



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ

ΣΠΟΥΔΩΝ ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟΥ ΕΤΟΥΣ

2016-17



ΣΤΡΑΤΙΩΤΙΚΗ ΣΧΟΛΗ
ΕΥΕΛΠΙΔΩΝ

Τμήμα Στρατιωτικών
Επιστημών

Σχεδίαση και Επεξεργασία Συστημάτων
(Systems Engineering)

(ΠΔ 96 /2015/ΦΕΚ 163Α'/20.08.2014)

ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ

Σχολή Μηχανικών Παραγωγής
& Διοίκησης

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

Υπό:

Γαβαλάς Αθανάσιος

Α.Μ.:

2014018005

Αύγουστος 2017

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

**ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ**

Η Μεταπτυχιακή Διατριβή του Γαβαλά Αθανασίου εγκρίνεται:

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Δρ. Οδυσσέας Παυλάτος (Επιβλέπων)

Δρ. Ματσατσίνης Νικόλαος

Καθηγητής Δρ. Νικόλαος Δάρας

**ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ**

Copyright ©Γαβαλάς Αθανάσιος, 2017

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας μεταπτυχιακής διατριβής, εξ' ολοκλήρου ή τμήματος αυτής για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της διατριβής για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται στον συγγραφέα.

Οι απόψεις και τα συμπεράσματα που περιέχονται σε αυτό το έγγραφο εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις των ελληνικών Ενόπλων Δυνάμεων.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ευκαιρία της περάτωσης της διπλωματικής διατριβής μου, θα ήθελα να αναφερθώ προσωπικά και απρόσωπα, σε όλους εκείνους που συνέβαλαν με τον τρόπο τους, στην επιτυχή ολοκλήρωση του μεταπτυχιακού κύκλου σπουδών μου.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τον επιβλέποντα καθηγητή μου Δρ. Οδυσσέα Παυλάτο, για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε με την ανάθεση αυτής της εργασίας, το ήθος του οι συμβουλές του, οι γνώσεις του, καθώς και η πολύτιμη βοήθεια του αποτέλεσαν αποφασιστικό παράγοντα να ωφεληθούν οι Ελληνικές ένοπλες δυνάμεις.

Θα αποτελούσε παράλειψη από μέρους μου να μην αναφερθώ, στον Δρ.καθηγητή μου Ματσατσίνη Νικόλαο, Σταυρουλάκη Γεώργιο, και Νικόλαο Δάρα, οι οποίοι μου μεταλαμπάδευσαν σημαντικές γνώσεις και βοήθεια κατά τη διάρκεια των μαθημάτων, ενώ παράλληλα αποτέλεσαν αρωγοί στην περάτωση των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τη συζυγό μου Σταυρουλάκη Καλλιόπη, καθώς και τα παιδιά μου Γαβαλά Κωνσταντίνο και Γαβαλά Αντωνία-Μαρία για τη στήριξη που μου παρείχαν, τη συνεχή καθοδήγησή τους, και τον αμέριστο χρόνο που μου διέθεσαν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου και της διπλωματικής διατριβής μου.

Εξίσου θα ήθελα να ευχαριστήσω το Πολεμικό Ναυτικό, για τη δυνατότητα και τις πληροφορίες που μου πρόσφερε στη μελέτη μεθοδολογίας και ανάπτυξης κοστολογικού συστήματος.

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

Περιεχόμενα

| | |
|---|----|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ | 9 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 10 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 | 12 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 12 |
| 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 12 |
| 1.2 Η ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ..... | 13 |
| 1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ..... | 14 |
| 1.4 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | 15 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 | 16 |
| ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ | 16 |
| 2.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ | 16 |
| 2.1.1 Το κριτήριο του είδους. | 17 |
| 2.1.2 Το κριτήριο με βάση τις λειτουργίες της επιχείρησης | 18 |
| 2.1.3 Το κριτήριο με βάση τον τρόπο που εντάσσεται το κόστος στα κατά είδος στοιχεία | 23 |
| 2.1.4 Το κριτήριο με βάση το χρόνο που καθορίζεται το κόστος | 24 |
| 2.1.5 Το κριτήριο με βάση τον τρόπο που εντάσσεται μια δαπάνη ή όχι στο κόστος λειτουργίας..... | 24 |
| 2.1.6 Το κριτήριο με βάση τον τρόπο που συμπεριφέρονται τα στοιχεία του κόστους όταν αλλάζει το επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας ή απασχόλησης..... | 25 |
| 2.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ | 26 |
| 2.3 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ..... | 28 |
| 2.3.1 Εσωλογιστική κοστολόγηση..... | 29 |
| 2.3.2 Εξωλογιστική κοστολόγηση | 29 |
| 2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ | 31 |
| 2.5 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ | 32 |
| 2.5.1 Κοστολόγηση κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη κοστολόγηση (Job Order Costing System) | 32 |
| 2.5.2 Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κοστολόγηση κατά φάση (Process Costing System)..... | 34 |
| 2.5.3 Κοστολόγηση κατά λειτουργία και προϊόν | 37 |
| 2.5.4 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες | 37 |
| 2.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ | 40 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 | 42 |
| ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ | 42 |
| 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 42 |

**ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ**

| | |
|---|----|
| 3.2 ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ | 43 |
| 3.3 Η ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ (CASE STUDY)..... | 44 |
| 3.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ | 45 |
| 3.5 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ | 47 |
| 3.6 ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΥΧΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΣΤΗ ΜΕΛΕΤΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ..... | 48 |
| 3.7 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ | 51 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 | 54 |
| ΜΕΛΕΤΗ ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΛΕΜΙΚΟ ΝΑΥΤΙΚΟ | 54 |
| 4.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ. ΣΤΑΔΙΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ..... | 54 |
| 4.2 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ..... | 54 |
| 4.3 Η ΔΙΑΧΥΣΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ..... | 59 |
| 4.4 ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (ΔΤ)..... | 60 |
| 4.5 ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ..... | 63 |
| 4.6 ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ..... | 64 |
| 4.7 ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΠΝ (ΔΤ)..... | 65 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 | 77 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 77 |
| 5.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 77 |
| 5.2 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΡΕΥΝΑΣ | 81 |
| 5.3 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ | 82 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ | 83 |

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο τρόπος με τον οποίο παρακολουθείται και εξακριβώνεται το κόστος σε μια επιχείρηση- οργανισμό είναι γνωστός ως κοστολόγηση. Η κοστολόγηση περιέχει όλες τις αρχές και τους κανόνες που καθορίζουν τη μεθοδευμένη σειρά ενεργειών εξεύρεσης του κόστους των αγαθών / υπηρεσιών και αποβλέπει στην εξεύρεση του συνολικού κόστους και στο ανά μονάδα κόστος.

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό να διερευνήσει τις αρχές και τις μεθόδους της κοστολόγησης.

Στο πρώτο μέρος της εργασίας παρουσιάζεται η βιβλιογραφική επισκόπηση και μέσω αυτής αναλύεται η έννοια της κοστολόγησης, τα είδη αυτής, τα συστήματα κοστολόγησης, καθώς και η διαδικασία ανάπτυξης μεθοδολογίας κοστολογικού συστήματος.

Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζεται, η ερευνητική μεθοδολογία και η διεξαγωγή της έρευνας, η οποία πραγματοποιήθηκε κάνοντας χρήση ποιοτικής έρευνας και συγκεκριμένα Μελέτης Περίπτωσης, στο Πολεμικό Ναυτικό.

Από την έρευνά διαπιστώθηκε ότι το συνολικό άθροισμα των βασικών κατηγοριών κόστους (Υποδομές και Λειτουργικό κόστος) για το Πολεμικό Ναυτικό, το έτος 2015, ανήλθε σε 758.097.55 €.

Λέξεις Κλειδιά: Κοστολόγηση, Μελέτη Περίπτωσης, Πολεμικό Ναυτικό.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες για να παραχθούν ή να παρασχεθούν καταβάλλονται προσπάθειες. Οι προσπάθειες αυτές αποτελούν το κόστος για την επίτευξη των αποτελεσμάτων, το οποίο μπορεί να εκφραστεί με χρήματα. Αυτό σημαίνει το ποσό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν ή αποδίδονται σε κάποιο συγκεκριμένο αντικείμενο ή δραστηριότητα.

Ο όρος «κόστος», επομένως, σημαίνει το ποσό των δαπανών (πραγματικών ή πλασματικών) που πραγματοποιήθηκαν ή αποδίδονται σε συγκεκριμένο αντικείμενο ή δραστηριότητα. Το κόστος, δηλαδή, είναι «η μέτρηση σε χρηματικούς όρους του ποσού των πόρων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

Η Λογιστική Κόστους, από την άλλη πλευρά, μπορεί να οριστεί ως «η διαδικασία ταξινόμησης και ανάλυση των δαπανών που θα επιτρέψει να διαπιστωθεί με εύλογο βαθμό ακρίβειας το συνολικό κόστος μιας συγκεκριμένης μονάδας παραγωγής και ταυτόχρονα να γνωστοποιηθεί με ακρίβεια πώς δημιουργήθηκε το εν λόγω συνολικό κόστος». Έτσι, η Λογιστική Κόστους ταξινομεί, καταγράφει την κατάλληλη κατανομή των δαπανών για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών και για την παρουσίαση κατάλληλα διαρρυθμισμένων δεδομένων για τον έλεγχο και την καθοδήγηση της διοίκησης.

Η Λογιστική Κόστους προκειμένου να αποτιμήσει τα κόστη που πραγματοποιεί μια συγκεκριμένη παραγωγική μονάδα ή μια επιχείρηση - οργανισμός χρησιμοποιεί διάφορες μεθόδους κοστολόγησης, οι οποίες αναφέρονται στα συστήματα κοστολόγησης και ακολουθούν τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης. Οι διάφορες μέθοδοι κοστολόγησης μαζί με τις τεχνικές κοστολόγησης, οι οποίες αναφέρονται στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών του κόστους, δηλαδή αναφέρονται στον τρόπο παρουσίασης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, αποτελούν για μια επιχείρηση σημαντικό «εργαλείο», αφενός πληροφόρησης και ενημέρωσης για περεταίρω βελτίωση και αφετέρου, λήψης αποφάσεων για τη Διοίκηση.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, η παρούσα εργασία μελετά και αναλύει σε βάθος την έννοια του κόστους και των τρόπων αποτίμησης αυτού. Επιπλέον

**ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ**

πραγματοποιώντας μελέτη περίπτωσης στο Πολεμικό Ναυτικό καταγράφει και αποτιμά το κόστος του.

Οι παραπάνω έννοιες αναλύονται σε τέσσερα κεφάλαια, των οποίων αναλυτική παρουσίαση πραγματοποιείται στο Εισαγωγικό Κεφάλαιο 1 της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λέξη κόστος αναφέρεται ευρέως στην καθημερινή ζωή των ανθρώπων. Σύμφωνα με τους Δημητράς και Μπάλλας, (2009:38), *«ο όρος κόστος χρησιμοποιείται για να περιγράψει τη μέτρηση των οικονομικών πόρων που θυσιάστηκαν ή αυτών που θα θυσιαστούν στο μέλλον, προκείμενου να επιτευχθεί κάποιος στόχος»*.

Το Ινστιτούτο της Λογιστικής Διαχείρισης του Λονδίνου (Institute of Management Accountants, London), περιγράφει το κόστος ως «το ποσό της δαπάνης (πραγματικής ή πλασματικής) που προκύπτει ή αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο αντικείμενο ή δραστηριότητα». Αυτή η δραστηριότητα μιας επιχείρησης μπορεί να είναι η κατασκευή ενός προϊόντος ή η παροχή μιας υπηρεσίας που συνεπάγεται δαπάνες υπό διάφορες αιτίες, π.χ. υλικά, εργασία, άλλα έξοδα κ.λπ. Μια επιχείρηση, επομένως, που παράγει προϊόντα ή παρέχει υπηρεσίες ενδιαφέρεται να διαπιστώσει το κόστος ανά μονάδα προϊόντος ή το κόστος της υπηρεσίας που παρέχει («Cost and Management Accounting», 2014).

Στην απλούστερη μορφή της, το κόστος ανά μονάδα προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από τις συνολικές παραγόμενες μονάδες ή από το ποσό της παρεχόμενης υπηρεσίας. Αλλά αυτή η μέθοδος ισχύει εάν η επιχείρηση παράγει μόνο ένα προϊόν. Εάν παράγει περισσότερα από ένα προϊόν, καθίσταται επιτακτική ανάγκη να χωριστούν οι συνολικές δαπάνες μεταξύ των διαφόρων προϊόντων, έτσι ώστε το κόστος κάθε προϊόντος να μπορεί να εξακριβωθεί ξεχωριστά. Ακόμη και αν κατασκευάζεται μόνο ένα προϊόν, μπορεί να είναι απαραίτητο να αναλυθεί το κόστος ανά μονάδα κάθε δαπάνης που αντιστοιχεί στο συνολικό κόστος. Το πρόβλημα γίνεται πιο περίπλοκο όταν παράγεται μια πολλά προϊόντα και είναι απαραίτητο να αναλυθεί το κόστος ανά μονάδα κάθε προϊόντος σε διάφορα είδη δαπανών που αποτελούν το συνολικό κόστος («Cost and Management Accounting», 2014).

Για τα διοικητικά στελέχη μιας εταιρείας, επομένως, το κόστος είναι όλες εκείνες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος ή την παροχή συγκεκριμένης υπηρεσίας. Ο τρόπος με τον οποίο παρακολουθείται και εξακριβώνεται το κόστος είναι γνωστός ως κοστολόγηση. Περιέχει όλες τις αρχές και τους κανόνες που καθορίζουν τη μεθοδευμένη σειρά ενεργειών εξεύρεσης του κόστους των αγαθών / υπηρεσιών και αποβλέπει στην εξεύρεση του συνολικού κόστους και στο ανά μονάδα κόστος.

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται αυτή ακριβώς την έννοια. Δηλαδή μελετάει και αναλύει την έννοια του κόστους και τις μεθόδους κοστολόγησης. Στη συνέχεια λαμβάνοντας υπόψη τις μεθόδους κοστολόγησης που αναλύονται στο θεωρητικό μέρος, πραγματοποιείται Μελέτη Περίπτωσης στο Πολεμικό Ναυτικό.

1.2 Η ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ

Για την Διοίκηση της κάθε επιχείρησης παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον το γεγονός να είναι να θέση να προσδιορίζει το λειτουργικό κόστος της, κατάσταση η οποία της επιτρέπει να λαμβάνει σημαντικές αποφάσεις. Η γνώση, όμως, του κόστους παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών προϋποθέτει την πλήρη αποτύπωση και παρακολούθηση των στοιχείων που το συναποτελούν. Προκειμένου οι εταιρείες να είναι σε θέση να το παρακολουθήσουν τοποθετούν συστήματα κοστολόγησης τα οποία αναλαμβάνουν να χειριστούν ειδικά εκπαιδευμένα άτομα που εργάζονται στην εταιρεία για το συγκεκριμένο λόγο ή άλλοι εξωτερικοί συνεργάτες που δέχονται να δρομολογήσουν τη διαδικασία κοστολόγησης (Δημητράς και Μπάλλας, 2009:37).

Η λογιστική κόστους εφαρμόζει αρχές, μεθόδους, τεχνικές λογιστικής και κοστολόγησης για να σχηματίσουν άποψη για το κόστος και την ανάλυση των εξόδων της επιχείρησης οι υπεύθυνοι («Cost Accounting», 2009). Η κοστολόγηση, προσφέρει πολύ σημαντική βοήθεια στη διοίκηση της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα εξασφαλίζει συγκεκριμένες και πλήρης πληροφορίες αναφορικά με το κόστος και τη μείωση του στη διοίκηση, έτσι ώστε να είναι σε θέση να λειτουργεί αποτελεσματικά η παραγωγή, να βελτιώνει την αποδοτικότητα της παραγωγικής μονάδας και να αυξάνει την παραγωγικότητα και να περιορίζει τις απώλειες (Johnson & Kaplan, 1987).

Τα ανωτέρω δεδομένα είναι απόλυτα αναγκαία να είναι γνωστά προκειμένου η επιχείρηση να διατυπώσει τις οικονομικές καταστάσεις και να ορίσει, ύστερα από μετρήσεις και υπολογισμούς, το καθαρό αποτέλεσμα της και αφετέρου παρέχουν σημαντικές πληροφορίες στα διοικητικά στελέχη να λάβουν αποφάσεις που σχετίζονται με τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επίδοσης της επιχείρησης συνολικά και κατά τμήμα (Τσιτσάκης, 2014: 19). Επομένως, η διαδικασία της κοστολόγησης είναι απολύτως αναγκαία για τη διοίκηση των εταιρειών, αφού οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται και διατίθενται στη διοίκηση με βάση τις τεχνικές κοστολόγησης και διαχείρισης βοηθούν τη διοίκηση όχι μόνο να αίρει δυσκολίες σε συγκεκριμένα προβλήματα αλλά και να τα καθοδηγεί στη λήψη αποφάσεων («Cost and Management Accounting», 2014).

Η σημαντικότητα της κοστολόγησης γίνεται φανερή από τα λόγια του καθηγητή Χ. Καζαντζή (2006): η Λογιστική Κόστους μαζί με την Χρηματοοικονομική Λογιστική συνθέτουν το μεγαλύτερο πληροφοριακό σύστημα σχεδόν κάθε οικονομικής μονάδας.

1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Προκειμένου να γίνουν κατανοητά τα αντικείμενα που πραγματεύεται η εργασία, θεωρείται σκόπιμο, αρχικά, να τεθούν ο σκοπός και οι επιμέρους στόχοι, οι οποίοι δύναται να πραγματοποιηθούν μέσα από την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας –αρθρογραφίας αλλά και από την μελέτη περίπτωσης.

Αρχικά, ο σκοπός αυτής της εργασίας είναι να παρέχει ένα θεωρητικό πλαίσιο για την ανάλυση των εννοιών του κόστους, ειδικότερα, περιγράφοντας τη διάρθρωση του κόστους, τις διακρίσεις του καθώς και τις μεθόδους και τεχνικές της κοστολόγησης, διαδικασίες οι οποίες χρησιμεύουν στην αποτίμηση του κόστους. Η ανάλυση αυτή θα χρησιμεύσει ως υπόβαθρο για την κοστολόγηση του Πολεμικού Ναυτικού στην οποία βασικό ρόλο κατέχει η διαθεσιμότητα των δεδομένων, η οποία καταδεικνύει και την επιλογή της κατάλληλης προσέγγισης.

Επιμέρους ερευνητικοί στόχοι είναι να κατανοήσει ο αναγνώστης ότι κάθε προσέγγιση απαιτεί συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με τις δαπάνες και τα έξοδα τα οποία τα κοστολογούνται καθώς, επίσης, και τη διαδικασία που απαιτείται

προκειμένου να λάβει χώρα ένα σύστημα κοστολόγησης. Ολοκληρώνοντας, η εργασία παρέχει αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με την έννοια της Μελέτης Περίπτωσης, η οποία αποτελεί τη βάση για την προσέγγιση της περίπτωσης του Πολεμικού Ναυτικού.

1.4 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα εργασία αποτελείται από δυο μέρη. Το πρώτο μέρος αποτελείται από δυο κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο εισάγει τον αναγνώστη στο θέμα και καταγράφει το σκοπό της εργασίας. Το δεύτερο κεφάλαιο επεξηγεί με κάθε λεπτομέρεια τις έννοιες: κόστος, διακρίσεις του κόστους, κοστολόγηση, βήματα κοστολόγησης.

Το δεύτερο μέρος της εργασίας, που αποτελείται από δυο κεφάλαια, είναι το ερευνητικό. Στο μέρος αυτό και πιο συγκεκριμένα στο κεφάλαιο τρία αναλύεται η έννοια της ποιοτικής έρευνας γενικότερα και ειδικότερα η μελέτη περίπτωσης που είναι η μέθοδος με την οποία πραγματοποιείται η παρούσα έρευνα.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο πραγματοποιείται η μελέτη κοστολόγησης για το Πολεμικό Ναυτικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η λογιστική έννοια του κόστους, είναι ότι αυτό εξετάζεται από την πλευρά των επιχειρήσεων, προκειμένου οι υπεύθυνοι να το μετρήσουν και να καταρτίσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είναι απαραίτητες, έτσι ώστε να ενημερωθεί αφενός, η διοίκηση της κάθε επιχείρησης και αφετέρου όλοι οι υπόλοιποι ενδιαφερόμενοι (Τσιτσάκης, 2014: 35-36).

Σύμφωνα με τον Τσιμαρά (1944) (στο Τσιτσάκης 2014: 34) *«κόστος νοείται το σύνολο πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται όπως – υπό δοθείσες εκάστοτε τεχνικοοικονομικές συνθήκες- ένα προϊόν ή υπηρεσία, παραχθεί και προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και το χρόνο».*

Επιπλέον, σύμφωνα με τον Βενιέρη (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 12) *«κόστος είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση».*

Ακόμα, σύμφωνα με τον Κοντάκο (2001: 137) *«κόστος είναι η διάθεση αγοραστικής δύναμης, για την απόκτηση αγαθών (υλικών ή αυλών) ή υπηρεσιών, με σκοπό την χρησιμοποίηση του για να πραγματοποιηθούν έσοδα από πωλήσεις».*

Το κόστος, δηλαδή, φανερώνει τη δαπάνη των χρημάτων προκειμένου να παραχθεί το προϊόν. Τα συνθετικά στοιχεία του κόστους παραγωγής είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και το κόστος με μέρος από τα έξοδα που συνέβησαν τα οποία δεν αφορούσαν άμεσα την παραγωγή κ.α. (Κεχράς, 2011: 1).

Το κόστος, προκειμένου να ελέγχεται και να χρησιμοποιείται σωστά στη λήψη αποφάσεων, κατατάσσεται σε διαφορές κατηγορίες σύμφωνα με ορισμένα κριτήρια. Τα κριτήρια, δύναται να κατηγοριοποιηθούν σε κατηγορίες (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 15). Οι κατηγορίες αυτές είναι οι εξής (Παυλάτος, 2006):

- Με βάση το είδος.

- Με βάση τις λειτουργίες της επιχείρησης
- Με βάση τον τρόπο που εντάσσεται το κόστος στα κατά είδος στοιχεία.
- Με βάση το χρόνο που καθορίζεται το κόστος.
- Με βάση τον τρόπο που εντάσσεται ή όχι μια δαπάνη στο κόστος λειτουργίας.
- Με βάση τον τρόπο που συμπεριφέρονται τα στοιχεία του κόστους όταν αλλάζει το επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας ή απασχόλησης

Στη συνέχεια αναλύονται οι ανωτέρω κατηγορίες.

2.1.1 Το κριτήριο του είδους.

Οι κατηγορίες τις οποίες καθορίζει, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο με βάση το είδος των στοιχείων του κόστους, βρίσκονται στην Ομάδα 6 και είναι (Ναούμ, 1994: 59-60):

- Οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού. Ο λογαριασμός αυτός φανερώνει στο τέλος της χρήσης τα έξοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση για το προσωπικό.
- Οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων. Ο λογαριασμός αυτός συγκεντρώνει τα έξοδα που καταβάλλει η επιχείρηση σε άτομα τα οποία εργάζονται για την επιχείρηση αλλά δεν έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας.
- Οι παροχές τρίτων. Στο λογαριασμό αυτό υπάγονται οι παροχές των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας, τα ενοίκια πάγιων στοιχείων, τα ασφάλιστρα, τα αποθήκευτρα και τα έξοδα επισκευών και συντήρησης και τα μεταφορικά.
- Οι φόροι και τα τέλη. Ο λογαριασμός αυτός περιέχει όλους τους φόρους και τα τέλη εκτός από: το φόρο εισοδήματος, το φόρο προηγούμενων χρήσεων, τις φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, το χαρτόσημο μισθοδοσίας, το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων και τους δασμούς και τους φόρους εισαγομένων αγαθών.
- Τα διάφορα έξοδα. Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν είναι δυνατόν να καταχωρηθούν σε κάποιο άλλο λογαριασμό της Ομάδας 6.

- Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα. Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τόκους και έξοδα που αφορούν δάνεια και χρηματοδοτήσεις, καθώς και οποιαδήποτε άλλα έξοδα που έχουν σχέση με τη χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης.
- Οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων του ενεργητικού που εντάσσεται στο κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.
- Οι προβλέψεις εκμετάλλευσης που πραγματοποιούνται σε βάρος της χρήσης.
- Οι αναλώσεις των αποθέματα (Ρεβάνογλου & Γεωργόπουλος, 1999: 296-299).

2.1.2 Το κριτήριο με βάση τις λειτουργίες της επιχείρησης

Οι δαπάνες μπορούν επίσης να ταξινομηθούν ανάλογα με τις λειτουργίες – δραστηριότητες της επιχείρησης. Οι βασικές λειτουργίες μιας επιχείρησης είναι:

- Η λειτουργία παραγωγής. Το Κόστος παραγωγής περιλαμβάνει όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή αγαθών («Cost and Management Accounting», 2012). Τέτοιες δαπάνες είναι τα υλικά που διατίθενται στην παραγωγική διαδικασία, η εργασία και οι αμοιβές του προσωπικού που συμμετέχει στην παραγωγής, το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, οι συντηρήσεις των εγκαταστάσεων παραγωγής κ.τ.λ (Παυλάτος, 2006).

Τα συνθετικά στοιχεία του κόστους παραγωγής που είναι απαραίτητες και χρησιμοποιούνται προκειμένου να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος είναι:

α) Το κόστος των πρώτων υλών. Οι πρώτες ύλες είναι όλα τα βασικά υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται. Πρώτες ύλες νοούνται τόσο τα υλικά τα οποία έχουν αγοραστεί για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, όσο και τα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή άλλων προϊόντων ενδιάμεσα προϊόντα). Οι πρώτες ύλες είναι άμεσο κόστος γιατί επιβαρύνουν άμεσα το προϊόν που παράγεται (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 16).

Το προϊόν που παράγεται περιλαμβάνει και άλλα υλικά τα οποία εξαιτίας της όχι και τόσο σημαντικής τους αξίας, σε σχέση με τα βασικά υλικά, ή εξαιτίας του ότι δεν μπορούν να διακριθούν άμεσα στο προϊόν που παράγεται, ονομάζονται βοηθητικά ή έμμεσα υλικά (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 16).

β) Το κόστος της άμεσης εργασίας. Αποτελεί το κόστος των εργαζομένων που μπορεί να αποδοθεί, άμεσα, σε ένα αντικείμενο κόστους, κατά οικονομικά εφικτό τρόπο. Με απλά λόγια, είναι η εργασία που μπορεί εύκολα να ταυτιστεί ή να αποδοθεί εξ ολοκλήρου σε μια συγκεκριμένη εργασία, προϊόν ή διαδικασία ή να χρησιμοποιηθεί για τη μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα. Οι μισθοί αυτής της εργασίας είναι γνωστοί ως άμεσοι μισθοί («Cost Accounting», 2016).

Στο προϊόν που παράγεται εντάσσεται, συνήθως, και άλλη εργασία η έμμεση εργασία και είναι το κόστος της εργασίας που δεν μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα συγκεκριμένο αντικείμενο κόστους. Με άλλα λόγια είναι οι μισθοί που καταβάλλονται στην εργασία που απασχολείται εκτός της παραγωγής. Παράδειγμα τέτοιας εργασίας είναι: είναι οι εργαζόμενοι συντήρησης («Cost and Management Accounting», 2012).

