



ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ABC)

Επιβλέπων Καθηγητής: Μουστάκης Σ. Βασίλης

Ονοματεπώνυμο Σπουδαστή: Σωτηρόπουλος Κωνσταντίνος

Αριθμός Μητρώου: 2009010030

XANIA 2017

Περιεχόμενα

Περίληψη	Σελ: 4
Abstract	Σελ: 6
Κατάλογος Πινάκων	Σελ: 8
Κεφάλαιο 1^ο: Η Έννοια της Κοστολόγησης	Σελ: 9
1.1 Η Σημασία της Κοστολόγησης	Σελ: 9
1.2 Μέθοδοι & Τεχνικές Κοστολόγησης	Σελ: 11
1.3 Λογαριασμοί Κοστολόγησης	Σελ: 13
Κεφάλαιο 2^ο: Εσωλογιστική Κοστολόγηση	Σελ: 17
2.1 Εισαγωγή	Σελ: 17
2.2 Άμεση Κοστολόγηση	Σελ: 18
2.2.1 Έννοια Άμεσης Κοστολόγησης	Σελ: 18
2.2.2 Χαρακτηριστικά Άμεσης Κοστολόγησης	Σελ: 19
2.2.3 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Άμεσης Κοστολόγησης	Σελ: 20
2.3 Πλήρης Κοστολόγηση	Σελ: 21
2.3.1 Έννοια Πλήρους Κοστολόγησης	Σελ: 21
2.3.2 Χαρακτηριστικά Πλήρους Κοστολόγησης	Σελ: 22
2.3.3 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Πλήρους Κοστολόγησης	Σελ: 22
2.4 Πρότυπο Κόστος	Σελ: 23
2.4.1 Έννοια Πρότυπου Κόστους	Σελ: 23
2.4.2 Κατάρτιση Πρότυπου Κόστους	Σελ: 24
2.4.3 Προϋποθέσεις Κατάρτισης Πρότυπου Κόστους	Σελ: 24
2.4.4 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Πρότυπου Κόστους	Σελ: 25
Κεφάλαιο 3^ο: Εξωλογιστική Κοστολόγηση	Σελ: 27
3.1 Εισαγωγή	Σελ: 27
3.2 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 28
3.2.1 Ορισμός & Σημασία Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 28
3.2.2 Βασικές Αρχές Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 30

3.2.3	Στάδια Υλοποίησης Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 32
3.2.4	Σχεδιασμός Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 34
3.2.5	Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	Σελ: 40
3.3	Διαφορές Εσωλογιστικής & Εξωλογιστικής Κοστολόγησης	Σελ: 42
Κεφάλαιο 4^ο: Μελέτη Περίπτωσης: «ΑΦΟΙ Η . ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΙ»		Σελ: 43
4.1	Η Εταιρεία	Σελ: 43
4.2	Ερωτήματα που θα Πρέπει να Απαντηθούν πριν την Εφαρμογή του Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 44
4.3	Σχεδιασμός Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 45
4.4	Εγκατάσταση Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 47
4.5	Κέντρα Κόστους	Σελ: 49
4.6	Λειτουργίες & Κατανομή του Κόστους	Σελ: 52
4.7	Οφέλη από την Εφαρμογή Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)	Σελ: 53
Κεφάλαιο 5^ο: Επίλογος		Σελ: 56
5.1	Συμπεράσματα	Σελ: 56
5.2	Προτάσεις	Σελ: 59
Βιβλιογραφία		Σελ: 61

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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι».

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 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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», 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 «Afoi H. Sotiropouloi».

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 «Afoi H. Sotiropouloi», 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

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1: Στοιχεία – Κέντρα Κόστους Εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»	Σελ: 49
Πίνακας 2: Οδηγοί Πόρων Εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»	Σελ: 50
Πίνακας 3: Ομαδοποίηση Πόρων με Κοινούς Οδηγούς Εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»	Σελ: 51
Πίνακας 4: Κόστος Κτιρίων «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»	Σελ: 52
Πίνακας 5: Κόστος Εξοπλισμού «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»	Σελ: 53

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»¹.

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.

