων et al.), με αποτέλεσμα να μειώνεται ακόμα περισσότερο η άμεση εργασία σε σχέση με τα ΓΒΕ ως συστατικό μέρος του κόστους των παραγόμενων προϊόντων (Chen, 1996, Lee, 2003, Garrison et al., 2017).

Οι μεγάλες αλλαγές που συντελούνται στον βιομηχανικό κλάδο έχουν ως σημαντικότερο επακόλουθο την κάθετη μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας και την μεγάλη άνοδο των έμμεσων δαπανών επί του συνολικού κόστους παραγωγής. Οι βάσεις επιμερισμού των ωρών άμεσης εργασίας και λειτουργίας των μηχανημάτων θεωρούνται πλέον ξεπερασμένες και ακατάλληλες, καθώς τα νέα έμμεσα κόστη δεν σχετίζονται με αυτές. Σε αυτό το νέο περιβάλλον, η επιλογή των επιχειρήσεων να συνεχίζουν να βασίζονται αποκλειστικά σε έναν περιορισμένο αριθμό δεξαμενών ΓΒΕ και παραδοσιακών βάσεων καταλογισμού, ενέχει τον κίνδυνο τα κόστη για το ανά μονάδα προϊόν να παρουσιάζονται αλλοιωμένα και, ως εκ τούτου, οι κοστολογικές πληροφορίες να λειτουργούν παραπλανητικά στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Οι νέες συνθήκες παραγωγής, που σηματοδοτούν το τέλος της μαζικής παραγωγής, επιτάσσουν την ανάπτυξη εναλλακτικών μεθόδων και τεχνικών επιμερισμού του κόστους και, κατ' επέκταση, την ανάπτυξη νέων συστημάτων κοστολόγησης για τα παραγόμενα προϊόντα και τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Στόχος των νέων συστημάτων κοστολόγησης είναι να καλύψουν τα καινά, τις παραλήψεις και τις αστοχίες των παραδοσιακών συστημάτων, καταλογίζοντας τις έμμεσες βιομηχανικές δαπάνες με εγκυρότητα, ακρίβεια, αντικειμενικότητα και αξιοπιστία. (Chen, 1996, Tsai, 1996, Lowder, 2006, Apak et al., 2012, Παπαδέας, 2015, Ponisciakova et al. 2015, Tsifora & Chatzoglou, 2016a, b, Garrison et al., 2017).

1.5 Συγκριτική Ανάλυση Παραδοσιακών και Σύγχρονων Συστημάτων Κοστολόγησης

Με κριτήριο την περίοδο ανάπτυξης και τα χαρακτηριστικά τους, τα συστήματα κοστολόγησης κατηγοριοποιούνται σε παραδοσιακά και σύγχρονα (Arak et al. 2012, Ponisciakova et al. 2015, Nuhu et al. 2016). Τα συστήματα τα οποία αναπτύσσονται πριν τις αρχές της δεκαετίας του 1980 χαρακτηρίζονται παραδοσιακά, ενώ όσα αναπτύσσονται μετά την δεκαετία του 1980 σύγχρονα (Kaplan & Johnson 1987, στο Nuhu et al. 2016).

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (ΠΣΚ) έχουν βραχυπρόθεσμο ορίζοντα και είναι σχεδιασμένα να παρέχουν πληροφόρηση για τις εξωτερικές οικονομικές εκθέσεις (Chenhall & Langfield-Smith 1998, Rayburn 1996, Pavlatos & Paggios 2008, Garrison et al. 2017). Τα ΠΣΚ επικεντρώνονται αποκλειστικά στον καταλογισμό του μεταποιητικού κόστους ενός προϊόντος-υπηρεσίας, διότι καταλογίζουν μόνο τα κατασκευαστικά (μεταποιητικά) κόστη στα προϊόντα, αυτά δηλαδή των Άμεσων Υλικών, των Άμεσων Εργατικών και των ΓΒΕ, με τα έξοδα πωλήσεων και διοικητικών δαπανών (μη μεταποιητικά) να μην καταλογίζονται. Παράλληλα, καταλογίζουν όλα τα μεταποιητικά κόστη στα προϊόντα, ακόμα και τα κόστη παραγωγής που δεν προκαλούνται από αυτά, με τους επιμερισμούς να πραγματοποιούνται αποκλειστικά με βάσεις καταλογισμού οι οποίες οδηγούνται από τον όγκο της παραγωγής. (Gamal et al. 2001, Lee 2003, Παπαδέας 2015, Ponisciakova et al. 2015, Garrison et al. 2017). Τα πλεονεκτήματα των ΠΣΚ είναι: η απλή δομή τους, η φθηνότερη και ευκολότερη πρόσβαση των στελεχών στις αναγκαίες πληροφορίες και δεδομένα και, τέλος, το χαμηλό κόστος σχεδιασμού και ανάπτυξής τους (Ponisciakova et al. 2015).

Το χάσμα, όμως, το οποίο διαπιστώνεται μεταξύ θεωρίας και πράξης στις αρχές του 1980, καθιστούν τα ΠΣΚ αναξιόπιστα και αναποτελεσματικά. Η κριτική επικεντρώνεται στην ανεπάρκεια των ΠΣΚ εξαιτίας των περιορισμών τους, οι οποίοι απορρέουν από τις τεχνολογικές αλλαγές στην παραγωγική διαδικασία και αντανακλώνονται στις βάσεις επιμερισμού που χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό των ΓΒΕ (Cooper & Kaplan 1988, Bright et al. 1992, Rayburn 1996, Lere 2001, Lee, 2003, Fullerton & McWatters 2004, Wu et al. 2007, Nuhu et al. 2016, Tsifora & Chatzoglou 2016b, Garrison et al. 2017). Η χρήση ενιαίων και προκαθορισμένων

συντελεστών καταλογισμού, οι οποίοι σχετίζονται με τις ώρες άμεσης εργασίας και τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, διαχέουν με αυθαίρετο και λανθασμένο τρόπο το σύνολο των ΓΒΕ σε όλα τα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με τον «αποκλεισμό» των μη μεταποιητικών δαπανών από το συνολικό κόστος παραγωγής, έχουν ως επακόλουθο τα ΠΣΚ να παρέχουν ανακριβείς, εικονικές και παραπλανητικές κοστολογικές πληροφορίες. Συνεπώς, τα διοικητικά στελέχη τροφοδοτούνται με λανθασμένες κοστολογικές πληροφορίες, με αποτέλεσμα οι αποφάσεις που λαμβάνονται και οι στρατηγικές που ακολουθούνται, να έχουν βραχυχρόνιο ορίζοντα και, παράλληλα, να θέτουν σε κίνδυνο την μακροπρόθεσμη ανάπτυξη και κερδοφορία, ακόμα και την ύπαρξη, της ίδιας της επιχείρησης (Bright et al. 1992, Rayburn 1996, Lere 2001, Fullerton & McWatters 2004, Sulaiman et al. 2005, Παπαδέας 2015, Ponisciakova et al. 2015, Garrison et al. 2017).

Η αποτυχία των ΠΣΚ δημιουργεί την ανάγκη για εύρεση νέων μεθόδων και τεχνικών επιμερισμού του κόστους, οι οποίοι θα ξεπεράσουν τους περιορισμούς των ΠΣΚ και θα ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις των χρηστών, σ' ένα δυναμικό και διαρκώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον. Αυτές οι νέες μέθοδοι και τεχνικές αναφέρονται ως Σύγχρονα Κοστολογικά Κυστήματα (Σ.Κ.Σ) (Bright et al. 1992, Rayburn 1996, Lere 2001, Fullerton & McWatters 2004, Tsifora & Chatzoglou 2016b).

Τα Σ.Κ.Σ χαρακτηρίζονται σύγχρονα και καινοτόμα, και έχουν την δυνατότητα να συνδέουν όλες τις επιμέρους λειτουργίες, δραστηριότητες και διαδικασίες της επιχείρησης με τους στρατηγικούς της στόχους και τα αποτελέσματα αυτών (Chenhall & Langfield-Smith 1998b, Hyvönen, 2005). Ειδικότερα, δεδομένου ότι συμβάλλουν ενεργά στην υλοποίηση των στρατηγικών προτεραιοτήτων και σκοπών της επιχείρησης, τα ΣΚΣ εστιάζουν στην παρεχόμενη πληροφόρηση και στο πως αυτή θα συνδράμει στον στρατηγικό σχεδιασμό και στις μελλοντικές αποφάσεις της διοίκησης (Chenhall & Langfield-Smith 1999, Kaplan & Norton 2001b). Τα ΣΚΣ έχουν έναν πολυδιάστατο χαρακτήρα και ρόλο, καθώς καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα κρίσιμων παραγόντων επιτυχίας, οικονομικών και μη (Langfield-Smith 2009, στο Nuhu et al. 2016). Ουσιαστικά, τα ΣΚΣ έχουν την ικανότητα να εντοπίζουν εστίες κόστους, να τις μειώνουν στο ελάχιστο δυνατό και να εξαλείφουν τις περιττές δαπάνες. Κύριο μέλημά τους είναι η δημιουργία των κατάλληλων βάσεων επιμερισμού για τα πολλά και διαφορετικά έμμεσα κόστη. Το μεγαλύτερο πρόβλημα των ΠΣΚ αντιμετωπίζεται με

την χρήση πολλαπλών δεξαμενών κόστους, τακτική η οποία βελτιώνει την ακρίβεια της εκτίμησης του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και των λειτουργιών της επιχείρησης (Chenhall & Langfield-Smith 1998, Lere 2001, Tse 2011, Keisidou et al. 2013, Nuhu et al. 2016).

Στην αναζήτηση για την εύρεση νέων μεθόδων και τεχνικών επιμερισμού του κόστους, η μέθοδος, η οποία βρίσκει μεγάλη απήχηση μεταξύ των ακαδημαϊκών και των επιχειρήσεων, είναι αυτή της Κοστολόγησης Βάση Δραστηριοτήτων Activity Based Cost (ABC) (Lee 2003, Ponisciakova et al. 2015, Tsifora & Chatzoglou 2016b, Garrison et al. 2017).

1.6 Κοστολόγηση Βάση Δραστηριοτήτων (Activity Based Cost, ABC)

Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων (ABC) είναι μία μέθοδος κοστολόγησης που αναπτύχθηκε, σχεδιάστηκε και χρησιμοποιείται για να καλύψει τις πληροφοριακές ανάγκες των διοικητικών στελεχών στη λήψη ορθολογικών στρατηγικών, λειτουργικών και οργανωτικών αποφάσεων, οι οποίες επηρεάζουν την δυναμικότητα της επιχείρησης. (Παπαδέας 2015, Garrison et al. 2017). Οι εμπνευστές και δημιουργοί της ABC, ήταν οι Robin Cooper και Robert Kaplan του Harvard Business School (Ponisciakova et al. 2015).

Το σύστημα ABC είναι σχεδιασμένο έτσι ώστε να παρέχει κοστολογικές πληροφορίες μόνο στα στελέχη της επιχείρησης και μόνο για εσωτερική χρήση, και όχι για να καλύψει τις κοστολογικές ανάγκες της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων προϊόντων και η αποτίμηση αποθεμάτων σύμφωνα με την ABC, δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές αρχές. Για αυτό το λόγο, η ABC χρησιμοποιείται παράλληλα και συμπληρώνει το ήδη υπάρχον παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, και όχι με σκοπό να το αντικαταστήσει (Cokins 2001, Βαρβάκης 2003, Βενιέρης et al. 2005, Παπαδέας 2015, Garrison et al. 2017). Στην πράξη, οι περισσότεροι οργανισμοί που την υιοθετούν έχουν δύο συστήματα κοστολόγησης: το επίσημο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης, το οποίο χρησιμοποιείται για την σύνταξη των εξωτερικών οικονομικών εκθέσεων και το σύστημα κοστολόγησης ABC, το οποίο χρησιμοποιείται για την λήψη αποφάσεων και την διαχείριση των δραστηριοτήτων (Garrison et al., 2017). Η ABC εστιάζει στην επεξεργασία των προϋπολογιστικών στοιχείων, σε

αντιδιαστολή με τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, που επεξεργάζονται, κυρίως, απολογιστικά στοιχεία, προωθώντας βελτιώσεις στη συνολική απόδοση του οργανισμού (Παπαδέας, 2015).

Η θεμελιώδης διαφορά ανάμεσα στην ABC και την παραδοσιακή κοστολόγηση είναι η εξής: ενώ η παραδοσιακή κοστολόγηση θεωρεί πως τα προϊόντα είναι εκείνα τα οποία καταναλώνουν τους πόρους κατά τη διάρκεια της παραγωγής, η ABC θεωρεί ότι οι πόροι καταναλώνονται από τις δραστηριότητες² και όχι από τα προϊόντα, και πως τα προϊόντα είναι εκείνα που καταναλώνουν τις εν λόγω δραστηριότητες (Gupta 2001, Lee 2003, Arak et al. 2012, Παπαδέας 2015, Ponisciakova et al. 2015). Σύμφωνα με το διάγραμμα 2, τα κόστη απορρέουν από την παραγωγική διαδικασία και, στη συνέχεια, επιβαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα. Ωστόσο, με βάση την ABC, για την παραγωγή και, εν συνεχεία, πώληση των προϊόντων, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η διενέργεια δραστηριοτήτων (μεταποιητικού και μη μεταποιητικού κόστους), οι οποίες δεν σχετίζονται όλες με την παραγωγική διαδικασία αυτή καθαυτή. Αυτές οι δραστηριότητες είναι που δημιουργούν κόστος (μεταποιητικό και μη), το οποίο στη συνέχεια επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα. Ουσιαστικά, η αιτία ύπαρξης των δαπανών και του κόστους είναι οι δραστηριότητες, στις οποίες και εστιάζει, και όχι τα παραγόμενα προϊόντα.

Απόρροια της θεμελιώδους αυτής διαφοράς είναι και οι εξής τρεις διαφορές (Garrison et al., 2017): Στην ABC

- τα μη μεταποιητικά κόστη (μη βιομηχανικά), καθώς και τα μεταποιητικά (βιομηχανικά) κόστη, μπορεί να καταλογίζονται σε προϊόντα, αλλά μόνο βάσει της συνθήκης αιτίας και αποτελέσματος (δείτε διάγραμμα 3 & διάγραμμα 4).
- μερικά κόστη παραγωγής μπορούν να εξαιρεθούν από το κόστος του προϊόντος.
- χρησιμοποιούνται πολυάριθμες δεξαμενές γενικών εξόδων, κάθε μία από τις οποίες κατανέμεται στα προϊόντα και σε άλλα αντικείμενα κόστους, χρησιμοποιώντας το δικό της μοναδικό μέτρο δραστηριότητας.

² Δραστηριότητα ορίζεται ένα οποιοδήποτε γεγονός που προκαλεί την ανάλωση γενικών πόρων (Garrison et al., 2017, σελ. 379)

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, όλα τα μεταποιητικά κόστη επιβαρύνουν τα προϊόντα, ενώ όλα τα μη μεταποιητικά πηγαίνουν στην ΚΑΧ. Στην ABC πολλά μη μεταποιητικά κόστη σχετίζονται με την πώληση, τη διανομή και την εξυπηρέτηση συγκεκριμένων προϊόντων. Γι' αυτό το λόγο, στο σύστημα της ABC, κατά τον υπολογισμό του συνολικού κόστους ενός προϊόντος περιλαμβάνονται και μεταποιητικά και μη μεταποιητικά κόστη, και όχι μόνο το κόστος παραγωγής του. Ουσιαστικά, οι υπολογισμοί του κόστους των προϊόντων με το σύστημα της ABC περιλαμβάνει όλες τις άμεσες δαπάνες που μπορούν να εντοπιστούν στα προϊόντα και όλες τις έμμεσες δαπάνες που προκαλούνται από τα προϊόντα. Η διάκριση του κόστους σε μεταποιητικό και μη μεταποιητικό δεν υφίσταται πλέον, πράγμα το οποίο είναι πολύ πιο διαφορετικό στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα οποία επικεντρώνονται αποκλειστικά στον καθορισμό του μεταποιητικού κόστους ενός προϊόντος (Garrison et al., 2017).

Με την χρήση πολλαπλών δεξαμενών κόστους³ και οδηγών κόστους⁴, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων γίνεται αποτελεσματικότερος, επειδή πραγματοποιείται με μεγαλύτερη ακρίβεια ο επιμερισμός των έμμεσων δαπανών, ενώ διευκολύνεται και ο εντοπισμός των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία του κόστους (Lere 2001, Παπαδέας 2015, Garrison et al. 2017). Τα ΠΣΚ βασίζονται αποκλειστικά σε βάσεις καταλογισμού, οι οποίες οδηγούνται από τον όγκο της παραγωγής. Από την άλλη, η κοστολόγηση ABC ορίζει πέντε επίπεδα δραστηριότητας, τα οποία, σε μεγάλο βαθμό, δεν αφορούν τον όγκο των παραγόμενων μονάδων (Garrison et al., 2017):

- 1) Δραστηριότητες Επιπέδου Μονάδας: Εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μία μονάδα προϊόντος.
- 2) Δραστηριότητες Επιπέδου Παρτίδας: Δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που μία παρτίδα υφίσταται χειρισμό ή επεξεργασία, ανεξάρτητα από το πόσες μονάδες υπάρχουν στην παρτίδα.
- 3) Δραστηριότητες Επιπέδου Προϊόντος: Δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται με συγκεκριμένα προϊόντα.

³ Η δεξαμενή κόστους αποτελεί έναν «κουβά» στον οποίον συσσωρεύονται οι δαπάνες που έχουν σχέση με ένα ενιαίο μέτρο δραστηριότητας στο σύστημα ABC (Garrison et al., 2017, σελ. 379).

⁴ Οδηγός Κόστους αποτελεί μία βάση καταλογισμού σε ένα σύστημα κοστολόγησης ABC (Garrison et al., 2017, σελ. 379).

- 4) Δραστηριότητες Επιπέδου Πελατών: Δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται με συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τηλεφωνικές κλήσεις πωλήσεων, ταχυδρομικές αποστολές προσφορών και κάθε γενική τεχνική υποστήριξης που δεν είναι συνδεδεμένη σε κάποιο συγκεκριμένο προϊόν.
- 5) Δραστηριότητες Υποστήριξης του Οργανισμού: Δραστηριότητες που διενεργούνται ανεξάρτητα από το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται ποια προϊόντα παράγονται, πόσες παρτίδες εκτελούνται ή πόσες μονάδες φτιάχνονται.

Επιπροσθέτως, το γεγονός ότι ABC επικεντρώνεται και σε μη τυποποιημένες δραστηριότητες, οι οποίες παράγουν μικρή ποσότητα διαφοροποιημένων προϊόντων, και στο κόστος που αυτές αναλώνουν, δίνει την δυνατότητα στην επιχείρηση να εντοπίσει τυχόν δραστηριότητες και λειτουργίες, οι οποίες καταναλώνουν υπερβολικούς πόρους και δημιουργούν υψηλά κόστη, τα οποία αποτελούν σπατάλες, και να τις περιορίσει ή και εξαλείψει (Ponisciakova et al. 2015, Nuhu et al. 2016).

Ωστόσο, η ABC έχει επικριθεί λόγω της εγγενούς πολυπλοκότητάς της (Lere 2001, Fisher & Krumwiede 2012, Παπαδέας 2015, Tsifora & Chatzoglou, 2016b, Garrison et al. 2017). Οι επικρίσεις αφορούν την δαιδαλώδη μορφή που πολλές φορές παίρνει το σύστημα κοστολόγησης, λόγω του μεγάλου αριθμού δεξαμενών και οδηγών κόστους που χρησιμοποιεί, με αποτέλεσμα η εφαρμογή και η υλοποίησή του, καθώς και η συλλογή των αναγκαίων πληροφοριών, να είναι εξαιρετικά πολύπλοκη, δύσκολη και δαπανηρή, χωρίς να προσφέρει το αναμενόμενο όφελος στην επιχείρηση.

Τέλος, για την επιτυχημένη εφαρμογή της ABC, βασική προϋπόθεση είναι η υποστήριξη της από την ανώτατη διοίκηση του οργανισμού, η αρχική και συνεχής κατάρτιση και συμμετοχή των εργαζομένων, αλλά και η αξιοποίηση της τεχνολογίας των πληροφοριών (Παπαδέας, 2015, Garrison et al., 2017).

1.7 Κοστολόγηση & Κοστολογική Οργάνωση

Όπως είδαμε και σε προηγούμενη ενότητα, ως κοστολόγηση ορίζουμε το σύνολο των συστηματικών διεργασιών που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του κόστους. Με την κοστολόγηση επιτυγχάνουμε τον προσδιορισμό του κόστους των λειτουργικών υποδιαιρέσεων της οικονομικής μονάδας, καθώς και των παραγομένων ενδιάμεσων ή τελικών της προϊόντων. Ωστόσο, ως διαδικασία καθίσταται ανενεργός και ατελέσφορη χωρίς την παρουσία, λειτουργία και χρήση της απαραίτητης υποδομής, αυτή της κοστολογικής οργάνωσης. Η κοστολογική οργάνωση περιλαμβάνει (Βαρβάκης, 2003):

- 1) την κατάτμηση της επιχείρησης, του οργανισμού ή της δραστηριότητας σε κοστολογικές υποδιαιρέσεις, τα κέντρα κόστους.
- 2) τον ποσοτικό έλεγχο των στοιχείων του κόστους με σκοπό τον ακριβή προσδιορισμό των κοστολογικών μεγεθών που χρησιμοποιούνται στην κοστολογική διαδικασία.
- 3) την αποτίμηση των στοιχείων του κόστους.
- 4) τον προσδιορισμό των μεγεθών αποτύπωσης των κοστολογικών δεδομένων, έντυπων και μη.
- 5) την σύνδεση των πραγματικά αναλωνόμενων στοιχείων κόστους με το παραγόμενο από αυτά αντίστοιχο έργο, δραστηριότητα, λειτουργία, προϊόν, και υπηρεσία.

Συνεπώς, κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση είναι άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους, και υπηρετούν η μία την άλλη εντός της οικονομικής μονάδας (Βαρβάκης, 2003). Δεδομένης της σχέσης τους, η δομή, το αντικείμενο, και οι αρχές της κοστολογικής οργάνωσης καθορίζονται και προσαρμόζονται από τα χαρακτηριστικά και τις ιδιαιτερότητες της οικονομικής μονάδας, όπως το μέγεθος της, η οργανωτική και παραγωγική της δομή, αλλά και από εξωγενείς παράγοντες (Βενιέρης 1986, Βαρβάκης 2003, Βενιέρης et al. 2005, Μπογιάς, 2015). Βασικό στοιχείο της κοστολογικής οργάνωσης είναι ο προσδιορισμός των κοστολογικών υποδιαιρέσεων της οικονομικής μονάδας, δηλαδή των κέντρων κόστους. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα την οργανωτική δομή του οργανισμού, η οποία αποτυπώνεται στο οργανόγραμμα διοικητικής οργάνωσης (Βαρβάκης, 2003).

Σύμφωνα με τον Βαρβάκη (2003), η οργανωτική διάρθρωση των επιχειρήσεων διακρίνεται σε δύο συστήματα: α) το σύστημα οριζόντιας διάρθρωσης και β) το σύστημα κάθετης διάρθρωσης. Στο σύστημα οριζόντιας διάρθρωσης, η οργανωτική και διοικητική δομή της επιχείρησης περιλαμβάνει την Λειτουργία Διάθεσης, τη Λειτουργία Πωλήσεων, τη Λειτουργία Διοίκησης, την Οικονομική Λειτουργία και τη Λειτουργία Έρευνας & Ανάπτυξης.

Συνήθως, το σύστημα οριζόντιας διάρθρωσης θεωρείται καταλληλότερο για επιχειρήσεις μεσαίου μεγέθους, καθώς και για επιχειρήσεις με περιορισμένη διαφοροποίηση της δραστηριότητάς τους, δηλαδή με ομοιογενή παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών.

Στο σύστημα κάθετης διάρθρωσης, η οργανωτική και διοικητική δομή αναπτύσσεται κατά τομέα δραστηριότητας και κλάδο εκμεταλλεύσεως. Το σύστημα κάθετης διάρθρωσης θεωρείται κατάλληλο για μεγάλες επιχειρηματικές μονάδες, με εκτεταμένη διαφοροποίηση της δραστηριότητάς τους, οι οποίες παράγουν ανάμοια μεταξύ τους προϊόντα και υπηρεσίες και ικανοποιούν την ζήτηση διαφορετικών πελατών.

Ο προσδιορισμός των κοστολογικών υποδιαιρέσεων της οικονομικής μονάδας, δηλαδή των κέντρων κόστους, πραγματοποιείται με την κοστολογική διάρθρωση. Κοστολογική διάρθρωση μίας οικονομικής μονάδας ονομάζεται η κατάτμηση ή ο διαχωρισμός της σε κοστολογικές υποδιαιρέσεις. Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις δημιουργούνται με αποκλειστικό σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους που προκαλείται από την ύπαρξη και λειτουργία τους (Βαρβάκης, 2003). Ως κέντρα κόστους ή θέσης ορίζουμε την οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση ή περιοχή ευθύνης της οικονομικής μονάδας, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους. Το κέντρο κόστους επιβαρύνεται με κόστος ή αποτελεί την αιτία δημιουργίας του κόστους (Βαρβάκης, 2003, Βενιέρης et al., 2005). Κατά κανόνα, οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις σχηματίζονται ή δημιουργούνται κατ' αντιστοιχία προς τις οργανωτικές ή λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης.

Το ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει την υποχρεωτική δημιουργία πέντε κέντρων κόστους, στα οποία πραγματοποιείται η λογιστική συγκέντρωση του κόστους, εφόσον η οικονομική μονάδα διαθέτει τις αντίστοιχες λειτουργίες. Τα κέντρα κόστους είναι τα εξής (Βαρβάκης, 2003):

- 1) Κέντρο Κόστους Διοικητικής Λειτουργίας
- 2) Κέντρο Κόστους Παραγωγικής Λειτουργίας
- 3) Κέντρο Κόστους Λειτουργίας έρευνας & Ανάπτυξης
- 4) Κέντρο Κόστους Λειτουργίας Διάθεσης
- 5) Κέντρο Κόστους Χρηματοοικονομική Λειτουργίας

Τα κέντρα κόστους τα οποία δημιουργούνται σε μία οικονομική μονάδα διακρίνονται σε κύρια, βοηθητικά, πραγματικά και ονομαστικά (Βαρβάκης, 2003). Ως κύρια κέντρα κόστους ορίσουμε τα κέντρα στα οποία παράγονται προϊόντα, έτοιμα ή ημιτελή, ή υπηρεσίες (π.χ. το τμήμα συναρμολόγησης σε μία αυτοκινητοβιομηχανίας, το εστιατόριο σε μια ξενοδοχειακή μονάδα). Βοηθητικά κέντρα κόστους ονομάζονται εκείνα στα οποία παράγεται έργο ή υπηρεσία που χρησιμοποιούνται από τα κύρια κέντρα κόστους ή και από τα βοηθητικά (π.χ. η αποθήκη Α΄ Υλών, ή το τμήμα επισκευών και συντηρήσεων μηχανημάτων σε μία βιομηχανική μονάδα). Πραγματικά κέντρα κόστους είναι εκείνα τα οποία αντιστοιχούν σε πραγματικές τεχνολογικές ή οργανωτικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης (π.χ. σε μία βιομηχανία το τμήμα λογιστηρίου, προσωπικού, συνεργείου επισκευών). Ονομαστικά κέντρα κόστους είναι τα κέντρα τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές τεχνολογικές ή οργανωτικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης, αλλά δημιουργούνται για τον λογιστικό προσδιορισμό του κόστους κάποιας δραστηριότητας, λειτουργίας ή χώρου, με σκοπό είτε τον καταλογισμό του, με ενιαίο κριτήριο, σε άλλα κέντρα κόστους ή σε ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς.

Οι κυριότεροι παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν το πλήθος των κέντρων κόστους σε μία επιχείρηση είναι οι εξής (Βαρβάκης, 2003):

- 1) το μέγεθος της επιχείρησης
- 2) η πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας και της τεχνολογικής, οργανωτικής και διοικητικής διάρθρωσης της οικονομικής μονάδας.
- 3) η ευαισθησία της Διοίκησης της επιχείρησης για τον έλεγχο του κόστους, την ακρίβεια προσδιορισμού του, τη σύγκριση του με το παραγόμενο έργο και τη λήψη, με βάση το κόστος, σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων στρατηγικού ή τακτικού χαρακτήρα.
- 4) η ανάγκη προσδιορισμού ορθών μηνιαίων μικτών αποτελεσμάτων κατά προϊόν ή ομάδα αυτών, κατά τμήμα, τομέα ή κλάδο, εκμεταλλεύσεως, κατά κέντρο κέρδους ή κέντρο ευθύνης κλπ.
- 5) Η εξασφάλιση αποτελεσματικού ελέγχου της δράσεως των φορέων εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης
- 6) Το ισχύον κάθε φορά νομικό καθεστώς τήρησης υποχρεωτικών κανόνων και αρχών λογιστικού προσδιορισμού του κόστους.

Εκτός, όμως, από τα κέντρα κόστους, σε μία επιχείρηση υπάρχουν και τα κέντρα εσόδων και κέρδους (Βαρβάκης, 2003, 2005, Βενιέρης et al., 2005). Κέντρο εσόδων ορίζουμε το κέντρο το οποίο είναι υπεύθυνο για την επίτευξη των εσόδων, αλλά όχι για το κόστος (π.χ. τμήμα μάρκετινγκ ή πωλήσεων). Ως κέντρο κέρδους ορίζουμε την οποιαδήποτε λειτουργική ή οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομική μονάδας, στην οποία πραγματοποιείται ο λογιστικός προσδιορισμός των μεγεθών εσόδου-κόστους-αποτελέσματος.

1.8 Πορεία Σχηματισμού του Λειτουργικού Κόστους

Το κόστος (Παράρτημα Γ, σελ. 153) σχηματίζεται από την στιγμή που δημιουργούνται τα κατ' είδος στοιχεία του. Σύμφωνα με το ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Βαρβάκης, 2003) τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους κατατάσσονται σε εννέα κατηγορίες, οι οποίες είναι οι εξής:

- 1) Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού
- 2) Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων
- 3) Παροχές Τρίτων
- 4) Φόροι & Τέλη
- 5) Διάφορα Έξοδα
- 6) Τόκοι & Συναφή Έξοδα
- 7) Αποσβέσεις Παγίων
- 8) Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως
- 9) Αναλώσεις Υλικών (Πρώτων Υλών, Αναλώσιμων Υλικών, Ανταλλακτικών Παγίων, Υλικών Συσκευασίας)

Σύμφωνα με την Αγγλοσαξονική Προσέγγιση (Βαρβάκης, 2003, 2005, Βενιέρης et al., 2005, Μπογιάς, 2015, Garrison et al., 2017), τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους παραγωγής (Παράρτημα Δ σελ. 156) κατατάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

1. Άμεσα Υλικά
2. Άμεση Εργασία
3. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Τα παραπάνω στοιχεία κόστους πραγματοποιούνται πάντα κατά προορισμό, με σκοπό να λειτουργήσει ένα τμήμα, μία οργανωτική μονάδα ή ναπραχθεί ήπωληθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία. Τα κόστη, ή αλλιώς δαπάνες ή έξοδα, (Παράρτημα Ε σελ. 157) προσδιορίζονται και εν συνεχεία συνδέονται και επιβαρύνουν την λειτουργία της επιχείρησης για την οποία πραγματοποιούνται. Τα επιμέρους στοιχεία κόστους συνθέτουν το λειτουργικό κόστος, το οποίο κατανέμεται – καταλογίζεται στους τελικούς φορείς, δηλαδή τα ενδιάμεσα και τελικά προϊόντα ή υπηρεσίες, τα κέντρα κέρδους και τα μεικτά αποτελέσματα (Βαρβάκης, 2003). Η πορεία που ακολουθείται

για την διαμόρφωση του κόστους των τελικών φορέων, παρουσιάζεται στο διάγραμμα 5, και αποτελείται από τρία στάδια (Βαρβάκης, 2003):

- 1) Τον Λογισμό, κατά τον οποίο προσδιορίζονται και λογιστικοποιούνται τα πραγματικά κόστη κατ' είδος.
- 2) Τον Μερισμό, κατά τον οποίο κατανέμονται τα κόστη κατ' είδος στις λειτουργίες της επιχείρησης, με σκοπό τον σχηματισμό του λειτουργικού ή κατά προορισμού κόστους
- 3) Τον Καταλογισμό, κατά τον οποίο κατανέμεται το λειτουργικό κόστος στους τελικούς φορείς

1.9 Πορεία Σχηματισμού του Κόστους των Τελικών Φορέων

Στην Ελλάδα το επίπεδο της λογιστικής και κοστολογικής πρακτικής, διαμορφώθηκε και θεσμοθετήθηκε τις τελευταίες τέσσερις δεκαετίες από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Η διαδικασία σχηματισμού του κόστους που εφαρμόζουμε και ακολουθούμε στην παρούσα εργασία περιλαμβάνει τα τρία στάδια σχηματισμού του κόστους, αυτά δηλαδή του Λογισμού, Μερισμού και Καταμερισμού, όπως τα ορίζει ο Βαρβάκης (2003, σελ. 120-123).

Στο πρώτο στάδιο προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται το κόστος κατ' είδος ή κατά κατηγορία, με κριτήριο τη φύση, δηλαδή το είδος, της δαπάνης. Το κόστος με κριτήριο το είδος κατατάσσεται σε εννέα κατηγορίες:

1. Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού
2. Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων
3. Παροχές Τρίτων
4. Φόροι & Τέλη
5. Διάφορα Έξοδα
6. Τόκοι & Συναφή Έξοδα
7. Αποσβέσεις Παγίων
8. Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως
9. Αναλώσεις Υλικών (Πρώτων Υλών, Αναλώσιμων Υλικών, Ανταλλακτικών Παγίων, Υλικών Συσκευασίας)

Στο δεύτερο στάδιο, οι προαναφερθείσες εννέα κατηγορίες δαπανών μερίζονται-κατανέμονται κατά προορισμό, με στόχο την δημιουργία του λειτουργικού κόστους. Το κόστος διαμορφώνεται στις πέντε βασικές λειτουργίες και λειτουργικές υποδιαίρεσεις της επιχείρησης, αυτές δηλαδή των:

1. Κόστος της λειτουργίας Παραγωγής
2. Κόστος της Διοικητικής λειτουργίας
3. Κόστος της λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης
4. Κόστος της λειτουργίας Διαθέσεως
5. Κόστος της Χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Στο τρίτο στάδιο το λειτουργικό κόστος καταλογίζεται κα επιβαρύνει τους φορείς χάριν των οποίων πραγματοποιείται. Οι φορείς αυτοί παρουσιάζονται στο διάγραμμα 6.

Στο διάγραμμα 7 παρουσιάζεται η πορεία όλη της κοστολογικής διαδικασίας, στο οποίο και παρουσιάζονται τα τρία στάδια αυτής. Του λογισμού του κόστους κατ' είδος, του μερισμού των δαπανών κατ' είδος για τη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους κατά προορισμό, και του καταλογισμού του λειτουργικού κόστους στους τελικούς φορείς: τα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες, τα πωλούμενα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες και το μεικτό αποτέλεσμα.

1.10 Συστήματα & Μέθοδοι Κοστολόγησης

Στην διεθνή λογιστική και κοστολογική βιβλιογραφία, η κοστολογική διαδικασία άλλοτε αναφέρεται με τον όρο σύστημα και άλλοτε με τον όρο μέθοδος κοστολόγησης (Βαρβάκης, 2003). Οι περισσότεροι, Αγγλοσάξονες κατά βάση, συγγραφείς για τις βασικότερες κοστολογικές διαδικασίες χρησιμοποιούν για την περιγραφή τους τον όρο «σύστημα κοστολόγησης», ενώ ο όρος «μέθοδος κοστολόγησης» χρησιμοποιείται για τις διαδικασίες αποτίμησης ή διαχωρισμού του κόστους (Βαρβάκης, 2003). Το «σύστημα» αποτελεί έννοια ευρύτερη έννοια της «μεθόδου». Παράλληλα, πολλές μέθοδοι συνυπάρχουν και λειτουργούν μέσα στο ίδιο σύστημα, τις ανάγκες του οποίου και υπηρετούν. Τέλος, η ίδια η μέθοδος χρησιμοποιείται σε πολλά συστήματα χωρίς να αλλοιώνονται τα χαρακτηριστικά και η φύση τους (Βαρβάκης, 2003).

Με βάση το παραπάνω θεωρητικό πλαίσιο, οι βασικές κοστολογικές διαδικασίες σύμφωνα με τον Βαρβάκη (2003) εντάσσονται στα ακόλουθα επτά συστήματα κοστολόγησης:

- 1) Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή Σύστημα κατά φάση κοστολόγηση (Process Costing System)
- 2) Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή Σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System)
- 3) Σύστημα κοστολόγησης λειτουργιών (Operating Costing System)
- 4) Σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity Based Costing)
- 5) Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System)
- 6) Σύστημα άμεσης κοστολόγησης (Marginal Costing System)
- 7) Σύστημα πλήρους κοστολόγησης (Full Absorption Costing System)

Επίσης, εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι κοστολόγησης αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται όπως η Μέθοδος του μέσου ετήσιου ή μηνιαίου σταθμικού όρου, η Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων, και η Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (FIFO), καθώς και η Μέθοδος της αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως (LIFO) κ.α.. Στην παρούσα εργασία θα εστιάσουμε στο σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή Σύστημα κατά φάση κοστολόγηση (Process Costing System), το οποίο και εφαρμόζουμε στην επιχείρηση Olive Oil.

1.10.1 Σύστημα Κοστολόγησης Μαζικής Παραγωγής ή Σύστημα Κατά Φάση Κοστολόγηση (Process Costing System)

Το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης είναι το κοστολογικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο ο προσδιορισμός του κόστους του παραγόμενου προϊόντος, μέχρις ότου ολοκληρωθεί η παραγωγή του, διέρχεται από πολλές φάσεις ή στάδια επεξεργασίας. Σε κάθε ένα στάδιο-φάση οι παραγόμενες μονάδες του προϊόντος είναι ακριβώς οι ίδιες ποιοτικά και μορφολογικά. Το μέσο κόστος παραγωγής υπολογίζεται ανά στάδιο-φάση, και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν να διαμορφώνεται βαθμιαία. Συνεπώς, το προϊόν μεταφέρει κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο στάδιο μέχρι την ολοκλήρωσή της παραγωγικής διαδικασίας (Βαρβάκης 2003, Βενιέρης et al. 2005). Το σύστημα μαζικής παραγωγής εφαρμόζεται ακόμη και όταν η

παραγωγική διαδικασία του προϊόντος ολοκληρώνεται σε μία φάση, αρκεί να πραγματοποιείται μαζική παραγωγή πολλών μονάδων αυτού (Βαρβάκης, 2003).

Οι επιχειρήσεις οι οποίες υιοθετούν το σύστημα μαζικής παραγωγής παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή, με την παραγωγική τους διαδικασία να χαρακτηρίζεται από μαζική απόδοση του εξοπλισμού, και, συνεπώς, την μαζική παραγωγή μεγάλων μονάδων προϊόντος, οι οποίες είναι ομοιογενείς μεταξύ τους ως προς τη διάρκεια, και τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους, καθώς και ως προς τα χαρακτηριστικά τους. Οι κυριότεροι βιομηχανικοί κλάδοι οι οποίοι υιοθετούν το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης είναι αυτοί των τροφίμων, της κλωστοϋφαντουργίας, των εκτυπώσεων, της διύλισης ή εξευγενισμού ελαίων, της μεταλλουργίας, των πλαστικών, της κεραμουργίας και γενικά της χημικής βιομηχανίας (Βαρβάκης 2003, Βενιέρης et al. 2005).

Η φυσική ροή των μονάδων σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας παρουσιάζεται στο διάγραμμα 8. Η παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία του κόστους (Βενιέρης et al., 2005):

- 1) Τα Άμεσα Υλικά,
- 2) Την Άμεση Εργασία,
- 3) Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Οι ροές των στοιχείων κόστους σε μία βιομηχανική επιχείρηση παρουσιάζεται στο διάγραμμα 9. Η ροή πραγματοποιείται μέσω των αποθεμάτων στον ισολογισμό, και κατόπιν ορισμένα από αυτά μεταφέρονται στο κόστος πωληθέντων και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (Garrison et al., 2017).

