



**ΑΝΟΙΚΤΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΥΠΡΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
«Διοίκηση Επιχειρήσεων »

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ

ΤΙΤΛΟΣ ΔΙΑΤΡΙΒΗΣ

«Σύγχρονες Μέθοδοι Κοστολόγησης και η Συμβολή τους στην Ανταγωνιστικότητα των Μεταποιητικών Μονάδων». Μελέτη Περίπτωσης : Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ ΔΡΟΜΕΑΣ.

ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ ΓΡ. ΠΕΤΡΙΣΛΗΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΑΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
ΧΡΗΣΤΟΣ ΑΛΕΞΑΚΗΣ

ΛΕΥΚΩΣΙΑ, ΙΟΥΝΙΟΣ, 2015

Περιεχόμενα

Περίληψη

Abstract

Κεφάλαιο 1^ο: Η Έννοια της Κοστολόγησης

- 1.1 Η Σημασία της Κοστολόγησης
- 1.2 Μέθοδοι & Τεχνικές Κοστολόγησης
- 1.3 Λογαριασμοί Κοστολόγησης

Κεφάλαιο 2^ο: Εσωλογιστική Κοστολόγηση

- 2.1 Εισαγωγή
- 2.2 Άμεση Κοστολόγηση
 - 2.2.1 Έννοια Άμεσης Κοστολόγησης
 - 2.2.2 Χαρακτηριστικά Άμεσης Κοστολόγησης
 - 2.2.3 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Άμεσης Κοστολόγησης
- 2.3 Πλήρης Κοστολόγηση
 - 2.3.1 Έννοια Πλήρους Κοστολόγησης
 - 2.3.2 Χαρακτηριστικά Πλήρους Κοστολόγησης
 - 2.3.3 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Πλήρους Κοστολόγησης
- 2.4 Πρότυπο Κόστος
 - 2.4.1 Έννοια Πρότυπου Κόστους
 - 2.4.2 Κατάρτιση Πρότυπου Κόστους
 - 2.4.3 Προϋποθέσεις Κατάρτισης Πρότυπου Κόστους
 - 2.4.4 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Πρότυπου Κόστους

Κεφάλαιο 3^ο: Εξωλογιστική Κοστολόγηση

- 3.1 Εισαγωγή
- 3.2 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)
 - 3.2.1 Ορισμός & Σημασία Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)
 - 3.2.2 Βασικές Αρχές Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)
 - 3.2.3 Στάδια Υλοποίησης Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)
 - 3.2.4 Σχεδιασμός Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

3.2.5 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

3.3 Διαφορές Εσωλογιστικής & Εξωλογιστικής Κοστολόγησης

Κεφάλαιο 4^ο: Μελέτη Περίπτωσης: «ΑΒΕΕΑ Δρομέας»

4.1 Η Εταιρεία

4.2 Ερωτήματα που θα Πρέπει να Απαντηθούν πριν την Εφαρμογή του Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

4.3 Σχεδιασμός Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

4.4 Εγκατάσταση Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

4.5 Κέντρα Κόστους

4.6 Λειτουργίες & Κατανομή του Κόστους

4.7 Οφέλη από την Εφαρμογή Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Κεφάλαιο 5^ο: Επίλογος

5.1 Συμπεράσματα

5.2 Προτάσεις

Κεφάλαιο 6^ο: Βιβλιογραφία

Περίληψη

Στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον, η προσπάθεια όλων των επιχειρήσεων επικεντρώνεται στη μείωση του κόστους, στη βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων αγαθών και υπηρεσιών, αλλά και στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους. Σε προγενέστερα έτη, ο μικρός αριθμός των παραγόμενων προϊόντων, ο μεγάλος κύκλος ζωής των προϊόντων, η μικρή διαφοροποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών, αλλά και το μικρό έμμεσο κόστος σε σχέση με το κόστος της άμεσης εργασίας, ήταν παράγοντες που συντελούσαν στην ύπαρξη συστημάτων Κοστολόγησης με περιορισμένες δυνατότητες. Τα συστήματα αυτά, τα παραδοσιακά, είχαν ως στόχο τον προσδιορισμό του κόστους της παραγωγής και του κόστους των πωληθέντων προϊόντων.

Όμως, η δυναμική εξέλιξη των επιχειρήσεων κατέστησε αναγκαία την εφαρμογή συστημάτων κοστολόγησης περισσότερο εξελιγμένων, ευέλικτων και κυρίως αξιόπιστων, που θα παρέχουν ακριβείς πληροφορίες προκειμένου οι διοικήσεις των επιχειρήσεων να μπορούν με τα δεδομένα που θα λαμβάνουν να οριοθετούν αποτελεσματικές στρατηγικές, αναφορικά με την πώληση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, αλλά και να προσδιορίζουν σωστά και αντικειμενικά τις τιμές πώλησής τους. Ο κύριος σκοπός της παρούσας μελέτης είναι, η εξέταση των μεθόδων κοστολόγησης, εσωλογιστική και εξωλογιστική, παρουσιάζοντας ειδικότερα τις βασικές αρχές της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), επί της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ABEEA – ΔΡΟΜΕΑΣ».

Στο πρώτο κεφάλαιο της μελέτης επεξηγείται η έννοια της κοστολόγησης γενικά. Επίσης, εξετάζονται οι μέθοδοι κοστολόγησης που αποτελούν και τη βάση αυτής και έρχονται σε άμεση συνάρτηση με τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας μιας επιχείρησης. Αντικείμενο μελέτης στο κεφάλαιο αυτό αποτελούν και οι τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται, από τις οποίες ξεχωρίζουν η τεχνική του πλήρους κόστους και η τεχνική του πρότυπου κόστους. Το παρόν κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την αποτύπωση των λογαριασμών κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται, προκειμένου να υπάρχει όσο το δυνατόν αντιπροσωπευτικότερη και αποτελεσματική διαχείριση των δαπανών μιας επιχείρησης.

Το δεύτερο κεφάλαιο ασχολείται εξ ολοκλήρου με τη μέθοδο της Εσωλογιστικής κοστολόγησης, η οποία και διακρίνεται σε διάφορες κατηγορίες. Αυτές είναι η άμεση κοστολόγηση, η πλήρης κοστολόγηση, αλλά και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Σε κάθε μια από αυτές τις κατηγορίες εξετάζονται τα χαρακτηριστικά που αυτές έχουν, αλλά και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που παρουσιάζουν κατά την εφαρμογή τους. Στη συνέχεια

στο τρίτο κεφάλαιο της μελέτης αναλύεται η Εξωλογιστική κοστολόγηση και ειδικότερα, το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Μια νέα μέθοδος, περισσότερο ακριβής και αποτελεσματική, όπου γίνεται πλήρης περιγραφή των σταδίων που ακολουθούνται για την υλοποίησή της, του τρόπου με τον οποίο θα πρέπει να σχεδιαστεί για να γίνει αποτελεσματικό για την επιχείρηση, αλλά και των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που πηγάζουν από την εφαρμογή του.

Τέλος, η παρούσα μελέτη ολοκληρώνεται με την αναφορά στην κοστολόγηση της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», με ειδικότερη αναφορά στο σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) (4ο κεφάλαιο). Παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο γίνεται ο σχεδιασμός και η εγκατάσταση του συστήματος κοστολόγησης στην εταιρεία και περιγράφονται και τα κέντρα κόστους που ορίζονται, προκειμένου να γίνει όσο το δυνατόν αντιπροσωπευτικότερη διάκριση των διαφόρων πηγών κόστους. Ως επίλογος του παρόντος κεφαλαίου είναι, η αναφορά των ωφελειών που έχει η εταιρεία από την εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), επί της παραγωγικής διαδικασίας αλλά και των προϊόντων που παρέχει.

Abstract

In today's competitive environment, the effort of all companies focused on reducing costs, improving quality of goods and services, but also to improving their competitiveness. In previous years, the small number of products, the great life cycle of products, little diversification of goods and services, but also the indirect costs is small compared with the cost of direct labor, were factors conducive to the existence Costing systems with limited capabilities. These systems, traditional, aimed to determine the cost of production and cost of goods sold.

But the dynamic development of the business made it necessary to implement cost accounting systems more sophisticated, flexible and above all reliable, providing accurate information to business administrations can with the data taking to define effective strategies regarding the sale of products and services, but also to identify correctly and objectively the selling prices. The main purpose of this study is to examine the costing methods, in – balance sheet and off – balance sheet, showing in particular the basic principles of Activity Based Costing (ABC), on the company «Papapanagiotou SA – DROMEAS».

The first chapter of the study explained the concept of cost accounting in general. Also costing methods are examined, which form the basis of this and are in direct relation to the nature of the production process of a company. Studied in this chapter are also costing techniques used, from which the technique of the full costs and technical standard cost stand. This chapter ends with the capture of costing accounts used in order to have as representative as possible and effective management of expenditure on an operation.

The second chapter deals entirely with the method of Costing, which is divided into several categories. These are direct costing, direct costing, full costing, and the method of standard cost. In each of these categories are examined these characteristics are, and the advantages and disadvantages of in their application. Then in the third chapter of the study analyzes the records outside costing and in particular the system of Activity Based Costing (ABC). A new method, more accurate and efficient, which is a complete description of the steps followed for its implementation, how they should be designed to be effective for the business, but also the advantages and disadvantages arising from the application the.

Finally, this study concludes with a reference to costing the company «Papapanagiotou SA – DROMEAS», with particular reference to the system of Activity

Based Costing (ABC) (Chapter 4). It shows the way in which the design and installation of costing system is the company and described and cost centers defined in order to become as representative as possible of the different sources of cost. As an epilogue to this chapter is a reference to the benefits that the company by implementing a system of Activity Based Costing (ABC), on the production process and the products it provides

Κεφάλαιο 1^ο: Η Έννοια της Κοστολόγησης

1.1 Σημασία της Κοστολόγησης

Σύμφωνα με έναν γενικό ορισμό, ως κοστολόγηση ορίζεται,

«το σύνολο όλων εκείνων των εργασιών που λαμβάνουν χώρα συστηματικά και έχουν ως στόχο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν αλλά και να επιμερίσουν κατάλληλα, όλες τις δαπάνες που πραγματοποιεί μια επιχείρηση προκειμένου να προσδιορισθεί το κόστος της παραγωγής ενός προϊόντος, ή μιας ολόκληρης διαδικασίας παραγωγής ή μιας υπηρεσίας» (Βενιέρης, 1986).

Ουσιαστικά, ως κοστολόγηση δύναται να θεωρηθεί ένα ολόκληρο σύστημα συλλογής πληροφοριών, οι οποίες θα αναφέρονται σε κάθε ένα από εκείνα τα στοιχεία που συμβάλλουν στη διαμόρφωση ενός κόστους παραγωγής για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας επιχείρησης. Όσο περισσότερο εκτεταμένο και λειτουργικό είναι ένα τέτοιο σύστημα συλλογής πληροφοριών κόστους, τόσο καλύτερη και ευρύτερη θα είναι και η γνώση που μπορεί να αποκτήσει μια επιχείρηση σχετικά με τον τρόπο δημιουργίας του κόστους της, αλλά και με τη σύστασή του.

Οι βασικοί σκοποί που υποστηρίζει το σύστημα της κοστολόγησης είναι οι ακόλουθοι τρεις (3) (Ιγνατιάδης, 1978):

- Καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων
- Προσφορά προς τη διοίκηση της επιχείρησης πρόσθετης βοήθειας στο ζήτημα του προγραμματισμού
- Αποτελεσματικότητα μιας επιχείρησης και έλεγχος αυτής.

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι, η διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στα έξοδα μιας επιχείρησης και στα έσοδά της είναι δεδομένη, η γνώση που υπάρχει σχετικά με το κόστος ανά μονάδα είναι απαραίτητη προκειμένου να καθοριστούν αναλυτικά τα όποια αποτελέσματα. Με τον τρόπο αυτό δύναται να αποφευχθούν τυχόν συμψηφισμοί που γίνονται σχετικά με τα αποτελέσματα ανάμεσα, στα είδη που πωλούνται με κέρδη και σε άλλα που πωλούνται με ζημία ή έστω με πολύ χαμηλή κερδοφορία, συγκριτικά με τα κεφάλαια που απαιτούνται και που απασχολούνται για την παραγωγή αυτών των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Κάτω από τις συνθήκες αυτές, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα, μέσα από όλες τις απαραίτητες αυτές πληροφορίες, να κατευθύνει τις δραστηριότητές της, προς εκείνα

τα είδη, τις περιοχές και κυρίως τις κατηγορίες των πελατών, που θα μπορούσαν να προσφέρουν μεγαλύτερα περιθώρια κερδών.

Ο δεύτερος σκοπός που μπορεί να εξυπηρετεί η κοστολόγηση αφορά την παροχή βοήθειας προς τη διοίκηση της επιχείρησης ώστε να προγραμματίσει τις μελλοντικές της δραστηριότητες (Βενιέρης, 1986). Οι στόχοι που μπορεί να τεθούν από μια επιχείρηση είναι:

1. Μεγιστοποίηση αναμενόμενων κερδών
2. Μεγιστοποίηση πωλήσεων και μεριδίου στην αγορά
3. Ελαχιστοποίηση εξόδων
4. Μεγιστοποίηση περιουσιακών στοιχείων
5. Ελαχιστοποίηση χρόνου
6. Μεγιστοποίηση κερδών και μερισμάτων.

Διαμέσου του προγραμματισμού μια επιχείρηση δύναται να επιτύχει τον καλό σχεδιασμό των μελλοντικών της δραστηριοτήτων, προκειμένου να θεσπίσει έτσι αντικειμενικούς στόχους και να καθορίσει μια σαφή και εξειδικευμένη στρατηγική και πολιτική δράσης. Μέσα από την κοστολόγηση και τον προγραμματισμό μπορούν να παρασχεθούν δεδομένα του παρελθόντος, τα οποία συνδυαζόμενα με το υφιστάμενο περιβάλλον δράσης να δώσουν το επιθυμητό αποτέλεσμα. Ο προγραμματισμός παρέχει τη δυνατότητα εφαρμογής σωστής τιμολογιακής πολιτικής. Η τιμολογιακή πολιτική μιας εταιρείας δεν εξαρτάται ασφαλώς μόνο από το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών της, αλλά και από το επιχειρηματικό περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται. Ο συνδυασμός του υπολογισμού του κόστους σε συνάρτηση με το επιχειρησιακό περιβάλλον δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση της επιχείρησης να γνωρίζει κατά πόσο τα προσφερόμενα είδη της βρίσκονται εντός των πλαισίων της αγοράς ή αποκλίνουν από αυτά.

Τέλος, αναφορικά με τον τρίτο σκοπό που μπορεί να υπηρετεί η κοστολόγηση, αποτελεί μια συνάρτηση του δεύτερου σκοπού, του προγραμματισμού. Ο έλεγχος που είναι και ο τρίτος σκοπός δηλώνει ουσιαστικά τη σημαντικότητα του προγραμματισμού, μιας και χωρίς τον έλεγχο δεν θα μπορούσε να γίνει αντιληπτή η επιτυχία ή μη του προγραμματισμού. Μέσα από τον έλεγχο μπορούν να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα και να ληφθούν κατάλληλα μέτρα αντιμετώπισης ή διόρθωσης ενός προβλήματος.

1.2 Μέθοδοι & Τεχνικές Κοστολόγησης

Το κόστος και η διαχείριση αυτού σχετίζονται με μια συγκεκριμένη φιλοσοφία, η οποία αποτυπώνει μια συμπεριφορά χρησιμοποιώντας ένα σύνολο τεχνικών για την υλοποίηση ενός έργου. Η διαχείριση του κόστους κάνει λόγο για τη δημιουργία μιας αξίας για τον πελάτη μέσα από την επίτευξη του χαμηλού κόστους, παρέχοντας υπηρεσίες που επιθυμεί ο πελάτης αυτός κάνοντας χρήση όσο το δυνατόν λιγότερων πόρων από την επιχείρηση. Παράλληλα, μέσα από τη διαχείριση του κόστους γίνεται προσπάθεια επίτευξης συνεχούς βελτίωσης της αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών (Horngren C., Bhimani et. Al, 2000).

Το κόστος παροχής των υπηρεσιών προέρχεται μέσα από ένα αποτέλεσμα δραστηριοτήτων και τα στελέχη μιας επιχείρησης που ασχολούνται με το συγκεκριμένο ζήτημα οφείλουν να αποτυπώσουν το σύνολο των δραστηριοτήτων που προκαλούν το κόστος, να προσδιορίσουν τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο κόστος και στα αίτια που το προκαλούν, αλλά και να διαχειριστούν τις όποιες δραστηριότητες της επιχείρησης με στόχο φυσικά τη μείωση του κόστους. Μέσα από την εκτίμηση και τον υπολογισμό του κόστους δύναται να επιτευχθεί η διαχείριση του, να ληφθούν αποφάσεις, αλλά και να σχεδιαστούν ή να καθορισθούν πρότυπα (Βενιέρης, 1996).

Η επιλογή των τεχνικών κοστολόγησης γίνεται λαμβάνοντας υπόψη την καταλληλότητά τους, αναφορικά με την επίτευξη των απαιτήσεων αλλά και των στόχων που επιδιώκει να επιτύχει η επιχείρηση για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της απόδοσης, σύμφωνα φυσικά με την ανάλυση κόστους – ωφέλειας (Πάγγειος, 1993).