«Το άθροισμα του κόστους των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το αρχικό κόστος ή πρωταρχικό κόστος» (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 16).

γ) τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Τα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα είναι όλα τα υπόλοιπα έξοδα της παραγωγής, εκτός των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, τα οποία έχουν τα εξής χαρακτηριστικά: α) συμβαίνουν στο εργοστάσιο της επιχείρησης (και όχι στα γραφεία) και αιτία δημιουργίας τους είναι η ύπαρξη παραγωγικής διαδικασίας (αν δεν υπήρχε δηλαδή παραγωγή δεν θα υπήρχαν Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα) και β) είναι δύσκολο και οικονομικά ασύμφορο να κατανεμηθούν στα διαφορετικά παραγόμενα προϊόντα με τον ίδιο άμεσο και αντικειμενικό τρόπο με τον οποίο κατανέμεται το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας. Παραδείγματα αυτών των εξόδων είναι το ηλεκτρικό ρεύμα που δαπανάται όταν λειτουργούν τα μηχανήματα που υπάρχουν στην παραγωγή, το τυχόν ενοίκιο του εργοστασίου, τα ασφάλιστρα και οι αποσβέσεις του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου, οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης των μηχανημάτων, η έμμεση εργασία, οι μισθοί των διευθυντών παραγωγής κ.λπ. (Τσιτσάκης, 2014: 40). Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι κόστος που επιβαρύνει έμμεσα την παραγωγική διαδικασία, καλείται έμμεσο κόστος και πρέπει να επιμερίζεται ή σε όλα τα προϊόντα που παράγονται ή σε ομάδες αυτών (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 17).

δ) το Ειδικό Βιομηχανικό Κόστος. Το Ειδικό Βιομηχανικό Κόστος περιέχει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους, εκτός

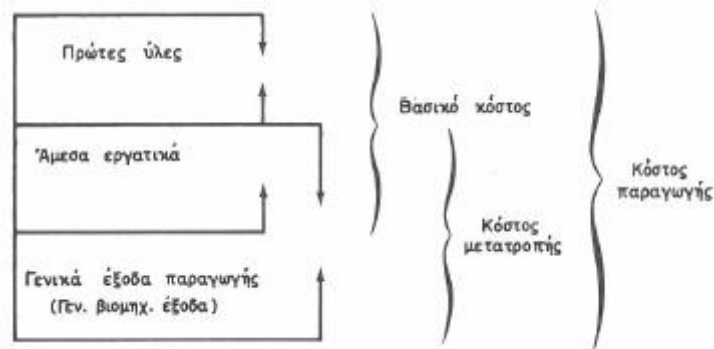
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

από το άμεσο κόστος (δηλαδή πρώτες ύλες και άμεση εργασία), και γι' αυτό πρέπει να τον επιβαρύνουν άμεσα και να κατατάσσονται στο άμεσο κόστος του. *«Παράδειγμα ειδικού βιομηχανικού εξόδου παραγωγής ενός προϊόντος είναι οι αποσβέσεις ενός μηχανήματος το οποίο απασχολείται αποκλειστικά για την παραγωγή του. Σε πραγματικές συνθήκες παραγωγής το ειδικό βιομηχανικό κόστος αποτελεί συνήθως μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής και για το λόγο αυτό δεν γίνεται αναφορά στη συνέχεια»* (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 17).

Το άθροισμα της άμεσης εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων αποτελούν το κόστος μετατροπής (Τσιτσάκης, 2014: 40).

δ) Τέλος, ένα άλλο κόστος που συνυπολογίζεται στο κόστος παραγωγής είναι το κόστος παραχθέντων, δηλαδή το κόστος των προϊόντων των οποίων η παραγωγή ολοκληρώθηκε κατά τη διάρκεια της υπολογιζόμενης περιόδου. Η διαδικασία υπολογισμού του έχει ως εξής (Τσιτσάκης, 2014: 13):

Αρχικό Απόθεμα πρώτων υλών
+Αγορές πρώτων υλών χρήσης
-Τελικό Απόθεμα πρώτων υλών
=Κόστος πρώτων υλών που αναλώθηκαν στην παραγωγή
+Άμεση εργασία
+Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
=Κόστος παραγωγής
+Αρχικό Απόθεμα ημικατεργασμένων (προϊόντα τα οποία δεν πρόλαβαν να ολοκληρωθούν κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία θα μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα στην επόμενη χρήση, αφού ολοκληρωθεί η κατεργασία τους)
-Τελικό Απόθεμα ημικατεργασμένων
=Κόστος Παραχθέντων έτοιμων προϊόντων



Σχήμα 2.1: Σχηματική Απεικόνιση του κόστους παραγωγής

Πηγή: Πρωτοσυγγελίδης, 1994:50.

- Η λειτουργία Διοίκησης. Σε αυτόν το φορέα του κόστους υπάγονται όλα τα έξοδα που σχετίζονται με τη διοίκηση και το συντονισμό της επιχείρησης. Ο έμμεσος χαρακτήρας αυτών των εξόδων τα καθιστά δύσκολα στοιχεία επιμερισμού, παρακολούθησης και ελέγχου από μέρος της διοίκησης. Τα έξοδα διοίκησης μπορούν να διακριθούν σε δυο κατηγορίες: στα Γενικά έξοδα διαχείρισης –διοίκησης και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Σταθόπουλος, 1965: 15).

Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται όλα τα κόστη τα οποία φορούν την επιχείρηση στο σύνολο της. Δηλαδή οι μισθοί του γενικού διευθυντή και των βοηθών του, έξοδα λογιστηρίου, γραφείου προσωπικού, έξοδα κίνησης κ.α.. Τα έξοδα αυτά δεν αφορούν μόνο έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους άλλα το σύνολο της επιχείρησης. Στην δεύτερη κατηγορία συμμετέχουν αποκλειστικά και μόνο τα γενικά έξοδα που αφορούν αυτή καθαυτή την παραγωγή, δηλαδή οι μισθοί των διοικητικών υπαλλήλων που εργάζονται στην παραγωγή, τα έξοδα συντήρησης των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων, το ηλεκτρικό ρεύμα και το νερό της παραγωγής, καθώς και άλλα βοηθητικά υλικά της παραγωγικής διαδικασίας (Σταθόπουλος, 1965: 15).

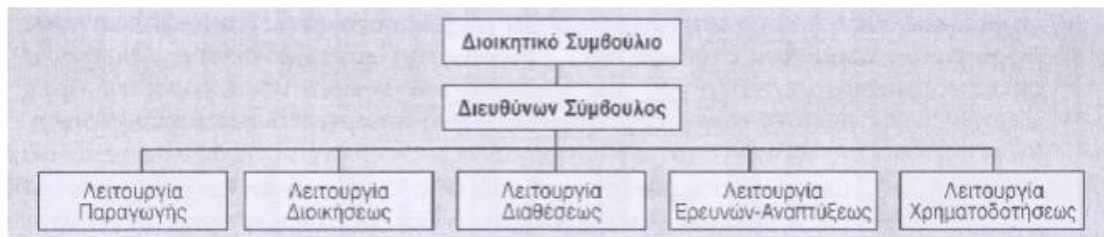
- Η λειτουργία Διάθεσης και το εμπορικό κόστος. Η λειτουργία διάθεσης περιλαμβάνει έξοδα που πραγματοποιούνται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης. Δηλαδή, συγκαταλέγονται έξοδα χρηματοοικονομικής φύσεως που αφορούν τις πωλήσεις, όπως φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, διαφημίσεις κ.α. (Κεχράς, 2011: 5, 6).

«Τα έξοδα αυτά διακρίνονται σε ειδικά (άμεσα) π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, συσκευασίας, παραδόσεως κλπ. και γενικά (έμμεσα) π.χ. ενοίκια, φωτισμός, μισθοί, διαφημίσεις» (Πρωτοσυγγελίδης, 1994:52).

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

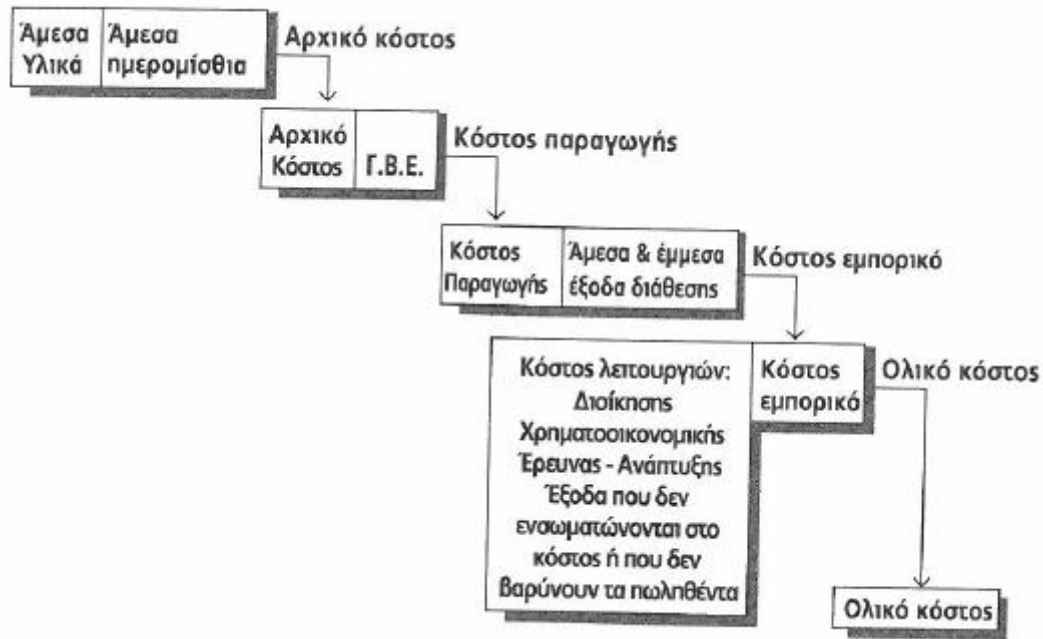
«Αν στο κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων προστεθούν όλα τα έξοδα (άμεσα ή έμμεσα) της λειτουργίας διάθεσης (Κεχράς, 2011: 6) τότε προκύπτει το λεγόμενο εμπορικό κόστος».

- Η λειτουργία Έρευνας και Ανάπτυξης. Στις σύγχρονες μέρες, η έρευνα και ανάπτυξη έχει γίνει μια από τις σημαντικές λειτουργίες της επιχειρηματικής οργάνωσης. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για αυτή τη λειτουργία, όπως έξοδα ερευνητικών προγραμμάτων την εφεύρεση νέων μεθόδων ή βελτίωσης των ήδη υπάρχουσών, μπορούν να ταξινομηθούν ως Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης («Cost and Management Accounting», 2012).
- Η χρηματοοικονομική λειτουργία ή λειτουργία χρηματοδότησης. Το κόστος της λειτουργίας σχετίζεται με τα έξοδα που καταβάλλονται για την χρηματοδότηση της επιχείρησης (Κεχράς, 2011: 7).



Σχήμα 2.2: Οι λειτουργίες της επιχείρησης

Πηγή: Παυλάτος, 2006.



Σχήμα 2.3: Σχηματική απεικόνιση της πορείας προς το ολικό κόστος

Πηγή: Κεχράς, 2011:8.

2.1.3 Το κριτήριο με βάση τον τρόπο που εντάσσεται το κόστος στα κατά είδος στοιχεία

Το κριτήριο αυτό αφορά τη δυνατότητα που παρέχεται να συσχετιστεί το κόστος με τους φορείς του. Σύμφωνα με αυτό, το κόστος χαρακτηρίζεται ως άμεσο και έμμεσο.

Το κόστος το οποίο συσχετίζεται άμεσα με έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους και συμβαίνει εξαιτίας αυτού του φορέα ονομάζεται άμεσο κόστος. Χαρακτηριστικά παραδείγματα άμεσου κόστους σε σχέση με τα προϊόντα που παράγονται, είναι οι δαπάνες για τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία (Τσιτσάκης, 2014: 41):

Έμμεσο ή κοινό ονομάζεται το κόστος το οποίο δεν σχετίζεται με έναν μόνο καθορισμένο φορέα κόστους αλλά με πιο πολλούς. Το κόστος αυτό, δεν δύναται άμεσα να αποδοθεί σε ένα φορέα ή κέντρο κόστους και επιμερίζεται στους φορείς με τους οποίους σχετίζεται. Χαρακτηριστικό παράδειγμα έμμεσου κόστους είναι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Τσιτσάκης, 2014: 42).

2.1.4 Το κριτήριο με βάση το χρόνο που καθορίζεται το κόστος

Το κόστος που προσδιορίζετε πριν συμβεί καλείται Προκαθορισμένο και ξεχωρίζει σε: προϋπολογιστικό κόστος και πρότυπο κόστος, με βάση το σκοπό για τον οποίο ορίζεται.

Το Προϋπολογιστικό Κόστος είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται πριν το παραγόμενο προϊόν, λαμβάνοντας υπόψη ποσοτικά δεδομένα, τα οποία εκτιμούνται σε τιμές που πιθανολογούνται να ισχύουν τη χρονική στιγμή που αναμένεται να αποκτηθούν. Ο βαθμός ακριβείας του είναι σχετικά χαμηλός.

Το Πρότυπο κόστος είναι το μελλοντικό κόστος, εκείνο δηλαδή που εκτιμάται ότι θα συμβεί, όταν η επιχείρηση λειτουργεί υπό κανονικές συνθήκες (Βενιέρης, 2008: 53).

Όταν το κόστος περιγράφει ενέργειες που έχουν ήδη γίνει, δηλαδή υπολογίζεται εκ των υστέρων, τότε ονομάζεται Πραγματικό ή 99 Ιστορικό κόστος (Τσιτσάκης, 2014: 33).

2.1.5 Το κριτήριο με βάση τον τρόπο που εντάσσεται μια δαπάνη ή όχι στο κόστος λειτουργίας

Οι δαπάνες οι οποίες, με βάση τη λογιστική ορολογία, συμπεριλαμβάνονται και συνθέτουν το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης καλούνται κοστολογίσιμες δαπάνες. *Μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό της κόστος αλλά χαρακτηρίζονται ως ζημία και καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων* (Παυλάτος, 2006).

2.1.6 Το κριτήριο με βάση τον τρόπο που συμπεριφέρονται τα στοιχεία του κόστους όταν αλλάζει το επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας ή απασχόλησης

Ο τρόπος με τον οποίο συνδέεται το κόστος με τις αλλαγές στο επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας, οδηγεί στο διαχωρισμό του σε Μεταβλητό (Variable), Σταθερό (Fixed) και Μικτό (Mixed) (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 19).

Σταθερό είναι το κόστος εκείνο το οποίο δεν εξαρτάται από την παραγωγή της επιχείρησης και δεν μεταβάλλεται από το επίπεδο παραγωγής. Χαρακτηριστικό παράδειγμα σταθερού κόστους είναι το ενοίκιο του εργοστασίου της επιχείρησης, επειδή το κόστος αυτό παραμένει ίδιο, ανεξάρτητα από το πόσες μονάδες προϊόντος παράγει η επιχείρηση (Κουμάνταρος, 1999: 25). Αντίθετα το Μεταβλητό κόστος είναι το κόστος εκείνο το οποίο μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η παραγόμενη ποσότητα (Παπαδόγγονας, 2013: 134). Δηλαδή το μεταβλητό κόστος σχετίζεται άμεσα με τον όγκο παραγωγής (Bridgwater, 1975). Παράδειγμα αυτού του κόστους είναι το κόστος των πρώτων υλών Τέλος, μικτό είναι το κόστος το οποίο είναι συνδυασμός των δυο προηγούμενων. Διακρίνεται σε ημιμεταβλητό και βαθμιδωτό. Στο ημιμεταβλητό ένα μέρος του είναι σταθερό και ένα άλλο είναι μεταβλητό. Για παράδειγμα η ΔΕΗ, έχει ένα μέρος σταθερό (το πάγιο) και ένα μέρος μεταβλητό και οι τηλεφωνίες που έχουν, επίσης, ένα σταθερό πάγιο και ανεξάρτητα με το πόσες τηλεφωνικές κλήσεις θα πραγματοποιηθούν και ένα ποσό το οποίο εξαρτάται από τις τηλεφωνικές κλήσεις. Το βαθμιδωτό κόστος αλλάζει ξαφνικά καθώς μεταβάλλεται η παραγωγή, επειδή αποτελείται από σταθερό κόστος που δημιουργεί ακέραιες μονάδες. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι η αμοιβή ενός εργοδηγού. Έστω ότι ο εργοδηγός μπορεί να έχει υπό την επίβλεψη του 8 εργάτες, αν οι εργάτες γίνουν 16 θα απαιτούνται 2 εργοδηγοί και ο αριθμός τους θα μείνει αμετάβλητος μέχρι ο αριθμός των εργατών να γίνει 24 (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση 2005: 22).

Η ανάλυση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό υπάρχει σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης, καθόσον κρίνεται απαραίτητη διότι η διαφορά μεταξύ μεταβλητού κόστους από την τιμή πώλησεως που προκύπτει (οριακό περιθώριο κέρδους), δείχνει κατά πόσο το κέρδος, που προορίζεται να καλύψει το σταθερό κόστος συμμετέχει στον καθορισμό του καθαρού κέρδους (Κουμάνταρος, 1999: 25).

2.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολόγηση είναι ίσως ένα από τα παλαιότερα διαχειριστικά «εργαλεία» (Tanis, n.d.) και αποτελεί έναν «εξειδικευμένο κλάδο της λογιστικής που περιλαμβάνει την ταξινόμηση, τη συσσώρευση, την εκχώρηση και τον έλεγχο των δαπανών». Το Ινστιτούτο Chartered of Management Accounting (στο Ottuparammal, Kunhu & Jahfarali, 2011: 6), ορίζει την κοστολόγηση ως «τη διαδικασία λογιστικής καταγραφής του κόστους από το σημείο κατά το οποίο οι δαπάνες πραγματοποιούνται ή δεσμεύονται για να καθορίσουν την τελική σχέση τους με τα κέντρα κόστους και τις μονάδες κόστους.

Ο Wheldon (στο Ottuparammal, Kunhu & Jahfarali, 2011: 6) ορίζει την κοστολόγηση ως «την ταξινόμηση, καταγραφή και κατάλληλη κατανομή των δαπανών για τον προσδιορισμό του κόστους προϊόντων ή υπηρεσιών και για την παρουσίαση κατάλληλων διευθετημένων σκοπών ελέγχου και καθοδήγησης της διαχείρισης». Είναι επομένως ένας επίσημος μηχανισμός μέσω του οποίου εξακριβώνεται και ελέγχεται το κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Επιπλέον, το Ινστιτούτο of Cost Accountants of India (2016) ορίζει τη Λογιστική Κόστους ως τη «Λογιστική ταξινόμησης κόστους και ανάλυσης δαπανών που θα επιτρέψει τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους μιας συγκεκριμένης μονάδας παραγωγής με εύλογο βαθμό ακρίβειας και την ταυτόχρονη αποκάλυψη του τρόπου με τον οποίο το εν λόγω συνολικό κόστος συνιστάται». Η κοστολόγηση, δηλαδή, ταξινομεί, καταγράφει την κατάλληλη κατανομή των δαπανών για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών και για την παρουσίαση κατάλληλα διαρρυθμισμένων δεδομένων για τον έλεγχο και την καθοδήγηση της διαχείρισης. Με άλλα λόγια, η κοστολόγηση είναι η διαδικασία καταλογισμού του κόστους που αρχίζει με την καταγραφή των εσόδων και των δαπανών και τελειώνει με την κατάρτιση στατιστικών στοιχείων. Είναι ο επίσημος μηχανισμός με τον οποίο διαπιστώνεται και ελέγχεται το κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών (Cost Accounting, 2016).

Η Λογιστική Κόστους παρέχει ανάλυση και ταξινόμηση των δαπανών, έτσι ώστε το συνολικό κόστος μιας συγκεκριμένης μονάδας προϊόντος / υπηρεσίας να μπορεί να εξακριβωθεί με εύλογο βαθμό ακρίβειας και ταυτόχρονα να αποκαλυφθεί με ακρίβεια ο τρόπος με τον οποίο δημιουργήθηκε το συνολικό αυτό κόστος. Για

παράδειγμα, δεν αρκεί να είναι γνωστό ότι το κόστος ενός μαρκαδόρου είναι 25€. Η διοίκηση ενδιαφέρεται, επίσης, να γνωρίζει το κόστος του χρησιμοποιούμενου υλικού, το ποσό του εργατικού δυναμικού και άλλα έξοδα που προκύπτουν για τον έλεγχο και τη μείωση του κόστους. Η κοστολόγηση ορίζει τους προϋπολογισμούς και το σταθερό κόστος και το πραγματικό κόστος των πράξεων, των διαδικασιών, των τμημάτων ή των προϊόντων και την ανάλυση των διακυμάνσεων, της κερδοφορίας και της κοινωνικής χρήσης των κεφαλαίων. Εν κατακλείδι, η Λογιστική Κόστους είναι μια ποσοτική μέθοδος που συλλέγει, ταξινομεί, συνοψίζει και ερμηνεύει πληροφορίες για το κόστος του προϊόντος, τον προγραμματισμό λειτουργίας και τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων (Cost Accounting, 2016).

Με άλλα λόγια η κοστολόγηση είναι οι τεχνικές και οι διαδικασίες προσδιορισμού του κόστους. Αυτές οι τεχνικές αποτελούνται από αρχές και κανόνες που διέπουν τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών (Cost and Management Accounting, 2014).

Ο κύριος στόχος της κοστολόγησης είναι η ανάλυση των οικονομικών αρχείων, έτσι ώστε να υποδιαιρούνται οι δαπάνες και να κατανέμονται προσεκτικά σε επιλεγμένα κέντρα κόστους και, συνεπώς, να δημιουργείται ένα συνολικό κόστος για τις υπηρεσίες, τις διαδικασίες ή τις θέσεις εργασίας της επιχείρησης (Cost and Management Accounting, 2014).

Οι πληροφορίες αυτές σχετικά με το κόστος κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας θα επιτρέψουν στη διοίκηση να γνωρίζει πού να εξοικονομήσει το κόστος, πώς να καθορίσει τις τιμές, πώς να μεγιστοποιήσει τα κέρδη και ούτω καθεξής. Έτσι, οι κύριοι στόχοι της κοστολόγησης είναι οι ακόλουθοι (Cost and Management Accounting, 2014):

- (1) Η ανάλυση και ταξινόμηση όλων των δαπανών αναφορικά με το κόστος των προϊόντων και των λειτουργιών.
- (2) Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής κάθε μονάδας, εργασίας, λειτουργίας, διαδικασίας, τμήματος ή υπηρεσίας.
- (3) Να υποδείξει στη διοίκηση τυχόν αναποτελεσματικότητα καθώς και την έκταση των διαφόρων μορφών αποβλήτων, είτε πρόκειται για υλικά, χρόνο, δαπάνες είτε για τη χρήση μηχανημάτων, εξοπλισμού και εργαλείων. Η ανάλυση των αιτιών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων μπορεί να υποδηλώνει διορθωτικά μέτρα.

- (4) Να παρέχει στοιχεία για τους περιοδικούς λογαριασμούς κερδών και ζημιών και τους ισολογισμούς σε χρονικά διαστήματα, π.χ. εβδομαδιαία, μηνιαία ή τριμηνιαία, όπως επιθυμεί η διοίκηση κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, όχι μόνο για ολόκληρη την επιχείρηση αλλά και για υπηρεσίες ή μεμονωμένα προϊόντα.
- (5) Να εξηγήσει λεπτομερώς τους ακριβείς λόγους για τα κέρδη ή τις ζημίες που παρουσιάστηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.
- (6) Να αποκαλύψει πηγές οικονομιών παραγωγής λαμβάνοντας υπόψη τις μεθόδους, τους τύπους εξοπλισμού, το σχεδιασμό, την παραγωγή και τη διάταξη. Καθημερινές, εβδομαδιαίες, μηνιαίες ή τριμηνιαίες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες για την εξασφάλιση ταχείας και εποικοδομητικής δράσης.
- (7) Να παρέχει πραγματικά στοιχεία κόστους για σύγκριση με εκτιμήσεις και να χρησιμεύσει ως οδηγός για μελλοντικές εκτιμήσεις ή προσφορές βοηθώντας τη διοίκηση στην πολιτική καθορισμού των τιμών.
- (8) Να παρουσιάζει συγκριτικά δεδομένα κόστους για διαφορετικές περιόδους και διάφορους όγκους παραγωγής.
- (9) Να αποτελέσει τη βάση για τον προγραμματισμό της παραγωγής και για την αποφυγή περιττών αποβλήτων ή απωλειών υλικών και καταστημάτων.
- (10) Τέλος, να παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στη διοίκηση να λαμβάνει βραχυπρόθεσμες αποφάσεις διαφόρων τύπων, όπως η προσφορά τιμών σε ειδικούς πελάτες ή κατά τη διάρκεια μιας πτώσης, να αποφασίζει ή να αγοράζει, να καθορίζει προτεραιότητες σε διάφορα προϊόντα κλπ.

2.3 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διαδικασία της κοστολόγησης προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας διεξάγεται είτε με εγγραφές λογιστικής (διπλογραφικά) όπου καταχωρούνται τα δεδομένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς, είτε με καταχώρηση των δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα. Στην πρώτη περίπτωση γίνεται λόγος για την εσωλογιστική κοστολόγηση, ενώ στη δεύτερη για την εξωλογιστική κοστολόγηση. Στη συνέχεια αναλύονται εκτενέστερα οι δυο όροι (Παυλάτος, 2006).

2.3.1 Εσωλογιστική κοστολόγηση

Η Εσωλογιστική κοστολόγηση αποτυπώνεται λογιστικά, δηλαδή με εγγραφές της λογιστικής, σ' ένα ολοκληρωμένο λογιστικό κύκλωμα, που, αρχικά, αποτυπώνει την αξία όλων των μέσων που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική διαδικασία και, τελικά, καταγράφει την δημιουργία των νέων αξιών της ίδιας παραγωγικής διαδικασίας (Πομόνης, 2001: 405).

Βασική προϋπόθεση της εσωλογιστικής κοστολόγησης είναι να λογιστικοποιηθούν τα στοιχεία του κόστους, προκειμένου σχηματιστεί αρχικά το λειτουργικό κόστος, στη συνέχεια το κόστος ενδιάμεσων φορέων και τελικών των τελικών φορέων. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι εργασίες του κόστους αρχίζουν μεν εξωλογιστικά, έχοντας ως βάση τα στοιχεία των λογαριασμών, γίνονται οι σχετικοί υπολογισμοί κατανομής καθώς και συντάσσονται διάφορες κοστολογικές καταστάσεις που αποτελούν κύρια στοιχεία αναφοράς, προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους, καθώς επίσης και δικαιολογητικά των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών, αλλά βασική αναφορά όλων αυτών είναι το έμμεσο κόστος (Κουμάνταρος, 1999:61).

Η εσωλογιστική κοστολόγηση διακρίνεται για δύο βασικά πλεονεκτήματα. Πρώτον, προστατεύει την αξιοπιστία και την ακρίβεια των δεδομένων και πληροφοριών που παρέχει. Την αξιοπιστία, γιατί τα δεδομένα της προέρχονται από καταχωρήσεις στα (επίσημα) λογιστικά βιβλία και την ακρίβεια, διότι εξασφαλίζεται από τις λογιστικές συμφωνίες και τους νόμους λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου. Δεύτερον, η λειτουργία λογαριασμών επιτρέπει τη διαρκή παρακολούθηση της κάθε θέσης κόστους (Πομόνης, 2001: 406).