Ένα σύστημα κοστολόγησης καλείται να υποστηρίξει τους ακόλουθους τρεις (3) στόχους²:

- 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.

Η γνώση που υπάρχει σχετικά με το κόστος ανά μονάδα, λαμβάνοντας υπόψιν ότι η διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στα έξοδα μιας επιχείρησης και στα έσοδά της είναι δεδομένη, είναι απαραίτητη προκειμένου να καθοριστούν αναλυτικά τα όποια αποτελέσματα. Με αυτόν τον τρόπο αποφεύγονται τυχόν συμψηφισμοί αναφορικά με τα αποτελέσματα μεταξύ, των ειδών που πωλούνται με κέρδος και των ειδών που πωλούνται με ζημία ή έστω με πολύ χαμηλή κερδοφορία, σε σχέση με τα κεφάλαια που απαιτούνται και απασχολούνται για την παραγωγή αυτών των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Υπό αυτές τις συνθήκες, οι επιχειρήσεις

¹ Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

² Ιγνατιάδης Α. (1978), «Λογιστική Κόστους» Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

έχουν τη δυνατότητα, μέσα από όλες αυτές τις διαθέσιμες πληροφορίες, να κατευθύνουν τις δραστηριότητές τους προς εκείνες τις περιοχές, τα είδη, και κυρίως τις κατηγορίες των πελατών, τα οποία και θα μπορούσαν να προσφέρουν μεγαλύτερα περιθώρια κερδών.

Ο δεύτερος σκοπός που εξυπηρετεί η κοστολόγηση σχετίζεται με την παροχή βοήθειας προς τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, ώστε να προγραμματίσουν τις μελλοντικές τους δραστηριότητες³. Οι στόχοι που τίθενται από μια επιχείρηση αφορούν:

1. Τη μεγιστοποίηση των αναμενόμενων κερδών
2. Τη μεγιστοποίηση των πωλήσεων αλλά και του μεριδίου στην αγορά
3. Την ελαχιστοποίηση των εξόδων – δαπανών
4. Τη μεγιστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας
5. Την ελαχιστοποίηση του χρόνου
6. Τη μεγιστοποίηση των κερδών και των μερισμάτων

Με τη χρήση του προγραμματισμού, μια επιχείρηση επιτυγχάνει έναν καλύτερο σχεδιασμό των μελλοντικών της δραστηριοτήτων, ώστε με τον τρόπο αυτό να θεσπίσει αντικειμενικούς στόχους και παράλληλα να καθορίσει σαφείς και εξειδικευμένες στρατηγικές και πολιτικές δράσης. Με τη χρήση της κοστολόγησης και του προγραμματισμού είναι εφικτή η χορήγηση δεδομένων του παρελθόντος, τα οποία εάν συνδυαστούν με το υφιστάμενο περιβάλλον δράσης να προσφέρουν το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Διαμέσου του προγραμματισμού παρέχεται η δυνατότητα της εφαρμογής μιας σωστής τιμολογιακής πολιτικής. Η τιμολογιακή πολιτική δεν επηρεάζεται μόνο από το κόστος της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών της, αλλά και από το ίδιο το περιβάλλον (επιχειρηματικό) εντός του οποίου δραστηριοποιείται. Συνδυάζοντας τον υπολογισμό του κόστους, συναρτήσει του επιχειρησιακού περιβάλλοντος, παρέχεται η δυνατότητα στη διοίκηση μιας επιχείρησης να μπορεί να γνωρίζει σε ποιο βαθμό τα προσφερόμενα της είδη είναι εντός των πλαισίων της αγοράς ή αποκλίνουν από αυτά.

Τέλος, σχετικά με τον τρίτο σκοπό που μπορεί να υπηρετήσει η κοστολόγηση, αυτός αποτελεί συνάρτηση του δεύτερου, που είναι ο προγραμματισμός. Διαμέσο του ελέγχου που αποτελεί και τον τρίτο σκοπό υποδηλώνεται η σημαντικότητα του προγραμματισμού, διότι χωρίς τον έλεγχο δεν θα μπορούσε να γίνει αντιληπτή η επιτυχία ή μη του προγραμματισμού. Από τον έλεγχο μπορούν να προκύψουν πολύ χρήσιμα συμπεράσματα και παράλληλα να ληφθούν όλα τα κατάλληλα μέτρα για την αντιμετώπιση ή τη διόρθωση ενός προβλήματος.

³ Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

1.2 Μέθοδοι & Τεχνικές Κοστολόγησης

Το κόστος και ο τρόπος διαχείρισής του αφορούν μια συγκεκριμένη φιλοσοφία, διαμέσου της οποίας αποτυπώνεται μια συμπεριφορά, κάνοντας χρήση ενός συνόλου τεχνικών για την υλοποίηση ενός έργου. Η διαδικασία της διαχείρισης του κόστους αναφέρεται στη δημιουργία μιας αξίας για τον πελάτη μέσω της επίτευξης ενός χαμηλού κόστους, παρέχοντας παράλληλα τις υπηρεσίες που επιθυμεί ο εκάστοτε πελάτης, κάνοντας χρήση των λιγότερων δυνατών πόρων από την επιχείρηση. Επίσης, διαμέσου της διαχείρισης του κόστους επιδιώκεται η επίτευξη μιας συνεχούς βελτίωσης ως προς την αξία των παρεχομένων υπηρεσιών⁴.

Η προέλευση του κόστους παροχής των υπηρεσιών εξάγεται από ένα αποτέλεσμα δραστηριοτήτων και οι υπεύθυνοι που ασχολούνται με το συγκεκριμένο ζήτημα καλούνται να αποτυπώσουν το σύνολο όλων εκείνων των δραστηριοτήτων που προκαλούν το κόστος, να προσδιορίσουν τη σύνδεση μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν, αλλά και να διαχειριστούν εκείνες τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης με απώτερο στόχο τη μείωση του κόστους. Η εκτίμηση και ο υπολογισμός του κόστους επιτυγχάνεται μέσω της διαχείρισής του, μπορούν να ληφθούν αποφάσεις, αλλά και παράλληλα να σχεδιαστούν ή να καθορισθούν διάφορα πρότυπα⁵.

Ως προς την επιλογή των τεχνικών κοστολόγησης, αυτή γίνεται λαμβάνοντας υπόψιν την καταλληλότητα αυτών, σε σχέση με την επίτευξη των απαιτήσεων αλλά και των στόχων που επιθυμεί να επιτύχει μια επιχείρηση για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της απόδοσης, έχοντας υπόψιν πάντοτε την ανάλυση του κόστους – ωφέλειας⁶. Τα πρωτογενή στοιχεία μιας κοστολόγησης διακρίνονται και ταξινομούνται με διάφορες μεθόδους, ώστε να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός στόχος που μπορεί να θέτει μια επιχείρηση. Γενικά, υπάρχουν δυο (2) κατηγορίες ως προς την ταξινόμηση των στοιχείων της κοστολόγησης. Αυτές είναι:

- Μέθοδοι κοστολόγησης
- Τεχνικές κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης αποτελούν γενικά τη βάση της διαδικασίας της κοστολόγησης και εξαρτώνται από τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας που ακολουθεί μια

⁴ Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall

⁵ Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

⁶ Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα

επιχείρηση. Ως προς τη διαδικασία παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών, αυτή μπορεί να υλοποιηθεί με δυο (2) τρόπους. Ο ένας αφορά την κατά παραγγελία κοστολόγηση, που αποτελεί τη μέθοδο της εξατομικευμένης κοστολόγησης και γίνεται όταν παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών. Ο άλλος τρόπος αφορά την κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής, όταν παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα⁷.

Ως προς τα συστήματα της κοστολόγησης αυτά 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 δυνατός⁸.

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 αυτούς⁹.

⁷ Βαρβάκης Κ. (2003), «Κοστολόγηση & Κοστολογική Οργάνωση», Εκδόσεις Βαρβάκης Κ., Αθήνα

⁸ Καζάνης Γ. (2005), «Σύγχρονα Συστήματα κοστολόγησης για τη διοίκηση του κόστους και τη λήψη αποφάσεων», Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς

⁹ Βενιέρης Γ. (1996), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

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 τους¹⁰.