Τα πρωτογενή στοιχεία μιας κοστολόγησης δύναται να διακριθούν και να ταξινομηθούν με ποικίλες μεθόδους, έτσι ώστε με τον τρόπο αυτό να μπορεί να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός στόχος που θέτει η επιχείρηση. Υπάρχουν δυο (2) κατηγορίες ταξινόμησης των στοιχείων κοστολόγησης:

- Οι μέθοδοι της κοστολόγησης
- Οι τεχνικές της κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι της κοστολόγησης αποτελούν και τη βάση αυτής και εξαρτώνται από τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας μιας επιχείρησης. Η διαδικασία για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να γίνει με δυο (2) τρόπους. Ο ένας τρόπος είναι η κατά

παραγγελία κοστολόγηση (μέθοδος της εξατομικευμένης κοστολόγησης), όταν παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών και ο άλλος τρόπος είναι η κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής, όταν παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα (Βαρβάκης 2003).

Τα συστήματα αυτά κοστολόγησης διακρίνονται από το χαρακτηριστικό γνώρισμα της εντάσεως εργασίας, όπως και από το ότι χρησιμοποιούν εξατομικευμένα ποσοστά μερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Είναι εντελώς ξεχωριστά από τις διαδικασίες λειτουργίας της επιχείρησης. Ως πλεονεκτήματα αυτών των συστημάτων δύναται να θεωρηθούν η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνουν, η ύπαρξη συνεργασίας ανάμεσα στα τμήματα, καθώς και το γεγονός ότι η λογιστική του κόστους έχει ξεκάθαρους αντικειμενικούς σκοπούς. Από την άλλη πλευρά, τα μειονεκτήματα των συστημάτων κοστολόγησης είναι ότι η αναφορά τους είναι αργή, η πληροφόρηση που δίνουν μπορεί να επαναλαμβάνεται και να είναι ασυνεπής, καθώς επίσης και να υπάρχουν αργές αντιδράσεις σε επιχειρησιακές αλλαγές. Επίσης, υπάρχει μικρή συνεργασία και εξάρτηση μεταξύ των λειτουργικών τμημάτων της επιχείρησης και δεν υπάρχει αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός (Καζάνης 2005).

Υπάρχουν διάφορες τεχνικές σχετικά με τον υπολογισμό του κόστους μιας επιχείρησης, με τις κυριότερες να είναι, η τεχνική του πλήρες κόστους και η τεχνική του πρότυπου κόστους. Η τεχνική του πλήρες κόστους στηρίζεται στο γεγονός ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα σταθερά ή μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η θεωρία αυτής της τεχνικής έχει μια βαρύτητα αλλά παράλληλα συνοδεύεται από ένα σοβαρό μειονέκτημα: οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μίγμα κόστους και ειδικότερα με το άμεσο κόστος, δηλαδή με το κόστος που έχει πραγματοποιηθεί εξαιτίας τους και με εκείνο που δεν οφείλεται σε αυτούς (Βενιέρης, 1996).

Η τεχνική του πρότυπου κόστους, συνδυαζόμενη με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου, έχουν ως βασικό τους στόχο την παροχή υποβοήθησης προς τη διοίκηση της επιχείρησης για τον έλεγχο και τον προγραμματισμό των δραστηριοτήτων τους. Ως προϋπολογισμός νοείται ένα οικονομικό πρόγραμμα για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ως πρότυπο κόστος θεωρείται το προϋπολογιστικό κόστος που δημιουργείται από έναν μόνο

φορέα κόστους. Μέσα από την προετοιμασία των προγραμμάτων, η διοίκηση της επιχείρησης κατορθώνει να προσδιορίσει τους μελλοντικούς της στόχους, σύμφωνα με το πρότυπο κόστος. Το οριστικό και πραγματικό αποτέλεσμα που επιτυγχάνεται στο τέλος της χρονικής περιόδου που έχει οριστεί, είναι εφικτό να συγκριθεί με το αναμενόμενο και να ελεγχθεί εάν το πρόγραμμα τελικά πραγματοποιήθηκε ή όχι. Στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει πραγματοποίηση του προγράμματος, θα πρέπει να γίνει εντοπισμός όλων των στοιχείων και των σημείων που έγιναν λάθη και στη συνέχεια να ληφθούν βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα μέτρα για τη διόρθωσή τους (Σακέλλη, 1992).

Οι μέθοδοι και οι τεχνικές της κοστολόγησης δεν είναι τίποτε περισσότερο από εκείνα τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης θα κατορθώσει να παρουσιάσει με όσο το δυνατόν καλύτερο τρόπο τις πληροφορίες του κόστους, λαμβάνοντας υπόψιν το σκοπό για τον οποίο αυτές πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Άρα, ο σκοπός προηγείται των μέσων και επομένως δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού αυτών των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν σε μια επιχείρηση.

1.2 Λογαριασμοί Κοστολόγησης

Ως λογαριασμός ορίζεται,

«το μέσον με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, η αρχική θέση και οι μεταβολές των στοιχείων του Ενεργητικού, του Παθητικού και της Καθαρής Θέσης των λογιστικών μονάδων» (Καραγιάννη, 2000).

Σύμφωνα με αυτό τον ορισμό φαίνεται ότι δεν υπάρχει διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης ανάμεσα στους κοστολογικούς λογαριασμούς και στους υπόλοιπους λογαριασμούς που δύναται να τηρεί μια επιχείρηση. Κάθε λογαριασμός που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ώστε να καταχωρηθούν σε αυτόν πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας ολόκληρης της επιχείρησης ή τμήματός της, μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι κοστολογικός. Αναλυτικά, οι λόγοι που τηρούνται οι κοστολογικοί λογαριασμοί είναι οι εξής (Βενιέρης, 1998):

1. Υπάρχει η ανάγκη τήρησης των κοστολογικών λογαριασμών προκειμένου να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σε αυτούς όλες οι δαπάνες που σχετίζονται με τις λειτουργίες της επιχείρησης και με τα παραγόμενα προϊόντα ή τις υπηρεσίες.

2. Θα πρέπει να υπολογίζεται το κόστος ανά μονάδα παραγωγής, εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, κάθε τμήματος ή υπηρεσίας, ώστε έτσι να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.
3. Για να μπορέσει να υποδειχθεί προς τη διοίκηση μιας επιχείρησης ο βαθμός αποδοτικότητας της λειτουργίας της, όπως επίσης και τυχόν απώλειες που υπάρχουν σε διάφορα γενικά έξοδα. Μέσα από την ανάλυση των αιτιών αυτών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων θα προκύψουν μέτρα για τη βελτίωσή τους.
4. Να υπολογισθούν εκείνα τα στοιχεία του κόστους που χρειάζονται για τη σύνταξη των αποτελεσματικών λογαριασμών, όχι μόνο για το σύνολο της επιχείρησης, αλλά και για τα διάφορα τμήματά της.
5. Μπορούν να υπολογισθούν τα ακριβή κοστολογικά αποτελέσματα έτσι ώστε να γίνει η σύγκρισή τους με τα προϋπολογισμένα. Με τον τρόπο αυτό θα συμβάλουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους, όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.
6. Μπορεί να χρησιμεύουν ως αρχεία που περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες που θα αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους, αλλά και σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας. Με τον τρόπο αυτό θα μπορεί να γίνει πιο εύκολος ο προγραμματισμός των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης αλλά και να διενεργείται αποτελεσματικός έλεγχος.
7. Για να γίνει επεξήγηση με όσο το δυνατόν λεπτομερέστερο τρόπο το οικονομικό αποτέλεσμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, ως σύνολο στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Η τήρηση των κοστολογικών λογαριασμών γίνεται μέσα στο γενικότερο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης, το οποίο περιλαμβάνει δυο (2) μεγάλα τμήματα (Γρηγοράκου, 2000): το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης και τις λογιστικές διαδικασίες που αυτή έχει θεσπίσει. Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος αυτής, τον τρόπο οργάνωσής της, αλλά και από τον τρόπο άσκησης της διοίκησης. Από την άλλη πλευρά, τα λογιστικά σχέδια αναπτύχθηκαν στα πλαίσια της προσπάθειας που έγινε για τυποποίηση των λογιστικών διαδικασιών. Το σχέδιο των λογαριασμών αποτελείται από έναν κατάλογο λογαριασμών που περιέχει τις ονομασίες εκείνες των λογαριασμών που μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση, για να καταχωρήσει σε αυτούς τα λογιστικά γεγονότα που την αφορούν. Το μέγεθος του λογιστικού εξαρτάται αρχικά από το εάν αναφέρεται στο σύνολο των επιχειρήσεων ενός κράτους (γενικό λογιστικό σχέδιο). Επίσης,

εξαρτάται και από το βαθμό ανάλυσης, στον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση (Hagan, 1985).

Ο βαθμός ανάλυσης ενός λογαριασμού εξαρτάται κυρίως από τη νομοθεσία που έχει θεσπίσει το κράτος που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, το οποίο κράτος θεσπίζει το λογιστικό σχέδιο μέσω των υποχρεωτικών λογαριασμών που περιέχονται σε αυτό, αλλά εξαρτάται σε ένα μέρος και από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί. Οι λογαριασμοί που εμπεριέχονται μέσα στο σχέδιο κωδικοποιούνται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μπορεί να γίνει αντιστοίχιση ενός κωδικού σε κάθε λογαριασμό. Επίσης, γίνεται και ομαδοποίηση των λογαριασμών με τρόπο, ώστε όσοι εκείνοι που παρακολουθούν παρόμοια οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης να είναι κοντά (Θωμά, 1988).

Ένα ζήτημα που εγείρεται είναι σχετικά με την πραγματική εικόνα των κοστολογικών λογαριασμών και ποια είναι η θέση που κατέχουν συγκριτικά με όλους τους άλλους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Η μια περίπτωση είναι ότι, οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να υπάρχουν μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου, δηλαδή μέσα στις ομάδες 1 έως και 8, είτε να λειτουργούν μόνοι τους και μεταξύ τους, δηλαδή μέσα στην ομάδα 9 του σχεδίου. Η άλλη περίπτωση είναι όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί να συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, ήτοι στην ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου. Η ομάδα 9 αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης, δηλαδή στη λογιστική κόστους και αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, το οποίο σημαίνει ότι όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9 πρέπει και να πιστώνεται ένας λογαριασμός της ίδιας ομάδας (Γρηγοράκου, 2000).

Υπάρχουν τρεις (3) διαφορετικές εναλλακτικές λύσεις ως προς τους κοστολογικούς λογαριασμούς που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση. Η μια λύση είναι να χρησιμοποιήσει αυτούς μέσα στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, όπως είναι η περίπτωση που αναλύθηκε ανωτέρω με τις 8 πρώτες ομάδες του λογιστικού σχεδίου. Το πλεονέκτημα μιας τέτοιας λύσης είναι ότι λειτουργεί ένα μόνο λογιστικό κύκλωμα, ενώ από την άλλη πλευρά, το μειονέκτημα είναι ότι δημιουργείται η ανάγκη χρήσης ενός μεγάλου αριθμού λογαριασμών, σχετικά με την παρακολούθηση των δαπανών. Μια δεύτερη λύση αφορά τη χρήση ενός ελάχιστου αριθμού κοστολογικών λογαριασμών, μέσα στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, ώστε να παρακολουθεί τις δαπάνες ανά είδος, και ένα δεύτερο ανεξάρτητο κύκλωμα λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών ανά προορισμό. Το μειονέκτημα της λύσης αυτής είναι η χρήση δυο (2) λογιστικών κυκλωμάτων, με συνέπεια την αύξηση του

κόστους της λογιστικής παρακολούθησης. Από την άλλη πλευρά, το πλεονέκτημα που έχει μια τέτοια λύση εντοπίζεται στη δυνατότητα του διπλού ελέγχου του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει (Βενιέρης, 1986).

Η τρίτη λύση που μπορεί να προκριθεί είναι μέσα από τη χρήση ενός ελάχιστου αριθμού κοστολογικών λογαριασμών, στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, ώστε να παρακολουθούνται μόνο οι δαπάνες ανά είδος και να μην χρησιμοποιηθεί κανένας άλλος κοστολογικός λογαριασμός για την παρακολούθηση των δαπανών ανά προορισμό. Σε αυτή την περίπτωση, ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται μέσα από εκθέσεις, σύμφωνα με τα κοστολογικά στοιχεία που τηρούνται από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής. Στην περίπτωση της τρίτης αυτής λύσης το σύστημα ονομάζεται εξωλογιστική κοστολόγηση και έχει το πλεονέκτημα ότι χρησιμοποιούνται ελάχιστοι λογαριασμοί με πολύ μικρό κόστος λογιστικής εργασίας.

Κεφάλαιο 2^ο: Εσωλογιστική Κοστολόγηση

2.1 Εισαγωγή

Ως εσωλογιστική κοστολόγηση αναφέρεται η κοστολογική διαδικασία, η καταγραφή της οποίας γίνεται με λογιστικές μεθόδους, μέσα σε ένα ολοκληρωμένο λογιστικό κύκλωμα. Μέσα από την εσωλογιστική κοστολόγηση γίνεται μια συνολική καταγραφή της ανάλωσης των αξιών των προϊόντων και των υπηρεσιών, με τον τερματισμό της διαδικασίας να κάνει απογραφή και καταγραφή των νέων αξιών – προϊόντων και υπηρεσιών που προήλθαν από την ίδια παραγωγική διαδικασία (Goulden – Rawlins, 1997). Οι χρονικές περίοδοι που δύναται να λαμβάνει χώρα η εσωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να έχουν βραχυπρόθεσμη διάρκεια ή να έχουν ετήσιο χαρακτήρα. Όταν πραγματοποιείται βραχυχρόνια εσωλογιστική κοστολόγηση η αποτίμηση των έτοιμων αγαθών που υπάρχουν στις αποθήκες της επιχείρησης είναι σε αξία μικρότερη από την αξία που υπολογίζεται σε ετήσια περίοδο κοστολόγησης. Αυτό συμβαίνει μιας και υπαγορεύεται από τη λογιστική αναγκαιότητα ως συνέπεια είτε της πίστωσης λογαριασμών κόστους που αντιστοιχούν τα αγαθά αυτά, είτε της χρέωσης των λογαριασμών των αποθεμάτων. Αν γινόταν ταυτόχρονα και ετήσια κοστολόγηση, τότε στην περίπτωση αυτή θα υπήρχε αντικατάσταση του κόστους με το αντίστοιχο των εισαγωγών των έτοιμων αγαθών, κατά τη διάρκεια των τμηματικών περιόδων, με συνέπεια να υπάρχει εντελώς διαφορετικό αποτέλεσμα βραχυχρόνια και εντελώς διαφορετικό σε ετήσια βάση.

Πέρα από το φόρτο λογιστικής εργασίας που έχει η εσωλογιστική κοστολόγηση, μέσω της διαδικασίας καταχώρησης λογιστικών εγγραφών και τήρησης των λογιστικών λογαριασμών, εντούτοις παρουσιάζει και ορισμένα πολύ σημαντικά για την επιχείρηση πλεονεκτήματα. Αυτά είναι (Βενιέρης, 1986):

- i. Μέσα από την εσωλογιστική κοστολόγηση εξασφαλίζεται τόσο η εγκυρότητα όσο και η ακρίβεια των πληροφοριών που παρέχει και των δεδομένων που μπορεί να καταγράφονται. Εγκυρότητα προκύπτει από την ύπαρξη των επίσημων λογιστικών βιβλίων και καταστάσεων της επιχείρησης που τηρούνται. Από την άλλη πλευρά, η ακρίβεια υπάρχει ως συνέπεια των λογιστικών συμφωνιών λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου, που απορρέει από την τήρηση του Νόμου.
- ii. Η λειτουργία των λογιστικών λογαριασμών σε όλες τους τις εκφάνσεις παρέχει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να παρακολουθεί σε βάθος χρόνου το σύνολο του κόστους που προκύπτει για κάθε μια θέση κόστους ξεχωριστά.

iii. Η περιουσία μιας επιχείρησης μπορεί να παρουσιασθεί με απόλυτη ακρίβεια για ολόκληρη τη λογιστική χρήση, διαμέσου των λογιστικών διαδικασιών, μιας και μέσα από την προσαρμογή των αποθεμάτων της επιχείρησης μπορεί να γίνει ταυτόχρονα και η ανάλωση των υλικών που απαιτήθηκαν για την παρασκευή τους.

Σε γενικές γραμμές, η τήρηση και η εφαρμογή της εσωλογιστικής κοστολόγησης γίνεται προκειμένου να εξυπηρετήσει μια σειρά από σκοπούς και στόχους που μπορεί να είναι (Hagan, 1985):

- ❖ Τήρηση της αρχής της συντηρητικότητας του ισολογισμού, διαμέσου της εναρμόνισης της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων.
- ❖ Επίτευξη της ύπαρξης συγκρίσιμων στοιχείων κόστους, με έμφαση στη διαχρονικότητα, αλλά και στη μεταξύ των ομοειδών επιχειρήσεων σύγκριση.
- ❖ Άμεση σύνδεση των στοιχείων που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της λογιστικής καταχώρησης, ώστε να διευκολύνεται όσο το δυνατόν περισσότερο η λειτουργία και η απόδοση της λογιστικής της ευθύνης.
- ❖ Έλεγχος του κόστους με μεγαλύτερη ευκολία, κυρίως διαμέσου των δεδομένων που προκύπτουν από τις λογιστικές καταχωρήσεις.
- ❖ Επίτευξη ελέγχου του κατά μονάδα προϊόντος κόστους, με αποτύπωση σε ποσοστά της συμμετοχής του κάθε προϊόντος ή της υπηρεσίας στο συνολικό αποτέλεσμα.
- ❖ Λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων μέσα από την εξασφάλιση ασφαλών αριθμητικών δεδομένων.