2.3.2 Εξωλογιστική κοστολόγηση

Με τον όρο εξωλογιστική, νοείται η διαδικασία της κοστολόγησης η οποία δεν έχει αποτυπωθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, με λογιστικές εγγραφές. Πιο συγκεκριμένα, τα «εξωλογιστικά» προσδιορίζονται στην ανάλωση των αξιών - παραγωγικών προϋποθέσεων και την παραγωγή των προϊόντων. Αυτές οι δύο διαδικασίες είναι που δεν παρακολουθούνται λογιστικά (Πομόνης, 2001: 402).

Προκειμένου να χαρακτηριστεί μια κοστολογική διαδικασία εξωλογιστική πρέπει να συντείνουν οι κατά περίπτωση συνθήκες:

- Τα στοιχεία του κόστους μπορούν να παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε και το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Αυτή η μορφή κοστολόγησης εφαρμόζεται όταν δεν υπάρχει σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδονται στοιχεία τα οποία να παρακολουθούν τις ποσοτικές διακινήσεις των αποθεμάτων εντός της μονάδας.
- Τα κατά είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι μερισμοί και καταλογισμοί ποσοτήτων και αξιών γίνονται αυθαίρετα, χωρίς τη στήριξη στοιχείων προερχόμενων από παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα.
- Τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά (Κουμάνταρος, 1999:62).

Η εξωλογιστική κοστολόγηση, σαν κοστολογική διαδικασία είναι ολοκληρωμένη και προσφέρει όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τον έλεγχο της παραγωγής. Η διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι αυτή η διαδικασία κοστολόγησης, σε σχέση με την προηγούμενη, δεν αποτυπώνει με λογιστικές πράξεις τις μεταβολές της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης.

Τα κύρια μειονεκτήματα της εξωλογιστικής κοστολόγησης είναι: α) η απουσία των λογιστικών επαληθεύσεων σχετικά με την ακρίβεια των διαδικασιών, δημιουργεί αίσθημα ανασφάλειας αναφορικά με το πόσο αξιόπιστες και έγκυρες είναι οι πληροφορίες που παρέχει και β) η απουσία λογαριασμών έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι εφικτό, το συνολικό κόστος των θέσεων, να παρακολουθείται στο πέρασμα του χρόνου. Ωστόσο, έχει και το πλεονέκτημα ότι δεν είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να παρακολουθεί λογιστικά τη διαδικασία της κοστολόγησης και επίσης, εξαιτίας αυτής της μη υποχρεωτικής καταγραφής, παρέχεται στην επιχείρηση η δυνατότητα να έχει ελαστικότητα και ευελιξία στους χειρισμούς που απαιτούνται στο τέλος της χρήσης κυρίως (Πομόνης, 2001: 402).

2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

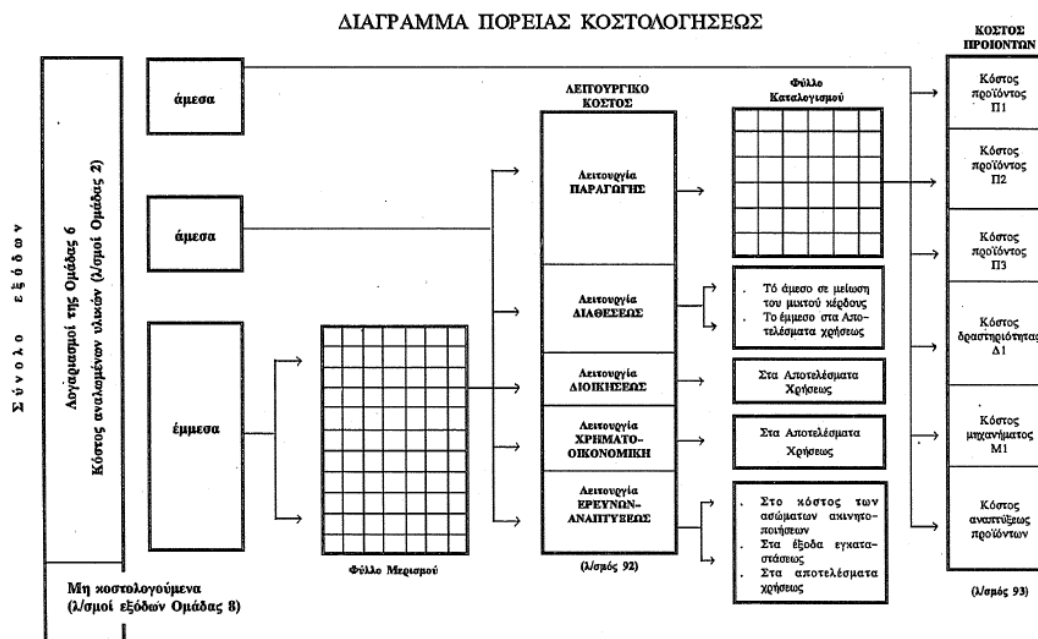
Αρχικά κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης πραγματοποιείται συγκέντρωση των μεγεθών που θα κοστολογηθούν, δηλαδή των υλικών που αναλώθηκαν και άλλων των εξόδων. Εν συνεχεία προσδιορίζεται το λειτουργικό κόστος και αναλύεται κατά κέντρα - θέσεις κόστους.

Τα μεγέθη που κοστολογούνται (στοιχεία του κόστους) συγκεντρώνονται κατά προορισμό, με σκοπό να σχηματιστεί το κόστος των κύριων λειτουργιών της επιχείρησης, δηλαδή της παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της έρευνας και ανάπτυξης, της διάθεσης και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Η λειτουργία της παραγωγής υποδιαιρείται σε κύρια και βοηθητικά κέντρα - θέσεις κόστους. Το κατ' είδος κόστος κατανέμεται στα κέντρα κόστους (βοηθητικά και κύρια) με τη βοήθεια «Φύλλων Μερισμού» και τη χρησιμοποίηση κατάλληλων κριτηρίων για το μερισμό του έμμεσου κόστους.

Στη συνέχεια υπολογίζεται το κόστος παραγωγής και τέλος επιβαρύνονται τα αποτελέσματα χρήσης με το κόστος των υπολοίπων λειτουργιών.

Το παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζει τη διαδικασία της κοστολόγησης (Σακέλης, 1992: 131, 132).



Πηγή: Σακέλης, 1992:133.

2.5 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η αντιμετώπιση του προβλήματος της κοστολόγησης των προϊόντων που παράγονται από μια επιχείρηση εξαρτάται άμεσα από τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση παράγει τα προϊόντα της (Τσιτσάκης, 2014: 173).

Οι βασικές κοστολογικές διαδικασίες εντάσσονται στα παρακάτω κοστολογικά συστήματα:

- 1) Κοστολόγηση κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη κοστολόγηση (Job Order Costing System)
- 2) Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κοστολόγηση κατά φάση (Process Costing System)
- 3) Κοστολόγηση κατά λειτουργία Operating Costing System (Παυλάτος, 2006).

2.5.1 Κοστολόγηση κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη κοστολόγηση (Job Order Costing System)

Πολλές εταιρείες παράγουν προϊόντα σχεδιασμένα ξεχωριστά για να καλύψουν τις ανάγκες ενός συγκεκριμένου πελάτη. Κάθε εξειδικευμένο προϊόν κατασκευάζεται χωριστά και η παραγωγή του ονομάζεται παραγωγή κατά παραγγελίας ή εξατομικευμένη παραγγελία (που ονομάζεται επίσης προσαρμοσμένη παραγωγή, η οποία είναι η παραγωγή προϊόντων που ανταποκρίνεται σε ειδικές παραγγελίες) (Wild, Shaw and Chiappetta, 2011: 789).

Οι δραστηριότητες παραγωγής ενός προσαρμοσμένου προϊόντος αντιπροσωπεύουν μια εργασία. Η αρχή της προσαρμογής εφαρμόζεται εξίσου τόσο στις εταιρείες κατασκευής όσο και στις εταιρείες παροχής υπηρεσιών. Οι περισσότερες εταιρείες παροχής υπηρεσιών ικανοποιούν τις ανάγκες των πελατών, πραγματοποιώντας μια προσαρμοσμένη υπηρεσία για έναν συγκεκριμένο πελάτη. Παραδείγματα τέτοιων υπηρεσιών περιλαμβάνουν έναν λογιστή που ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις ενός πελάτη, έναν εσωτερικό σχεδιαστή αναδιαμορφώνοντας ένα γραφείο, έναν σύμβουλο γάμου που σχεδιάζει και επιβλέπει μια υποδοχή και έναν δικηγόρο που υπερασπίζεται έναν πελάτη. Είτε η ρύθμιση είναι η κατασκευή είτε οι υπηρεσίες, οι λειτουργίες για την εντολή εργασίας

περιλαμβάνουν την κάλυψη των αναγκών των πελατών με την παραγωγή ή εκτέλεση προσαρμοσμένων εργασιών (Wild, Shaw and Chiappetta, 2011:789).

Το κόστος κάθε εξατομικευμένης παραγγελίας συνθέτουν:

- Το κόστος των πρώτων υλών που αναλώθηκαν για το συγκεκριμένο έργο.
- Το κόστος της άμεσης εργασίας που αναλώθηκε για το συγκεκριμένο έργο.
- Ο προσδιορισμός του έμμεσου κόστους (γενικών βιομηχανικών εξόδων) (Σακέλης, 1992: 194).

Η κάθε παραγγελία χρεώνεται με το κόστος των πρώτων υλών που αναλώνονται στην παραγωγή κάθε φορά που προστίθεντο πρώτες ύλες και άμεση εργασία. Ωστόσο, υπάρχει και το ενδεχόμενο η διαδικασία αυτή να εγγραφεί συνολικά με το πέρας της παραγγελίας από τα στοιχεία που θα προκύψουν από την συνοδευτική καρτέλα ή αλλιώς το «Φύλλο κόστους Έργου» (Τσιτσάκης, 2014: 181).

Το έμμεσο κόστος (γενικά βιομηχανικά έξοδα) δύναται να επιβαρύνει την παραγωγή απολογιστικά, δηλαδή η επιβάρυνση του κόστους να γίνεται με τα έμμεσα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την κοστολογική περίοδο. Όμως, το ύψος των εξόδων που πραγματοποιούνται σε μια περίοδο δε ταυτίζεται πάντοτε με το ύψος των εξόδων που πρέπει να βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών και των φορέων της περιόδου, κυρίως για τους εξής δύο λόγους (Σακέλης, 1992: 197):

- (α) Ο χρόνος που συμβαίνουν κάποιες δαπάνες δε συμφωνεί με το χρόνο αναλώσης τους, όπως για παράδειγμα οι τόκοι δανείων που καταλογίζονται ανά τρίμηνο, κάποιοι φόροι που πληρώνονται εφάπαξ κάθε χρόνο και,
- (β) κάποιες δαπάνες, όπως οι αποσβέσεις καταλογίζονται στο τέλος της χρήσης.

Για τους παραπάνω λόγους αυτούς στη βραχύχρονη κοστολόγηση, και εφόσον οι λογαριασμοί των δαπανών δεν προσαρμόζονται στο ακριβές τους ύψος, η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής των λειτουργιών και των φορέων κόστους με το έμμεσο κόστος γίνεται με τη χρήση ενός συντελεστή που λέγεται συντελεστής επιβάρυνσης. Ο συντελεστής αυτός καθορίζεται προϋπολογιστικά με βάση ορισμένα προϋπολογιζόμενα στοιχεία, όπως είναι οι εργατοώρες, οι μηχανοώρες κ.ά. ή το κόστος αυτών. Ο συντελεστής αυτός προκύπτει από το πηλίκο των Ετήσιων προϋπολογισμένων Γενικών Βιομηχανικών εξόδων δια των Ετήσιων προϋπολογισμένων εργατοωρών ή μηχανοώρων (ή το κόστος αυτών).

Ο συντελεστής επιβαρύνσεως δύναται να είναι ένας για όλα τα τμήματα ή να προσδιορίζεται κατά τμήμα, οπότε ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους είναι ακριβέστερος (Σακέλης, 1992: 198).

Στο τέλος της χρήσης όμως είναι σχεδόν αδύνατο τα καταλογισμένα και τα πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα να συμπίπτουν. Στην πράξη, δηλαδή, είναι απόλυτα βέβαιο ότι θα υπάρχει μια μεγάλη ή μικρή απόκλιση ανάμεσα σε αυτούς τους δυο λογαριασμούς. Αν τα πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι περισσότερα από τα καταλογισμένα τότε έχει συμβεί υποκαταλογισμός, δηλαδή οι παραγγελίες έχουν επιβαρυνθεί με λιγότερα έξοδα από εκείνα που πραγματικά έγιναν και εμφανίζονται φθηνότερες. Στην αντίθετη περίπτωση αν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι λιγότερα από τα καταλογισμένα, τότε έχει συμβεί υπερκαταλογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, δηλαδή οι παραγγελίες έχουν επιβαρυνθεί με περισσότερα έξοδα από εκείνα που πραγματικά έγιναν και εμφανίζονται ακριβότερες (Τσιτσάκης, 2014: 190, 191).

Για το λόγο αυτό, ο ένας τρόπος τακτοποίησης της διαφοράς μεταξύ των δυο λογαριασμών, είναι αυτή η διαφορά να επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων με χρέωση (αν πρόκειται για υποκαταλογισμό) και στη συνέχεια να μειώσει τα καθαρά κέρδη, ενώ αν πρόκειται για υπερκαταλογισμό να ελαφρύνει το κόστος πωληθέντων με πίστωση και στη συνέχεια να αυξήσει τα μικτά κέρδη (Τσιτσάκης, 2014: 192).

2.5.2 Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κοστολόγηση κατά φάση (Process Costing System)

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής παράγουν προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες με αυτή την παραγωγική διαδικασία. Τα προϊόντα, δηλαδή, ακολουθούν σειρά ομοιόμορφων κατεργασιών μέχρι να πάρουν την τελική τους μορφή. Η παραγωγή στις βιομηχανίες αυτές είναι συνεχής, μαζική και τυποποιημένη και τα προϊόντα έχουν συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές, μηχανικές ή χημικές ιδιότητες και καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες. Στην κατηγορία των βιομηχανιών μαζικής παραγωγής περιλαμβάνονται οι χημικές, οι κλωστοϋφαντουργικές, οι τσιμεντοβιομηχανίες, τα διυλιστήρια, οι βιομηχανίες τροφίμων, χρωμάτων, ηλεκτρικών ειδών και οι αυτοκινητοβιομηχανίες (Σακέλης, 1992: 200).

Η συσσώρευση κόστους σε ένα σύστημα κοστολόγησης διεργασίας διαφέρει από εκείνη ενός συστήματος κοστολόγησης κατά παραγγελία σε δυο σημεία: (1) στην ποσότητα παραγωγής για την οποία το κόστος συσσωρεύεται ανά πάσα στιγμή και (2) στο αντικείμενο κόστους στο οποίο αποδίδεται το κόστος (Figueroa, 2011).

Οι γενικές αρχές που διέπουν την κατά φάση κοστολόγηση είναι (Σακέλης, 1992: 201):

- Το κόστος παραγωγής, άμεσο και έμμεσο, συγκεντρώνεται κατά κοστολογική περίοδο και κατανέμεται κατά φάσεις, δηλαδή κατά τμήματα.
- Η παραγωγή, που εκφράζεται σε ποσότητες (π.χ. τόνοι, χιλιόγραμμα, μέτρα κ.λπ.), παρακολουθείται κατά φάση και τουλάχιστον, κατά κοστολογική περίοδο.
- Όταν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, αυτή εκφράζεται σε ολοκληρωμένες μονάδες, ύστερα από εκτίμηση του βαθμού ολοκλήρωσης της σε υλικά, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Όταν χάνονται ή καταστρέφονται μονάδες προϊόντων σε κάποιο τμήμα, η αξία αυτών επιβαρύνει τις συμπληρωμένες και τις μονάδες που παραμένουν στο τμήμα και έτσι προσανξάνεται το μέσο κατά μονάδα κόστος.
- Στις περιπτώσεις που η βιομηχανοποίηση των προϊόντων πραγματοποιείται σε περισσότερα από ένα τμήματα, το κόστος του ενός τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο και έτσι συγκεντρώνεται το ολικό και κατά μονάδα τελικού προϊόντος κόστος παραγωγής στο τελευταίο τμήμα, όπου ολοκληρώνεται η παραγωγή.

Η διαδικασία κοστολόγησης προκειμένου να συνταχθεί η έκθεση κόστους παραγωγής στην κατά φάση κοστολόγηση περιλαμβάνει πέντε βήματα

- Βήμα 1: Ανάλυση της φυσικής ροής των μονάδων (κατάσταση ποσοτήτων). Το πρώτο βήμα καθορίζει τον αριθμό των μονάδων που υπάρχουν κατά την έναρξη (Blocher, Stout, Cokins & Chen, 2008: 407) της παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη) και τον αριθμό των μονάδων που άρχισε η επεξεργασία στο τμήμα ή μεταφέρθηκαν από άλλα τμήματα (εισροές). Το άθροισμα των μονάδων αυτών μαζί με το τελικό απόθεμα μονάδων υπό επεξεργασία (παραγωγή σε εξέλιξη) συνθέτουν τη φυσική ροη προϊόντος σε ένα τμήμα (Ηρειώτης & Μπάλιος, χ.χ.).
- Βήμα 2: Υπολογισμός ισοδύναμων μονάδων για κάθε στοιχείο κόστους κατασκευής. Ως ισοδύναμες μονάδες που παρήχθησαν λαμβάνονται υπόψη, οι ολοκληρωμένες μονάδες και οι ισοδύναμες μονάδες προϊόντος που συνδέονται με το ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας που αντιστοιχεί σε μια ημικατεργασμένη

(Ηρειώτης & Μπάλιος, χ.χ.). Ο σκοπός του υπολογισμού των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής για τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα γενικά έξοδα εργοστασίων είναι η μέτρηση του συνόλου των εργασιών που δαπανήθηκαν για την παραγωγή κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου. Οι μερικώς πλήρεις φυσικές μονάδες μετατρέπονται σε ισοδύναμο αριθμό ολόκληρων μονάδων (Blocher, Stout, Cokins & Chen, 2008: 407)

- Βήμα 3: Προσδιορισμός των συνολικών δαπανών για κάθε στοιχείο κόστους παραγωγής. Το συνολικό κόστος παραγωγής για κάθε στοιχείο κόστους περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών που αναλώθηκαν στην παραγωγή, το κόστος της άμεσης εργασίας και τον επιμερισμό των Γενικών βιομηχανικών Εξόδων που αντιστοιχούν στην παραγωγή (Blocher, Stout, Cokins & Chen, 2008: 407).

- Βήμα 4: Υπολογισμός κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα για κάθε στοιχείο κόστους κατασκευής. Ο σκοπός του υπολογισμού των άμεσων υλικών, του άμεσου εργατικού κόστους και των γενικών εξόδων εργοστασίου ανά ισοδύναμη μονάδα παραγωγής είναι η σωστή κοστολόγηση του προϊόντος και ο προσδιορισμός του εισοδήματος για μια λογιστική περίοδο, η οποία περιλαμβάνει τόσο πλήρεις όσο και ελλιπείς μονάδες.

Βήμα 5: Εκχώρηση συνολικών εξόδων κατασκευής σε μονάδες που ολοκληρώθηκαν

Ο στόχος της έκθεσης κόστους παραγωγής είναι να προσδιοριστούν τα συνολικά κατασκευαστικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τις μονάδες που ολοκληρώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου και τις μονάδες που βρίσκονται ακόμη σε εξέλιξη στο τέλος της περιόδου (ημικατεργασμένες μονάδες) (Blocher, Stout, Cokins & Chen, 2008: 408).

Οι εταιρείες διαιρούν γενικά την αναφορά κόστους παραγωγής σε τρία μέρη: (α) πληροφορίες για την ποσότητα της παραγωγής, προσδιορισμός του κόστους ανά μονάδα και εκχώρηση κόστους. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει το βήμα 1, την ανάλυση της ροής φυσικών μονάδων και το βήμα 2, τον υπολογισμό ισοδύναμων μονάδων. Το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει το βήμα 3, τον προσδιορισμό των συνολικών δαπανών για κάθε στοιχείο του κόστους παραγωγής και το βήμα 4, υπολογισμό του αντίστοιχου κόστους μονάδας. Το τρίτο μέρος περιλαμβάνει το βήμα 5, καθορισμός του συνολικού κόστους κατασκευής (Blocher, Stout, Cokins & Chen, 2008: 408).

2.5.3 Κοστολόγηση κατά λειτουργία και προϊόν

Η κοστολόγηση κατά λειτουργία και προϊόν ή κοστολόγηση παρτίδων είναι αυτή η μορφή συγκεκριμένου κόστους παραγγελίας, σύμφωνα με το οποίο κάθε παρτίδα αντιμετωπίζεται ως μονάδα κόστους και το κόστος συσσωρεύεται και διαπιστώνεται ξεχωριστά για κάθε παρτίδα. Κάθε παρτίδα αποτελείται από έναν αριθμό παρόμοιων μονάδων («Cost Accounting», 2016). Οι βασικές λειτουργίες είναι:

- α) Κάθε παρτίδα αντιμετωπίζεται ως μονάδα κόστους.
- β) Όλες οι δαπάνες συσσωρεύονται και διαπιστώνονται για κάθε παρτίδα.
- γ) Για κάθε παρτίδα χρησιμοποιείται ξεχωριστό φύλλο κόστους παρτίδας και έχει ορισμένο αριθμό με τον οποίο προσδιορίζεται η παρτίδα.
- δ) Το κόστος ανά μονάδα προσδιορίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος μιας παρτίδας με τον αριθμό των παραγόμενων ειδών στην εν λόγω παρτίδα.

Η κοστολόγηση αυτού του είδους εφαρμόζεται σε εκείνους τους κλάδους όπου παράγονται παρόμοια είδη σε συγκεκριμένες παρτίδες για χρήση στην παραγωγή τελικών προϊόντων ή για πώληση σε πελάτες γενικά. Γενικά εφαρμόζεται σε:

- α) Βιομηχανίες κατασκευής ενδυμάτων
- β) Βιομηχανίες φαρμάκων
- γ) Βιομηχανίες μεταποιητικών βιομηχανικών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων
- δ) Βιομηχανίες παραγωγής παιχνιδιών
- ε) Βιομηχανίες παραγωγής ελαστικών και σωλήνων («Cost Accounting», 2016).

2.5.4 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες

Τα παραπάνω συστήματα κοστολόγησης αναφέρονται στον συμβατικό τρόπο υπολογισμού του κόστους με κύριο μειονέκτημα της παραδοσιακής προσέγγισης να αποτελεί το γεγονός ότι το γενικό κόστος απορροφάται στο κόστος του προϊόντος με βάση τον όγκο παραγωγής (που μετράται γενικά σε ώρες μηχανής, ώρες εργασίας κ.λπ.) ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το μεγαλύτερο μέρος των γενικών εξόδων, δηλαδή οι δαπάνες ενδέχεται να μην ήταν το αποτέλεσμα αυτού του όγκου παραγωγής (Ogunjuboun, 2009). Αυτό συνεπάγεται, συνεπώς, ανακριβή κατανομή

του γενικού κόστους, με επακόλουθο αποτέλεσμα στην τιμολόγηση των προϊόντων και στην αποδοτικότητα ή στη μέτρηση του κέρδους.

Παρουσιάστηκε, επομένως, η ανάγκη βελτίωσης της πολυπλοκότητας των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης. Πέρα από τα ανωτέρω προβλήματα που προέκυψαν, η ανάγκη βελτίωσης οφειλόταν και στις αλλαγές της τεχνολογίας κατασκευής, στον παγκόσμιο ανταγωνισμό, στο κόστος πληροφόρησης και στις απαιτήσεις των πελατών για μεγαλύτερη ποικιλία προϊόντων. Αυτές οι αλλαγές προκάλεσαν κριτική στην ικανότητα των παραδοσιακών λογιστικών συστημάτων και τα συστήματα Activity Based Costing ή διαφορετικά «κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων» προωθήθηκαν ως λύση για την εξάλειψη των στρεβλώσεων του κόστους των προϊόντων που αναφέρθηκαν από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (Al-Omiri & Drury, 2007).

Η σύγχρονη προσέγγιση προκαλεί αυτήν την παραδοσιακή προσέγγιση υποστηρίζοντας, ότι αυτές τις μέρες της τεχνολογικής προόδου, διάφοροι παράγοντες επηρεάζουν το γενικό κόστος. Αυτοί οι παράγοντες ονομάζονται οδηγοί κόστους. Η μέθοδος αυτή προσπαθεί να εντοπίσει μια αιτιώδη σχέση μεταξύ των γενικών εξόδων και του οδηγού κόστους. Ως εκ τούτου, ένας παράγοντας κόστους είναι οποιοσδήποτε παράγοντας που προκαλεί μια αλλαγή στο κόστος μιας δραστηριότητας. Μια δραστηριότητα μπορεί να έχει πολλούς οδηγούς κόστους που συνδέονται με αυτήν (Ogunjuboun, 2009).

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων εισήχθη από τους Cooper και Kaplan (1988) (στο Elhamma & Yi Fe, 2013) και έχει περιγραφεί ως μια βελτιωμένη μέθοδος κατανομής των γενικών εξόδων, της αξιολόγησης της αποδοτικότητας του προϊόντος και της διαχείρισης των λειτουργικών δαπανών ή εναλλακτικά ως προσέγγιση για τον υπολογισμό και την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων, η οποία περιλαμβάνει τον εντοπισμό της κατανάλωσης πόρων και την τελική παραγωγή κόστους (Sartorius, Eitzen, & Kamala, 2007). Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων προτείνει ότι το κόστος θα πρέπει να «συγκεντρωθεί», με βάση τις δραστηριότητες που «οδηγούν» το κόστος ανεξάρτητα από το τμήμα στο οποίο προέκυψε. Με άλλα λόγια, η «κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων» αναθέτει το κόστος σε κέντρα δαπανών δραστηριοτήτων και όχι σε τμήματα (Ogunjuboun, 2009), χρησιμοποιεί δηλαδή δραστηριότητες για τη συσσώρευση του κόστους και όχι κέντρα κόστους (Pavlatos, 2011), καταγράφοντας, έτσι, τα οικονομικά δεδομένα της παραγωγικής διαδικασίας

πιο προσεκτικά και με ακρίβεια από ότι το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης, παρέχοντας ακριβέστερα δεδομένα κόστους στις επιχειρήσεις. Επιπλέον, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων χρησιμοποιήθηκε κατά κύριο λόγο για τη στήριξη στρατηγικών αποφάσεων, όπως η επιλογή των τιμών, η εξωτερική ανάθεση, ο εντοπισμός και η μέτρηση των διαδικασιών και οι πρωτοβουλίες βελτίωσης (Mieseigha, 2014).

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αποτελείται από διάφορα βήματα. Σε ένα πρώτο βήμα εντοπίζονται οι σημαντικότερες δραστηριότητες μιας εταιρείας. Σε ένα δεύτερο βήμα, καθορίζονται τα γενικά έξοδα που συνδέονται με καθεμία από αυτές τις δραστηριότητες. Στη συνέχεια, διαπιστώνονται οι παράγοντες που καθορίζουν το κόστος της κάθε δραστηριότητας και αναφέρονται ως οδηγοί κόστους. Τέλος, τα γενικά έξοδα ανά οδηγό και μονάδα κόστους (κόστος οδηγού κόστους) εφαρμόζονται σε αντικείμενα κόστους (Roodhooft & Konings, 1995).