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.

1.3 Λογαριασμοί Κοστολόγησης

Ο λογαριασμός που χρησιμοποιείται στην κοστολόγηση ορίζεται ως,

«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»¹¹.

Λαμβάνοντας υπόψιν τον ορισμό αυτό διαφαίνεται πως, δεν υπάρχει διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης μεταξύ των κοστολογικών λογαριασμών και των υπολοίπων λογαριασμών που μπορεί να τηρεί μια επιχείρηση. Ο εκάστοτε λογαριασμός που

¹⁰ Σακέλλη Ε. (1992), Κοστολόγηση Εσωλογιστική & Εξωλογιστική», Εκδόσεις Βρύκους, Αθήνα

¹¹ Καραγιάννη Δ. (2000), «Κοστολόγηση με την Ομάδα 9 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Μηνιαία Κοστολόγηση – Ετήσια Κοστολόγηση – Διακίνηση Αποθεμάτων», Α & Β Έκδοση, Θεσσαλονίκη

χρησιμοποιείται για την καταχώρηση σε αυτόν πληροφοριών αναφορικά με το κόστος λειτουργίας ολόκληρης της επιχείρησης ή ενός τμήματός της, θεωρείται πως είναι κοστολογικός. Αναλυτικά, οι λόγοι για τους οποίους μπορούν τηρούνται κοστολογικοί λογαριασμοί είναι οι ακόλουθοι¹²:

1. Ανάγκη τήρησης κοστολογικών λογαριασμών ώστε να αναλύονται και να καταχωρούνται σε αυτούς όλες οι δαπάνες που αφορούν τις λειτουργίες μιας επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα ή τις υπηρεσίες της.
2. Υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα παραγωγής, εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, του εκάστοτε τμήματος ή υπηρεσίας, προκειμένου να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.
3. Υπόδειξη προς τη διοίκηση της επιχείρησης του βαθμού αποδοτικότητας της λειτουργίας της, καθώς και τυχόν απώλειες που ενδεχομένως να υπάρχουν σε διάφορα γενικά έξοδα. Από την ανάλυση αυτών των αιτιών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων, θα προκύψουν μέτρα για τη βελτίωσή τους.
4. Υπολογισμός των στοιχείων του κόστους που απαιτούνται ώστε να συνταχθούν αποτελεσματικοί λογαριασμοί, όχι μόνο για το σύνολο της επιχείρησης, αλλά και για τα διάφορα τμήματά της.
5. Υπολογισμών των κοστολογικών αποτελεσμάτων προκειμένου να συγκριθούν με τα προϋπολογισμένα. Με τον τρόπο αυτό θα συμβάλουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους, όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.
6. Χρήση των αποτελεσμάτων ως αρχείων που περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες που 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. Επεξήγηση με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη λεπτομέρεια του οικονομικού αποτελέσματος μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, ως σύνολο στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Ως προς την τήρηση των κοστολογικών λογαριασμών αυτή υλοποιείται εντός του γενικότερου λογιστικού συστήματος μιας επιχείρησης, το οποίο περιλαμβάνει δυο (2) μεγάλα

12 Βενιέρης Γ. (1998), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

τιμήματα¹³: αρχικά το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης και κατά δεύτερον, τις λογιστικές διαδικασίες που αυτή έχει θεσπίσει. Ολόκληρο το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος αυτής, από τον τρόπο οργάνωσής της, αλλά και από τον τρόπο με τον οποίο ασκείται η διοίκησή της. Από την άλλη πλευρά, τα λογιστικά σχέδια αναπτύχθηκαν μέσα στα πλαίσια μιας προσπάθειας που υλοποιήθηκε με στόχο την τυποποίηση των λογιστικών διαδικασιών. Το σχέδιο των λογαριασμών αποτελείται από έναν κατάλογο λογαριασμών ο οποίος περιλαμβάνει εκείνες τις ονομασίες των λογαριασμών που μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση, ώστε να καταχωρήσει σε αυτούς τα λογιστικά γεγονότα που την αφορούν. Το μέγεθος του λογιστικού σχεδίου εξαρτάται αρχικά από το εάν αναφέρεται στο σύνολο των επιχειρήσεων ενός κράτους (γενικό λογιστικό σχέδιο), καθώς επίσης και από το βαθμό ανάλυσης, στον οποίο θα πρέπει να παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση¹⁴.