2.2 Άμεση Κοστολόγηση

2.2.1 Έννοια Άμεσης Κοστολόγησης

Στη μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης, τα κόστη της παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας και μόνο αυτά, είναι εκείνα που συνδέονται με την παραγωγική διαδικασία και χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους. Επομένως, ένα κόστος παραγωγής περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη (άμεσα υλικά και εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε.), μιας και τα σταθερά Γ.Β.Ε. τα αντιμετωπίζει ως κόστος περιόδου και όχι ως κόστος παραγωγής, οπότε τα σταθερά Γ.Β.Ε. λογίζονται ως έξοδα και έχουν την ίδια μεταχείριση με τα υπόλοιπα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης (Πάγγειος, 1993).

Η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης συνδυάζει την κατάσταση του εισοδήματος πιο πολύ με τη συμπεριφορά που δύναται να έχει μια μορφή κόστους εντός της επιχείρησης,

παρά με τις ίδιες της λειτουργίες αυτής. Το μεταβλητό κόστος της παραγωγής των μονάδων ή των υπηρεσιών που πουλήθηκαν αφαιρείται από την αξία των πωλήσεων, προκειμένου να υπολογισθεί το μικτό περιθώριο κέρδους. Στη συνέχεια, τα λοιπά μεταβλητά κόστη αφαιρούνται από το μικτό περιθώριο κέρδους προκειμένου να προκύψει το τελικό περιθώριο κέρδους. Η μέθοδος αυτή ολοκληρώνεται με την αφαίρεση του σταθερού κόστους από το τελικό περιθώριο κέρδους, προκειμένου να υπολογισθεί το καθαρό εισόδημα για την εξεταζόμενη περίοδο. Από το αποτέλεσμα που θα προκύψει, η πληροφορία που μπορούν να λάβουν τα στελέχη της διοίκησης μιας επιχείρησης αφορά την εκτίμηση των επιδράσεων που θα επιφέρουν τυχόν αλλαγές στη δραστηριότητα της επιχείρησης, μιας και τα σταθερά και τα μεταβλητά κόστη αναφέρονται χωριστά και εξετάζονται (Πάγγειος, 1993).

2.2.2 Χαρακτηριστικά Άμεσης Κοστολόγησης

Τα βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής (Πάγγειος, 1993):

1. Διαχωρισμός, ανάλογα με τη συμπεριφορά, των στοιχείων του κόστους

Το χαρακτηριστικό αυτό αποτελεί και τη βάση της μεθόδου της άμεσης κοστολόγησης, και κάνει λόγο για σταθερά και μεταβλητά στοιχεία κόστους. Ο διαχωρισμός των δαπανών ανά είδος γίνεται στην αρχική φάση της καταχώρισής τους και συνεχίζει σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Όλα τα κόστη κατ' είδος κόστη (παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης και χρηματοοικονομικά), διαχωρίζονται από το αρχικό στάδιο της καταχώρισής τους σε σταθερά και μεταβλητά. Επιπρόσθετα, εκτός από τις κατ' είδος δαπάνες (σταθερές και μεταβλητές) υφίστανται και οι ημιμεταβλητές δαπάνες, όπως είναι εκείνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης και αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό τμήμα. Επομένως, η άμεση κοστολόγηση ξεχωρίζει μόνο τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα, ενώ από την άλλη πλευρά, τα ημιμεταβλητά χαρακτηρίζονται ως σταθερά ή ως μεταβλητά, ανάλογα με το βασικό τους χαρακτήρα.

2. Το κόστος προϊόντος υπολογίζεται μόνο από τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής διαδικασίας

Το κόστος της παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας αποτελείται από τα κόστη των άμεσων υλικών, των άμεσων εργατικών και από το μεταβλητό τμήμα των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Γ.Β.Ε.). Ως συνέπεια αυτού του χειρισμού, το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων ή των υπηρεσιών στο τέλος της κοστολογικής περιόδου δεν

περιλαμβάνει τα σταθερά Γ.Β.Ε., μιας και αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

3. Τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται ως κόστος περιόδου

Τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται ως κόστος περιόδου, συνεπώς επιβαρύνουν το αποτέλεσμα χρήσης. Ως εκ τούτου, τα σταθερά Γ.Β.Ε. μαζί με τα άλλα κόστη περιόδου αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα, έτσι ώστε να υπολογισθεί το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.

2.2.3 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Άμεσης Κοστολόγησης

Τα πλεονεκτήματα που έχει το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης είναι (Πάγγειος, 1993):

- ✓ Προσδιορίζει το ακριβές κόστος της παραγωγής και των πωλήσεων, για εκείνα τα στοιχεία που διαμορφώνουν το μεταβλητό κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών
- ✓ Συντελεί στον αποτελεσματικότερο έλεγχο του κόστους, μιας και μηδενίζει το ζήτημα των διακυμάνσεων στην παραγωγή και στην εργασία
- ✓ Συμβάλει στη λήψη μιας σειράς επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιώντας το μεταβλητό κόστος για τη λήψη αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα
- ✓ Προσδιορίζει άμεσα το ανά μονάδα προϊόντος περιθώριο κέρδους, καθώς επίσης και το νεκρό σημείο της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Από την άλλη πλευρά, τα μειονεκτήματα του συστήματος της άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής:

- ✓ Η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης δεν συμβαδίζει άμεσα με τη νομοθεσία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μιας και το μεταβλητό κόστος δεν αποτελεί μια αποδεκτή μέθοδο αποτίμησης της απογραφής των αποθεμάτων
- ✓ Δεν λαμβάνει υπόψη της την έννοια του πραγματικού κόστους παραγωγής (αποσβέσεις εξοπλισμού, έμμεση εργασία, σταθερό κόστος ηλεκτρικού ρεύματος, κλπ.)
- ✓ Μειώνει το κόστος της απογραφής των προϊόντων, με συνέπεια την αλλοίωση των αποτελεσμάτων χρήσης και του ενεργητικού της επιχείρησης

- ✓ Ένα μέρος των αποτελεσμάτων μετατίθεται από τη μια χρήση στην άλλη, προκαλώντας με τον τρόπο αυτό τη μη συνέχιση της λογιστική αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

2.3 Πλήρης Κοστολόγηση

2.3.1 Έννοια Πλήρους Κοστολόγησης

Η έννοια του πλήρους κόστους περιλαμβάνει όλους εκείνους τους συντελεστές του κόστους που χρειάζονται προκειμένου να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας. Τέτοιοι συντελεστές είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά και σταθερά έξοδα. Η κοστολόγηση του πλήρους κόστους ονομάζεται αλλιώς και απορροφητική κοστολόγηση. Σκοπός της πλήρους κοστολόγησης είναι η εξέταση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή με τα τμήματα μιας επιχείρησης. Πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που λαμβάνουν χώρα, αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση, όπως είναι τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας και υπάρχει η ανάγκη συγκέντρωσης των γενικών εξόδων ανά τμήμα της επιχείρησης (κέντρο κόστους) (Βενιέρης, 1986).

Κατά τη συγκέντρωση των γενικών εξόδων ανά κέντρο κόστους προκύπτει το συμπέρασμα ότι διακρίνονται σε δυο (2) είδη: σε εκείνα που αποδίδονται άμεσα σε ένα κέντρο κόστους (μισθός προϊστάμενου κέντρου κόστους) και σε εκείνα που αποδίδονται έμμεσα (αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους). Η συγκέντρωση των γενικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη, μιας και βοηθάει στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της δραστηριότητας της επιχείρησης και αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή των προσφερόμενων υπηρεσιών.

2.3.2 Χαρακτηριστικά Πλήρους Κοστολόγησης

Το βασικό χαρακτηριστικό της πλήρους κοστολόγησης είναι ότι διαχωρίζει τις δαπάνες ανά λειτουργία ή ανά κέντρο κόστους. Ο διαχωρισμός αυτός προηγείται της διάκρισης των δαπανών σε κόστος κατ' είδος και αναδεικνύει στην αιτία που προκάλεσε δαπάνη αυτή. Σύμφωνα με τα αίτια πραγματοποίησης προκύπτει η εξής κατάταξη των δαπανών κατ' είδος (Πάγγειος, 1993):

- i. Κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους ή κατά τμήμα. Οι δαπάνες κατά είδος ταξινομούνται κατά λειτουργία παραγωγής, διοίκησης, κλπ. χωρίς όμως να γίνεται κάποιος διαχωρισμός των δαπανών κατ' είδος σε σταθερό και μεταβλητό κόστος.
- ii. Κόστος ή έξοδο κατά είδος. Κατά τη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης δημιουργούνται κόστη κατά είδος, όπως είναι οι δαπάνες προσωπικού, έξοδα συντήρησης, κλπ.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό της πλήρους κοστολόγησης είναι ότι το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνει ολόκληρο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής. Επομένως, σύμφωνα με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος, θα είναι το άθροισμα του κόστους των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και του συνόλου των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, σταθερών και μεταβλητών.

2.3.3 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Πλήρους Κοστολόγησης

Το βασικό πλεονέκτημα της πλήρους κοστολόγησης είναι η ενσωμάτωση των σταθερών και των μεταβλητών δαπανών λειτουργίας στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Επιπρόσθετα, η πλήρης κοστολόγηση ακολουθεί τρία (3) στάδια για το σχηματισμό και την εκπονή του κόστους, τα οποία είναι, ο λογισμός, ο μερισμός και ο καταλογισμός. Επίσης, το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης δύναται να χρησιμοποιηθεί, υπό προϋποθέσεις, από τη διοίκηση της επιχείρησης, για τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων, όπως είναι ο προσδιορισμός των τιμών πώλησης (Πάγγειος, 1993).

Από την άλλη μεριά, ένα από τα μειονεκτήματα του συστήματος της πλήρους κοστολόγησης είναι ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής επηρεάζεται από τις διακυμάνσεις του όγκου παραγωγής ή των πωλήσεων, το οποίο και καθρεπτίζεται στα αποτελέσματα της επιχείρησης, δημιουργώντας προβλήματα στον αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους παραγωγής. Τέλος, η πλήρης κοστολόγηση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να προσδιοριστεί η αποδοτικότητα ή η κερδοφορία των κατ' είδος προϊόντων ή υπηρεσιών.

2.4 Πρότυπο Κόστος

2.4.1 Έννοια Πρότυπου Κόστους

Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα αποτελεσματικό μέσο για τη διοίκηση και τον έλεγχο των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά και για τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του κόστους. Πρόκειται για ένα όργανο λειτουργίας του ελέγχου, το οποίο περιέχει τη μέτρηση, την εκτίμηση και τη σύγκριση, μέσα από τα οποία η δράση της επιχείρησης έχει ως στόχο την επίτευξη των σκοπών της. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ίσως το κυριότερο στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης και η λειτουργία του ελέγχου είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με το σχεδιασμό, την οργάνωση, την αύξηση της παραγωγικότητας και τους άλλους αντικειμενικούς σκοπούς που θέλει να υλοποιήσει η διοίκηση. Το πρότυπο κόστος περιλαμβάνει τρεις (3) βασικές ενότητες (Βενιέρης, 1986):

A) Τα Υλικά

Πρόκειται για τα υλικά που ενσωματώνονται στο προϊόν και η ανάλωσή τους μετριέται με απόλυτη ακρίβεια. Διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- Πρώτες ύλες: από την επεξεργασία τους δημιουργείται ένα προϊόν ή υπηρεσία
- Βοηθητικές ύλες: βοηθούν στην τελική μορφή του προϊόντος
- Υλικά συσκευασίας: συμμετέχουν στη συσκευασία του τελικού προϊόντος, δηλαδή στην τελική του παρουσίαση.

B) Η Άμεση Εργασία

Περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία.

Γ) Η Έμμεση Εργασία

Περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται σε όλους τους άλλους τομείς και τμήματα της επιχείρησης, πέρα από την παραγωγική διαδικασία.

Δ) Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Περιλαμβάνονται όλα τα άλλα έξοδα, εκτός των όσων αναφέρθηκαν, τα οποία προκύπτουν τόσο από την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης, όσο και από τη λειτουργία της.

2.4.2 Κατάρτιση Πρότυπου Κόστους

Η κατάρτιση του πρότυπου κόστους γίνεται σύμφωνα με τα κάτωθι στάδια:

- ❖ Στάδιο 1^ο: Καθορισμός της κοστολογικής περιόδου (έτος)
- ❖ Στάδιο 2^ο: Καθορισμός των πωλούμενων προϊόντων ή υπηρεσιών, τα οποία μπορεί να είναι τελικά ή ενδιάμεσα
- ❖ Στάδιο 3^ο: Προϋπολογισμός των ποσοτήτων που θα πουληθούν (μονάδες)
- ❖ Στάδιο 4^ο: Καθορισμός της ποσότητας που θα πρέπει να υπάρχει στο τέλος της κοστολογικής περιόδου για κάθε προϊόν
- ❖ Στάδιο 5^ο: Προϋπολογισμός των παραγόμενων ανά προϊόν μονάδων
- ❖ Στάδιο 6^ο: Καθορισμός των προτύπων υλικών, όπως είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, αλλά και τα υλικά συσκευασίας.

2.4.3 Προϋποθέσεις Κατάρτισης Πρότυπου Κόστους

Για τον καταρτισμό του πρότυπου κόστους, κρίνεται σκόπιμο, να είναι προγενέστερα γνωστά τα ακόλουθα (Πρωτοσυγγελίδη, 1954):

- 1) *Ποσοτικά πρότυπα με γνώση της ανάλωσης και των ωρών που απαιτούνται για το παραγόμενο προϊόν ή την υπηρεσία.*: Το αρχικό στάδιο είναι να προσδιορισθεί με ακρίβεια το είδος των πρώτων υλών που θα χρησιμοποιηθούν, αλλά και να τυποποιηθεί καθένα εξ αυτών. Θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια έρευνα αγοράς, ώστε να επιτευχθεί η οικονομικά καλύτερη πρώτη ύλη, με την καλύτερη ποιότητα και με τον υψηλότερο βαθμό απόδοσης. Στη συνέχεια θα πρέπει να καθορισθούν τα ποσοτικά πρότυπα εργασίας, ώστε να καταρτισθεί μια κλίμακα κατεργασιών για κάθε μια θέση εργασίας χωριστά. Με τον τρόπο αυτό καθορίζεται με ακρίβεια το έργο που εκτελείται για κάθε θέση εργασίας, ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει το έργο για κάθε θέση εργασίας, αλλά και να μετρηθεί η κάθε εργασία, διαμέσου απλών και τυποποιημένων κινήσεων. Τέλος, καταρτίζεται το πρόγραμμα εξοπλισμού, βάσει της παραγωγής, το οποίο συνδέεται με το πρόγραμμα εργασίας και προσδιορίζεται ο συνολικός και ωφέλιμος χρόνος λειτουργίας για κάθε μια εγκατάσταση.
- 2) *Πρότυπες Τιμές*: Η πρότυπη τιμή εκφράζει το ποσό που προβλέπεται ότι θα στοιχίσουν τα υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Δεν θα πρέπει η πρότυπη τιμή να ταυτίζεται με την τιμή κτήσης, μιας και κατά το χρόνο υπολογισμού δεν έχουν πραγματοποιηθεί οι αγορές των υλικών για την παραγωγική διαδικασία. Επίσης, η πρότυπη τιμή δεν αποτελεί

τιμή αντικατάστασης μιας και η τιμή αντικατάστασης καθορίζεται στο χρόνο ανάλωσης ή διάθεσης του προϊόντος, ενώ η πρότυπη τιμή αντίθετα, καθορίζεται στην αρχή της περιόδου.

3) *Επιβάρυνση του Κόστους με Γ.Β.Ε.*: Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.) κατατάσσονται στις έμμεσες δαπάνες. Τα Γ.Β.Ε. περιλαμβάνουν:

- ✓ Δαπάνες που βεβαιώνονται κατά την παραγωγή, σε συγκεκριμένο τμήμα (οι αμοιβές του ανώτερου τεχνικού προσωπικού, των επιστατών, του διοικητικού προσωπικού του τμήματος, οι δαπάνες συντήρησης του τμήματος, κλπ.).
- ✓ Δαπάνες βοηθητικών υπηρεσιών (ατμός, ηλεκτρικό ρεύμα, κόστος βοηθητικών υπηρεσιών, κλπ.).
- ✓ Γενικές κατ' αναλογία δαπάνες (αποσβέσεις, τόκοι, φόροι, κλπ.).

2.4.4 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Πρότυπου Κόστους

Τα πλεονεκτήματα του συστήματος κοστολόγησης του πρότυπου κόστους είναι (Πάγγειος, 1993):

- i. Είναι εφικτή η εύρεση των αδύνατων σημείων της επιχείρησης προς τη διοίκηση. Όταν το πραγματικό κόστος ξεφύγει από τα όρια που προβλέπονται από τα πρότυπα που έχει θέσει η διοίκηση, τότε θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις ενδείξεις που παρέχει το πρότυπο κόστος.
- ii. Διευκολύνει στην κατάρτιση του ταμειακού προγραμματισμού, αλλά και στον προγραμματισμό των αποθεμάτων.
- iii. Είναι μια απλή μέθοδος στη χρήση της και σε αρκετές περιπτώσεις πιο οικονομική σε σχέση με τις υπόλοιπες κοστολογικές μεθόδους.
- iv. Το σύστημα του πρότυπου κόστους διευκολύνει στην εφαρμογή συστημάτων κόστους, ανά τομέα ευθύνης.

Πέρα όμως από τα πλεονεκτήματα, η μέθοδος της κοστολόγησης του πρότυπου κόστους παρουσιάζει και ορισμένα προβλήματα, τα οποία είναι:

- i. Δυσκολία στον προσδιορισμό της σημαντικότητας των αποκλίσεων.
- ii. Τα στελέχη της επιχείρησης επικεντρώνονται σε αποκλίσεις που υπάρχουν από ένα επίπεδο και άνω, με συνέπεια τις σοβαρές πληροφορίες να μην τις λαμβάνουν υπόψη τους στα αρχικά τους στάδια.