Οι στόχοι της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι («Cost and Management Accounting», 2012):

- Να εξαλείψει τις στρεβλώσεις στον υπολογισμό του συνολικού κόστους όπως φαίνεται στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης και να επιτευχθεί μεγαλύτερη ακρίβεια στον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών.
- Να βοηθήσει στη λήψη αποφάσεων με ακριβή υπολογισμό του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών.
- Να εντοπιστούν οι διάφορες δραστηριότητες στην παραγωγική διαδικασία και ο περαιτέρω προσδιορισμός των δραστηριοτήτων προστιθέμενης αξίας.
- Να διανέμει τα γενικά έξοδα βάσει δραστηριοτήτων.
- Να εστιάσει σε δραστηριότητες υψηλού κόστους.
- Να εξαλειφθούν οι δραστηριότητες που δεν προσδίδουν αξία.

Με βάση τα ανωτέρω συμπεραίνεται ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι ένα σύστημα κοστολόγησης που προσπαθεί να χρεώνει με ακρίβεια τις έμμεσες δαπάνες στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Εντούτοις, για την αποτελεσματική εφαρμογή, απαιτείται η συνεχής συμμετοχή του προσωπικού και η εκπαίδευσή του. Παρομοίως, είναι αναγκαίο να επανεξετάζεται η λειτουργία του συστήματος σε περιοδικά διαστήματα. Οι ενέργειες αυτές θα διασφαλίσουν την αποτελεσματική εφαρμογή του συστήματος. Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης απαιτείται επίσης για την αποτελεσματική εφαρμογή αυτού του συστήματος. Το σύστημα

κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι σίγουρα ένα καλύτερο σύστημα, αλλά εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την εφαρμογή του ιδίου («Cost and Management Accounting», 2012).

Ωστόσο, παρά την ισχυρή και διαρκή υπεράσπιση της μεθόδου αυτής (Cooper, 1988, Cooper και Kaplan, 1991, 1992, 1998, Kaplan 1992), διατυπώθηκαν αρκετές επιφυλάξεις αναφορικά με την ουσία της πρακτικής προσέγκυσης (Innes, Mitchell & Sinclair, 2000).

2.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Με τον όρο Κοστολογικό Σύστημα νοείται ο προσδιορισμός, η συστηματοποίηση και η καθιέρωση της κοστολογικής διαδικασίας. Οι βασικές πληροφορίες που πρέπει να καθορίζει το κοστολογικό σύστημα είναι (Πομόνης, 2001: 252-256):

- Ο τρόπος και τα μέσα με τα οποία θα αποτυπώνονται οι εξαντλήσεις των υλικών και υπηρεσιών, που συνθέτουν τους συντελεστές του κόστους. Στην πράξη αυτό σημαίνει, ότι το σύστημα της κοστολόγησης θα ορίσει τα παραστατικά στα οποία θα αποτυπώνονται γραπτά οι αναλώσεις των αξιών που συνθέτουν το κόστος, καθώς και τα στοιχεία που θα έχουν τα παραστατικά αυτά. Για τα υλικά, για παράδειγμα, θα πρέπει να υπάρχει ένα δελτίο εξαγωγής από την αποθήκη, όπου θα καθορίζονται τα ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία του υλικού, το απόθεμα της αποθήκης που θα μειώνεται και αντίστοιχα η θέση κόστους που επιβαρύνεται με τη δαπάνη. Για την εργασία, θα πρέπει να υπάρχει ένα δελτίο απασχόλησης του κάθε εργαζόμενου, όπου θα αναγράφεται ο χρόνος έναρξης και λήξης της απασχόλησης του σε κάθε θέση κόστους, για να μπορεί να συνάγεται από τις αμοιβές του κάθε εργαζόμενου και από τη διάρκεια της εργασίας του σε κάθε θέση, το κόστος που βαρύνει τη θέση. Για τις υπόλοιπες δαπάνες πρέπει να προσδιοριστεί ο τρόπος που θα μοιραστεί η κάθε δαπάνη πάνω στις σχετικές θέσεις κόστους, που σημαίνει να καθοριστεί για κάθε είδος δαπάνης, το κριτήριο που θα χρησιμοποιηθεί και η μέθοδος που θα εφαρμοστεί, για να μοιραστεί η δαπάνη αυτή στις διάφορες θέσεις κόστους που αφορά.

- Ο τρόπος και τα μέσα με τα οποία θα αποτυπωθεί το έργο που παράχθηκε με τις παραπάνω αναλώσεις. Στην πράξη αυτό συμβαίνει με ένα αναλυτικό ημερήσιο Δελτίο

Παραγωγής για την κάθε θέση κόστους, που σ' αυτό σημειώνεται από την κάθε θέση, η παραγωγή που πραγματοποιήθηκε. Πρόκειται δηλαδή για παραστατικά που αποτελούν πράξεις συστατικές του κόστους.

- Ο τρόπος και τα μέσα με τα οποία θα συγκεντρωθούν τα παραπάνω δεδομένα: αναλώσεις - αποδόσεις, και θα σχηματίσουν κατηγορίες σκόπιμες για να λαμβάνονται τα απαραίτητα μηνύματα.
- Οι κανόνες και οι διαδικασίες με τους οποίους θα παρουσιάζονται και θα συγκεντρώνονται τα στοιχεία.
- Ο προσδιορισμός των θέσεων κόστους, όπου θα συναθροιστούν όλες οι αναλώσεις και το έργο της καθεμιάς και θα υπολογιστεί το κόστος της μονάδας από το έργο αυτό. Οι αναλώσεις και οι αποδόσεις αυτές θα πραγματοποιηθούν στο Φύλλο Υπολογισμού του Κόστους της κάθε θέσης, όπου καταγράφονται οι αναλώσεις κατ' είδος (των υλικών και των λοιπών εξόδων) και οι μονάδες από το έργο που παράχθηκε πάνω σε κάθε προϊόν, απ' αυτή τη θέση και μ' αυτές τις δαπάνες και όπου θα υπολογιστεί το κόστος της μονάδας του έργου για κάθε προϊόν. Στη συνέχεια, με βάση τις μονάδες που κατανάλωσε η συνολική ποσότητα από το κάθε προϊόν που παράχθηκε, θα προσδιοριστεί το συνολικό κόστος κατά προϊόν.

Ένα επιπλέον στοιχείο που πρέπει να καθοριστεί από την κοστολογική οργάνωση, είναι η διαδικασία με την οποία αποσαφηνίζεται το κόστος των ενδιάμεσων (μονάδων έργου) και των τελικών φορέων του κόστους (προϊόντων). Η διαδικασία αυτή, περιλαμβάνει τρεις φάσεις (Πομόνης, 2001: 257):

- το «μερισμό» των δαπανών που έχουν δεχτεί οι θέσεις κόστους που δεν παράγουν έργο (έμμεσες δαπάνες για τις τελικές θέσεις).
- το «μερισμό» του κόστους, των θέσεων εκείνων που παράγουν έργο βοηθητικό, με την έννοια ότι το έργο αυτό χρησιμοποιείται από τις λοιπές θέσεις κόστους, εκείνες που παράγουν έργο που ενσωματώνεται στο «προϊόν» και
- τον προσδιορισμό του κόστους της μονάδας του έργου σαν ενδιάμεσου φορέα, και του κόστους του προϊόντος σαν τελικού φορέα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Έρευνα με απλά λόγια σημαίνει αναζήτηση της γνώσης. Είναι μια επιστημονική και συστηματική αναζήτηση για πληροφορίες σχετικά με ένα συγκεκριμένο θέμα ή πρόβλημα (Panneerselvam, 2004). Με διαφορετικά λόγια η έρευνα είναι μια επιστημονική εξέταση με στόχο την εκμάθηση νέων γεγονότων, ιδεών, δοκιμών, κ.λπ. Είναι η συστηματική συλλογή, ανάλυση και ερμηνεία των δεδομένων για τη δημιουργία νέας γνώσης προκειμένου να απαντήσει σε κάποια ερώτηση ή να λύσει ένα πρόβλημα (Degu & Yigzaw, 2006).

Σύμφωνα με τον Clifford Woody (Kothari, 1988), η έρευνα περιλαμβάνει τον καθορισμό και τον επανακαθορισμό των προβλημάτων, την διατύπωση υπόθεσης ή προτεινόμενες λύσεις. Στη συνέχεια τη συλλογή, την οργάνωση και την αξιολόγηση των δεδομένων, τα οποία με την επαγωγική μέθοδο φτάνει ο ερευνητής στα συμπεράσματα και, στην τελευταία προσεκτική δοκιμή προσπαθεί να προσδιορίσει εάν τα συμπεράσματα ταιριάζουν με την τυποποιημένη υπόθεση.

Στην Εγκυκλοπαίδεια των Κοινωνικών Επιστημών, οι D. Slesinger & M. Stephenson (1930) (στο Panneerselvam, 2004), ορίζουν την έρευνα ως «την κατάσταση εκείνη που χειρίζεται τα πράγματα, τις έννοιες, ή τα σύμβολα, με στόχο να επεκτείνει σε ένα ευρύτερο σύνολο, να επισημάνει ή να ελέγξει τη γνώση, εάν εκείνη η γνώση συνεισφέρει στην δημιουργία της θεωρίας ή στην πρακτική μιας τέχνης».

Σύμφωνα με τους Redman & Mory (1923) (στο Panneerselvam, 2004), η έρευνα είναι «η ορθολογική ενέργεια για την απόκτηση νέων γνώσεων». Είναι μια ακαδημαϊκή δραστηριότητα και ως εκ τούτου ο όρος θα πρέπει να χρησιμοποιείται σε μια τεχνική έννοια (Panneerselvam, 2004).

Τέλος, σύμφωνα με τον P.M. Cook (Pandey and Pandey, 2015) «η έρευνα είναι μια τίμια, εξαντλητική, έξυπνη και επίμονη προσπάθεια για ένα γεγονός που συνέβη σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και τη σημασία του ή τις επιδράσεις του σχετικά με

ένα υπάρχον πρόβλημα. Το αποτέλεσμα ή τα συμπεράσματα ενός μέρους μιας δεδομένης έρευνας θα πρέπει να είναι η γνήσια, επαληθεύσιμη συμμετοχή των γνώσεων στον τομέα που μελετήθηκαν.

Τα χαρακτηριστικά της έρευνας είναι:

- πρέπει να υπάρχει μια συγκεκριμένη γνωστοποίηση του προβλήματος,
- πρέπει να υπάρχει ένα σχέδιο (που δεν είναι άσκοπο αλλά «ψάχνει» για κάτι, με την ελπίδα ότι θα βρεθεί σε μια λύση),
- βασίζεται σε δεδομένα που υπάρχουν, κάνοντας χρήση τόσο των θετικών όσο και των αρνητικών στοιχείων που εντόπισε,
- η συλλογή καινούργιων, όπως απαιτείται και η οργάνωση τους με τέτοιο τρόπο ώστε να δώσουν απαντήσεις στα ερωτήματα της έρευνας (Degu and Yigzaw, 2006).

3.2 ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Οι Strauss και Corbin (1990), δήλωσαν ότι, «με τον όρο «ποιοτική έρευνα», νοείται κάθε είδους έρευνα που παράγει ευρήματα τα οποία δεν προκύπτει από τις στατιστικές διαδικασίες ή άλλα μέσα ποσοτικοποίησης. Μπορεί να αναφέρεται σε έρευνα για τη ζωή των προσώπων, τις συμπεριφορές και τα συναισθήματα, καθώς και στην οργανωτική λειτουργία, τα κοινωνικά κινήματα, τα πολιτιστικά φαινόμενα και τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ των εθνών. Αυτό σημαίνει ότι η ποιοτική έρευνα δεν είναι στατιστική και ενσωματώνει πολλαπλές πραγματικότητες (Rahman, 2016).

Η ποιοτική έρευνα στοχεύει στην αντιμετώπιση ζητημάτων που σχετίζονται με την ανάπτυξη της κατανόησης των εννοιών και των εμπειρικών διαστάσεων της ζωής των ανθρώπων και των κοινωνικών κόσμων. Το κεντρικό στοιχείο της ποιοτικής έρευνας είναι το αν οι υποκειμενικές έννοιες, οι δράσεις και τα κοινωνικά πλαίσια των συμμετεχόντων στην έρευνα, όπως κατανοούνται από αυτούς, φωτίζονται (Fossey, Harvey, McDermott & Davidson, 2002).

Οι Denzin και Lincoln (1994) ισχυρίστηκαν ότι, «η ποιοτική έρευνα είναι πολυμέθοδος στην εστίαση, που περιλαμβάνει μια ερμηνευτική, φυσιοκρατική προσέγγιση στο περιεχόμενό της» (Rahman, 2016).

Σύμφωνα με τον Clissett (2008), η ποιοτική έρευνα καλύπτει ένα ευρύ φάσμα προσεγγίσεων για την εξερεύνηση της «ανθρώπινης εμπειρίας, των αντιλήψεων, των

κινήτρων και των συμπεριφορών» και ασχολείται με τη συλλογή και ανάλυση λέξεων είτε με τη μορφή ομιλίας ή γραφής. Από αυτή την άποψη, η ποιοτική έρευνα σημαίνει να κατανοηθεί τι κάνουν και τι λένε οι άλλοι ή να κατανοηθεί τι σημαίνει κάτι (Grant, 2008). Επιπλέον, ο Schwandt (2007) πιστεύει ότι η ίδια η κατανόηση είναι ένα φαινόμενο που βρίσκεται στο επίκεντρο της ποιοτικής έρευνας διότι η «ποιοτική μεθοδολογία και η φιλοσοφία που βασίζεται είναι πολύ κατάλληλες για την κατανόηση σύνθετων προσωπικών και κοινωνικών θεμάτων» (Tavallaei & Talib, 2010).

Η χρήση της ποιοτικής μεθόδου στην έρευνα έχει αρκετά πλεονεκτήματα. Ανάμεσα σε αυτά είναι η δυνατότητα να περιγράψει με ακρίβεια συναισθήματα, απόψεις και εμπειρίες των ατόμων που συμμετεχόντων. Ο Bachman (1998) παρουσίασε στη μελέτη του ότι τα ποιοτικά ερευνητικά αποτελέσματα παρέχουν στη σχέση της επεξεργασίας πληροφοριών την απόδοση συγκεκριμένα και βαθειά. Οι Chalhoub-Deville και Deville (2008), επίσης, υποστήριξαν, τέλος, ότι οι ποιοτικές ερευνές πραγματοποιούνται για να επιτύχουν τις βαθύτερες ιδέες στα ζητήματα σχετικά με το σχεδιασμό, τη διαχείριση, και την ερμηνεία της γλωσσικής αξιολόγησης (Rahman, 2016).

3.3 Η ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ (CASE STUDY)

Ένα «εργαλείο» της ποιοτικής μεθόδου είναι η «μελέτη περίπτωσης» ή διαφορετικά case study¹. Οι μελέτες αυτές ήταν ένα από τα πρώτα είδη της έρευνας που χρησιμοποιούταν στον τομέα της ποιοτικής μεθοδολογίας (Starman, 2013).

Μια μελέτη περίπτωσης είναι μια αντικειμενική και εμπειριστατωμένη εξέταση ενός σύγχρονου φαινομένου, όπου ο ερευνητής έχει μικρό έλεγχο των γεγονότων. Ο ορισμός αυτός καλύπτει πολλά σημαντικά σημεία. Πρώτον, η μελέτη περιλαμβάνει τυπικά έναν ή περισσότερους ερευνητές που συγκεντρώνουν ένα σημαντικό όγκο δεδομένων από μια οργάνωση για να αναπτύξουν τη σαφέστερη δυνατή εικόνα του φαινομένου. Τα δεδομένα μπορούν να προέρχονται από πρωτογενείς πηγές (όπως

¹ Κυρίως χρησιμοποιείται στην ποιοτική έρευνα, χωρίς όμως να είναι αποκλειστικά σε αυτή. Δηλαδή μπορεί, σπανίως βέβαια, να χρησιμοποιηθεί και στην ποσοτική, ή σε ένα συνδυασμό και των δυο προσεγγίσεων (Starman, 2013).

άμεση παρατήρηση ή συνεντεύξεις των εμπλεκόμενων ατόμων) ή δευτερεύουσες πηγές (π.χ. έγγραφα ή αρχεία). Μπορεί να εξετάσει μια ενιαία κατάσταση ή, με πολλαπλές περιπτώσεις, αρκετές σχετικές καταστάσεις. Δεύτερον, ξεχωριστά από τις ιστορικές μελέτες, η έρευνα περιπτώσεων επικεντρώνεται γενικά στις τρέχουσες συνθήκες, χρησιμοποιώντας ιστορικά δεδομένα κυρίως για να κατανοηθούν ή να τεκμηριωθούν οι πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν σχετικά με τη συνεχιζόμενη κατάσταση. Τρίτον, ο ερευνητής έχει συνήθως ελάχιστη ή και καθόλου ικανότητα να χειρίζεται γεγονότα (σε αντίθεση με την έρευνα δράσης, όπου ο ερευνητής εμπλέκεται ως συμμετέχων και διευθύνει τα γεγονότα σε φυσικό περιβάλλον) (MCutceon, Meredith, 1993).

Ο σκοπός της μελέτης περιπτώσεων μπορεί να περιγράψει αυστηρά μια κατάσταση αλλά, συχνότερα, είναι να κατανοηθεί πώς και γιατί συμβαίνουν τα γεγονότα. Για το σκοπό αυτό, ο ερευνητής αξιολογεί τις συνθήκες που περιβάλλουν το φαινόμενο για να δημιουργήσει μια εύλογη εξήγηση ή να ανακαλύψει μια αιτιώδη σχέση που συνδέει τους προηγούμενους με τα αποτελέσματα (MCutceon, Meredith, 1993).

Ο Mitchell (1983) (στο Rhee, 2004) όρισε τη Μελέτη Περίπτωσης ως τη «λεπτομερή εξέταση ενός γεγονότος (ή μιας σειράς σχετικών γεγονότων) που ο αναλυτής θεωρεί ότι εκθέτει τη λειτουργία ορισμένων προσδιορισμένων γενικών θεωρητικών αρχών». Ο Yin (1994) όρισε τη Μελέτη Περίπτωσης ως «μια εμπειρική έρευνα που διερευνά ένα σύγχρονο φαινόμενο μέσα στο πραγματικό περιβάλλον του, ειδικά όταν τα όρια μεταξύ φαινομένου και πλαισίου δεν είναι ξεκάθαρα εμφανή αλλά βασίζονται σε πολλαπλές πηγές αποδεικτικών στοιχείων». Οι περισσότεροι μελετητές συμφωνούν ότι μια μελέτη περίπτωσης δεν είναι μια συγκεκριμένη μέθοδος αλλά μια στρατηγική (Rhee, 2004).

3.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Οι μελέτες περιπτώσεων έχουν σημαντικά συγκριτικά πλεονεκτήματα σε σχέση με τις στατιστικές μεθόδους ή τα τυπικά μοντέλα. Τα πλεονεκτήματα αυτά περιλαμβάνουν:

- τη λειτουργία και τη μέτρηση των ποιοτικών μεταβλητών ή τη δυνατότητα επίτευξης υψηλών επιπέδων εγκυρότητας που αντιπροσωπεύουν καλύτερα τη θεωρητική έννοια που πρόκειται να μελετηθεί .
- τον προσδιορισμό νέων μεταβλητών ή υποθέσεων. Αυτό μπορεί να συμβεί με τη συνηθισμένη πορεία της έρευνας, όπως η έρευνα αρχείων και οι συνεντεύξεις με τους συμμετέχοντες, τους εμπειρογνώμονες της περιοχής και τους ιστορικούς.
- τη δημιουργία συμπερασμάτων σχετικά με τους αιτιώδεις μηχανισμούς. Οι μελέτες περιπτώσεων μπορούν να χρησιμοποιήσουν την ανίχνευση της διαδικασίας για να εξετάσουν λεπτομερώς τις παρατηρούμενες επιπτώσεις των υποθετικών αιτιωδών μηχανισμών σε μεμονωμένες περιπτώσεις. Οι αιτιώδεις μηχανισμοί μπορούν να θεωρηθούν ως οι τελικά μη παρατηρήσιμες οντότητες ή δομές που λειτουργούν σε συγκεκριμένα πλαίσια για να δημιουργήσουν τα φαινόμενα που παρατηρούνται στον φυσικό ή στον κοινωνικό κόσμο.
- την ιστορική εξήγηση των υποθέσεων. Η μελέτη περίπτωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί όχι μόνο για να διερευνήσει αιτιώδεις μηχανισμούς αλλά και να χρησιμοποιήσει αιτιώδεις μηχανισμούς προκειμένου να εξηγηθούν ιστορικά περιπτώσεις. Η ιστορική εξήγηση είναι αρκετά διαφορετική από την ανάπτυξη και τη δοκιμή θεμελιωδών μεταβλητών θεωριών βασισμένων στη στατιστική μελέτη ενός μεγάλου αριθμού περιπτώσεων. Στην ιστορική εξήγηση, ο ερευνητής χρησιμοποιεί θεωρίες σε κάθε βήμα μιας ιστορικής διαδικασίας για να δείξει πώς οι μεταβλητές έκαναν τα επόμενα βήματα και το τελικό αποτέλεσμα, πιθανό κάτω από τις ιστορικές συνθήκες της υπόθεσης (Roberts 1996). Αυτό είναι εντελώς διαφορετικό από τον καθορισμό στατιστικών γενικοποιήσεων. Όπως αναγνωρίζουν εύκολα οι στατιστικοί ερευνητές, η συσχέτιση δεν συνεπάγεται αιτιώδη συνάφεια και μια στατιστικά σημαντική συσχέτιση δεν εξηγεί απαραίτητως κάποια ή όλες τις περιπτώσεις στις οποίες βασίζεται (Bennett, n.d.)

Ο Stoecker (1991) (στο Rhee, 2004), αναφέρει, επίσης, ότι μια «μελέτη περίπτωσης είναι ο καλύτερος τρόπος με τον οποίο μπορεί να βελτιωθεί η γενική θεωρία και να εφαρμοστούν αποτελεσματικές παρεμβάσεις σε πολύπλοκες καταστάσεις». Τέλος, ο Walton (1992) (στο Rhee, 2004), εξήγησε ότι «οι περιπτώσεις είναι τυλιγμένες σε θεωρίες». Σύμφωνα με τον ίδιο, οι περιπτώσεις είναι «ενσωματώσεις αιτιακών διεργασιών που λειτουργούν σε μικρόκοσμο», και οι μελέτες περιπτώσεων χρησιμοποιούνται «για να καταδείξουν ένα αιτιώδες επιχείρημα

σχετικά με το πώς διαμορφώνονται οι γενικές κοινωνικές δυνάμεις και παράγουν αποτελέσματα σε συγκεκριμένες ρυθμίσεις».

3.5 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Παρά τα πλεονεκτήματά της, η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης θεωρείται παραδοσιακά ότι έχει μερικούς σημαντικούς περιορισμούς ως εργαλείο αξιολόγησης. Οι περιγραφικές μελέτες περιπτώσεων είναι ποιοτικές και αναξιόπιστες. Και, είτε είναι ποιοτικές είτε ποσοτικές, σχετίζονται συνήθως με μεμονωμένα έργα ή, στην καλύτερη περίπτωση, με μικρές ομάδες έργων, έτσι ώστε τα αποτελέσματά τους συνήθως να μην μπορούν να γενικευτούν σε ολόκληρο τον πληθυσμό.

Ένα από τα μεγαλύτερα μειονεκτήματα, δηλαδή, στη χρήση της μελέτης περίπτωσης έχει να κάνει με την εξωτερική και την εσωτερική εγκυρότητα. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της μελέτης περιπτώσεων, ο ερευνητής συχνά δεν έχει τον έλεγχο ορισμένων μεταβλητών και γεγονότων και επομένως δεν μπορεί να τα ελέγξει ως ερευνητής σε εργαστηριακό πείραμα. Συνεπώς, ο ερευνητής που χρησιμοποιεί τη μέθοδο αυτή πρέπει να γνωρίζει ότι τα ευρήματά του μπορούν να εφαρμοστούν μόνο σε παρόμοιες περιπτώσεις («The Advantages and Disadvantages of Case Study Research», 2015).

Επιπλέον, η εντατική χρήση εμπειρικών στοιχείων μπορεί να δώσει μια θεωρία που είναι υπερβολικά περίπλοκη. Ένα χαρακτηριστικό γνώρισμα της καλής θεωρίας είναι η φειδωλότητα, αλλά δεδομένου του τυπικά εντυπωσιακού όγκου των πλούσιων δεδομένων, υπάρχει ένας πειρασμός να οικοδομηθεί μια θεωρία που προσπαθεί να συλλάβει τα πάντα. Το αποτέλεσμα μπορεί να είναι μια θεωρία που είναι πολύ πλούσια σε λεπτομέρειες, αλλά στερείται της απλότητας της συνολικής προοπτικής. Οι θεωρητικοί που εργάζονται στα δεδομένα περιπτώσεων μπορούν να χάσουν την αίσθηση της αναλογίας, καθώς αντιμετωπίζουν έντονα, ογκώδη δεδομένα. Δεδομένου ότι τους λείπει ποσοτικές μετρήσεις όπως αποτελέσματα παλινδρόμησης, μπορεί να μην είναι σε θέση να αξιολογήσουν ποιες είναι οι σημαντικότερες σχέσεις σε μια συγκεκριμένη περίπτωση (Eisenhardt, 1989).

Ένας τελευταίος περιορισμός της μελέτης περιπτώσεων είναι ότι μπορεί να είναι πολύ απαιτητική να πραγματοποιηθεί. Ένας λόγος γι 'αυτό είναι η ανάγκη, σε βάθος, πρόσβασης στους χώρους των περιπτώσεων (Rose, Spinks & Canhoto, 2015).

3.6 ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΥΧΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΣΤΗ ΜΕΛΕΤΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Το σημερινό επιχειρησιακό περιβάλλον, εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης, της εξέλιξης της τεχνολογίας και του έντονου ανταγωνισμού, δεν είναι σταθερό ούτε και προβλέψιμο. Το γεγονός αυτό καθιστά τη διοίκηση των επιχειρήσεων ολοένα και πιο περίπλοκη (Σαρηγιαννίδης, Μπασούρη, Χατζόγλου και Χατζούδης, 2009).

Στον 21ο αιώνα, οι επιχειρήσεις δεν χρειάζεται να λειτουργούν μόνο σε διαφορετικές χώρες, αλλά πρέπει να αναπτύξουν παγκόσμιες στρατηγικές για το συντονισμό των λειτουργιών τους σε όλες τις φάσεις της λειτουργίας τους (D'Amours et al., 1999). Οι εταιρείες σε όλους τους τομείς εξετάζουν τρόπους για τη μείωση του κόστους, τη μείωση του χρόνου ανάπτυξης του προϊόντος και τη διαχείριση των κινδύνων (Gunasekarana, Williams, McGaughey, 2005).. Ένας από αυτούς είναι ότι αρκετές επιχειρήσεις αποδέχονται και εφαρμόζουν την στρατηγική του outsourcing (εξωτερική ανάθεση) με σκοπό να βελτιώσουν την δυναμικότητά τους, να επιτύχουν καλύτερη ποιότητα στις υπηρεσίες και τα προϊόντα τους και να καλυτερεύσουν την χρηματοοικονομική τους απόδοση (Σαρηγιαννίδης, Μπασούρη, Χατζόγλου και Χατζούδης, 2009).