Ειδικότερα (Garrison et al., 2017), οι αγορές πρώτων υλών καταχωρούνται στον λογαριασμό αποθεμάτων Πρώτων Υλών. Όταν οι Πρώτες Ύλες αναλώνονται κατά την παραγωγική διαδικασία, τα κόστη τους μεταφέρονται στον λογαριασμό αποθεμάτων Παραγωγής σε Εξέλιξη ως άμεσα υλικά. Η παραγωγή σε εξέλιξη αποτελείται από μονάδες ημιτελών προϊόντων που απαιτούν περαιτέρω επεξεργασίας, προτού είναι έτοιμα προς πώληση. Τα ΓΒΕ υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τον προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού επί την πραγματική ποσότητα της βάσης καταλογισμού που αναλώνεται από κάθε εργασία. Όταν ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία, τα κόστη

των παραγόμενων προϊόντων μεταφέρονται από τον λογαριασμό παραγωγή σε εξέλιξη στον λογαριασμό έτοιμα προϊόντα. Τα έτοιμα προϊόντα αποτελούνται από ολοκληρωμένες μονάδες προϊόντων τα οποία δεν έχουν ακόμα πωληθεί. Το ποσό που μεταφέρεται από τον λογαριασμό παραγωγή σε εξέλιξη στον λογαριασμό έτοιμα προϊόντα αναφέρεται ως κόστος παραχθέντων προϊόντων, το οποίο περιλαμβάνει τα κόστη παραγωγής στα οποία συγκαταλέγονται τα κόστη παραγωγής που σχετίζονται με τα προϊόντα που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Κατά την πώληση των τελικών προϊόντων τα κόστη μεταφέρονται από τον λογαριασμό έτοιμα προϊόντα στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Τα κόστη περιόδου δεν μεταφέρονται στον ισολογισμό μέσω των αποθεμάτων, καθώς θεωρούνται έξοδα χρήσης και επιβαρύνουν την ΚΑΧ. Το μοντέλο ροών του κόστους παρουσιάζεται στο διάγραμμα 10, ενώ στο διάγραμμα 11 παρουσιάζεται το μοντέλο, μορφής T, των ροών κόστους λογαριασμών.

1.10.2 Ισοδύναμες Μονάδες Παραγωγής

Στις επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν το σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής, υπάρχει το ενδεχόμενο οι πόροι της επιχείρησης να απασχολούνται για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτήν την περίπτωση διαιρώντας το συνολικό κόστος της περιόδου (κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος της περιόδου) με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν εξάγεται σωστή πληροφόρηση για το μέσο κόστος ανά μονάδα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου έχει χρησιμοποιηθεί ως ένα βαθμό για την ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για την ορθή εξαγωγή συμπερασμάτων πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν και οι ημικατεργασμένες μονάδες για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους, οι οποίες παράγονται κατά τη διάρκεια της περιόδου. Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες.

Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μίας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μία ολοκληρωμένη, με τις οι ημιτελείς μονάδες να μετατρέπονται σε έναν ισοδύναμο αριθμό έτοιμων μονάδων. Πρακτικά οι ισοδύναμες μονάδες είναι ο αριθμός των έτοιμων μονάδων που θα μπορούσαν να παραχθούν από τα υλικά και την εργασία που ενσωματώθηκαν κατά την παραγωγική διαδικασία στις ημιτελείς μονάδες (Βενιέρης et al. 2005, Garrison et al. 2017). Η μετατροπή αυτή πραγματοποιείται βάση του ακόλουθου τύπου (Garrison et al. 2017, σελ. 215):

- $\text{Ισοδύναμες μονάδες} = \text{Αριθμός ημιτελών μονάδων} * \text{Ποσοστό Ολοκλήρωσης}$

Οι ισοδύναμες μονάδες ισούται με το γινόμενο του αριθμού των ημικατεργασμένων μονάδων επί το ποσοστό της ολοκλήρωσης αυτών των μονάδων αναφορικά με την επεξεργασία τους στην κάθε φάση, και επιτρέπουν την έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων μονάδων σε ίδιους όρους, καθιστώντας εφικτή την πρόσθεσή και σύγκρισή τους. Για την μετατροπή μίας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσης της. Λόγω των εμποδίων που προκύπτουν κατά την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής από την ύπαρξη των ολοκληρωμένων και ημικατεργασμένων μονάδων, ο υπολογισμός του κόστους πραγματοποιείται σε μία κατάσταση η οποία ονομάζεται Έκθεση Κόστους Παραγωγής. Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν ουσιαστικά τρεις παράμετροι (Βενιέρης et al. 2005, σελ. 204):

1. Η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου.
2. Ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος.
3. Τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής.

Το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ισούται με (Garrison et al., 2017, σελ. 220):

$$\text{Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα} = \frac{\text{Κόστος αρχικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη} + \text{Κόστος που προστέθηκε στη διάρκεια της περιόδου}}{\text{Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής}}$$

Στον αριθμητή βρίσκεται το άθροισμα του κόστους του αρχικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη και του κόστους που προστίθεται κατά τη διάρκεια της περιόδου. Η μέθοδος σταθμισμένης μέσης τιμής αναμειγνύει τα κόστη από την προηγούμενη και από την τρέχουσα περίοδο. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίον αποκαλείται μέθοδος σταθμισμένης τιμής. Υπολογίζει τη μέση τιμή μονάδων και κόστους μαζί με την προηγούμενη και την τρέχουσα περίοδο (Garrison et al., 2017).

Ενότητα 2^η: Παρουσίαση της Εταιρείας «Olive Oil»

2.1 Δραστηριότητα της Επιχείρησης

Η επιχείρηση «OLIVE OIL», όπως την «ονομάσαμε» στα πλαίσια της διπλωματικής μας εργασίας, είναι ένα ελαιοτριβείο με νομική μορφή Ανώνυμης Βιομηχανικής & Εμπορικής Εταιρείας. Η εταιρεία, στα 25 χρόνια λειτουργίας της, δραστηριοποιείται στο δευτερογενή τομέα παραγωγής και συγκεκριμένα στο κλάδο της έκθλιψης ελαιόλαδου. Αντικείμενο δραστηριότητας της εταιρίας είναι η παραγωγή και εμπορία Βιομηχανικού Ελαιόλαδου, η Έκθλιψη Ελαιόκαρπου, η εμπορία Παρθένου και Έξτρα Παρθένου Ελαιόλαδου, η πώληση Ελαιοπυρήνα & Πυρηνόξυλου και, τέλος, η εμπορία Υλικών Συσκευασίας Ελαιόλαδου. Η επιχείρηση διαθέτει δύο γραμμές παραγωγής. Στα πλαίσια της εργασίας τις ονομάσαμε Γραμμή Παραγωγής Π1 και Γραμμή Παραγωγής Π2. Η εταιρία Olive Oil είναι μία οικογενειακή επιχείρηση, καθώς σε αυτήν εργάζονται, με την ιδιότητα του μέλους Δ.Σ., και τα τέσσερα αδέρφια της οικογένειας.

2.2 Παραγωγική Διαδικασία της Γραμμής Παραγωγής Π1

2.2.1 Παρουσίαση της Γραμμής Παραγωγής Π1

Στην γραμμή παραγωγής Π1 πραγματοποιείται η διαδικασία έκθλιψης του ελαιόκαρπου (Παροχή Υπηρεσίας). Η ετήσια λειτουργία της κυμαίνεται από τρεις έως έξι μήνες. Η χρονική αυτή διακύμανση οφείλεται στο γεγονός ότι η περίοδος λειτουργίας της γραμμής εξαρτάται από την προσέλευση των παραγωγών, η οποία, με τη σειρά της, καθορίζεται από την ετήσια παραγωγή (σοδειά) του ελαιόκαρπου. Η γραμμή βρίσκεται σε ανεξάρτητες κτηριακές εγκαταστάσεις και το προσωπικό, το οποίο απασχολείται σε αυτή, κυμαίνεται από τρεις έως έξι εργαζομένους. Η γραμμή παραγωγής Π1 αποτελείται από:

1. τη χοάνη ελαιόκαρπου
2. την ταινία ελαιόκαρπου
3. το αποφυλλωτήριο, το οποίο αποτελείται από δύο επιμέρους μηχανές αποφύλλωσης
4. το πλυντήριο ελαιόκαρπου
5. το δονούμενο κόσκινο
6. τη ταινία ζύγισης ελαιόκαρπου

7. τον ατέρμονα κοχλία (υπάρχουν κατά μήκος της γραμμής συνολικά τέσσερεις)
8. τον συνθλιπτήρα ελαιόκαρπου ή αλλιώς μύλο ελαιόκαρπου (Εικόνα 8)
9. τους μαλακτήρες ελαιόκαρπου (συνολικά υπάρχουν έντεκα μαλακτήρες, οι δέκα εξ αυτών παρόμοιοι)
10. τους διφασικούς οριζόντιους κυλίνδρους φυγοκέντρισης ή αλλιώς διφασικά Decanter
11. τους κατακόρυφους φυγοκεντρικούς διαχωριστήρες ελαιόλαδου ή αλλιώς διαχωριστήρες ελαιόλαδου (συνολικά υπάρχουν δύο παρόμοιοι)
12. τις δεξαμενές ελαιόλαδου

2.2.2 Παραλαβή του προς Έκθλιψη Ελαιόκαρπου

Προτού ξεκινήσει η παραγωγική διαδικασία οι ελαιοπαραγωγοί επικοινωνούν με τη επιχείρηση, και συγκεκριμένα με ένα εκ των τεσσάρων μελών του Δ.Σ., ο οποίος απασχολείται στην γραμμή Π1, προκειμένου να καθοριστεί ο χρόνος προσέλευσής τους. Να επισημάνουμε ότι οι ελαιοπαραγωγοί μεταφέρουν με δικά τους μεταφορικά μέσα τους ελαιόκαρπους στον χώρο της επιχείρησης, καθώς η επιχείρηση δεν αναλαμβάνει την μεταφορά τους στο χώρο του ελαιοτριβείου. Η παραλαβή πραγματοποιείται με δύο τρόπους: α) η επιχείρηση παραλαμβάνει τους ελαιόκαρπους και τους αποθηκεύει προσωρινά σε πλαστικά παλετοκιβώτια, τα λεγόμενα Bins, για ορισμένες μέρες μέχρι την ημέρα που έχει οριστεί η έκθλιψη και β) οι παραγωγοί προσέρχονται στον χώρο της επιχείρησης λίγες ώρες πριν ξεκινήσει η διαδικασία της έκθλιψης και παραμένουν στο χώρο του εργοστασίου, με τις ελιές στα οχήματά τους, μέχρι ότου έρθει η σειρά τους. Οι ελαιοπαραγωγοί επιλέγουν τον τρόπο παραλαβής που επιθυμούν.

2.2.3 Διαδικασία Έκθλιψης Ελαιόκαρπου

Μετά την παραλαβή του καρπού πραγματοποιείται η εισαγωγή του στη γραμμή παραγωγής και ουσιαστικά έχουμε την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας. Ο τρόπος εισαγωγής του εξαρτάται από το τρόπο παραλαβής του. Στην πρώτη περίπτωση, κατά την οποία οι ελιές έχουν αποθηκευτεί στα bins, το περονοφόρο ανυψωτικό όχημα (clark) της εταιρίας μεταφέρει τα bins εντός της γραμμής και ρίχνει τις ελιές στη χοάνη ελαιόκαρπου. Στη δεύτερη περίπτωση κατά την οποία οι ελιές παραμένουν στα οχήματα των παραγωγών, αυτές ρίχνονται στην χοάνη είτε από τα στοιβαζόμενα πλαστικά κιβώτια (τελάρια) είτε από την πλατφόρμα μεταφοράς του παραγωγού, εάν η ποσότητά τους είναι πολύ μεγάλη. Στη συνέχεια, ο καρπός μεταφέρεται μέσω της ταινίας ελαιόκαρπου προς τις μηχανές αποφυλλώσης. Η ταινία, πέρα από τη μεταφορά του καρπού, η οποία αποτελεί την κύρια λειτουργία της, απομακρύνει και ένα ποσοστό ξένων σωμάτων που βρίσκονται στη χοάνη. Το αποφυλλωτήριο φέρει παλινδρομική σχάρα για την ομοιόμορφη προώθηση του ελαιόκαρπου κατά μήκος του αποφυλλωτήρα, όπου με απορροφητικό σύστημα ρυθμιζόμενου ρεύματος απομακρύνεται το μεγαλύτερο ποσοστό των ελαφριών ξένων σωμάτων, όπως φύλλα και κλαδιά. Ολόκληρο το σύστημα αποφυλλώσεως είναι τοποθετημένο επί του πλυντηρίου.

Κατόπιν ο καρπός μεταφέρεται στο πλυντήριο ελαιόκαρπου. Στο πλυντήριο, το οποίο διαθέτει λεκάνη πλύσεως, εντός της οποίας προωθείται ο ελαιόκαρπος με την βοήθεια αέρα με ελαφριά πίεση, πραγματοποιείται το τελικό στάδιο καθαρισμού του καρπού από ξένα σώματα, κυρίως τα πιο βαριά που έχουν παραμείνει μετά το πέρασμα του ελαιόκαρπου από το αποφυλλωτήριο, όπως πέτρες και μεταλλικά αντικείμενα. Ο αποφυλλωμένος και πλυμένος καρπός οδηγείται, μέσω του δονούμενου κόσκινου, αφού έχει απομακρυνθεί το νερό, στην ταινία ζύγισής ώστε να ζυγιστεί. Στη συνέχεια, μέσω αναβατορίου ανοικτού τύπου με ατέρμονα κοχλία και χοάνη υποδοχής ελαιόκαρπου με σύστημα ρυθμιζόμενης τροφοδοσίας, οδηγείται στον μύλο ελαιόκαρπου, όπου πραγματοποιείται το σπάσιμο και η άλεσή του.

Έπειτα, ο ελαιόκαρπος μεταφέρεται και εισάγεται, μέσω ενσωματωμένου ατέρμονα κοχλία, στους μαλακτήρες ελαιόκαρπου. Οι μαλακτήρες είναι ειδικής κατασκευής: οριζόντιοι, ανεξάρτητοι και γραμμικοί. Στους μαλακτήρες ο αλεσμένος ελαιόκαρπος θα παραμείνει για περίπου μία ώρα. Η επιχείρηση διαθέτει έντεκα μαλακτήρες. Οι δέκα εξ αυτών είναι χωρητικότητας 1.500 λίτρων (1.300 κιλών), ενώ ο ενδέκατος χωρητικότητας 900 λίτρων (750 κιλά). Ωστόσο, ο αλεσμένος καρπός δεν θα περάσει και από τους έντεκα, αλλά μόνο από δύο, επειδή οι μαλακτήρες είναι γραμμικοί. Στους δέκα πρώτους μαλακτήρες πραγματοποιείται όλη η διαδικασία της μάλαξης. Οι μαλακτήρες είναι ανεξάρτητοι μεταξύ τους και τροφοδοτούνται διαδοχικά. Όταν ολοκληρωθεί η τροφοδότηση του 1^{ου} μαλακτήρα και ο μαλακτήρας είναι πλέον γεμάτος, ο αλεσμένος καρπός θα μεταφερθεί στον δεύτερο. Όταν και ο δεύτερος γεμίσει, τότε θα μεταφερθεί στον τρίτο κ.ο.κ. μέχρι να γεμίσουν και οι 10.

Εντός του μαλακτήρα ο καρπός έχει μετατραπεί, πλέον, σε πάστα ελιάς, στην οποία εάν κριθεί αναγκαίο από τον χειριστή προστίθεται νερό, το οποίο δεν ξεπερνά τα 100 λίτρα, με την θερμοκρασία στο εσωτερικό του μαλακτήρα να κυμαίνεται στους 30 βαθμούς. Αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία της μάλαξης, η πάστα μεταφέρεται στον ενδέκατο μαλακτήρα, όπου και θα συνεχίσει για μερικά λεπτά ακόμα η μάλαξη της πάστας, έως ότου αυτή μεταφερθεί στο επόμενο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Ουσιαστικά η λειτουργία του ενδέκατου μαλακτήρα είναι υποστηρικτική στην λειτουργία των άλλων δέκα και δεν προσθέτει κάτι ουσιαστικό στην ήδη αλεσμένη πάστα. Στη συνέχεια, η πάστα ελιάς μεταφέρεται μέσω αντλιών στους οριζόντιους διφασικούς κυλίνδρους φυγοκέντρησης (διφασικά Decanter).

Στο διφασικό Decanter με τη διαδικασία της φυγοκέντρησης πραγματοποιείται ο διαχωρισμός της ελαιοζύμης, σε ελαιόλαδο, στερεά και υγρά κατάλοιπα και τον ελαιοπυρήνα. Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας φυγοκέντρησης, το ελαιόλαδο, που έχει προκύψει από την ελαιοζύμη, μεταφέρεται μέσω υπόγειας αντλίας στο επόμενο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, ενώ τα κατάλοιπα και ο ελαιοπυρήνας, τα οποία είναι αναμιγμένα μεταξύ τους, απομακρύνονται από την παραγωγική διαδικασία μέσω αναβατορίου κλειστού τύπου με ατέρμονα κοχλία και αποθηκεύονται προσωρινά σε δεξαμενή εκτός του κτηρίου της γραμμής παραγωγής. Η διαδικασία της φυγοκέντρησης χαρακτηρίζεται διφασική διότι τα υγρά και στερεά κατάλοιπα

απομακρύνονται μαζί με τον ελαιοπυρήνα και όχι ξεχωριστά το ένα από το άλλο. Το μείγμα των καταλοίπων και του ελαιοπυρήνα ονομάζεται διφασικός ελαιοπυρήνας.

Μετά την ολοκλήρωση του διαχωρισμού του από τα κατάλοιπα, το ελαιόλαδο μεταβαίνει στους κατακόρυφους φυγοκεντρικούς διαχωριστήρες ελαιόλαδου, ή αλλιώς ελαιοδιαχωριστήρες, το τελικό στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Στους δύο ελαιοδιαχωριστήρες πραγματοποιείται, και πάλι με την διαδικασία της φυγοκέντρισης, ο τελικός διαχωρισμός του ελαιόλαδου από τα φυτικά υγρά, τα νερά κατεργασίας καθώς και τις εναπομείναντες ξένες ύλες. Παρόλο που το ελαιόλαδο είναι έτοιμο για κατανάλωση από τον πρώτο διαχωριστήρα, το ελαιόλαδο περνά και από δεύτερο ελαιοδιαχωριστήρα, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η καλύτερη δυνατή ποιότητά του, απαλλαγμένο από οποιοδήποτε στερεό ξένο σώμα και από την περιττή υγρασία.

Τέλος, το ελαιόλαδο μεταφέρεται από τον ελαιοδιαχωριστήρα στην δεξαμενή ελαιόλαδου και, στη συνέχεια, παραδίδεται στον παραγωγό σε δοχεία ελαιόλαδου, δοχεία τα οποία είτε έχει φέρει ο ίδιος είτε τα αγοράζει από την επιχείρηση. Συνολικά από την στιγμή που θα εισαχθεί ο ελαιόκαρπος στην χοάνη μέχρις ότου παραχθεί το ελαιόλαδο, απαιτούνται, κατά μέσο όρο δύο ώρες και δεκαπέντε λεπτά.

2.3 Χαρακτηριστικά και Διαχείριση του Διφασικού Ελαιοπυρήνα

Αναφορικά με τον διφασικό ελαιοπυρήνα, ο οποίος αποτελεί υποπροϊόν της παραγωγικής διαδικασίας έκθλιψής του ελαιόκαρπου, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τον πουλά σε πυρηνελαιουργεία για περαιτέρω επεξεργασία. Για αυτό το λόγο η επιχείρηση αποθηκεύει προσωρινά μικρές ποσότητες του διφασικού ελαιοπυρήνα. Ο διφασικός ελαιοπυρήνας παραλαμβάνεται από το πυρηνελαιουργείο με δικό του μεταφορικό μέσο σε τακτά χρονικά διαστήματα (ανά δύο μέρες ή και καθημερινά ανάλογα με την ποσότητα των ελαιόκαρπων που έχει επεξεργασθεί). Βασικό χαρακτηριστικό του διφασικού ελαιοπυρήνα είναι το πολύ υψηλό ποσοστό υγρασίας του (65%-75%). Συνέπεια αυτού είναι η χαμηλή του ποιότητα και, επομένως, η πολύ μικρή εμπορική του αξία (περίπου 0,005 €/kg.), ενώ, κατά κανόνα, το κόστος μεταφοράς του ισούται με την εμπορική του αξία. Συνεπώς, για την επιχείρηση Olive Oil δεν προκύπτει ουσιαστικά κέρδος από των πώλησή του στα ελαιοπυρηνουργεία.

2.4 Παραγωγική Διαδικασία της Γραμμής Παραγωγής Π2

2.4.1 Παρουσίαση της Γραμμής Παραγωγής Π2

Στη Γραμμή Παραγωγής Π2 πραγματοποιείται η παραγωγή του ελαιόλαδου Λαμπάντε ή εναλλακτικά βιομηχανικού ελαιόλαδου, με την διαδικασία της έκθλιψης. Η παραγωγική δραστηριότητα της γραμμής είναι καθ' όλη τη διάρκεια του έτους. Σε εβδομαδιαία βάση λειτουργεί πέντε ημέρες, ενώ σε ημερήσια δεκαέξι ώρες. Η γραμμή βρίσκεται σε ανεξάρτητες κτηριακές εγκαταστάσεις, όπως και η γραμμή Π1. Το κύριο παραγόμενο προϊόν της είναι το ελαιόλαδο Λαμπάντε. Επίσης, κατά την παραγωγική διαδικασία, προκύπτουν και δύο υποπροϊόντα: ο ελαιοπυρήνας τριών φάσεων και το πυρηνόξυλο. Στην γραμμή Π2 απασχολούνται 4 εργαζόμενοι.

2.4.2 Πρώτες Ύλες της Γραμμής Παραγωγής Π2

Σε αντίθεση με την γραμμή παράγωγης Π1, ο ελαιόκαρπος στην γραμμή παραγωγής Π2 αποτελεί την πρώτη ύλη στην παραγωγική διαδικασία. Πέρα από τον ελαιόκαρπο, η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί άλλη πρώτη ύλη. Ο ελαιόκαρπος, που εκθλίβεται στην γραμμή Π2, είναι μη βρώσιμος και παραλαμβάνεται από την επιχείρηση του προμηθευτή με φορτηγό όχημα της εταιρίας. Κατόπιν, αποθηκεύεται, για μικρό χρονικό διάστημα σε χώρο εντός της γραμμής παραγωγής, έως ότου αρχίσει η εξεργασία του. Η ποσότητα των πρώτων υλών και το πότε θα πραγματοποιηθεί η αγορά τους, αποφασίζεται από το μέλος Δ.Σ. που εργάζεται στη γραμμή. Κατά κανόνα, η αγορά των πρώτων υλών πραγματοποιείται όταν έχει ολοκληρωθεί η έκθλιψη της προηγούμενης παρτίδας.

2.4.3 Διαδικασία Παραγωγή Ελαιόλαδου Λαμπάντε

Η παραγωγική διαδικασία της παραγωγή ελαιόλαδου Λαμπάντε, δεν παρουσιάζει μεγάλες διαφορές από την διαδικασία της γραμμής Π1. Ειδικότερα, ο μη βρώσιμος ελαιόκαρπος μέσω αναβατορίου κλειστού τύπου με ατέρμονα κοχλία οδηγείται στην τράπεζα διαλογής, όπου και απομακρύνονται από τον ελαιόκαρπο όλα τα ξένα σώματα. Εν συνεχεία, μέσω αναβατορίου κλειστού τύπου με ατέρμονα κοχλία, οδηγείται στον μύλο όπου πραγματοποιείται το σπάσιμο και η άλεσή του. Από τον μύλο οδηγείται στους μαλακτήρες και, εν συνεχεία, η πάστα ελιάς μεταφέρεται μέσω αντλιών στους οριζόντιους τριφασικούς κυλίνδρους φυγοκέντρωσης (τριφασικά Decanter). Μετά την ολοκλήρωση της φυγοκέντρωσης, το ελαιόλαδο, απαλλαγμένο

από τα στερεά και υγρά κατάλοιπα, μεταφέρεται στους κάθετους ελαιοδιαχωριστήρες όπου και ολοκληρώνεται η διαδικασία παραγωγής του μη βρώσιμου ελαιόλαδου Λαμπάντε, το οποίο προορίζεται για ραφιναρία⁵.

Η κύρια διαφορά μεταξύ της γραμμής Π1 & Π2, είναι η χρήση τριφασικού Decanter. Το τριφασικό Decanter έχει τη δυνατότητα διαχωρισμού των στερεών και υγρών αποβλήτων από τον ελαιοπυρήνα, με αποτέλεσμα στο στάδιο της φυγοκέντρωσης, εκτός του ελαιολάδου, να προκύπτουν και τα δύο υποπροϊόντα της γραμμής Π2: ο Ελαιοπυρήνας τριών φάσεων και το πυρηνόξυλο.

2.4.5 Διαχείριση Παραγόμενου Ελαιόλαδου Λαμπάντε

Μετά την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας, το παραχθέν ελαιόλαδο Λαμπάντε οδηγείται μέσω αντλιών στις δεξαμενές της επιχείρησης. Εκεί θα παραμείνει έως ότου πωληθεί. Το χρονικό διάστημα, κατά το οποίο θα παραμείνει στις αποθήκες της επιχείρησης, δεν είναι συγκεκριμένο. Κατά την πώλησή του παραλαμβάνεται από τον πελάτη με δικό του βυτιοφόρο όχημα, και όχι με μεταφορικό μέσο της επιχείρησης.

2.5 Χαρακτηριστικά και Διαχείριση του Ελαιοπυρήνα Τριών Φάσεων

Σε αντίθεση με τον διφασικό ελαιοπυρήνα, ο τριφασικός ελαιοπυρήνας βρίσκεται σε στερεά μορφή, καθώς έχει χαμηλά ποσοστά υγρασίας. Για το λόγο αυτό, μετά την ολοκλήρωση της φυγοκέντρωσης, ο ελαιοπυρήνας τριών φάσεων δεν αποθηκεύεται σε δεξαμενή, αλλά σε μη στεγασμένο χώρο και στοιβάζεται σε σωρό. Εκεί παραμένει για μικρό χρονικό διάστημα έως ότου πωληθεί. Ο ελαιοπυρήνας τριών φάσεων, όπως και ο διφασικός ελαιοπυρήνας, πωλείται μόνο σε ελαιοπυρηνουργία για περεταίρω επεξεργασία. Η εταιρία αναλαμβάνει την μεταφορά του ελαιοπυρήνα τριών φάσεων με δικά της φορτηγά οχήματα, από τον χώρο του εργοστασίου προς το ελαιοπυρηνουργείο.

⁵ Ως ραφιναρία ορίζουμε τη διαδικασία μετατροπής ακατέργαστου πυρηνέλαιου σε λάδι συγκεκριμένης ποιότητας

2.6 Χαρακτηριστικά και Διαχείριση του Υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο

Το πυρηνόξυλο, μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας φυγοκέντρισης στο Decanter τριών φάσεων, μεταφέρεται μέσω αναβατορίου ανοιχτού τύπου με ταινία στο ξηραντήριο, όπου και απομακρύνεται η υγρασία που περιέχει. Το πυρηνόξυλο είναι καύσιμο φιλικό προς το περιβάλλον, το οποίο αντικαθιστά, σε πολλές περιπτώσεις, τη χρήση του πετρελαίου λόγω της χαμηλής του τιμής (περίπου 0,13 €/kg.) και της ενεργειακής του απόδοσης. Αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία ξήρανσης του, τοποθετείται, μέσω ταινίας μεταφοράς η οποία βρίσκεται επί του ξηραντηρίου, σε σάκους πολυπροπυλενίου ή αλλιώς Big Bags. Τέλος, τα Big Bags μεταφέρονται από το προσωπικό της εταιρίας με την χρήση Clark στις αποθήκες της επιχείρησης έως ότου πωληθούν. Η επιχείρηση δεν αναλαμβάνει την μεταφορά του πυρηνόξυλο κατά την πώλησή του. Οι πελάτες έρχονται στην επιχείρηση με δικά τους μεταφορικά μέσα και το παραλαμβάνουν.

2.7 Δραστηριότητα Εμπορίας Ελαιόλαδου

Η επιχείρηση Olive Oil δραστηριοποιείται και στην εμπορία παρθένου και έξτρα παρθένου ελαιόλαδου. Το ελαιόλαδο, το οποίο εμπορεύεται, προέρχεται είτε από ελαιόλαδο, το οποίο αγόρασε από ελαιοπαραγωγούς, με σκοπό την μεταπώλησή του, είτε από ελαιόλαδο που παράχθηκε στην γραμμή παραγωγής Π1. Αναφορικά με το δεύτερο, οι ελαιοπαραγωγοί έχουν την δυνατότητα να «πληρώσουν» για την παρεχόμενη υπηρεσία της έκθλιψης ελαιόκαρπου, που πραγματοποιείται στην γραμμή παραγωγής Π1, είτε καταβάλλοντας το χρηματικό αντίτιμο που ορίζει η επιχείρηση, είτε δίνοντας ένα ποσοστό του παραγόμενου ελαιόλαδου τους σε αυτήν, το λεγόμενο «δικαίωμα». Το ποσοστό το ορίζει η επιχείρηση και είναι σταθερό κατά την διάρκεια της ελαιοκομικής περιόδου. Η αξία του ελαιόλαδου, που εισέρχεται στις αποθήκες της, ισούται με την αξία που θα κατέβαλαν οι ελαιοπαραγωγοί εάν πλήρωναν με χρήματα. Η εμπορία του ελαιόλαδου πραγματοποιείται καθ' όλη τη διάρκεια του έτους. Και σε αυτήν τη περίπτωση, οι πελάτες παραλαμβάνουν το ελαιόλαδο από την εταιρία με δικά τους οχήματα.

2.8 Δραστηριότητα Εμπορίας Υλικών Συσκευασίας

Η επιχείρηση Olive Oil δραστηριοποιείται και στην εμπορία υλικών συσκευασίας ελαιόλαδου. Η εμπορία των υλικών συσκευασίας πραγματοποιείται καθ' όλη τη διάρκεια του έτους. Ωστόσο, η ζήτηση είναι πολύ μεγαλύτερη κατά τη διάρκεια της ελαιοκομικής περιόδου. Οι ελαιοπαραγωγοί, οι οποίοι έρχονται για την έκθλιψη των ελαιόκαρπών τους και δεν έχουν υλικά συσκευασίας για να τοποθετήσουν το παραχθέν ελαιόλαδο, τα αγοράζουν από την επιχείρηση. Τα υλικά συσκευασίας τα αποστέλλει ο προμηθευτής με δικό του μεταφορικό όχημα και αποθηκεύονται εντός του χώρου της γραμμής παραγωγής Π1 κατά τη περίοδο λειτουργίας της. Τους υπόλοιπους μήνες, τα υλικά συσκευασίας τοποθετούνται σε αποθήκη της εταιρίας.

Ενότητα 3^η: Μεθοδολογία Έρευνας

3.1 Ερευνητική Μεθοδολογία

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελεί μία μελέτη περίπτωσης (case study). Σύμφωνα με τους Zainal (2007) και Saunders et al. (2014), μία μελέτη περίπτωσης (περιπτωσιολογική μελέτη) αποτελεί μια ερευνητική στρατηγική, η οποία περιλαμβάνει την εμπειρική διερεύνηση συγκεκριμένου φαινομένου σε συνθήκες πραγματικής λειτουργίας, επιτρέποντας στον εκάστοτε ερευνητή να εξετάσει τα δεδομένα της μελέτης του εντός ενός φυσικού πλαισίου, σε μικροοικονομικό επίπεδο, με τη χρήση πολλαπλών πηγών δεδομένων.

Σύμφωνα με τον Yin (1984, σελ. 23) (στον Zainal, 2007, σελ. 2), η μελέτη περίπτωσης αποτελεί «μία εμπειρική έρευνα η οποία εξετάζει ένα σύγχρονο φαινόμενο στα πλαίσια του πραγματικού κόσμου, όπου τα όρια μεταξύ του φαινομένου που μελετάται και του πλαισίου μέσα στο οποίο μελετάται, μπορεί να μην είναι πάντοτε ευδιάκριτα». Ο Zainal (2007) επισημαίνει πως οι μελέτες περίπτωσης επιτρέπουν την εξερεύνηση και κατανόηση σύνθετων θεμάτων, χαρακτηρίζοντάς τες ως ισχυρές ερευνητικές μεθόδους, ιδιαίτερα όταν απαιτείται μια ολιστική και εις βάθος διερεύνηση του φαινομένου. Επιπρόσθετα, αναφέρει πως οι μελέτες περίπτωσης θεωρούνται ως οι πλέον κατάλληλες για την εξέταση πραγματικών φαινομένων και καταστάσεων. Παράλληλα, ο Yin (1984) (στο Ryan et al., 1992) τις χαρακτηρίζει ως εξαιρετικά δύσκολες, παρόλο που έχουν κατηγορηθεί για το αντίθετο.

Σύμφωνα με τους Saunders et al. (2014), η στρατηγική της μελέτης περίπτωσης έχει σημαντική ικανότητα εξαγωγής συμπερασμάτων, τα οποία δίνουν απάντηση στα ερωτήματα «τι;», «πως;» και «γιατί». Για αυτό το λόγο, η στρατηγική μίας μελέτης περίπτωσης είναι πιο συχνά διαδεδομένη στην επεξηγηματική και διερευνητική έρευνα. Σύμφωνα με τους Yin (2009) (στο Saunders et al., 2014) και Zainal (2007), σε μία μελέτη περίπτωσης μπορεί να γίνει χρήση ποιοτικών ή ποσοτικών μεθόδων, ή συνδυασμός και των δύο, με σκοπό την συλλογή και ανάλυση των δεδομένων. Για παράδειγμα, οι μέθοδοι μπορούν να συμπεριλαμβάνουν συνεντεύξεις, παρατήρηση, ανάλυση εγγράφων και ερωτηματολόγια. Επομένως, συχνά εφαρμόζεται ο τριγωνισμός (triangulation) και ο οποίος αναφέρεται στη χρήση διαφορετικών τεχνικών συλλογής δεδομένων μέσα σε μία μελέτη, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι

τα δεδομένα δείχνουν πραγματικά αυτό που ο ερευνητής πιστεύει πως δείχνουν (Saunders et al., 2014). Διακρίνονται τέσσερις στρατηγικές μελέτης περίπτωσης, βασισμένες σε δύο διακριτές διαστάσεις, η μοναδική περίπτωση έναντι πολλαπλών περιπτώσεων και η συνολική περίπτωση έναντι της ενσωματωμένης (Yin, 2009 σύμφωνα με τους Saunders et al., 2014). Συχνά όπου υπάρχει μία ακραία ή μοναδική περίπτωση χρησιμοποιείται η στρατηγική μίας περίπτωσης.

Σύμφωνα με τους Ryan et al., (1992) και Saunders et al. (2014), η στρατηγική μίας μελέτης περίπτωσης μπορεί να εξετάζει περισσότερες από μία περιπτώσεις. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η εξέταση σε μία μελέτη περίπτωσης, μίας συγκεκριμένης εταιρίας ή ενός συνόλου εταιρειών. Όπως αναφέρει ο Yin (2009) (στους Saunders et al., 2014), εάν ο ερευνητής επιλέξει για υποκείμενο της μελέτης του έναν οργανισμό στον οποίο εργάζεται ή εργαζόταν, τότε ο οργανισμός θεωρείται μία συνολική μελέτη περίπτωσης, με την έρευνα να χαρακτηρίζεται ως ενσωματωμένη μελέτη περίπτωσης.

Οι Ryan et al., (1992) στο βιβλίο τους «Research Methods and Methodology in Finance and Accounting», τονίζουν ότι οι μελέτες περίπτωσης προσφέρουν τη δυνατότητα κατανόησης της φύσης της λογιστικής στην πράξη, όσον αφορά τις τεχνικές, τις διαδικασίες και τα συστήματα που χρησιμοποιούνται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται. Επίσης, παρουσιάζουν ως σημαντικότερες κατηγορίες μελέτης περίπτωσης, στον κλάδο της λογιστικής, τις ακόλουθες (Ryan et al., (1992, σελ. 114-116):

1. **Περιγραφικές μελέτες:** περιγράφουν ποια λογιστικά συστήματα, τεχνικές και διαδικασίες εφαρμόζονται σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο
2. **Μελέτες Παρουσίασης:** επιδιώκουν να παρουσιάσουν νέες και καινοτόμες τεχνικές και μεθόδους.
3. **Πειραματικές μελέτες:** εξετάζουν τις δυσκολίες που υπάρχουν στην εφαρμογή μίας πρότασης και στην αξιολόγηση των ωφελειών που μπορούν να προκύψουν από αυτήν.
4. **Διερευνητικές μελέτες:** διερευνούν τις αιτίες εφαρμογής συγκεκριμένων τεχνικών.
5. **Επεξηγηματικές μελέτες:** επιδιώκουν να εξηγήσουν τους λόγους των παρατηρούμενων πρακτικών.

Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα μίας μελέτης περίπτωσης, περιλαμβάνεται το γεγονός πως η εξέταση των δεδομένων πραγματοποιείται με μεγαλύτερη συχνότητα στην κατάσταση στην οποία λαμβάνει χώρα η δραστηριότητα (Yin, 1984 στο Zainal, 2007). Επιπρόσθετα, ο Zainal (2007) παρουσιάζει ως πλεονέκτημα και την δυνατότητα του ερευνητή να χρησιμοποιήσει ποιοτικά, αλλά και ποσοτικά δεδομένα. Παράλληλα, τα ποιοτικά αποτελέσματα και συμπεράσματα τα οποία προκύπτουν από μία μελέτη περίπτωσης, βοηθούν στην περιγραφή δεδομένων της καθημερινότητας, ερμηνεύοντας και τις πολύπλοκες πραγματικές καταστάσεις και οι οποίες ενδέχεται να μην μπορούν να αποτυπωθούν μέσω πειραματικών ερευνών. Επίσης, οι περιπτωσιολογικές μελέτες μπορούν να αποτελέσουν πρακτική λύση όταν είναι δύσκολο να επιτευχθεί ένας μεγάλος πληθυσμός δειγμάτων.

Ωστόσο, σαφώς και υπάρχουν και περιορισμοί με πιο συχνή την «κατηγορία» για έλλειψη αυστηρότητας, καθώς ο ερευνητής είτε συμπεριέλαβε στην μελέτη του μη τεκμηριωμένα στοιχεία και δεδομένα, είτε γιατί δεν ήταν αντικειμενικός και οι απόψεις του επηρέασαν την κατεύθυνση των ευρημάτων και των συμπερασμάτων (Yin, 1984 στον Zainal, 2007. Επίσης, αναφέρει ότι λόγω του μικρού τους δείγματος οι περιπτωσιακές μελέτες έχουν επικριθεί ως προς την δυνατότητα που παρέχουν για την γενίκευση των αποτελεσμάτων - συμπερασμάτων τους. Τέλος, ο Yin (1984) υποστηρίζει ότι συχνά οι περιπτωσιολογικές μελέτες χαρακτηρίζονται ως υπερβολικά δύσκολες στη διεξαγωγή και στην παραγωγή μεγάλου όγκου τεκμηρίωσης.

Οι επικριτές μίας μελέτης περίπτωσης παρουσιάζουν ως βασικότερο περιορισμό της, την δυνατότητα γενίκευσης των προτάσεων και συμπερασμάτων της (Ryan et al. 1992, Zainal 2007, Saunders et al. 2014). Σύμφωνα με τους Ryan et al. (1992) και στον κλάδο της Λογιστικής, οι ερευνητές επισημαίνουν πως το μικρό δείγμα της μελέτης τους δημιουργεί δυσκολίες στην γενίκευση των ευρημάτων τους. Ο ερευνητής, όμως, αναφορικά με τον ρόλο μίας μελέτης περίπτωσης, υποστηρίζει ότι αυτός είναι η δημιουργία υποθέσεων οι οποίες στην συνέχεια θα εξεταστούν σε μελέτες οι οποίες χρησιμοποιούν μεγαλύτερα δείγματα. Συνεπώς, οι μελέτες περίπτωσης θεωρούνται ως οι πλέον κατάλληλες σε ζητήματα και «περιοχές» μελέτης όπου η θεωρία δεν είναι κατάλληλα ανεπτυγμένη. Τονίζουν, πως οι μελέτες περίπτωσης κατατάσσουν τις υποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν – δοκιμαστούν σε μεγαλύτερα δείγματα. Οι Ryan et al. (1992) θεωρούν ότι είναι ορθότερο να συγκρίνεται

μία μελέτη περιπτώσής με πειραματικές έρευνες και όχι με θεωρητικές. Επισημαίνου, ότι «βλέπουν» μία μελέτη περίπτωσης ως μέθοδο βάση της οποίας οι ήδη υπάρχουσες θεωρίες χρησιμοποιούνται για να εξηγήσουν μία παρατήρηση. Οι θεωρίες οι οποίες, μέσα από την χρήση τους σε μελέτες περίπτωσης, παρέχουν έγκυρα αποτελέσματα, θα διατηρηθούν και χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές μελέτες περίπτωσης. Συνεπώς μία τέτοια προσέγγιση για τις μελέτες περίπτωσης συνεπάγεται ότι οι μελέτες περίπτωσης αναζητούν και αποσκοπούν σε μία «θεωρητική γενίκευση» και όχι σε μία «ποσοτική-στατιστική γενίκευση»

3.2 Κριτήρια Επιλογής και Συνεισφορά της Μελέτης

Επιλέξαμε για θέμα της διπλωματικής εργασίας «Την Κοστολογική Οργάνωση των Μεταποιητικών Επιχειρήσεων στην Ελλάδα» για τους ακόλουθους λόγους:

1. βρίσκουμε εξαιρετικά ενδιαφέρον τον κλάδο και το αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους
2. θεωρούμε πως η Λογιστική Κόστους αποτελεί ένα πολύ σημαντικό και αναπόσπαστο κομμάτι κάθε επιχείρησης
3. δυνατότητα πρόσβασης στα λογιστικά και παραγωγικά δεδομένα μίας πραγματικής εταιρίας, γεγονός που είναι εξαιρετικά δύσκολο, μας έδωσε την ευκαιρία της σύνθεσης ενός συστήματος κοστολόγησης, με βάση τα πραγματικά χαρακτηριστικά και τις ανάγκες της εταιρίας
4. πιστεύουμε πως η δημιουργία ενός συστήματος κοστολόγησης για ένα ελαιοτριβείο, θα έχει σημαντική πρακτική και θεωρητική συνεισφορά κυρίως λόγω του σημαντικού ρόλου που διαδραματίζει η παραγωγή ελαιόλαδου στην Ελλάδα (Δείτε Παράρτημα Ζ, σελ. 161)

Η συνεισφορά της παρούσας διπλωματικής εργασίας έγκειται κυρίως στο γεγονός ότι αποτελεί (από όσο τουλάχιστον μπορούμε να γνωρίζουμε) μία από τις λίγες μελέτες η οποία εξετάζει τον προσδιορισμό του κόστους λειτουργίας και παραγωγής των ελαιοτριβείων στην Ελλάδα, μέσω της σύνθεσης ενός συστήματος κοστολόγησης.