- iii. Η αξιολόγηση της παραγωγικότητας από τη διοίκηση μπορεί να συνδέεται και με αρνητικές εξελίξεις, τις οποίες οι υφιστάμενοι να επιθυμούν να καλύψουν προκειμένου να αποφύγουν τις ευθύνες ή τις ποινές.

Κεφάλαιο 3^ο: Εξωλογιστική Κοστολόγηση

3.1 Εισαγωγή

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων σε μια προσπάθειά τους να έχουν ακριβείς πληροφορίες για το κόστος μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας της εταιρείας τους, αναζητούν προκειμένου να εξακριβώσουν, τα αίτια που μπορεί να προκαλούν το κόστος αυτής της δραστηριότητας και στη συνέχεια λαμβάνουν όλα εκείνα τα απαραίτητα μέτρα, ώστε να περιορίσουν τα όποια κόστη κάτω από το επιθυμητό επίπεδο. Τα μέτρα τα οποία δύναται να λάβει μια διοίκηση σχετίζονται με τον ανασχεδιασμό και τον επαναπροσδιορισμό των υφιστάμενων δραστηριοτήτων που αναπτύσσει η επιχείρηση, με απώτερο σκοπό την αύξηση ή τη μείωση αυτών, την κατάργηση ίσως κάποιας ή κάποιων εξ αυτών και ενδεχομένως την ανάθεση του έργου σε τρίτους συνεργάτες, εξωτερικού χαρακτήρα (Μανουσόπουλος, 2013).

Η διοίκηση μιας επιχείρησης, μέσω της εξωλογιστικής κοστολόγησης, επιθυμεί εξάλλου και τον εντοπισμό ή και την εξάλειψη εκείνων των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν κάποια επιπλέον αξία στα αγαθά ή στις υπηρεσίες που παρέχουν και τα οποία με την ύπαρξή τους δημιουργούν αντίστοιχες δαπάνες. Πολλές επιχειρήσεις επίσης, λαμβάνουν υπόψη τους και τον παράγοντα του παραγωγικού χρόνου εργασίας, σε συνδυασμό με την σπατάλη που μπορεί να γίνεται επ' αυτού. Οι αιτίες που δύναται να καθιστούν αντιπαραγωγικές κάποιες δραστηριότητες, έχουν τις ρίζες τους είτε σε εσωτερικούς επιχειρησιακούς παράγοντες, φυσικούς ή ανθρώπινους, είτε σε εξωτερικούς επιχειρησιακούς παράγοντες. Ο ρόλος των διοικήσεων είναι να εντοπίσουν όλες εκείνες τις δράσεις της επιχείρησης όπου μπορεί να υπάρχει κατασπατάληση πόρων ή χρόνου και στη συνέχεια να λαμβάνουν μέτρα εξάλειψής τους.

Ο κύριος σκοπός όλων των επιχειρήσεων στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον είναι η ανάπτυξη και η κερδοφορία και όπου αυτό δεν επιτυγχάνεται, η επιβίωση. Για να προκύψει όμως αυτό θα πρέπει να έχουν την ικανότητα οι επιχειρήσεις να προσφέρουν ένα προϊόν ή μια υπηρεσία υψηλής ποιοτικής στάθμης, σε όσο το δυνατόν ανταγωνιστικότερες τιμές. Η ανταγωνιστική όμως τιμή είναι συνάρτηση της παραγωγικής διαδικασίας, του χαμηλού κόστους αυτής και της πρόσθετης αξίας με την οποία είναι επιφορτισμένο το προϊόν ή η υπηρεσία. Η πρόσθετη αξία σε κάθε προϊόν ή υπηρεσία

προέρχεται μέσα από μια σειρά δραστηριοτήτων, οι οποίες συνδέονται στενά μεταξύ τους, ξεκινώντας από την έρευνα και ανάπτυξη και φθάνοντας έως την τελική πώληση.

Τα στάδια που μπορεί να διέρχεται η παραγωγική διαδικασία ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας και τα οποία μπορεί να λάβουν πρόσθετη αξία είναι (Μανουσόπουλος, 2013):

- *Έρευνα*: η αναζήτηση ιδεών για καινούρια προϊόντα ή υπηρεσίες.
- *Ανάπτυξη*: εφαρμογή των αποτελεσμάτων της έρευνας, διαμέσου δοκιμαστικής παραγωγής, για την ανάπτυξη νέων προϊόντων ή υπηρεσιών.
- *Παραγωγή*: του νέου προϊόντος ή της υπηρεσίας.
- *Marketing*: παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών προς τους νέους πελάτες, αναφορικά με τη χρήση και τα χαρακτηριστικά των νέων προϊόντων ή των υπηρεσιών.
- *Διανομή*: οι παραδόσεις των νέων προϊόντων ή των υπηρεσιών.
- *Εξυπηρέτηση Πελατών*: η παροχή της αναγκαίας υποστήριξης προς τους νέους πελάτες, αφού τους παραδοθούν τα προϊόντα ή λάβουν τις επιθυμητές υπηρεσίες (after sales service).

3.2 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

3.2.1 Ορισμός & Σημασία Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Όταν γίνεται αναφορά στο κόστος της παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, συνυπολογίζονται το κόστος που επέρχεται από την άμεση εργασία, από την αγορά και επεξεργασία των πρώτων υλών, αλλά και από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε.). Στο σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), η αιτία που δημιουργεί το κόστος δεν είναι το ίδιο το προϊόν ή υπηρεσία, αλλά όλες εκείνες οι δραστηριότητες που συμβάλλουν στην παραγωγή του (Mabberley, 1998). Το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχει τις βάσεις του στο ότι, οι φορείς ή τα αντικείμενα του κόστους (cost objectives) μιας επιχείρησης, τα οποία μπορεί να είναι είτε ένας πελάτης, είτε ένα προϊόν ή υπηρεσία, έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση δεδομένων δραστηριοτήτων. Αυτές οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και ως πόρος ή παραγωγικός συντελεστής νοείται ένα οικονομικό στοιχείο το οποίο αναλώνεται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της κάθε επιχείρησης. Για παράδειγμα, τα ημερομίσθια και τα υλικά, είναι οι πόροι που αναλώνονται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων αυτών. Επομένως, η κατανάλωση των πόρων είναι εκείνοι το γεγονός που οδηγεί στη δημιουργία του κόστους.

Στόχος του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι η εξακρίβωση της αλληλεπίδρασης των στοιχείων του κόστους και των πόρων, ώστε να διευκρινιστεί ο τρόπος με τον οποίο τα προϊόντα – υπηρεσίες και οι πελάτες επηρεάζουν τα κόστη.

Το σύστημα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) απεικονίζει μια διαφορετική αντίληψη σχετικά με τις επιχειρηματικές διαδικασίες που υπάρχει, καθώς επίσης και διαφορές στους τρόπους με τους οποίους μπορεί να γίνει η μέτρηση του κόστους, ώστε να αποδοθεί με ακρίβεια τόσο η ανταγωνιστικότητα όσο και η κερδοφορία μιας επιχείρησης (O' Guin, Michael 1991). Προχωρώντας πλέον από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), η επιχείρηση εγκαθιστά μια ολοκληρωμένη διαδικασία υπολογισμού των δαπανών της. Η διαδικασία αυτή έχει την αφετηρία της από την εισαγωγή των υλικών της και φθάνει έως την τελική παράδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας στον πελάτη. Σημαντικό τμήμα αυτής της νέας μορφής κοστολόγησης καταλαμβάνει και η εξυπηρέτηση του πελάτη μετά τη λήψη του επιθυμητού προϊόντος ή υπηρεσίας (after sales service). Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), έχει τη δυνατότητα να καταγράφει κάθε πιθανό κόστος που μπορεί να παρουσιασθεί (κόστος απραξίας), αλλά και να λαμβάνει υπόψη της το συντελεστή του «χρόνου», είτε αυτός σχετίζεται με την αναμονή, είτε με την αδράνεια, είτε ακόμη και με την καθυστέρηση στην παράδοση. Διαμέσου του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), μπορεί να επιτευχθεί ο έλεγχος των αποτελεσμάτων.

Η βασική διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) και στις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, σχετίζεται με τον τρόπο αντιμετώπισης του έμμεσου κόστους. Ειδικότερα, οι παραδοσιακές μέθοδοι κάνουν μια κατανομή του έμμεσου κόστους από τα βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης στα κύρια και στη συνέχεια στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, διαμέσου συγκεκριμένων συντελεστών καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Οι συντελεστές αυτοί προκύπτουν από τη σύνδεσή τους με τις μονάδες που παράγονται ή μπορεί να έχουν υπολογισθεί και με μια σχετική αναλογία σε σχέση με το κόστος της παραγωγής. Τα αποτελέσματα που θα προκύψουν από αυτή τη μορφή της κοστολόγησης θα είναι παραποιημένα, μιας και το συνολικό κόστος θα παρουσιάζει διαφοροποιήσεις ως συνέπεια της διαφορετικότητας και της ποικιλίας σε μέγεθος και χαρακτηριστικά των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων έρχεται για να προσφέρει έναν εκσυγχρονισμό σε όλη αυτή τη διαδικασία υπολογισμού του κόστους, με έμφαση στο κόστος που παρουσιάζουν οι δραστηριότητες ξεχωριστά. Αυτή η μορφή της κοστολόγησης έχει την ικανότητα να

μεταχειρίζεται κάθε μια δραστηριότητα ως μονάδα, και στη συνέχεια να την ανάγει σε βασικό φορέα κόστους (Compton, 1996).

3.2.2 Βασικές Αρχές Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) διερευνούν και εξετάζουν τη χρήση όλων των διαθέσιμων πόρων της επιχείρησης, από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται και συνδέουν, τα κόστη των δραστηριοτήτων αυτών, τόσο με τα προϊόντα όσο και με τις υπηρεσίες και τους πελάτες. Τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχουν τη δυνατότητα να μετρούν με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος των δραστηριοτήτων, το οποίο δεν είναι ανάλογο με τον όγκο των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παράγονται και προσφέρονται.

Από την άλλη πλευρά, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στηρίζονται σε μια διαδικασία δυο (2) βημάτων, ώστε να καταλογίσουν τα έμμεσα έξοδα και τα υποστηρικτικά έξοδα μιας επιχείρησης. Καταρχήν, τα λειτουργικά έξοδα κατανέμονται σε θέσεις ή κέντρα κόστους και στη συνέχεια καταλήγουν στα προϊόντα της παραγωγικής διαδικασίας. Τα συστήματα αυτά κοστολόγησης, επιμερίζουν τα κόστη από τις θέσεις κόστους, χρησιμοποιώντας «οδηγούς» (volume drivers), όπως μπορεί να είναι, η άμεση εργασία, οι αγορές των πρώτων υλών και οι μονάδες που παράγονται.

Οι διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα, σε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης και σε ένα σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) είναι (Cooper et al.1992):

1. Οι πηγές κόστους ορίζονται βάσει των δραστηριοτήτων και όχι ως λειτουργικά κέντρα κόστους.
2. Οι οδηγοί κόστους, διαμέσου των οποίων επιμερίζονται τα κόστη δραστηριοτήτων σε προϊόντα ή υπηρεσίες, είναι διαφορετικοί από τους οδηγούς κόστους των παραδοσιακών συστημάτων.

Επομένως, τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) δύναται να αποδώσουν με μεγαλύτερη ακρίβεια, εν συγκρίσει με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα σχετικά κόστη, μιας και διαχωρίζουν τα κόστη των διαφορετικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση και επιμερίζουν τα κόστη αυτών των δραστηριοτήτων στα προϊόντα και τις υπηρεσίες, χρησιμοποιώντας τα μέτρα που

δύναται να απεικονίσουν και τους τύπους απαιτήσεων στις δραστηριότητες, από αυτά τα προϊόντα.

Οι βασικές αρχές που διέπουν τη λειτουργία ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) είναι (Cooper et al.1992):

- Είναι εφικτή η απόδοση σε προϊόντα και υπηρεσίες του βιομηχανικού αλλά και του μη βιομηχανικού κόστους. Όπως και οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης έτσι και η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), λαμβάνει υπόψη της τα άμεσα και έμμεσα βιομηχανικά κόστη, με τα οποία βαρύνεται το κόστος της παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Από την άλλη πλευρά όμως, μόνο η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) καταλογίζει τα γενικά διοικητικά έξοδα και τα έξοδα πωλήσεων στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, προκειμένου να υπολογισθεί η κερδοφορία τους. Τέτοια παραδείγματα γενικών εξόδων είναι, οι προμήθειες προς τους πωλητές, τα έξοδα αποστολών, οι αποζημιώσεις, κλπ.
- Ορισμένα βιομηχανικά κόστη έχουν τη δυνατότητα της εξαίρεσης από τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Όταν γίνεται ο υπολογισμός του κόστους με τη μέθοδο ABC, τα διάφορα κόστη επιμερίζονται στα προϊόντα και τις υπηρεσίες μόνο στην περίπτωση κατά την οποία υπάρχει μια καλή δικαιολογία ότι τα κόστη αυτά μπορούν να επηρεαστούν από αποφάσεις σχετιζόμενες με το προϊόν. Αυτή είναι ίσως και μια πολύ σημαντική διαφορά με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, όπου όλα τα κόστη καταλογίζονται σε προϊόντα ή υπηρεσίες, ακόμη και τα κόστη που δεν προκαλούνται από αυτά, όπως για παράδειγμα ο μισθός ενός ατόμου υπεύθυνου για τη φύλαξη του κτιρίου.
- Λαμβάνεται υπόψη ένας συγκεκριμένος αριθμός δεξαμενών έμμεσου κόστους. Το περιεχόμενο του κόστους αυτών των δεξαμενών έμμεσου κόστους κατανέμεται στα προϊόντα και στις υπηρεσίες, χρησιμοποιώντας η μέθοδος της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), το δικό της μέτρο δραστηριότητας ως βάση του επιμερισμού.

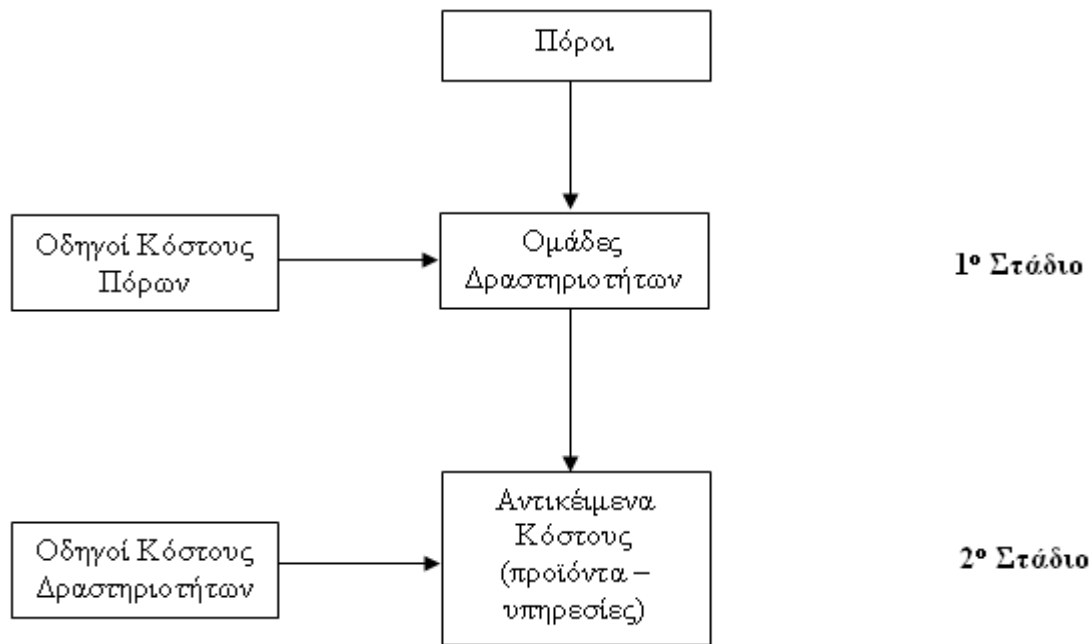
Η δαπάνη για άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, έχουν χαρακτηριστικά γνωρίσματα αντίθετα. Ειδικά, η άμεση εργασία, ως ποσοστό του συνόλου του κόστους μειώνεται, ενώ από την άλλη πλευρά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αυξάνονται. Για να μην υπάρχει δυσκολία στον υπολογισμό του κόστους, με άμεση συνέπεια την παραποίηση των αποτελεσμάτων επί του συνολικού κόστους των προϊόντων ή των

υπηρεσιών, χρησιμοποιούνται συντελεστές στα γενικά βιομηχανικά έξοδα ανά τμήμα. Ο επιμερισμός αυτός κινείται στη λογική ότι κάθε συντελεστής εξαρτάται από την υφή της εργασίας που επιτελείται σε κάθε τμήμα. Ο αντίλογος σε ένα τέτοιο επιμερισμό εναπόκειται στο ότι, ακόμη και οι συντελεστές αυτοί των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην αποδίδουν άριστα τα έμμεσα κόστη, εάν για παράδειγμα μια επιχείρηση διαθέτει μεγάλη ποσότητα προϊόντων ή υπηρεσιών, με σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ τους.