Η εξωτερική ανάθεση έχει γίνει μια σημαντική επιχειρηματική προσέγγιση, όπου από ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μπορεί να αποκτηθεί όταν προϊόντα ή υπηρεσίες παράγονται πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά από εξωτερικούς προμηθευτές. Πρόκειται για μια συμφωνία στην οποία μια εταιρεία συνάπτει ένα μέρος της υπάρχουσας εσωτερικής δραστηριότητάς της σε άλλη εταιρεία (McCarthy & Anagnostou, 2004).

Ο κύριος λόγος για την εξέταση αυτής της στρατηγικής είναι ότι οι εταιρείες που ανατίθενται σε εξωτερικούς συνεργάτες βρίσκονται σε περιοχές όπου το κόστος

εργασίας είναι σημαντικά χαμηλότερο από τις χώρες καταγωγής των εταιρειών outsourcing (Pham, 2011).

Ως διαχειριστική πρακτική πιθανότατα υπήρχε για πάνω από 200 χρόνια, αλλά τα τελευταία 15 χρόνια, με την υποστήριξη ακαδημαϊκών, συμβούλων και βιομηχανικών φόρουμ, έχει εξελιχθεί σε μια δημοφιλής πρωτοβουλία στρατηγικής διαχείρισης. Κατά τη διάρκεια αυτής της δεκαπενταετίας, η οικονομική αξία, η στρατηγική σημασία και η πολυπλοκότητα της εξωτερικής ανάθεσης λειτουργιών έχουν αυξηθεί εξελισσόμενες από λειτουργίες ρουτίνας και μη προστιθέμενης αξίας, όπως η ασφάλεια, ο καθαρισμός και η τροφοδοσία σε βασικές λειτουργίες υποστήριξης και προστιθέμενης αξίας, όπως της τεχνολογίας, της εφοδιαστικής και της λογιστικής, στις βασικές συναφείς με την κατασκευή λειτουργίες, όπως ο σχεδιασμός και ορισμένες διαδικασίες παραγωγής (McCarthy & Anagnostou, 2004).

Παρά το γεγονός ότι η εξωτερική ανάθεση ξεκίνησε για πρώτη φορά στους κλάδους της μεταποίησης και των τεχνολογιών πληροφορικής, εξαπλώθηκε γρήγορα στη λογιστική και στη χρηματοδότηση (Pham, 2011).

Η λογιστική διακρίνεται σε δυο μεγάλους κλάδους: τη χρηματοοικονομική και τη διοικητική λογιστική. Οι δυο αυτοί κλάδοι αποτελούν το μεγαλύτερο πληροφοριακό σύστημα σχεδόν κάθε οικονομικής μονάδας. Η Χρηματοοικονομική λογιστική δίνει μεγάλη βαρύτητα στην ακρίβεια των υπολογισμών και των μετρήσεων στα οποία θα στηρίζονται οι παρεχόμενες πληροφορίες με απώτερο σκοπό την παροχή πληροφοριών σε φορείς και άτομα εντός αλλά και εκτός της επιχείρησης (τράπεζες, προμηθευτές, υποψήφιους επενδυτές). Ο κλάδος της διοικητικής λογιστικής, από την άλλη πλευρά, γεννήθηκε από την ανάγκη της αξιολόγησης και αποτίμησης των σταδίων της παραγωγικής διαδικασίας και έρχεται να καλύψει την ανάγκη για εσωτερική πληροφόρηση που έχουν οι διοικούντες μιας επιχείρησης προκειμένου να λαμβάνουν ορθολογικές αποφάσεις για την επιβίωση και την επιτυχή πορεία της επιχείρησης (Τσιτσάκης, 2016: 8,9).

Οι υπηρεσίες που παρέχονται από εταιρείες outsourcing και αφορούν τη χρηματοοικονομική λογιστική, περιλαμβάνουν συμβουλευτικές υπηρεσίες, ελέγχους, συναλλαγές και ειδικά συμφέροντα. Σε γενικές γραμμές, οι υπηρεσίες είναι προσαρμοσμένες σε κάθε επιχείρηση για να τη βοηθήσουν να διατηρήσει ή / και να επιτύχει μια επιθυμητή κερδοφορία. Αντίθετα, ο κύριος στόχος των υπηρεσιών που παρέχονται από εταιρείες outsourcing και αφορούν τη διοικητική λογιστική, είναι να

εξασφαλίσουν ότι οι πλήρεις οικονομικές πληροφορίες είναι διαθέσιμες στη διοίκηση και ότι οι εσωτερικές λειτουργίες της εταιρείας λειτουργούν ομαλά και παράγουν κέρδη (Pham, 2011).

Η λογιστική, δηλαδή, εξωτερική ανάθεση σημαίνει μεταφορά μέρους των λογιστικών λειτουργιών σε τρίτο πάροχο που κατέχει πλήρως το αντικείμενο, προκειμένου να μειώσει το κόστος, να αποκτήσει πρόσβαση σε σπάνιες δεξιότητες ή να αποκτήσει ανταγωνιστικότητα (Nicholson & Aman, 2008).

Αρχικά, η λογιστική εξωτερική ανάθεση θεωρήθηκε πολυτέλεια, αλλά σήμερα είναι μια ανάγκη. Είναι γνωστό ότι η λογιστική είναι μία από τις απαραίτητες λειτουργίες οποιασδήποτε επιχειρηματικής οργάνωσης, ανεξάρτητα από το μέγεθος και τον σκοπό οποιασδήποτε επιχείρησης. Ως εκ τούτου, είναι σημαντικό για όλες τις οντότητες να διαχειρίζονται κάθε πτυχή της λογιστικής πολύ προσεκτικά (Ciuraru-Andrica, 2009).

Η προώθηση της εξωτερικής ανάθεσης λογιστικών υπηρεσιών παρουσιάζει τα παρακάτω πλεονεκτήματα (Ciuraru-Andrica, 2009):

- οι εταιρείες εξωτερικής ανάθεσης χρησιμοποιούν άρτια εκπαιδευμένο και έμπειρο προσωπικό, καθώς και τις πιο πρόσφατες διαδικασίες και τεχνολογικές εξελίξεις που παρέχουν πλήρη βοήθεια κατά το χειρισμό, τη διαχείριση και την καταγραφή καθημερινών λογιστικών εργασιών σε τακτική βάση, διασφαλίζοντας ότι εφαρμόζονται σωστά οι λογιστικές νομοθεσίες για την εκπλήρωση της σύμβασης
- η λογιστική εξωτερική ανάθεση επιτρέπει στις οντότητες να εστιάσουν όλες τις ενέργειές τους στις βασικές λειτουργίες και να χρησιμοποιήσουν τους πόρους όπως το ανθρώπινο δυναμικό και τα οικονομικά αποθέματα σε άλλους σημαντικούς τομείς.
- με την εξωτερική ανάθεση της λογιστικής, οι εταιρείες μπορούν να αποφύγουν τις μεγάλες επενδύσεις σε ανθρώπινο δυναμικό, εξοπλισμό, λογισμικό, υποδομή, πληρωμή των εργαζομένων, οι οποίες εμπλέκονται σε εσωτερικό τμήμα.
- η εξωτερική ανάθεση εξαλείφει το χρόνο εκκίνησης που απαιτείται για την πρόσληψη, τη συνέντευξη, τη μίσθωση και την κατάρτιση του λογιστικού προσωπικού, καθώς και τον πρόσθετο χρόνο που αφιερώνεται στους κανόνες των ασθενών, των ημερών διακοπών και των άλλων καθηκόντων περιγραφής.
- οι εξωτερικοί λογιστές των επιχειρήσεων μπορούν να είναι σύμβουλοι για τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να εφαρμόσουν περαιτέρω τις στρατηγικές.

- με την εξωτερική ανάθεση της λογιστικής δραστηριότητας οι επιχειρήσεις κερδίζουν μειωμένο κόστος, ειδικότερα το σταθερό κόστος (σε αυτή την περίοδο οικονομικής κρίσης είναι απαραίτητο να εξοικονομήσουν χρήματα) και τη μεταφορά ευθύνης έναντι της εταιρείας outsourcing.
- τέλος, η εξωτερική ανάθεση της λογιστικής είναι ένας τρόπος αντιμετώπισης των ανταγωνιστών με τη διαχείριση καλύτερων άλλων στρατηγικών κ.λπ.

3.7 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Με βάση τη μέθοδο κοστολόγησης που θα επιλέξει ένας οργανισμός (κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής, κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή μαζική ή κατά φάση, κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων) πραγματοποιεί διαφορετικά βήματα τα οποία αναλύονται στη συνέχεια.

Οι οργανισμοί οι οποίοι παράγουν εξατομικευμένα ή κατά παραγγελία, λειτουργούν τις περισσότερες φορές παράγοντας τα προϊόντα τους σήμανα με τις προδιαγραφές που θέτουν οι πελάτες τους. Η κάθε παραγγελία από τη στιγμή της έναρξης της επεξεργασίας της παρακολουθείται από μια καρτέλα, στην οποία καταγράφονται οι πρώτες ύλες που αναλώνονται για την παραγωγή της και οι ώρες άμεσης εργασίας που παρέχονται από τους εργαζομένους του οργανισμού προκειμένου να ολοκληρωθεί. Με την ολοκλήρωση της παραγγελίας, πραγματοποιείται, από το λογιστήριο του κάθε οργανισμού, ο προσδιορισμός των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων με βάση τον προϋπολογιστικό συντελεστή επιβάρυνσης που ισχύει στον οργανισμό (Τσιτσάκης, 2014:175, 177, 178).

Στην τεχνική της κατά φάση κοστολόγησης αρχικά γίνεται υπολογισμός της φυσικής ροής, προκειμένου να προσδιοριστεί το στάδιο ολοκλήρωσης όλων των μονάδων. Ο υπολογισμός αυτός γίνεται με την εξίσωση:

$$\begin{aligned} & \text{Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων} \\ & + \text{Μονάδες προϊόντων η παραγωγή των οποίων άρχισε} \\ & = \text{Μονάδες που εξήλθαν από τη φάση} \\ & + \text{Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων} \end{aligned}$$

Στη συνέχεια υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες χωριστά για το απόθεμα ημικατεργασμένων, τις πρώτες ύλες και το κόστος κατεργασίας. Έπειτα προσδιορίζεται το συνολικό κόστος της τρέχουσας περιόδου και το κόστος της ισοδύναμης μονάδας, ανάλογα με τη μέθοδο ροής κόστους που χρησιμοποιείται (μέσου σταθμικού όρου ή FIFO). Στο τελευταίο βήμα κατανέμεται το συνολικό κόστους μεταξύ ημικατεργασμένων και ολοκληρωμένων μονάδων (Σακέλης, 1992: 209).

Τέλος, το σύστημα κοστολόγησης που βασίζεται στη μέθοδο Activity Base Costing, βασίζεται στα ακόλουθα βήματα: Σε ένα πρώτο βήμα εντοπίζονται οι σημαντικότερες δραστηριότητες της εταιρείας. Σε ένα δεύτερο στάδιο καθορίζονται τα γενικά έξοδα που συνδέονται με καθεμία από αυτές τις δραστηριότητες. Στη συνέχεια διαπιστώνονται παράγοντες που καθορίζουν το κόστος μιας δραστηριότητας και αναφέρονται ως οδηγοί κόστους. Τέλος, τα γενικά έξοδα ανά μονάδα οδηγού κόστους εφαρμόζονται στα αντικείμενα κόστους (Roodhooft & Konings, 1995).

Πιο αναλυτικά τα βήματα αυτά έχουν ως εξής:

- Κατανόηση και ανάλυση της διαδικασίας κατασκευής. Για την εγκατάσταση οποιουδήποτε συστήματος κοστολόγησης, είναι απαραίτητη η μελέτη της διαδικασίας κατασκευής. Για το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, είναι επίσης απαραίτητο να μελετηθεί η διαδικασία κατασκευής και να διαπιστωθούν τα διάφορα στάδια που εμπλέκονται στο ίδιο, έτσι ώστε να μπορούν να αναγνωριστούν οι «δραστηριότητες» που εμπλέκονται στο ίδιο.
- Μελέτη των σχετικών δραστηριοτήτων: Το επόμενο βήμα είναι να μελετηθούν οι δραστηριότητες που σχετίζονται με τη διαδικασία παραγωγής. Αυτό το βήμα είναι πολύ σημαντικό, καθώς ολόκληρη η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων βασίζεται στην αναγνώριση των δραστηριοτήτων. Σε αυτό το βήμα, οι δραστηριότητες που εμπλέκονται σε μια διαδικασία είναι αναγνωρισμένες. Για παράδειγμα, σε μια τράπεζα, το άνοιγμα ενός λογαριασμού είναι μία από τις υπηρεσίες που προσφέρονται στους πελάτες. Στην υπηρεσία αυτή μελετώνται οι δραστηριότητες. Μπορεί να αποκαλυφθεί ότι το άνοιγμα νέου λογαριασμού περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η έκδοση του εντύπου αίτησης, η επαλήθευση του ίδιου και η αποδοχή του αρχικού ποσού που απαιτείται για το άνοιγμα ενός λογαριασμού. Ομοίως, σε περίπτωση εταιρείας κατασκευής, η διαδικασία αγοράς μπορεί να περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η παραλαβή αιτήματος αγοράς για το σχετικό

τμήμα ή το τμήμα καταστημάτων, η πρόσκληση των προσφορών από διάφορους προμηθευτές, η παραγγελία, η παρακολούθησή τους και, τέλος, η παραλαβή και η επιθεώρηση των εμπορευμάτων.

- Αφού προσδιοριστούν οι δραστηριότητες το επόμενο βήμα είναι να διαχωριστούν οι δραστηριότητες σε αυτές που προσδίδουν προστιθέμενη αξία και σε αυτές που δεν προσδίδουν. Ο στόχος πίσω από αυτό είναι ότι η προσοχή μπορεί να επικεντρωθεί στις δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας, ενώ δραστηριότητες που δεν προσφέρουν αξία μπορούν να εξαλειφθούν στο μέλλον.
- Κάλυψη κόστους δραστηριότητας: Η ομάδα κόστους ορίζεται ως «το σημείο εστίασης του κόστους που σχετίζεται με μια συγκεκριμένη δραστηριότητα σε ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων». Επομένως, η έννοια της συνάρτησης κόστους είναι παρόμοια με την έννοια του κέντρου κόστους. Η ομάδα κόστους είναι το σημείο εστίασης ή με άλλα λόγια είναι το συνολικό κόστος που αντιστοιχεί σε μια δραστηριότητα. Είναι το άθροισμα όλων των στοιχείων κόστους που αντιστοιχούν σε μια δραστηριότητα.
- Οδηγοί κόστους: Ο «οδηγός κόστους» είναι οποιοσδήποτε παράγοντας που προκαλεί μεταβολή στο κόστος μιας δραστηριότητας, π.χ. η ποιότητα των εξαρτημάτων που λαμβάνονται από μια δραστηριότητα αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για τις εργασίες που απαιτούνται από τη δραστηριότητα αυτή και επομένως επηρεάζει τους απαιτούμενους πόρους. Μια δραστηριότητα μπορεί να έχει πολλούς οδηγούς κόστους συνδεδεμένους με αυτήν. Με άλλα λόγια, ο οδηγός κόστους σημαίνει τους παράγοντες που καθορίζουν το κόστος μιας δραστηριότητας.
- Προσδιορισμός των δαπανών με τα προϊόντα: Το τελικό στάδιο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι ο προσδιορισμός του κόστους με τα τελικά προϊόντα, τα οποία μπορούν επίσης να καλούνται ως αντικείμενα κόστους. Τα αντικείμενα κόστους περιλαμβάνουν προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες, έργα και συμβάσεις. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, τα άμεσα κόστη μπορούν να προσδιοριστούν εύκολα με τα προϊόντα, αλλά τα έμμεσα κόστη μπορούν να συνδεθούν με τα προϊόντα, προσδιορίζοντας τις δραστηριότητες και τους οδηγούς κόστους. Επομένως, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι η διαδικασία εντοπισμού του κόστους πρώτα από πόρους σε δραστηριότητες και στη συνέχεια από δραστηριότητες σε συγκεκριμένα προϊόντα («Cost and Management Accounting», 2012).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΗ ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΛΕΜΙΚΟ ΝΑΥΤΙΚΟ

4.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ. ΣΤΑΔΙΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζει ότι η κοστολόγηση είναι η διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας ή τέλος μιας λειτουργίας (Καούνης, 2009).

Όπως αναπτύχθηκε στην ενότητα 2.4 η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνει ορισμένα στάδια. Τα στάδια αυτά παρουσιάζονται εν συντομία στην ενότητα αυτή και αναπτύσσονται εκτενέστερα στην επόμενη ενότητα.

Οι τρεις βασικές έννοιες που σχετίζονται με την κοστολόγηση και αποτελούν τα στάδια διαδικασίας εφαρμογής κοστολόγησης, ανεξάρτητα από τη μέθοδο κοστολόγησης είναι: λογισμός του κόστους κατά είδος, μερισμός του κόστους της κάθε λειτουργίας της επιχείρησης και τέλος καταλογισμός του κόστους των τελικών φορέων (Παυλάτος, 2006).

4.2 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Όπως έχει αναφερθεί το κόστος πραγματοποιείται από την επιχείρηση για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό, δηλαδή εξαιτίας κάποιας λειτουργίας. Εάν, η δαπάνη οποιαδήποτε λειτουργίας καταχωρείται τη στιγμή που πραγματοποιείται στο λογαριασμό της οικείας λειτουργίας, για παράδειγμα της λειτουργίας παραγωγής, τότε το κόστος παρακολουθείται κατά προορισμό ή κατά λειτουργία. Αντίθετα, εάν κατά την πραγματοποίηση της δαπάνης, το κόστος της καταχωρείται σε λογαριασμούς κατά την αντικειμενική φύση της δαπάνης, όπως για παραδείγματα στους λογαριασμούς «αμοιβές προσωπικού», «ασφάλιστρα», κ.λπ. ανεξάρτητα από τον προορισμό της σχετικής δαπάνης, δηλαδή ανεξάρτητα για ποια λειτουργία

πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη, τότε το κόστος παρακολουθείται κατ' είδος (Σακέλλης, 1992: 134).

Ανάμεσα στους λόγους που πρέπει τα έξοδα να παρακολουθούνται κατά είδος είναι γιατί δεν είναι γνωστό από την αρχή κάποια έξοδα, όπως ηλεκτρικό ρεύμα, αναλώσιμα υλικά, κ.λπ που και πως θα αναλωθούν.

Το Ε.ΓΛΣ επιβάλλει τη λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του κόστους (αποθεμάτων και εξόδων), των εσόδων και των αποτελεσμάτων κατ' είδος στις ομάδες λογαριασμών 2, 6, 7 και 8. Έργο της αναλυτικής λογιστικής είναι να ομαδοποιήσει το κόστος με γνώμονα το σκοπό (προορισμό) για τον οποίο πραγματοποιούνται, τα διαφορετικής φύσεως κατ' είδος έξοδα. Το κατά προορισμό κόστος που ομαδοποιείται λέγεται λειτουργικό κόστος (Σακέλλης, 1992: 134).

Το λειτουργικό κόστος αποτελείται από τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατ' είδος, τα οποία διαμοιράζονται στις βασικές λειτουργίες της επιχειρήσεως (παραγωγής, διοίκησης, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης, χρηματοοικονομική) με τη βοήθεια των «Φύλλων Μερισμού», σύμφωνα με τον προορισμό καθενός εξόδου (για το λόγο αυτό το λειτουργικό κόστος λέγεται επίσης και κόστος κατά προορισμό).

Προκειμένου, η κάθε επιχείρηση να ξεκινήσει τη διαδικασία κοστολόγησης, θα πρέπει αρχικά να μετρήσει τις μονάδες έργου που παράγει η κάθε λειτουργία. Με την έννοια έργο νοείται το αποτέλεσμα της δραστηριότητας του κάθε τμήματος-λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο πηγάζει από έναν ή περισσότερους παράγοντες (ανθρώπινη εργασία, λειτουργία μηχανών, εκμετάλλευση κεφαλαίων κτλ.). Το έργο αυτό που παράγει κάθε λειτουργία, συνήθως εκφράζεται σε φυσικές μονάδες (Σακέλλης, 1992: 140).

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

| ΦΥΛΛΟΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΡΓΟΥ | | | | | | | | |
|---|---------|--------|----------------|------|-----------------------------------|----------------------|---------|--------|
| Είδος προϊόντος | | | | | Αρ. έργου (ή εντολή παραγ.) | | | |
| Ποσότης | | | | | Έναρξιν παραγωγής | | | |
| Ημερ. παραδόσεως | | | | | Λήξιν παραγωγής | | | |
| Άμεσα υλικά | | | Άμεσα εργατικά | | | Γενικά βιομηχ. έξοδα | | |
| Ημερ. | Ποσότης | Κόστος | Ημερ. | Ώραι | Κόστος | Τμήμα | Συντελ. | Κόστος |
| | | | | | | | | |
| Ανακεφαλαίωσις | | | | | | | | |
| Υλικά | | | | | | | | |
| Εργατικά | | | | | | | | |
| Γενικά βιομηχ. έξοδα | | | | | | | | |
| Σύνολον κόστους παραγωγής έργου Δρχ. | | | | | | | | |
| Παραχθείσαι μονάδες | | | | | | | | |
| Κόστος μονάδας Δρχ. | | | | | | | | |

Σχήμα 4.1: Φύλλο Κόστους έργου

Πηγή: Κουμαντάρος, 1999: 65.

Οι λειτουργίες της Παραγωγής και της Διάθεσης είναι εκείνες που παράγουν έργο. Η πρώτη παράγει έργο μετασχηματίζοντας τα υλικά σε προϊόντα και η λειτουργία διάθεσης παράγει έργο καθώς αποθηκεύει, μεταφέρει και παραδίδει τα εμπορεύματα της επιχείρησης στους πελάτες της (Πομόνης, 1996: 274).

Αφού συγκεντρωθούν τα κοστολογίσιμα μεγέθη που αποτελούνται από τα υλικά που έχουν αναλωθεί και τα έξοδα, στη συνέχεια η επιχείρηση θα πρέπει να προσδιορίσει το κόστος της κάθε λειτουργίας της. Η διαδικασία που ακολουθείται προκειμένου να διαμορφωθεί το κόστος αυτό έχει ως εξής:

- Το κόστος κατ' είδος που αφορά έξοδα, σύμφωνα με τη Γενική Λογιστική, καταχωρείται στους λογαριασμούς της ομάδας 6
- Το κόστος κατ' είδος που αφορά υλικά καταχωρείται στην ομάδα 2.
- Καταρτίζονται το Φύλλο ή τα Φύλλα Μερισμού με τα οποία το κατ' είδος κόστος μερίζεται και συγκεντρώνεται στην κάθε λειτουργία. Το φύλλο μερισμού είναι η διαδικασία με την οποία διαμοιράζονται στην κάθε λειτουργία τα έμμεσα ή γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα κριτήρια με τα οποία πραγματοποιείται ο μερισμός είναι αντικειμενικά αλλά και ενίοτε υποκειμενικά. Στην περίπτωση που όλα τα έξοδα ήταν άμεσα δεν θα υπήρχε κανένα πρόβλημα μερισμού των εξόδων, γιατί θα γνώριζε η επιχείρηση εκ των προτέρων ότι κάθε είδος εξόδων βαρύνει ένα συγκεκριμένο

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

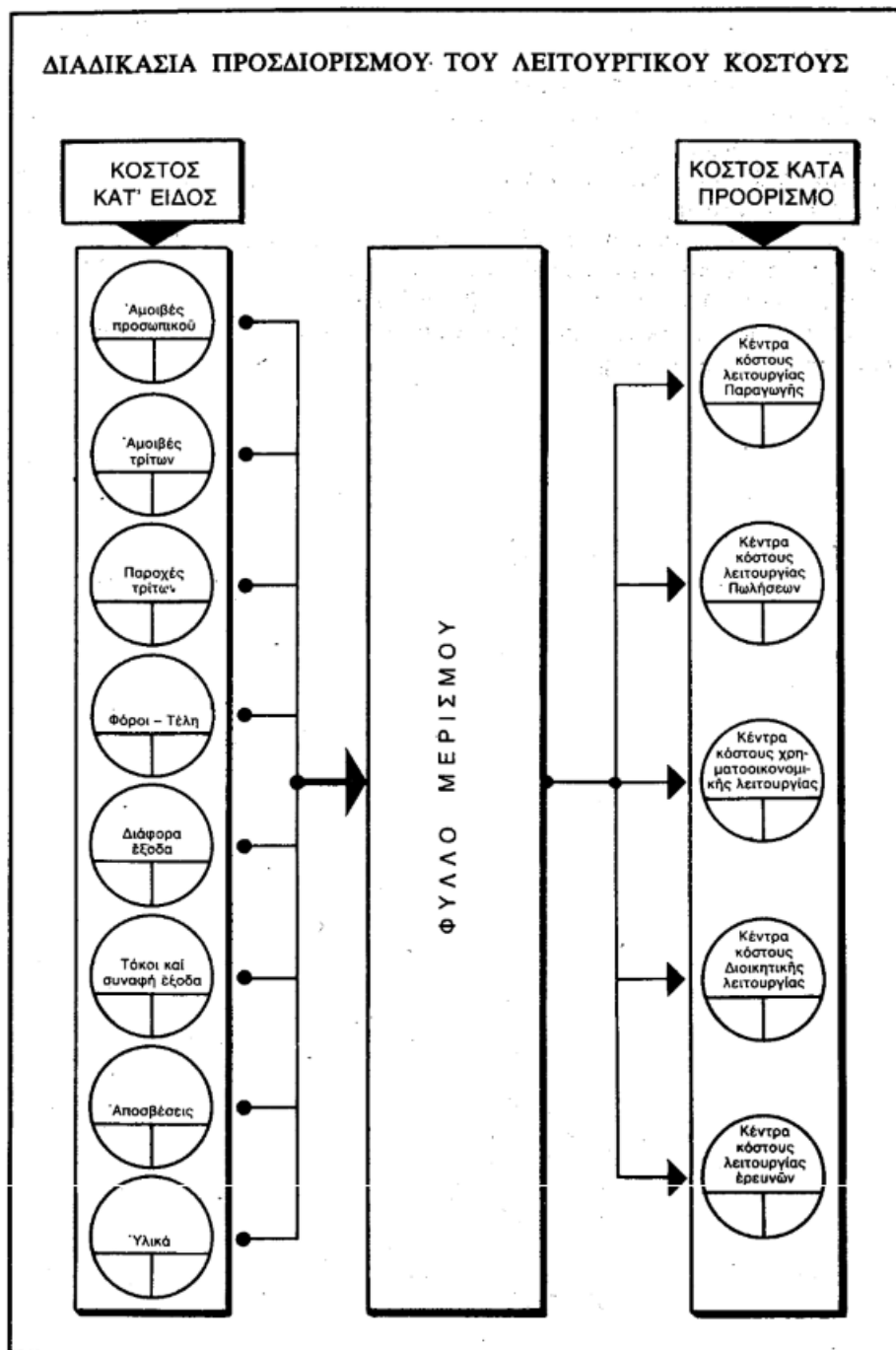
προϊόν. Στην περίπτωση των έμμεσων εξόδων, όμως, δεν είναι γνωστό εκ των προτέρων για ποιου προϊόντος έχουν πραγματοποιηθεί συγκεκριμένα έξοδα. Το πρόβλημα αυτό έρχεται να λύσει το Φύλλο Μερισμού, δείγμα του οποίου παρατίθεται στο Σχήμα 4.2 (Ψαρράς, 2009).