3.3 Δεδομένα και Ερευνητική Μεθοδολογία

Στην παρούσα διπλωματική εργασία χρησιμοποιούνται τόσο πρωτογενή, όσο και δευτερογενή δεδομένα. Τα δευτερογενή δεδομένα περιλαμβάνουν λογιστικά κυρίως δεδομένα της εταιρίας για τη χρήση του 2017, προερχόμενα κυρίως από το Ισοζύγιο Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού, περιλαμβάνοντας τα έξοδα, τις αγορές και τις πωλήσεις που πραγματοποίησε η επιχείρηση. Τα λογιστικά-οικονομικά δεδομένα μας δόθηκαν τροποποιημένα από τον λογιστή της εταιρίας, κατόπιν εγκρίσεως της διοίκησης, για λόγους προστασίας των προσωπικών και επιχειρηματικών δεδομένων της εταιρίας. Συνεπώς, η επωνυμία της επιχείρησης, καθώς και τα αριθμητικά μεγέθη τα οποία χρησιμοποιούμε εντός της εργασίας, δεν είναι τα πραγματικά. Επιπρόσθετα, έχουμε συλλέξει και ποσοτικά δεδομένα αναφορικά με την υλοποίηση της παραγωγικής διαδικασίας όπως τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, την παραγόμενη ποσότητα προϊόντων και υποπροϊόντων et al.. Και σε αυτή την περίπτωση, η διοίκηση μας παρείχε τροποποιημένα ορισμένα από τα μεγέθη για λόγους προστασίας των επιχειρηματικών της δεδομένων.

Αναφορικά με τα πρωτογενή δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν στην παρούσα εργασία, αυτά αντλήθηκαν μέσα σε ένα διάστημα δέκα μηνών, κυρίως μέσω προσωπικής παρατήρησης. Ειδικότερα, αρχικά από την θέση του εργαζόμενου και στην συνέχεια του επισκέπτη για επιχείρηση Olive Oil, συλλέξαμε τα απαραίτητα δεδομένα μέσω προσωπικής παρατήρησης και καταγραφής των διαδικασιών και λειτουργιών της επιχείρησης. Παράλληλα, πραγματοποιήθηκαν πολλαπλές συζητήσεις τόσο με το προσωπικό, όσο και την διοίκηση της εταιρίας, ώστε να είναι εφικτή η ορθή επεξεργασία των δευτερογενών δεδομένων. Επίσης, η διοίκηση της επιχείρησης μας παρείχε αναλυτική πληροφόρηση αναφορικά με την παραγωγική διαδικασία των γραμμών παραγωγής Π1 & Π2 και τη λειτουργία της επιχείρησης συνολικά. Όλα τα ανωτέρω, αποτέλεσαν το πλαίσιο για την δημιουργία ενός συστήματος κοστολόγησης, στο οποίο θα υπολογίζονται με ακρίβεια τα αναγκαία κοστολογικά μεγέθη για την σύνταξη εσωτερικών και εξωτερικών αναφορών της επιχείρησης.

Η επεξεργασία των δευτερογενών δεδομένων διενεργήθηκε κυρίως αναφορικά με την ανάγκη επιμερισμού των εξόδων της χρήσης στα κέντρα κόστους, καθώς και τον καταλογισμό τους στο παραγόμενο προϊόν και την παρεχόμενη υπηρεσία της εταιρίας Olive Oil. Ο επιμερισμός και καταλογισμός των δαπανών βασίστηκε κυρίως στο σύγγραμμα του Βαρβάκη (2003), αλλά και στην και κατανόηση της λειτουργίας της συγκεκριμένης επιχείρησης, μέσω της λεπτομερειακής καταγραφής των διαδικασιών που εφαρμόζονται.

Για την καλύτερη επεξεργασία των δευτερογενών δεδομένων, κρίναμε πως θα ήταν απαραίτητη και η συλλογή πρωτογενών δεδομένων, με τη χρήση διαφορετικών τεχνικών συλλογής. Το γεγονός ότι εργαστήκαμε για χρονικό διάστημα δύο μηνών στην επιχείρηση Olive Oil, μας έδωσε τη δυνατότητα να δούμε από κοντά τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης. Πέρα όμως από αυτό το δίμηνο απασχόλησης, τους επόμενους οκτώ μήνες επισκεφτήκαμε πολλές φορές την επιχείρηση και συζητήσαμε με το προσωπικό και την διοίκηση ώστε να κατανοήσουμε σε βάθος τις ιδιαιτερότητες, τα χαρακτηριστικά, την δομή και τον τρόπο λειτουργίας των γραμμών παραγωγής και της επιχείρησης συνολικά. Αυτά τα πρωτογενή δεδομένα, αποτέλεσαν και τη βάση για τις αποφάσεις που θα έπρεπε να λάβουμε και τα κριτήρια που θα έπρεπε να χρησιμοποιήσουμε για την υλοποίηση των διαδικασιών επιμερισμού και καταλογισμού. Πιστεύουμε πως εάν δεν κατανοούσαμε στο μέγιστο των δυνατοτήτων μας τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, θα αδυνατούσαμε να πραγματοποιήσουμε με ακρίβεια τους απαιτούμενους επιμερισμούς και καταλογισμούς και ουσιαστικά, να προτείνουμε ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης με βασικό κριτήριο την ικανοποίηση των αναγκών (ακρίβεια και ευκολία) της επιχείρησης Olive Oil.

3.4 Περιορισμοί της Μελέτης

Τα δευτερογενή δεδομένα της εταιρίας Olive Oil στα οποία είχαμε πρόσβαση αφορούν μόνο τη χρήση του 2017. Η απουσία ιστορικών στοιχείων κόστους (τουλάχιστον για ένα διάστημα πέντε ετών) δεν μας επιτρέπει να έχουμε μία καλύτερη εικόνα για την διαχρονική πορεία του κόστους. Μέσα από συζητήσεις με την διοίκηση της εταιρίας προσπαθήσαμε να ξεπεράσουμε αυτήν τη δυσκολία και να κατανοήσουμε – αντιληφθούμε την διαχρονική διακύμανση του κόστους για τις γραμμές παραγωγής Π1 & Π2. Αναφορικά με την γραμμή Π2 διαπιστώσαμε ότι το κόστος παραγωγής από έτος σε έτος δεν παρουσιάζει διακυμάνσεις, λόγω του τρόπου λειτουργίας της γραμμής

(12μηνη λειτουργία, συνεχής και μαζική παραγωγή). Αναφορικά, όμως, με την γραμμή παραγωγής Π1, διαπιστώσαμε ότι τα κόστη αυτής παρουσιάζουν μεγάλες αυξομειώσεις από έτος σε έτος. Οι αυξομειώσεις, αυτές, οφείλονται στο γεγονός ότι η λειτουργία της γραμμής καθορίζεται από την ετήσια παραγωγή (σοδειά) του ελαιόκαρπου. Ωστόσο, θεωρούμε πως η διακύμανση που παρουσιάζει το κόστος παραγωγής από έτος σε έτος δεν επηρεάζει σημαντικά την μεθοδολογία μας, και ουσιαστικά, τον τρόπο μερισμού και καταλογισμού των δαπανών.

Ενότητα 4^η: Κοστολογικό Σύστημα της Επιχείρησης Olive Oil

4.1 Εφαρμογή του Συστήματος Κοστολόγησης

Με βάση την λειτουργία και τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης, καταλήγουμε πως το καταλληλότερο σύστημα κοστολόγησης, το οποίο πρέπει να υιοθετήσει η εταιρία «Olive Oil», είναι αυτό της «Μαζικής Παραγωγής» ή της «Κατά Φάση Κοστολόγησης». Η επιλογή του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης γίνεται με κριτήριο τον κλάδο της μεταποίησης στον οποίο ανήκει η εταιρία, αυτόν δηλαδή της διύλισης ελαίων, καθώς και τα χαρακτηριστικά της παραγωγικής της διαδικασίας. Η παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης «Olive Oil», όπως είδαμε και στο προηγούμενη ενότητα, χαρακτηρίζεται από την μαζική απόδοση του εξοπλισμού, και, συνεπώς, την μαζική παραγωγή μεγάλων μονάδων προϊόντος, οι οποίες είναι ομοιογενείς μεταξύ τους ως προς τη διάρκεια, και τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους, καθώς και ως προς τα χαρακτηριστικά τους.

Εκτός του συστήματος της Κατά Φάση Κοστολόγησης, κρίνουμε πως δεν απαιτείται και η εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάση Δραστηριοτήτων (Activity Base Costing, ABC), το οποίο εάν εφαρμοζόταν θα λειτουργούσε παράλληλα με το σύστημα της μαζικής παραγωγής και όχι με σκοπό να το αντικαταστήσει. Κρίνουμε πως η επιχείρηση δεν αποκομίζει οφέλη από την παράλληλη εφαρμογή και των δύο συστημάτων κοστολόγησης. Αντιθέτως, θα έχει επιπρόσθετα κόστη και μία επιπλέον πολύπλοκη κοστολογική οργάνωση να διαχειρισθεί. Εν μέρει, η απόφασή μας για μη εφαρμογή της A.B.C. δικαιολογείται από το μικρό μέγεθος της εταιρίας και τον μικρό αριθμό τόσο των παραγόμενων προϊόντων (μόνο ένα), όσο και της παρεχόμενης υπηρεσίας της, αλλά, κυρίως, από το ότι το μη μεταποιητικό (λαμπάντε) της κόστος είναι πολύ μικρότερο από το μεταποιητικό.

4.2 Σχηματισμός & Λογισμός του Λειτουργικού Κόστους

Στην προσπάθειά μας να υπολογίσουμε το ύψος του λειτουργικού κόστους της επιχείρησης «Olive Oil», ανά παραγόμενο προϊόν και υπηρεσίας, ακολουθούμε τα τρία στάδια της κοστολογικής διαδικασίας όπως αυτά παρουσιάζονται στο διάγραμμα 7.

Κατά την χρήση του 2017, η Γραμμή Παραγωγής Π2 λειτουργεί και τους δώδεκα μήνες του έτους (1/1/2017 έως 31/12/2017), ενώ η Γραμμή Παραγωγής Π1 λειτουργεί έξι μήνες εντός του έτους, και συγκεκριμένα από 1/1/2017 έως 28/2/2017 και από 1/9/2017 έως 31/12/2017. Καθ' όλη τη διάρκεια του έτους η επιχείρηση συνεχίζει την εμπορική της δραστηριότητα, με την εμπορία ελαιολάδου, λαμπάντε (ή βιομηχανικού), παρθένου και έξτρα παρθένου, των δύο υποπροϊόντων, του ελαιοπυρήνα τριών φάσεων και του πυρηνόξυλου, και των υλικών συσκευασίας ελαιόλαδου.

Σύμφωνα με τον Βαρβάκη (2003, σελ. 366), κατά το πρώτο στάδιο, αυτό του Λογισμού, ανατρέχουμε στο ισοζύγιο της εταιρίας «Olive Oil» και εντοπίζουμε τους λογαριασμούς τους οποίους πρέπει να συμπεριλάβουμε. Οι λογαριασμοί συγκαταλέγονται στην ομάδα 6 του λογιστικού σχεδίου, και είναι οι ακόλουθοι:

Ομάδα 60 του ΕΓΛΣ: Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού:

- Τακτικές αποδοχές
- Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης
- Αναλογία δώρων εορτών, επιδομάτων αδείας κλπ.
- Αναλογία πρόσθετων παροχών στο προσωπικό
- Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης

Ομάδα 60 του ΕΓΛΣ: Αμοιβές Ημερομίσθιου Προσωπικού:

- Τακτικές αποδοχές
- Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης
- Αναλογία δώρων εορτών, ημερών αδείας, επίδομα αδείας
- Αναλογία προβλεπόμενων αποζημιώσεων λόγω απολύσεως
- Αναλογία πρόσθετων παροχών στο προσωπικό
- Εργοδοτικές εισφορές υπέρ ταμείων ασφάλισης

Ομάδα 61 του ΕΓΛΣ: Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων

- Αμοιβές και έξοδα τεχνικών
- Αμοιβές και έξοδα ιατρών
- Επεξεργασία από τρίτους
- Λοιπές αμοιβές και έξοδα τρίτων

Ομάδα 62 του ΕΓΛΣ: Παροχές Τρίτων

- Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής
- Φωταέριο παραγωγής
- Ύδρευση παραγωγής
- Ενοίκια (Leasing) παγίων
- Ασφάλιστρα πυρός
- Επισκευές συντήρησης
- Λοιπές παροχές τρίτων

Ομάδα 63 του ΕΓΛΣ: Φόροι - Τέλη

- Τέλη κύκλου μεταφορικών μέσων
- Δημοτικοί φόροι-τέλη
- Λοιποί φόροι-τέλη

Ομάδα 64 του ΕΓΛΣ: Διάφορα Έξοδα

- Γραφική ύλη-έντυπα
- Λοιπά διάφορα έξοδα

Ομάδα 65 του ΕΓΛΣ: Τόκοι & Συναφή Έξοδα

Ομάδα 66 του ΕΓΛΣ: Αποσβέσεις Παγίων

- Αποσβέσεις παγίων
- Αποσβέσεις μηχανημάτων
- Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Αναλώσεις Υλικών

Το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους της επιχείρησης αφορά την παραγωγική της λειτουργία. Εκτός του κόστους αυτού, δεν υφίστανται προηγούμενα κόστη (κόστη Έρευνας & Ανάπτυξης), αλλά και όσα έπονται είναι πολύ μικρά, άρα επουσιώδη. Ειδικότερα, όπως είδαμε και στην ενότητα 2, η επιχείρηση δεν διαθέτει τμήμα Marketing, πράγμα που σημαίνει απουσία εξόδων προώθησής για την ενημέρωση των πελατών όσον αφορά τις χρήσεις και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των ήδη υπάρχοντων ή των, δυνητικά, νέων προϊόντων και υπηρεσιών. Επίσης, δεν διαθέτει τμήμα Εξυπηρέτησης Πελατών αλλά ούτε και τμήμα Έρευνας & Ανάπτυξης και, συνεπώς, δεν επιβαρύνεται με έξοδα υποστήριξης των πελατών της, καθώς και με έξοδα που αφορούν την έρευνα για παραγωγή νέων προϊόντων και υπηρεσιών.

Διαπιστώνουμε, λοιπόν, ότι το σύστημα της Κατά Φάση Κοστολόγησης αποτελεί το πλέον κατάλληλο και επαρκές κοστολογικό σύστημα το οποίο πρέπει να υιοθετήσει η επιχείρηση, καθώς εξυπηρετεί τις ανάγκες της για εσωτερικές και εξωτερικές αναφορές.

Εστιάζοντας στα επιμέρους χαρακτηριστικά των γραμμών παραγωγής της εταιρίας, η παραγωγική διαδικασία της γραμμής παραγωγής Π2 ορίζεται ως μονοφασική, διότι από την στιγμή που εισάγεται η Α΄ Ύλη στην παραγωγική διαδικασία, ο ελαιόκαρπος, δεν προκύπτουν ενδιάμεσα, ημιτελή ή ημικατεργασμένα προϊόντα τα οποία να χρήζουν περαιτέρω κατεργασίας-επεξεργασίας έως ότου αυτή ολοκληρωθεί και παραχθεί το τελικό παραγόμενο προϊόν, δηλαδή το ελαιόλαδο. Συνεπώς δεν υπάρχουν και προϊόντα παραγωγής σε εξέλιξη, ούτε και κόστος προϊόντων παραγωγής σε εξέλιξη. Το ίδιο ισχύει και για την Γραμμή Παραγωγής Π1 όπου πραγματοποιείται η έκθλιψη του ελαιόκαρπου. Επιπροσθέτως, στην παραγωγική διαδικασία της γραμμής Π2 χρησιμοποιούνται μόνο άμεσα υλικά (ο ελαιόκαρπος) και καθόλου έμμεσα. Επίσης, και στις δύο γραμμές παραγωγής δεν παρουσιάζονται διαφοροποιήσεις κατά την παραγωγική διαδικασία από περίοδο σε περίοδο (μήνας, έτος) (π.χ. μεταβολές στο χρονικό διάστημα που απαιτείται για την παραγωγή συγκεκριμένης ποσότητας ελαιόλαδου, αλλαγές στις ρυθμίσεις των μηχανημάτων).

4.3 Μερισμός του Λειτουργικού Κόστους

Έχοντας συγκεντρώσει τους απαραίτητους λογαριασμούς, συνεχίζουμε στο δεύτερο στάδιο, αυτό του Μερισμού. Κατά το δεύτερο στάδιο συνθέτουμε τα φύλλα μερισμού των δαπανών της εταιρίας με σκοπό την κατανομή των προαναφερθέντων κατηγοριών δαπανών στα τέσσερα κέντρα κόστους της επιχείρησης και τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους.

Στους πίνακες, οι οποίοι αποτελούν τα φύλλα μερισμού των δαπανών της κάθε ομάδας, το όνομα και τα μεγέθη των λογαριασμών είναι τα ίδια με εκείνα του τροποποιημένου ισοζυγίου. Όσον αφορά τον τύπο του κάθε λογαριασμού, ζητήθηκαν πληροφορίες και διευκρινήσεις, όπου αυτό κρίθηκε αναγκαίο, από το προσωπικό της εταιρίας.

Στους πίνακες-φύλλα μερισμού που ακολουθούν, παρουσιάζονται τα ακόλουθα:

- 1) Οι λογαριασμοί του ισοζυγίου και οι δαπάνες κατ' είδος.
- 2) Το συνολικό ποσό του κάθε λογαριασμού προς μερισμό.
- 3) Οι λειτουργίες της επιχείρησης στις οποίες θα πραγματοποιηθεί ο μερισμός του κάθε λογαριασμού (λειτουργία Γραμμής Παραγωγής Π1, λειτουργία Γραμμής Παραγωγής Π2, λειτουργία Διάθεσης, λειτουργία Διοίκησης).

Για την διαδικασία του μερισμού, επιλέγουμε να χρησιμοποιήσουμε βάσεις-κριτήρια μερισμού μόνο για τα Φύση Έμμεσα Κόστη-Δαπάνες, τα οποία αποτελούν ένα πολύ μικρό ποσοστό των συνολικών δαπανών, ενώ για τα Θέσει Έμμεσα Κόστη-Δαπάνες επιλέγουμε να τα μετατρέψουμε σε άμεσα με την χρήση κατάλληλης μεθοδολογίας (π.χ. τις δαπάνες μισθοδοσίας) και την χρήση των διαθέσιμων τεχνικών μέσων της επιχείρησης (π.χ. μετρητές κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος). Ο επιμερισμός της κάθε μία δαπάνης του ισοζυγίου βασίστηκε στο βιβλίο «Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση» του πανεπιστημιακού καθηγητή της Διοικητικής Λογιστικής Κωνσταντίνου Α. Βαρβάκη (2003), αλλά και σε δικές μας εκτιμήσεις. Στους πίνακες-φύλλα μερισμού το επιμεριζόμενο ποσό για το κάθε κέντρο κόστους παρουσιάζεται ως ποσοστό του συνολικού ποσού προς μερισμό της κάθε κατηγορίας δαπανών (του κάθε λογαριασμού).

Οι επιμερισμοί της συγκεκριμένης υποενότητας, στοχεύουν να προσδιορίσουν με ακρίβεια το κόστος πωληθέντων και το κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσης της επιχείρησης, καλύπτοντας τις ανάγκες της χρηματοοικονομικής λογιστικής, για αυτό και επιλέγουμε οι επιμερισμοί να παρουσιάζονται λεπτομερώς και με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια.

Όσον αφορά το κομμάτι της κοστολογικής διάρθρωσης της εταιρίας, σύμφωνα τα προβλεπόμενα από το ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Βαρβάκης 2003, σελ. 89), η επιχείρηση διαθέτει κέντρο κόστους Παραγωγής, κέντρο κόστους Διάθεσης, κέντρο κόστους Διοίκησης και κέντρο κόστους Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας, ενώ δεν διαθέτει κέντρο κόστους Έρευνας & Ανάπτυξης (Σύστημα Οριζόντιας Διάρθρωσης⁶). Τα κύρια κέντρα κόστους είναι δύο: το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1 και το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2, ενώ τα πραγματικά κέντρα κόστους είναι τέσσερα: το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1, το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2, το κέντρο κόστους της Διοίκησης και το κέντρο κόστους της Διάθεσης. Επίσης, στην επιχείρηση δεν υπάρχουν Βοηθητικά και Ονομαστικά κέντρα κόστους, ούτε κέντρα Εσόδων, Κέρδους, Επενδύσεων και Ευθύνης.

4.3.1 Μερисμός των Δαπανών «Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού»

Ο πρώτος λογαριασμός του οποίου τις δαπάνες καλούμαστε να επιμερίσουμε στα τέσσερα κέντρα κόστους της εταιρίας είναι οι «Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού». Το φύλλο μερισμού των δαπανών «Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού» παρουσιάζεται στον πίνακα 4. Πριν, όμως περάσουμε στον επιμερισμό των δαπανών του κάθε λογαριασμού, απαιτείται να παρουσιάσουμε τον αριθμό και τα καθήκοντα των εργαζομένων στο κάθε κέντρο κόστους της εταιρίας.

⁶ Το σύστημα οριζόντιας διάρθρωσης θεωρείται κατάλληλο για μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις καθώς και για επιχειρήσεις με περιορισμένη διαφοροποίηση της δραστηριότητάς τους ή διαφορετικά με ομοιογενή παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών (Βαρβάκης, 2003, σελ. 70)

Στον πίνακα 3 παρουσιάζεται ο αριθμός των εργαζομένων που απασχολούνται στο κάθε κέντρο κόστους της επιχείρησης. Στο κέντρο κόστους της Διοίκησης απασχολούνται δύο εργαζόμενοι. Ένας εξ' αυτών αποτελεί μέλος του Δ.Σ. της επιχείρησης, συγκεκριμένα είναι ο πρόεδρος αυτής, και εργάζεται αποκλειστικά στο κέντρο κόστους της Διοίκησης. Ο δεύτερος εργαζόμενος είναι η καθαρίστρια της εταιρίας, η οποία αναλαμβάνει τον καθαρισμό μόνο των κοινόχρηστων χώρων της επιχείρησης.

Στο κέντρο κόστους της Διάθεσης απασχολούνται δύο εργαζόμενοι. Και οι δύο αποτελούν μέλη του Δ.Σ. της εταιρίας. Το ένα μέλος απασχολείται αποκλειστικά στο κέντρο κόστους της Διάθεσης και πραγματοποιεί με την ιδιότητα του οδηγού τα δρομολόγια του Πυρήνα Τριών Φάσεων της εταιρίας. Παράλληλα, διαθέτει άδεια χειριστή μηχανημάτων έργου και οδηγεί και τον φορτωτή της επιχείρησης. Το δεύτερο μέλος απασχολείται κατά τους μήνες λειτουργίας της γραμμής Παραγωγής Π1 σε αυτήν, ενώ τους υπόλοιπους, απασχολείται στο κέντρο κόστους της Διάθεσης. Διαθέτει και αυτός άδεια χειριστή μηχανημάτων έργου και οδηγεί τον φορτωτή της επιχείρησης.

Στο κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1 απασχολούνται έξι εργαζόμενοι. Ο ένας εξ' αυτών είναι το μέλος του Δ.Σ. της εταιρίας, ο οποίος εργάζεται και στο κέντρο κόστους της Διάθεσης όταν η Γραμμή παραγωγής Π1 δεν βρίσκεται σε λειτουργία. Επίσης, πέρα από τα γενικά καθήκοντά του στην γραμμή παραγωγής, οδηγεί και το Κλαρκ που χρησιμοποιείται στην γραμμή. Οι υπόλοιποι πέντε εργαζόμενοι αποτελούν το ημερομίσθιο εποχιακό προσωπικό, το οποίο προσλαμβάνεται μόνο κατά τους μήνες λειτουργίας της Γραμμής Παραγωγής Π1. Ωστόσο, οι εποχιακοί εργαζόμενοι απασχολούνται συνολικά πέντε μήνες, καθώς τον μήνα Σεπτέμβριο διενεργούνται οι προκαθορισμένοι έλεγχοι συντήρησης και σωστής λειτουργίας της γραμμής παραγωγής⁷, οι οποίοι και εκτελούνται μόνο από το μέλος του Δ.Σ., χωρίς την βοήθεια εποχιακών εργαζομένων.

⁷ Διενεργούνται οι απαραίτητοι έλεγχοι στα μηχανήματα της Γραμμής Παραγωγής Π1 για να διαπιστωθεί εάν λειτουργούν κανονικά και σύμφωνα με τις προδιαγραφές, έτσι ώστε εάν εντοπιστούν βλάβες ή αποκλίσεις στην απόδοσή τους, και να πραγματοποιηθούν οι απαραίτητες επισκευές.

Αναφορικά με την Γραμμή Παραγωγής Π2, σε αυτήν απασχολούνται συνολικά τέσσερις εργαζόμενοι. Ο ένας εξ' αυτών αποτελεί μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας ο οποίος εκτελεί και τα δρομολόγια παραλαβής των Α' Υλών της Γραμμής Π2, με την ιδιότητα του οδηγού. Ο άλλος τρεις εργαζόμενοι απασχολούνται αποκλειστικά στην γραμμή Π2, με τον έναν από αυτούς να εργάζεται ως έμμισθο προσωπικό, ενώ οι άλλοι δύο ως ημερομίσθιοι.

Να επισημάνουμε πως τα δύο μέλη του Δ.Σ. τα οποία διενεργούν τα δρομολόγια των δύο υποπροϊόντων και των Α' Υλών της γραμμής Π2, λαμβάνουν δύο μισθούς: έναν ως μέλη του Δ.Σ. και έναν ως έμμισθο προσωπικό με την ιδιότητα του οδηγού.

Η ταξινόμηση του κάθε εργαζομένου στα κέντρα κόστους της επιχείρησης δεν βασίζεται στο Ημερήσιο ή Ατομικό Δελτίο Απασχόλησης, καθώς η επιχείρηση δεν διαθέτει μηχανογραφικό σύστημα καταγραφής της ημερήσιας δραστηριότητας των εργαζομένων. Η ταξινόμηση βασίζεται σε εκτιμήσεις μας στις οποίες καταλήγουμε ύστερα από συζητήσεις με το προσωπικό της εταιρείας. Ειδικότερα, ρωτήσαμε τον κάθε έναν εργαζόμενο για το πόστο το οποίο έχει αναλάβει και τις εργασίες τις οποίες πραγματοποιεί κατά τη διάρκεια της βάρδιας του. Γνωρίζοντας για το κάθε κέντρο κόστους τις εργασίες που συμπεριλαμβάνονται σε αυτό, εντοπίζουμε το εάν οι δραστηριότητες του κάθε εργαζομένου αφορούν ένα ή περισσότερα κέντρα κόστους, και, συνεπώς, εάν οι δαπάνες της εργασίας του πρέπει να επιβαρύνουν ένα ή περισσότερα κέντρα κόστους. Διαπιστώνουμε πως καθ' όλη τη διάρκεια του έτους η απασχόληση του κάθε εργαζομένου είναι κατά προσέγγιση διακριτή και μπορεί να επιμεριστεί άμεσα στα κέντρα κόστους της επιχείρησης.

Μετά την παρένθεση αναφορικά με τον αριθμό και τα καθήκοντα των εργαζομένων, συνεχίζουμε με τον επιμερισμό των δαπανών του λογαριασμού «Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού» στα τέσσερα κέντρα κόστους της επιχείρησης. Αυτός γίνεται με κριτήριο τον αριθμό των εργαζομένων, την εργασιακή τους ιδιότητα και το κέντρο κόστους στο οποίο απασχολούνται. Όπως βλέπουμε και στον πίνακα 4 η γραμμή παραγωγής Π1 επιβαρύνεται μόνο με τις δαπάνες που αφορούν το ημερομίσθιο προσωπικό και τις αμοιβές του Δ.Σ., καθώς δεν εργάζεται έμμισθο προσωπικό σε αυτή. Το κέντρο κόστους της Διάθεσης, επιβαρύνεται με δαπάνες που αφορούν το έμμισθο προσωπικό και τις αμοιβές του Δ.Σ., καθώς σε αυτό μόνο εργάζονται δύο μέλη του Δ.Σ., εκ των οποίων ο ένας λαμβάνει αμοιβή έμμισθου προσωπικού, πέρα από αυτή του

μέλους Δ.Σ., καθώς εκτελεί τα δρομολόγια αποστολής του υποπροϊόντος του Ελαιοπυρήνα. Αναφορικά με την Γραμμή παραγωγής Π2, αυτή επιβαρύνεται με δαπάνες έμμισθου και ημερομίσθιου προσωπικού, καθώς και με αμοιβές Δ.Σ.. Τέλος, το κέντρο κόστους της Διοίκησης επιβαρύνεται με τις αμοιβές του διευθυντού (Αμοιβές Δ.Σ.) και της καθαρίστριας της επιχείρησης (ημερομίσθιου προσωπικού).

Εστιάζοντας στις δαπάνες του λογαριασμού «Αμοιβές Δ.Σ.», σύμφωνα με την βιβλιογραφία, αυτές πρέπει να επιβαρύνουν στο κέντρο της Διοίκησης. Ωστόσο, κρίνουμε πως στην περίπτωση της εταιρίας «Olive Oil» οι δαπάνες των Αμοιβών του Δ.Σ., τις οποίες λαμβάνουν τα τέσσερα μέλη του Δ.Σ. της εταιρείας, πρέπει να επιβαρύνουν το κέντρο κόστους στο οποίο απασχολείται πραγματικά το κάθε μέλος, και όχι μόνο το κέντρο της Διοίκησης. Θεωρούμε ότι από την στιγμή που και τα τέσσερα μέλη του Δ.Σ., πέρα από τις διοικητικές τους υποχρεώσεις, συμμετέχουν ενεργά και στην παραγωγική διαδικασία και στο κέντρο κόστους της Διάθεσης, συμβάλλοντας καθοριστικά στην λειτουργία του κάθε κέντρου, οι αμοιβές τους πρέπει να επιμεριστούν σύμφωνα με την πραγματική τους δραστηριότητα και εργασία εντός της επιχείρησης, έτσι ώστε ο επιμερισμός των Αμοιβών Δ.Σ. που πραγματοποιούμε να είναι ρεαλιστικός και να προσεγγίζει την πραγματικότητα.

Ο επιμερισμός των δαπανών του έμμισθου και του ημερομίσθιου προσωπικού, γίνεται ως εξής:

- Δώρο Πάσχα: Το Δώρο Πάσχα αφορά τους μήνες Ιανουάριο έως Απρίλιο και ισούται με τον μισό μισθό για τους έμμισθους εργαζομένους, και με δεκαπέντε ημερομίσθια για τους ημερομίσθιους εργαζομένους
- Δώρο Χριστουγέννων: Το Δώρο Χριστουγέννων αφορά τους μήνες Μάιο έως Δεκέμβριο, και ισούται με έναν ολόκληρο μισθό για το έμμισθο προσωπικό και με εικοσιπέντε ημερομίσθια για το ημερομίσθιο.
- Δώρα Έμμισθου Προσωπικού (Συνολικά) = (Δώρο Πάσχα + Δώρο Χριστουγέννων) * 0,04166⁸
- Δώρα Ημερομίσθιου Προσωπικού (Συνολικά) = [(Μέσος Όρος Ημερομίσθιων/22)*13]* 0,04166

⁸ Το ποσοστό αυτό αφορά την προσαύξησή του Δώρου Πάσχα & Χριστουγέννων, επειδή οι εργαζόμενοι λαμβάνουν και επίδομα αδείας

- **Επιδόματα Αδείας:** Τα Επιδόματα Αδείας ισούνται με μισό ποσό του μισθού για τους έμμισθους εργαζομένους και με δεκατρία ημερομίσθια για το ημερομίσθιο προσωπικό.
- **Εργοδοτικές Εισφορές Ημερομίσθιου & Έμμισθου Προσωπικού =** (Τακτικές Αποδοχές + Δώρα Εορτών + Επίδομα Κανονικής Αδείας) * 0,2606⁹

Αναφορικά με τον επιμερισμό των Αμοιβών Δ.Σ., πρέπει να επισημάνουμε πως δεν λαμβάνουν όλα τα μέλη την ίδια αμοιβή. Ειδικότερα, τα μέλη τα οποία αμείβονται μόνο με την ιδιότητα του μέλους Δ.Σ., αυτά δηλαδή που απασχολούνται όλο το έτος στα κέντρα κόστους της Διοίκησης και Διάθεσης, λαμβάνουν την ίδια αμοιβή η οποία είναι μεγαλύτερη από την αμοιβή των άλλων δύο μελών, εκ των οποίων ο ένας εργάζεται και στην γραμμή παραγωγής Π1 και στο κέντρο κόστους της Διάθεσης, ενώ ο δεύτερος μόνο στην Γραμμή Παραγωγής Π2. Η διαφοροποίηση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι, όπως προαναφέραμε, τα δύο εκ των μελών αμείβονται και ως έμμισθο προσωπικό, με την ιδιότητα του οδηγού, αλλά και ως μέλη του Δ.Σ. Συνεπώς, η αμοιβή του ως μέλη του Δ.Σ. είναι μικρότερη συγκριτικά με των άλλων δύο.

4.3.2 Μερисμός των Δαπανών «Παρεπόμενες Παροχές»

Στην συνέχεια, στον πίνακα 5 παρουσιάζονται οι λογαριασμοί που συγκαταλέγονται στην κατηγορία των δαπανών «Παρεπόμενες Παροχές». Στις παρεπόμενες παροχές περιλαμβάνονται τα Είδη Ασφαλείας (φόρμες εργασίας, ακουστικά, παπούτσια, κράνη) τα οποία παρέχονται δωρεάν από την επιχείρηση προς όσους απασχολούνται στο κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας ή χειρίζονται τους φορτωτές της επιχείρησης. Οι εργαζόμενοι είναι υποχρεωμένοι να χρησιμοποιούν τον εξοπλισμό αυτό από τη στιγμή που εισέρχονται στον χώρο εργασίας. Συνεπώς, ο επιμερισμός τους κόστους των τεσσάρων αυτών λογαριασμών γίνεται με κριτήριο το κέντρο κόστους στο οποίο απασχολούνται οι εργαζόμενοι και επιμερίζεται μεταξύ των κέντρων κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1, της Γραμμής Παραγωγής Π2 και του κέντρου κόστους της Διάθεσης. Το ποσό το οποίο αφορά τον κάθε εργαζόμενο είναι το ίδιο.

⁹ Το ποσοστό της εργοδοτικής εισφοράς επί των μεικτών αποδοχών.

4.3.3 Μερισμός των Δαπανών «Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων»

Η τρίτη κατά σειρά ομάδα λογαριασμών που συναντούμε, είναι εκείνη των Αμοιβών & Έξοδα Τρίτων, με το φύλλο μερισμού των δαπανών να παρουσιάζεται στον πίνακα 6.

Τα ποσά που αφορούν τους λογαριασμούς «Αμοιβές & Έξοδα Συμβολαιογράφου», «Αμοιβές & Έξοδα Λογιστών» χαρακτηρίζονται άμεσες δαπάνες οι οποίες και επιβαρύνουν εξ' ολοκλήρου το κέντρο κόστους της Διοίκησης.

Ο λογαριασμός «Αμοιβές & Έξοδα Τεχνικού Ασφαλείας» αφορά τον τεχνικό ασφαλείας, ο οποίος ελέγχει τις συνθήκες ασφάλειας στις Γραμμές Παραγωγής Π1 & Π2. Επομένως το κόστος του λογαριασμού επιμερίζεται στα κέντρα κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1 & Γραμμής Παραγωγής Π2. Η δαπάνη του ελέγχου χαρακτηρίζεται ως θέσει έμμεση, και είναι σταθερή για την κάθε επίσκεψη του τεχνικού. Κατά την περίοδο που λειτουργούν και οι δύο γραμμές παραγωγής, ο αριθμός των επισκέψεων αφορά και τις δύο (1 επίσκεψη = 2 έλεγχοι), με το κόστος της επίσκεψης να παραμένει το ίδιο. Συνεπώς το κόστος των επισκέψεων κατά τους 6 μήνες που λειτουργεί μόνο η Γραμμή Παραγωγής Π2 επιβαρύνει εξ' ολοκλήρου το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγή Π2, ενώ κατά τους επόμενους 6 μήνες, όταν και λειτουργούν παράλληλα και οι δύο γραμμές, το κόστος των επισκέψεων επιμερίζεται ισόποσα και στα δύο κέντρα κόστους Π1 & Π2.

Ο λογαριασμός «Μυοκτονία» αφορά την απεντόμωση η οποία πραγματοποιείται στους χώρους της επιχείρησης. Η δαπάνη χαρακτηρίζεται ως θέσει έμμεση. Ο επιμερισμός του κόστους γίνεται με κριτήριο τον αριθμό των σταθμών (παγίδων) που βρίσκονται σε κάθε κέντρο κόστους (γραμμές παραγωγής, γραφεία, κοινόχρηστοι χώροι, αποθήκες), και όχι με βάση τα τ.μ. που καταλαμβάνει το κάθε κέντρο¹⁰. Ειδικότερα, διαιρούμε το συνολικό κόστος του λογαριασμού Μυοκτονία με τον αριθμό των σταθμών που έχουν τοποθετηθεί, και εν συνεχεία πολλαπλασιάζουμε το μοναδιαίο κόστος του κάθε σταθμού με τον αριθμό των σταθμών που βρίσκονται στο κάθε κέντρο κόστους. Οι σταθμοί τοποθετούνται από τον επαγγελματία που

¹⁰Ο υπεύθυνος που πραγματοποιεί τη μυοκτονία μας πληροφόρησε ότι η τοποθέτηση των σταθμών δεν σχετίζεται με τα τ.μ. που καταλαμβάνει η κάθε εγκατάσταση.

πραγματοποιεί την απεντόμωση. Συνεπώς το κόστος της απεντόμωσης επιβαρύνει και τα τέσσερα κέντρα κόστους.

Ο λογαριασμός «Αναγόμωση Πυροσβεστήρων» αφορά τη δαπάνη συντήρησης των πυροσβεστήρων που βρίσκονται στο χώρο της επιχείρησης. Η δαπάνη χαρακτηρίζεται ως θέσει έμμεση. Ο επιμερισμός του κόστους γίνεται με κριτήριο (βάση επιμερισμού) τον αριθμό των πυροσβεστήρων που βρίσκονται σε κάθε κέντρο (γραμμές παραγωγής, γραφεία, κοινόχρηστοι χώροι, αποθήκες)¹¹. Συγκεκριμένα, διαιρούμε το συνολικό κόστος του λογαριασμού «Αναγόμωση Πυροσβεστήρων» με τον αριθμό των πυροσβεστήρων που βρίσκονται στους χώρους της επιχείρησης και, εν συνεχεία, πολλαπλασιάζουμε το μοναδιαίο κόστος του κάθε ενός με τον αριθμό των πυροσβεστήρων που βρίσκονται στο κάθε κέντρο κόστους. Οι πυροσβεστήρες τοποθετούνται από τον επαγγελματία που πραγματοποιεί την Αναγόμωση των Πυροσβεστήρων. Συνεπώς το κόστος της αναγόμωσης επιβαρύνει και τα τέσσερα κέντρα κόστους.

Ο λογαριασμός «Συντήρηση Γεφυροπλάστιγγας» αφορά τα έξοδα συντήρησης της Γεφυροπλάστιγγας που διαθέτει η επιχείρηση. Η δαπάνη χαρακτηρίζεται ως θέσει έμμεση, και για τον επιμερισμό της επιλέγουμε ως βάση επιμερισμού τον αριθμός των ζυγίσεων. Συγκεκριμένα, τα οχήματα που ζυγίζονται στην γεφυροπλάστιγγα είναι τα φορτηγά οχήματα της επιχείρησης που μεταφέρουν τις Ά Ύλες της Γραμμής Παραγωγής Π2 και το υποπροϊόν ελαιοπυρήνας τριών φάσεων, καθώς και τα οχήματα των πελατών που έρχονται στην επιχείρηση για να παραλάβουν το υποπροϊόν πυρηνόξυλο. Κατά την ζύγιση ενός οχήματος καταγράφεται στην μνήμη της γεφυροπλάστιγγας, αλλά και χειρόγραφα από το προσωπικό του εργοστασίου, για ποιο προϊόν πραγματοποιείται η κάθε ζύγιση. Από την μνήμη, λοιπόν, της γεφυροπλάστιγγας υπολογίζουμε τον αριθμό ζυγίσεων που πραγματοποιούνται για τις Α Ύλες και για τα δύο υποπροϊόντα, καθώς και την αναλογία αυτών επί των συνολικών ζυγίσεων και πολλαπλασιάζουμε το συνολικό κόστος της συντήρησης με τις επιμέρους τρεις αναλογίες. Επομένως, τα κέντρα κόστους που επιβαρύνονται με το κόστος της συντήρησης είναι αυτά της Γραμμής Παραγωγής Π2 και της Διάθεσης.