Το σύστημα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) αποτελεί μια τεχνική η οποία έχει σχεδιαστεί και αναπτυχθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζονται πλήρως και με ακρίβεια όλοι εκείνοι οι ετερόνυμοι παράγοντες, κατά τη διάρκεια της κοστολόγησης. Η προσπάθειά της για την επίτευξη του στόχου επικεντρώνεται στην ταυτοποίηση των κύριων δραστηριοτήτων, όπως οι αλλαγές που μπορεί να υπάρχουν στις παραγγελίες πώλησης ή στις παραγγελίες αγορών, οι οποίες προκαλούν την κατανάλωση πόρων από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

3.2.3 Στάδια Υλοποίησης Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Για να καταστεί εφικτή η κατανομή του κόστους, σύμφωνα με το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), απαιτείται να ακολουθηθεί μια διαδικασία, η οποία περιλαμβάνει δυο (2) στάδια. Στο πρώτο στάδιο γίνεται η κατανομή του κόστους των πόρων, το οποίο αναλώνεται από τις δραστηριότητες στις διάφορες δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων, μέσα από τη χρήση κατάλληλων οδηγών πόρων. Στο επίκεντρο του μοντέλου αυτού βρίσκονται οι διάφορες δραστηριότητες. Στο δεύτερο στάδιο της κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων γίνεται ένας καταλογισμός στα διάφορα αντικείμενα κόστους, τα οποία είναι είτε προϊόντα είτε υπηρεσίες, με τη χρήση οδηγών δραστηριοτήτων (O' Guin, Michael, 1991).



Σχήμα 1: Επιμερισμός Κόστους Σύμφωνα με το Σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC).

Κατά τη διάρκεια του 1^{ου} σταδίου επιμερισμού γίνεται καταλογισμός του έμμεσου κόστους της επιχειρηματικής λειτουργίας, στις διάφορες δραστηριότητές της. Η διαδικασία του καταλογισμού του έμμεσου κόστους γίνεται μέσα από τη χρήση βάσεων καταλογισμού για τους παραγόμενους πόρους που προκύπτουν από τη λειτουργία. Οι παραγόμενοι πόροι που χρησιμοποιούνται και κοστολογούνται είναι εκείνοι που αφορούν τα οργανικά έξοδα της επιχείρησης, όπου ως οργανικά έξοδα νοούνται όσα σχετίζονται με την ομαλή εκμετάλλευση της οικονομικής χρήσης. Τα οργανικά έξοδα συνυπολογίζονται με τα οργανικά έσοδα, προκειμένου να προκύψει το οργανικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της επιχειρηματικής λειτουργίας.

Μετά από τη διαδικασία προσδιορισμού των πόρων ακολουθεί η διαδικασία επιμερισμού του κόστους των πόρων αυτών της δραστηριότητας (2^ο στάδιο). Ειδικότερα, ο επιμερισμός επιτυγχάνεται με τη χρήση οδηγών πόρων, οι οποίοι έχουν ως βασική τους λειτουργία τη μέτρηση της κατανάλωσης των επιχειρηματικών πόρων στις διάφορες δραστηριότητες. Η κύρια λειτουργία ενός οδηγού πόρου είναι να μεταφέρει το κόστος από έναν πόρο σε μια ή περισσότερες εκ των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα εντός της επιχείρησης. Για να γίνει η σωστή επιλογή των οδηγών πόρων θα πρέπει προηγουμένως να γίνει κατανοητή η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στους ίδιους τους πόρους της επιχείρησης και της δραστηριότητές της. Επομένως, η επιτυχημένη επιλογή επιτυγχάνεται κατόπιν ανάλυσης των επιμέρους στοιχείων κόστους της επιχείρησης, μέσα από την εύρεση των κατάλληλων

οδηγών, αλλά και από την ποσοτικοποίηση της σχέσης πόρων – δραστηριοτήτων χρησιμοποιώντας τεχνικές μέτρησης.

Η εύρεση της βέλτιστης βάσης καταλογισμού των πόρων και ο τρόπος επιλογής της, είναι αποτέλεσμα της σχέσης που υπάρχει ανάμεσα στην αιτία και στο αποτέλεσμα. Για να γίνει ο καταλογισμός του κόστους των παραγωγικών πόρων στις διάφορες δραστηριότητες της επιχείρησης, αυτό μπορεί να γίνει είτε με άμεσο είτε με έμμεσο τρόπο. Ο άμεσος τρόπος απαιτεί τη μέτρηση της παραγωγικής ανάλωσης των πόρων μέσα από τις δραστηριότητες. Στην περίπτωση κατά την οποία, οι μετρήσεις για την ανάλωση των πόρων δεν είναι διαθέσιμες, τότε καλούνται να χρησιμοποιηθούν κατάλληλες βάσεις καταλογισμού των πόρων.

3.2.4 Σχεδιασμός Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Τα στάδια που καλείται να ακολουθήσει μια επιχείρηση ώστε να εφαρμόσει αποτελεσματικά το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) περιγράφονται ακολούθως.

1^ο Στάδιο: Αναγνώριση ανάγκης για ανανέωση του κοστολογικού συστήματος

Η απόφαση μιας επιχείρησης για την υιοθέτηση ή όχι ενός νέου κοστολογικού συστήματος εξαρτάται από το κατά πόσο ικανοποιημένη ή όχι είναι η επιχείρηση από την πληροφόρηση που της παρέχεται από το τρέχον σύστημα κοστολόγησης που διαθέτει (Mabberley, 1998). Η ύπαρξη αδυναμιών στο σύστημα κοστολόγησης, διαμέσου της ανακριβής πληροφόρησης επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό και τη λήψη αποτελεσματικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση θα πρέπει να εξετάσει και το κατά πόσο η διάθεση των προϊόντων ή των υπηρεσιών της, απαιτούν τη χρήση ποικίλων δραστηριοτήτων, ενώ θα πρέπει και να καθοριστεί και ο βαθμός πολυπλοκότητας και το εύρος της ποικιλίας των προϊόντων ή των υπηρεσιών που προσφέρει. Το τρίτο ζήτημα που καλείται η επιχείρηση να εξετάσει στο πρώτο αυτό στάδιο είναι και το εάν υπάρχει πραγματική ανάγκη να δοθεί βαρύτητα στην ποιότητα της κοστολογικής πληροφόρησης. Εάν η διοίκηση της επιχείρησης αποδίδει εξέχουσα σημασία στο σωστό υπολογισμό του κόστους, προκειμένου να ληφθούν οι σωστές αποφάσεις, τότε η απόφαση αυτή της αλλαγής θα πρέπει να γίνει πράξη. Σε αντίθετη περίπτωση, δεν θα πρέπει η διοίκηση να προχωρήσει σε καμία αλλαγή.

2^ο Στάδιο: Προσδιορισμός των στόχων από την εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Στο δεύτερο στάδιο, η επιχείρηση θα πρέπει να καθορίσει με σαφήνεια και στοχευμένα τους στόχους θα πρέπει να επιτευχθούν, από την υιοθέτηση του νέου συστήματος κοστολόγησης. Οι στόχοι αυτοί θα πρέπει καταρχήν να περιγράφονται όσο το δυνατόν πιο αναλυτικά και με γλώσσα ευκρινής, προς όλους τους εργαζόμενους της επιχείρησης, από το κατώτατο έως το ανώτατο επίπεδο της ιεραρχικά. Επομένως, θα πρέπει να γίνει μια αναφορά σε όλα εκείνα τα τμήματα και τους τομείς, των οποίων η λειτουργία θα επηρεαστεί αποφασιστικά από την εφαρμογή του νέου συστήματος, προκειμένου να οριοθετηθούν με ακρίβεια οι αλλαγές στην οργάνωση που θα υπάρχουν, αλλά παράλληλα, να εκτιμηθεί και το κόστος της αλλαγής αυτής, καθώς και ο χρόνος που θα απαιτηθεί για την αφομοίωση του νέου συστήματος. Υπό αυτές τις προϋποθέσεις η επιχείρηση προσδιορίζει τα κριτήρια επί των οποίων θα γίνει, μετά την εφαρμογή του νέου συστήματος, η αξιολόγηση αυτού, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υπήρχαν αποκλίσεις από τους αρχικούς στόχους και να γίνουν όλες οι απαραίτητες διορθωτικές μεταρρυθμίσεις.

3^ο Στάδιο: Σχηματισμός ομάδας που θα αναλάβει το σχεδιασμό του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Η επιτυχημένη εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) σε μια επιχείρηση, εξαρτάται σε πολύ σημαντικό βαθμό από τη συγκρότηση μιας ικανής ομάδας που θα αναλάβει το έργο σχεδιασμού του συστήματος, το οποίο θα αντιπροσωπεύει σωστά όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης (Sharman, 1993). Η ομάδα αυτή έχει ως πρώτη της προτεραιότητα να καλλιεργήσει και να εντρυφήσει το αίσθημα της δέσμευσης των εργαζομένων στο νέο σύστημα κοστολόγησης. Εξαιτίας της σημαντικότητας του έργου που έχει αναλάβει να φέρει εις πέρας η ομάδα αυτή, θα πρέπει να υπάρχει ιδιαίτερη προσοχή στη στελέχωσή της από τα κατάλληλα άτομα, οι οποίοι θα πρέπει να είναι διατεθειμένοι να παράσχουν την πλήρη αφοσίωσή τους στην υλοποίηση του έργου. Η ομάδα πρέπει να αποτελείται από τρία έως πέντε άτομα, οι οποίοι μπορεί να εκπροσωπούν διαφορετικά τμήματα (marketing, παραγωγή, λογιστήριο, πληροφοριακά συστήματα). Τα άτομα αυτά θα πρέπει επίσης να είναι πολύ καλοί γνώστες όλων των λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά και να έχουν μια ευρεία αποδοχή από τους υπόλοιπους εργαζόμενους, ώστε να διασφαλιστεί με τον τρόπο αυτό η καλύτερη επικοινωνία και μεταφορά της γνώσης.

Οι αρμοδιότητες που μπορούν να διακριθούν εντός της ομάδας σχεδιασμού του νέου συστήματος κοστολόγησης, σε γενικές γραμμές είναι οι εξής:

1. Υποστηρικτής Έργου: Πρόκειται για ένα άτομο που φέρει και τη μεγαλύτερη ευθύνη για την επιτυχή έκβαση του έργου. Πρέπει να κατέχει υψηλή θέση στην ιεραρχία, ώστε να εξασφαλίζεται η υποστήριξη από το εργατικό δυναμικό. Κατέχει επίσης και τη θέση του προέδρου της Οργανωτικής Επιτροπής.
2. Οργανωτική Επιτροπή: Αποτελεί τη διοίκηση του συγκεκριμένου έργου και η στελέχωσή της γίνεται από υψηλόβαθμα στελέχη, όλων των τμημάτων λειτουργίας της επιχείρησης. Ο κύριος ρόλος που έχει η Οργανωτική Επιτροπή είναι να συντονίζει τις εργασίες που επιτελεί ο Διοικητής του έργου, αλλά και όλοι του οι υφιστάμενοι.
3. Διοικητής Έργου: Θα πρέπει να έχει άριστη γνώση της δομής και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, ενώ και αυτό το άτομο θα πρέπει να κατέχει υψηλόβαθμη θέση, προκειμένου να γίνουν αποδεκτές από τους υφισταμένους οι αποφάσεις και οι εντολές της Οργανωτικής Επιτροπής, των προϊσταμένων του ουσιαστικά. Ο Διοικητής του Έργου είναι επίσης και ο πρόεδρος της Συμβουλευτικής Επιτροπής.
4. Συμβουλευτική Επιτροπή: Η στελέχωση της επιτροπής αυτής γίνεται από άτομα μεσαίας και ανώτερης ιεραρχικής βαθμίδας, και ο κύριος ρόλος της είναι να παρέχει διευκρινήσεις και συμβουλές προς την ομάδα που έχει αναλάβει το σχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης. Η Συμβουλευτική Επιτροπή συνεργάζεται με το Διευθυντή του Έργου, από τον οποίο λαμβάνει αναφορά για την πρόοδο των εργασιών, αλλά και με την Ομάδα Έργου, προς την οποία παρέχει εξειδικευμένες γνώσεις.
5. Διευθυντής Έργου: Είναι υπεύθυνος για την ομάδα σχεδιασμού, όπως επίσης και για την τήρηση του χρονοδιαγράμματος υλοποίησης του έργου, σε ημερήσια βάση.
6. Υπεύθυνος Επικοινωνίας: Είναι το άτομο το οποίο έχει την ευθύνη για την κοινοποίηση των στόχων του έργου, για την πορεία των εργασιών της ομάδας διεκπεραίωσης, αλλά και για την εκπαίδευση όλων των εμπλεκόμενων στο νέο σύστημα. Έχει πολύ μεγάλη σημασία η θέση που κατέχει μιας, και από τη μια πλευρά θα πρέπει να διαχειρίζεται τις προσδοκίες που έχουν οι μέτοχοι και οι άμεσοι ενδιαφερόμενοι (ιδιοκτήτες) της επιχείρησης, σχετικά με τις δυνατότητες του νέου συστήματος, και από την άλλη πλευρά, να προβάλλει στο εξωτερικό της επιχείρησης τη θετική ανταπόκριση που έχει το νέο σύστημα σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχίας.

7. Ειδικοί Τεχνικών Ζητημάτων: Είναι υπεύθυνοι επί της τεχνικής υποστήριξης, για την υλοποίηση του έργου σχεδιασμού του νέου συστήματος κοστολόγησης, το οποίο πέρα από το θεωρητικό υπόβαθρο απαιτεί και την ανάπτυξη των πληροφοριακών συστημάτων.
8. Ομάδα Έργου: Η συγκεκριμένη ομάδα έχει την κύρια ευθύνη για το σχέδιο εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), με τα μέλη της να έχουν διαφορετικές εμπειρίες σε ποικίλα θέματα (διοίκηση, λογιστήριο, πληροφοριακά συστήματα), αλλά επίσης γνωρίζουν και πολύ καλά τη δομή και τους τομείς δράσης της επιχείρησης. Αυτό είναι εξαιρετικά σημαντικό ώστε να διευκολύνονται οι μεταγενέστερες εργασίες τους, ενώ θα πρέπει τα άτομα αυτά να διακρίνονται και για τη σύνθετη σκέψη και τη δημιουργικότητά τους.

4^ο Στάδιο: Αποφάσεις σχετικά με τις επιλογές σχεδιασμού

Πριν από την εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), θα πρέπει να ληφθούν ορισμένες κύριες αποφάσεις. Οι αποφάσεις αυτές είναι:

1. Το νέο σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) δύναται να ενσωματωθεί και να αφομοιώσει το υπάρχον κοστολογικό σύστημα που λειτουργεί ή θα πρέπει να έχει τη δράση ανεξάρτητα και αυτόνομα;
2. Προτού γίνει η εφαρμογή του νέου συστήματος κοστολόγησης, κρίνεται σκόπιμο να υπάρχει ένας επίσημος σχεδιασμός;
3. Το νέο ολοκληρωμένο σύστημα κοστολόγησης ABC σε ποιανού την κατοχή θα ανήκει;
4. Ποιος θα είναι ο βαθμός ακρίβειας υπολογισμού του κόστους που θα μπορεί να έχει το νέο σύστημα κοστολόγησης;
5. Η αναφορά σε ιστορικά ή μελλοντικά κόστη, από το νέο σύστημα είναι απαραίτητη;
6. Ο βαθμός πολυπλοκότητας στο σχεδιασμό του νέου συστήματος θα πρέπει να είναι υψηλός ή να είναι σχετικά απλός;

5^ο Στάδιο: Απαιτήσεις του προγράμματος και εκπαίδευση του εργατικού δυναμικού

Από τη στιγμή που μια επιχείρηση αποφασίζει να αλλάξει το σύστημα κοστολόγησής της και να υιοθετήσει το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), κρίνεται απαραίτητο να προβεί και στην εκπαίδευση του εργατικού της δυναμικού σε επίπεδο στελεχών και υπαλλήλων. Η εκπαίδευση είναι απαραίτητη προκειμένου να είναι

αποτελεσματική η εφαρμογή, η εκτέλεση, η χρήση και η αποδοχή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Πρόκειται για μια συνεχή διαδικασία που δεν σταματάει καθ' όλη τη διάρκεια σχεδιασμού και υλοποίησης του έργου. Έχει τη μορφή σεμιναρίων, τα οποία πραγματοποιούνται είτε από εταιρείες εξωτερικών συμβούλων, με ειδίκευση σε θέματα κοστολόγησης, είτε από στελέχη εντός της επιχείρησης, που έχουν ήδη πολύ καλή γνώση του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης ABC.

Η εκπαίδευση γίνεται σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχίας, από τα κατώτατα έως και τα ανώτατα. Αρχικά ενημερώνεται το σύνολο των εργαζομένων, μέσα από μια εισαγωγική ενημέρωση στη γενικότερη φιλοσοφία που διακατέχει το νέο σύστημα της κοστολόγησης, προκειμένου να υπάρχουν όσο το δυνατόν λιγότερες αντιδράσεις. Μετά την εισαγωγή ακολουθεί μια παρουσίαση επί των τεχνικών ζητημάτων που αφορούν το σύστημα, η απεικόνιση των πιθανών προβλημάτων που μπορεί να προκύψει, αλλά και η διατύπωση των λύσεων των προβλημάτων αυτών. Σημαντικό τμήμα της εκπαίδευσης έχουν και τα ανώτατα στελέχη, μιας και τα άτομα αυτά είναι που θα κληθούν να λάβουν σημαντικές αποφάσεις που θα στηρίζονται στα δεδομένα που θα προκύψουν από τα εξαγόμενα συμπεράσματα του νέου συστήματος κοστολόγησης. Επομένως, εκτός από την κατάρτιση που ήδη έχουν θα πρέπει να διακρίνονται και για την αλλαγή της νοοτροπίας τους, ως προς την εξέταση των νέων κοστολογικών συμπερασμάτων, προκειμένου να λάβουν τις όποιες επιχειρηματικές αποφάσεις.