[illegible]

Σχήμα 4.2: Δείγμα Φύλλο Μερισμού

Πηγή: Σακέλλης, 1992: 146.

- Τέλος, καταχωρείται το κόστος κάθε λειτουργίας και κέντρου. Η παραπάνω διαδικασία προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους παρουσιάζεται στο σχήμα 4.3



Σχήμα 4.3: Διαδικασία Προσδιορισμού του Λειτουργικού Κόστους

Πηγή: Σακέλλης, 1992: 149.

Από τα παραπάνω κατ' είδος έξοδα, τη λειτουργία παραγωγής θα επιβαρύνουν το κόστος των άμεσων υλικών, η άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που αναλώθηκαν στην παραγωγή. Τη Διοικητική λειτουργία θα επιβαρύνουν όλα τα έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτήν, εκτός από τους τόκους και τα συναφή προς αυτούς έξοδα καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά

έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Τη λειτουργία Διάθεσης θα επιβαρύνουν τα έξοδα που αφορούν τη συγκεκριμένη λειτουργία. Τέτοια έξοδα πραγματοποιούνται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης. Τη λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης θα επιβαρύνουν όλα τα έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτήν, εκτός από τους τόκους και τα συναφή προς αυτούς έξοδα καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Τη χρηματοοικονομική λειτουργία θα επιβαρύνουν (α) το κόστος του τοκοφόρου δανειακού κεφαλαίου της επιχείρησης, δηλαδή ο λογαριασμός 65 του Λογιστικού Σχεδίου «Τόκοι και συναφή έξοδα» και (β) τα κατ'είδος έξοδα (αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις παγίων κ.λπ.) που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της επιχείρησης (Σακέλλης, 1992: 153, 159).

Με το πέρας της παραπάνω διαδικασίας η επιχείρηση είναι σε θέση να συντάξει την έκθεση κόστους παραχθέντων που θα την χρησιμοποιήσει για τα προϊόντα της

4.3 Η ΔΙΑΧΥΣΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Όταν μια επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει σύστημα κοστολόγησης σημαίνει ότι θα εμπλακούν πολλά λειτουργικά τμήματα σε αυτό, η επικοινωνία των οποίων θα οδηγήσει στα σωστά αποτελέσματα. Επομένως το πώς θα διαχέονται οι πληροφορίες μεταξύ αυτών των τμημάτων και μεταξύ των ενδιαφερόμενων πλευρών αποτελεί καθοριστικό παράγοντα.

Πιο συγκεκριμένα, οι υπεύθυνοι που έχουν αναλάβει τη διαδικασία της κοστολόγησης μπορούν να προβούν σε λεπτομερή ανάλυση των εργασιών προκειμένου να υπάρξει αποτελεσματική παρακολούθηση και άμεση πληροφόρηση. Αρχικά, η όσο το δυνατό πιο αναλυτική σύνταξη του προϋπολογισμού, θα οδηγήσει σε μικρότερες αποκλίσεις μεταξύ του πραγματικού και του κόστους που έχει προϋπολογιστεί. Λαμβάνοντας υπόψη τον προϋπολογισμό το τμήμα Προμηθειών σχεδιάζει τις απαιτούμενες αγορές σε πρώτες ύλες και έτσι είναι σε θέση να παρέχει τα υλικά που απαιτούνται την στιγμή που απαιτούνται. Επιπλέον, το Οικονομικό τμήμα με βάση το χρονοδιάγραμμα των εργασιών θα προγραμματίσει τις

απαιτούμενες πληρωμές και εισπράξεις. Ακόμα, είναι απαραίτητη η ενημέρωση και η παροχή οδηγιών στο τμήμα παράγωγης για την σωστή συμπλήρωση των σχετικών εντύπων που αφορούν την καταγραφή του κόστους και την αποστολή αυτών των εντύπων στα αρμόδια τμήματα της επιχείρησης για να καταχωρηθούν στο πληροφοριακό σύστημα. Η ολοκληρωμένη παρακολούθηση του κόστους και η άντληση αξιόπιστων στοιχείων μπορεί να πραγματοποιηθεί και με διαφορά άλλα έντυπα που θα συμπληρώνονται από τον ή τους προϊσταμένους παραγωγής και θα αφορούν τις ώρες απασχόλησης του εργατικού δυναμικού και των μηχανημάτων, τα υλικά που αναλώνονται καθώς και διάφορες άλλες εργασίες που στο σύνολο τους θα παρέχουν μια ολοκληρωμένη εικόνα του κόστους παραγωγής. Με την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης παραγωγής και κατόπιν επεξεργασίας διαφορών στοιχείων που υπάρχουν στο σύστημα πληροφόρησης, η Διοίκηση της επιχείρησης είναι σε θέση να εντοπίσει τυχόν λάθη, αποκλίσεις των χρόνων, αίτια αυτών καθώς και να εξάγει συμπεράσματα που λάβει υπόψη της στην επόμενη παραγωγική διαδικασία (Παναγιώτου, 2004).

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι ένα σύστημα κοστολόγησης είναι μια «συνταγή» και η γνώση της συνταγής αυτής διαχέεται στους άμεσα ενδιαφερόμενους σε κάθε επιχείρηση προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της παραγωγικής μονάδας.

4.4 ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (ΔΤ)

Η ιστορία της λογιστικής είναι τόσο παλιά όσο και ο πολιτισμός. Είναι η διαδικασία εντοπισμού, μέτρησης, καταγραφής και επικοινωνίας οικονομικών πληροφοριών, ικανών να εκφράζονται με χρήματα. Η χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών έγκειται στην ικανότητά της να μειώνει την αβεβαιότητα. Οι πληροφορίες πρέπει να είναι σχετικές, επαληθεύσιμες, ποσοτικοποιήσιμες και απαλλαγμένες από προκατάληψη («Cost and Management Accounting», 2014).

Πριν από τη βιομηχανική επανάσταση, οι επιχειρήσεις ήταν μικρές και χαρακτηρίζονταν από απλές ανταλλαγές αγορών μεταξύ ατόμων και οργανισμών. Σε εκείνα τα χρόνια υπήρξε ανάγκη για ακριβή τήρηση βιβλίων, όχι όμως τόσο μεγάλη ανάγκη για την λογιστική κόστους και κατ' επέκταση για την κοστολόγηση. Ωστόσο, η βιομηχανική επανάσταση του 18ου αιώνα έφερε μεγάλες βιομηχανίες μεταποίησης

που πραγματοποιούσαν ενιαίες δραστηριότητες (π.χ. κλωστοϋφαντουργικά, σιδηροδρομικά κ.λπ.). Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, υπήρξε έλλειψη αγοράς για τα ενδιάμεσα προϊόντα, λόγω των οποίων οι πληροφορίες για το κόστος αποκτήθηκαν ως εργαλείο μέτρησης της αποτελεσματικότητας των διαφόρων διαδικασιών («Cost and Management Accounting», 2014).

Έτσι η έννοια του βασικού κόστους χρησιμοποιήθηκε γύρω στο 1875 από ορισμένους Βιομηχάνους, αφού από το 1880 και μετά, οι επιχειρήσεις άρχισαν να παράγουν ετερογενή προϊόντα, ενώ ταυτόχρονα, αυξήθηκε η πολυπλοκότητα των παραγωγικών διαδικασιών.

Αποτέλεσμα αυτών των εξελίξεων ήταν στα τέλη του 19ου αιώνα και μέχρι τις αρχές του εικοστού αιώνα, οι τεχνικοί διευθυντές όπως ο F. Taylor και ο Emerson επινόησαν νέες διαδικασίες κοστολόγησης κυρίως για την αξιολόγηση και τον έλεγχο της οικονομικής και φυσικής αποτελεσματικότητας των διαδικασιών (Johnson & Kaplan, 1991). Η όλη ιδέα, δηλαδή, αποσκοπούσε στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών (Adum, 2015).

Τα πρότυπα αυτά χρησιμοποιήθηκαν και από τους λογιστές για να ελέγξουν το κόστος και να αποτιμήσουν τα αποθέματα. Περίπου στα 1900 αναπτύχθηκε και τεχνική της ανάλυσης των αποκλίσεων. Η καινούργια πρακτική απέβλεπε στο να μετρηθεί η συνολική κερδοφορία της επιχείρησης και να κατανεμηθεί το κόστος στα διαφορετικά παραγόμενα προϊόντα μιας επιχείρησης (Τσιτσάκης, 2016:20).

Στις αρχές του 20ου αιώνα, άρχισε να εμφανίζεται μια νέα γενιά επιχειρήσεων οι οποίες προέρχονταν από συγχωνεύσεις και ασχολούνταν με μια ευρεία γκάμα δραστηριοτήτων όπως το εμπόριο, η παραγωγή, η διανομή, οι μεταφορές κλπ. Η γενεσιουργός αιτία αυτών των συγχωνεύσεων και των καθετοποιημένων τεράστιων επιχειρήσεων που δημιουργήθηκαν ήταν φυσικά οι προσπάθειες μεγιστοποίησης του κέρδους (Ovunda, 2015). Το σύστημα διοίκησης που καθιερώθηκε ήταν συγκεντρωτικό και η κεντρική διοίκηση διηύθυνε και έλεγχε τις δραστηριότητες των επιμέρους τμημάτων οι διευθυντές των οποίων επικεντρώνονταν στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του τμήματος τους. Έπρεπε αντίστοιχα να αναπτυχθούν συστήματα Διοικητικής Λογιστικής που θα καθιστούσαν δυνατή την υποβοήθηση στην λήψη αποφάσεων και θα επέτρεπαν την μέτρηση της κερδοφορίας και της αποδοτικότητας τέτοιων πολύπλοκων επιχειρήσεων. Στα πλαίσια αυτά αναπτύχθηκαν δύο νέες τεχνικές: οι προϋπολογισμοί, οι οποίοι βοηθούσαν στον προγραμματισμό

και τον συντονισμό των επιμέρους δραστηριοτήτων και η χρήση του δείκτη απόδοσης της επένδυσης – ROI (Return on investment), ο οποίος επέτρεπε την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας κάθε επιμέρους δραστηριότητας και την σύγκριση της με την συνολική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης. Τα δύο αυτά εργαλεία, κατέστησαν δυνατή την αντιμετώπιση των επί μέρους δραστηριοτήτων ως κέντρων ευθύνης και έδωσαν την δυνατότητα στην κεντρική διοίκηση να εκχωρήσει αρμοδιότητες και ευθύνες στους διευθυντές των επί μέρους τμημάτων. Ο δείκτης ROI χρησιμοποιήθηκε για την αξιολόγηση νέων προτάσεων για τη δημιουργία βιομηχανικών μονάδων, διευκολύνοντας την επιλογή της χρηματοδότησης μεταξύ ανταγωνιστικών και αμοιβαία αποκλειόμενων γραμμών παραγωγής προϊόντων. (Τσιτσάκης, 2016:21, 22).

Τα συστήματα κόστους που υπήρχαν το 1910 παρείχαν πληροφορίες σχετικές με ένα ευρύ φάσμα αποφάσεων σχετικά με την αποδοτικότητα και τη διαφοροποίηση των προϊόντων. Τα συστήματα αυτά σχεδιάστηκαν από μηχανικούς που εργάζονταν σε εργοστάσια για να καταναείμουν το κόστος στα προϊόντα. Μετά το 1910, οι πρακτικές αυτές αντιμετωπίστηκαν, πιθανότατα επειδή η συλλογή πληροφοριών για το κόστος ήταν πολύ δύσκολη και δαπανηρή, για ένα ευρύτερο εύρος προϊόντων, καθιστώντας έτσι σχεδόν αδύνατο να δικαιολογηθούν τα οφέλη τους (Kaplan & Atkinson 1989). Στη θέση τους, εμφανίστηκαν αρκετές άλλες διαδικασίες κοστολόγησης και οι λογιστές του εικοστού αιώνα τις υιοθέτησαν για να αξιολογήσουν το κόστος των αποθεμάτων στις οικονομικές εκθέσεις τους (Adum, 2015).

Το 1920 οι Sloan & Brown ανέπτυξαν τις κλασσικές τεχνικές της κοστολόγησης στη General Motors, η οποία εμφάνιζε έντονη αποκέντρωση των δραστηριοτήτων της, με συνέπεια η αξιολόγηση και ο έλεγχος να μπορούν να πραγματοποιούνται στο επίπεδο των επικεφαλής των χαμηλών επιπέδων της οργανωσιακής ιεραρχίας. Οι Johnson & Kaplan αναφέρουν στο *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* ότι *«μέχρι το 1925, οι αμερικανικές βιομηχανικές εταιρίες είχαν αναπτύξει ουσιαστικά, κάθε διαδικασία Διοικητικής Λογιστικής, που είναι γνωστή σήμερα»* (Τσιτσάκης, 2016:22).

Κατά τη διάρκεια του Α 'και Β' Παγκοσμίου Πολέμου, η κοινωνική σημασία της κοστολόγησης αυξήθηκε με την αύξηση της δαπάνης για την υπεράσπιση της κάθε χώρας. Ελλείψει ανταγωνιστικών αγορών για τα περισσότερα από τα απαιτούμενα για την καταπολέμηση του πολέμου, οι κυβερνήσεις σε πολλές χώρες

προέβησαν σε συμβάσεις κόστους-οφέλους, βάσει των οποίων η τιμή που έπρεπε να καταβληθεί ήταν το κόστος παραγωγής συν ένα συμφωνημένο ποσοστό κέρδους. Η εξάρτηση από τις πληροφορίες για τα κόστη από τα συμβαλλόμενα μέρη στις αμυντικές συμβάσεις συνεχίστηκε και μετά τον Β Παγκόσμιο Πόλεμο (Cost and Management Accounting», 2014).

4.5 ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ

Η επιστημονική έρευνα έχει ως βασικό σκοπό να δώσει απαντήσεις σε σημαντικά ερωτήματα χρησιμοποιώντας επιστημονικές μεθόδους. Στηρίζεται πάνω σε τρία βασικά ερωτήματα: το «τι» (αντικείμενο της έρευνας), το «γιατί» (σκοπιμότητα διεξαγωγής έρευνας), και το «πώς» (μεθοδολογία έρευνας). Προσπαθεί στο πλαίσιο αυτό να αναπαραστήσει μια πραγματικότητα μέσω της εφαρμογής συστηματικών μεθόδων συλλογής και ανάλυσης εμπειρικών δεδομένων.

Το αντικείμενο της έρευνας συνίσταται στον καθορισμό και τη διατύπωση ενός ερευνητικού προβλήματος και συνακόλουθα στην οριοθέτηση και στη διασαφήνιση των όρων του. Η στοιχειοθέτηση του πρακτικού σκοπού για τον οποίο γίνεται η έρευνα, η θεμελίωση δηλαδή της σκοπιμότητας για την οποία διεξάγεται η ερευνητική προσπάθεια, αποτελεί επίσης ουσιώδη φάση της ερευνητικής διαδικασίας. Επιπρόσθετα, η εγκυρότητα της ερευνητικής διαδικασίας και κατά συνέπεια το πεδίο γενίκευσης και εφαρμογής των αποτελεσμάτων της διασφαλίζεται μόνο όταν η μεθοδολογία της πραγματώνεται μέσω τεχνικών και εργαλείων τα οποία είναι αποδεκτά από την επιστημονική κοινότητα που αποτελεί έναν από τους κύριους αποδέκτες αυτών των αποτελεσμάτων (Κυριαζή, 1999).

Η παρούσα μελέτη πλαισιώνεται από τις αρχές της κοστολόγησης και βασιζόμενη στα συστήματα της, τα οποία έχουν στόχο να προσδιορίσουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, συγκεντρώνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τις δαπάνες που λαμβάνουν χώρα σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο για το Πολεμικό Ναυτικό.

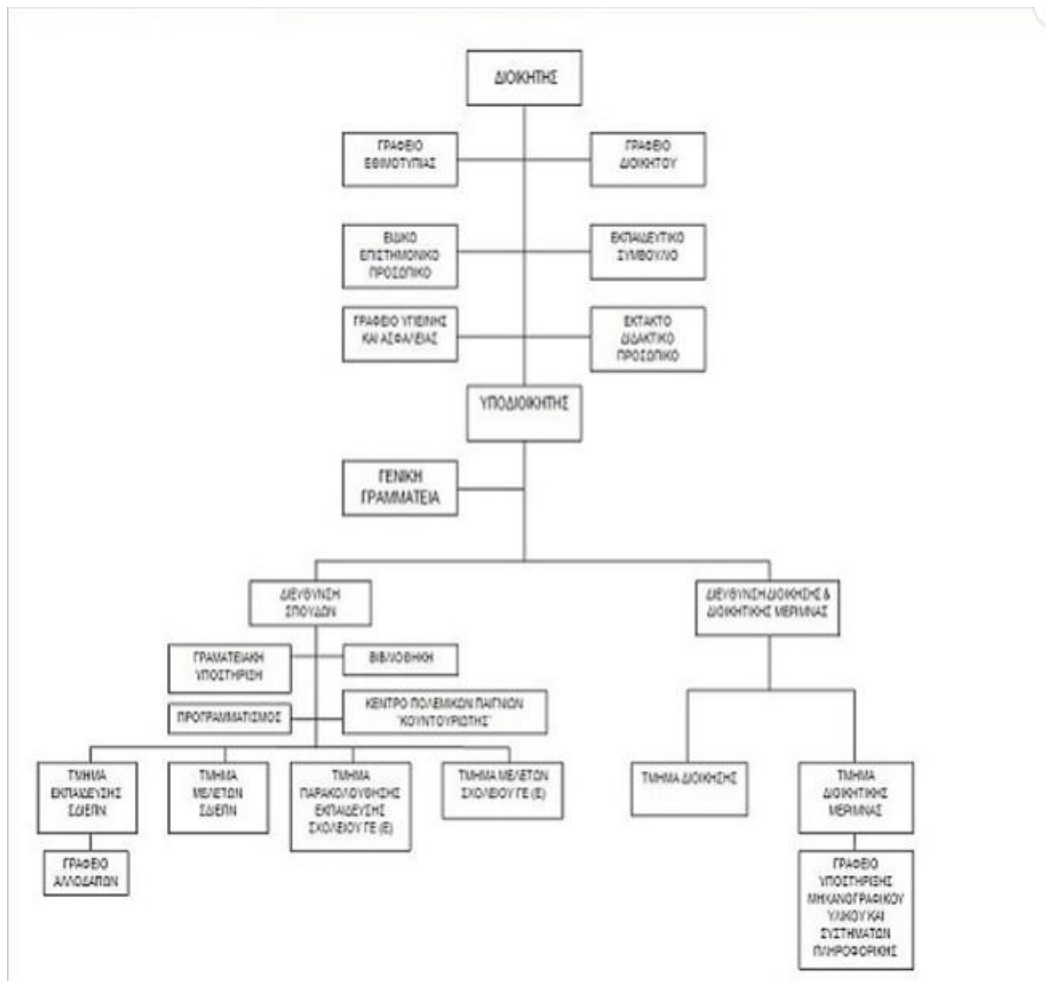
4.6 ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

Στην κορυφή της βαθμίδας του Πολεμικού Ναυτικού βρίσκεται ο Διοικητής, με το βαθμό του Πλοιάρχου Καλογεροπούλος Ιώαννης (Επίσημη Ιστοσελίδα Πολεμικού ναυτικού, 2017).

Το έργο του Διοικητή υποστηρίζεται από:

- Τον Υποδιοικητή, ο οποίος είναι ο άμεσος βοηθός του Διοικητή και υπεύθυνος για την άρτια Διοικητική και Εκπαιδευτική λειτουργία της Σχολής.
- Τον Διευθυντή Σπουδών του ΣΔΙΕΠΝ, ο οποίος κατευθύνει και συντονίζει την οργάνωση, την προπαρασκευή και την διεξαγωγή της εκπαίδευσης του Σχολείου Διοίκησης και Επιτελών Πολεμικού Ναυτικού. Υποβοηθείται στο έργο του από τους Τμηματάρχες Εκπαίδευσης και Μελετών.
- Τον Συντονιστή Σπουδών του ΣΔΙΕΠΝ (Ε), ο οποίος κατευθύνει και συντονίζει την οργάνωση, την προπαρασκευή και τη διεξαγωγή της εκπαίδευσης του συγκεκριμένου Σχολείου. Υποβοηθείται στο έργο του από τους Τμηματάρχες Εκπαίδευσης και Μελετών.
- Τον Διευθυντή Διοίκησης και Διοικητικής Μέριμνας, ο οποίος είναι άμεσος βοηθός του Υποδιοικητή και ευθύνεται για την άρτια διοικητική λειτουργία της.

Το πλήρες οργανόγραμμα του Πολεμικού Ναυτικού παρουσιάζεται στο Σχήμα 4.4



Σχήμα 4.4: Οργανόγραμμα Πολεμικού Ναυτικού

Πηγή: Επίσημη ιστοσελίδα Πολεμικού Ναυτικού. <http://www.hellenicnavy.gr/el/organosi/dioikisinaftikis-ekpaidefsis/ypagomenes-dioikiseis/sxoli-dioikisis-kai-epitelonon/epiteleio/organogramma.html>

4.7 ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΠΝ (ΔΤ)

Το Γενικό Επιτελείο Ναυτικού (ΓΕΝ), είναι το επιτελικό όργανο, το οποίο βοηθάει τον Αρχηγό του ΓΕΝ στην άσκηση των καθηκόντων του, σε καιρό ειρήνης και πολέμου, και, μέσω αυτού, τον Υπουργό Εθνικής Άμυνας (ΥΕΘΑ) στην άσκηση Διοίκησης και Ελέγχου πάνω στο προσωπικό, το υλικό και τα μέσα του Πολεμικού Ναυτικού (Σελίδα Πολεμικού Ναυτικού).

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

Λαμβάνοντας υπόψη την Υπουργική Απόφαση Φ.800/214028/Σ.3434/2016 - ΦΕΚ 129/Β/29-1-2016, τα κόστη του Πολεμικού Ναυτικού μπορούν να διακριθούν:

(α) ανάλογα με ποια μονάδα δημιουργεί το κόστος και τον τρόπο που ενσωματώνεται σε αυτή την λειτουργία σε άμεσα και έμμεσα κόστη. Το άθροισμα αυτών των δυο δίνει το πλήρες κόστος.

(β) Ανάλογα με τη δραστηριότητα (activity based costing) μίας λειτουργικής μονάδας, σε κόστος οργανωτικής μεταβολής, κόστος λειτουργίας και κόστος δραστηριότητας. Το Κόστος Οργανωτικής Μεταβολής είναι το συνολικό κόστος, στο οποίο πρέπει να υποβληθεί ή υποβλήθηκε η Υπηρεσία για την υλοποίηση κάποιας οργανωτικής μεταβολής (π.χ. σύσταση, διάλυση, αλλαγή σύνθεσης, μεταστάθμευση Σχηματισμού Μονάδας). Το Κόστος Λειτουργίας είναι το συνολικό κόστος, στο οποίο πρέπει να υποβληθεί ή υποβλήθηκε η Υπηρεσία για τη λειτουργία διατήρηση Σχηματισμών ή Μονάδων, χωρίς τη συμμετοχή τους σε κάποια δραστηριότητα. Το Κόστος Δραστηριότητας είναι το συνολικό πρόσθετο κόστος, με το οποίο πρέπει να επιβαρυνθεί ή επιβαρύνθηκε η Υπηρεσία για την πραγματοποίηση κάποιας δραστηριότητας (π.χ. μεταθέσεις στελεχών στο εσωτερικό/εξωτερικό, εκπαίδευση στελεχών, μετεκπαίδευση εφεδρείας, επιτάξεις, βολές, ασκήσεις, πολεμικές επιχειρήσεις κοκ).

Οι Βασικές κατηγορίες κόστους για το Πολεμικό Ναυτικό είναι οι γενικές κατηγορίες κόστους που χρησιμοποιούνται προκειμένου να ομαδοποιηθεί κάθε είδους κόστους στο πλαίσιο που υλοποιείται μια δραστηριότητα. Οι βασικές κατηγορίες που λαμβάνονται κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης είναι:

- Υποδομή. Ως υποδομές νοείται το κόστος που δαπανάται προκειμένου να κατασκευαστεί ή να αποκτηθεί κάποιο μέσο, εγκατάστασή ή και εξοπλισμός τα οποία προσφέρουν υπηρεσίες, στο πέρασμα του χρόνου, στη λειτουργία της μονάδας. Τέτοιες υποδομές μπορεί να είναι κτίρια, δίκτυα ευκολιών, συγκοινωνιακών έργων κ.λπ.
- Λειτουργικό Κόστος. Το Λειτουργικό κόστος διακρίνεται σε κόστος υλικών, ανθρώπινου δυναμικού και στα διάφορα άλλα λειτουργικά κόστη.

Το κόστος υλικών εμπεριέχει κάθε είδους κόστος που έχει σχέση με τη χρήση λειτουργίας των υλικών και διακρίνεται στις εξής υποκατηγορίες:

(α) Φθορά και συντήρηση υλικών λόγω χρήσης. Περιλαμβάνει όλα τα κόστη υλικών που απαιτούνται στο πλαίσιο προληπτικής ή προγραμματισμένης συντήρησης,

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

έκτακτης επισκευής λόγω βλάβης κ.λπ.. Επίσης, περιλαμβάνει και όλα τα κόστη των αντιστοίχων εργασιών, όπως το κόστος του συνόλου των εργατοωρών (εντός και εκτός ωραρίου) που δαπανήθηκαν στα διάφορα εργοστάσια, συνεργεία ή επισκευαστικούς φορείς.

(β) Καύσιμα λιπαντικά βιομηχανικά αέρια.

(γ) Πυρομαχικά.

(δ) Αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις είναι το έξοδο που δημιουργείται για την επιχείρηση από τη σταδιακή μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών της στοιχείων, είτε λόγω φυσιολογικής ή έκτακτης φθοράς (Βουλγαρή –Παπαγεωργίου, 2005: 40). Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση το κόστος κτήσεως, τον αναμενόμενο κύκλο ζωής και την αξία του παγίου που εκτιμάται ότι θα έχει στο τέλος του κύκλου ζωής του.

Το κόστος του ανθρωπίνου δυναμικού είναι το κάθε είδους κόστος που σχετίζεται με το προσωπικό, και διακρίνεται στις εξής υποκατηγορίες:

(α) Αποδοχές προσωπικού που αφορούν μισθοδοσία, αποζημιώσεις, οδοιπορικά. Το κόστος αυτών των αποδοχών περιλαμβάνει το προσωπικό που υπηρετεί στη μονάδα, καθώς επίσης και το προσωπικό που έχει αποσπασθεί στη μονάδα.

(β) Τροφοδοσία, Ένδυση, Υπόδηση κ.λπ..

(γ) Εκπαίδευση.

(δ) Υγειονομική περίθαλψη.

Τέλος, τα διάφορα λειτουργικά κόστη, είναι όλα τα υπόλοιπα κόστη που δεν μπορούν να καταχωρηθούν σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες και περιλαμβάνουν:

(α) Τις παροχές/ υπηρεσίες από τρίτους, όπως κόστη παροχών κοινής ωφέλειας (ύδρευση, ηλεκτρική ενέργεια, θέρμανση/ψύξη, τηλεπικοινωνίες), τυχόν μισθώματα υποδομών (κτήρια, δίκτυα ευκολιών, συγκοινωνιακά έργα, κ.λπ.), τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, τα κάθε είδους έξοδα αποθήκευσης, τα τελωνειακά τέλη, οι δαπάνες διευκολύνσεων του πλωτού μέσου στα λιμάνια (λιμενικά πλοηγικά δαπάνες διελεύσεως) και οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν περιλαμβάνονται στις άλλες κατηγορίες κόστους.