Ο βαθμός ανάλυσης ενός λογαριασμού εξαρτάται ως επί το πλείστον από τη νομοθεσία που έχει θεσπίσει το κράτος που δραστηριοποιείται η επιχείρηση και το οποίο κράτος θεσπίζει το λογιστικό σχέδιο μέσω των υποχρεωτικών λογαριασμών που εμπεριέχονται σε αυτό, αλλά εξαρτάται σε ένα σημαντικό του μέρος και από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί. Οι λογαριασμοί που εμπεριέχονται μέσα στο σχέδιο κωδικοποιούνται με τρόπο ώστε να μπορεί να επιτευχθεί η 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 κοντά¹⁵.

Το ζήτημα που προκύπτει σχετίζεται με την πραγματική εικόνα των κοστολογικών λογαριασμών και με το ποια είναι η πραγματική θέση την οποία κατέχουν συγκριτικά με όλους τους άλλους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση. Η μια περίπτωση είναι πως, οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να υπάρχουν μαζί με όλους τους υπόλοιπους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου, δηλαδή μέσα στις ομάδες 1 έως και 8, είτε να λειτουργούν μόνοι και μεταξύ τους, δηλαδή μέσα στην ομάδα 9 του σχεδίου. Η άλλη εκδοχή είναι πως, όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, στην ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου. Η ομάδα 9 αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης, δηλαδή στη λογιστική κόστους και αποτελεί ένα ανεξάρτητο

¹³ Γρηγοράκου Θ. (2000), «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

¹⁴ Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall

¹⁵ Θωμά Δ., (1988), «Το Κόστος & η Τεχνική της Κοστολόγησης», Εκδόσεις Μαϊάνδρος, Θεσσαλονίκη

λογιστικό κύκλωμα, το οποίο συνεπάγεται πως, όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9 πρέπει και να πιστώνεται ένας λογαριασμός της ίδιας ομάδας¹⁶.

Τρεις (3) διαφορετικές εναλλακτικές λύσεις υπάρχουν ως προς τους κοστολογικούς λογαριασμούς που μπορεί μια επιχείρηση να χρησιμοποιήσει. Η μια είναι να χρησιμοποιήσει αυτούς που βρίσκονται εντός των πλαισίων της γενικής λογιστικής, όπως είναι η περίπτωση ανωτέρω με τις 8 πρώτες ομάδες του λογιστικού σχεδίου. Το πλεονέκτημα μιας τέτοιας λύσης είναι πως λειτουργεί μόνο ένα λογιστικό κύκλωμα, ενώ από την άλλη πλευρά, το μειονέκτημα είναι πως, δημιουργείται η ανάγκη χρήσης ενός μεγάλου αριθμού λογαριασμών, αναφορικά με την παρακολούθηση των δαπανών. Μια δεύτερη λύση αφορά τη χρήση ενός ελάχιστου αριθμού κοστολογικών λογαριασμών, εντός των πλαισίων της γενικής λογιστικής, ώστε να παρακολουθεί τις δαπάνες ανά είδος, και ένα δεύτερο ανεξάρτητο κύκλωμα λογιστικής να παρακολουθεί τις δαπάνες ανά προορισμό. Το μειονέκτημα αυτής της λύσης είναι η χρήση δυο (2) λογιστικών κυκλωμάτων, με άμεσο αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους της λογιστικής παρακολούθησης. Από την άλλη πλευρά, το πλεονέκτημα που έχει μια τέτοια λύση είναι η δυνατότητα του διπλού ελέγχου του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει¹⁷.