6^ο Στάδιο: Συλλογή Πληροφοριών

Προκειμένου να έχει αντιπροσωπευτικά αποτελέσματα το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), είναι πολύ σημαντικό να υπάρχει αναγνώριση όλων εκείνων των απαιτούμενων πληροφοριών από τους χρήστες τους (Player – Lacerda1999). Οι πηγές από τις οποίες θα γίνει η άντληση και συλλογή των πληροφοριών περιλαμβάνει, διάφορες λογιστικές καταστάσεις, όπως είναι το γενικό καθολικό της επιχείρησης, ο προϋπολογισμός της, κλπ. Τα αρχεία που τηρούνται σε μια επιχείρηση μπορεί να βρίσκονται είτε σε έντυπη μορφή είτε σε ηλεκτρονική μορφή. Τα δεδομένα επίσης δύναται να είναι είτε χρηματοοικονομικά είτε στατιστικά. Χρηματοοικονομικά δεδομένα μπορεί να είναι οι τόκοι των δανείων και των καταθέσεων, οι απαιτήσεις, οι λειτουργικές δαπάνες, κλπ. Από την άλλη πλευρά, τα στατιστικά δεδομένα περιλαμβάνουν δεδομένα για μια ορισμένη χρονική περίοδο ή πληροφόρηση με βάση κάποιο μέσο όρο.

7^ο Στάδιο: Εντοπισμός των φορέων κόστους, δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους

Ένα πολύ σημαντικό τμήμα στο σχεδιασμό ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) είναι και η ανάλυση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ειδικότερα, η Ομάδα Έργου μπορεί να αρχίσει εξετάζοντας το χώρο εργασίας, καθώς επίσης και τους εργαζόμενους που βρίσκονται εντός αυτού. Μέσα από τη διενέργεια συνεντεύξεων, με παράλληλη χρήση ερωτηματολογίων με τους υπαλλήλους, μπορεί να γίνει μια αποτελεσματική συλλογή και ανάλυση ως προς τους φορείς του κόστους της εν λόγω δραστηριότητας.

Το στάδιο αυτό, με τη διαδικασία του καθορισμού, της ομαδοποίησης και της ιεράρχησης των δραστηριοτήτων, αποτελεί μια πρώτη ευκαιρία όσον αφορά το ζήτημα της υλοποίησης του συστήματος ABC. Το πλέον σημαντικό τμήμα στο εν λόγω στάδιο είναι εκείνο της επιλογής των οδηγών κόστους, οι οποίοι θα πρέπει να ερμηνεύουν ικανοποιητικά τη μεταβλητότητα του κόστους των δραστηριοτήτων, να μετατρέπονται εύκολα σε ποσότητες προς μέτρηση, να έχουν σοβαρή και σωστά κατευθυνόμενη επιρροή στη συμπεριφορά του εργατικού δυναμικού προς την επιθυμητή κατεύθυνση, ενώ σε όλα αυτά δεν θα πρέπει να υπάρχει δυσκολία στη διαδικασία συλλογής των απαιτούμενων στοιχείων που θα αφορούν τον καθορισμό των οδηγών κόστους.

8^ο Στάδιο: Επιθεώρηση του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) μετά την εφαρμογή του

Προτού ξεκινήσει μια επιχείρηση να υιοθετεί και λειτουργεί πλήρως το νέο αυτό σύστημα κοστολόγησης κρίνεται σκόπιμο να υπάρχει μια δοκιμαστική περίοδος («περίοδος χάριτος»). Κατά τη διάρκεια αυτού του χρονικού διαστήματος εντοπίζονται και φυσικά επιλύονται τα όποια προβλήματα παρουσιάζονται. Παράλληλα, όλα τα στοιχεία που αποτελούν και λειτουργούν το νέο σύστημα θα πρέπει να είναι εναρμονισμένα και όλοι οι χρήστες επίσης θα πρέπει να είναι απόλυτα καταρτισμένοι, αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας του. Η Ομάδα Έργου θα πρέπει να είναι σε θέση να απαντήσει σε όλες τις ερωτήσεις που θα της τεθούν από τους χρήστες του συστήματος και επίσης να έχουν τη δυνατότητα να παρατηρούν τυχόν παραμέτρους που χρήζουν αλλαγής, ώστε να προτείνουν εναλλακτικές και να προσαρμόσουν το σύστημα. Η αξιολόγηση που μπορεί να γίνει κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής παρέχει τέλος τη δυνατότητα να αξιολογηθεί ο βαθμός στον οποίο οι στόχοι που είχαν τεθεί από την αρχή επιτεύχθηκαν και να γίνουν συστάσεις για βελτιώσεις του συστήματος στο μέλλον.

3.2.5 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζονται από την εισαγωγή και την εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) είναι (Cooper et al.1992):

- i. Η διοίκηση μιας επιχείρησης δύναται να λάβει καλύτερες αποφάσεις για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παρέχει, καθώς επίσης και για τις δραστηριότητες που παράγουν τα είδη αυτά.
- ii. Οι αποφάσεις που μπορεί να λάβει η διοίκηση είναι ο καθορισμός των τιμών, η εισαγωγή ή η κατάργηση προϊόντων και υπηρεσιών, ο καθορισμός του επιπέδου της παραγωγής και διανομής, καθώς επίσης και η υποστήριξη του marketing σε προϊόντα, υπηρεσίες και πελάτες. Οι αποφάσεις αυτές περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες οι οποίες θα έχουν το βέλτιστο δυνατό αποτέλεσμα και θα εμπεριέχουν και τους τρόπους για το πώς θα πραγματοποιηθούν οι δραστηριότητες αποδοτικότερα.
- iii. Η επιχείρηση μπορεί να προβεί σε μια υποκατάσταση των περισσότερο δαπανηρών δραστηριοτήτων με άλλες οι οποίες θα είναι πιο φθηνές, αλλά και να επανασχεδιάσει τις επιχειρησιακές της διεργασίες, με στόχο την εξάλειψη των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων και το σχεδιασμό προϊόντων ή υπηρεσιών που θα θέτουν λιγότερες απαιτήσεις σε δραστηριότητες και επομένως και σε πόρους.
- iv. Ένα σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχει τη δυνατότητα να υπολογίζει με άμεσο τρόπο τα κόστη των πόρων που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Στη συνέχεια το σύστημα αυτό κοστολόγησης μπορεί να συνδέσει τα κόστη αυτά των δραστηριοτήτων με τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες, οι οποίοι θα ωφεληθούν από αυτές τις δραστηριότητες (Smith, 1994).
- v. Τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) παρέχει το δικαίωμα στη διοίκηση να μπορεί να αντιλαμβάνεται τη μεταβολή των απαιτήσεων για πόρους, ώστε να λαμβάνονται αντιπροσωπευτικότερες και πιο σωστές αποφάσεις. Μια τέτοια απόφαση θα μπορούσε να σχετίζεται με ζητήματα προϊόντων – υπηρεσιών και πελατών, το μίγμα των οποίων θα σχετίζεται με τη βελτίωση των διεργασιών, του σχεδιασμού και της εφαρμογής μιας νέας τεχνολογίας.

Από την άλλη πλευρά, ένα σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), δεν μπορεί να αποτελέσει τη λύση όλων των προβλημάτων μιας επιχείρησης. Το σύστημα αυτό έχει ορισμένα μειονεκτήματα, τα οποία έχουν ως εξής (Pattison - Arendt, 1994):

- i. Ο μεγάλος αριθμός των κέντρων δραστηριότητας αλλά και των οδηγών κόστους που υπάρχουν δημιουργούν σε ορισμένες των περιπτώσεων υψηλά κόστη, επηρεάζοντας την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης. Μια τέτοια δυσλειτουργία μπορεί να επιβαρύνει ακόμη περισσότερο εκείνες τις επιχειρήσεις που έχουν πολύ μεγάλη ποικιλία από προϊόντα ή παρέχουν διάφορες μορφές υπηρεσιών.
- ii. Αν δεν είναι απόλυτα σωστή και προσεκτική η συλλογή και η παρουσίαση των πληροφοριών που μπορεί να παρέχει ένα σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), τότε σε αυτή την περίπτωση θα υπάρχουν λάθη στην κοστολόγηση και κατά συνέπεια θα ληφθούν λανθασμένες αποφάσεις. Επομένως, κατά τη διάρκεια σχεδιασμού του προγράμματος θα πρέπει να υπάρχει μεγάλη προσοχή, ώστε οι πληροφορίες που θα μπορεί να συλλέξει και να εξετάσει η διοίκηση να είναι σε πραγματικά μεγέθη καλύτερες από αυτές που λαμβάνει με το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης.
- iii. Κάθε τι νέο που εισάγεται σε μια επιχείρηση μπορεί να προκαλέσει την αντίδραση του εργατικού δυναμικού. Οι εργαζόμενοι αντιμετωπίζουν με φόβο και αντιστέκονται σθεναρά στις αλλαγές, όταν αυτές επέρχονται χωρίς την παροχή κινήτρων προς αυτούς προκειμένου να αισθανθούν ενεργά συμμετέχοντες σε αυτές τις επιχειρησιακές αλλαγές. Επίσης, οι όποιες αλλαγές λαμβάνουν χώρα και στις οποίες υπάρχει μεγάλη συμμετοχή της τεχνολογίας, υποσυνείδητα δημιουργούν το αίσθημα της ανασφάλειας σχετικά με την απώλεια της θέσεως εργασίας. Οι εργαζόμενοι με την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης ABC νοιώθουν ότι θα χάσουν την εργασία τους με τη σκέψη ότι η επιχείρηση προχωράει, για λόγους μείωσης του κόστους, σε μειώσεις του αριθμού των δραστηριοτήτων.
- iv. Επειδή το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) στηρίζεται στην εξωλογιστική κοστολόγηση, η επιχείρηση θα είναι υποχρεωμένη να τηρεί δυο (2) διαφορετικά λογιστικά συστήματα, το οποίο συνεπάγεται και ένα κόστος λειτουργίας αυτών. Το ένα σύστημα είναι υποχρεωτικό προκειμένου να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις για πληροφόρηση των εξωτερικών ελεγκτών της επιχείρησης (κράτος,

επενδυτές) και το άλλο σύστημα, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις της διοίκησης για πληροφόρηση (εσωτερικά).

3.3 Διαφορές Εσωλογιστικής & Εξωλογιστικής Κοστολόγησης

Υπάρχουν αρκετές και σημαντικές διαφορές μεταξύ των παραδοσιακών μορφών κοστολόγησης (Εσωλογιστική Κοστολόγηση) και της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Εξωλογιστική Κοστολόγηση). Οι κυριότερες εξ αυτών των διαφορών είναι (Ο' Guin, Michael, 1991):

1. Στο σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) θεωρείται ως δεδομένο ότι, ανάλωση των δραστηριοτήτων υπάρχει όταν γίνεται αναφορά σε έναν φορέα κόστους, που μπορεί να είναι είτε το προϊόν είτε η υπηρεσία. Από την άλλη πλευρά, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θεωρούν ότι αναλώνονται παραγωγικοί πόροι και όχι δραστηριότητες. Επειδή τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης κάνουν χρήση μιας διαδικασίας που αποτελείται από δυο (2) στάδια, προκειμένου να υπολογισθούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα έξοδα αυτά πρώτα συγκεντρώνονται στα κέντρα ή στις δεξαμενές του κόστους και ακολούθως καταλογίζονται στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Όμως, πολλά από αυτά τα κέντρα κόστους δεν λαμβάνονται υπόψη στην όλη παραγωγική διαδικασία, με αποτέλεσμα να προκύπτει πρόβλημα από την υπερκοστολόγηση ή ακόμη και την υποκοστολόγηση, των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Το πρόβλημα που δημιουργείται οδηγεί στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων από την πλευρά της διοίκησης και στην εξαγωγή εσφαλμένων συμπερασμάτων αναφορικά με τη συνέχιση ή μη ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.
2. Το σύστημα της Εξωλογιστικής Κοστολόγησης (ABC) μπορεί και κάνει χρήση αποδοτικά των συντελεστών μερισμού και καταλογισμού του έμμεσου κόστους σε διάφορα επίπεδα (προϊόν, υπηρεσία, πελάτης), ενώ από την άλλη πλευρά, η Εσωλογιστική Κοστολόγηση κάνει χρήση εκείνων των βάσεων καταλογισμού που αφορούν μόνο το επίπεδο της μονάδος του προϊόντος ή της υπηρεσίας.
3. Με τη χρήση του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) η διοίκηση της επιχείρησης έχει τη δυνατότητα να συλλέγει και να λαμβάνει περισσότερες πληροφορίες, αναφορικά με τον τρόπο διεξαγωγής όλων των διαδικασιών, αλλά και με το ποιες εναλλακτικές υπάρχουν για την επίλυση των προβλημάτων. Σύμφωνα με τις πληροφορίες αυτές, η διοίκηση είναι σε θέση να ορίσει και να υποστηρίξει την πολιτική της αναφορικά με τις τιμές, τους ανταγωνιστές και γενικά με τη στρατηγική της.

Κεφάλαιο 4^ο: Μελέτη Περίπτωσης: ΑΒΕΕΑ Δρομέας»

4.1 Η Εταιρεία

Η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» ιδρύθηκε τη δεκαετία του 1970 στη Βιομηχανική Περιοχή των Σερρών, με πρώτο της αντικείμενο την παραγωγή τροχόσπιτων. Στη συνέχεια, τη δεκαετία του 1980 δημιουργεί τον πρώτο Εκθεσιακό χώρο στη Θεσσαλονίκη, ενώ δημιουργείται και δεύτερο κατάστημα στην Αθήνα. Στη συνέχεια, τη δεκαετία του 1990 ιδρύεται το κατάστημα της εταιρείας στη Σόφια της Βουλγαρίας, ενώ ιδρύονται και δυο (2) ακόμη καταστήματα στην Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη (www.dromeas.gr).

Η παραγωγή της εταιρείας είναι καθετοποιημένη, με υπερσύγχρονο εξοπλισμό στους τομείς επεξεργασίας και βαφής ξύλου, επεξεργασίας χάλυβα, χύτευσης αλουμινίου, βαφής μεταλλικών εξαρτημάτων, χύτευσης πλαστικών, χύτευσης πολυουρεθάνης, παραγωγής μεταλλικών εξαρτημάτων, ταπετσαρίας και κατασκευής καλουπιών. Η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» παράγει γραφεία όλων των βαθμίδων, ερμάρια, βιβλιοθήκες διαφόρων τύπων, συρταριέρες γκισέ, καθίσματα όλων των βαθμίδων, καθίσματα αναμονής και συνεδριακών χώρων, κινητές αρχειοθήκες, διαχωριστικά τοιχώματα, σαλόνια διαφόρων τύπων, ειδικές εγκαταστάσεις επίπλων και άλλων δομικών εφαρμογών.

Η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», με τη δυνατότητα που παρέχει η καθετοποιημένη παραγωγική υποδομή, σε συνδυασμό με την πείρα από την υλοποίηση μεγάλων έργων, αναπτύσσει τις εφαρμογές του στην ευρύτερη αγορά των επίπλων σε τομείς όπως είναι, η τουριστική δραστηριότητα, οι υγειονομικές υπηρεσίες, η βιομηχανία, η εστίαση και η παροχή υπηρεσιών. Οι απεριόριστες δυνατότητες επεξεργασίας και μορφοποίησης του ξύλου, του πλαστικού, του μετάλλου και του αλουμινίου, αξιοποιούνται για εφαρμογές σε όλους τους τύπους των επίπλων. Αυτές οι δυνατότητες, σε συνδυασμό με την τεχνογνωσία, την οργάνωση και τη λειτουργία της παραγωγής για την υλοποίηση μεγάλων έργων, προσδιορίζουν το συγκριτικό πλεονέκτημα της εταιρείας Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» στην παροχή εξειδικευμένων λύσεων, προσαρμοσμένων στις απαιτήσεις των πελατών.

Η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» με ισχυρά θεμέλια στο project management, επικεντρώνει την προσοχή της και τις ενέργειές της σε μεγάλα έργα, τα οποία οδηγούν στην υλοποίηση μεγαλύτερων προγραμμάτων επίπλων, τόσο στην Ελλάδα όσο και

στο εξωτερικό κατά τα τελευταία έτη. Το δίκτυο πωλήσεων της εταιρείας καλύπτει και αναπτύσσεται, τόσο στην Ελλάδα, με εταιρικά καταστήματα και συνεργάτες – αντιπροσώπους, όσο και στη Βουλγαρία, με θυγατρική εταιρεία που διαθέτει ιδιόκτητο κατάστημα, αλλά και στην Κεντρική και Δυτική Ευρώπη, με Εκθεσιακό και Αποθηκευτικό χώρο στις Βρυξέλλες, με δίκτυο αντιπροσώπων στη Γερμανία, την Αυστρία και τις Κάτω Χώρες, αλλά και με συνεργασίες διαφόρων τύπων στην Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο, τη Σαουδική Αραβία, τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, το Κατάρ και την Κύπρο.

Οι ομάδες πελατών της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» αποτελούνται από διάφορες υποκατηγορίες, αλλά ομαδοποιούνται σε δυο (2) κύριες κατηγορίες, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Μεγάλοι Πελάτες – Εταιρείες
2. Δημόσιοι Φορείς

Ως Μεγάλοι Πελάτες από την εταιρεία ορίζονται μεγάλες ελληνικές εταιρείες ή πολυεθνικές εταιρείες, με σημαντική δραστηριότητα στην Ελλάδα και το εξωτερικό. Τέτοιοι μεγάλοι πελάτες είναι, η Mercedes Benz Γερμανίας, ο Ο.Τ.Ε. Α.Ε., η Philips Hellas Α.Ε., το Διεθνές Αεροδρόμιο «Ελευθέριος Βενιζέλος», το Διεθνές Αεροδρόμιο των Φιλιππίνων, κλπ.