(β) Τα Λοιπά λειτουργικά κόστη: περιλαμβάνουν γραφική ύλη αναλώσιμα, πάγια μηνιαία προέγκριση, μεταφορά αποθήκευση συντήρηση και αντικατάσταση αναλωθέντων υλικών, κ.λπ. Στα λοιπά λειτουργικά κόστη δύναται να

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

συμπεριληφθούν κάθε είδους διοικητικά κόστη και κόστη ελέγχου, π.χ. επιμερισμένα κόστη θαλάμων επιχειρήσεων).

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της παραπάνω Υπουργικής Απόφασης, η μεθοδολογία του ετήσιου υπολογισμού κόστους ακολουθεί τα παρακάτω βήματα:

- α. Υπολογίζεται σε επίπεδο μονάδας το κόστος κάθε βασικής κατηγορίας
- β. Υπολογίζεται το πλήρες ετήσιο κόστος ανά μονάδα, που προκύπτει ως άθροισμα του κόστους των βασικών κατηγοριών.
- γ. Υπολογίζονται οι επιμέρους υποκατηγοριοποιήσεις κόστους, εάν δεν έχουν ήδη πραγματοποιηθεί στο προηγούμενα βήματα, όπως απαιτηθεί.
- δ. Η κοστολογική προσέγγιση είναι κατά βάση απολογιστική. Εν γένει, να λαμβάνονται υπ' όψιν τα κόστη του προηγούμενου έτους, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι χρήσεως στοιχείων κόστους περισσότερων παρελθόντων ετών (σημαντική αυξομείωση κόστους εντός ενός έτους, εποχικότητες πέραν του έτους, κ.λπ.).

Με βάση τα παραπάνω παρουσιάζονται στη συνέχεια οι αναλυτικοί πίνακες δραστηριοτήτων (που αποτελούν τις βασικές κατηγορίες κόστους) που συνθέτουν το κόστος του Πολεμικού Ναυτικού.

| Δραστηριότητα – Βασική Κατηγορία | Παράγοντας Κόστους | Μεταβλητές Κόστους |
|---|---------------------------|--|
| Υποδομές | Κατασκευή (Α) | Κόστος Κατασκευής (Κτιρίων, Εγκαταστάσεων, Δικτύων Ύδρευσης –Αποχέτευσης κτλ.) |
| | Απόκτηση (Β) | Κόστος Απόκτησης – Αγοράς(Μέσων, Εξοπλισμού κτλ) |
| Κόστος Βασικής Κατηγορίας Υποδομών: Κόστος Παράγοντα Α + Κόστος Παράγοντα Β | | |

Πίνακας 4.1: Υποδομές

Πηγή: Εφημερίς της Κυβέρνησης, Αριθμός Φύλλου 800/214028/Σ.3434

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

| | | | |
|--|---------------|--|---|
| 1. | Κόστος Υλικών | | |
| Δραστηριότητα – Βασική Κατηγορία | | Παράγοντας Κόστους | Μεταβλητές Κόστους |
| 1. Κόστος Υλικών | 1.α | Συντήρηση | Προγραμματισμένη-Έκταση & Αποκατάσταση Φθορών |
| | 1.β | Καύσιμα-Λιπαντικά-Βιομηχανικά αέρια | Μέση τιμή λίτρου X Καταναλωθείσα ποσότητα |
| | 1.γ | Πυρομαχικά | Μέση τιμή Πυρομαχικού X Καταναλωθείσα ποσότητα |
| | 1.δ | Αποσβέσεις | Κόστος απόκτησης υλικού / Αριθμός ετών ωφέλιμης ζωής |
| Κόστος υλικών = (1.α) + (1.β) + (1.γ) + (1.δ) | | | |
| 2. Κόστος Ανθρώπινου Δυναμικού | 2.α | Μισθοδοσία – Αποζημιώσεις – Οδοιπορικά | (1) Αριθμός μισθοδοτούμενων X Ακαθάριστες αποδοχές (2) Ειδικές αποζημιώσεις σε κατηγορίες προσωπικού (3) Δαπάνες μετακινήσεων στρατιωτικού και πολιτικού προσωπικού |
| | 2.β | Τροφοδοσία- Ένδυση-Υπόδηση κτλ. | (1) Αριθμός δικαιουμένων σίτισης X Ημερήσιο αντίτιμο τροφοδοτικής μερίδας (2) Χορηγίες ειδών σε μόνιμο και στρατευμένο προσωπικό |
| | 2.γ | Εκπαίδευση | Μετεκπαιδεύσεις Εξωτερικού και Εσωτερικού |
| | 2.δ | Υγειονομική περίθαλψη | Ιατρικές επισκέψεις, Φαρμακευτικά σκευάσματα και λοιπές Υγειονομικές δαπάνες |
| Κόστος Ανθρώπινου Δυναμικού = (2.α) + (2.β) + (2.γ) + (2.δ) | | | |
| 3. Διάφορα Λειτουργικά Κόστη | 3.α | Παροχές – Υπηρεσίες από τρίτους | Μισθώματα, Συνεργεία καθαριότητας, Εργολαβίες κλπ. |
| | 3.β | Λοιπά Λειτουργικά κόστη | Ηλεκτρικό ρεύμα, Ύδρευση, Τηλεπικοινωνίες κλπ. |
| Διάφορα Λειτουργικά Κόστη = (3.α) + (3.β) | | | |
| Σύνολο Λειτουργικού Κόστους Μονάδας = (1) +(2) +(3) | | | |

Πίνακας 4.2: Λειτουργικό Κόστος Μονάδας

Πηγή: Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Αριθμός Φύλλου 800/214028/Σ.3434.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

Με βάση τις ανωτέρω κατηγοριοποιήσεις κόστους και τους παρακάτω πίνακες εξόδων του Πολεμικού Ναυτικού για το έτος 2015, οι δαπάνες έχουν ως εξής:

| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 - ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ | | | | | |
|------------------------------------|--|----------------------|-----------------------|------------|-------------|
| ΕΞΟΔΑ | | | | | |
| ΚΩΔ. ΑΡΙΘ. | ΚΑΤΟΝΟΜΑΣΙΑ | Από μεταφορά | | 628.000,00 | |
| | | ΠΟΣΑ (€) | | 424.921,33 | |
| | | Που προϋπολογίσθηκαν | Που πραγματοποιήθηκαν | | Αποκλίσεις |
| 3000 | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ | | | | |
| 3199 | Επιτροφές λοιπών περιπτώσεων που δεν κατονομάζονται ειδικά | 2.000,00 | 15,90 | | -1.984,10 |
| | Σύνολο πληρωμών που αντικρύζονται από πραγματοποιούμενα έσοδα | | 15,90 | | |
| 7000 | ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ | | | | |
| 7111 | Προμήθεια επίπλων | 3.000,00 | 0,00 | | -3.000,00 |
| | Σύνολο απαλλοτριώσεων, αγορών και ανεγέρσεων | | 0,00 | | |
| 9000 | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ | | | | |
| 9739 | Ανέγερση λοιπών κτιρίων και κάθε είδους εγκαταστάσεις σε αυτά | 600.000,00 | 295.822,06 | | -304.177,94 |
| 9754 | Προμήθεια πλωτών μέσων | 5.000,00 | 0,00 | | -5.000,00 |
| 9762 | Μελέτες και έρευνες για εκτέλεση έργων | 40.000,00 | 37.338,26 | | -2.661,74 |
| 9779 | Εκτέλεση λοιπών έργων που δεν κατονομάζονται ειδικά | 20.000,00 | 0,00 | | -20.000,00 |
| 9841 | Αγορά οικοπέδων | 1.000,00 | 0,00 | | -1.000,00 |
| 9852 | Αγορά μετοχών | 1.000,00 | 0,00 | | -1.000,00 |
| | Σύνολο πληρωμών για επενδύσεις | | 333.160,32 | | |
| | Σύνολο Εξόδων | 1.300.000,00 | 758.097,55 | | |

Πίνακας 4.3(α): Έξοδα, οικονομικού έτους 2015.

| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 - ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ | | | | | |
|------------------------------------|--|----------------------|-----------------------|--|-------------|
| ΕΞΟΔΑ | | | | | |
| ΚΩΔ. ΑΡΙΘ. | ΚΑΤΟΝΟΜΑΣΙΑ | ΠΟΣΑ (€) | | | |
| | | Που προϋπολογίσθηκαν | Που πραγματοποιήθηκαν | | Αποκλίσεις |
| | ΤΑΚΤΙΚΑ | | | | |
| 0000 | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | | | | |
| 0264 | Αποζημίωση για συμμετοχή σε συμβούλια ή επιτροπές | 500,00 | 0,00 | | -500,00 |
| 0431 | Αμοιβές και προμήθειες Τράπεζών | 1.000,00 | 0,00 | | -1.000,00 |
| 0439 | Λοιπές αμοιβές νομικών προσώπων που εκτελούν ειδικές υπηρεσίες | 2.000,00 | 0,00 | | -2.000,00 |
| 0549 | Λοιπές δαπάνες εκπαίδευσης | 3.000,00 | 95,90 | | -2.904,10 |
| 0711 | Οδοιπορικά έξοδα μετακίνησης για εκτέλεση υπηρεσίας στο εσωτερικό | 2.000,00 | 30,28 | | -1.969,72 |
| 0721 | Ημερήσια αποζημίωση μετακίνησης για εκτέλεση υπηρεσίας | 1.000,00 | 0,00 | | -1.000,00 |
| 0831 | Ταχυδρομικά τέλη | 500,00 | 0,00 | | -500,00 |
| 0832 | Τηλεφωνικά, τηλεγραφικά και τηλετυπικά τέλη εσωτερικού | 3.000,00 | 1.851,50 | | -1.148,50 |
| 0841 | Υδρευση και άρδευση | 15.000,00 | 12.788,90 | | -2.211,10 |
| 0842 | Φωτισμός, κίνηση και θέρμανση | 45.000,00 | 37.279,69 | | -7.720,31 |
| 0849 | Λοιπές δαπάνες (καθαριότητας) | 20.000,00 | 17.722,85 | | -2.277,15 |
| 0859 | Λοιπές δαπάνες δημοσίων σχέσεων | 500,00 | 61,08 | | -438,92 |
| 0863 | Συντήρηση και επισκευή κτιρίων | 430.500,00 | 287.481,14 | | -143.018,86 |
| 0881 | Συντήρηση και επισκευή μεταφορικών μέσων ξηράς | 1.000,00 | 0,00 | | -1.000,00 |
| 0882 | Συντήρηση και επισκευή πλωτών μέσων-δεξαμενών | 500,00 | 0,00 | | -500,00 |
| 0889 | Συντήρηση και επισκευή λοιπού εξοπλισμού | 3.000,00 | 492,00 | | -2.508,00 |
| 0891 | Εκτυπώσεις, εκδόσεις γενικά και βιβλιοδετήσεις | 1.000,00 | 1.922,89 | | 922,89 |
| 0892 | Ασφάλιστρα και φύλακτρα ακινήτων, μεταφορικών μέσων κ.λπ. | 15.000,00 | 7.600,00 | | -7.400,00 |
| 0893 | Εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων ή συμβιβαστικών πράξεων | 3.000,00 | 2.939,32 | | -60,68 |
| 0896 | Επιδόσεις, δημοσιεύσεις, προσκλήσεις κλπ. | 3.000,00 | 472,50 | | -2.527,50 |
| 0899 | Λοιπές δαπάνες | 30.000,00 | 28.126,68 | | -1.873,32 |
| | Σύνολο πληρωμών για υπηρεσίες | 580.500,00 | 398.864,73 | | |
| 1000 | ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ | | | | |
| 1251 | Προμήθεια επιστημονικών συγγραμμάτων και λοιπών βοηθημάτων | 500,00 | 0,00 | | -500,00 |
| 1259 | Προμήθεια βιβλίων, περιοδικών, εφημερίδων και λοιπών εκδόσεων | 500,00 | 0,00 | | -500,00 |
| 1261 | Προμήθεια γραφικής ύλης και μικροαντικειμένων γραφείου γενικά | 5.500,00 | 2.489,67 | | -3.010,33 |
| 1311 | Προμήθεια υγιεινομικού εξοπλισμού | 10.000,00 | 0,00 | | -10.000,00 |
| 1439 | Λοιπές προμήθειες ειδών συντήρησης και επισκευής μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού | 7.000,00 | 5.702,42 | | -1.297,58 |
| 1611 | Προμήθεια υγρών καυσίμων και λιπαντικών | 17.000,00 | 8.157,03 | | -8.842,97 |
| 1899 | Διάφορες προμήθειες που δεν κατονομάζονται ειδικά | 7.000,00 | 9.707,48 | | 2.707,48 |
| | Σύνολο προμηθειών αγαθών και κεφαλαιακού εξοπλισμού | 47.500,00 | 26.056,60 | | |
| | | 628.000,00 | 424.921,33 | | |

Πίνακας 4.3(β): Έξοδα, οικονομικού έτους 2015.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την κατηγορία κόστους Υποδομές διακρίνονται σε δυο κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία είναι η Κατασκευή και η δεύτερη η Απόκτηση-Αγορά. Η πρώτη κατηγορία αναφέρεται στο συνολικό κόστος ανέγερσης και η δεύτερη στο συνολικό κόστος υποδομής. Το άθροισμα των ανωτέρω μεταβλητών κόστους, για το έτος 2015, ανέρχεται στα 333.16,32€. Πιο συγκεκριμένα η διάθρωση του κόστους αυτής της κατηγορίας είναι:

| ΒΑΣΙΚΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΥΠΟΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ |
|--|-----------------------|--|-------------------|
| ΥΠΟΔΟΜΕΣ | ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ | Ανέγερση λοιπών κτιρίων | 295.822,06 |
| | | Μελέτες και έρευνες που αφορούν την εκτέλεση έργων | 37.338,26 |
| | ΑΠΟΚΤΗΣΗ-ΑΓΟΡΑ | | |
| Σύνολο Κόστους βασικής Κατηγορίας | | | 333.160,32 |

Πίνακας 4.4: Κόστος Υποδομών

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την κατηγορία κόστους Υλικά διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία είναι η Φθορά και περιλαμβάνει το κόστος επισκευών-συντήρησης, η δεύτερη κατηγορία είναι τα Καύσιμα- Ελαιολιπαντικά και περιλαμβάνει το κόστος κατανάλωσης, η τρίτη κατηγορία είναι τα Πυρομαχικά και περιλαμβάνει το κόστος κτήσης-αναπλήρωσης και η τέταρτη κατηγορία είναι οι Αποσβέσεις και περιλαμβάνει το κόστος των αποσβέσεων. Το άθροισμα των ανωτέρω μεταβλητών κόστους, για το έτος 2015, ανέρχεται στα 13.859,45. Πιο συγκεκριμένα η διάθρωση του κόστους αυτής της κατηγορίας είναι:

| ΒΑΣΙΚΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΥΠΟΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ |
|--|-------------------------------|---|------------------|
| ΥΛΙΚΑ | ΦΘΟΡΑ | Λοιπές προμήθειες ειδών συντήρησης και επισκευής μηχανικού εξοπλισμού | 5.702,42 |
| | ΚΑΥΣΙΜΑ-ΕΛΑΙΟΛΙΠΑΝΤΙΚΑ | Προμήθεια υγρών καυσίμων και λιπαντικών | 8.157,03 |
| | ΠΥΡΟΜΑΧΙΚΑ | | |
| | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ | | |
| Σύνολο Κόστους βασικής Κατηγορίας | | | 13.859,45 |

Πίνακας 4.5: Κόστος Υλικών

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την κατηγορία κόστους Ανθρωπίνου Δυναμικού διακρίνονται στις εξής κατηγορίες: α) Αποδοχές, β) Πρόσθετες αμοιβές-Αποζημιώσεις, γ) Οδοιπορικά έξοδα μεταθέσεως εσωτερικού, δ) Οδοιπορικά έξοδα μεταθέσεως εξωτερικού, ε) Οδοιπορικά έξοδα εκτέλεσης υπηρεσίας εσωτερικού, ζ) Οδοιπορικά έξοδα εκτέλεσης υπηρεσίας εξωτερικού, η) Έξοδα μετακίνησης στο εσωτερικό/ εξωτερικό, θ) Τροφοδοσία, ιματισμός, ι) Εκπαίδευση, δ) Υγειονομική περίθαλψη. Το άθροισμα των ανωτέρω μεταβλητών κόστους, για το έτος 2015, ανέρχεται 126,18. Πιο συγκεκριμένα η διάθρωση του κόστους αυτής της κατηγορίας είναι:

| ΒΑΣΙΚΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΥΠΟΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ |
|-----------------------------------|---|----------------------------|---------------|
| ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ | ΑΠΟΔΟΧΕΣ | | |
| | ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ-ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ, | | |
| | ΟΔΟΙΠΟΡΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΘΕΣΕΩΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ | | |
| | ΟΔΟΙΠΟΡΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΘΕΣΕΩΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ | | |
| | ΟΔΟΙΠΟΡΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ | | 30,28 |
| | ΈΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ/ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ | | |
| | ΤΡΟΦΟΔΟΣΙΑ, ΙΜΑΤΙΣΜΟΣ | | |
| | ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ | Λοιπές δαπάνες εκπαίδευσης | 95,90 |
| | ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΗ ΠΕΡΙΘΑΛΨΗ | | |
| Σύνολο Κόστους βασικής Κατηγορίας | | | 126,18 |

Πίνακας 4.6: Κόστος Ανθρωπίνου Δυναμικού

**ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ**

- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την κατηγορία Διαφορά Λειτουργικά Έξοδα διακρίνονται σε δυο κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία είναι Παροχές – Υπηρεσίες από τρίτους και η δεύτερη κατηγορία τα Λοιπά Λειτουργικά κόστη. Η πρώτη κατηγορία αφορά: α) μίσθωση/ ασφάλιστρα/ τέλη/ παρεχόμενες υπηρεσίες από τρίτους, β) ύδρευση, γ) ηλεκτρική ενέργεια, δ) θέρμανση, ε) τηλεπικοινωνίες και δ) επισκευές συντήρησης. Η δεύτερη κατηγορία αφορά: α) το κόστος απόκτησης αναλώσιμων υλικών, β) το κόστος μεταφοράς/αποθήκευσης/ αντικατάστασης αναλώσιμων υλικών και γ) τα λοιπά λειτουργικά έξοδα. Το άθροισμα των ανωτέρω μεταβλητών κόστους ανέρχεται, για το έτος 2015, στα 393.212,85. Πιο συγκεκριμένα η διάθρωση του κόστους αυτής της κατηγορίας είναι:

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

| ΒΑΣΙΚΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΥΠΟΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ |
|-----------------------------------|-------------------------------|--|--------------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΚΟΣΤΗ | ΠΑΡΟΧΕΣ/ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ | Ασφάλιστρα και φύλακτρα ακινήτων, μεταφορικών μέσων | 7.600 |
| | | Τηλεφωνικά, τηλεγραφικά και τηλετυπικά τέλη εσωτερικού | 1.851,50 |
| | | Ύδρευση και άρδευση | 12.788,90 |
| | | Φωτισμός κίνησης και θέρμανση | 37.279,69 |
| | | Συντήρηση και επισκευή κτιρίων | 287.481,14 |
| | | Δαπάνες καθαριότητας | 17.722,85 |
| | | Συντήρηση και επισκευή λοιπού εξοπλισμού | 492 |
| | ΛΟΙΠΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΚΟΣΤΗ | Λοιπές δαπάνες δημοσίων σχέσεων | 61,08 |
| | | Εκτυπώσεις, εκδόσεις γενικά και βιβλιοδετήσεις | 1.922,89 |
| | | Εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων ή συμβιβαστικών πράξεων | 2.939,32 |
| | | Επιδόσεις, δημοσιεύσεις, προσκλήσεις | 472,50 |
| | | Προμήθεια γραφικής ύλης και μικροαντικειμένων γραφείου | 2.489,67 |
| | | Διαφορές προμήθειες που δεν κατονομάζονται ειδικά | 9.707,48 |
| | | Λοιπές δαπάνες | 28.126,68 |
| | | | |
| Σύνολο Κόστους βασικής Κατηγορίας | | | 410.935,70 |

Πίνακας 4.7: Λειτουργικά Κόστη

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

Το συνολικό άθροισμα των παραπάνω εξόδων, ανά βασική κατηγορία κόστους που επιβαρύνεται το Πολεμικό Ναυτικό, για το έτος 2015, παρουσιάζεται στον Πίνακα 4.8

| ΒΑΣΙΚΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ |
|---|---------------------|
| ΥΠΟΔΟΜΕΣ | 333.160,32 |
| ΥΛΙΚΑ | 13.859,45 |
| ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ | 126,18 |
| ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΚΟΣΤΗ | 410.935,70 |
| ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ | 15,90 |
| Συνολικό Κόστος | 758.097,55 |

Πίνακας 4.8: Συνολικό Κόστος Πολεμικού Ναυτικού

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το εύρος της Λογιστικής Κόστους είναι πλατύ και περιλαμβάνει:

- (α) την αποτίμηση του κόστους. Η κύρια λειτουργία της κοστολόγησης είναι η διαπίστωση του κόστους του παρεχόμενου προϊόντος ή υπηρεσιών. Περιλαμβάνει τη συλλογή, την ανάλυση των εξόδων και τη μέτρηση της παραγωγής σε διάφορα στάδια παραγωγής. Η συλλογή, ανάλυση και μέτρηση απαιτεί διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης για διαφορετικούς τύπους παραγωγής, όπως ιστορικό κόστος, πρότυπο κόστος, κόστος διεργασίας, κόστος λειτουργίας κλπ.
- (β) τον έλεγχο των δαπανών: Στην εποχή του ανταγωνισμού, ο στόχος κάθε επιχείρησης είναι να διατηρηθεί. Για να διατηρηθεί, είναι απαραίτητο να εξεταστεί κάθε επιμέρους κόστος ανάλογα με τις υπηρεσίες ή τα οφέλη που αποκτήθηκαν, έτσι ώστε στα χρήματα που δαπανήθηκαν να πραγματοποιηθεί η μέγιστη αξιοποίηση. Αυτό απαιτεί τον σχεδιασμό και τη χρήση προτύπου για κάθε είδος κόστους για τον εντοπισμό αποκλίσεων, εάν υπάρχουν, και τη λήψη διορθωτικών μέτρων.
- (γ) την ενίσχυση της Διοίκησης στη λήψη αποφάσεων. Η λήψη αποφάσεων είναι μια διαδικασία επιλογής μεταξύ δύο ή περισσότερων εναλλακτικών λύσεων, με βάση το προκύπτον αποτέλεσμα των διαφόρων εναλλακτικών λύσεων. Όλα αυτά μπορούν να επιτευχθούν μέσω ενός καλού συστήματος κοστολόγησης.

Ανάλογα με τη φύση της επιχείρησης και τα είδη των προϊόντων που παράγει, στην πράξη χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι για τη διαπίστωση του κόστους. Οι βασικότερες μέθοδοι κοστολόγησης είναι οι εξής:

- 1) Κοστολόγηση κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη κοστολόγηση (Job Order Costing System).
- 2) Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κοστολόγηση κατά φάση (Process Costing System).
- 3) Κοστολόγηση κατά λειτουργία Operating Costing System.

4) Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες.

Οι διάφορες μέθοδοι κοστολόγησης μαζί με τις τεχνικές κοστολόγησης, οι οποίες αναφέρονται στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών του κόστους, δηλαδή αναφέρονται στον τρόπο παρουσίασης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, είναι απαραίτητοι για την οικονομική διαχείριση μιας οποιαδήποτε παραγωγικής μονάδας και αποτελούν βασικό «εργαλείο» της λειτουργίας της Διεύθυνσης.

Ανεξάρτητα από ποια μέθοδο θα χρησιμοποιήσει η οποιαδήποτε επιχείρηση, προκειμένου να γίνει η κοστολόγηση μιας υπηρεσίας ή ενός προϊόντος θα πρέπει η τελευταία να ακολουθήσει μια διαδικασία μεθοδολογίας, ή διαφορετικά να οργανωθεί με τέτοιο τρόπο, ο οποίος θα επιτρέπει και θα βοηθάει τους αρμοδίους να προχωρήσουν στη διαδικασία της κοστολόγησης. Οι βασικές πληροφορίες που πρέπει να καθορίζονται από την κοστολογική οργάνωση είναι:

- Ο τρόπος και τα μέσα με τα οποία θα αποτυπώνονται οι εξαντλήσεις των υλικών και υπηρεσιών, που συνθέτουν τους συντελεστές του κόστους.
- Ο τρόπος και τα μέσα με τα οποία θα αποτυπωθεί το έργο που παράχθηκε με τις παραπάνω αναλώσεις
- Ο τρόπος και τα μέσα με τα οποία θα συγκεντρωθούν τα παραπάνω δεδομένα
- Οι κανόνες και οι διαδικασίες με τους οποίους θα παρουσιάζονται και θα συγκεντρώνονται τα στοιχεία.
- Ο προσδιορισμός των θέσεων κόστους, όπου θα συναθροιστούν όλες οι αναλώσεις και το έργο της καθημίας και θα υπολογιστεί το κόστος της μονάδας από το έργο αυτό.
- Η διαδικασία με την οποία αποσαφηνίζεται το κόστος των ενδιάμεσων (μονάδων έργου) και των τελικών φορέων του κόστους (προϊόντων ή υπηρεσιών).

Με βάση τα ανωτέρω, στην παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε μια προσπάθεια που είχε ως σκοπό, αρχικά, να παρέχει ένα θεωρητικό πλαίσιο για την ανάλυση των εννοιών του κόστους και της κοστολόγησης, η ανάλυση του οποίου χρησίμευε ως υπόβαθρο για την κοστολόγηση, σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, του Πολεμικού Ναυτικού.

Ως κατάλληλο είδος επιστημονικής έρευνας κρίθηκε η ποιοτική έρευνα και πιο συγκεκριμένα η μελέτη περίπτωσης, η οποία αποτελεί ένα «εργαλείο» της ποιοτικής μεθόδου. Σύμφωνα με την μελέτη περίπτωσης, ο ερευνητής ή οι ερευνητές, συγκεντρώνουν ένα σημαντικό όγκο δεδομένων από μια επιχείρηση, είτε από

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

πρωτογενής είτε από δευτερογενής πηγές, για να αναπτύξουν τη σαφέστερη δυνατή εικόνα του φαινομένου. Στην περίπτωση του Πολεμικού Ναυτικού, το υλικό που συγκεντρώθηκε αφορά δευτερογενής πηγές και πιο συγκεκριμένα καταστάσεις δαπανών για το έτος 2015.

Με βάση το υλικό που συγκεντρώθηκε και λαμβάνοντας υπόψη, (α) ότι το Πολεμικό Ναυτικό παράγει μια ιδιαίτερη υπηρεσία, την υπηρεσία της άμυνας, την οποία παρέχει όχι προς πώληση στο κοινωνικό σύνολο, η κοστολόγηση αφορά τις δαπάνες και τα έξοδα που πραγματοποιεί η συγκεκριμένη μονάδα στο να προσφέρει αυτή την υπηρεσία και γενικά να εκτελεί τις δραστηριότητες για τις οποίες είναι υπεύθυνη και (β) την Υπουργική Απόφαση Φ.800/214028/Σ.3434/2016 - ΦΕΚ 129/Β/29-1-2016, ακολούθησε η κατηγοριοποίηση των στοιχείων του κόστους.