Η τρίτη λύση σχετίζεται με τη χρήση ενός ελάχιστου αριθμού κοστολογικών λογαριασμών, στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, ώστε με τον τρόπο αυτό να παρακολουθούνται μόνο οι δαπάνες ανά είδος και να μην χρησιμοποιείται κανένας άλλος κοστολογικός λογαριασμός για την παρακολούθηση των δαπανών ανά προορισμό. Στην περίπτωση αυτή, ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται μέσω εκθέσεων, σύμφωνα με τα κοστολογικά στοιχεία που τηρούνται από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής. Το σύστημα σε αυτή την περίπτωση ονομάζεται εξωλογιστική κοστολόγηση και έχει το πλεονέκτημα πως μπορούν να χρησιμοποιούνται ελάχιστοι λογαριασμοί με πολύ μικρό κόστος λογιστικής εργασίας.

¹⁶ Γρηγοράκου Θ. (2000), «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

¹⁷ Βενιέρης Γ. (1998), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

Κεφάλαιο 2^ο: Εσωλογιστική Κοστολόγηση

2.1 Εισαγωγή

Η εσωλογιστική κοστολόγηση ορίζεται ως «η κοστολογική διαδικασία, η καταγραφή της οποίας γίνεται με λογιστικές μεθόδους, μέσα σε ένα ολοκληρωμένο λογιστικό κύκλωμα». Μέσω της εσωλογιστικής κοστολόγησης πραγματοποιείται μια συνολική καταγραφή της ανάλωσης των αξιών των προϊόντων και των υπηρεσιών, με τον τερματισμό της διαδικασίας να υλοποιεί μια απογραφή και καταγραφή των νέων αξιών – προϊόντων και υπηρεσιών που προήλθαν από την ίδια παραγωγική διαδικασία¹⁸. Οι χρονικές περίοδοι που υλοποιείται η εσωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να έχουν είτε βραχυπρόθεσμη διάρκεια είτε να έχουν ετήσιο χαρακτήρα. Όταν υλοποιείται μια 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 υλοποιείτο ταυτόχρονα και ετήσια κοστολόγηση, τότε σε αυτή την περίπτωση θα υπήρχε αντικατάσταση του κόστους με το αντίστοιχο των εισαγωγών των έτοιμων αγαθών, κατά τη διάρκεια των τμηματικών περιόδων, με αποτέλεσμα να προκύψει ένα εντελώς διαφορετικό αποτέλεσμα βραχυχρόνια και ένα εντελώς διαφορετικό σε ετήσια βάση.

Παρά τον όγκο της λογιστικής εργασίας που χαρακτηρίζει την εσωλογιστική κοστολόγηση, μέσω της διαδικασίας καταχώρησης λογιστικών εγγραφών και τήρησης των λογιστικών λογαριασμών, παρουσιάζει και ορισμένα πολύ σημαντικά πλεονεκτήματα για την επιχείρηση τα οποία και είναι¹⁹:

- i. Εξασφάλιση τόσο της εγκυρότητας όσο και της ακρίβειας των παρεχόμενων πληροφοριών και δεδομένων που μπορεί να καταγράφονται. Η εγκυρότητα αφορά την ύπαρξη των επίσημων λογιστικών βιβλίων και καταστάσεων της επιχείρησης που τηρούνται, ενώ από την άλλη πλευρά, η ακρίβεια υπάρχει ως συνέπεια των λογιστικών συμφωνιών λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου, που απορρέει από την τήρηση του Νόμου.

¹⁸ 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

¹⁹ Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

- ii. Λειτουργία των λογιστικών λογαριασμών σε όλες τους τις εκφάνσεις παρέχοντας στην επιχείρηση τη δυνατότητα της εις βάθος παρακολούθησης σε χρόνο του συνόλου 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, μέσω των λογιστικών διαδικασιών, μιας και η προσαρμογή των αποθεμάτων μιας επιχείρησης μπορεί να υλοποιηθεί ταυτόχρονα με την ανάλωση των υλικών που απαιτήθηκαν για την παρασκευή τους.

Γενικά, η τήρηση και η εφαρμογή της εσωλογιστικής κοστολόγησης υλοποιείται ώστε να εξυπηρετήσει μια σειρά από σκοπούς και στόχους που μπορεί να είναι²⁰:

- ❖ 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

Τα κόστη της παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, στη μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης, είναι εκείνα που συνδέονται με την παραγωγική διαδικασία και χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους. Κατά συνέπεια, 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

²⁰ Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall

κόστος παραγωγής, οπότε τα σταθερά Γ.Β.Ε. θεωρούνται ως έξοδα και έχουν την ίδια μεταχείριση με τα υπόλοιπα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης²¹.