¹¹ Ο υπεύθυνος που πραγματοποιεί την αναγόμωση των πυροσβεστήρων μας πληροφόρησε ότι η τοποθέτηση των πυροσβεστήρων στους χώρους της επιχείρησης δεν σχετίζεται με τα τ.μ. που καταλαμβάνει η κάθε εγκατάσταση.

Ο λογαριασμός «ISO» αφορά την πιστοποίηση υγειονομικής ασφάλειας που πρέπει να διαθέτει η Γραμμή Παραγωγής Π1. Αποτελεί μία άμεση δαπάνη, και στο σύνολό της το κόστος του λογαριασμού επιβαρύνει μόνο τη γραμμή Παραγωγής Π1.

Οι λογαριασμοί «Δικαίωμα Χρήσης Office» και «Δικαίωμα Χρήσης Λογιστικής Διαχείρισης Α.» χαρακτηρίζονται ως άμεσες δαπάνες και αφορούν τα δικαιώματα χρήσης που έχει η επιχείρηση στα προγράμματα Microsoft Office και Λογιστικής Διαχείρισης. Συνεπώς, το κόστος των δύο αυτών λογαριασμών επιβαρύνουν στο σύνολό τους μόνο το κέντρο κόστους της Διοίκησης.

Οι λογαριασμοί «Χημικές Αναλύσεις Π», «Χημικές Αναλύσεις Ο», «Χημικές Αναλύσεις Σ» αναφέρονται στις χημικές αναλύσεις του ελαιόλαδου που πραγματοποιεί η επιχείρηση σε Χημικά Εργαστήρια. Οι αναλύσεις¹² αφορούν το λαμπάντε ελαιόλαδο της Γραμμής Παραγωγής Π2 και πραγματοποιούνται πριν και μετά την ανάμειξη ελαιόλαδων διαφορετικής οξύτητας (βαθμών). Επίσης, χημικές αναλύσεις πραγματοποιούνται και στο λαμπάντε, παρθένο και έξτρα παρθένο ελαιόλαδο που έχει η επιχείρηση στις αποθήκες της προς πώληση, πριν αποσταλεί η παραγγελία στον πελάτη. Οι δαπάνες των τριών αυτών λογαριασμών χαρακτηρίζονται ως θέσει έμμεσες. Η βάση επιμερισμού που επιλέγουμε είναι ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιείται η ανάλυση. Δηλαδή, εάν η ανάλυση αφορά μία παραγγελία, τότε επιβαρύνεται το κέντρο κόστους της Διάθεσης, ενώ, εάν σκοπεύει να ορίσει με ακρίβεια τον νέο βαθμό οξύτητας που προκύπτει μετά την ανάμειξη ελαιόλαδων διαφορετικής οξύτητας, τότε επιβαρύνεται το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2. Καταγράφοντας τον σκοπό για τον οποίο έγινε η ανάλυση και, στη συνέχεια, αθροίζοντας τα τιμολόγια των επιμέρους αναλύσεων, βρίσκουμε το κόστος που επιβαρύνει τα δύο κέντρα κόστους.

¹² Οι χημικές αναλύσεις που πραγματοποιούνται εργαστήρια δεν αφορούν μόνο την οξύτητα του ελαιόλαδου, αλλά μία σειρά δεικτών του οποίους η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να επιμετρήσει.

4.3.4 Μερисμός των Δαπανών «Παροχές Τρίτων & Ενοικίων»

Συνεχίζουμε στον πίνακα 7 όπου παρουσιάζεται ο επιμερισμός των δαπανών της ομάδας 62 «Παροχές Τρίτων & Ενοικίων».

Ο λογαριασμός «Έξοδα Ύδρευσης» αφορά το νερό που καταναλώνεται στους κοινόχρηστους χώρους της εταιρείας. Η δαπάνη χαρακτηρίζεται ως φύσει έμμεση. Ωστόσο, το γεγονός ότι ύψος της είναι πάρα πολύ μικρό, επιλέγουμε ότι η δαπάνη του λογαριασμού επιβαρύνει στο σύνολό της μόνο το κέντρο κόστους της Διοίκησης.

Ο λογαριασμός «Ηλεκτρικό Ρεύμα Παραγωγής» επιμερίζεται στα τρία εκ' των τεσσάρων κέντρων κόστους της επιχείρησης. Η δαπάνη χαρακτηρίζεται ως θέσει έμμεση. Στο κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2, η οποία λειτουργεί καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, έχει τοποθετηθεί ενδιάμεσος μετρητής κατανάλωσης ρεύματος. Συνεπώς, το κόστος που επιβαρύνει την Γραμμή Παραγωγής Π2 υπολογίζεται με βάση τις ενδείξεις του μετρητή. Το ίδιο ισχύει και για την Γραμμή Παραγωγής Π1, η οποία λειτουργεί για ορισμένους μήνες του χρόνου. Το υπόλοιπο κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος (1,02 %) αφορά:

- Τους κοινόχρηστους χώρους της εταιρείας
- Την αποθήκη στην οποία βρίσκονται οι δεξαμενές του ελαιόλαδου
- Τα γραφεία του κέντρου κόστους της Διοίκησης

Οι δαπάνες για τους τρεις προαναφερθέντες χώρους, δεδομένου ότι δεν υπάρχει κοστολογικό όφελος για τον υπολογισμό και επιμερισμό τους μέσω της τοποθέτησης ενδιάμεσων μετρητών, επιβαρύνουν το κέντρο κόστους της Διοίκησης το οποίο και εκτιμούμε πως καταναλώνει την πλειονότητα της εναπομείνουσας κατανάλωσης.

Οι δαπάνες των λογαριασμών «Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά», «Ταχυδρομικά», «Διάφορα Έξοδα Κινητής» χαρακτηρίζονται ως άμεσες δαπάνες, και επιβαρύνουν μόνο το κέντρο κόστους της Διοίκησης.

Ο λογαριασμός «Αποθήκη Π» αφορά τη δαπάνη ενοικίασης μίας αποθήκης η οποία χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για την αποθήκευση του υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο. Συνεπώς η δαπάνη του λογαριασμού χαρακτηρίζεται ως άμεση και επιβαρύνει το κέντρο κόστος της διάθεσης. Ο λογαριασμός «Οικόπεδο Μ» αφορά ένα οικόπεδο, το οποίο χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την προσωρινή αποθήκευση του υποπροϊόντος του πυρήνα τριών φάσεων. Η δαπάνη χαρακτηρίζεται ως άμεση, και, συνεπώς, το ενοίκιο του οικοπέδου επιβαρύνει το κέντρο της Διάθεσης.

Ο λογαριασμός «Ενοικιαζόμενα Κλαρκ» αφορά τις δαπάνες ενοικίασης ενός Κλαρκ (περονοφόρο ανυψωτικό όχημα), το οποίο χρησιμοποιεί η επιχείρηση στην Γραμμή Παραγωγή Π1 για την μεταφορά των πλαστικών παλετοκιβωτίων ή αλλιώς Bins, στα οποία τοποθετείται ο ελαιόκαρπος των παραγωγών που προορίζεται για έκθλιψη. Συνεπώς η δαπάνη ενοικίου του Κλαρκ χαρακτηρίζεται ως άμεση και επιβαρύνει μόνο το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1.

4.3.5 Μερисμός των Δαπανών «Ασφάλιστρα»

Συνεχίζουμε με τον επιμερισμό των λογαριασμών που συγκαταλέγονται στην κατηγορία «Ασφάλιστρα» (Δείτε Πίνακα 8).

Τα ασφάλιστρα Πυρός αποτελούν μία θέσει έμμεση δαπάνη και επιμερίζονται και στα τέσσερα κέντρα κόστους, με βάση τα m^2 (βάση επιμερισμού) που καταλαμβάνουν οι χώροι του κάθε κέντρου κόστους επί των συνολικών m^2 της επιχείρησης, σύμφωνα με τα αρχιτεκτονικά - μηχανολογικά σχέδια των κτηριακών εγκαταστάσεων

Αναφορικά με τις δαπάνες των ασφαλίσεων των μεταφορικών μέσων τα οποία μετακινούνται εκτός εργοστασίου, αυτά αφορούν τα δύο φορτηγά οχήματα που διαθέτει η επιχείρηση. Τα οχήματα δεν χρησιμοποιούνται για την μεταφορά υγρών υλικών αλλά στερεών, διότι δεν διαθέτουν, ούτε δύναται να τοποθετηθούν σε αυτά, δεξαμενές. Συνεπώς, δεν χρησιμοποιούνται για την μεταφορά ελαιόλαδου, αλλά για την μεταφορά των Α΄ Υλών που προορίζονται για την παραγωγική διαδικασία της Γραμμής Π2, καθώς και για την μεταφορά του υποπροϊόντος πυρήνα τριών φάσεων από το εργοστάσιο προς τον πελάτη (Πυρηνουργείο. Οι δαπάνες των ασφαλίσεων, λόγω της χρήσης των φορτηγών οχημάτων, χαρακτηρίζονται ως φύση έμμεσες

δαπάνες. Συνεπώς για να επιμεριστούν στα κέντρα κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2 και στο κέντρο κόστους της Διάθεσης, τα οποία και αφορούν, επιλέγουμε ως κριτήριο επιμερισμού των αριθμό των χιλιομέτρων που διανύει το κάθε όχημα .

Συγκεκριμένα, όταν το φορτηγό της επιχείρησης εκτελεί ένα δρομολόγιο, καταγράφουμε ποιο από τα δύο υλικά μεταφέρει: υποπροϊόν ή Α΄ Ύλες. Όταν ολοκληρώνεται το δρομολόγιο και το φορτηγό επιστρέφει στο εργοστάσιο, γίνεται η επιμέτρηση των χιλιομέτρων που διήνυσε μέσω του ταχογράφου. Στο τέλος του έτους, έχοντας συγκεντρώσει τα χιλιόμετρα από τα επιμέρους δρομολόγια, τα αθροίζουμε και εν συνεχεία υπολογίζουμε την αναλογία των χιλιομέτρων μεταξύ των Α΄ Ύλων και του υποπροϊόντος για το κάθε φορτηγό ξεχωριστά. Με βάση αυτή την αναλογίας γίνεται ο επιμερισμός των ασφαλιστρών των δύο φορτηγών στα δύο κέντρα κόστους. Η αναλογία αυτή χρησιμοποιείται και σε όλες τις δαπάνες-λογαριασμούς, τα οποία σχετίζονται με τα δύο φορτηγά οχήματα της επιχείρησης. Οι λογαριασμοί είναι οι εξής:

- Επισκευές & Συντηρήσεις Μεταφορικών Μέσων BON 1111 & BOT 2222
- Φόροι-Τέλη Μεταφορικών Μέσων BON 1111 & BOT 2222
- Ασφάλιστρα Μεταφορικών Μέσων BON 1111 & BOT 2222
- Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων BON 1111 & BOT 2222

Αναφορικά με τα ασφάλιστρα των άλλων δύο μεταφορικών μέσων, του Φορτωτή VOLVO και του Κλαρκ Caterpillar, δεν χρησιμοποιούμε το ίδιο κριτήριο επιμερισμού, αυτή δηλαδή των χιλιομέτρων, διότι τα δύο οχήματα μετακινούνται μόνο εντός του χώρου του εργοστασίου.

Ο Φορτωτής VOLVO χρησιμοποιείται για την μεταφορά της Α΄ Ύλης από το φορτηγό της εταιρείας προς το χώρο της Γραμμής Παραγωγής Π2, καθώς και για την μεταφορά του πυρήνα τριών φάσεων από το χώρο προσωρινής αποθήκευσης του προς το φορτηγό που θα τον μεταφέρει στο Πυρηνουργείο. Συνεπώς, τα ασφάλιστρα του Φορτωτή VOLVO επιμερίζονται στο κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2 και στο κέντρο κόστους της Διάθεσης. Η βάση με την οποία γίνεται ο επιμερισμός της φύσει έμμεσης δαπάνης είναι τα m^3 της κατανάλωσης καυσίμου Diesel του Φορτωτή.

Ειδικότερα, ο φορτωτής χρησιμοποιείται εντός της ημέρας είτε για την μεταφορά των Ά Υλών είτε για την μεταφορά του υποπροϊόντος, και όχι για την μεταφορά και των δύο. Γνωρίζοντας ποιο από τα δύο υλικά, το υποπροϊόν ή τις Ά Υλες, μεταφέρει κάθε μέρα, καταγράφουμε την κατανάλωση καυσίμου και βρίσκουμε την αναλογία κατανάλωσης για τη μεταφορά του κάθε υλικού, σε σχέση με τη συνολική κατανάλωση του Φορτωτή. Η αναλογία που βρίσκουμε χρησιμοποιείται ως κριτήριο επιμερισμού όλων των δαπανών που αφορούν τον φορτωτή: Επισκευές & Συντηρήσεις, Φόροι- Τέλη, Ασφάλιστρα, Αποσβέσεις. Η επιμέτρηση του καυσίμου Diesel που καταναλώνει ο φορτωτής είναι εφικτή, διότι η επιχείρηση διαθέτει δεξαμενή στην οποία αποθηκεύεται το καύσιμο Diesel που προορίζεται για τα οχήματα εσωτερικής μετακίνησης. Όταν ένα από τα οχήματα γεμίζει το ρεζερβουάρ του με καύσιμο από την δεξαμενή, καταγράφεται η ποσότητα του καυσίμου αλλά και το όχημα που την καταναλώνει.

Αναφορικά με το Κλαρκ, αυτό χρησιμοποιείται για την μεταφορά των σακιών πολυπροπυλενίου ή αλλιώς Big Bags, τα οποία περιέχουν το υποπροϊόν Πηρυνόξυλο (Καύσιμο), από το χώρο της Γραμμής Παραγωγής Π2 προς την αποθήκη όπου και αποθηκεύονται μέχρι την πώλησή τους. Επομένως, τα ασφάλιστρα του Κλαρκ χαρακτηρίζονται ως άμεση δαπάνη και επιβαρύνουν το κέντρο κόστους της Διάθεσης.

Ο δαπάνες του Λογαριασμού «Ασφάλιστρα Αστικής Ευθύνης» αποτελούν μία άμεση δαπάνη και επιβαρύνουν συνολικά το κέντρο κόστους της Διοίκησης.

4.3.6 Μερисμός των Δαπανών «Επισκευές & Συντηρήσεις»

Στη συνέχεια, στον πίνακα 9 πραγματοποιείται ο επιμερισμός των λογαριασμών «Επισκευές & Συντηρήσεις» στα κέντρα κόστους της επιχείρησης.

Ο λογαριασμός «Επισκευές & Συντηρήσεις Εδαφικών Εκτάσεων» αφορά τις εργασίες διαμόρφωσης ενός οικοπέδου της εταιρίας, το οποίο χρησιμοποιείται στην Γραμμή Παραγωγής Π2. Συνεπώς, η δαπάνη του λογαριασμού χαρακτηρίζεται ως άμεση και επιβαρύνει το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2.

Ο λογαριασμός «Επισκευές & Συντηρήσεις Κτηρίων και Εγκαταστάσεων» αφορά τις άμεσες δαπάνες που πραγματοποιούνται για την επισκευή και συντήρηση της κτηριακής εγκατάστασης στην οποία στεγάζεται η γραμμή Παραγωγής Π1, προτού αυτή τεθεί σε λειτουργία. Συνεπώς, οι δαπάνες του λογαριασμού επιβαρύνουν αποκλειστικά το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1.

Ο λογαριασμός «Επισκευές & Συντηρήσεις Μηχανημάτων/Τεχνικών Έργων» αναφέρεται στις επισκευές και συντηρήσεις όλου του μηχανολογικού εξοπλισμού που διαθέτει η επιχείρηση (π.χ. μηχανήματα γραμμών παραγωγής, φωτοτυπικά μηχανήματα, Η/Υ κλπ). Για τον επιμερισμό των θέσει έμμεσων δαπανών στα κέντρα κόστους της εταιρίας, αρχικά, αντιστοιχίζουμε την κάθε δαπάνη με τον μηχανολογικό εξοπλισμό τον οποίον αφορά, στη συνέχεια καταλογίζουμε το κάθε τιμολόγιο στο κέντρο κόστους στο οποίο χρησιμοποιείται ο κάθε εξοπλισμός και, τέλος, αθροίζουμε τα επιμέρους τιμολόγια, με σκοπό τον υπολογισμό του συνολικό ύψος της δαπάνης η οποία επιβαρύνει το κάθε κέντρο. Τα έξοδα του λογαριασμού επιβαρύνουν και τα τέσσερα κέντρα κόστους.

Οι λογαριασμοί «Επισκευές & Συντηρήσεις μεταφορικού Μέσου BON 1111» και «Επισκευές και Συντηρήσεις μεταφορικού Μέσου BOT 2222» αφορούν τα έξοδα επισκευών και συντηρήσεων των δύο φορτηγών οχημάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την μεταφορά των Ά Υλών της Γραμμής Παραγωγής Π2 και του υποπροϊόντος ελαιοπυρήνα τριών φάσεων. Όπως προαναφέραμε, ως βάση επιμερισμού του φύσει έμμεσου κόστους των επισκευών & συντηρήσεων χρησιμοποιείται η αναλογία χιλιομέτρων που διανύουν τα δύο φορτηγά για τη μεταφορά του πυρήνα τριών φάσεων και των Ά Υλών.

Ο λογαριασμός «Μεταφορικού Μέσου Ενοικιαζόμενου Κλαρκ Caterpillar» αφορά τις επισκευές που γίνονται στο ενοικιαζόμενο Κλαρκ το οποίο χρησιμοποιείται στην Γραμμή Παραγωγής Π1, για αυτό και το κόστος επιβαρύνει εξ' ολοκλήρου το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1.

Ο λογαριασμός «Μεταφορικού Μέσου Φορτωτή Νοίνο» αφορά τις επισκευές που πραγματοποιούνται στον φορτωτή της επιχείρησης ο οποίος χρησιμοποιείται για την μεταφορά της Α Ύλης της Γραμμής Παραγωγής Π2 και τη μεταφορά του υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο. Συνεπώς, οι φύσει έμμεσες δαπάνες των επισκευών επιβαρύνουν το κέντρο κόστους Γραμμή Παραγωγής Π2 και το κέντρο κόστους της Διάθεσης. Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, η βάση με την οποία γίνεται ο επιμερισμός της δαπάνης είναι η αναλογία της κατανάλωσης καυσίμου Diesel του Φορτωτή.

3.3.7 Μερισμός των Δαπανών «Φόροι - Τέλη»

Κατόπιν, στον πίνακα 10 απεικονίζεται το φύλλο μερισμού των λογαριασμών που συγκαταλέγονται στην κατηγορία «Φόροι Τέλη».

Οι λογαριασμοί «Φόροι - Τέλη Μεταφορικού Μέσου BON 1111» και «Φόροι - Τέλη Μεταφορικού Μέσου BOT 2222» αφορούν τα τέλη κυκλοφορίας των δύο φορτηγών οχημάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την μεταφορά των Α Ψλών της Γραμμής Παραγωγής Π2 και την μεταφορά του υποπροϊόντος ελαιοπυρήνα τριών φάσεων. Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, κριτήριο μερισμού των δαπανών είναι η αναλογία χιλιομέτρων που διανύουν τα δύο φορτηγά για τη μεταφορά του ελαιοπυρήνα τριών φάσεων και των Α Ψλών. Τα κέντρα κόστους, στα οποία επιμερίζουμε τη δαπάνη των τελών κυκλοφορίας, είναι αυτά της Διάθεσης και της Γραμμής Παραγωγής Π2.

Ο λογαριασμός «Δημοτικοί Φόροι-Τέλη» αφορά τα δημοτικά τέλη που πληρώνει η επιχείρηση. Ο επιμερισμός και στα τέσσερα κέντρα κόστους γίνεται με κριτήριο την αναλογία των m² που καταλαμβάνει το κάθε κέντρο κόστους αναλογικά με τα συνολικά της m² επιχείρησης. Συνεπώς, οι δαπάνες θέσει έμμεσες του δημοτικού φόρου επιβαρύνουν και τα τέσσερα κέντρα κόστους.

Ο λογαριασμός «Χαρτόσημο Μισθωμάτων» αναφέρεται στο χαρτόσημο της αποθήκης που μισθώνεται για την αποθήκευση του υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο. Το κόστος του λογαριασμού επιβαρύνει άμεσα μόνο το κέντρο κόστους της Διάθεσης.

Ο λογαριασμός «Φόρος Ακίνητης Περιουσίας – ΕΝΦΙΑ» αφορά τον ΕΝΦΙΑ που πληρώνει η επιχείρηση. Ο επιμερισμός της θέσει έμμεσης και στα τέσσερα κέντρα κόστους πραγματοποιείται με κριτήριο την αναλογία των m² που καταλαμβάνει το κάθε κέντρο κόστους συγκριτικά με τα συνολικά της m² επιχείρησης.

Ο λογαριασμός «Χαρτόσημο Αμοιβών Μελών Δ.Σ.» αφορά το χαρτόσημο των μελών του Δ.Σ. της επιχείρησης. Ο επιμερισμός του κόστους γίνεται με κριτήριο το κέντρο κόστους στο οποίο απασχολείται το κάθε μέλος του Δ.Σ. Συνεπώς, η δαπάνη του Χαρτοσήμου επιβαρύνει και τα τέσσερα κέντρα κόστους της επιχείρησης. Η αναλογία βάση της οποίας πραγματοποιείται ο επιμερισμός, είναι η ίδια που χρησιμοποιούμε για τον επιμερισμό της δαπάνης «Αμοιβές Δ.Σ.».

Ο λογαριασμός «ΦΠΑ μη ΑΚΠ/ΝΟΣ με ΔΕΦΕ» επιβαρύνει άμεσα και εξ ολοκλήρου κέντρο κόστους της Διοίκησης. Ο λογαριασμός «ΦΠΑ με ΔΕΦΕ» αφορά τον φόρο των διοδίων των φορτηγών οχημάτων της εταιρίας, τα οποία εκτελούν τα δρομολόγια μεταφοράς των Α΄ Υλών της Γραμμής Παραγωγής Π2 και του υποπροϊόντος ελαιοπυρήνα τριών φάσεων. Για τον επιμερισμό της θέσει έμμεσης δαπάνης, ταξινομούνται οι αποδείξεις των διοδίων με κριτήριο ποιο από τα δύο υλικά μεταφέρει το φορτηγό, την Α΄ Ύλη ή το υποπροϊόν και, στη συνέχεια, αθροίζονται τα επιμέρους τιμολόγια, ώστε να υπολογιστεί το συνολικό κόστος που επιβαρύνει το κέντρο κόστους της Διάθεσης και της Γραμμής Παραγωγής Π2.

4.3.8 Μερισιμός των Δαπανών «Έξοδα Κίνησης - Μεταφοράς»

Εν συνεχεία, στον πίνακα 11 παρουσιάζεται ο επιμερισμός των λογαριασμών της κατηγορίας «Έξοδα Κίνησης - Μεταφοράς». Ο λογαριασμός «Έξοδα Κίνησης» αφορούν τα έξοδα καυσίμου Diesel των δύο φορτηγών οχημάτων, του φορτωτή VOLVO και των δύο Κλαρκ της επιχείρησης.

Για τον υπολογισμό του καυσίμου Diesel που καταναλώνουν τα δύο φορτηγά της εταιρείας που εκτελούν τα δρομολόγια του υποπροϊόντος και Α΄ Υλών, ταξινομούνται για το κάθε ένα όχημα τα τιμολόγια καυσίμου από τα βενζινάδικα που επισκέπτονται με σκοπό τον ανεφοδιασμό τους¹³, και στη συνέχεια, ανάλογα με το υλικό το οποίο μεταφέρουν στο κάθε δρομολόγιο, αθροίζονται με σκοπό να καθοριστεί η ποσότητα καυσίμων που καταναλώνεται για τη μεταφορά των υποπροϊόντων και της Α΄ Ύλης. Η δαπάνη, αυτή, χαρακτηρίζεται ως θέσει έμμεσο κόστος και επιμερίζεται στο κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2 και στο κέντρο Διάθεσης.

¹³ Τα φορτηγά οχήματα δεν ανεφοδιάζονται από την δεξαμενή καυσίμων που διαθέτει η επιχείρηση, καθώς το καύσιμο της δεξαμενής προορίζεται μόνο για τα οχήματα εσωτερικής μεταφοράς

Αναφορικά με τα οχήματα εσωτερικής μετακίνησης, των δύο Κλαρκ και του Φορτωτή, η επιμέτρηση του καυσίμου που καταναλώνουν γίνεται, όπως προαναφέραμε, μετρώντας την ποσότητα καυσίμου που αντλεί το κάθε όχημα από την δεξαμενή που διαθέτει η επιχείρηση. Επομένως, η φύση έμμεση δαπάνη του καυσίμου Diesel του φορτωτή επιβαρύνει τα κέντρα κόστους Παραγωγής Π2 και το κέντρο της Διάθεσης, με την αναλογία που χρησιμοποιείται στον λογαριασμό «Ασφάλιστρα Μεταφορικού Μέσου Φορτωτή». Η δαπάνη του καυσίμου Diesel του Κλαρκ, το οποίο, ανήκει στην επιχείρηση επιβαρύνει εξ' ολοκλήρου το κέντρο της Διάθεσης, ενώ του ενοικιαζόμενου Κλαρκ το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1.

Ο λογαριασμός «Εξοδα Μεταφοράς Υλικών με Μεταφορικά Μέσα Τρίτων» αφορά τις δαπάνες μεταφοράς από την εταιρία προς τον τεχνικό μηχανημάτων, τα οποία προορίζονται για επισκευή, η οποία δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί στο χώρο της επιχείρησης. Ο επιμερισμός των θέσει έμμεσων δαπανών γίνεται με κριτήριο το κέντρο κόστους στο οποίο χρησιμοποιείται το μηχάνημα, και επιμερίζεται στα κέντρα κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1 & Π2. Για τον υπολογισμό του ποσού που επιβαρύνει το κάθε κέντρο, ταξινομούνται τα τιμολόγια της κάθε μεταφοράς, από και προς τον τεχνικό, με βάση την γραμμή παραγωγής που απασχολείται το μηχάνημα, και εν συνεχεία τα αθροίζουμε ώστε να υπολογιστεί το συνολικό ποσό που επιβαρύνει την κάθε γραμμή.

Οι λογαριασμοί «Εξοδα Ταξιδιού Μεταφορικού Μέσου BON 1111» και «Εξοδα Ταξιδιού Μεταφορικού Μέσου BOT 2222» αφορούν τις δαπάνες των διοδίων των δύο φορτηγών τα οποία εκτελούν τα δρομολόγια αγοράς Α Υλών και πωλήσεων του ελαιοπυρήνα τριών φάσεων. Για τον επιμερισμό της θέσει έμμεσης δαπάνης των διοδίων του κάθε φορτηγού ταξινομούνται οι αποδείξεις με κριτήριο ποιο από τα δύο υλικά μεταφέρει το κάθε φορτηγό όχημα. Στη συνέχεια, αθροίζονται οι επιμέρους δαπάνες των διοδίων ώστε να υπολογιστεί το συνολικό τους ύψος το οποίο επιβαρύνει το κέντρο κόστους της Διάθεσης και της Γραμμής Παραγωγής Π2.

Συνεχίζουμε στο φύλλο μερισμού των λοιπών λογαριασμών της ομάδας 64 και στον πίνακα 12.

Ο λογαριασμός «Καύσιμα 24%» αφορά τα καύσιμα που καταναλώνει μία αντλία η οποία χρησιμοποιείται στην γραμμή Παραγωγής Π1. Συνεπώς, η δαπάνη του λογαριασμού χαρακτηρίζεται ως άμεση, και επιβαρύνει μόνο το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1.

Οι δαπάνες του λογαριασμού «Υλικά Καθαριότητας Μηχανημάτων Μ.» αφορά τα Υλικά καθαριότητας που αναλώνονται για τον καθαρισμό των μηχανημάτων των γραμμών παραγωγής Π1 & Π2. Κατά τον καθαρισμό, οι εργαζόμενοι καταγράφουν την ποσότητα των υλικών καθαρισμού που αναλώνεται για το κάθε ένα, καθώς και σε ποια γραμμή παραγωγής ανήκει. Για τον επιμερισμό της θέσει έμμεσης δαπάνης αντιστοιχίζονται τα τιμολόγια αγοράς των υλικών καθαριότητας με τις ποσότητες ανάλωσης, με τη δαπάνη να επιμερίζεται στα κέντρα κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1 & Π2.

Ο λογαριασμός «Υλικά Καθαριότητας» αφορά τα υλικά καθαριότητας που χρησιμοποιούνται για τον καθαρισμό του χώρου της επιχείρησης (γραμμές παραγωγής, αποθήκες, κοινόχρηστοι χώροι, γραφεία). Ο επιμερισμός της θέσει έμμεσης δαπάνης γίνεται με κριτήριο την αναλογία των m^2 που καταλαμβάνει το κάθε κέντρο κόστους, αναλογία η οποία χρησιμοποιείται και στον επιμερισμό των δαπανών των λογαριασμών «Δημοτικοί Φόροι-Τέλη» και «ΕΝΦΙΑ».

Οι δαπάνες των λογαριασμών «Έξοδα Υποδοχής-Φιλοξενίας», «Έξοδα Προβολής», «Συνδρομές-Εισφορές σε Επαγγελματικές Οργανώσεις» «Δωρεές για Κοινοφελείς Οργανισμούς», «Γραφική Ύλη», «Έξοδα Δημοσίευσης Ισολογισμού», «Έξοδα Δημοσίευσης Αγγελιών» και «Συμβολαιογραφικά Έξοδα» χαρακτηρίζονται ως άμεσες, και επιβαρύνουν στο σύνολό τους το κέντρο κόστους της Διοίκησης. Αναφορικά με τους λογαριασμούς που ανήκουν στην ομάδα 66 του λογιστικού σχεδίου, «Τόκοι & Συναφή Έξοδα», οι δαπάνες επιβαρύνουν το κέντρο κόστους της Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας¹⁴.

¹⁴ Αναφορικά με τους λογαριασμούς που ανήκουν στην κατηγορία «Τόκοι & Συναφή Έξοδα», η επιχείρηση μας ενημέρωσε πως υπάρχουν λογαριασμοί στο ισοζύγιο της, τους οποίους επέλεξε να μην τους δημοσιοποιήσει.

4.3.9 Μερισμός των Δαπανών «Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων»

Τέλος, στον πίνακα 13 παρουσιάζονται οι δαπάνες που συγκαταλέγονται στην κατηγορία των λογαριασμών «Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων».

Οι δαπάνες των Λογαριασμών «Κτηρίων & Εγκαταστάσεων», «Λοιπών Τεχνικών Έργων» και «Διαμορφώσεις Γηπέδων» επιμερίζονται στα κέντρα κόστους με κριτήριο το κέντρο κόστους στο οποίο χρησιμοποιούνται.

Αναφορικά με τις αποσβέσεις των Κτηρίων-Εγκαταστάσεων, θα πρέπει πρώτα να αναφέρουμε τις κτηριακές εγκαταστάσεις, οι οποίες έχουν αποσβεστεί πλήρως και για τις οποίες δεν καταλογίζονται δαπάνες στα αντίστοιχα κέντρα στα οποία χρησιμοποιούνται. Η υπολειμματική αξία των ακόλουθων παγίων στο μητρώο παγίων ισούται με 0,01 €. Οι εγκαταστάσεις είναι:

- Οι αποθήκες όπου βρίσκονται οι δεξαμενές της επιχείρησης, στις οποίες αποθηκεύεται το ελαιόλαδο.
- Οι αποθήκες στις οποίες αποθηκεύονται τα υλικά συσκευασίας ελαιόλαδου.
- Η δεξαμενή στην οποία αποθηκεύεται προσωρινά το υποπροϊόν του πυρήνα δύο φάσεων.
- Μία αποθήκη στην οποία αποθηκεύεται το υποπροϊόν πυρηνόξυλο.
- Τα γραφεία όπου βρίσκονται τα κέντρα της Διοίκησης & Διάθεσης
- Οι κοινόχρηστοι χώροι της εταιρίας.

Συνεπώς, οι δαπάνες του λογαριασμού «Αποσβέσεις Κτηρίων & Εγκαταστάσεων» επιμερίζονται στις δύο γραμμές παραγωγής, Π1 & Π2 και στο κέντρο κόστους της Διάθεσης, διότι τα κτήρια, στα οποία στεγάζονται οι εγκαταστάσεις των δύο γραμμών παραγωγής, δεν έχουν αποσβεστεί, καθώς και η αποθήκη όπου αποθηκεύεται το υποπροϊόν πυρηνόξυλο. Τα ποσά που καταλογίζονται στο κάθε κέντρο κόστους καθορίζονται από το σταθερό ετήσιο ποσοστό απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων. Για τον υπολογισμό αυτού του ποσού ανατρέχουμε στο μητρώο παγίων της επιχείρησης, όπου παρουσιάζονται οι ετήσιες αποσβέσεις, οι οποίες υπολογίζονται βάση του φορολογικού νόμου (Δείτε Πίνακα 14).

Εστιάζοντας στον λογαριασμό «Αποσβέσεις Μηχανημάτων», οι δαπάνες του λογαριασμού επιβαρύνουν τις δύο γραμμές παραγωγής Π1 & Π2. Ο τρόπος υπολογισμού και επιμερισμού του κόστους των αποσβέσεων είναι ο ίδιος που ακολουθείται και στην περίπτωση του λογαριασμού «Αποσβέσεις Κτηρίων». Ανατρέχουμε, δηλαδή, στο μητρώο παγίων της επιχείρησης και, με βάση την γραμμή παραγωγής στην οποία βρίσκεται το κάθε μηχάνημα, επιβαρύνεται και το αντίστοιχο κέντρο κόστους με τις αποσβέσεις των μηχανημάτων.

Ο λογαριασμός «Φορητών Μηχανημάτων» αναφέρεται σε ένα μηχάνημα μεταφοράς & ανύψωσης φορτίων (παλετοφόρο) μικρού όγκου και βάρους, όπως δοχεία ελαιόλαδου, το οποίο χρησιμοποιείται στην Γραμμή Π1 κατά τους μήνες λειτουργίας της, ενώ όταν αυτή δεν λειτουργεί, χρησιμοποιείται στην Γραμμή Π2. Συνεπώς, το θέσει έμμεσο κόστος των αποσβέσεων του παλετοφόρου επιβαρύνει τα κέντρα κόστους των δύο γραμμών παραγωγής Π1 & Π2. Ο υπολογισμός των ετήσιων αποσβέσεων γίνεται μέσω του μητρώου παγίων, και ο επιμερισμός τους στα δύο κέντρα γίνεται με βάση τους μήνες λειτουργίας των δύο γραμμών (6/12 για την Γραμμή Π2 και 6/12 για την Γραμμή Π1).

Οι δαπάνες του λογαριασμού «Αποσβέσεις Λοιπού Μηχανολογικού Εξοπλισμού» αφορά το ξηραντήριο, το μηχάνημα με το οποίο απομακρύνεται η υγρασία από το υποπροϊόν Πυρηνόξυλο και τοποθετείται στα Big Bags. Η δαπάνη των ετήσιων αποσβέσεων υπολογίζεται άμεσα μέσω του μητρώου παγίων και επιβαρύνει εξ' ολοκλήρου το κέντρο κόστους της Διάθεσης.

Αναφορικά με τον λογαριασμό «Αποσβέσεις Φορητών Οχημάτων», οι αποσβέσεις αφορούν τα δύο φορτηγά της εταιρείας, τα οποία εκτελούν τα δρομολόγια της μεταφοράς των Α΄ Υλών και του πυρήνα τριών φάσεων. Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, το κριτήριο, με βάση το οποίο γίνεται ο επιμερισμός της φύση έμμεσης δαπάνης, είναι η αναλογία των χιλιομέτρων που διανύουν τα δύο φορτηγά κατά την μεταφορά των Α΄ Υλών και του υποπροϊόντος. Συνεπώς, τα κέντρα κόστους που επωμίζονται τις δαπάνες των αποσβέσεων, είναι αυτά της Γραμμής Παραγωγής Π2 και της Διάθεσης, με το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων να προκύπτει από το μητρώο παγίων.

Ο λογαριασμός «Αποσβέσεις Μέσων Εσωτερικής Μεταφοράς» αφορά τις αποσβέσεις του Φορτωτή Volvo και του Κλαρκ Caterpillar της επιχείρησης. Για τον Φορτωτή ο επιμερισμός πραγματοποιείται με κριτήριο την κατανάλωση καυσίμου Diesel, σύμφωνα με την ίδια αναλογία που χρησιμοποιείται και στον λογαριασμό «Ασφάλιστρα Φορτωτή Volvo», με τη δαπάνη να επιμερίζεται στα κέντρα κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2 και της Διάθεσης. Στην περίπτωση των αποσβέσεων του Κλαρκ, επειδή το Κλαρκ χρησιμοποιείται μόνο στην εσωτερική μεταφορά του υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο, η δαπάνη των αποσβέσεων επιβαρύνει μόνο το κέντρο κόστους της Διάθεσης. Συνεπώς, οι αποσβέσεις για τα δύο κέντρα κόστους ισούνται με:

- Γραμμή Π2 = 81 % *Αποσβέσεις Φορτωτή
- Διάθεση = 19% *Αποσβέσεις Φορτωτή + Αποσβέσεις Κλαρκ

Οι λογαριασμοί «Αποσβέσεις Σκευών», «Αποσβέσεις Μηχανών Γραφείου» και «Αποσβέσεις Η/Υ-Ηλεκτρονικών Συγκροτημάτων» αφορούν τις αποσβέσεις παγίων της επιχείρησης, οι οποίες επιβαρύνουν το κέντρο κόστους της Διοίκησης.

Ο λογαριασμός «Αποσβέσεις Μέσων Αποθήκευσης» αφορά τα πλαστικά παλετοκιβώτια (Bins), τα οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την προσωρινή αποθήκευση του ελαιόκαρπου που φέρνουν οι ελαιοπαραγωγοί για έκθλιψη. Συνεπώς η δαπάνη των αποσβέσεων επιβαρύνει άμεσα μόνο το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π1.

Ο λογαριασμός «Αποσβέσεις Λοιπός Εξοπλισμός» αφορά τις αποσβέσεις ενός παγίου, το οποίο χρησιμοποιείται στην Γραμμή παραγωγής Π2. Το πάγιο αγοράστηκε εντός της χρήσης του 2017, η τιμή αγοράς του ήταν κάτω των 1.500 € για αυτό και αποσβένεται πλήρως εντός της χρήσης του 2017, με την υπολειμματική του αξία στο μητρώο παγίων να είναι 0,01€. Η δαπάνη των αποσβέσεων επιβαρύνει άμεσα μόνο το κέντρο κόστους της Γραμμής Παραγωγής Π2.

Το κριτήριο, το οποίο καθορίζει την μετατροπή ή μη ενός θέσει έμμεσου κόστους σε άμεσο, είναι η σύγκριση της ωφέλειας που προκύπτει από την πληροφορία ακριβέστερου προσδιορισμού του κόστους αυτού με το πρόσθετο κόστος αμεσοποίησης του κοστολογικού στοιχείου. Αντιπαραβάλλεται, δηλαδή, το κόστος που απαιτείται για την υλοποίηση του εκάστοτε επιμερισμού με το όφελος που αποκομίζεται από αυτόν. Σε περίπτωση επουσιώδους δαπάνης, λόγω του μικρού της μεγέθους, δεν προβαίνουμε στον επιμερισμό της, καθώς η μεταβολή που προκαλείται στην κατανομή του κόστους στα επιμέρους προϊόντα και λειτουργίες είναι μηδαμινή.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα τέτοιας δαπάνης στην περίπτωση της εταιρίας «Olive Oil» είναι το Ηλεκτρικό Ρεύμα. Από την στιγμή που το 98,98 % της κατανάλωσης μπορεί και επιμερίζεται άμεσα, λόγω των ενδιάμεσων μετρητών κατανάλωσης που υπάρχουν στις δύο γραμμές παραγωγής, είναι οικονομικά ασύμφορο να τοποθετηθούν επιπλέον ενδιάμεσοι μετρητές κατανάλωσης ώστε να υπολογίσουμε με ακρίβεια το εναπομείναν ποσοστό. Για αυτό και η συγκεκριμένη δαπάνη επιβαρύνει μόνο το κέντρο της Διάθεσης, καθώς εκτιμάται πως αυτό είναι το κέντρο κόστους που καταναλώνει το μεγαλύτερο εναπομείναν ποσοστό του ηλεκτρικού ρεύματος.