Από την άλλη πλευρά, Δημόσιοι Φορείς που αποτελούν πελάτες της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», είναι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το Κεντρικό Κτίριο αλλά και άλλες υπηρεσίες στις Βρυξέλλες, η Βουλή των Ελλήνων, το Ειρηνοδικείο Αθηνών, το Εθνικό Θέατρο, κλπ.

4.2 Ερωτήματα που θα Πρέπει να Απαντηθούν πριν την Εφαρμογή του Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Πριν από την εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης που άρχισε να χρησιμοποιεί η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», τέθηκαν ορισμένα ερωτήματα – διλήμματα, που αφορούσαν τα ακόλουθα (Sharma Vidya S., 1994):

1. *Κάθε ένα τμήμα της εταιρείας, θα λειτουργεί αυτόνομα ή ολοκληρωμένα;*

Η προσέγγιση αυτή ήταν αρκετά σημαντική, διότι, κατά την πρώτη περίπτωση, θα πρέπει ο υπολογισμός του κόστους να αποτελέσει αναπόσπαστο τμήμα του υποκείμενου συστήματος Κοστολόγησης που ακολουθείται. Στη δεύτερη περίπτωση από την άλλη πλευρά, οι όποιες πληροφορίες προκύψουν, διαμέσου του λογιστικού συστήματος – κυκλώματος και

όχι μόνον, θα τοποθετούνται σε ένα ξεχωριστό σύστημα κοστολόγησης, εντός του οποίου θα καταγράφονται και θα γίνονται όλοι οι υπολογισμοί. Η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» έχει επιλέξει την πρώτη προσέγγιση, όχι μόνο για λόγους ευκολίας, μιας και κάθε τμήμα χωριστά έχει τη δυνατότητα να προβεί σε μια κοστολόγηση που αφορά τις λειτουργίες του χωριστά, αλλά και για λόγους δαπάνης, μιας και η περίπλοκη χρήση ενός συστήματος κοστολόγησης οδηγεί σε πολύπλοκες αναλύσεις και φυσικά σε υψηλότερα κόστη.

2. *Είναι σε θέση η Διοίκηση της εταιρείας να εκμεταλλευτεί τις πληροφορίες που αντλούνται;*

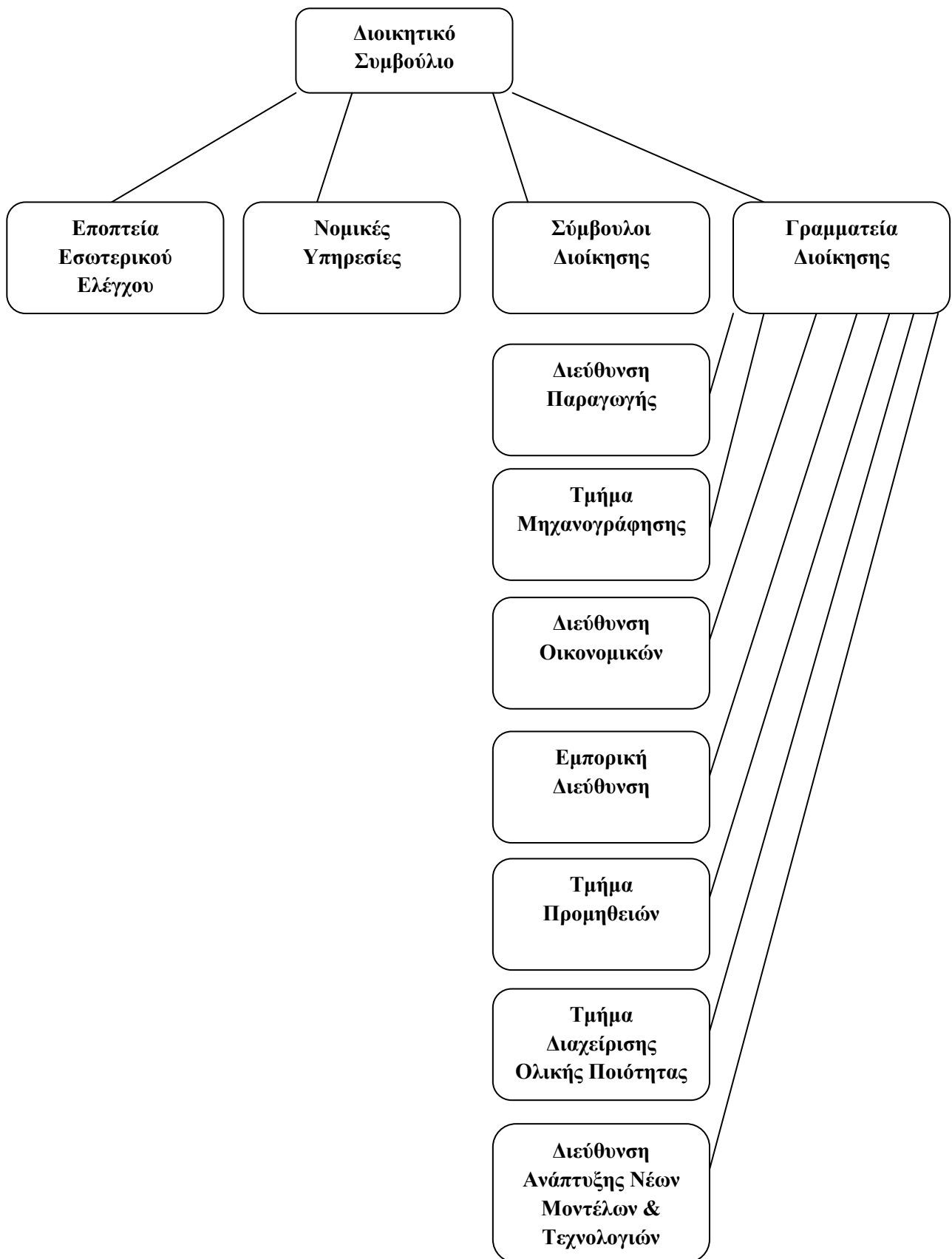
Η Διοίκηση της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» απαρτίζεται από άτομα εξαιρετικά καταρτισμένα, προετοιμασμένα να αντλήσουν τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν μέσα από τη χρήση του συστήματος Κοστολόγησης που χρησιμοποιείται και ταυτόχρονα, τις πληροφορίες αυτές να τις αναλύσουν και να τις διοχετεύσουν κατάλληλα σε όλα τα υπόλοιπα οργανωτικά επίπεδα της εταιρείας. Παράλληλα, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας, αλλά και τα στελέχη που απαρτίζουν τα υπόλοιπα τμήματα, διαθέτουν και τη γνώση αλλά και την εμπειρία να αντιληφθούν, το χρονικό διάστημα που απαιτείται, προκειμένου να μεταβληθεί η όποια στρατηγική που ακολουθείται, ώστε να είναι συμβατή, αλλά κυρίως προς τη σωστή κοστολογική κατεύθυνση, ειδικά την περίοδο αυτή της σημαντικής οικονομικής κρίσης.

4.3 Σχεδιασμός Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Η παραγωγή της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» είναι πλήρως καθετοποιημένη, διαθέτοντας υπερσύγχρονο εξοπλισμό, στους ακόλουθους τομείς:

- Επεξεργασία και βαφή ξύλου
- Επεξεργασία και βαφή χάλυβα
- Χύτευση αλουμινίου
- Χύτευση πλαστικών
- Χύτευση πολυουρεθάνης
- Παραγωγή μεταλλικών εξαρτημάτων
- Ταπετσαρίες

Συνολικά η εταιρεία απασχολεί 315 εργαζόμενους, όλων των ειδικοτήτων, εκ των οποίων, οι 123 αποτελούν διοικητικά στελέχη και στελέχη πωλήσεων, ενώ οι υπόλοιποι 192 είναι εργάτες και τεχνίτες, διαφόρων ειδικοτήτων.



Σχήμα 2: Οργανόγραμμα

Ιεραρχικά, η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ABEEA – ΔΡΟΜΕΑΣ» είναι χωρισμένη σύμφωνα με τις διευθύνσεις και τα τμήματα που λειτουργούν και τα οποία είναι τα ακόλουθα:

1. Διοίκηση
2. Τμήμα Παραγωγής
3. Τμήμα Μηχανογράφησης
4. Τμήμα Οικονομικού
5. Εμπορικό Τμήμα
6. Τμήμα Προμηθειών
7. Τμήμα Διοίκησης Ολικής Ποιότητας
8. Τμήμα Ανάπτυξης Νέων Μοντέλων και Τεχνολογιών

4.4 Εγκατάσταση Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Προκειμένου να γίνει η εγκατάσταση ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ABEEA – ΔΡΟΜΕΑΣ» χωρίστηκε σε κέντρα κόστους, τα οποία είναι:

- Προσωπικό
- Παραγωγή
- Έξοδα Λειτουργίας
- Έξοδα Κτιρίων & Μηχανημάτων

Τα κέντρα αυτά θα πρέπει να ληφθούν μόνο ως οδηγοί, μιας και στην πραγματικότητα η εταιρεία καταβάλει κάθε προσπάθεια ώστε να χωριστούν στα φυσικά κέντρα κόστους τους. Στη συνέχεια ετοιμάζεται μια πλήρης λίστα όλων των προϊόντων και υπηρεσιών, για κάθε κέντρο κόστους. Συλλέγεται κάθε διαθέσιμο στατιστικό στοιχείο, ώστε να ετοιμαστεί ένα προφίλ για κάθε προϊόν ή υπηρεσία. Γενικά τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), είναι αρκετά περίπλοκα και θα πρέπει επομένως να ενημερώνονται τακτικά, προκειμένου να είναι και αποτελεσματικά. Τα βήματα που απαιτούνται για την υλοποίηση ενός τέτοιου συστήματος Κοστολόγησης και δη στην περίπτωση της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ABEEA – ΔΡΟΜΕΑΣ» είναι (Sharma Vidya S., 1994):

1. Καθορισμός σχετικών δραστηριοτήτων

Η εγκατάσταση του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), συνεπάγεται και τη διατύπωση του στόχου σχετικά με το τελικό προϊόν, ώστε να παρουσιασθεί ένα επιχειρηματικό σχέδιο (Business Plan) το οποίο και θα αναλύει το σκοπό και το κόστος της μελέτης κοστολόγησης, αλλά και να ορισθεί ο τρόπος που θα κατανεμηθούν οι πόροι της μελέτης. Το σύστημα κοστολόγησης χρησιμοποιείται για να μετρηθεί και να αξιολογηθεί η συνολική κερδοφορία της εταιρείας ή για να κατανεμηθούν τα κόστη στις εσωτερικές μονάδες, ή ακόμη και για να εντοπισθούν διεργασίες που θα μπορούσαν να βελτιωθούν.

Στη συνέχεια, θα πρέπει να αποφασισθεί ποιες θα είναι εκείνες οι λειτουργίες που θα εξετασθούν. Εάν μια μελέτη για παράδειγμα, περιλαμβάνει ένα κέντρο μελέτης του κόστους του φινιρίσματος ξύλου, τότε θα πρέπει να πραγματοποιηθούν συνεντεύξεις με εκείνα τα σημαντικά μέλη του τμήματος που έχουν αναλάβει τη συγκεκριμένη εργασία. Μέσα από τις συνεντεύξεις μπορεί να καθορισθούν οι σχετικές δραστηριότητες.

2. Πραγματοποίηση μελετών μέτρησης χρόνου

Οι εργαζόμενοι δύναται να κατανέμουν τον εργασιακό τους χρόνο σε διάφορες δραστηριότητες και υπάρχουν πολλοί τρόποι μέτρησής τους. Ένας τρόπος μέτρησης μπορεί να είναι διαμέσου ενός «Barcode Scanner», όπου ο κάθε εργαζόμενος μπορεί να «σαρώνει» τη δραστηριότητα που επιτελεί μόλις την φέρει εις πέρας και ταυτόχρονα να εισάγει έναν κωδικό για αυτή. Αν για παράδειγμα επιτελεστεί μια συγκεκριμένη παραγωγική διαδικασία στη μονάδα χύτευσης αλουμινίου, αυτή σαρώνεται και στη συνέχεια τα δεδομένα διοχετεύονται σε μια βάση δεδομένων όπου επεξεργάζονται. Η μέθοδος αυτή είναι εύκολη και ακριβής αλλά και δαπανηρή. Μια άλλη μέθοδος είναι αυτή της μέτρησης μέσω ειδικών ημερολογίων, η οποία όμως είναι λιγότερο ακριβής και λιγότερο δαπανηρή. Στο τέλος της ημέρας κάθε εργαζόμενος καταγράφει το χρόνο που κατανάλωσε στις διάφορες δραστηριότητες, κάνοντας χρήση είτε έντυπου υλικού, είτε λογισμικού. Όποια μέθοδος μέτρησης πάντως και εάν χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να είναι απλή, προκειμένου να γίνει ανάγνωση πάρα πολλών δραστηριοτήτων.

3. Ανάλυση δομής κόστους

Μόλις γίνει η διατύπωση για την εκτίμηση του χρόνου, γίνεται και η απόδοση του κόστους των δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, για ένα «κέντρο παραγωγής –

συναρμολόγησης ταπετσαρίας», στα κόστη που θα έχει περιλαμβάνονται οι πρώτες ύλες, ο χρόνος υλοποίησης, τα υλικά συναρμολόγησης κλπ. Το σύνολο αυτών μπορούν να αντικατοπτριστούν σε κόστος ανά ώρα για κάθε εργαζόμενο χωριστά. Ο υπολογισμός του κόστους για μια δεδομένη δραστηριότητα γίνεται με τον πολλαπλασιασμό του ανά ώρα κόστους με το χρόνο εκπόνησης της δραστηριότητας αυτής. Η εταιρεία, μέσα από τη λεπτομερέστερη ανάλυση του κόστους μπορεί να λάβει μια καλύτερη κατανόηση σχετικά με τα διαφορετικά έξοδα, ώστε να συνεχισθεί η δεδομένη παραγωγική διαδικασία ή η αλλαγή αυτής.

4.5 Κέντρα Κόστους

Τα στοιχεία – κέντρα κόστους της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», για ένα έτος, έχουν ως ακολούθως:

Πόροι	Κόστος Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	758.674,00€
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	136.290,00€
Παραγωγή	1.358.639,00€
Έξοδα Πωλήσεων & Marketing	150.127,00€
Αποσβέσεις	23.157,00€
Ηλεκτρικό	283.987,00€
Υδρευση	10.253,00€
Τηλεφωνικά – Ταχυδρομικά	9.146,00€
Ασφάλιση Κτιρίων	31.623,00€
Ασφάλιση Μηχανημάτων	11.235,00€
Επισκευές & Συντηρήσεις Κτιρίων	22.255,00€
Επισκευές & Συντηρήσεις Εξοπλισμού	36.512,00€

Αναλώσιμα	19.596,00€
Σύνολο	2.851.494,00€

Πίνακας 1: Κόστος Πόρων

Στη συνέχεια, προσδιορίζονται οι οδηγοί των πόρων, της εταιρείας, σύμφωνα με τους οποίους γίνεται η κατανομή του κόστους στις δραστηριότητες αυτές.

Πόροι	Οδηγοί Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	Ώρες Εργασίας
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	Ώρες Εργασίας
Παραγωγή	Μονάδες Παραγωγής
Έξοδα Πωλήσεων & Marketing	Απευθείας Εντοπισμός
Αποσβέσεις	Αξία Χρησιμοποιούμενου Εξοπλισμού – Κτιρίων
Ηλεκτρικό	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια
Ύδρευση	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια
Τηλεφωνικά – Ταχυδρομικά	Εμπειρικός Καταλογισμός
Ασφάλιση Κτιρίων	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια
Ασφάλιση Μηχανημάτων	Αξία Χρησιμοποιούμενου Εξοπλισμού
Επισκευές & Συντηρήσεις Κτιρίων	Απευθείας Εντοπισμός
Επισκευές & Συντηρήσεις Εξοπλισμού	Απευθείας Εντοπισμός
Αναλώσιμα	Απευθείας Εντοπισμός

Πίνακας 2: Οδηγοί Πόρων

Οι δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού αλλά και της διοίκησης, κατανέμονται με βάση τις ώρες εργασίας του προσωπικού για την κάθε δραστηριότητα. Ο υπολογισμός του

ποσοστού είναι σχετικά δύσκολος. Εμπειρικά δεδομένα χρησιμοποιήθηκαν στα τηλεφωνικά και ταχυδρομικά έξοδα. Ο οδηγός αυτός, είναι σχετικά αυθαίρετος και δεν είναι απόλυτα ακριβής. Ο οδηγός πόρων «Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια», χρησιμοποιείται ως οδηγός από διάφορους πόρους, όπως είναι η ασφάλιση, οι αποσβέσεις, το ηλεκτρικό, κλπ. Οι επισκευές και συντηρήσεις των κτιρίων και του εξοπλισμού καταλογίζονται απευθείας. Το μεγαλύτερο μέρος τους επιβαρύνει τη δραστηριότητα «Επισκευές & Συντηρήσεις Εξοπλισμού», την οποία και επιτελεί τεχνικό εξωτερικό τμήμα.