Η μέθοδος αυτή συνδυάζει την κατάσταση του εισοδήματος περισσότερο με τη συμπεριφορά που μπορεί 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, ώστε να υπολογισθεί το μικτό περιθώριο κέρδους. Στη συνέχεια, τα λοιπά μεταβλητά κόστη αφαιρούνται από το μικτό περιθώριο κέρδους ώστε να προκύψει το τελικό περιθώριο κέρδους. Η μέθοδος αυτή ολοκληρώνεται κατόπιν της αφαίρεσης του σταθερού κόστους από το τελικό περιθώριο κέρδους, με στόχο τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος για την εξεταζόμενη περίοδο. Η πληροφορία που λαμβάνουν τα στελέχη της διοίκησης μιας επιχείρησης από το αποτέλεσμα που θα προκύψει αφορά, την εκτίμηση των επιδράσεων που θα επιφέρουν τυχόν μεταβολές στη δραστηριότητα της επιχείρησης, από τη στιγμή που και τα σταθερά και τα μεταβλητά κόστη αναφέρονται χωριστά και εξετάζονται.

2.2.2 Χαρακτηριστικά Άμεσης Κοστολόγησης

Τα βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής²²:

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

Αποτελεί τη βάση της μεθόδου της άμεσης κοστολόγησης, και αναφέρεται σε σταθερά και σε μεταβλητά στοιχεία κόστους. Ο διαχωρισμός των δαπανών ανά είδος πραγματοποιείται στην αρχική φάση καταχώρισής τους και συνεχίζεται σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Όλα τα κατ' είδος κόστη (παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης και χρηματοοικονομικά), διαχωρίζονται από το αρχικό στάδιο της καταχώρισής τους σε σταθερά και μεταβλητά. Επιπρόσθετα, πέραν των κατ' είδος δαπανών, που αφορούν 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.

²¹ Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα

²² Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα

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.). Συνέπεια αυτών, 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 συμπεριλαμβάνονται 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 και επομένως 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 είναι²³:

- ✓ Προσδιορισμός του ακριβούς κόστους της παραγωγής και των πωλήσεων, για τα στοιχεία που διαμορφώνουν το μεταβλητό κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών
- ✓ Αποτελεσματικότερος έλεγχος του κόστους, εκμηδενίζοντας το ζήτημα των διακυμάνσεων στην παραγωγή και στην εργασία
- ✓ Συμβολή στη λήψη διαφόρων επιχειρηματικών αποφάσεων κάνοντας χρήση του μεταβλητού κόστους για αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα
- ✓ Άμεσος προσδιορισμός του ανά μονάδα προϊόντος περιθωρίου κέρδους, όπως επίσης και του νεκρού σημείου της δραστηριότητας της επιχείρησης.

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

- ✓ 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

²³ Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα

- ✓ Δεν λαμβάνει υπόψιν 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
- ✓ Μετάθεση ενός μέρους των αποτελεσμάτων από τη μια χρήση στην άλλη, με αποτέλεσμα 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 απαιτούνται ώστε να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας. Τέτοιας μορφής συντελεστές είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά και σταθερά έξοδα. Ο σκοπός της πλήρους κοστολόγησης αφορά την εξέταση της συγκέντρωσης του κόστους συγκριτικά με τα κέντρα κόστους ή με τα τμήματα μιας επιχείρησης. Πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, 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)²⁴.

Κατά τη συγκέντρωση των γενικών εξόδων ανά κέντρο κόστους αυτά μπορούν να διακριθούν σε δυο (2) είδη: σε εκείνα που αποδίδονται άμεσα σε ένα κέντρο κόστους (για παράδειγμα, ο μισθός του προϊστάμενου αποτελεί ένα κέντρο κόστους) και σε εκείνα που αποδίδονται έμμεσα, όπως είναι αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους). Η συγκέντρωση των γενικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι εξαιρετικά σημαντική μιας και συνδράμει 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.