4.3.10 Συνολικό Λειτουργικό Κόστος της Επιχείρησης

Αθροίζοντας τις συνολικές δαπάνες ανά ομάδα λογαριασμών υπολογίζουμε το κόστος της Άμεσης Εργασίας και των Γ.Β.Ε. το οποίο ανέρχεται σε 504.551,02 €. Στην Άμεση Εργασία συγκαταλέγονται οι δαπάνες που παρουσιάζονται-επιμερίζονται στον πίνακα 2, δηλαδή στο φύλλο μερισμού των δαπανών Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού, ενώ στην κατηγορία των ΓΒΕ περιλαμβάνονται όλες οι υπόλοιπες δαπάνες της ομάδας 6 του Ε.Γ.Λ.Σ.. Κανονικά, όπως έχουμε αναφέρει, οι δαπάνες του λογαριασμού Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού οι οποίες αφορούν την έμμεση εργασία του προσωπικού, συγκαταλέγονται στα ΓΒΕ. Στην περίπτωση μας, όμως, επειδή κατανέμουμε τον κάθε εργαζόμενο σε ένα κέντρο κόστους και, συνεπώς, σε ένα παραγόμενο προϊόν-υπηρεσία, δεν έχουμε έμμεση εργασία, και, άρα, ούτε δαπάνες έμμεσης εργασίας στα ΓΒΕ. Εστιάζοντας στην σύνθεση και την κατανομή τους στα τέσσερα κέντρα κόστους, στον πίνακα 15 παρουσιάζονται ομαδοποιημένες οι δαπάνες της κάθε ομάδας λογαριασμών στα τέσσερα κέντρα κόστους της επιχείρησης, στον πίνακα 16 παρουσιάζεται η σύνθεση κόστους της Άμεσης Εργασίας και των Γ.Β.Ε. ανά

ομάδα λογαριασμών, ενώ στον πίνακα 17 παρουσιάζεται η κατανομή τους ανά κέντρο κόστους.

Αναλύοντας τα δεδομένα του πίνακα 15 διαπιστώνουμε ότι το 75,61 % του λειτουργικού κόστους της εταιρίας κατανέμεται στις δύο γραμμές παραγωγής της επιχείρησης, Π1 & Π2, με τη Γραμμή Παραγωγής Π2 να απορροφά το 50 % του συνολικού λειτουργικού κόστους της εταιρίας. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνει και την επιλογή μας για «διχοτόμηση» του Κέντρου Κόστους της Παραγωγικής Λειτουργίας σε δύο επιμέρους κύρια-πραγματικά κέντρα κόστους: ένα για το παραγόμενο προϊόν (ελαιόλαδο λαμπάντε) και ένα για την παρεχόμενη υπηρεσία (έκθλιψη ελαιοκάρπου), αλλά και την απόφασή μας για τη μη παράλληλη υιοθέτηση του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Μεταποιητικά Κόστη 75,61 > 24,39 Μη Μεταποιητικά Κόστη). Εστιάζοντας στις επιμέρους δαπάνες του κάθε λογαριασμού στα κέντρα κόστους, αλλά και στο συνολικό λειτουργικό κόστος, ξεχωρίζουμε τα εξής:

- 1) Το 56,70 % των δαπανών στους λογαριασμούς «Επισκευές & Συντηρήσεις», ήτοι 41.060 €, αφορούν την γραμμή Παραγωγής Π2, ενώ το 56,87 %, ήτοι 41.325 €, των δαπανών του λογαριασμού «Αποσβέσεις Παγίων» επιβαρύνουν την Γραμμή Παραγωγής Π1. Παράλληλα, ο λογαριασμός «Έξοδα Μεταφοράς Υλικών με Μεταφορικά Μέσα Τρίτων», στον οποίον συγκαταλέγονται τα έξοδα μεταφοράς των μηχανημάτων προς επισκευή, επιβαρύνει κατά 88 %, ήτοι 7.932 €, την Γραμμή Παραγωγής Π2. Ο συνδυασμός αυτών των γεγονότων μας οδηγεί στο εύλογο συμπέρασμα ότι η Γραμμή Π2 είναι μία σχετικά πεπαλαιωμένη-τεχνολογικά αξιωμένη γραμμή παραγωγής, η οποία πιθανότητα χρήζει ανανέωσης, σε αντίθεση με την γραμμή παραγωγής Π1, η οποία, ενδεχομένως, λόγω των μεγαλύτερων αποσβέσεων της και το κατά πολύ μικρότερο κόστος επισκευών & συντηρήσεων, είναι μία σχετικά «καινούργια» γραμμή παραγωγής. Θεωρούμε πως η αγορά νέων μηχανημάτων στην Γραμμή Παραγωγής Π2, εκτός του ότι θα έχει ως αποτέλεσμα την μείωση των ετήσιων δαπανών για επισκευές & συντηρήσεις, θα αυξήσει την παραγωγικότητα της γραμμής.
- 2) Οι λογαριασμοί που αφορούν «Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού» αποτελούν, με διαφορά, το μεγαλύτερο τμήμα του λειτουργικού κόστους

της επιχείρησης (32,73 % επί του συνολικού λειτουργικού κόστους, ήτοι 165.154,03 €). Το γεγονός ότι ταξινομούμε, κατά προσέγγιση, άμεσα την εργασία του προσωπικού στα τέσσερα κέντρα κόστους και, συνεπώς, επιμερίζουμε άμεσα τις εργατικές δαπάνες, μας δίνει τη δυνατότητα να υπολογίσουμε με μεγαλύτερη ακρίβεια το ποσό της δαπάνης που επιβαρύνει το κάθε κέντρο κόστους.

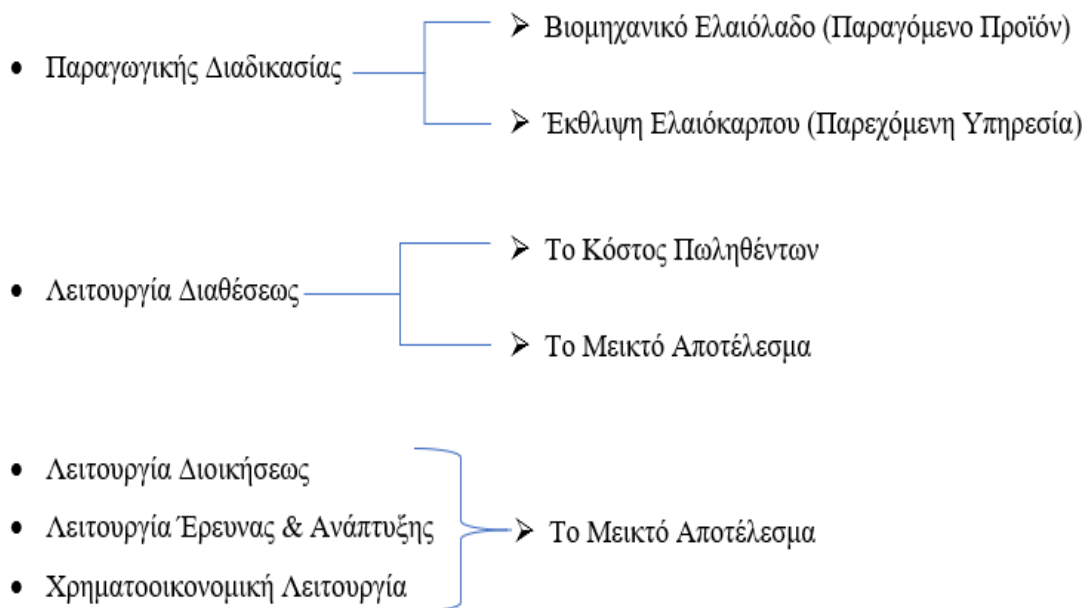
- 3) Το 80,08 % των δαπανών του λογαριασμού «Παροχές Τρίτων», το οποίο αντιστοιχεί στο 12,53 % του συνολικού λειτουργικού κόστους, αφορά το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος παραγωγής της επιχείρησης. Το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει τοποθετήσει ενδιάμεσους μετρητές στις γραμμές παραγωγής Π1 & Π2, διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στον επιμερισμό της δαπάνης ανάμεσα στα κέντρα κόστους.
- 4) Οι δαπάνες του λογαριασμού «Εξοδα Κίνησης», τα οποία αφορούν τις δαπάνες της αγοράς καυσίμου Diesel για τα μέσα εξωτερικής και εσωτερικής μεταφοράς της επιχείρησης, αποτελούν το 9,59 % του συνολικού λειτουργικού κόστους.

Για τον υπολογισμό του συνολικού λειτουργικού κόστους της επιχείρησης, αθροίζουμε τα κόστη των Άμεσων Υλικών¹⁵ (Δείτε Πίνακα 18), της Άμεσης Εργασίας, των Γ.Β.Ε.. Συνεπώς το συνολικό λειτουργικό κόστος της επιχείρησης ανέρχεται σε: 610.850,00 € (Άμεσα Υλικά) + 165.154,03 € (Άμεση Εργασία) + 339.396,99 € (Γ.Β.Ε.) = **1.115.401,02 €**

4.4 Καταλογισμός του Λειτουργικού Κόστους

Αφού ολοκληρώσαμε την κατανομή των δαπανών στα τέσσερα κέντρα κόστους της εταιρίας, περνάμε στο τρίτο στάδιο της κοστολογικής διαδικασίας, αυτό του καταλογισμού του λειτουργικού κόστους. Σε αυτό το στάδιο το λειτουργικό κόστος καταλογίζεται και επιβαρύνει τους φορείς, χάριν των οποίων πραγματοποιείται. Οι φορείς κόστους (Βαρβάκης, 2003, σελ. 121) στους οποίους καταλογίζεται το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης είναι οι εξής:

¹⁵ Ο τρόπος υπολογισμού των Άμεσων Υλικών παρουσιάζεται στην υποενότητα 4.5.1



4.5 Κοστολόγηση Παραγόμενων Προϊόντων

Έχοντας υλοποιήσει την διαδικασία σχηματισμού του λειτουργικού κόστους και καταλογισμού του στους φορείς κόστους, συνεχίζουμε με την διαδικασία κοστολόγησης των παραγόμενων προϊόντων της εταιρίας, του βιομηχανικού ελαιόλαδου και της υπηρεσίας έκθλιψης του ελαιόκαρπου

Με βάση το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, που υιοθετεί η επιχείρηση, το σύνολο των δαπανών, το οποίο διαμορφώνει το κόστος του παραγόμενου προϊόντος και της παρεχόμενης υπηρεσίας, εντάσσεται σε τρεις ομάδες-κατηγορίες:

- 1) Τα Άμεσα Υλικά
- 2) Την Άμεση Εργασία
- 3) Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Το άθροισμα των δαπανών των τριών αυτών ομάδων για το κάθε ένα προϊόν-υπηρεσία μας δίνει το συνολικό κόστος παραγωγής του.

4.5.1 Κοστολόγηση Παραγόμενου Ελαιόλαδου Λαμπάντε (Βιομηχανικού)

Το κόστος παραγωγής του βιομηχανικού ελαιόλαδου απαρτίζεται από τις επιμέρους δαπάνες και των τριών ομάδων-κατηγοριών κόστους. Έως τώρα έχουμε δει τον τρόπο υπολογισμού των δαπανών για τις δύο εκ των τριών ομάδων κόστους, αυτές της Άμεσης Εργασίας και αυτές των ΓΒΕ. Αναφορικά με τα Άμεσα Υλικά, το υλικό, το οποίο αποτελεί και την μοναδική Α΄ Ύλη στην παραγωγική διαδικασία της Γραμμής

Παραγωγής Π2, είναι ο ελαιόκαρπος. Κατά την παραλαβή ενός φορτίου Α΄ Υλών, οι ελαιόκαρποι της νέας παρτίδας δεν τοποθετούνται μαζί με τους ελαιόκαρπους της προηγούμενης παρτίδας. Άρα, οι διαφορετικές παρτίδες των Α΄ Υλών δεν αναμειγνύονται μεταξύ τους, ούτε και το κόστος αυτών. Επομένως, για τον υπολογισμό του κόστους των Άμεσων Υλικών αρκεί να βρούμε το κόστος αγοράς της κάθε παρτίδας των Α΄ Υλών και, στη συνέχεια, να το αθροίσουμε. Επειδή κατά την παραγωγική διαδικασία προκύπτουν και δύο υποπροϊόντα, ο Ελαιοπυρήνας Τριών Φάσεων και το Πυρηνόξυλο, επιβάλλεται να υπολογίσουμε το κόστος των υποπροϊόντων, (Δείτε Παράρτημα ΣΤ, σελ. 160) καθώς και την αξία των αποθεμάτων αυτών στο τέλος της χρήσης. Στη συνέχεια, τα αφαιρούμε από το κόστος της αγοράς των Α΄ Υλών, έτσι ώστε να υπολογίσουμε το κόστος των Άμεσων Υλικών. Να επισημάνουμε ότι κατά το τέλος της χρήσης του 2017 η επιχείρηση δεν διατηρεί αποθέματα Α΄ Υλών στην γραμμή Παραγωγής Π2.

Για να υπολογίσουμε το πραγματικό κόστος των Άμεσων Υλικών, πρέπει να γνωρίζουμε τα εξής:

- Τα αποθέματα έναρξης των Α΄ Υλών (Ελαιόκαρπου), του Υποπροϊόντος Ελαιοπυρήνα και του Υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο
- Τις αγορές χρήσης Α΄ Υλών
- Τα αποθέματα τέλους χρήσης των Α΄ Υλών (Ελαιόκαρπου), του Υποπροϊόντος Ελαιοπυρήνα και του Υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο
- Το κόστος του υποπροϊόντος Ελαιοπυρήνα και του υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο

Εντός του ισοζυγίου βρίσκονται όλα τα μεγέθη, πλην αυτών του κόστους των δύο υποπροϊόντων. Για τον υπολογισμό του κόστους και των δύο υποπροϊόντων χρησιμοποιούμε την μέθοδο κοστολόγησης της καθαρής τιμής πώλησης, δηλαδή την τιμή στην οποία αναμένεται να πωληθεί το υποπροϊόν, μειωμένη κατά τα έξοδα που θα γίνουν για την πώλησή του. Ωστόσο, επειδή και τα δύο υποπροϊόντα δεν υποβάλλονται σε περεταίρω βιομηχανοποίηση και πωλούνται σε πολύ χαμηλή τιμή (), το έσοδο που πραγματοποιείται από την πώληση τους αφαιρείται από το κόστος παραγωγής. Συνεπώς το κόστος παραγωγής και των δύο υποπροϊόντων, το οποίο αφαιρείται από το κόστος των Α΄ Υλών, ισούται με τα έσοδα από την πώλησή τους.

Συνεπώς ο υπολογισμός του ετήσιου κόστους των Α Ύλών γίνεται ως εξής (Δείτε Πίνακας 18):

- Κόστος Α Ύλών = Απόθεμα Έναρξης Α Ύλών (Ελαιόκαρπου) + Αγορές Χρήση Α Ύλών – Αποθέματα Τέλους Χρήσης Α Ύλών + [Απόθεμα Έναρξης Υποπροϊόντος Ελαιοπυρήνα Τριών Φάσεων + Απόθεμα Έναρξης Υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο – Κόστος Υποπροϊόντος Ελαιοπυρήνα Τριών Φάσεων – Κόστος Υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο – Απόθεμα Τέλους Χρήσης Υποπροϊόντος Πυρηνόξυλο – Απόθεμα Τέλους Χρήσης Υποπροϊόντος Ελαιοπυρήνα Τριών Φάσεων → Κόστος Α Ύλών = $0 + 670.000 - 0 + 6.300 + 950 - 55.000 - 6.200 - 4.100 - 1.100 = \underline{610.850,00 \text{ €}}$

Με βάση, λοιπόν, όλα τα προαναφερθέντα το κόστος παραγωγής του βιομηχανικού ελαιόλαδου ισούται με (Δείτε Πίνακα 19):

- Α Ύλες + Άμεση Εργασία + ΓΒΕ = $610.850,00 \text{ €} + 80.120,33 \text{ €} + 171.572,58 \text{ €} = \underline{862.542,91 \text{ €}}$

Τέλος, για να υπολογίσουμε την αξία του ανά κιλού παραγόμενου βιομηχανικού ελαιόλαδου, διαιρούμε το συνολικό κόστος παραγωγής με τη συνολική παραχθείσα ποσότητα. Συνεπώς, το κόστος ανά τόνο ισούται με:

$$862.542,91 / 550.000 = \underline{1,568 \text{ € / kg}}$$

Παρατηρώντας τη σύνθεση του κόστους παραγωγής του βιομηχανικού ελαιόλαδου, ξεχωρίζουμε ότι:

- 1) Το κόστος παραγωγής του βιομηχανικού ελαιόλαδου αποτελεί το 87 % του συνολικού κόστους παραγωγής της επιχείρησης.
- 2) Οι δαπάνες για αγορές Α΄ Ύλών αποτελούν το 70,82 % του κόστους παραγωγής του βιομηχανικού ελαιόλαδου και το 61,55 % του συνολικού κόστους παραγωγής της επιχείρησης.

Διαπιστώνουμε ότι οι δαπάνες αγοράς των Α΄ Ύλών διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του βιομηχανικού ελαιόλαδου, και, κατ' επέκταση, του συνολικού κόστους παραγωγής της επιχείρησης.

Θεωρούμε, ότι η επιχείρηση πρέπει να επιδιώξει να εξασφαλίσει χαμηλότερη τιμή αγοράς των Α΄ Υλών (εκπτώσεις από τους προμηθευτές), μέσω της ταχύτερη αποπληρωμής των παραγγελιών.

4.5.2 Κοστολόγηση Υπηρεσίας Έκθλιψης Ελαιόκαρπου

Εστιάζοντας στην κοστολόγηση της παρεχόμενης υπηρεσίας έκθλιψης του ελαιόκαρπου, το κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας απαρτίζεται από τα κόστη της Άμεσης Εργασίας και των ΓΒΕ. Όπως και στην περίπτωση του βιομηχανικού ελαιόλαδου, στα κόστη της Άμεσης Εργασίας συγκαταλέγονται οι δαπάνες που παρουσιάζονται-επιμερίζονται στον πίνακα 2, δηλαδή στο φύλλο μερισμού των δαπανών Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού, ενώ στην κατηγορία των ΓΒΕ περιλαμβάνονται όλες οι υπόλοιπες δαπάνες της ομάδας 60, πλην φυσικά αυτών των Αμοιβών & Έξοδα Προσωπικού. Επίσης, όπως και στο λαμπάντε ελαιόλαδο, δεν έχουμε δαπάνες έμμεσης εργασίας. Συνεπώς, το κόστος της υπηρεσίας έκθλιψης ελαιόκαρπου (Δείτε Πίνακα 19) ισούται με:

- Άμεση Εργασία + ΓΒΕ = 29.596,54 € + 100.225,70 € = **129.822,24 €**

4.6 Αποτίμηση Αποθεμάτων

Έχοντας ολοκληρώσει τα τρία στάδια της κοστολογικής διαδικασίας και υπολογίσει το κόστος του παραγόμενου βιομηχανικού ελαιόλαδου και της υπηρεσίας έκθλιψης ελαιόκαρπου, συνεχίζουμε με την αποτίμηση των αποθεμάτων: των δύο υποπροϊόντων, του ελαιόλαδου (βιομηχανικού, παρθένου και έξτρα παρθένου) και των υλικών συσκευασίας ελαιόλαδου.

Το σύστημα απογραφής των αποθεμάτων το οποίο χρησιμοποιεί η επιχείρηση είναι αυτό της μερικούς διαρκούς απογραφής, ενώ δεν είναι υποχρεωμένη να διαθέτει σύστημα πλήρους απογραφής. Η επιχείρηση διαθέτει στις αποθήκες της αγοραζόμενα και παραγόμενα προϊόντα, καθώς και υποπροϊόντα. Καταλήγουμε πως οι μέθοδοι, με τις οποίες πρέπει να αποτιμώνται τα αποθέματα των παραγόμενων και αγοραζόμενων προϊόντων και των υποπροϊόντων στο τέλος της χρήσης, είναι οι εξής:

- Μέθοδος με Βάση την Αξία Κτήσης: Η επιχείρηση αποτιμά τα υλικά συσκευασίας ελαιόλαδου, που έχει στις αποθήκες της, στην τιμή που τα αγόρασε.
- Μέθοδος της Καθαρής Τιμής Πώλησης: Η επιχείρηση αποτιμά τα δύο υποπροϊόντα της, τον πυρήνα τριών φάσεων και το πυρηνόξυλο, με βάση τη μέση τιμή που πρόκειται να πωληθούν, μειωμένη κατά τα έξοδα που αποτιμάται ότι θα γίνουν για την πώλησή του.
- Μέθοδος του Μέσου Ετήσιου Σταθμικού Όρου: Η επιχείρηση αποτιμά το ελαιόλαδο που βρίσκεται στην αποθήκες της, παραγόμενο και μη (λαμπάντε, παρθένο, έξτρα παρθένο) με τη μέθοδο του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου.

Αναφορικά με τα υλικά συσκευασίας ελαιόλαδου, η επιχείρηση εμπορεύεται τρία διαφορετικά υλικά συσκευασίας: Δοχείο Πλαστικό 5 Κιλών, Δοχείο Μεταλλικό 16 Κιλών, Δοχείο Πλαστικό 17 Κιλών. Και για τα τρία αυτά προϊόντα αποτιμούμε τα αποθέματα τέλους χρήσης στην αξία κτήσης που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς. Η ποσότητα των υποπροϊόντων, η αξία ανά kg και το συνολικό τους κόστος παρουσιάζονται στον πίνακα 20.

Εν συνεχεία παρουσιάζουμε την αποτίμηση των δύο υποπροϊόντων, του πυρήνα τριών φάσεων και του πυρηνόξυλου. Να τονίσουμε πως για το υποπροϊόν του πυρήνα δύο φάσεων που προκύπτει από παραγωγική διαδικασία της Γραμμής Παραγωγής Π1, η επιχείρηση δεν διαθέτει απόθεμα στο τέλος της χρήσης.

Χρησιμοποιούμε την μέθοδο της Καθαρής Τιμής Πώλησης για τον υπολογισμό των αποθεμάτων και των δύο υποπροϊόντων. Για τον υπολογισμό της αξίας τους, πρέπει να γνωρίζουμε την ποσότητα των αποθεμάτων καθώς και την τιμή πώλησής τους. Αντλούμε τα δύο αυτά στοιχεία από την ποσοτική απογραφή, η οποία διενεργείται στο τέλος της χρήσης, και από τα τιμολόγια πώλησης των αποθεμάτων, τιμολόγια τα οποία αφορούν τη χρήση του 2018. Πολλαπλασιάζοντας την τιμή πώλησης με την συνολική ποσότητα των αποθεμάτων, υπολογίζουμε τα έσοδα από την πώληση τους.

Στη συνέχεια, εντοπίζουμε τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για την πώληση των δύο υποπροϊόντων. Όσον αφορά τον πυρήνα τριών φάσεων, στις δαπάνες περιλαμβάνονται οι δαπάνες μεταφοράς του υποπροϊόντος από την επιχείρηση προς το πυρηνουργείο (πελάτη). Οι δαπάνες μεταφοράς αφορούν τους εξής λογαριασμούς του ισολογίου:

- Τακτικές Αποδοχές Έμμισθου Προσωπικού
- Δώρα Εορτών
- Επιδόματα Κανονικής Αδείας
- Εργοδοτικές Εισφορές Έμμισθου Προσωπικού
- Δαπάνες Παρεπόμενων Παροχών
- Ασφάλιστρα Μεταφορικού Μέσου BON 1111
- Ασφάλιστρα Μεταφορικού Μέσου BOT 2222
- Επισκευές & Συντηρήσεις Μεταφορικού Μέσου BON 1111
- Επισκευές & Συντηρήσεις Μεταφορικού Μέσου BOT 2222
- Φόροι -Τέλη Συντηρήσεις Μεταφορικού Μέσου BON 1111
- Φόροι -Τέλη Συντηρήσεις Μεταφορικού Μέσου BOT 2222
- ΦΠΑ με ΔΕΦΕ
- Έξοδα Κίνησης
- Έξοδα Ταξιδιού Μεταφορικού Μέσου BON 1111
- Έξοδα Ταξιδιού Μεταφορικού Μέσου BOT 2222
- Αποσβέσεις Φορτηγών Οχημάτων

Διαπιστώνουμε, όμως, ότι το ύψος των δαπανών που αφορούν την μεταφορά του πυρήνα τριών φάσεων είναι πάρα πολύ χαμηλό, αφού, σύμφωνα με την πληροφόρηση που είχαμε από το προσωπικό της εταιρίας, για την πώληση της ποσότητας του αποθέματος αρκεί ένα και μόνο δρομολόγιο προς το πυρηνουργείο. Συνεπώς, το ύψος των δαπανών του συγκεκριμένου δρομολογίου είναι πάρα πολύ μικρό και δεν επηρεάζει σημαντικά την τιμή πώλησης του. Παράλληλα, η διαδικασία υπολογισμού τους είναι εξαιρετικά δύσκολη, και δεν μπορεί να οριστεί με ακρίβεια το μέγεθός της. Καταλήγουμε, επομένως, στο συμπέρασμα ότι η τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων του πυρήνα τριών φάσεων είναι η τιμή πώλησής τους.

Στη ίδια απόφαση καταλήγουμε και για την τιμή αποτίμησης του υποπροϊόντος πυρηνόξυλο. Όπως είδαμε και στην ενότητα 2, το πυρηνόξυλο τοποθετείται μέσα σε big bags και, εν συνεχεία, αποθηκεύεται στις αποθήκες της επιχείρησης έως ότου πωληθεί. Για την πώλησή του δεν αναλαμβάνει η επιχείρηση τη μεταφορά του, αφού οι πελάτες το παραλαμβάνουν με δικά τους μεταφορικά μέσα. Συνεπώς, οι δαπάνες που

πραγματοποιούνται για την πώλησή του αφορούν τα έξοδα που σχετίζονται με την ενοικιαζόμενη αποθήκη, όπου αποθηκεύεται το υποπροϊόν (ενοίκια, χαρτόσημο ενοικίασης, ΕΝΦΙΑ, Δημοτικοί Φόροι κλπ.). Συνεπώς, και στην περίπτωση του πυρηνόξυλου, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την πώληση των αποθεμάτων τέλους χρήσης είναι πολύ μικρές και δεν επηρεάζουν σημαντικά την τιμή πώλησης του. Η ποσότητα των υποπροϊόντων, η αξία ανά kg και το συνολικό τους κόστος παρουσιάζονται στον πίνακα 21.

Τέλος, παρουσιάζουμε την αποτίμηση του ελαιόλαδου που βρίσκεται στις αποθήκες της εταιρίας στο τέλος της χρήσης. Λόγω της φύσης του ελαιόλαδου, η μέθοδος αποτίμησής του είναι αυτή του Μέσου Ετήσιου Σταθμικού Όρου. Η επιχείρηση αποθηκεύει το ελαιόλαδο με βάση τους βαθμούς οξύτητάς του (λαμπάντε, παρθένο, έξτρα παρθένο). Κατά τη διάρκεια του έτους στις δεξαμενές αναμιγνύεται και αποθηκεύεται ελαιόλαδο, το οποίο έχει διαφορετικό κόστος αγοράς-παραγωγής. Ειδικότερα, το ελαιόλαδο, το οποίο βρίσκεται στις δεξαμενές της επιχείρησης προέρχεται από:

- A. Το παραχθέν λαμπάντε ελαιόλαδο. Το κόστος αυτού υπολογίζεται από το άθροισμά του κόστους των Ά Υλών, της Άμεσης Εργασίας και των ΓΒΕ.
- B. Το ελαιόλαδο (λαμπάντε, παρθένο & έξτρα παρθένο) το οποίο δίνεται από τους παραγωγούς προς την επιχείρηση ως πληρωμή για την παρεχόμενη υπηρεσία της έκθλιψης του ελαιόκαρπου, το λεγόμενο δικαίωμα. Η αξία του ελαιόλαδου καθορίζεται από την ίδια την εταιρία. Οι ελαιοπαραγωγοί έχουν τη δυνατότητα να «πληρώσουν» για την παρεχόμενη υπηρεσία της έκθλιψης, πουλώντας ένα ποσοστό του ελαιόλαδου που προκύπτει από την παραγωγική διαδικασία της έκθλιψης, με την επιχείρηση να ορίζει το ποσοστό αυτό, το οποίο είναι σταθερό μέσα στο έτος και ίδιο για όλους τους παραγωγούς. Ωστόσο, για να μπορέσει να «δώσει αξία» στην ποσότητα αυτή, η επιχείρηση ορίζει μία τιμή για το ελαιόλαδο με βάση τον βαθμό οξύτητάς του. Άρα, συνολικά έχει τρεις διαφορετικές τιμές. Όταν, λοιπόν, μία ποσότητα ελαιόλαδου αποθηκεύεται στη δεξαμενή, η αξία αυτού ισούται με το γινόμενο της ποσότητας του ελαιόλαδου επί της τιμής του, μεγέθη τα οποία ορίζει εκ των προτέρων η επιχείρηση.

- C. Το ελαιόλαδο που αγόρασε η εταιρία. Το ελαιόλαδο αυτό δεν προέρχεται από το δικαίωμα των παραγωγών, και το κόστος του ισούται με το γινόμενο της τιμής αγοράς του επί τη συνολική ποσότητα του.

Συνεπώς, για την αποτίμηση του ελαιόλαδου, που βρίσκεται στις δεξαμενές της επιχείρησης στο τέλος του έτους, προσθέτουμε: το κόστος των αποθεμάτων αρχής, το κόστος παραγωγής-αγοράς των επιμέρους ποσοτήτων ελαιόλαδου, το κόστος του παραγόμενου βιομηχανικού ελαιόλαδου, το κόστος του ελαιόλαδου που δόθηκε ως «δικαίωμα» από τους παραγωγούς και το κόστος του ελαιόλαδου που αγόρασε η εταιρία. Το άθροισμα αυτό το διαιρούμε με την συνολική ποσότητά του. Στον πίνακα 22 παρουσιάζεται η αξία και η ποσότητα της κάθε κατηγορίας ελαιόλαδου που βρίσκεται στις αποθήκες της επιχείρησης στο τέλος του έτους.

4.7 Υπολογισμός Κόστους Επόμενων Περιόδων

Στις προηγούμενες υποενότητες εστίασαμε στην κοστολόγηση του παραγόμενου ελαιόλαδου λαμπάντε και της παρεχόμενης υπηρεσίας έκθλιψης ελαιόκαρπου. Στόχος μας ήταν να υπολογίσουμε, με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια, το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και το συνολικό λειτουργικό κόστος της επιχείρησης.

Η επιλογή μας να υπολογίσουμε με μεγάλη ακρίβεια τα προαναφερθέντα λογιστικά και κοστολογικά μεγέθη έγινε με στόχο να καλύψουμε τις απαιτήσεις της διοίκησης της εταιρίας «Olive Oil». Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, η διοίκηση της εταιρίας μας παρείχε τα λογιστικά και παραγωγικά της δεδομένα, καθώς και αναλυτική πληροφόρηση όσον αφορά τη παραγωγική διαδικασία των γραμμών παραγωγής Π1 & Π2 και τη λειτουργία της επιχείρησης συνολικά, προκειμένου να δημιουργήσουμε ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο θα υπολογίζονται με ακρίβεια το κόστος πωληθέντων προϊόντων και τα αποθέματα αυτών στο τέλος της χρήσης, καθώς και το κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας. Επομένως, έχοντας ικανοποιήσει τις κοστολογικές ανάγκες της επιχείρησης στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής, στην παρούσα υποενότητα επικεντρώναστε στο κομμάτι της πρόβλεψης του κόστους και στην παροχή κοστολογικών πληροφοριών στα πλαίσια της λήψης αποφάσεων.

Έχοντας ως βάση τους επιμερισμούς που πραγματοποιήσαμε στις προηγούμενες υποενότητες, προχωρούμε στην δημιουργία γραμμικών συναρτήσεων

υπολογισμού, και κατ' επέκταση, πρόβλεψης του κόστους. Στόχος μας είναι η δημιουργία δύο συναρτήσεων της μορφής: $TC = VC + FC$ (Total Cost = Variable Cost + Fixed Cost), μία για την κάθε γραμμή παραγωγής, με σκοπό την πρόβλεψη του κόστους παραγωγής του ελαιόλαδου λαμπάντε και της παρεχόμενης υπηρεσίας έκθλιψης ελαιόκαρπου. Επιδιώκουμε και οι δύο συναρτήσεις να είναι εύχρηστες και κατανοητές, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιούνται και από την διοίκηση της εταιρίας, και παράλληλα να παρέχουν εύκολα, γρήγορα και αξιόπιστα τις αναγκαίες κοστολογικές πληροφορίες.

Αρχικά, εστιάζουμε στην συνάρτηση πρόβλεψης κόστους του παραγόμενου ελαιόλαδου Λαμπάντε. Στον πίνακα 23 παρουσιάζονται οι κατηγορίες δαπανών οι οποίες θα αποτελέσουν τη βάση σχηματισμού της συνάρτησης πρόβλεψης κόστους.

Όπως μπορούμε να δούμε, έχουμε ταξινομήσει τα κόστη σε δύο κύριες κατηγορίες: τις δαπάνες κατεργασίας και τις δαπάνες μετατροπής. Οι δαπάνες κατεργασίας περιλαμβάνουν τις δαπάνες παραγωγής, ενώ οι δαπάνες μετατροπής περιλαμβάνουν τις δαπάνες κατεργασίας και των Άμεσων Υλικών. Στις δαπάνες παραγωγής συγκαταλέγονται όλα τα σταθερά και μεταβλητά κόστη της επιχείρησης, ενώ στα Άμεσα Υλικά συγκαταλέγονται τα έξοδα αγοράς των Α' Υλών, μείον τα κόστη (έσοδα) από την πώληση των δύο υποπροϊόντων, του ελαιοπυρήνα τριών φάσεων και του πυρηνόξυλου. Στα μεταβλητά κόστη έχουμε συμπεριλάβει τις εξής δαπάνες: Άμεσα Εργατικά (τους λογαριασμούς του πίνακα 2), Ηλεκτρική Ενέργεια Παραγωγής (τον λογαριασμό «Ηλεκτρικό Ρεύμα» του πίνακα 5), Επισκευές και Συντηρήσεις (τους λογαριασμούς του πίνακα 7 συν τον λογαριασμό «Έξοδα Μεταφοράς Υλικών με Μεταφορικά Μέσα Τρίτων» του πίνακα 9). Στα σταθερά κόστη έχουμε τα ακόλουθα: Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων (τους λογαριασμούς του πίνακα 4), τις Αποσβέσεις (τους λογαριασμούς του πίνακα 11) και τις Διάφορες Σταθερές Δαπάνες (έχουμε συμπεριλάβει τα εναπομείναντα κόστη τα οποία δεν συγκαταλέγονται στις προαναφερθείσες κατηγορίες). Η επιλογή μας να κατηγοριοποιήσουμε με τον συγκεκριμένο τρόπο τις δαπάνες έγινε με κριτήριο το μέγεθος και την συμμετοχή της κάθε δαπάνης στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής. Αναφορικά με τις δαπάνες της Άμεσης εργασίας, όπως βλέπουμε στον πίνακα 24, επιλέξαμε να υπολογίσουμε το κόστος ανά εργαζόμενο με βάση την εργασιακή του ιδιότητα (έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό, μέλη Δ.Σ.), ώστε να πετύχουμε μεγαλύτερη ακρίβεια στον υπολογισμό των

δαπανών. Για την γραμμής παραγωγής Π2 επιλέξαμε ως κριτήριο δραστηριότητας την ποσότητα του παραγόμενου ελαιόλαδου Λαμπάντε.

Εστιάζοντας στην διαδικασία που ακολουθούμε για την διαμόρφωση της συνάρτησης κόστους, αρχικά, για τον υπολογισμό του συνολικού κόστους των Άμεσων Υλικών, προσθέτουμε τα κόστη των δύο υποπροϊόντων και το άθροισμά τους το αφαιρούμε από το κόστος αγοράς των ελαιόκαρπων προς έκθλιψη (Α΄ Ύλες). Παράλληλα, διαιρούμε το κόστος των Α Ύλών και του κάθε υποπροϊόντος με την συνολική ποσότητα παραγόμενου ελαιόλαδου, η οποία, όπως ήδη έχουμε αναφέρει, ισούται με 550.000 Kg.. Το αποτέλεσμα της διαίρεσης των δύο υποπροϊόντων με τη συνολική παραχθείσα ποσότητα το αφαιρούμε από το αντίστοιχο των Α΄ Ύλών. Στον πίνακα 23 η στήλη «Value» περιλαμβάνει τα κόστη αγοράς των Α΄ Ύλών καθώς και τα κόστη των δύο υποπροϊόντων, ενώ η στήλη «Value/Kg» περιλαμβάνει το αποτέλεσμα της διαίρεσης του κάθε κόστους με την συνολική παραγόμενη ποσότητας ελαιόλαδου Λαμπάντε. Το αποτέλεσμα της κάθε διαίρεσης της στήλης «Value/Kg» μας δείχνει την αξία των Α Ύλών και των δύο υποπροϊόντων που απαιτείται για την παραγωγή ενός κιλού ελαιόλαδου Λαμπάντε. Έχοντας υπολογίσει το συνολικό κόστος των Άμεσων Υλικών, συνεχίζουμε με τον υπολογισμό του Κόστους Κατεργασίας.

Για τον υπολογισμό του Κόστους Κατεργασίας αθροίζουμε τα κόστη των μεταβλητών και σταθερών δαπανών. Έπειτα, για τον υπολογισμό του κόστους που απαιτείται για την παραγωγή ενός κιλού ελαιόλαδου Λαμπάντε, διαιρούμε μόνο τα κόστη των μεταβλητών δαπανών με τη συνολική παραχθείσα ποσότητα, επειδή το ύψος των σταθερών δαπανών δεν επηρεάζεται-μεταβάλλεται από τον όγκο-ποσότητα παραγωγής. Κατόπιν, αθροίζουμε τα αποτελέσματα των διαιρέσεων των μεταβλητών δαπανών με την συνολική παραχθείσα ποσότητα ελαιόλαδου Λαμπάντε. Στον πίνακα 23 η στήλη «Value» περιλαμβάνει το κόστος των μεταβλητών και σταθερών δαπανών, ενώ η στήλη «Value/Kg» περιλαμβάνει το αποτέλεσμα της διαίρεσης του κάθε μεταβλητού κόστους με την συνολική παραγόμενη ποσότητας ελαιόλαδου Λαμπάντε.

Εν συνεχεία, για τον υπολογισμό του Κόστους Μετατροπή αθροίζουμε τα κόστη κατεργασίας και το συνολικό κόστος των Άμεσων Υλικών (Στήλη Value). Παράλληλα αθροίζουμε τα αποτελέσματα των διαιρέσεων των μεταβλητών δαπανών και του συνολικού Κόστους των Άμεσων Υλικών, και το άθροισμα τους το ονομάζουμε «P» (Στήλη Value/Kg). Έχοντας υπολογίσει το Κόστος Μετατροπής και την τιμή P,

προχωρούμε στον σχηματισμό της συνάρτησης πρόβλεψης κόστους. Η συνάρτηση είναι της μορφής $TC = VC + FC$, όπου:

- TC: Συνολικό Κόστος Παραγωγής
- $VC = P * Q$, όπου Q η συνολική παραγόμενη ποσότητα ελαιόλαδου Λαμπάντε (σε ετήσια βάση)
- FC: Συνολικό κόστος σταθερών δαπανών.

Η τιμή «P» δείχνει πόσο θα μεταβληθεί το συνολικό κόστος παραγωγής της γραμμής παραγωγής Π2, εάν αυξηθεί κατά ένα Kg. η παραγόμενη ποσότητα ελαιόλαδου Λαμπάντε. Βάζοντας στα κελιά του πίνακα 21 τα στοιχεία κόστους της χρήσης του 2017 (Δείτε Πίνακα 25), η συνάρτηση πρόβλεψης κόστους παίρνει την εξής μορφή:

- $TC = VC + FC \rightarrow TC = 1,467 * 550.000 + 46.840$

Σύμφωνα με τα δεδομένα κόστους της χρήσης τους 2017, όταν η παραγωγή ελαιόλαδου Λαμπάντε αυξάνεται κατά ένα κιλό, το συνολικό κόστος παραγωγή της γραμμής Π2 αυξάνεται κατά 1,467 €.

Αναφορικά με την γραμμή παραγωγής Π1, ακολουθούμε την ίδια διαδικασία για τον σχηματισμό της συνάρτησης υπολογισμού του κόστους που ακολουθήσαμε και στην γραμμή Παραγωγής Π2. Ωστόσο, όπως βλέπουμε και στον πίνακα 26, στην γραμμή Π1 το κόστος κατεργασίας ταυτίζεται με το κόστος μετατροπής, καθώς στην γραμμή Π1 δεν έχουμε κόστος Α΄ Υλών. Επομένως, για τον υπολογισμό του κόστους μετατροπής αρκεί να αθροίσουμε τα κόστη των σταθερών και μεταβλητών δαπανών. Για την γραμμής παραγωγής Π1¹⁶ επιλέξαμε ως κριτήριο δραστηριότητας τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Διαιρώντας το κόστος της κάθε κατηγορίας μεταβλητών δαπανών με τις ΩΛΜ, υπολογίζουμε ποιο είναι το κόστος της κάθε μεταβλητής δαπάνης που απαιτείται για μία ώρα λειτουργίας των μηχανημάτων. Αναφορικά με την δαπάνη της Άμεσης Εργασίας, όπως και στην περίπτωση της γραμμής Π2, έχουμε υπολογίσει το κόστος ανά εργαζόμενο με βάση την εργασιακή του ιδιότητα, ώστε να πετύχουμε μεγαλύτερη ακρίβεια στον υπολογισμό των δαπανών

¹⁶ Η επιχείρησή μας παρείχε τα στοιχεία λειτουργίας των μηχανημάτων της γραμμής παραγωγής Π, και δεν προέκυψαν από δικές μας εκτιμήσεις (π.χ. μέσος όρος λειτουργίας μηχανημάτων).