Μετά την ομαδοποίηση των πόρων, σύμφωνα με τους οδηγούς κόστους, προκύπτει ο ακόλουθος πίνακας, ο οποίος και απεικονίζει το έμμεσο κόστος της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ»:

Πόροι	Οδηγοί Πόρων	Κόστος Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	Ώρες Εργασίας	758.674,00€
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	Ώρες Εργασίας	136.290,00€
Παραγωγή	Μονάδες Παραγωγής	1.358.639,00€
Έξοδα Πωλήσεων & Marketing	Απευθείας Εντοπισμός	150.127,00€
Αποσβέσεις	Αξία Χρησιμοποιούμενου Εξοπλισμού - Κτιρίων	23.157,00€
Ηλεκτρικό	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	283.987,00€
Υδρευση	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	10.253,00€
Τηλεφωνικά – Ταχυδρομικά	Εμπειρικός Καταλογισμός	9.146,00€
Ασφάλιση Κτιρίων	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	31.623,00€
Ασφάλιση Μηχανημάτων	Αξία Χρησιμοποιούμενου Εξοπλισμού	11.235,00€

Επισκευές & Συντηρήσεις Κτιρίων	Απευθείας Εντοπισμός	22.255,00€
Επισκευές & Συντηρήσεις Εξοπλισμού	Απευθείας Εντοπισμός	36.512,00€
Αναλώσιμα	Απευθείας Εντοπισμός	19.596,00€
Σύνολο		2.851.494,00€

Πίνακας 3: Ομαδοποίηση Πόρων με Κοινούς Οδηγούς

4.6 Λειτουργίες & Κατανομή του Κόστους

Οι λειτουργίες της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» διακρίνονται σε παραγωγικές ή σε κέντρα κόστους και σε υποστηρικτικές. Οι λειτουργίες αυτές και οι παρεχόμενες δραστηριότητες παρουσιάζονται στους κάτωθι πίνακες:

A/A	Δραστηριότητα	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	Κόστος
1	Μονάδα Ξύλου	18,50%	251.348,22 €
2	Μονάδα Μετάλλου	14,70%	199.719,93 €
3	Μονάδα Χύτευσης Αλουμινίου	16,20%	220.099,52 €
4	Μονάδα Πλαστικού και Πολυουρεθάνης	19,30%	262.217,33 €
5	Μονάδα Ταπετσαρίας & Συναρμολόγησης	7,80%	105.973,84 €
6	Μονάδα Παραγωγής Καλουπιών (Κ.Ε.Μ.)	7,50%	101.897,93 €
7	Logistics	12,30%	16.763,67 €
8	Τμήμα Έρευνας & Ανάπτυξης	0,80%	1.090,32 €
9	Επισκευές - Συντηρήσεις	1,10%	1.499,19 €
10	Πωλήσεις & Marketing	0,90%	1.226,61 €
11	Γενική Διεύθυνση	0,90%	6.828,07 €
	Σύνολο	100,00%	1.168.664,62 €

Πίνακας 4: Κόστος Κτιρίων

A/A	Δραστηριότητα	Κόστος Εξοπλισμού	Κόστος
1	Μονάδα Ξύλου	23,70%	321.997,44 €
2	Μονάδα Μετάλλου	31,80%	432.047,20 €
3	Μονάδα Χύτευσης Αλουμινίου	18,00%	244.555,02 €
4	Μονάδα Πλαστικού και Πολυουρεθάνης	9,80%	133.146,62 €
5	Μονάδα Ταπετσαρίας & Συναρμολόγησης	3,20%	43.476,45 €
6	Μονάδα Παραγωγής Καλουπιών (Κ.Ε.Μ.)	9,40%	127.712,07 €
7	Logistics	2,90%	3.952,41 €
8	Τμήμα Έρευνας & Ανάπτυξης	0,60%	817,74 €
9	Επισκευές - Συντηρήσεις	0,40%	545,16 €
10	Πωλήσεις & Marketing	0,10%	136,29 €
11	Γενική Διεύθυνση	0,10%	758,67 €
	Σύνολο	100,00%	1.309.145,08 €

Πίνακας 5: Κόστος Εξοπλισμού

4.7 Οφέλη από την Εφαρμογή Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Τα συνολικά οφέλη, που έχει αποκομίσει έως και σήμερα η εταιρεία «Παπααναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», από τη χρήση του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζει είναι τα εξής:

- ❖ Εντοπισμός των ανά μονάδα παραγωγής διαφορών που μπορεί να παρουσιάζονται στις λειτουργικές δαπάνες, όπως συνέβη επί παραδείγματι, στην περίπτωση της επεξεργασίας του χάλυβα και του αλουμινίου την τελευταία διετία, ως συνέπεια της αύξησης της τιμής ανά τόνο. Οι διαφορές που προέκυψαν στις λειτουργικές δαπάνες

βοήθησαν τη Διοίκηση της εταιρείας να τις εντοπίσει αρχικά και στη συνέχεια να επικεντρωθεί σε εναλλακτικές μεθόδους παραγωγής. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος, η εταιρεία προέβη στην εγκατάσταση ενός πλήρους εργαστηρίου ποιοτικού ελέγχου, το οποίο περιλαμβάνει ανάλυση σύνθεσης της πρώτης ύλης, ακτινοσκόπηση μέσω ακτινών «Χ» της εσωτερικής δομής των εξαρτημάτων, αλλά και μηχανήματα διαστασιολογικής μέτρησης των εξαρτημάτων.

- ❖ Εξετάζοντας τους διαδοχικούς Ισολογισμούς των τελευταίων τριών (3) ετών της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», διαπιστώνεται εύκολα ότι, η πιστή εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης, οδήγησε σε αύξηση των κερδών από έτος σε έτος, επιφέροντας ταυτόχρονα αναπτυξιακή προοπτική για την εταιρεία σε αγορές του εξωτερικού με μεγάλο δυνητικό πελατειακό κοινό.
- ❖ Το σύστημα κοστολόγησης της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», επέτρεψε στη Διοίκησή της να αντιληφθεί άμεσα και με πρόσφορο τρόπο τη σημασία, κοστολογικά, που μπορεί να έχει η εσωτερική ανάπτυξη ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας (in – house). Πρακτικά αυτό οδήγησε στην ίδρυση της θυγατρικής εταιρείας «Κ.Ε.Μ. Α.Ε.», η οποία και διαθέτει εγκαταστάσεις παραγωγής μεταλλικών καλουπιών και εξαρτημάτων κάθε κατηγορίας. Με τον τρόπο αυτό η εταιρεία «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ» ξεπέρασε το σκόπελο της «εξάρτησης» από τρίτους για την παραγωγή και παράδοση καλουπιών για τα προϊόντα της, καθετοποιώντας σε ακόμη μεγαλύτερο βαθμό τις παραγωγικές τις δραστηριότητες. Παράλληλα, η εταιρεία διαθέτει ιδιόκτητο κέντρο διακίνησης των προϊόντων της (logistics), με απώτερο στόχο την άμεση εξυπηρέτηση όλων των πελατών της, αλλά και τον πλήρη έλεγχο των εισερχόμενων και εξερχόμενων εμπορευμάτων, ελαχιστοποιώντας ακόμη περισσότερο τα κόστη επιβάρυνσης των προϊόντων.
- ❖ Η χρήση του συστήματος κοστολόγησης, σε συνδυασμό με τη δημιουργία διαφοροποιημένων αναγκών των πελατών της, οδήγησε στην ανάπτυξη ειδικών projects, τα οποία μπορούν να καλύψουν ειδικές ανάγκες για κατασκευές, σε ειδικά έργα. Πιο συγκεκριμένα, τα ειδικά αυτά projects μπορεί να αφορούν λειτουργίες από το σχεδιασμό, την παραγωγή πρωτοτύπων προ – παραγωγής, την κατασκευή ειδικών καλουπιών, έως και τη διενέργεια εκτεταμένου ποιοτικού ελέγχου.
- ❖ Η περαιτέρω καθετοποίηση της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», διαμέσου, τόσο της δημιουργίας ιδιόκτητου κέντρου διακίνησης, όσο και μέσω της ίδρυσης τμήματος ποιοτικού ελέγχου, εντός των εγκαταστάσεών της, βελτίωσε ακόμη περισσότερο τις επιχειρησιακές διεργασίες που ακολουθούνταν, μιας και τα κόστη σε

εξωτερικούς συνεργάτες περιορίστηκαν σημαντικά και παράλληλα, βελτιώθηκε και η ποιότητα του παραγόμενου προϊόντος.

- ❖ Η εταιρεία αντιλήφθηκε το μίγμα κερδοφορίας των πελατών της. Περισσότεροι πελάτες δεν συνεπάγεται και υψηλότερο κέρδος. Αντίθετα, μπορεί να επέλθουν αρνητικά αποτελέσματα. Η Διοίκηση της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ», διαμόρφωσε μια διαφορετική στρατηγική, στοχεύοντας σε λιγότερους πελάτες, περισσότερο ίσως απαιτητικούς, αλλά με μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους, στοχεύοντας σε ένα πολύ καλύτερο προϊόν, ποιοτικά και σε τεχνικά χαρακτηριστικά και παράλληλα σε μια υψηλότερη από τους ανταγωνιστές τιμή. Η εταιρεία κατορθώνει να δραστηριοποιείται με πολύ μεγάλη επιτυχία κυρίως στις αγορές του εξωτερικού, μιας και το προφίλ που έχει καλλιεργήσει είναι αυτό της εταιρείας που παράγει διαφορετικό, καινοτόμο και ανταγωνιστικό σε ποιότητα προϊόν, για πελάτες που επιθυμούν να πραγματοποιήσουν την καλύτερη αγορά.

Κεφάλαιο 5^ο: Επίλογος

5.1 Συμπεράσματα

Κάνοντας μια σύνοψη της έννοιας της κοστολόγησης ισχύει ότι, αποτελεί ένα τμήμα της λογιστικής, το οποίο έχει ως αντικείμενο έρευνας τη στάθμιση των θυσιών που απαιτούνται από την πλευρά της εταιρείας, συγκριτικά με την προγραμματισμένη παραγωγή αγαθών που υπάρχει, θέτοντας τους στόχους και ελέγχοντας παράλληλα την επίτευξή τους και αν ναι σε ποιο επίπεδο. Για την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης, είτε παραδοσιακού είτε Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), απαιτείται η πλήρης γνώση και κατανόηση του κόστους, του χρόνου που απαιτείται, αλλά και της ποιότητας των δραστηριοτήτων που επιτελεί κάθε εργαζόμενος. Χρησιμοποιώντας την παραγωγικότητα ως ένα μέσο μέτρησης για κάθε δραστηριότητα χωριστά, μπορεί να επιτευχθεί η βελτίωσή της μέσα από το μερισμό του χρόνου, του κινδύνου και του αποτελέσματος στις διάφορες δραστηριότητες μιας μεταποιητικής επιχείρησης. Έτσι, η διοίκηση κατορθώνει να υπολογίσει το πραγματικό κόστος των δραστηριοτήτων που επιτελεί και το οποίο πλέον συγκρίνεται εύκολα με το αναμενόμενο κόστος (Akyol, Tuncel, Bayhan, 2005).

Τα διάφορα κοστολογικά συστήματα που υπάρχουν, έχουν παρουσιάσει σημαντική ανάπτυξη τα τελευταία χρόνια, με αποκορύφωμα το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), το οποίο συντελεί σημαντικά στο συντονισμό του κόστους διαχείρισης. Το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχει τη δυνατότητα να προσφέρει σημαντικές πληροφορίες για το κόστος, αξιόπιστες, μιας και υπάρχει ενδεδειγμένος έλεγχος, τόσο στον υπολογισμό του επί του συνόλου, όσο και στο κόστος ανά μονάδα πώλησης. Διαμέσου του σωστού υπολογισμού του κόστους των δραστηριοτήτων ενισχύονται οι δυνατότητες λήψης των σωστότερων αποφάσεων από την πλευρά της διοίκησης. Εντούτοις, κάθε εταιρεία που εφαρμόζει ένα τέτοιο σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να γνωρίζει ότι είναι σχετικά πολύπλοκο στη σχεδιάσή του, οπότε και θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στα αρχικά στάδια, προκειμένου να το δομήσει με τέτοιο τρόπο που θα καλύπτει τις προσδοκίες αλλά και τις ανάγκες της διοίκησης.

Μέσα από το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) η διοίκηση μιας εταιρείας μπορεί να εντοπίσει εκείνες τις διαδικασίες και εκείνα τα προϊόντα τα οποία δεν είναι κερδοφόρα, αλλά και δεν έχουν αποδοτική παραγωγή. Παράλληλα όμως, μπορούν να εντοπιστούν και τα προϊόντα ή οι δραστηριότητες εκείνες που προσφέρουν υψηλά κέρδη στην εταιρεία. Συνέπεια των ανωτέρω είναι ότι, η διοίκηση της εταιρείας έχει τη δυνατότητα

να καταστρώσει μια σαφή στρατηγική, αναφορικά με τις πωλήσεις και τα κόστη της, ώστε να έχει μια αποτελεσματική μελλοντική λειτουργία, τόσο σε ενδοεπιχειρησιακό όσο και σε εξωεπιχειρησιακό επίπεδο.

5.2 Προτάσεις

Στην παρούσα μελέτη διενεργήθηκε μια ανάλυση σχετικά τόσο με την Εσωλογιστική όσο και με την Εξωλογιστική κοστολόγηση, στην περίπτωση της παραγωγής προϊόντων σε μια εταιρείας μεταποίησης, όπως είναι η «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ». Προέκυψαν χρήσιμα συμπεράσματα, τα οποία αφορούσαν την εφαρμογή των συστημάτων αυτών κοστολόγησης, τους τρόπους και τις διαδικασίες λειτουργίας τους, αλλά και τα αποτελέσματα που επιφέρουν. Η υπόψη μελέτη είχε χαρακτήρα θεωρητικό και πρακτικό, με την έννοια ότι αντικείμενο εξέτασης ήταν η εφαρμογή αυτών των συστημάτων κοστολόγησης αρχικά σε θεωρητικό επίπεδο και κατόπιν, μέσα από την εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), στην περίπτωση της εταιρείας «Παπαπαναγιώτου ΑΒΕΕΑ – ΔΡΟΜΕΑΣ».

Για την περαιτέρω διερεύνηση του συγκεκριμένου ζητήματος θα καθίστατο εφικτή μια μελέτη, που να αφορά τη χρήση ενός συστήματος κοστολόγησης σε περισσότερες από μια εταιρείες μεταποίησης. Με τον τρόπο αυτό θα ήτο περισσότερο αντικειμενικό το δείγμα της μελέτης, αλλά και θα υπήρχε ένα ευρύτερο μέτρο σύγκρισης, σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας και εφαρμογής του συγκεκριμένου συστήματος Κοστολόγησης. Επιπρόσθετα, εάν ήταν εφικτό θα ήταν ενδιαφέρον να μπορούσε να ακολουθήσει και μια ανάλυση – σύγκριση μιας εταιρείας που ακολουθεί μια παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης, με μια άλλη εταιρεία που ακολουθεί το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Με τη διενέργεια τέτοιων μελετών, θα υπήρχε μια ολοκληρωμένη άποψη από τον αναγνώστη σχετικά, με τις μεθόδους κοστολόγησης σε θεωρητικό επίπεδο, αλλά και με το πώς εφαρμόζονται αυτές στην πράξη.

Κεφάλαιο 6^ο: Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσσες Αναφορές

1. Akyol, E., Tuncel, G., Bayhan, M. G. (2005), «A Comparative Analysis of Activity – Based Costing and Traditional Costing», World Academy of Science, Engineering and Technology, No 3
2. Compton R. (1996), «Implementing Activity – Based Costing», The CPA Journal, Vol. 66, 1996
3. Cooper R. et al., (1992), «Implementing Activity – Based Cost Management: Moving from Analysis to Action», Institute of Management Accountants Publications
4. Cooper R. et al., (1992), «From ABC to ABM», Management Accounting, November
5. Goulden C. – L. Rawlins, (1997), «Quality Costing: the application of the process model within a manufacturing environment», International Journal of Operations & Production Management, Vol. 17
6. Hagan J., (1985), «Quality Costs II: the economics of quality», ASQC Annual Transaction Edition Campanella
7. Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall
8. Maberley J. (1998), «Activity – based costing in financial institutions», 2nd Edition, Financial Times Pitman Publishing
9. O' Guin, Michael C., (1991), «The Complete Guide to Activity – Based Costing», New Jersey: Prentice Hall
10. Pattison D., Arendt G., (1994), «Activity – Based Costing: it doesn't work all the time», Management Accounting, April
11. Sharma Vidya S., (1994), «Determining product profitability» The Bankers Magazine, March – April
12. Sharman P. (1993), «Activity – Based Management: a growing practice», CMA, V. 67, No 2, March

13. Smith M., (1994), «Managing your ABC System», Management Accounting, April

Ελληνόγλωσσες Αναφορές

14. Βαρβάκης Κ. (2003), «Κοστολόγηση & Κοστολογική Οργάνωση», Εκδόσεις Βαρβάκης Κ., Αθήνα
15. Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα
16. Βενιέρης Γ. (1996), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα
17. Βενιέρης Γ. (1998), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα
18. Γρηγοράκου Θ. (2000), «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα
19. Θωμά Δ., (1988), «Το Κόστος & η Τεχνική της Κοστολόγησης», Εκδόσεις Μαϊάνδρος, Θεσσαλονίκη
20. Ιγνατιάδης Α. (1978), «Λογιστική Κόστους» Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
21. Καζάνης Γ. (2005), «Σύγχρονα Συστήματα κοστολόγησης για τη διοίκηση του κόστους και τη λήψη αποφάσεων», Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς
22. Καραγιάννη Δ. (2000), «Κοστολόγηση με την Ομάδα 9 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Μηνιαία Κοστολόγηση – Ετήσια Κοστολόγηση – Διακίνηση Αποθεμάτων», Α & Β Έκδοση, Θεσσαλονίκη
23. Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα
24. Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος ΙΙ, Αθήνα
25. Πρωτοσυγγελίδη Σ. (1954), «Λογισμός του Κόστους – Βιομηχανική Λογιστική», Εκδόσεις Ίδρυμα Ευγενίδου, Πειραιάς
26. Σακέλλη Ε. (1992), «Κοστολόγηση Εσωλογιστική & Εξωλογιστική», Εκδόσεις Βρύκου, Αθήνα

Διαδικτυακές Πηγές

27. Μανουσόπουλος Γ., (2009) «Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες», Specisoft,
(<http://www.specisoft.gr/smp/?render=article&a=69>)
28. <http://www.dromeas.gr>