Οι Βασικές κατηγορίες κόστους για το Πολεμικό Ναυτικό είναι οι γενικές κατηγορίες κόστους που χρησιμοποιούνται προκειμένου να ομαδοποιηθεί κάθε είδους κόστους στο πλαίσιο που υλοποιείται μια δραστηριότητα. Οι βασικές κατηγορίες που λαμβάνονται κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης, του Πολεμικού Ναυτικού είναι οι Υποδομές και το Λειτουργικό κόστος.

Το Λειτουργικό κόστος διακρίνεται περεταίρω σε κόστος υλικών, ανθρώπινου δυναμικού και στα διάφορα άλλα λειτουργικά κόστη. Το κόστος υλικών εμπεριέχει κάθε είδους κόστος που έχει σχέση με τη χρήση λειτουργίας των υλικών, και διακρίνεται στις υποκατηγορίες: Φθορά και συντήρηση υλικών λόγω χρήσης, Καύσιμα λιπαντικά βιομηχανικά αέρια, Πυρομαχικά και Αποσβέσεις. Το κόστος του ανθρώπινου δυναμικού είναι το κάθε είδους κόστος που σχετίζεται με το προσωπικό, και διακρίνεται στις υποκατηγορίες: Αποδοχές προσωπικού που αφορούν μισθοδοσία, αποζημιώσεις, οδοιπορικά Τροφοδοσία, Ένδυση, Υπόδηση κ.λπ., Εκπαίδευση και Υγειονομική περίθαλψη. Τέλος, τα διάφορα λειτουργικά κόστη, είναι όλα τα υπόλοιπα κόστη που δεν μπορούν να καταχωρηθούν σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες και περιλαμβάνουν: Τις παροχές/ υπηρεσίες από τρίτους, τη γραφική ύλη, τα αναλώσιμα κ.α.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της παραπάνω Υπουργικής Απόφασης, η μεθοδολογία του ετήσιου υπολογισμού κόστους ακολουθεί τα παρακάτω βήματα:

- α. Υπολογίζεται σε επίπεδο μονάδας το κόστος κάθε βασικής κατηγορίας
- β. Υπολογίζεται το πλήρες ετήσιο κόστος ανά μονάδα, που προκύπτει ως άθροισμα του κόστους των βασικών κατηγοριών.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΑΒΑΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΕΜΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

γ. Υπολογίζονται οι επιμέρους υποκατηγοριοποιήσεις κόστους, εάν δεν έχουν ήδη πραγματοποιηθεί.

δ. Η κοστολογική προσέγγιση είναι κατά βάση απολογιστική.

Με βάση τις ανωτέρω κατηγοριοποιήσεις κόστους και τις καταστάσεις δαπανών του Πολεμικού Ναυτικού για το έτος 2015, το κόστος των βασικών κατηγοριών ανήλθε:

- Για τις Υποδομές στα 333.160,32€
- Για το Λειτουργικό Κόστος 424.921,33€.

Το Λειτουργικό κόστος είναι το άθροισμα του κόστους υλικών, του ανθρωπίνου δυναμικού και των άλλων λειτουργικών εξόδων.

Το συνολικό άθροισμα των παραπάνω κατηγοριών παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα.

| ΒΑΣΙΚΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ | ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ |
|---------------------------|---|---------------------|
| ΥΠΟΔΟΜΕΣ | Κατασκευή | 333.160,32 |
| ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ | Υλικά | 13.859,45 |
| | Ανθρώπινο δυναμικό | 126,18 |
| | Άλλα λειτουργικά κόστη | 410.935,70 |
| | Πληρωμές αντικριζόμενες από πραγματοποιούμενα έσοδα | 15,90 |
| | Συνολικό Κόστος | 758.097,55 |

Με βάση τον ανωτέρω πίνακα, το συνολικό κόστος των δραστηριοτήτων του Πολεμικού Ναυτικού για το έτος 2015 ανέρχεται στα 758.097,55.

Εν κατακλείδι, η κοστολόγηση η οποία μετρά και αναφέρει οικονομικές και μη οικονομικές πληροφορίες που σχετίζονται με την απόκτηση ή την κατανάλωση πόρων της επιχείρησης, έχει εξαιρετικά σημαντική θέση στο σύνολο του συστήματος λογιστικής πληροφόρησης ενός οργανισμού, διότι παρέχει πληροφορίες τόσο για τη λογιστική διαχείριση όσο και για τη χρηματοοικονομική λογιστική ως υποσυστήματα του λογιστικού συστήματος πληροφοριών. Όταν οι πληροφορίες προορίζονται για τη χρηματοοικονομική λογιστική, υπολογίζει το κόστος του προϊόντος σύμφωνα με τους

αυστηρούς νομικούς και επαγγελματικούς κανονισμούς. Όταν οι πληροφορίες χρησιμοποιούνται για εσωτερικούς σκοπούς, παρέχει τη βάση για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων.

5.2 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΡΕΥΝΑΣ

Όπως έχει αναφερθεί αρχικά ο σκοπός αυτής της εργασίας είναι να παρέχει ένα θεωρητικό πλαίσιο για την ανάλυση των εννοιών του κόστους, ειδικότερα περιγράφοντας τη διάρθρωση του κόστους, τις διακρίσεις του καθώς και τις μεθόδους και τεχνικές της κοστολόγησης, διαδικασίες οι οποίες χρησιμεύουν στην αποτίμηση του κόστους. Η θεωρητική αυτή ανάλυση θα χρησιμεύσει ως υπόβαθρο για την κοστολόγηση του Πολεμικού Ναυτικού στην οποία βασικό ρόλο κατέχει η διαθεσιμότητα των δεδομένων, η οποία καταδεικνύει και την επιλογή της κατάλληλης προσέγγισης.

Σε θεωρητικό επίπεδο έχει πραγματοποιηθεί εκτενής ανάλυση του θέματος και θεωρείται ότι σε μεγάλο ποσοστό έχει καλυφθεί, χωρίς να υπάρχουν σοβαρές παραλήψεις. Ωστόσο σε ερευνητικό επίπεδο, πιθανό μειονέκτημα μπορεί να θεωρηθεί, αφενός, το γεγονός ότι το υλικό που συγκεντρώθηκε προήλθε από δευτερογενή στοιχεία. Δηλαδή στοιχεία που είχαν συγκεντρωθεί ήδη και υπολογιστεί από την υπηρεσία του Πολεμικού Ναυτικού και, αφετέρου, αφορούσαν προηγούμενη χρήση (2015). Ο περιορισμός αυτός έγκειται στο γεγονός ότι πρόκειται για μια υπηρεσία, η οποία είναι δύσκολο να ερευνηθεί εκτενέστερα, με την έννοια ότι δεν διαθέτει στο ευρύ κοινό λεπτομερές πληροφορίες και δεν είναι δυνατό κάποιος ερευνητής να βρεθεί στις εγκαταστάσεις της και να πραγματοποιήσει φυσική καταγραφή, για παράδειγμα πόσα καύσιμα αγόρασε, σε ένα έτος, και σε τι τιμή ή πόσα άτομά απασχολεί και τους ακριβείς μισθούς του καθενός, έτσι ώστε τα ποσά των βασικών κατηγοριών να υπολογισθούν και όχι να δοθούν ως δεδομένα.

5.3 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Ολοκληρώνοντας το εγχείρημα αυτό, θεωρείται, ότι απαντήθηκαν ο σκοπός και οι επιμέρους στόχοι που είχαν τεθεί αρχικά. Τα αποτελέσματα μιας έρευνας, όμως, μπορούν να αποτελέσουν αφετηρία για μια σειρά ποιοτικών και ποσοτικών μεθοδολογικών προσπαθειών, γιατί τα ζητήματα προς μελέτη και ανάλυση δεν σταματούν να υφίστανται και τα αποτελέσματά τους θέτουν συνεχείς προβληματισμούς στους επόμενους ερευνητές. Έτσι, η παρούσα εργασία-έρευνα δύναται να αποτελέσει τη βάση και την αφετηρία για περαιτέρω μελέτη και έρευνα στο θέμα της κοστολόγησης, είτε του Πολεμικού Ναυτικού είτε γενικότερα των Ενόπλων Δυνάμεων.

Σε μια μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί, σε συνεννόηση με την αρμόδια υπηρεσία, φυσική καταγραφή μέρους των στοιχείων του κόστους, έτσι ώστε ο ερευνητής να εμβαθύνει ακόμα περισσότερο και να πραγματοποιήσει ο ίδιος τους υπολογισμούς.

Η σημασία της έρευνας είναι πολύ σημαντική γενικότερα για όλους τους επιστημονικούς κλάδους γιατί πέρα από τα πρωτογενή ευρήματα που παρουσιάζει, τις περισσότερες φορές συμβάλλει στον προβληματισμό και στην περεταίρω ανάλυση του αντικειμένου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Α. ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Βενιέρης, Γ. (2008). *Λογιστική Κόστους*. Πάτρα: Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.
- Βενιέρος, Γ., Κοεν, Σ. & Κωλέτση Μ. (2005). *Λογιστική Κόστους. Αρχές και Εφαρμογές* (2^η έκδοση). Αθήνα: P.I. PUBLISHING.
- Βουλγαρή –Παπαγεωργίου, Ευμ. (2005). *Γενική Λογιστική*. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική.
- Δημητράς, Ι.Α. & Μπάλλας, Α.Α. (2009). *Διοικητική Λογιστική για προγραμματισμό και έλεγχο*. Αθήνα: Gutenberg.
- Ηρειώτης, Ν.& Μπάλιος, Δ. (χ.χ.). Διοικητική Λογιστική. Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών. Ανακτήθηκε 22 Μαΐου, 2017, από https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/ECON149/%CE%94%CE%B9%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE/%CE%A6%CF%81%CE%BF%CE%BD%CF%84%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B7%CF%81%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CE%AD%CF%82%20%CE%95%CF%86%CE%B1%CF%81%CE%BC%CE%BF%CE%B3%CE%AD%CF%82/%CE%A67.%20%CE%9A%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7%20%CF%83%CF%85%CE%BD%CE%B5%CF%87%CE%BF%CF%8D%CF%82%20%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%B1%CE%B3%CF%89%CE%B3%CE%AE%CF%82_%CE%A0%CE%AF%CE%BD%CE%B1%CE%BA%CE%B5%CF%82.pdf
- Καζαντζής, Χ. & Σώρρος, Ι. (2006). Προβλήματα και Εφαρμογές Λογισμού και διοίκησης κόστους. Πειραιάς: Business Plus Α.Ε.
- Καούνης, Π.Δ. (2009). Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Αθήνα: Του ιδίου.
- Καραγιάννης, Ι. Δ. (2008). *Εφαρμογή και Ανάπτυξη του Λογιστικού Σχεδίου*. Θεσσαλονίκη: Αρίων.
- Κεχράς, Δ.Ι. (2011). *Κοστολόγηση. Η Λογιστική Διαδικασία Προσδιορισμού του Κόστους*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Κοντάκος, Γ.Α. (2001). *Γενική Λογιστική σε Ευρώ*. Αθήνα: Ελλήν.
- Κουμαντάρος, Γ. (1999). *Λογιστική Κόστους*. Αθήνα: Ελλήν.

- Κυριαζή, Ν. (1999). *Η κοινωνιολογική έρευνα*. Αθήνα: Ελληνικά Γράμματα.
- Λυγγίτσος, Αλ. (2012). Κοστολόγηση και Διαχείριση Προϋπολογισμού μικρής επιχείρησης. Αθήνα: Ινστιτούτο Μικρών Επιχειρήσεων & Γενική Συνομοσπονδία Επαγγελματιών Βιοτεχνών Εμπόρων Ελλάδας. Ανακτήθηκε 25 Ιουνίου, 2017, από <http://oebemessinias.gr/pdf/proypologismos.pdf>
- Ναούμ, Β.Χ. (1994). *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Αθήνα: του ιδίου.
- Παναγιώτου Α.Ν. (2004). Κοστολόγηση Έργων. Ανακτήθηκε 25 Ιουλίου, 2017, από http://panayiot.simor.ntua.gr/attachments/007_Industrial%20Mgt%20II%20-%20Lesson%2006.pdf
- Παπαδόγγονας Α.Θ. (2013). Βασικές Αρχές Μικροοικονομικής Ανάλυσης και Εφαρμογές. Αθήνα: του ιδίου.
- Παυλάτος, Οδ. (2008). Λογιστική Κόστους. Κόστος-Κοστολόγηση-Αναλυτική Λογιστική. Χαλκίδα: Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας. Ανακτήθηκε 15 Μαΐου, 2017, από http://www.teihal.gr/bus/downloads/2006/logistiki_koustous_2006.pdf
- Πομόνης, Σ.Ν. (2001). *Κοστολόγηση* (2^η έκδοση). Αθήνα: Σταμούλη.
- Πρωτοσυγγελίδης, Ν.Σ. (1994). Λογισμός του Κόστους Βιομηχανική Λογιστική. Αθήνα: Ίδρυμα Ευγενίδου.
- Ρεβάνογλου, Μ. Α. & Γεωργόπουλος, Δ. Ι. (1999). Γενική Λογιστική. Αθήνα: Interbooks.
- Σακέλλης, Ι.Ε. (1992). *Κοστολόγηση Εσωλογιστική & Εξωσολογιστική*. Αθήνα: Βρυκούς.
- Σαρηγιαννίδης Λ., Μπασούρη Ζ., Χατζόγλου Δ. Π. και Χατζούδης Δ. (2009), Η επίδραση του outsourcing στην οργανωσιακή απόδοση και τους επιχειρησιακούς στόχους των ελληνικών ξενοδοχειακών μονάδων. Ανακτήθηκε 15 Ιουνίου, 2017, από <http://esdo.teilar.gr/files/proceedings/2009/ORAL/SARHGIANNIDHS-BASOURH-HATZOGLOU-HATZOUDIS.pdf>
- Σταθόπουλος, Αθ. (1965). Προϋποθέσεις και Οργάνωσις Κοστολογήσεως εις μικρού και μεσαίου μεγέθους Βιομηχανικές επιχειρήσεις εν Ελλάδι. Αθήναι: Ελληνικόν Κέντρον Παραγωγικότητος.
- Τσιτσάκης, Αθ.Χ. (2014). *Εισαγωγή στη Λογιστική Κόστους*. Χαλκίδα: Του ιδίου.
- Τσιτσάκης, Αθ.Χ. (2016). *Διοικητική Λογιστική*. Χαλκίδα: Του ιδίου.

Ψαρράς, Ιωαν. (2009). Συστήματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης. Ανακτήθηκε 25 Ιουλίου, 2017, από <http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=8hsH1vVuWG%3D&>

B. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Adum, S.O. (2015). The Development of Cost and Management Accounting: A Historical Perspective. *European Journal of Humanities and Social Studies*, Vol 34 (No 2), p.p. 1884-1889. Retrieved July 25, 2017, from https://www.researchgate.net/publication/287997784_The_Development_of_Cost_and_Management_Accounting_A_Historical_Perspective

Al-Omiri, M. & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, Vol. 18, p.p. 399–424. Retrieved August 11, 2017, from <http://shikfile.ir/wp-content/uploads/2014/12/A-survey-of-factors-influencing-the-choice-of-product.pdf>

Association of Accountancy Bodies in West Africa. (2009). Cost Accounting. Retrieved August 05, 2017, from <http://www.icanig.org/ican/list/34.pdf>

Ballard, G. (2006). Rethinking project definition in terms of target costing. p.p. 77-89. Retrieved August 09, 2017, from <https://iglcstorage.blob.core.windows.net/papers/attachment-50ff0425-6e6d-4e60-bdef-f22969b06dc5.pdf>

Bennett, A. (n.d.). Case Study Methods: Design, Use, and Comparative Advantages. p.p. 19-55. Retrieved June 07, 2017, from <https://pdfs.semanticscholar.org/7d11/098671a75e7b289fd65adab2eb236c5cf580.pdf>

Blocher, E., Stout, E.D., Cokins G. & Chen, K. (2008). Cost Management: A Strategic Emphasis (4th Edition). McGraw-Hill/Irwin. Retrieved May 27, 2017, from <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ALRt-NTHGzMJ:novellaqalive2.mhhe.com/sites/dl/free/007000000x/216180/chap11.pdf+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl=gr>

Bourgeois, T.D. (2014). Information Systems for Business and Beyond. Retrieved August 01, 2017, from <https://www.saylor.org/site/textbooks/Information%20Systems%20for%20Business%20and%20Beyond.pdf>

- Bridgwater V.A. (1975). Operating cost analysis and estimation in the chemical process industries. *Rev. Port. Quím.*, Vol. 17 (No 107), p.p. 107-123. Retrieved August 01, 2017, from <http://www.spq.pt/magazines/RPQ/285/article/774/pdf>
- Cesaro, L., Marongiu, S., Arfini, F., Donati, M. & Capelli G.M. (2008). Cost of production. Definition and Concept. Retrieved August 10, 2017, from http://facepa.slu.se/documents/Deliverable_D1-1-2_LEI.pdf
- Ciuraru-Andrica, C. (2009). In-House VS. Outsourcing in Accounting. The International Institute for Outsource Management, No 8, p.p. 850-854. Retrieved June 18, 2017, from <http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2009/v3-finances-banks-and-accountancy/144.pdf>
- Degu, G. & Yigzaw, T. (2006). Research Methodology. *University of Gondar*. Retrieved June 05, 2017, from https://www.cartercenter.org/resources/pdfs/health/ephti/library/lecture_notes/health_science_students/In_research_method_final.pdf
- Eisenhardt, M.K. (1989). Building Theories from Case Study Research. *The Academy of Management Review*, Vol. 14 (No 4), p.p. 532-550. Retrieved June 09, 2017, from http://euroac.ffri.hr/wp-content/uploads/2010/06/Eisenhardt_1989_Building-Theories-from-Case.pdf
- Elhamma, A. & Yi Fe, Z. (2013). The relationship between Activity Based Costing, business strategy and performance in Moroccan enterprises. *Accounting and Management Information Systems* Vol. 12 (No 1), p.p. 22–38. Retrieved August 09, 2017, from http://cig.ase.ro/jcig/art/paper_1837.pdf
- Fossey, E., Harvey, C., McDermott F. & Davidson, L. (2002). Understanding and evaluating qualitative research. p.p. 717-732. Retrieved June 06, 2017, from <http://lrc-ead.nutes.ufjf.br/constructore/objetos/qualitative%20research.pdf>
- Gunasekarana, A., H. Williams, J.H. & McGaughey, E. R. (2005). Performance measurement and costing system in new enterprise. *Technovation*, Vol. 25, p.p. 523–533. Retrieved June 09, 2017, from http://novintarjome.com/wp-content/uploads/2013/10/pm_newenterprise.pdcostinsystem-f.pdf
- Hamzah, N., Aman, A., Maelah, R., Auzair S. & Amiruddin, R. (2010). Outsourcing decision processes: A case study of a Malaysian firm. *African Journal of Business Management*, Vol. 4 (No15), p.p. 3307-3314. Retrieved June 15, 2017, from

<http://www.academicjournals.org/journal/AJBM/article-full-text-pdf/2EF838320773>

- Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, Vol. 11, p.p. 349–362. Retrieved August 08, 2017, from <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.464.880&rep=rep1&type=pdf>
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accounting*, Vol. 68 (No 7), p.p. 22 -30. Retrieved August 10, 2017, from <http://coin.wne.uw.edu.pl/pmodzelewski/The%20rise%20and%20fall%20of%20management%20accounting.pdf>
- Kothari, R.C. (2004). *Research Methology. Methods & Techniques*. New Delhi: New Age International. Retrieved June 05, 2017, from <http://www.modares.ac.ir/uploads/Agr.Oth.Lib.17.pdf>
- McCarthy, I. & Anagnostou A. (2004). The impact of outsourcing on the transaction costs and boundaries of manufacturing. *Int. J. Production Economics*, **Vol. 88**, p.p. 61–71. Retrieved June 09, 2017, from https://www.researchgate.net/publication/4917395_The_impact_of_outsourcing_on_the_transaction_costs_and_boundaries_of_manufacturing
- MCutceon, M.D. & Meredith, R. J. (1993). Conducting case study research in operations management. *Journal of Operations Management*, Vol. 11, p.p. 239-256. Retrieved June 07, 2017, from https://www.researchgate.net/profile/Jack_Meredith/publication/221931890_Conducting_Case_Study_Research_in_Operations_Management/links/0c96053076921e616a000000/Conducting-Case-Study-Research-in-Operations-Management.pdf
- Mieseigha, G.E. (2014). Activity Based Costing and Product. *Acta Universitatis Danubius*. Vol 10 (No 3). Retrieved August 09, 2017, from <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/2374/2703>
- Ogunjuboun, F.I. (2009). Costing and Quantitative Techniques. Retrieved May 27, 2017, from <http://dl4a.org/uploads/pdf/cqt.pdf>
- Ottuparammal, V., Kunhu, S. & Jahfarali, H. T. (2011). Cost Accounting. Retrieved May 27, 2017, from

http://www.universityofcalicut.info/SDE/BComCoreCostAccounting_on09March2016.pdf

- Ovunda, S. A. (2015). The Development of Cost and Management Accounting: A Historical Perspective. *European Journal of Humanities and Social Sciences* Vol. 34 (No 1), p.p. 1883-1897. Retrieved July 28, 2017, from https://www.researchgate.net/publication/287997784_The_Development_of_Cost_and_Management_Accounting_A_Historical_Perspective
- Pandey, P. & Pandey, M. (2015). *Research Methodology: Tools and Techniques* Buzau: Bridge Center. Retrieved June 06, 2017, from <http://euacademic.org/BookUpload/9.pdf>
- Panneerselvam, R. (2004). *Research Methodology*. New Delhi Prentice hall of India. Retrieved June 05, 2017, from <http://www.pondiuni.edu.in/sites/default/files/Research%20Methodology.pdf>
- Pavlatos, Od. (2011). The Impact of Strategic Management Accounting and Cost Structure on ABC Systems in Hotels. *Journal of Hospitality Financial Management*, Vol. 19 (No2), p.p. 53-76. Retrieved August 08, 2017, from <http://scholarworks.umass.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1256&context=jhfm>
- Pham L.L. (2011). Outsourcing: More Harm than Good. *Coastal Carolina University*. Retrieved June 15, 2017, from https://www.coastal.edu/media/administration/honorsprogram/pdf/Ly%20Pham_Accounting.pdf
- Rahman, S. (2016). The Advantages and Disadvantages of Using Qualitative and Quantitative Approaches and Methods in Language “Testing and Assessment” Research: A Literature Review. *Journal of Education and Learning*, Vol. 6 (No 1), p.p. 102-112. Retrieved June 06, 2017, from https://www.researchgate.net/publication/309889936_The_Advantages_and_Disadvantages_of_Using_Qualitative_and_Quantitative_Approaches_and_Methods_in_Language_Testing_and_Assessment_Research_A_Literature_Review
- Ray, J.P. (2010). What an Information System Is, and Why Is It Important to Know This, *Journal of Computing and Information Technology*, Vol. 2, p.p. 95-99. Retrieved August 01, 2017, from <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Idr4gX65tGwJ:hrcak.srce.hr/file/89705+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl=gr>

- Rhee, Y. (2004). The EPO chain in relationships management: A Case Study of a Government Organization. *University of Maryland*. Retrieved June 07, 2017, from <http://drum.lib.umd.edu/bitstream/handle/1903/1423/umi-umd-1450.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Roodhooft, F. & Konings, J. (1995). Vendor Selection and Evaluation: An Activity Based Costing Approach. *Katholieke Universiteit Leuven*. Retrieved June 18, 2017, from https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/214715/1/OR_9524.pdf
- Rose, S., Spinks, N. & Canhoto. I.A. (2015). Case study research design. *Management Research*.
- Sartorius, K., Eitzen, C. & Kamala, P. (2007). The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey. *Meditari Accountancy Research* Vol. 15 (No 2), p.p. 1-21. Retrieved August 06, 2017, from http://reference.sabinet.co.za/webx/access/journal_archive/10222529/73.pdf
- Starman, B.A. (2013). The case study as a type of qualitative research. *Journal Of Contemporary Educational Studies*, Vol. 1, p.p. 28-43. Retrieved June 07, 2017, from <http://www.sodobna-pedagogika.net/wp-content/uploads/2013/03/Starman1.pdf>
- Stefanović, J.R. (n.d.). Cost Accounting and company management in a world without walls. Retrieved August 01, 2017, from http://www.culturaldiplomacy.org/academy/content/pdf/participant-papers/2010www/Cost_Accounting_and_Company_Management_in_a_World_without_Walls.pdf
- Tanis N. V. (n.d.). Historical development of cost and management accounting in Europe and US. Retrieved May 28, 2017, from http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:T0H-aCze854J:www.ibrarian.net/navon/paper/HISTORICAL_DEVELOPMENT_OF_COST_AND_MANAGEMENT_ACC.pdf%3Fpaperid%3D12884850+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl=gr
- Tavallaei, M. & Talib M. A. (2010). General Perspective on Role of Theory in Qualitative Research. *The Journal of International Social Research*, Volume 3 (No 11), p.p. 570-577. Retrieved June 06, 2017, from http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt3/sayi11pdf/tavallaei_abutalib.pdf

- The Advantages and Disadvantages of Case Study Research. (2015). Retrieved June 07, 2017, from <https://www.ukessays.com/essays/psychology/the-advantages-and-disadvantages-of-case-study-research-psychology-essay.php>
- The Institute of Company Secretaries of India. (2014). Cost and Management Accounting. Retrieved August 05, 2017, from <https://www.icsi.edu/docs/webmodules/Publications/2.%20CMA-Executive.pdf>
- The Institute of Cost Accountants of India. (2012). Cost and Management Accounting. Retrieved May 25, 2017, from http://icmai.in/upload/Students/Syllabus-2008/StudyMaterial/Cost_Mgmt_Ac.pdf
- The Institute of Cost Accountants of India. (2016). Cost Accounting. Retrieved May 25, 2017, from <http://icmai.in/upload/Students/Syllabus2016/Inter/Paper-8.pdf>
- Wild, J.J., Shaw, W.K. & Chiappetta B. (2011). *Fundamental Accounting Principles*. New York: McGraw-Hill / Irwin. Retrieved May 28, 2017, from <http://cmaprepcourse.com/wp-content/uploads/2014/08/Job-Order-Costing.pdf>

Γ. ΑΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Επίσημη ιστοσελίδα Πολεμικού Ναυτικού. Ανακτήθηκε 02 Αυγούστου, 2017, από <http://www.hellenicnavy.gr/el/organosi/geniko-epiteleio-naftikoy.html>

Επίσημη ιστοσελίδα Πολεμικού Ναυτικού. Ανακτήθηκε 12 Αυγούστου, 2017, από <http://www.hellenicnavy.gr/el/organosi/dioikisi-naftikis-ekpaidefsis/ypagomenes-dioikiseis/sxoli-dioikisis-kai-epitelon-pn/epiteleio/diarthrosi-epiteleiou.html>

Υπουργική Απόφαση Φ.800/214028/Σ.3434/2016 - ΦΕΚ 129/Β/29-1-2016. Ανακτήθηκε 02 Αυγούστου, 2017, από <https://www.e-nomothesia.gr/kat-enoples-dynameis/upourgike-apophase-ph-800-214028-s-3434-2016.html>