(Δείτε πίνακα 27). Αθροίζοντας τα αποτελέσματα των διαιρέσεων του κόστους της κάθε μεταβλητής δαπάνης με τις ΩΛΜ (2.331 h), βρίσκουμε τον συντελεστή P, ο οποίος μας δείχνει πόσο θα αυξηθεί το συνολικό κόστος παραγωγής όταν τα μηχανήματα της γραμμής παραγωγής Π2 λειτουργήσουν μία επιπλέον ώρα.

Για την γραμμή παραγωγής Π1, συνάρτηση είναι της μορφής $TC = VC + FC$, όπου:

- TC: Συνολικό Κόστος Παραγωγής
- $VC = P * h$, όπου h οι συνολικές ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων (σε ετήσια βάση)
- FC: Συνολικό κόστος σταθερών δαπανών.

Αντικαθιστώντας στα κελιά του πίνακα 23 τα στοιχεία κόστους της χρήσης του 2017 (Δείτε Πίνακα 28), η συνάρτηση πρόβλεψης κόστους παίρνει την εξής μορφή:

- $TC = VC + FC \rightarrow TC = 33,689 * 550.000 + 46.840$

Συνεπώς, χρησιμοποιώντας τα κόστη παραγωγής της χρήσης του 2017, όταν αυξηθεί η λειτουργία των μηχανημάτων της γραμμής παραγωγής Π2 κατά μία ώρα, το συνολικό κόστος παραγωγής θα αυξηθεί κατά 33,689 €.

Ενότητα 5: Σχολιασμός – Συμπεράσματα - Προτάσεις

5.1 Ανασκόπηση & Σχολιασμός

Στην παρούσα διπλωματική εργασία, βασική επιδίωξη αποτέλεσε η πρόταση ενός πλαισίου υλοποίησης της κοστολόγησης για την εταιρία «Olive Oil», η οποία είναι μία επιχείρηση σε λειτουργία. Ως εκ τούτου, το προτεινόμενο σύστημα κοστολόγησης σχεδιάστηκε με γνώμονα τα πραγματικά χαρακτηριστικά και ανάγκες της εταιρίας.

Ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων προϊόντων και του κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας αποτέλεσαν πρωταρχικό στόχο αυτής της διπλωματικής. Συγκεκριμένα, προσδιορίσαμε: το κόστος του παραγόμενου ελαιόλαδου λαμπάντε και της έκθλιψης ελαιόκαρπου, το κόστος των αποθεμάτων του ελαιόλαδου (ελαιόλαδο λαμπάντε, παρθένο και έξτρα παρθένο), των υποπροϊόντων (Ελαιοπυρήνας Τριών Φάσεων & Πυρηνόξυλο) και των υλικών συσκευασίας ελαιόλαδου.

Δευτερευόντως, εστίασαμε και στην δυνατότητα πρόβλεψης του κόστους για επόμενες χρήσεις. Δημιουργήσαμε δύο γραμμικές συναρτήσεις κόστους της μορφής $FC = VC + FC$, μία για την κάθε γραμμή παραγωγής, με σκοπό την πρόβλεψη του κόστους παραγωγής του ελαιόλαδου λαμπάντε και της παρεχόμενης υπηρεσίας έκθλιψης ελαιόκαρπου. Επιδιώξαμε και οι δυο συναρτήσεις να είναι εύχρηστες και κατανοητές, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν και από την διοίκηση της εταιρίας, παρέχοντας εύκολα, γρήγορα και αξιόπιστα τις αναγκαίες κοστολογικές πληροφορίες. Το γεγονός ότι είχαμε πρόσβαση μόνο στα λογιστικά δεδομένα της χρήσης του 2017, δεν επηρέασε την σύνθεση των συναρτήσεων πρόβλεψης κόστους, αλλά μείωσε τις πιθανότητες ακριβούς πρόβλεψης του, κυρίως για την γραμμή παραγωγής Π1 η οποία και παρουσιάζει μεγάλη διακύμανση και περιοδικότητα στη λειτουργία της.

Εστιάζοντας στην διαδικασία της συγγραφής της εργασίας, αυτή περιλαμβάνει δύο στάδια:

1. την συγκέντρωση, μελέτη και κατανόηση της βιβλιογραφίας και
2. την κατανόηση του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης συνολικά, αλλά και των δύο παραγωγικών της τμημάτων.

Όσον αφορά το πρώτο στάδιο, απαιτήθηκε χρονικό διάστημα πέντε μηνών για την ανεύρεση επιστημονικών πηγών, για την κατανόηση και παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου της κοστολόγησης. Βασική δυσκολία αυτού του σταδίου αποτέλεσε η εύρεση σχετικής βιβλιογραφίας, ιδιαίτερα αναφορικά με το αντικείμενο δραστηριότητας της υπό μελέτη επιχείρησης. Σ' αυτό το στάδιο, οι δυσκολίες, που αντιμετωπίσαμε, ξεπεράστηκαν με την συνεχή και συγκριτική αναζήτηση εγχώριας και διεθνούς βιβλιογραφίας, υπό την καθοδήγηση της επιβλέπουσας καθηγήτριας. Όσον αφορά το καθαρά πρακτικό κομμάτι της κοστολόγησης (στάδια κοστολογικής διαδικασίας και οργάνωσης, μερισμός και καταλογισμός δαπανών, υπολογισμός λειτουργικού κόστους), βασιστήκαμε στην ελληνική βιβλιογραφία, κυρίως στο σύγγραμμα του Βαρβάκη (2003), και στην λεπτομερειακή καταγραφή και κατανόηση της λειτουργίας της συγκεκριμένης επιχείρησης.

Όσον αφορά το δεύτερο στάδιο, δηλαδή την κατανόηση του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, ήταν μία διαδικασία χρονοβόρα – περίπου 10 μηνών – δύσκολη, με συχνές επισκέψεις και συζητήσεις με τους εργαζόμενους και την διοίκηση της εταιρίας, προκειμένου να αποκτήσουμε ολοκληρωμένη γνώση για την λειτουργία της, ώστε να προχωρήσουμε στην σύνθεση ενός, όσο το δυνατόν, αποτελεσματικότερου συστήματος κοστολόγησης. Τα διοικητικά στελέχη της εταιρίας, καθώς και το προσωπικό της, μας παρείχαν όλα τα απαραίτητα δεδομένα και όλες τις αναγκαίες πληροφορίες, πλην όσων εμπίπτουν σε θέματα ανταγωνισμού.

Η δομή και τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης Olive Oil έπαιξαν καθοριστικό ρόλο στην σύνθεση του κοστολογικού συστήματος. Ο οικογενειακός χαρακτήρας της επιχείρησης μας βοήθησε να αντλήσουμε με μεγαλύτερη ευκολία και ακρίβεια της απαραίτητες πληροφορίες αναφορικά με την λειτουργία της επιχείρησης και τα χαρακτηριστικά των παραγωγικών της διαδικασιών· και οι τέσσερις μέτοχοι - μέλη Δ.Σ. της επιχείρησης συμμετέχουν ενεργά τόσο στην οργάνωση και διοίκηση της επιχείρησης, όσο και στην παραγωγική διαδικασία. Παράλληλα, τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης (μικρό μέγεθος, συγκεκριμένος αριθμός εργαζομένων, μικρός αριθμός παραγόμενων προϊόντων-υπηρεσιών) μας έδωσαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουμε έναν εξαιρετικά λεπτομερή και αναλυτικό μερισμό και καταλογισμό των δαπανών.

Ο διττός χαρακτήρας της εργασίας αποτέλεσε πρόκληση για εμάς, καθώς έπρεπε και να κατανοήσουμε και να υλοποιήσουμε το αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους, το οποίο είναι εξαιρετικά σύνθετο και πολύπλοκο, αλλά και να κατανοήσουμε σε μεγάλο βαθμό τον τρόπο λειτουργίας του συγκεκριμένου ελαιοτριβείου και των επιχειρήσεων έκθλιψης και παραγωγής ελαιόλαδου γενικότερα.

5.2 Συμπεράσματα & Προτάσεις

Ολοκληρώνοντας την παρούσα διπλωματική εργασία καταλήξαμε στα ακόλουθα συμπεράσματα:

- 1) Η σύνθεση ενός κοστολογικού συστήματος απαιτεί από τον Λογιστή-Κοστολόγο, ο οποίος αναλαμβάνει την σύνθεσή του, να έχει άριστες γνώσεις Λογιστικής και κοστολόγησης, αλλά, κυρίως, να γνωρίζει πάρα πολύ καλά: τις ιδιαιτερότητες του αντικειμένου της επιχείρησης, την οργάνωση και την δομή τόσο της διοίκησης όσο και της παραγωγικής διαδικασίας.
- 2) Η σύνθεση ενός κοστολογικού συστήματος είναι μία χρονοβόρα και εξαιρετικά δύσκολη διαδικασία, η οποία, για να εκπληρώσει τον σκοπό της, απαιτεί την συμμετοχή και συνεργασία της διοίκησης αλλά και των εργαζομένων των παραγωγικών τμημάτων της επιχείρησης.
- 3) Στην ξενόγλωσση και ελληνική βιβλιογραφία, δεν μπορέσαμε να εντοπίσουμε μελέτες, οι οποίες να εξετάζουν τον προσδιορισμό του κόστους λειτουργίας και παραγωγής των Ελληνικών επιχειρήσεων παραγωγής και έκθλιψης ελαιόκαρπου, μέσω της σύνθεσης ενός συστήματος κοστολόγησης.
- 4) Ο κλάδος της παραγωγής και έκθλιψης ελαιόλαδου είναι ένας εξαιρετικά σύνθετος κλάδος ως προς την κατανόηση της λειτουργίας και της παραγωγικής διαδικασίας.
- 5) Η επιχείρηση Olive Oil ωφελήθηκε από την υλοποίηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας και του κοστολογικού συστήματος που διαμορφώθηκε στα πλαίσια αυτής.
- 6) Η απουσία λογιστικών δεδομένων προηγούμενων χρήσεων δεν επηρέασε την διαδικασία σύνθεσης του κοστολογικού μας συστήματος και τον τρόπο με τον οποίο επιμερίσαμε και καταλογίσαμε τις δαπάνες στο παραγόμενο προϊόν και την παρεχόμενη υπηρεσία.

Όσον αφορά τις προτάσεις μας για μελλοντική έρευνα, πιστεύουμε ότι στο μέλλον θα μπορούσε να ερευνηθεί κατά πόσο και σε πιο βαθμό το σύστημα κοστολόγησης, το οποίο συνθέσαμε στα πλαίσια της διπλωματικής μας εργασίας και αφορά την εταιρία Olive Oil, θα μπορούσε να υιοθετηθεί από αντίστοιχες επιχειρήσεις με παρόμοια δομικά χαρακτηριστικά. Επιπροσθέτως, θα μπορούσε να εξεταστεί η δυνατότητα εφαρμογής του σε επιχειρήσεις μεγαλύτερου μεγέθους και δραστηριότητας, είτε αυτόνομα είτε παράλληλα με το σύστημα κοστολόγησης A.B.C..

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση

Βιβλία

1. Garrison, R., Noreen, E., Brewer, P., 2015, **Διοικητική Λογιστική**, 15^η Έκδοση, Μετάφραση από Γ., Κατσαντώνης, Δ., Κατσαντώνη, 2017, Αθήνα: Κλειδάριθμος
2. Needles, E., B., JR., Powers, M., Crosson, V., S., 2014, **Τεχνικές & Διαχείριση Κόστος. Βάση για τη Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων**, 12^η έκδοση, Μετάφραση από Σ., Καρατζήμας, 2017, Nicosia: BROKEN HILL PUBLISHERS LTD
3. Rayburn, L., G., 1996, **Cost Accounting, Using a cost management approach**. 6^η έκδοση, Irwin.
4. Ryan, B., Scapens, R., B., Theobald, M., 1992, **Research Method and Methodology in Finance and Accounting**, Academic Press Limited, κεφάλαιο 7 London: Academic Press INC., σελ. 123-129
5. Saunders, M., Philip, L., Thornhill, A., 2014, **Μέθοδοι Έρευνας στις Επιχειρήσεις & την Οικονομία**, 6^η έκδοση, Μετάφραση από Α., Μήλιος, Α., Σταυρόπουλος, 2014, Θεσσαλονίκη: Δίσιγμα

Άρθρα

6. Abernethy, A., A., Lillis, A., M., Brownell, P., Carter, P., 2001, **Product diversity and costing system design choice: field study evidence**, *Management Accounting Research*, 12 (3), σελ. 261-279, διαθέσιμο στην: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500501901684>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
7. Al-Omiri, M., Drury, C., 2007, **A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations**, *Management Accounting Research*, 18 (4), σελ. 399-424, διαθέσιμο στην: <<http://www.dl.edi-info.ir/A%20survey%20of%20factors%20influencing%20the%20choice%20of%20product%20costing%20systems%20in%20UK%20organizations.pdf>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

8. Apak, S., Erol, M., Elagöz, I., Atmaca, M., 2012, *The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management*, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 41 (2012), σελ. 528 – 534, διαθέσιμο στην: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812009457>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
9. Armstong, P., 2002, *The costs of activity-based management*, *Accounting Organizations and Society*, 27(1-2), σελ. 99-120, διαθέσιμο στην: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368299000318>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
10. Biddle, G., C., Steinberg, R., *Common cost allocation in the firm*, [e-book], στο P., Young, επιμ., 1985, *Cost Allocation: Methods, Principles, Applications*, 1^η έκδοση, *North-Holland: Elsevier Science Publishers B.Y.*, κεφ. 2, σελ. 31-54, διαθέσιμο στην: <<http://pure.iiasa.ac.at/id/eprint/2596/1/XB-85-003.pdf>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
11. Brierley, J., A., 2010, *The Detetrminants of Overheas Assignment Sophistication in Product Costing Systems*, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 21(4), σελ. 69-75, διαθέσιμο στην: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/jcaf.20597>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
12. Bright, J., R., E., Davies, Downes, C., A., Sweeting, R., C., 1992, *The deployment of costing techniques and practices: a UK study*, *Management Accounting Research*, 3 (3), σελ. 201-211, διαθέσιμο στην: <[https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(92\)70011-0](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(92)70011-0)> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
13. Bursal, N., 1992, *German cost accounting education and the changing manufacturing environment*, *Management Accounting Research*, 3 (1), σελ. 39-51, διαθέσιμο στην: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104450059270002X>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
14. Cardinaels, E., Labro E., 2009, *Time estimates as cost drivers*, *CIMA Research Executive Summaries Series*, 5 (1), σελ. 1-6, διαθέσιμο στην: <http://83.231.245.90/Documents/Thought_leadership_docs/cid_ressum_time_estimates_as_cost_drivers_mar09.pdf> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

15. Chen, F., F., 1996, **Activity-based approach to justification of advanced factory management systems**, *Industrial Management & Data Systems*, 96 (2), σελ..17-24, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02635579610112615>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
16. Chenhall, R., H., Langfield-Smith, K., 1998, **Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study**, *Management Accounting Research*, 9 (1), σελ. 1-19, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500597900603>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
17. Chenhall, R., H., Langfield-Smith, K., 1998, **The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach**, *Accounting, Organizations and Society*, 23 (3), σελ. 243-264, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S036136829700024X>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
18. Cokins, G., 2001, **A management accounting framework**, *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 50 (3), σελ.73-82, διαθέσιμο στην
<<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/jcaf.1210>>
19. Cohen, S., Kaimenaki, E., 2011, **Cost accounting systems structure and information quality properties: an empirical analysis**, *Journal of Applied Accounting Research*, 12 (1), σελ. 5-25, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/EUM0000000003089>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
20. Cooper, R., Kaplan, R.S., 1988, **How cost accounting distorts product costs**, *Strategic Finance*, 69 (10), 20-27, διαθέσιμο στην:
<<http://coin.wne.uw.edu.pl/pmodzelewski/How%20cost%20accounting%20distorts%20product%20costs.pdf>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
21. Drury, C., Tales, M., 1994, **Product costing in UK manufacturing organizations**, *European Accounting Review*, 3 (3), σελ. 443-470, διαθέσιμο στην:
<https://www.researchgate.net/publication/227614017_Product_costing_in_UK_manufacturing_organizations> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

22. Drury, C., Tayles, M., 2005, *Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations*, *The British Accounting Review*, 37 (1), σελ. 47-84, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838904000733>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
23. Eccles, R., G., 1991, *The Performance Measurement Manifesto*, *Harvard Business Review*, 69 (1), σελ. 131-137, διαθέσιμο στην:
<<https://pdfs.semanticscholar.org/ad87/7eec12d7c4058499ddb9b1ed0ac1574a92b6.pdf>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
24. Fisher, J., Krumwiede, K., 2012, *Product Costing Systems: Finding the Right Approach*, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 23(3), σελ. 43-51, διαθέσιμο στην: <<https://doi.org/10.1002/jcaf.22045>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
25. Fullerton, R., R., McWatters, C., S., 2004, *An empirical examination of cost accounting practices used in advanced manufacturing environments*, *Advances in Management Accounting*, 12 (1), σελ. 85-113, διαθέσιμο στην:
<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1016/S1474-7871%2804%2912004-2>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
26. Galway, A., 1991, *Process Cost Accounting – Methodology*, *Management Decision*, 29 (7), σελ. 27-36, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/00251749110007210>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
27. Gamal, S., 2011, *A Suggested Framework for the Integration of Activity-Based Costing (ABC) in a Lean Environment to Enhance Companies Competitive Position- A Case Study in Egypt*, AAA 2012 Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper, διαθέσιμο στην:
<https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1882585> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
28. Ghosh, B., C., Oliga, J., C., Banerjee, B., 1990, *Mandatory Audit for Cost and Management Accounts*, *Managerial Auditing Journal*, 5 (3), σελ. 10-16, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686909010138511>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

29. Guilding, C., Drury, C., Tayles, M., 2005, *An empirical investigation of the importance of cost-plus pricing*, *Managerial Auditing Journal*, 20 (2), σελ.125-137, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686900510574548>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
30. Gupta, M., 2001, *Activity-Based Throughput Management in a manufacturing company*, *International Journal of Production Research*, 39 (6), σελ. 1163-1182, διαθέσιμο στην:
<<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00207540010023556>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
31. Hewins, M., 1993, *Accounting for Costs*, *TQM Magazine*, 5 (4), σελ. 39-42, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/EUM0000000003089>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
32. Hyvönen, J., *Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence from Finland and Australia*, *Advances in International Accounting*, 18, σελ. 97-120, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0897366005180052>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
33. Ismail T., H., Mahmoud, N., M., 2012, *The Influence of Organizational and Environmental Factors on Cost Systems Design in Egypt*, *British Journal of Economics-Finance and Management Sciences*, 4 (2), σελ. 31-51, διαθέσιμο στην:
<https://www.researchgate.net/publication/230777034_The_Influence_of_Organizational_and_Environmental_Factors_on_Cost_Systems_Design_in_Egypt>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
34. Kaplan, R., S., Norton D., P., 2001, *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I*, *American Accounting Association Accounting Horizons*, 15 (1) σελ. 87-104, διαθέσιμο στην:
<<http://coin.wne.uw.edu.pl/pmodzelewski/Transforming%20the%20balanced%20scorecard%20Part%201.pdf>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

35. Kaplan, R., S., Norton D., P., 2001, ***Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II***, *American Accounting Association Accounting Horizons*, 15 (2) σελ. 147-160, διαθέσιμο στην:
<https://www.researchgate.net/publication/281085900_Transforming_the_Balanced_Scorecard_From_Performance_Measurement_to_Strategic_Management_Part_II> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
36. Kee, R., 2008, ***The sufficiency of product and variable costs for production-related decisions when economies of scope are present***, *International Journal Production Economics*, 114 (2), 682-696, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0925527308001096>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
37. Keisidou, E., Sarigiannidis, L., Maditinos, D. I., Thalassinos, E., I., (2013), ***Customer satisfaction, loyalty and financial performance: A holistic approach of the Greek banking sector***, *International Journal of Bank Marketing*, 31 (4) σελ. 259-288, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/IJBM-11-2012-0114>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
38. Laitinen, E., 2014, ***Influence of cost accounting change on performance of manufacturing firms***, *Advances in Accounting*, 30 (1), σελ. 230-240, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611014000042?via%3Dihub>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
39. Lee, J. Y., 2003, ***Cost system research perspectives***, στο *Advances in Management Accounting*, 11, σελ. 39-57, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1016/S1474-7871%2802%2911002-1>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
40. Lere, J., C., 2001, ***Your product-costing system seems to be broken: Now What?***, *Industrial Marketing Management*, 30 (7), σελ. 587-598, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0019850199001248>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

41. Liapis, K., Thalassinos, E., *A Comparative Analysis for the Accounting Reporting of “Employee Benefits” between IFRS and other Accounting Standards: A Case Study for the Biggest Listed Entities in Greece*, *International Journal of Economics & Business Administration*, 1 (1), σελ. 91-116, διαθέσιμο στην:
<https://www.researchgate.net/profile/Eleftherios_Thalassinos/publication/263929923_A_COMPARATIVE_ANALYSIS_FOR_THE_ACCOUNTING_REPORTING_OF_%27EMPLOYEE_BENEFITS%27_BETWEEN_IFRS_AND_OTHER_ACCOUNTING_STANDARDS_A_CASE_STUDY_FOR_THE_BIGGEST_LISTED_ENTITIES_IN_GREECE/links/5c755a0c92851c6950439bb1/A-COMPARATIVE-ANALYSIS-FOR-THE-ACCOUNTING-REPORTING-OF-EMPLOYEE-BENEFITS-BETWEEN-IFRS-AND-OTHER-ACCOUNTING-STANDARDS-A-CASE-STUDY-FOR-THE-BIGGEST-LISTED-ENTITIES-IN-GREECE.pdf> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
42. Lowder, T., 2006, The legacy of activity-based costing: Addressing the need for a hybrid methodology for costs allocation, *SSRN Electronic Journal*, διαθέσιμο στην: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=920957>, [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
43. Lucas, M., Rafferty, J., 2007, *Cost analysis for pricing: Exploring the gap between theory and practice*, *The British Accounting Review*, 40 (2), σελ.148-160, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S089083890700090X>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
44. Lukka, K., Granlund, M., 1996, *Cost Accounting in Finland: current practice and trends of development*, *European Accounting Review*, 5(1), σελ. 1-28, διαθέσιμο στην:
<https://www.researchgate.net/publication/227614120_Cost_Accounting_in_Finland_and_Current_Practice_and_Trends_of_Development> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
45. Majerčák, P., Cisco, Š., Majerčáková, E., *The Impact of Theory if Constraints on the Management Accounting*, 7th International Days of Statistics and Economics, Prague, September 19-21, 2013, σελ. 894 – 904, διαθέσιμο στην:
<<https://msed.vse.cz/files/2013/122-Majercak-Peter-paper.pdf>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

46. Nuhu, N., A., Baird, K., Appuhami, R., 2016, *The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance*. στο *Advances in Management Accounting*, 26, σελ. 67-98, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/S1474-787120150000026003>>
47. Pavlatos, O., Paggios, I., 2008, *Management accounting practices in the Greek hospitality industry*, *Managerial Auditing Journal*, 24 (1), σελ. 81-98, διαθέσιμο στην: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686900910919910>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
48. Pizzini, M., 2006, *The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals*, *Accounting, Organizations and Society*, 31 (2), σελ. 179-210, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368204000947>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
49. Ponisciakova, O., Gogolova, M., Ivankova, K., 2015, *Calculations in Managerial Accounting*, *Procedia Economics and Finance*, 26 (2015), σελ. 431 – 437, διαθέσιμο στην: <https://mafiadoc.com/calculations-in-managerial-accounting_597be90f1723ddae8ee3daa7.html> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
50. Professional Accountants in Business Committee (P.A.I.B.). 2009. *Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model*. *International Federation of Accountants (IFAC)*, διαθέσιμο στην:
<https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/evaluating-the-costing-jour_0.pdf> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
51. Schildbach., T., 1997, *Cost accounting in Germany*, *Management Accounting Research*, 8 (3), σελ. 261 – 276, διαθέσιμο στην:
<https://www.google.gr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj-qt-TuaPiAhWOa1AKHS8rCWIQFjABegQIAhAB&url=https%3A%2F%2Fwww.sciencedirect.com%2Fscience%2Farticle%2Fpii%2FS1044500596900475%2Fpdf%3Fmd5%3D63c702c6be82906214b698f4b063332d%26pid%3D1-s2.0-S1044500596900475-main.pdf%26_valck%3D1&usg=AOvVaw0LFhKe5JZeJZGcMwpa51> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

52. Staiculescu, a., 2012. *A new vision of quality cost: an essential optimization tool for managerial accounting*. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62 (2012), σελ. 1276 – 1280, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812036592>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
53. Sulaiman, M., Ahmad, N., N., N., Alwi, N., 2004, *Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature*, *Managerial Auditing Journal*, 19 (4), σελ. 493-508, διαθέσιμο στην:
<<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686900410530501>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
54. Tsai, W., H., 1996, *A technical note on using work sampling to estimate the effort on activities under activity-based costing*, *International Journal of production economics*, 43(1), σελ. 11-16, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0925527395001891>>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
55. Tsifora, E., Chatzoglou, P., 2016a, **Exploring the effects of firm and product characteristics on cost system's features**, *International Journal of Economics and Business Administration*, 4 (3), σελ. 93-116, διαθέσιμο στην:
<https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/handle/123456789/31757/Exploring_the_effects_of_firm_and_product_characteristics_on_cost_system's_features_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
56. Tsifora, E., Chatzoglou, P., 2016b, **The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity?**, *International Journal of Business and Economics Sciences Applide Research*, 9 (2), σελ. 7-17, διαθέσιμο στην:
<<https://ideas.repec.org/a/tei/journal/v9y2016i2p7-17.html>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
57. White, L., Clinton, D., B., van der Merwe, A., Cockins, G., Thomas, C., Templin, K., Huntzinger, J., 2011, **Why We Need a Conceptual Framework for Managerial Costing**, *Strategic Finance*, 93, 37-42, διαθέσιμο στην:
<https://altavia.com/library/public/StratFin_2011_Need_Cost_Fmwk.pdf>
[Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

58. Wouters, M., Stecher, A., 2017, *Development of real-time product cost measurement: A case study in a medium-sized manufacturing company*, *International Journal of Production Economics*, 183 (1), σελ. 235–244, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0925527316302997?via%3Dihub>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
59. Wu, J., Boateng, A., Drury, C., 2007, *An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs*, *The International Journal of Accounting*, 42 (2), σελ. 171-185, διαθέσιμο στην:
<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706307000222>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
60. Zainal, Z., 2007, *Case Study as a Research Method*, *Journal Kemanusiaan*, 5 (1), σελ. 1-6, διαθέσιμο στην:
<https://www.researchgate.net/publication/41822817_Case_study_as_a_research_method> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

Ελληνική

Βιβλία

61. Βαρβάκης, Κ., Α., 2003, **Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση**, Τόμος Β, Αθήνα, Παπαζήση
62. Βαρβάκης, Κ., Α., 2005, **Θεωρία του Κόστους: Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις**, Τόμος Α, Αθήνα: Παπαζήση
63. Βενιέρης, Γ., 1986, **Λογιστική Κόστους**, Αθήνα: Το Οικονομικό
64. Βενιέρης, Γ., Κοέν. Σ., Κωλέτση, Μ., 2005, **Λογιστική Κόστους – Αρχές και Εφαρμογές**, 2^η Έκδοση, Αθήνα: Pela Ioannidou Publishing
65. Ιγνατιάδης, Α., 1978, **Λογιστική Κόστους**, Τεύχος 1, Εισαγωγή, 2^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη: [χ.ό.]
66. Μπόγας, Χ., 2015, **Κοστολόγηση**, 1^η Έκδοση, Σέρρες: Μπογιάς
67. Παπαδέας, Π., 2015, **Διοικητική Λογιστική**, [e-book] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, διαθέσιμο στην:
<<https://repository.kallipos.gr/handle/11419/2449>> [Τελευταία επίσκεψη: 22/5/2019]

68. Πομόνης, Ν., Σ., 2001, **Κοστολόγηση: Κόστος, Εννοιολογική Ανάλυση του Φαινομένου: Κοστολόγηση, Μεθοδική Ανάπτυξη της Διαδικασίας**, 2^η Έκδοση, Αθήνα: Σταμούλης

Ιστοσελίδες

69. <<https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=el>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
70. <<https://www.taxheaven.gr>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]
71. <<http://www.fao.org/faostat/en/>> [Τελευταία επίσκεψη: 19/5/2019]

Παράρτημα

Παράρτημα Α: Πίνακες

Πίνακας 1: Διαφορές Ανάμεσα στην Χρηματοοικονομική & Διοικητική Λογιστική

<i>Διαφορές Ανάμεσα στην Χρηματοοικονομική & Διοικητική Λογιστική</i>		
<i>Αντικείμενο Σύγκρισης</i>	<i>Χρηματοοικονομική Λογιστική</i>	<i>Διοικητική Λογιστική</i>
<i>Κύριοι Χρήστες / Αποδέκτες</i>	Κυρίως Εκτός της Επιχείρησης (Μέτοχοι, Τράπεζες, Κρατικές Υπηρεσίες)	Εντός της Επιχείρησης (Διοίκηση, Εργαζόμενοι)
<i>Μορφή Έκθεσης / Αρχές & Πρότυπα</i>	Βασίζεται στις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές	Ευέλικτη, Προσανατολισμένη στις Ανάγκες των Χρηστών Ανάλογα με τις Ανάγκες της Επιχείρησης
<i>Συχνότητα Αναφορών</i>	Σε Τακτά Χρονικά Διαστήματα Εξωγενώς Ορισμένα (Περιοδική Βάση)	Ανάλογα με τις Ανάγκες της Επιχείρησης
<i>Σκοπός Εκθέσεων</i>	Παροχή Πληροφόρησης για Παρελθούσα Απόδοση	Παροχή Πληροφόρησης για Σχεδιασμό, Προγραμματισμό, Έλεγχο, Μέτρηση Απόδοσης, Λήψη Αποφάσεων
<i>Ορίζοντας</i>	Έμφαση σε Ιστορικά Αιτιολογικά Στοιχεία των Οικονομικών Συνεπειών που Έγιναν στο Παρελθόν	Έμφαση σε Προϋπολογιστικά Στοιχεία που Επηρεάζουν το Μέλλον
<i>Φύση Πληροφόρησης</i>	Αντικειμενική & Επαληθεύσιμη, Δημόσια Διαθέσιμη	Αντικειμενική & Επαληθεύσιμη για την Λήψη Αποφάσεων, πιο Υποκειμενική για Σχεδιασμό (Βασίζεται σε Εκτιμήσεις), Εμπιστευτική για Ιδιωτική Χρήση
<i>Μονάδες Μέτρησης</i>	Χρηματικές στην Ιστορική Αξία ή την Τρέχουσα Αγοραία Αξία	Χρηματικές στην Ιστορική Αξία ή την Τρέχουσα Αγοραία Αξία ή την Προβλεπόμενη Αξία, Φυσικές Μετρήσεις Χρόνου ή Αριθμού Φορέων
<i>Εφαρμογή</i>	Υποχρεωτική	Προαιρετική ¹⁷
<i>Σχέση με Άλλες Επιστήμες</i>	Κυρίως με το Εμπορικό & Φορολογικό Δίκαιο	Σημαντική Ποικιλία (π.χ. Χρηματοοικονομικά, επιχειρησιακή έρευνα, στατιστική, κ.α.)
<i>Έμφαση</i>	Στο Σύνολο της Επιχείρησης	Στα Τμήματα & τις Διαδικασίες της Επιχείρησης

Πηγή: Σύνθεση πίνακα από: Βενιέρης et al., 2005: **Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές**, σελ. 5, Garrison et al., 2017: **Διοικητική Λογιστική**, σελ.37, Needles et al., 2014, **Τεχνικές & Διαχείριση Κόστους. Βάση για τη Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων** σελ. 25 [επιστροφή](#)

¹⁷ Εάν στη Λογιστική Κόστους, που αποτελεί τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής, δοθεί η πολύ στενή έννοια της τήρησης της Ομάδας 9 τος Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, τότε προβλέπεται η υποχρεωτική εφαρμογή της από επιχειρήσεις που πληρούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις (Βενιέρης, et al., 2005, σελ. 5).

Πίνακας 2: Σύνοψη Ταξινόμησης του Κόστους

Σύνοψη Ταξινόμησης του Κόστους	
Σκοπός της Ταξινόμησης του Κόστους	Ταξινομήσεις Κόστους
<i>Κατανομή Δαπανών σε Αντικείμενα Κόστους</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Το Άμεσο Κόστος (μπορεί να εντοπιστεί ευκολά) • Το Έμμεσο Κόστος (δεν μπορεί να εντοπιστεί εύκολα)
<i>Λογιστική για τις Δαπάνες στον Τομέα των Βιομηχανικών Εταιριών</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Βιομηχανικά Έξοδα <ul style="list-style-type: none"> ❖ Άμεσα Υλικά ❖ Άμεσο Εργατικό Κόστος ❖ Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα • Μη Βιομηχανικά Έξοδα <ul style="list-style-type: none"> ❖ Κόστη Πωληθέντων ❖ Λειτουργικά Έξοδα
<i>Προετοιμασία Οικονομικών Καταστάσεων</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Συνολικό Κόστος Προϊόντος (υποκείμενο σε απογραφή) • Κόστος Περιόδου (θεωρείται έξοδο χρήσης)
<i>Πρόβλεψη της Συμπεριφοράς του Κόστους για την Αντιμετώπιση Αλλαγών στη Δραστηριότητα</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Μεταβλητό Κόστος (ανάλογα με την δραστηριότητα) • Σταθερό Κόστος (σταθερό στο σύνολό τους) • Μεικτό Κόστος (έχει μεταβλητά και σταθερά στοιχεία)
<i>Λήψη Αποφάσεων</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Διαφορικό Κόστος (διαφέρει από εναλλακτική σε εναλλακτική) • Πραγματοποιηθέν Κόστος (πρέπει να αγνοούνται) • Κόστος Ευκαιρίας (διαφυγόντα οφέλη)

Πηγή: Garrison et al., 2017: **Διοικητική Λογιστική**, σελ.66

[επιστροφή](#)

Πίνακας 3: Αριθμός Εργαζομένων σε Κάθε Κέντρο Κόστους

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	
Κέντρο Κόστους	Αριθμός Εργαζομένων
Γραμμή Π1	6
Γραμμή Π2	4
Διάθεση	2
Διοίκηση	2
Σύνολο Εργαζομένων	12*

* Ένας από τους εργαζόμενους της επιχείρησης απασχολείται σε δύο κέντρα κόστους
Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή

[επιστροφή](#)

Πίνακας 4 : Φύλλο Μερισμό Δαπανών «Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού»

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΟΣ 60 (ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
60.00.00.000	Τακτικές Αποδοχές Έμμισθου Προσωπικού	24.000,00 €	-	75,00%	25,00 %	-
60.00.03.000	Δώρα Εορτών Έμμισθου Προσωπικού	3.124,99 €	-	75,00 %	25,00 %	-
60.00.07.000	Επιδόματα Κανονικής Αδείας Έμμισθου Προσωπικού	1.000,00 €	-	75,00 %	25,00 %	-
60.00.13.000	Αμοιβές Δ.Σ.	57.600,00 €	9,375%	18,75%	40,625%	31,25%
60.01.00.000	Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού	48.400,00 €	33,06 %	59,50 %	-	7,44 %
60.01.03.000	Δώρα Εορτών Ημερομίσθιου Προσωπικού	7.262,73 €	33,12 %	59,45 %	-	7,43 %
60.01.07.000	Επιδόματα Κανονικής Αδείας Ημερομίσθιου Προσωπικού	2.384,74 €	33,10 %	59,46 %	-	7,44 %
60.03.00.000	Εργοδοτικές Εισφορές Έμμισθου Προσωπικού	6.254,40 €	-	75,00 %	25,00 %	-
60.04.00.000	Εργοδοτικές Εισφορές Ημερομίσθιου Προσωπικού	15.127,17 €	33,07 %	59,50 %	-	7,44 %
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		165.154,03 €	29.596,54 €	80.120,33 €	31.994,85 €	23.442,31 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#) [επιστροφή 2](#)

Πίνακας 5 : Φύλλο Μερισμού Δαπανών «Παρεπόμενες Παροχές»

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΟΣ 60 (ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
60.02.00.019	Φόρμες Εργασίες	560,00 €	50%	33,34%	16,66 %	-
60.02.00.119	Υποδήματα Ασφαλείας	420,00 €	50%	33,34%	16,66 %	-
60.02.00.219	Διάφορα Είδη Ένδυσης	490,00 €	50%	33,34%	16,66 %	-
60.02.00.319	Διάφορα Είδη Ασφαλείας	1.120,00 €	50%	33,34%	16,66 %	-
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		2.590,00 €	1.295,00 €	863,40 €	431,60 €	-

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 6: Φύλλο Μερισμού Δαπανών Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΟΜΑΔΟΣ 61						
(ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
61.00.01.024	Αμοιβές & Έξοδα Συμβολαιογράφου	70,00 €	-	-	-	100%
61.00.06.024	Αμοιβές & Έξοδα Λογιστών	10.000,00 €	-	-	-	100%
61.00.99.024	Αμοιβές & Έξοδα Τεχνικού Ασφαλείας	4.200,00 €	25 %	75 %	-	-
61.90.02.024	Μυοκτονία	420,00 €	45 %	35 %	15 %	5 %
61.90.02.025	Αναγόμευση Πυροσβεστήρων	270,00 €	30 %	40 %	20 %	10 %
61.90.02.026	Συντήρηση Γεφυροπλάστιγγας	400,00 €	-	70 %	30 %	-
61.90.02.027	ISO	320,00 €	100 %	-	-	-
61.90.02.028	Δικαίωμα Χρήσης Office	130,00 €	-	-	-	100 %
61.90.02.029	Δικαίωμα Χρήσης Λογιστικής Διαχείρισης Α	150,00 €	-	-	-	100 %
61.90.02.030	Χημικές Αναλύσεις Π	9.800,00 €	-	28 %	72 %	-
61.90.02.031	Χημικές Αναλύσεις Ο	2.000,00 €	-	100 %	-	-
61.90.02.032	Χημικές Αναλύσεις Σ	3.700,00 €	-	-	100 %	-
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		31.460,00 €	1.640 €	8.429 €	10.993 €	10.398 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 7: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Παροχές Τρίτων & Ενοικίων

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΟΣ 62 (ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ & ΕΝΟΙΚΙΩΝ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
62.00.00.012	Ηλεκτρικό Ρεύμα	63.200,00 €	35,80 %	63,18 %	-	1,02 %
62.02.00.024	Έξοδα Ύδρευση	300,00 €	-	-	-	100 %
62.03.00.024	Τηλεφωνικά/ Τηλεγραφικά	1.100,00 €	-	-	-	100 %
62.03.02.024	Ταχυδρομικά	520,00 €	-	-	-	100 %
62.03.04.024	Διάφορα Έξοδα Κινητής	4.200,00 €	-	-	-	100 %
62.04.01.001	Αποθήκη (Π)	4.500,00 €	-	-	100 %	-
62.04.01.002	Οικόπεδο (Μ)	2.000,00 €	-	-	100 %	-
62.04.03.024	Ενοικιαζόμενα Κλάρκ	3.100,00 €	100 %	-	-	-
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		78.920,00 €	25.725,6 €	39.929,8 €	6.500 €	6.764,6 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 8: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Ασφάλιστρα

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΟΜΑΔΟΣ 62						
(ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
62.05.00.001	Ασφάλιστρα Πυρός	2.750,00 €	35 %	47 %	11 %	7 %
62.05.01.001	Ασφάλιστρα Μεταφορικού BON 1111	510,00 €	-	78 %	22 %	-
62.05.01.002	Ασφάλιστρα Μεταφορικού BOT 2222	350,00 €	-	73 %	27 %	-
62.05.01.003	Ασφάλιστρα Μεταφορικού Κλαρκ Caterpillar	180,00 €	-	-	100 %	-
62.05.01.004	Ασφάλιστρα Μεταφορικού Φορτωτή VOLVO	184,00	-	81 %	19 %	-
62.05.06.001	Ασφάλιστρα Αστικής Ευθύνης	500,00	-	-	-	100 %
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		4.474,00 €	962,50 €	2.094,50 €	724,50 €	692,5 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 9: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Επισκευές & Συντηρήσεις

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΟΜΑΔΟΣ 62						
(ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ & ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
62.07.00.024	Εδαφικών Εκτάσεων	820,00 €	-	100 %	-	-
62.07.01.024	Κτηρίων & Εγκαταστάσεων	9.100,00 €	100 %	-	-	-
62.07.02.024	Μηχανημάτων/ Τεχνικών Έργων	37.500,00 €	38,75 %	56,60 %	2,30 %	2,35 %
62.07.03.024	Μεταφορικού Μέσου BON 1111	11.500,00 €	-	78 %	22 %	-
62.07.03.124	Μεταφορικού Μέσου BOT 2222	9.100,00 €	-	73 %	27 %	-
62.07.03.624	Μεταφορικού Μέσου Ενοικιαζόμενου Κλαρκ Caterpillar	200,00 €	100 %	-	-	-
62.07.03.724	Μεταφορικού Μέσου Φορτωτή VOLVO	4.200,00 €	-	81 %	19 %	-
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		72.420,00 €	23.831,25 €	41.060,00 €	6.647,50 €	881,25 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 10: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Φόροι - Τέλη

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΟΜΑΔΟΣ 63						
(ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
63.03.01.000	Μεταφορικού Μέσου ΒΟΝ 1111	1.320,00 €	-	78 %	22 %	-
63.03.01.001	Μεταφορικού Μέσου ΒΟΤ 2222	1.490,00 €	-	73 %	27 %	-
63.04.99.000	Δημοτικοί Φόροι-Τέλη	2.100,00 €	35 %	47 %	11 %	7 %
63.98.00.000	Χαρτόσημο Μισθωμάτων	520,00 €	-	-	100 %	-
63.98.02.000	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας – ΕΝΦΙΑ	4.100,00 €	35 %	47 %	11 %	7 %
63.98.06.000	Χαρτόσημο Αμοιβών Μελών Δ.Σ.	350,00 €	9,375 %	18,75 %	40,625 %	31,25 %
63.98.08.000	ΦΠΑ μη ΑΚΠ/ΝΟΣ με ΔΕΦΕ	420,00 €	-	-	-	100 %
63.98.08.001	ΦΠΑ με ΔΕΦΕ (Διόδια)	600,00 €	-	75 %	25 %	-
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		10.900,00 €	2,202,85 €	5,564,98 €	2,168,84 €	963,33 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή επιστροφή

Πίνακας 11: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Έξοδα Κίνησης- Μεταφοράς

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΟΜΑΔΟΣ 64						
(ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ - ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
64.00.00.024	Έξοδα Κίνησης	48.400,00 €	2,68 %	69,42 %	27,9 %	-
64.00.02.024	Έξοδα Μεταφοράς Υλικών με Μεταφορικά Μέσα Τρίτων	8.400,00 €	12 %	88 %	-	-
64.01.00.000	Έξοδα Ταξιδιού Μεταφορικού Μέσου ΒΟΝ 1111	1.700,00 €	-	78 %	22 %	-
64.01.00.001	Έξοδα Ταξιδιού Μεταφορικού Μέσου ΒΟΤ 2222	2.500,00 €	-	73 %	27 %	-
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		61.000,00 €	2.305,00 €	44.142,40 €	14.552,60 €	-

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή επιστροφή

Πίνακας 12: Φύλλο Μερισμού των Λοιπών Δαπανών της Ομάδας 64

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΟΣ 64 (ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
64.02.06.000	Έξοδα Υποδοχής Φιλοξενίας	1.300 €	-	-	-	100 %
63.02.99.024	Έξοδα Προβολής	260,00 €	-	-	-	100 %
64.05.01.000	Συνδρομές – Εισφορές σε Επαγγελματικές Οργανώσεις	320,00 €	-	-	-	100 %
64.06.00.000	Δωρεές για Κοινωφελείς Οργανισμούς	30,00 €	-	-	-	100 %
64.07.03.024	Γραφική Ύλη 24%	1.200 €	-	-	-	100 %
64.08.00.024	Καύσιμα 24 %	38.00 €	100 %	-	-	-
64.08.01.024	Υλικά Καθαριότητας Μηχανημάτων	900,00 €	67 %	33 %	-	-
64.08.02.024	Υλικά Καθαριότητας	850,00 €	35 %	47 %	11 %	7 %
64.09.00.000	Έξοδα Δημοσιεύσεως Ισολογισμού	50,00 €	-	-	-	100 %
64.09.01.000	Έξοδα Δημοσιεύσεως Αγγελιών	10,00 €	-	-	-	100 %
64.98.03.000	Συμβολαιογραφικά Έξοδα	5,00 €	-	-	-	100 %
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		4.963,00 €	938,50 €	696,50 €	93,50 €	3.234,50 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή επιστροφή

Πίνακας 13: Φύλλο Μερισμού των Δαπανών Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΟΣ 66 (ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ)						
Λογαριασμοί	Δαπάνες κατ' Είδος	Ποσά προς Μερισμό	Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ			
			Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεση	Διοίκηση
66.01.00.000	Κτηρίων – Εγκαταστάσεων	4.500,00 €	78 %	22 %	-	-
66.01.02.000	Λοιπών Τεχνικών Έργων	160,00 €	-	100 %	-	-
66.01.03.000	Διαμορφώσεως Γηπέδων	840,00 €	-	100 %	-	-
66.02.00.000	Μηχανημάτων	58.000,00 €	58,50 %	41,50 %	-	-
66.02.02.000	Φορητών Μηχανημάτων Χ	370,00 €	50 %	50 %	-	-
66.02.06.000	Λοιπού Μηχανολογικού Εξοπλισμού	110,00 €	-	-	100 %	-
66.03.02.000	Φορητών Οχημάτων	1.600,00 €	-	75,50 %	24,50 %	-
66.03.06.000	Μέσων Εσωτερικής Μεταφοράς	1.000,00 €	-	64%	36%	-
66.04.01.000	Επίπλων & Σκευών	960,00 €	-	-	-	100 %
66.09.01.000	Μηχανών Γραφείου	130,00 €	-	-	-	100 %
66.98.03.000	Υ/Η Ηλεκτρονικών Συγκροτημάτων	600,00 €	-	-	-	100 %
66.04.04.000	Μέσων Αποθήκευσης	3.700 €	100 %	-	-	-
66.04.09.000	Λοιπός Εξοπλισμός	699,99 €	-	100 %	-	-
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		72.669,99 €	41.325,00 €	28.792,00 €	862,00 €	1.690,00 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή επιστροφή

Πίνακας 14 : Συντελεστές Φορολογικών Αποσβέσεων

Κατηγορία Ενεργητικού Επιχείρησης	Συντελεστής Φορολογικής Απόσβεσης – Σταθερή Μέθοδος
Εδαφικές Εκτάσεις	<u>0%</u>
Κτήρια – Εγκαταστάσεις Κτηρίων -Τεχνικά Έργα	<u>4%</u>
Μηχανήματα -Τεχνικές Εγκαταστάσεις -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	<u>10%</u>
Μέσα Μεταφοράς Εμπορευμάτων	<u>12%</u>
Έπιπλα & Σκεύη	<u>10%</u>
Εξοπλισμός Η/Υ, Κύριος και Περιφερειακός και Λογισμικό	<u>20%</u>
Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών	<u>10%</u>
Πάγια με αξία κτήσης, μικρότερη από χίλια πεντακόσια ευρώ (1.500 €).	<u>100% κατά το έτος απόκτησης</u>
Πάγια τα οποία λόγω της παραγωγικής διαδικασίας λειτουργούν περιοδικά.	<u>Οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, για όλο το έτος.</u>
Για αγορά παγίου κατά τη διάρκεια του έτους, οι αποσβέσεις αρχίζουν να υπολογίζονται από τον επόμενο μήνα από τη στιγμή που το πάγιο τέθηκε σε λειτουργία	

Πηγή: taxhaven.gr (<https://www.taxhaven.gr/laws/circular/view/id/27493>) επιστροφή

Πίνακας 15: Κόστη Λογαριασμών Ανά Κέντρο Κόστους

Λογαριασμοί	Λειτουργίες	Γραμμή Παραγωγής Π1	Γραμμή Παραγωγής Π2	Διάθεσης	Διοίκησης
Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	Επιμεριζόμενο Ποσό	29.596,54 €	80.120,33 €	31.994,85 €	23.442,31 €
	%	17,92%	48,51%	19,37%	14,20%
Παρεπόμενες Παροχές	Επιμεριζόμενο Ποσό	1.295,00 €	863,40 €	431,60 €	-
	%	50,00%	33,34%	16,66%	-
Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	Επιμεριζόμενο Ποσό	1.640,00 €	8.429,00 €	10.993,00 €	10.398,00 €
	%	5,21%	26,79%	34,94%	33,05%
Παροχές Τρίτων	Επιμεριζόμενο Ποσό	25.725,60 €	39.929,80 €	6.500,00 €	6.764,60 €
	%	32,60%	50,60%	8,23%	8,57%
Ασφάλιστρα	Επιμεριζόμενο Ποσό	962,50 €	2.094,50 €	724,50 €	692,50 €
	%	21,51%	46,82%	16,19%	15,48%
Επισκευές & Συντηρήσεις	Επιμεριζόμενο Ποσό	23.831,25 €	41.060,00 €	6.647,50 €	881,25 €
	%	32,91%	56,70%	9,18%	1,22%
Φόροι - Τέλη	Επιμεριζόμενο Ποσό	2.202,85 €	5.564,98 €	2.168,84 €	963,33 €
	%	20,21%	51,05%	19,90%	8,84%
Έξοδα Μεταφοράς	Επιμεριζόμενο Ποσό	2.305,00 €	44.142,40 €	14.552,60 €	-
	%	3,78%	72,36%	23,86%	-
Διάφορα Έξοδα (Λοιπά)	Επιμεριζόμενο Ποσό	938,50 €	696,50 €	93,50 €	3.234,50 €
	%	18,91%	14,03%	1,88%	65,17%
Αποσβέσεις Παγίων	Επιμεριζόμενο Ποσό	41.325,00 €	28.792,00 €	862,00 €	1.690,00 €
	%	56,87%	39,62%	1,19%	2,33%

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 16: Σύνοψη του Κόστους Άμεσης Εργασίας & Γ.Β.Ε Ανά Ομάδα Λογαριασμών - Δαπανών

Λογαριασμοί		Σύνολο Λογαριασμού
Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	Αξία	165.154,03 €
	%	32,73%
Παρεπόμενες Παροχές	Αξία	2.590,00 €
	%	0,51%
Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	Αξία	31.460,00 €
	%	6,24%
Παροχές Τρίτων	Αξία	78.920,00 €
	%	15,64%
Ασφάλιστρα	Αξία	4.474,00 €
	%	0,89%
Επισκευές & Συντηρήσεις	Αξία	72.420,00 €
	%	14,35%
Φόροι - Τέλη	Αξία	10.900,00 €
	%	2,16%
Διάφορα Έξοδα (Έξοδα Μεταφοράς)	Αξία	61.000,00 €
	%	12,09%
Διάφορα Έξοδα (Λοιπά)	Αξία	4.963,00 €
	%	0,98%
Αποσβέσεις Παγίων	Αξία	72.669,99 €
	%	14,40%
Σύνολο	Αξία	504.551,02 €
	%	100%

Πηγή: Σύνοψη από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 17: Κατανομή Κόστους Άμεσης Εργασίας & Γ.Β.Ε ανά Κέντρο Κόστους

Κέντρα Κόστους		Σύνολο
Γραμμή Παραγωγής Π1	Αξία	129.822,24 €
	%	25,73%
Γραμμή Παραγωγής Π2	Αξία	251.692,91 €
	%	49,88%
Διάθεσης	Αξία	74.968,39 €
	%	14,86%
Διοίκησης	Αξία	48.067,48 €
	%	9,53%
Σύνολο	Αξία	504.551,02 €
	%	100%

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 18: Κόστος Α Ύλων

	Α΄ Ύλες Ελαιόκαρπος	Ελαιοπυρήνας Τριών Φάσεων	Πυρηνόξυλο	Σύνολο
Αποθέματα Έναρξης (1)	-	6.300,00 €	950,00 €	7.250,00 €
Κόστος Υποπροϊόντων (2)	-	55.000,00 €	6.200,00 €	61.200,00 €
Αγορές Χρήσης (3)	670.000,00 €	-	-	670.000,00 €
Αποθέματα Τέλους Χρήσης (4)	-	4.100,00 €	1.100,00 €	5.200,00 €
ΚΟΣΤΟΣ Α΄ ΥΛΩΝ				(1) – (2) + (3) – (4) = 610.850,00 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 19: Κόστος Παραγωγής Βιομηχανικού Ελαιόλαδου και Έκθλιψης Ελαιόκαρπου

	Άμεσα Υλικά	Άμεση Εργασία	ΓΒΕ	Σύνολο
Έκθλιψη Ελαιόκαρπου	-	29.596,54 €	100.225,70 €	129.822,24 €
	-	22,80 %	77,20 %	13,08 %
Ελαιόλαδο Λαμπάντε	610.850,00 €	80.120,33 €	171.572,58 €	862.542,91 €
	70,82 %	9,29 %	19,89 %	86,92 %
Σύνολο	610.850,00 €	109.716,87 €	271.798,28 €	992.365,15 €
	61,55 %	11,06 %	27,39 %	100 %

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#) [επιστροφή 2](#)

Πίνακας 20 Κόστος Αποθεμάτων Υλικών Συσκευασίας

	Μοναδιαίο Κόστος	Αριθμός Δοχείων	Αξία
Δοχείο Πλαστικό 5 Κιλών	0,44 €/Δοχείο	2.450	1.078 €
Δοχείο Μεταλλικό 16 Κιλών	2,10 €/Δοχείο	1.120	2.352 €
Δοχείο Πλαστικό 17 Κιλών	1,98 €/Δοχείο	900	1.782 €
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		4.470	5.212 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 21 Κόστος Αποθεμάτων Υποπροϊόντων

	Μοναδιαίο Κόστος	Ποσότητα	Αξία
Ελαιοπυρήνας Τριών Φάσεων	0,024 €/Kg	15.000 kg	360 €
Πυρηνόξυλο	0,11 €/Kg	9.000 kg	990 €
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		24.000 kg	5.212 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 22: Κόστος Αποθεμάτων Ελαιόλαδου

	Μέση Τιμή Παραγωγής -Αγοράς/Kg	Ποσότητα	Αξία
Ελαιόλαδο Λαμπάντε	1,583 €	20.000 kg	31.660,00 €
Παρθένο Ελαιόλαδο	2.714 €	2.700 kg	7.327,80 €
Έξτρα Παρθένο Ελαιόλαδο	3,422 €	3.400 kg	11.634,80 €
Σ Υ Ν Ο Λ Ο		26.100 kg	50.622,60 €

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 23: Πίνακας-Υπόδειγμα Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π2

Α Ύλες & Υποπροϊόντα	Value	Value/kg
<i>Ελαιόκαρπος προς Έκθλιψη</i>		
<i>Ελαιοπυρήνας</i>		
<i>Πορηνοξυλο</i>		
<i>Παραγωγή Υποπροϊόντων</i>		
Συνολικό Κόστος Άμεσων Υλικών		
Δαπάνες Παραγωγής	Value	Value/kg
<i>Άμεσα εργατικά</i>		
<i>Ηλεκτρική Ενέργεια</i>		
<i>Επισκευή – Συντήρηση</i>		
<i>Έξοδα Κίνησης-Μεταφοράς</i>		
Σύνολο Μεταβλητών Δαπανών		
<i>Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων</i>		
<i>Διάφορες Σταθερές Δαπάνες</i>		
<i>Αποσβέσεις</i>		
Σύνολο Σταθερών Δαπανών		
Σύνολο Κόστους Κατεργασίας		
Σύνολο Κόστους Μετατροπής		

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 24: Παρουσίαση Κόστους Άμεσης Εργασίας για την Γραμμή Παραγωγής Π2

	Δαπάνες Άμεσης Εργασίας Π2		
	Ημερομίσθιο Προσωπικό	Μέλη Δ.Σ.	Έμισθο Προσωπικό
<i>Αμοιβές Μελών Δ.Σ.</i>	-	10.800,00 €	-
<i>Τακτικές Αποδοχές</i>	28.800,00 €	-	18.000
<i>Δώρα Εορτών</i>	4.318,00 €	-	2.344
<i>Επιδόματα Κανονικής Αδείας</i>	1.407,00 €	-	750
<i>Εργοδοτικές Εισφορές</i>	9.000,00 €	-	4.691
<i>Σύνολο δαπάνης</i>	43.525,00 €	10.800,00 €	25.785
<i>Αριθμός Εργαζομένων</i>	2	1	1
<i>Κόστος ανά εργαζόμενο</i>	21.762,500 €	10.800,00 €	25.785
Συνολικό Κόστος Άμεσης Εργασίας	80.110,00 €		

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 25: Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π2 με Δεδομένα της Χρήσης του 2017

Α Ύλεις & Υποπροϊόντα	Value	Value/kg
<i>Ελαιόκαρπος προς Έκθλιψη</i>	670.000,00 €	1,218
<i>Ελαιοπορήνας</i>	57.200,00 €	0,104
<i>Πορηνοξύλο</i>	6.050,00 €	0,011
<i>Παραγωγή Υποπροϊόντων</i>	63.250,00 €	0,115
Συνολικό Κόστος Άμεσων Υλικών	606.750,00 €	1,103
Δαπάνες Παραγωγής	Value	Value/kg
<i>Άμεσα εργατικά</i>	80.110,00 €	0,146
<i>Ηλεκτρική Ενέργεια</i>	40.000,00 €	0,073
<i>Επισκευή – Συντήρηση</i>	44.753,00 €	0,081
<i>Έξοδα Κίνησης-Μεταφοράς</i>	40.447,00 €	0,074
Σύνολο Μεταβλητών Δαπανών	205.310,00 €	0,373
<i>Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων</i>	8.450,00 €	
<i>Διάφορες Σταθερές Δαπάνες</i>	9.390,00 €	
<i>Αποσβέσεις</i>	29.000,00 €	
Σύνολο Σταθερών Δαπανών	46.840,00 €	
Σύνολο Κόστος Κατεργασίας	252.150,00 €	
Σύνολο Κόστος Μετατροπής	858.900,00 €	

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 26: Πίνακας-Υπόδειγμα Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π1

Δαπάνες Παραγωγής	Value	Value/kg
Άμεσα εργατικά		
Ηλεκτρική Ενέργεια		
Επισκευή – Συντήρηση		
Έξοδα Κίνησης-Μεταφοράς		
Σύνολο Μεταβλητών Δαπανών		
Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων		
Διάφορες Σταθερές Δαπάνες		
Αποσβέσεις		
Σύνολο Σταθερών Δαπανών		
Σύνολο Κόστους Κατεργασίας - Μετατροπής		

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 27: Υπολογισμό Κόστους Άμεσης Εργασίας για την Γραμμή Παραγωγής Π2

	Δαπάνες Άμεσης Εργασίας Π2	
	Ημερομίσθιο Προσωπικό	Μέλη Δ.Σ.
Αμοιβές Μελών Δ.Σ.	-	5.400,00 €
Τακτικές Αποδοχές	16.001,00 €	-
Δώρα Εορτών	2.406,00 €	-
Επιδόματα Κανονικής Αδειάς	790,00 €	-
Εργοδοτικές Εισφορές	5.003,00 €	-
Σύνολο Δαπάνης	24.200,00 €	5.400,00 €
Αριθμός Εργαζομένων	5	1
Κόστος ανά εργαζόμενο	4.840,00 €	5.400,00 €
Συνολικό Κόστος Άμεσης Εργασίας	29.600,00 €	

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 28: Υπολογισμού Κόστους Γραμμής Παραγωγής Π1 με Δεδομένα της Χρήσης 2017

Δαπάνες Παραγωγής	Value	Value/kg
<i>Άμεσα εργατικά</i>	29.600,00 €	12,698
<i>Ηλεκτρική Ενέργεια</i>	22.630,00 €	9,708
<i>Επισκευή – Συντήρηση</i>	1.292,00 €	0,554
<i>Έξοδα Κίνησης-Μεταφοράς</i>	25.008,00 €	10,728
<i>Σύνολο Μεταβλητών Δαπανών</i>	78.530,00 €	33,689
<i>Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων</i>	1.640,00 €	
<i>Διάφορες Σταθερές Δαπάνες</i>	8.333,00 €	
<i>Αποσβέσεις</i>	41.350,00 €	
<i>Σύνολο Σταθερών Δαπανών</i>	51.320,00 €	
<i>Σύνολο Κόστους Κατεργασίας-Μετατροπής</i>	129.850,00 €	

Πηγή: Σύνθεση από τον ερευνητή [επιστροφή](#)

Πίνακας 29: Παραγωγής Παρθένου Ελαιόλαδου 2010-2016

Κατάταξη 2016	Χώρες	2010		2011		2012		2013	
		Tonnes	%	Tonnes	%	Tonnes	%	Tonnes	%
1	Ισπανία	1.395.210	44,03%	1.567.523	46,24%	652.687	26,23%	1.765.248	50,34%
2	Ιταλία	526.778	16,62%	541.760	15,98%	505.915	20,33%	463.700	13,22%
3	Ελλάδα	306.900	9,68%	357.200	10,54%	331.946	13,34%	298.800	8,52%
4	Τουρκία	162.600	5,13%	184.200	5,43%	206.300	8,29%	187.900	5,36%
5	Τυνησία	174.600	5,51%	112.400	3,32%	192.600	7,74%	188.500	5,38%
-	Λοιπές Χώρες	602.943	19,03%	626.752	18,49%	598.702	24,06%	602.666	17,19%
-	Παγκοσμίως	3.169.031	100,00%	3.389.835	100,00%	2.488.150	100,00%	3.506.814	100,00%
Κατάταξη 2016	Χώρες	2013		2014		2015		2016	
		Tonnes	%	Tonnes	%	Tonnes	%	Tonnes	%
1	Ισπανία	1.765.248	50,34%	1.738.600	57,00%	842.200	34,26%	1.401.600	44,36%
2	Ιταλία	463.700	13,22%	294.914	9,67%	222.000	9,03%	474.600	15,02%
3	Ελλάδα	298.800	8,52%	208.900	6,85%	300.000	12,21%	320.000	10,13%
4	Τουρκία	187.900	5,36%	73.915	2,42%	160.000	6,51%	143.000	4,53%
5	Τυνησία	188.500	5,38%	179.700	5,89%	340.000	13,83%	140.000	4,43%
-	Λοιπές Χώρες	602.666	17,19%	554.361	18,17%	593.800	24,16%	680.300	21,53%
-	Παγκοσμίως	3.506.814	100,00%	3.050.390	100,00%	2.458.000	100,00%	3.159.500	100,00%

Πηγή: Σύνθεση Πίνακα από: <http://www.fao.org/faostat/en/#data/QD>, επιστροφή

Παράρτημα Β: Σχεδιαγράμματα

Σχεδιάγραμμα 1: Παραγωγή Αποτελεσμάτων με την Διαδικασία Διοίκησης



Πηγή: Needles et al., 2014, *Τεχνικές & Διαχείριση Κόστους. Βάση για τη Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων*, σελ. 51

[επιστροφή](#)

Σχεδιάγραμμα 2: Διαφορές Μεταξύ των Παραδοσιακών Συστημάτων Κοστολόγησης & της ABC

Αρχές των Παραδοσιακών Συστημάτων Κοστολόγησης

Η παραγωγική διαδικασία δημιουργεί κόστος

Κ ό σ τ η



Π ρ ο ῖ ὄ ν τ α

Αρχές της Κοστολόγησης Βάσης Δραστηριοτήτων

Για την κατασκευή προϊόντων και την πώλησή τους, είναι απαραίτητη η διενέργεια δραστηριοτήτων. Αυτές οι δραστηριότητες δημιουργούν κόστος.

Κ ό σ τ η



Δ ρ α σ τ η ρ ι ὄ τ η τ ε ς



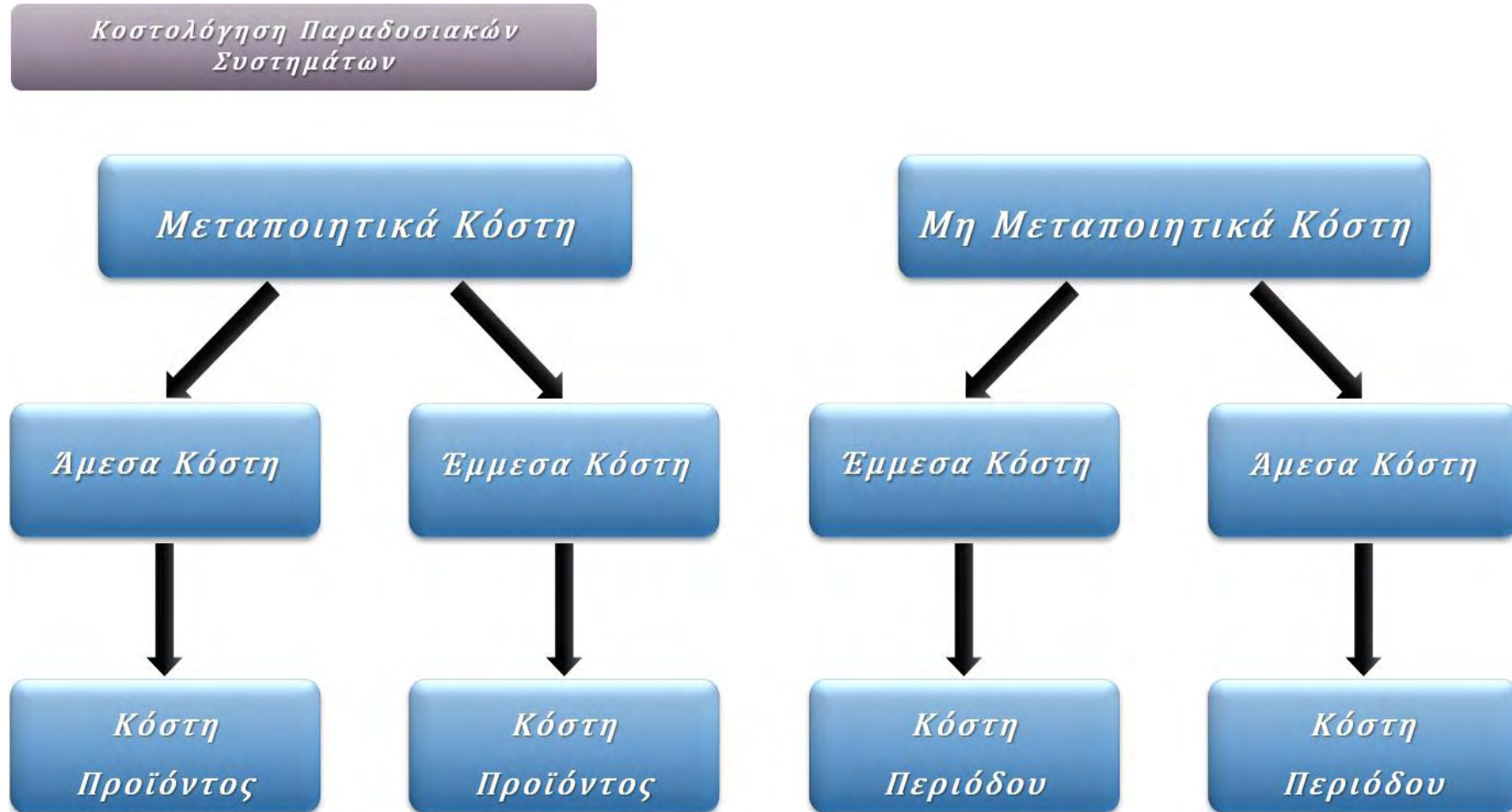
Π ρ ο ῖ ὄ ν τ α

Τα έξοδα κατανέμονται καταρχάς σε δραστηριότητες και στη συνέχεια στα προϊόντα και στους πελάτες. Δημιουργείται μία νέα κατηγορία πληροφοριών: το κόστος των δραστηριοτήτων και των πελατών.

Πηγή: Ponisciakova et al., *Calculations in Managerial Accounting*, σελ. 433

[επιστροφή](#)

Σχεδιάγραμμα 3: Αντιμετώπιση Μεταποιητικού & Μη Μεταποιητικού Κόστους στα ΠΣΚ



Πηγή: Garrison et al., 2017, *Διοικητική Λογιστική*, σελ. 378

[επιστροφή](#)

Σχεδιάγραμμα 4: Αντιμετώπιση Μεταποιητικού & Μη Μεταποιητικού Κόστους στην ABC

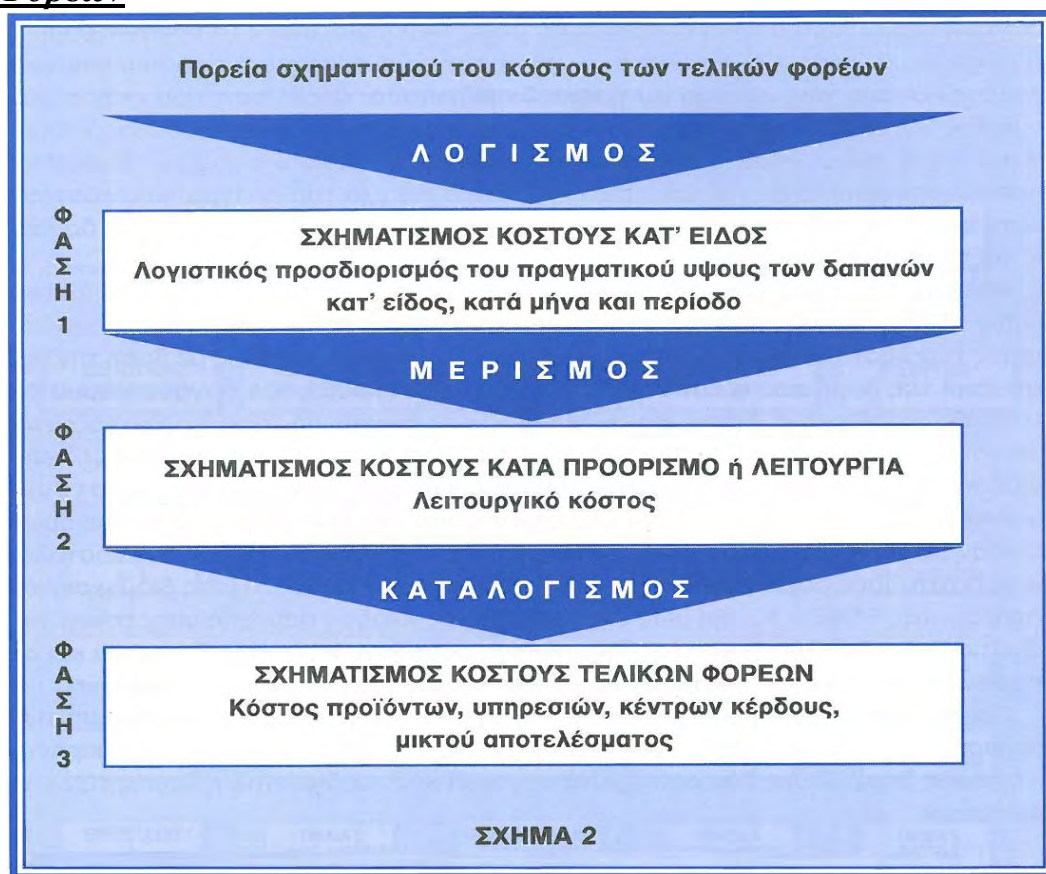
Κοστολόγηση Βάση Δραστηριοτήτων



Πηγή: Garrison et al., 2017, *Διοικητική Λογιστική*, σελ. 378

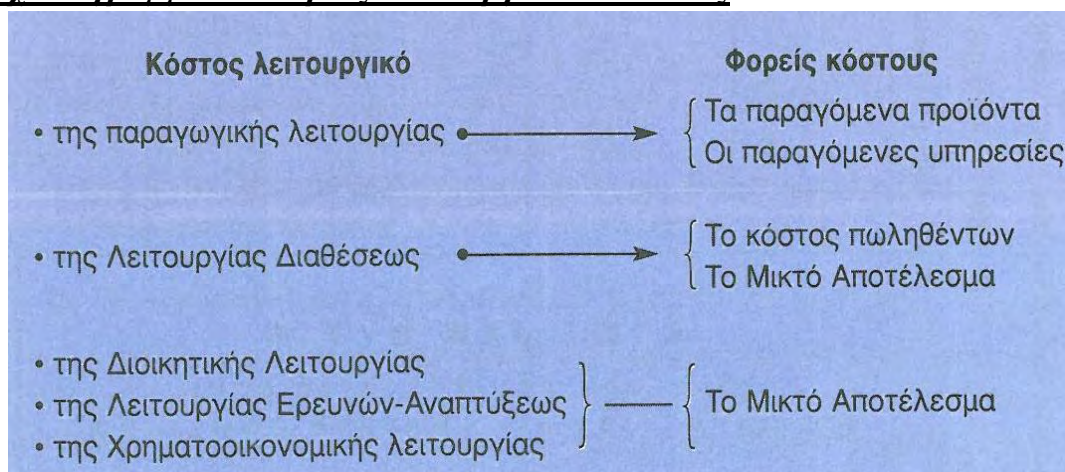
[επιστροφή](#)

Σχεδιάγραμμα 5: Πορεία Σχηματικού του Κόστους των Τελικών Φορέων



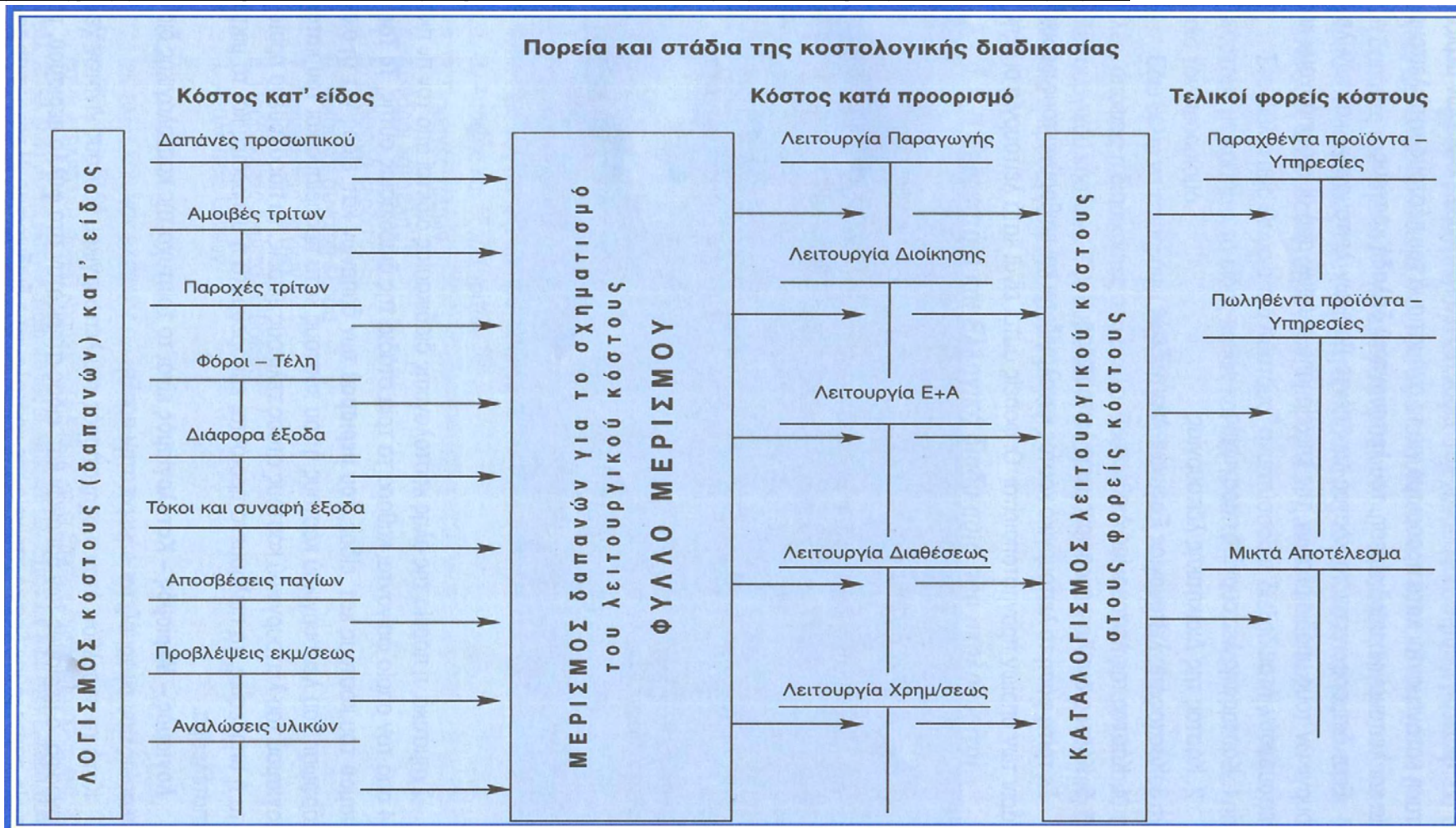
Πηγή: Βαρβάκης, 2003, Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση, σελ. 69 [επιστροφή](#)

Σχεδιάγραμμα 6: Φορείς Λειτουργικού Κόστους



Πηγή: Βαρβάκης, 2003, *Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση*, σελ. 121 [επιστροφή](#)

Σχεδιάγραμμα 7: Πορεία Κοστολογικής Διαδικασίας: Λογισμός-Μερισμός-Καταλογισμός

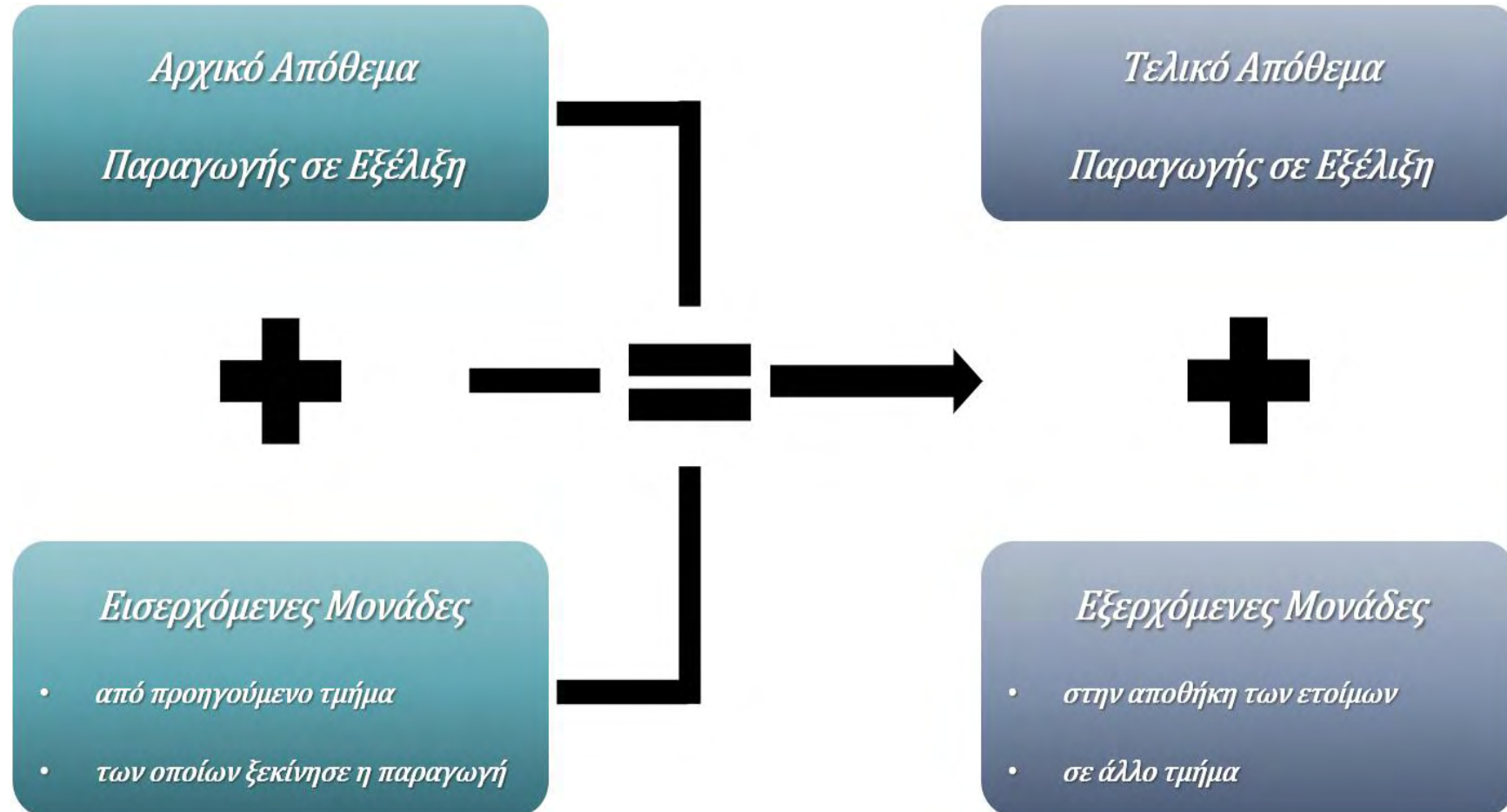


Πηγή: Βαρβάκης, **Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση**, 2003, σελ. 122

[επιστροφή](#)

[επιστροφή 2](#)

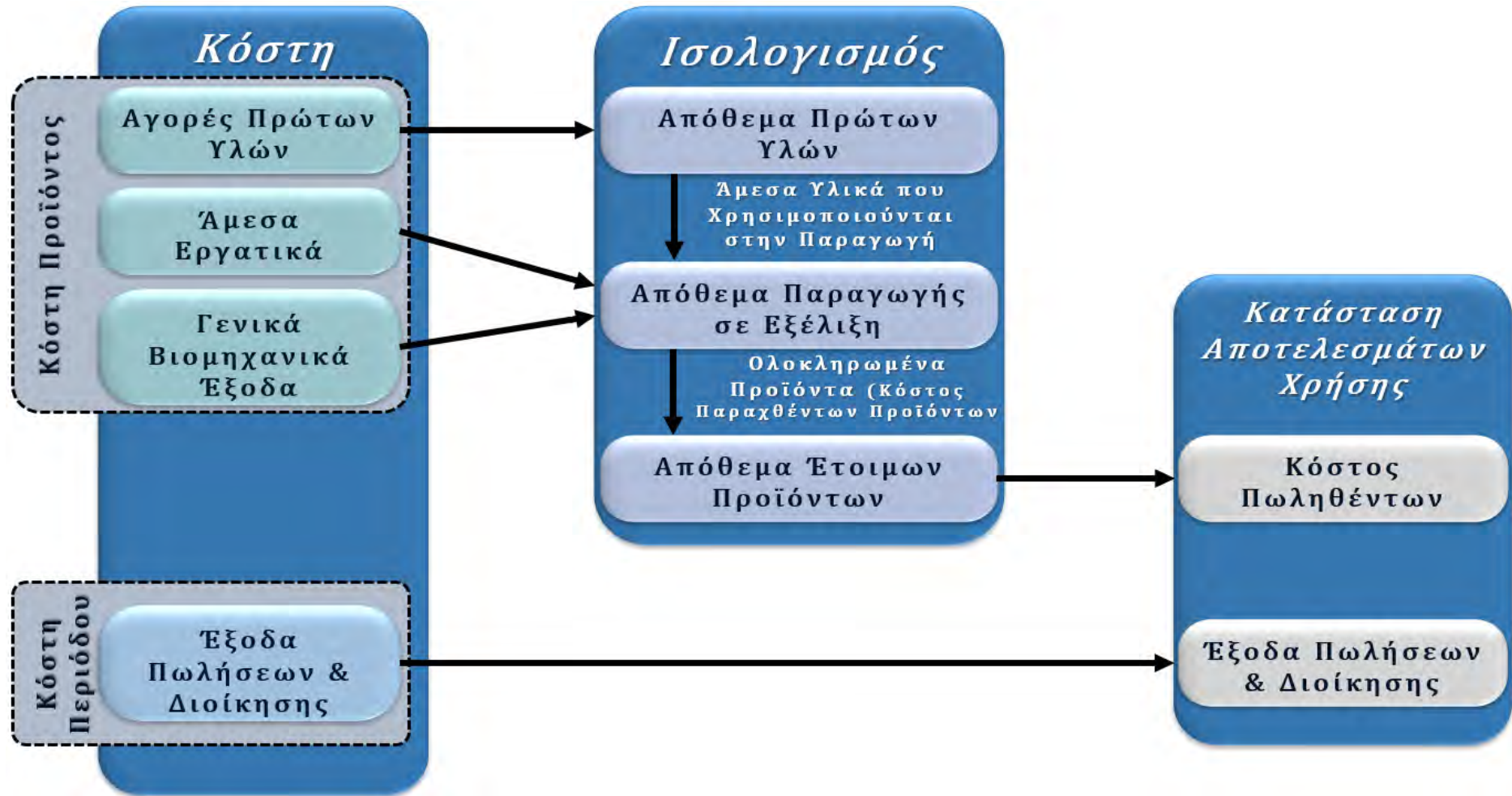
Σχεδιάγραμμα 8: Φυσική Ροή της Παραγωγικής Διαδικασίας



Πηγή: Βενιέρης et al., 2005, *Λογιστική Κόστους: Αρχές & Εφαρμογές*, σελ. 203

[επιστροφή](#)

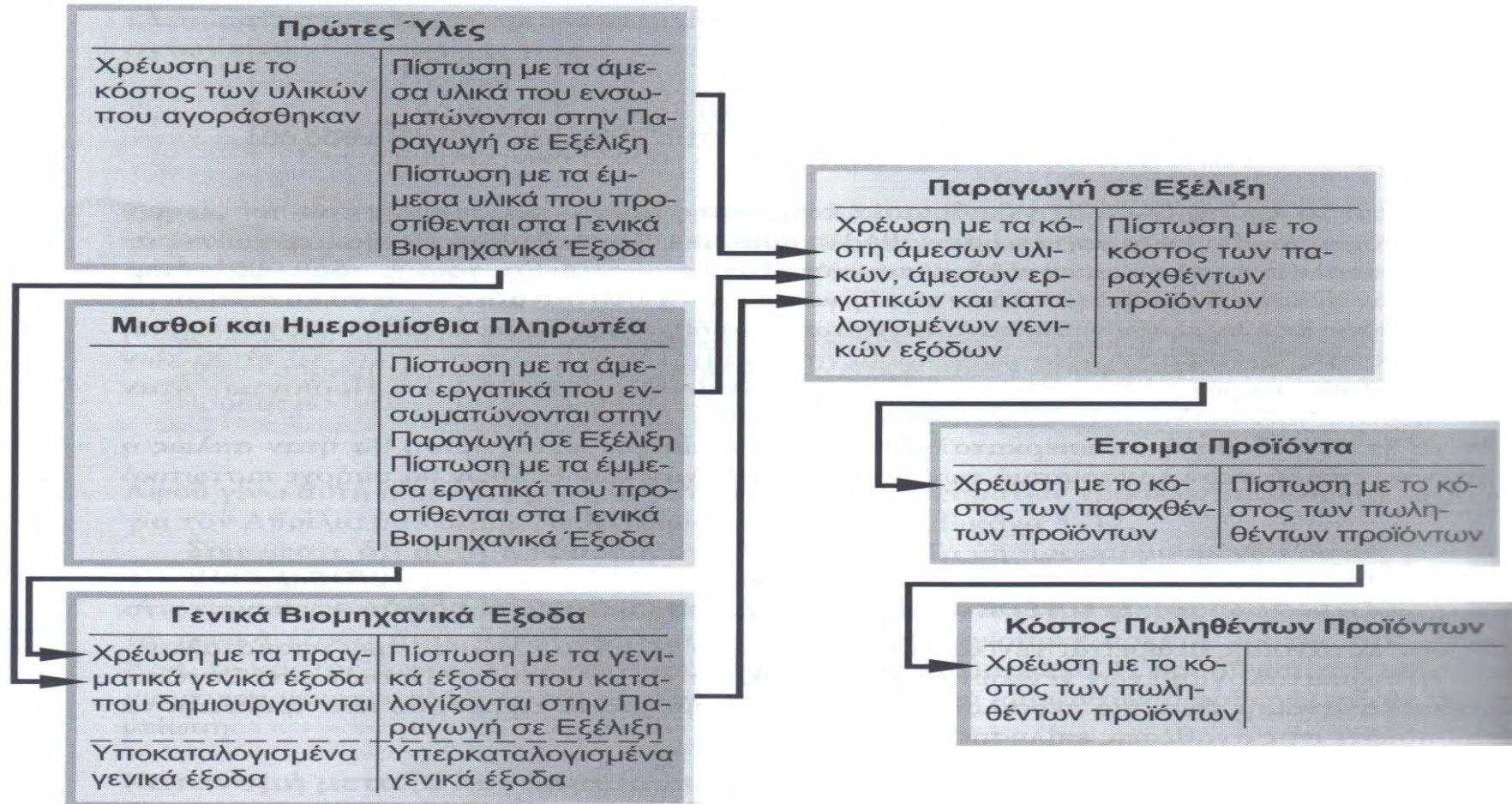
Σχεδιάγραμμα 9: Φυσική Ροή της Παραγωγικής Διαδικασίας



Πηγή: Garrison et al., 2017, *Διοικητική Λογιστική*, σελ. 146

[επιστροφή](#)

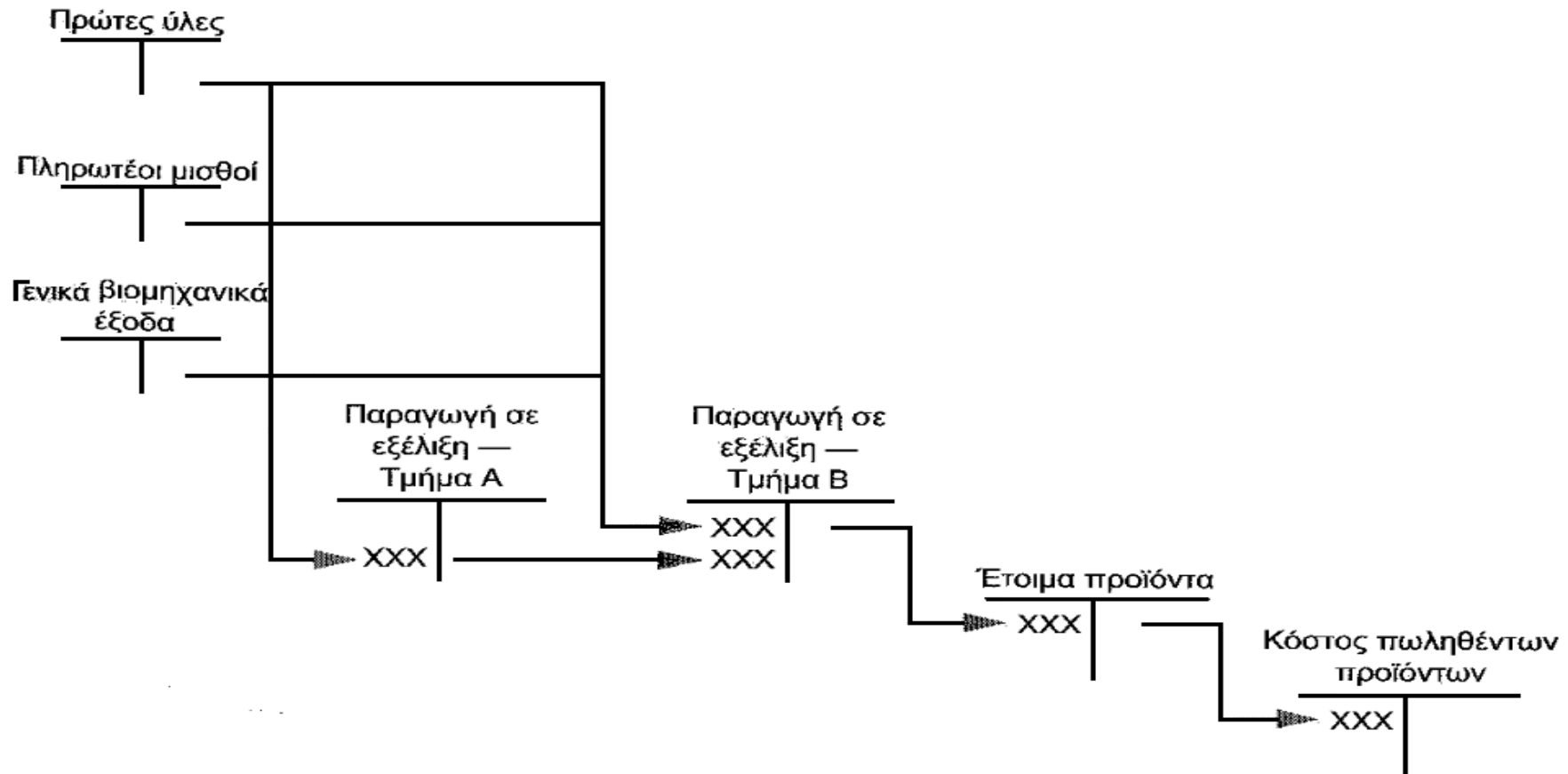
Σχεδιάγραμμα 10: Μοντέλο Ροών Κόστους



Πηγή: Garrison et al., 2017, *Διοικητική Λογιστική*, σελ. 162

[επιστροφή](#)

Σχεδιάγραμμα 11: Μοντέλο Μορφής «T» Ροών Κόστους



Πηγή: Garrison et al., 2017, *Διοικητική Λογιστική*, σελ. 213

[επιστροφή](#)

Παράρτημα Γ: Σκοπό & του Διάκριση Κόστους

Πλαίσιο 1^ο

Σκοπός και Διάκριση του Κόστους

Ο όρος κόστος χρησιμοποιείται με πολλούς διαφορετικούς τρόπους. Ως κόστος ορίζουμε 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 από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών (Βαρβάκης, 2005, σελ. 40). Τα κόστη που υπάρχουν συγκαταλέγονται σε πολλές κατηγορίες, και ταξινομούνται διαφορετικά και ανάλογα με τις ανάγκες της διοίκησης της επιχείρησης (Garrison et al., 2017). Στον [πίνακα 2](#) συνοψίζονται οι κυριότερες ταξινομήσεις/κατηγορίες του κόστους.

Η βαθύτερη έρευνα του κόστους, με σκοπό τον έλεγχο του και την χρησιμοποίησή του για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, προϋποθέτει την κατηγοριοποίησή του με βάση συγκεκριμένα κριτήρια. Τα κριτήρια κατάταξης του κόστους είναι τα εξής (Βαρβάκης, 2005, σελ. 91):

1. Το κριτήριο του είδους
2. Το κριτήριο του προορισμού
3. Το κριτήριο του τρόπου ενσωμάτωσης στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων
4. Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους
5. Το κριτήριο της ενσωμάτωσης ή μη μίας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος
6. Το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας.

Με κριτήριο το είδος, το κόστος κατατάσσεται σε πέντε κατηγορίες. Οι πέντε κατηγορίες κατατάσσουν το κόστος κατ' είδος σύμφωνα με (Βαρβάκης, 2005, σελ. 92-95):

1. Την Αγγλοσαξονική Θεωρία & Πρακτική
2. Το Ε.Γ.Λ.Σ.
3. Το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο
4. Το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο
5. Το Ελβετικό Λογιστικό Σχέδιο

Με κριτήριο του προορισμού, το κόστος κατατάσσεται στις ακόλουθες κατηγορίες (Βαρβάκης, 2005, σελ. 95-96):

1. Κόστος κατά λειτουργία
2. Κόστος κατά πεδίο ευθύνης
3. Κόστος κατά παραγόμενο προϊόν ή παρεχόμενη υπηρεσία
4. Κόστος κατά κέντρο κέρδους

Το κόστος κατά προορισμό είναι ομαδοποιημένα στοιχεία κόστους το οποία είναι μεταξύ τους ανάμοια. Ωστόσο, έχουν το κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι πραγματοποιούνται για τον ίδιο σκοπό-προορισμό, ο οποίος είναι η λειτουργία της επιχείρησης, του παραγωγικού τμήματος ή η παραγωγή-παροχή του προϊόντος-υπηρεσίας.

Πλαίσιο 1 ° (συνέχεια)

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσης του κόστους στις λειτουργίες ή τους φορείς, το κόστος διακρίνεται σε Άμεσο και Έμμεσο.

Άμεσο ονομάζεται το κόστος το οποίο ενσωματώνεται στην λειτουργία το προϊόν-υπηρεσία κατ' ευθεία, εξολοκλήρου, χωρίς προηγούμενη κατανομή, κατά τρόπο εμφανή και με ακριβή και εύκολο υπολογισμό του κατ' αξία ποσοτικού μεγέθους (Π.χ. το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή ενός υφάσματος ή ο μισθός ενός εργάτη ο οποίος χειρίζεται το μηχάνημα όπου παράγεται το προϊόν Α) (Βαρβάκης, 2005, σελ. 101 Garrison et al., 2017, σελ. 66).

Έμμεσο ορίζεται το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και σχετίζεται με δύο ή περισσότερα προϊόντα ή κέντρα κόστους και είναι εξαιρετικά δύσκολο και δαπανηρό ή και αδύνατο να προσδιοριστεί τι μέρος αυτού αφορά τις επιμέρους λειτουργίες ή φορείς κόστους (Βαρβάκης, 2005, σελ. 105, Garrison et al., 2017, σελ. 66). Η κοστολόγηση του έμμεσου κόστους, ή των στοιχείων του, γίνεται κατόπιν κατανομής του με τη χρήση κατάλληλων κριτηρίων ή βάσεων. Ένα ορισμένο κόστος μπορεί να είναι άμεσο ή έμμεσο, ανάλογα με το αντικείμενο του κόστους. Έτσι, ένα κόστος δύναται να είναι άμεσο ως προς ένα τμήμα, λειτουργία και κέντρο κόστους και έμμεσο ως προς ένα παραγόμενο προϊόν. Η μετατροπή ενός θέση έμμεσου κόστους (το κόστος το οποίο από τη φύση του είναι άμεσο, αλλά λόγω των συνθηκών είναι έμμεσο), δεν κρίνεται πάντοτε σκόπιμη.

Κριτήριο για την λήψη της σχετικής απόφασης είναι η σύγκριση της ωφέλειας που προκύπτει από την σχετική πληροφορία ακριβέστερου προσδιορισμού του κόστους, με το πρόσθετο κόστος που δημιουργεί η αμεσοποίηση ενός κοστολογικού στοιχείου.

Με κριτήριο το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε ιστορικό και προκαθορισμένο. Προκαθορισμένο ονομάζεται το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, προτού δηλαδή πραγματοποιηθεί, και διακρίνεται σε: προϋπολογιστικό και πρότυπο. Προϋπολογιστικό είναι το κόστος το οποίο υπολογίζεται εκ των προτέρων με βάση ποσοτικά δεδομένα, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά το χρόνο που αναμένεται να αποκτηθούν. Πρότυπο είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, αλλά η ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων του το καθιστά ακριβές και πλήρως αξιόπιστο (Βαρβάκης, 2005, σελ. 109-114).

Με κριτήριο την ενσωμάτωση ή μη μίας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος, οι δαπάνες διακρίνονται σε: κοστολογήσιμες και μη κοστολογήσιμες. Κοστολογήσιμες είναι οι δαπάνες οι οποίες οι οποίες ενσωματώνονται και διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας. Οι δαπάνες αυτές είναι μόνο οι οργανικές, ομαλές ή κανονικές, αυτές δηλαδή που σχετίζονται και συμβάλλουν στην πραγματοποίηση του κύριου ή του δευτερεύοντος αντικειμένου δραστηριότητας της επιχείρησης. Κριτήριο για να χαρακτηριστεί μία δαπάνη κοστολογήσιμη ή όχι δεν είναι το είδος της, αλλά η σχέση που αυτή έχει κάθε φορά με την ομαλή και κανονική δραστηριότητα της επιχείρησης, το έργο που παράγεται από αυτή ή το έσοδο που προκύπτει από την πραγματοποίησή της. Επομένως, ένα μέρος των μέσων των δαπανών που πραγματοποιούνται σε μία επιχείρηση δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό της κόστος, αλλά χαρακτηρίζονται ως ζημία και καταχωρούνται σε λογαριασμούς των αποτελεσμάτων (Βαρβάκης, 2005, σελ. 115-116).

Πλαίσιο 1^ο (συνέχεια)

Μη Κοστολογήσιμες ονομάζονται οι δαπάνες οι οποίες, με κοστολογικά κριτήρια, δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δεδομένου ότι συγκεντρώνουν έντονα τα χαρακτηριστικά της ζημίας. Οι εν λόγω δαπάνες μπορούν να διακριθούν στις κάτωθι κατηγορίες (Βαρβάκης, 2005, σελ. 116-117) :

1. Δαπάνες ή κόστος που δεν θεωρούνται απαραίτητα για την πραγματοποίηση των λειτουργικών στόχων της οικονομικής μονάδας και κατά κανόνα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.
2. Δαπάνες ή κόστος που δεν συνδέονται με την επιδίωξη του κύριου σκοπού της επιχείρησης ή έχουν τυχαίο και ευκαιριακό χαρακτήρα.
3. Δαπάνες ή κόστος που δεν συνδέονται με την ομαλή, κανονική και χρονική δραστηριότητα, το έργο και τα έσοδα της επιχείρησης.
4. Δαπάνες ή κόστος που εμφανίζουν έντονα τα χαρακτηριστικά της ζημίας.
5. Δαπάνες ή κόστος που αντιστοιχεί σε υποαπασχόληση, την αδράνεια ή την αργία του συνόλου ή τμημάτων της επιχείρησης.
6. Δαπάνες ή κόστος αμφισβητούμενου χαρακτήρα.

Με κριτήριο την συμπεριφορά των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο δραστηριότητας, το κόστος ταξινομείται σε: σταθερό, μεταβλητό και μεικτό (Βαρβάκης, 2005, Garrison et al., 2017).

Εστιάζοντας στις κυριότερες κατηγορίες κόστους του πίνακα Υ τις οποίες δεν αναφέραμε, (με εξαίρεση τα κόστη παραγωγής για τα οποία μιλάμε στο πλαίσιο 2), στα μη παραγωγικά-βιομηχανικά κόστη συμπεριλαμβάνονται τα κόστη πωλήσεων, στα οποία συγκαταλέγονται όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για να εξασφαλιστεί η εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών μέχρις ότου αυτό φθάσει στα χέρια του, και τα διαχειριστικά κόστη, στα οποία συγκαταλέγονται τα έξοδα τα οποία σχετίζονται με τη γενική διαχείριση ενός οργανισμού, και όχι με την παραγωγική του διαδικασία (Garrison et al., 2017, σελ. 69). Εν συνεχεία, στο συνολικό κόστος παραγωγής συγκαταλέγονται όλα τα έξοδα για την απόκτηση ή την κατασκευή ενός προϊόντος. Τα κόστη του προϊόντος «συνδέονται» με μονάδες του προϊόντος, καθώς τα αγαθά αγοράζονται ή κατασκευάζονται, και παραμένουν «συνδεδεμένα» με τα αγαθά όταν απογράφονται πριν την πώληση. Τα κόστη των προϊόντων δεν καταγράφονται υποχρεωτικά ως έξοδα στην ΚΑΧ, διότι καταχωρούνται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πωλούνται. Αντιθέτως, ως κόστη περιόδου είναι όλες οι δαπάνες που δεν ανήκουν στο κόστος του προϊόντος. Τέλος, ως διαφορικό κόστος ορίζουμε τη διαφορά κόστους μεταξύ δύο εναλλακτικών επιλογών, και κόστος ευκαιρίας ορίζουμε το δυνητικό όφελος που χάνεται όταν μία εναλλακτική λύση επιλέγεται έναντι μίας άλλης (Garrison et al., 2017, σελ. 70,88).

[επιστροφή](#)

Παράρτημα Δ: Βασικές Κατηγορίες Κόστους Παραγωγής

Πλαίσιο 2 °

Κόστη Παραγωγής

Οι τρεις βασικές κατηγορίες κόστους παραγωγής εντοπίζονται σε επιχειρήσεις και του δευτερογενούς και του τριτογενούς τομέα παραγωγής. Ωστόσο, όπως είναι λογικό, σε μία επιχείρηση παροχής υπηρεσιών υπάρχουν δύο εκ των τριών κατηγοριών κόστους, αυτές της Άμεσης Εργασίας και των ΓΒΕ.

Ως Άμεσα Υλικά ορίζουμε τις οποιεσδήποτε ύλες-υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν. Στα Άμεσα Υλικά συμπεριλαμβάνονται τόσο άμεσα όσο και έμμεσα υλικά. Τα Άμεσα Υλικά αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του τελικού προϊόντος, και το κόστος τους μπορεί εύκολα να εντοπιστεί στο τελικό παραγόμενο προϊόν. Ως Έμμεσα Υλικά χαρακτηρίζουμε εκείνα των οποίων ο εντοπισμός τους στο τελικό παραγόμενο προϊόν είναι ανούσιος και δεν προσφέρει κάποιο κοστολογικό όφελος. Το κόστος των Έμμεσων Υλικών συγκαταλέγεται στα ΓΒΕ (Βαρβάκης, 2003, 2005, Βενιέρης et al., 2005, Μπογάς, 2015, Garrison et al., 2017).

Τα κόστη της Άμεσης Εργασίας αποτελούνται από τα εργατικά κόστη (αμοιβές και έξοδα προσωπικού) του προσωπικού το οποίο, κατά κανόνα, απασχολείται αποκλειστικά στην παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, και τα οποία οποίο μπορούν με ευκολία να εντοπίζονται στις μεμονωμένες μονάδες των παραγόμενων προϊόντων. Τα εργατικά κόστη τα οποία δεν δύναται να εντοπιστούν σε συγκεκριμένα προϊόντα ή εντοπίζονται με μεγάλη δυσκολία και μεγάλο κόστος ονομάζονται Έμμεσα Κόστη Εργασίας, και συγκαταλέγονται στα ΓΒΕ (Βαρβάκης, 2003, 2005, Βενιέρης et al., 2005, Μπογάς, 2015, Garrison et al., 2017).

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αποτελούν την τρίτη κατηγορία κόστους παραγωγής, και περιλαμβάνουν όλα τα λοιπά κόστη παραγωγής, δηλαδή: όλα τα αναλωνόμενα υλικά που δεν ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν (Έμμεσα Υλικά), όλη την εργασία του προσωπικού που δεν απασχολείται αποκλειστικά για το παραγόμενο προϊόν αλλά και για άλλα προϊόντα (Έμμεση Εργασία), αναλογία των λογαριασμών: Αμοιβές τρίτων, Παροχές τρίτων, Φόροι -Τέλη, Διάφορα έξοδα, Αποσβέσεις παγίων, Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και, υπό προϋποθέσεις, τόκοι (Βαρβάκης, 2003, 2005, Βενιέρης et al., 2005, Μπογάς, 2015, Garrison et al., 2017).

[επιστροφή](#)

Παράρτημα Ε: Διάκριση Κόστους – Δαπάνης – Εξόδου

Πλαίσιο 3^ο

Κόστος – Δαπάνη- Έξοδο

Ως κόστος ορίζουμε 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 από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους είναι τα εξής (Βαρβάκης, 2005, σελ. 40):

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

Η διάθεση ορισμένου ποσού αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών, δηλαδή η επένδυση, γίνεται για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις και μέσω αυτών κέρδους (Βαρβάκης, 2005, σελ. 41).

Το κόστος ως στοιχείο του ενεργητικού περιλαμβάνει το σύνολο των επενδύσεων της οικονομικής μονάδας σε υλικά και άυλα αγαθά και υπηρεσίες που έχουν αποκτηθεί με σκοπό να χρησιμοποιηθούν άμεσα ή μελλοντικά για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις (Βαρβάκης, 2005, σελ. 41).

Οι διάφορες μορφές με τις οποίες εμφανίζεται το κόστος στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας, όταν δεν μεσολαβεί επένδυση, προκύπτουν από τις μετατροπές του κόστους, που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό των οικονομικών μονάδων. Κατά την παραγωγική διαδικασία γίνεται μετατροπή του κόστους μίας μορφής, σε κόστος άλλης μορφής. Νέο κόστος δημιουργείται μόνο από την διάθεση αγοραστικής δύναμης για την αγορά νέων αγαθών ή υπηρεσιών (Βαρβάκης, 2005, σελ. 41-42).

Όταν το αγαθό ή υπηρεσία, που κατέχει η οικονομική μονάδα, πουληθεί, το κόστος που είναι ενσωματωμένο σε αυτό «εξαφανίζεται» αφού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταβιβάζεται σε τρίτο, δηλαδή στον πελάτη. Η εξαφάνιση του κόστους που πραγματοποιείται με την πώληση, μεταβάλλει τόσο τη σύνθεση του ενεργητικού όσο και, κατά κανόνα, το συνολικό μέγεθός του.

Ως έξοδο ονομάζουμε το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως ή της περιόδου. Το κόστος αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο στοιχείο των αποτελεσμάτων. Εναλλακτικά μπορούμε να πούμε ότι το έξοδο είναι το κόστος του εσόδου με το οποίο συγκρίνεται για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα με βάση τη σχέση:

$$\text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ} = \text{ΕΣΟΔΟ} - \text{ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΟΥ}$$

Πλαίσιο 3^ο (συνέχεια)

Ως έξοδο ονομάζουμε το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως ή της περιόδου. Το κόστος αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο στοιχείο των αποτελεσμάτων. Εναλλακτικά μπορούμε να πούμε ότι το έξοδο είναι το κόστος του εσόδου με το οποίο συγκρίνεται για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα με βάση τη σχέση (Βαρβάκης, 2005, σελ. 47-48):

$$\text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ} = \text{ΕΣΟΔΟ} - \text{ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΟΥ}$$

$$\text{ή ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ} = \text{ΕΣΟΔΟ} - \text{ΕΞΟΔΟ}$$

Για να μετατραπεί το κόστος από στοιχείο του ενεργητικού σε στοιχείο των αποτελεσμάτων, πρέπει το αγαθό ή υπηρεσία στην οποία το κόστος είναι ενσωματωμένο να πωληθούν, καταστραφούν ή μεταβιβασθούν σε τρίτους. Να παύσουν δηλαδή να υπάρχουν στην επιχείρηση. Τότε το κόστος τους εκπνέει ή εξαφανίζεται και μετατρέπεται σε έξοδο το οποίο συσχετίζεται με το έσοδο που προήλθε από τις πωλήσεις και από τον συσχετισμό αυτόν προσδιορίζεται το αποτέλεσμα. Ένας εναλλακτικός ορισμός του εξόδου είναι ο εξής: ΕΞΟΔΟ είναι το εκπνεύσαν κόστος που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης ή της περιόδου.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εξόδου είναι τα εξής (Βαρβάκης, 2005, σελ. 47-48):

1. Το έξοδο προέρχεται από το κόστος, δημιουργείται (παράγεται) από αυτό και συνεπώς προϋπάρχει πάντοτε ως κόστος.
2. Το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά τη διάρκεια μίας περιόδου και είναι το ποσό το οποίο αφαιρείται από το έσοδο της περιόδου για να προσδιορισθεί το αποτέλεσμα της περιόδου, βάση της σχέσεως:

$$\text{ΕΣΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ} - \text{ΕΞΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ}$$

3. Τα έξοδα που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα μίας περιόδου (δηλαδή από τις πωλήσεις), για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος της περιόδου, αντιστοιχούν στο κόστος πωληθέντων προσαυξημένο με τα άμεσα έξοδα διαθέσεως της περιόδου.
4. Τα έξοδα που αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα μίας περιόδου για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της περιόδου αποτελούνται από το κόστος των λειτουργιών Διαθέσεως, Διοικήσεως, Ερευνών & Αναπτύξεως και Χρηματοδοτήσεως.

Οι υπηρεσίες που αγοράζουμε και τα αγαθά που αποκτούμε ανεξάρτητα από το λειτουργικό τους προορισμό εντός της επιχείρησης, συνιστούν κατ' αρχήν κόστος το οποίο, με την εκπνοή του, μετατρέπεται σε έξοδο το οποίο βαρύνει τα έσοδα και κατ' επέκταση διαμορφώνει το αποτέλεσμα.

Πλαίσιο 3^ο (συνέχεια)

Με το όρο δαπάνη εννοούμε τη διαδικασία που ακολουθούμε στην πράξη για να πραγματοποιήσουμε το κόστος. Δαπανώ σημαίνει ότι προβαίνω σε διαδικαστικές ενέργειες με σκοπό την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, την μετατροπή του κόστους μίας μορφής σε κόστος άλλης μορφής ή για την μετατροπή του κόστους σε έξοδο. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της δαπάνης είναι τα εξής:

- 1) Ενέργειες και πράξεις αγοράς αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή πραγματοποίησης του κόστους στην πρωταρχική του μορφή.
- 2) Ενέργειες και πράξεις μετατροπής του κόστους μίας μορφής σε κόστος άλλης μορφής, όπως είναι η διαδικασία παραγωγής προϊόντων.
- 3) Ενέργειες και πράξεις μετατροπής του κόστους σε έξοδο, δηλαδή σε ολόκληρο το διαδικαστικό πλέγμα πώλησης των εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών.

Η Δαπάνη δεν αποτελεί νέα λογιστική ή κοστολογική κατηγορία διαφορετική από το κόστος ή το έξοδο αλλά συγκεκριμένη διαδικαστική ενέργεια πραγματοποιήσεώς τους.

Σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους γνωρίσματα το κόστος, το έξοδο και η δαπάνη παρουσιάζουν τις ακόλουθες μεταξύ τους σχέσεις από τις οποίες προκύπτουν ομοιότητες και διαφορές:

- 1) Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο είναι στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων.
- 2) Το κόστος ως στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να μεταφέρεται από μία χρήση σε άλλη, ενώ τα έξοδα επιβαρύνουν τη χρήση ή την περίοδο μέσα στην οποία πραγματοποιούνται.
- 3) Το κόστος προϋπάρχει πάντοτε, έστω στιγμιαία, έναντι του εξόδου, όμως δεν συμβαίνει το αντίθετο.
- 4) Το κόστος όταν αλλάζει μορφή, μέσα στην οικονομική μονάδα, δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με ένα άλλο κόστος διαφορετικής μορφής αλλά ίσου ποσού. Π.χ. το κόστος των Α Υλών, των Εργατικών και των ΓΒΕ διαμορφώνει το κόστος του παραγόμενου προϊόντος.
- 5) Το έξοδο, αντίθετα, συγκρίνεται πάντοτε με το έσοδο και από τη σύγκριση αυτή προσδιορίζεται ένα αποτέλεσμα, δεδομένου ότι τα δύο αυτά μεγέθη σπάνια ταυτίζονται.
- 6) Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους και αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας όπου είναι ενσωματωμένο.
- 7) Η δαπάνη ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο. Δεν αποτελεί, επομένως, «τρίτη» διαφορετική λογιστικοκοστολογική κατηγορία. Εκφράζει τη διαδικασία πραγματοποίησης του κόστους και του εξόδου με τα οποία ταυτίζεται. Η δαπάνη αποτελεί την μία όψη του νομίσματος που απεικονίζει το κόστος. Πχ. Όταν λέμε ότι οι δαπάνες αγοράς της πρώτης ύλης Υ1 ανήλθαν σε 100 € εννοούμε ότι το κόστος αγοράς της πρώτης ύλης Υ1 ανέρχεται σε 100 €. Επίσης, όταν λέμε, ότι οι δαπάνες που βαρύνουν τα έσοδα της χρήσεως ή της περιόδου είναι 1000 € εννοούμε ότι τα έξοδα της χρήσεως ή της περιόδου ανέρχονται σε 100 €.

[επιστροφή](#)

Παράρτημα ΣΤ: Κοστολογική Διαχείριση των Υποπροϊόντων

Πλαίσιο 4^ο

Κοστολογική Διαχείριση Υποπροϊόντων

Αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας, εκτός των κανονικών τελικών προϊόντων, είναι και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα υποπροϊόντα. Η επιχείρηση δεν έχει πρόθεση ή σκοπός να παράγει τα υποπροϊόντα, αλλά αυτά προκύπτουν κατά την διεξαγωγή της παραγωγικής διαδικασίας, εξαιτίας της δομής, της λειτουργίας και των χαρακτηριστικών αυτής. Δηλαδή, δύναται δύο επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν το ίδιο προϊόν, λόγω της διαφορετικής παραγωγικής διαδικασίας που ακολουθούν, στη μία να προκύψουν ένα ή περισσότερα υποπροϊόντα, μετά την ολοκλήρωση της ενώ στην άλλη όχι. Τα υποπροϊόντα προκύπτουν κατά την επεξεργασία των πρώτων υλών και έχουν πάντοτε εμπορική αξία, η οποία ποικίλει (Galway, 1991, Βαρβάκης, 2003, Βενιέρης et al. 2005). Η λογιστική αντιμετώπιση των υποπροϊόντων έχει δύο προσεγγίσεις (Βενιέρης et al. 2005, σελ. 314):

1. Η αναγνώριση των υποπροϊόντων γίνεται κατά την πώλησή τους
2. Η αναγνώριση των υποπροϊόντων γίνεται με την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας

Παρόλο που η δεύτερη μέθοδος κρίνεται ορθότερη, η πρώτη μέθοδος χρησιμοποιείται όταν η αξία των υποπροϊόντων είναι πολύ μικρή έως ασήμαντη. Στο τέλος της χρήσης, το καθαρό εισόδημα από την πώληση των υποπροϊόντων, εμφανίζεται στην ΚΑΧ. με δύο τρόπους (Βενιέρης et al. 2005, σελ. 314):

1. Ως αυξητικό στοιχείο των εσόδων
2. Ως μειωτικό στοιχείο του κόστους πωληθέντων του κύριου προϊόντος

Επειδή τα υποπροϊόντα δεν αποτελούν βασικό αντικείμενο εκμετάλλευσης της επιχείρησης, ενώ παράλληλα έχουν εμπορική αξία, η αποτίμησή τους πραγματοποιείται με δύο τρόπους (Βαρβάκης, 2003, σελ. 979):

- 1) Κοστολόγηση ή αποτίμηση στην καθαρή τιμή πώλησης: Η τιμή στην οποία αναμένεται να πωληθεί το υποπροϊόν, μειωμένη κατά τα έξοδα που εκτιμάται ότι θα γίνουν για την πώλησή του.
- 2) Κοστολόγηση ή αποτίμηση στην αξία χρήσεως: Σε περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει αγορά για να διατεθεί το υποπροϊόν υπό τις συνήθεις συνθήκες εμπορίας, ή όταν η αγορά είναι πολύ μικρή για να απορροφήσει την παραγόμενη ποσότητα, και υπάρχει η δυνατότητα το υποπροϊόν να ιδιοχρησιμοποιηθεί υποκαθιστώντας κάποιο άλλο υλικό, το οποίο προμηθεύεται η επιχείρηση από την αγορά, τότε η κοστολόγηση ή αποτίμηση του γίνεται στην «αξία χρήσεως».

Το κόστος το οποίο προσδιορίζεται με την εφαρμογή μία εκ των δύο προαναφερθέντων μεθόδων, αφαιρείται από το συνολικό κόστος παραγωγής του κύριου προϊόντος και το υπόλοιπο αποτελεί το κόστος του προϊόντος ή των προϊόντων που συμπαράγονται με το υποπροϊόν (Βαρβάκης, 2003, σελ. 979, Βενιέρης et al. 2005, σελ. 314).

[επιστροφή](#)

Παράρτημα Ζ: Σημασία Ελαιόλαδου για την Ελληνική Οικονομία & Χαρακτηριστικά Ελαιόλαδου

Πλαίσιο 5 °

Σημασία Ελαιόλαδου για την Ελληνική Οικονομία & Χαρακτηριστικά Ελαιόλαδου

Η σημασία του ελαιόλαδου στην ελληνική οικονομία είναι αδιαμφισβήτητα σημαντική. Η Ελλάδα σύμφωνα με Οργανισμό Τροφίμων και Γεωργίας των Ηνωμένων Εθνών συγκαταλέγεται μέσα στις τρεις χώρες με τις μεγαλύτερες εξαγωγές ελαιόλαδου παγκοσμίως (Δείτε [Πίνακα 29](#)).

Η οξύτητα του ελαιόλαδου, αποτελεί τον κυριότερο δείκτη κατηγοριοποίησης του ελαιόλαδου. Με βάση τους βαθμούς οξύτητας, το ελαιόλαδο ταξινομείται σε τρεις κατηγορίες: στην πρώτη κατηγορία η οξύτητα κυμαίνεται από 0,2 έως 0,80, και το ελαιόλαδο χαρακτηρίζεται ως έξτρα παρθένο, στην δεύτερη κατηγορία, ο βαθμός οξύτητας κυμαίνεται από 0,8 έως 1,99 και το ελαιόλαδο χαρακτηρίζεται ως Παρθένο, ενώ το ελαιόλαδο το οποίο ξεπερνά τους 2,0 βαθμούς οξύτητας χαρακτηρίζεται ως Λαμπάντε ή βιομηχανικό. Όσο χαμηλότεροι είναι οι βαθμοί, τόσο καλύτερης ποιότητας είναι το ελαιόλαδο. Το ελαιόλαδο λαμβάνεται από τον ελαιόκαρπο μόνο με μηχανικές μεθόδους ή άλλες φυσικές επεξεργασίες· με συνθήκες, που δεν προκαλούν αλλοίωση του ελαίου. Ο ελαιόκαρπος δεν έχει υποστεί καμία άλλη επεξεργασία πλην της πλύσης, της μετάγγισης, της φυγοκέντρισης και της διήθησης.

Κατηγορίες Ελαιόλαδου με Βάση τον Βαθμό Οξύτητας

Κατηγορία Ελαιόλαδου	Οξύτητα Ελαιόλαδου
Έξτρα Παρθένο	$0,2 \leq \text{ελαιόλαδο} \leq 0,8$
Παρθένο	≤ 2
Λαμπάντε	> 2

Πηγή: Σύνθεση Πίνακα από: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1991R2568:20080101:EL:PDF>, και <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:023:0001:0014:EL:PDF>

Όσο χαμηλότεροι είναι οι βαθμοί, τόσο καλύτερης ποιότητας είναι το ελαιόλαδο. Το ελαιόλαδο λαμβάνεται από τον ελαιόκαρπο μόνο με μηχανικές μεθόδους ή άλλες φυσικές επεξεργασίες· με συνθήκες, που δεν προκαλούν αλλοίωση του ελαίου. Ο ελαιόκαρπος δεν έχει υποστεί καμία άλλη επεξεργασία πλην της πλύσης, της μετάγγισης, της φυγοκέντρισης και της διήθησης.

- Εξαιρετικό Παρθένο Ελαιόλαδο: ελαιόλαδο ανωτέρας κατηγορίας που παράγεται απευθείας από ελιές και μόνο με μηχανικές μεθόδους. Χαρακτηρίζεται βρώσιμο.
- Παρθένο ελαιόλαδο: ελαιόλαδο που παράγεται απευθείας από ελιές και μόνο με μηχανικές μεθόδους. Χαρακτηρίζεται βρώσιμο.
- Ελαιόλαδο Λαμπάντε: Ελαιόλαδο που παράγεται απευθείας από ελιές και μόνο με μηχανικές μεθόδους. Είναι ακατάλληλο για κατανάλωση και προορίζεται για εξευγενισμό, ή αλλιώς ραφινάρισμα, ή και για βιομηχανική χρήση.

Πλαίσιο 5^ο (συνέχεια)

Οι κύριοι παράγοντες που καθορίζουν την οξύτητα του ελαιόλαδου είναι: η ποικιλία της ελιάς, η χρονική περίοδος που πραγματοποιήθηκε η συγκομιδή του καρπού, οι καιρικές συνθήκες, τόσο καθ' όλη τη διάρκεια του έτους όσο και τις μέρες λίγο πριν την συγκομιδή, ο τύπος του εδάφους και η τοποθεσία όπου βρίσκονται τα ελαιόδεντρα, η ηλικία των ελαιόδεντρων και φυσικά η ποιότητα της γραμμής παραγωγής και της παρεχόμενης υπηρεσίας γενικότερα.

[επιστροφή](#)