²⁴ Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

2.3.2 Χαρακτηριστικά Πλήρους Κοστολόγησης

Το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα της πλήρους κοστολόγησης είναι πως διακρίνει τις δαπάνες ανά λειτουργία ή ανά κέντρο κόστους. Η διάκριση αυτή προηγείται της διάκρισης των δαπανών σε κόστος κατ' είδος και αναδεικνύει την αιτία που προκάλεσε δαπάνη αυτή. Η κατάταξη των δαπανών κατ' είδος, σύμφωνα με τα αίτια πραγματοποίησης είναι η εξής²⁵:

- i. Κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους ή κατά τμήμα. Οι δαπάνες κατ' 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 κατ' είδος. Κατά τη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης δημιουργούνται κόστη κατ' είδος, όπως είναι οι δαπάνες προσωπικού, έξοδα συντήρησης, κλπ.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό γνώρισμα της πλήρους κοστολόγησης είναι πως, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνει ολόκληρο το λειτουργικό κόστος. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης, το κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος, αποτελείται από 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 κύριο πλεονέκτημα της πλήρους κοστολόγησης είναι η ίδια η ενσωμάτωση των σταθερών και των μεταβλητών δαπανών λειτουργίας στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Επίσης, η πλήρης κοστολόγηση ακολουθεί τρία (3) διαφορετικά στάδια για το σχηματισμό του κόστους, τα οποία είναι, ο λογισμός, ο μερισμός και ο καταλογισμός. Επίσης, το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί, υπό προϋποθέσεις, από τη διοίκηση της επιχείρησης, για τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων, όπως είναι ο προσδιορισμός των τιμών πώλησης²⁶.

Από την άλλη πλευρά, ένα από τα μειονεκτήματα του συστήματος είναι πως, 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

²⁵ Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα

²⁶ Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα

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 ως προς τον έλεγχο των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά και για τους διάφορους ενδιαμέσους και τελικούς φορείς του κόστους. Αποτελεί ένα όργανο λειτουργίας του ελέγχου, το οποίο εμπεριέχει τη μέτρηση, την εκτίμηση και τη σύγκριση, διαμέσου των οποίων η δράση της επιχείρησης έχει ως στόχο την επίτευξη των σκοπών της. Το πρότυπο κόστος χαρακτηρίζεται ίσως ως το βασικότερο στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης και η λειτουργία του ελέγχου είναι στενά συνδεδεμένη με το σχεδιασμό, την οργάνωση, την αύξηση της παραγωγικότητας αλλά και με τους άλλους αντικειμενικούς σκοπούς που επιθυμεί να υλοποιήσει η διοίκηση. Το πρότυπο κόστος περιλαμβάνει τρεις (3) βασικές ενότητες²⁷:

A) Τα Υλικά

Αναφέρεται στα υλικά που ενσωματώνονται στο προϊόν και η ανάλωσή τους προσμετρείται με απόλυτη ακρίβεια. Διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

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

B) Η Άμεση Εργασία

Εμπεριέχονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού το οποίο και απασχολείται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία.

²⁷ Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα

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, απαιτείται να είναι προηγουμένως γνωστά τα ακόλουθα²⁸:

- 1) *Ποσοτικά πρότυπα με γνώση της ανάλωσης και των ωρών που απαιτούνται για το παραγόμενο προϊόν ή την υπηρεσία.*: Το αρχικό στάδιο απαιτεί τον με ακρίβεια το είδος προσδιορισμό των πρώτων υλών που θα χρησιμοποιηθούν, αλλά και την τυποποίηση καθενός εξ αυτών. Θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια έρευνα αγοράς, προκειμένου να επιτευχθεί η οικονομικά καλύτερη πρώτη ύλη, με την καλύτερη ποιότητα και με τον υψηλότερο βαθμό απόδοσης. Στη συνέχεια καθορίζονται τα ποσοτικά πρότυπα εργασίας, ώστε να καταρτισθεί μια κλίμακα κατεργασιών για κάθε θέση εργασίας χωριστά. Με

²⁸ Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα

αυτό τον τρόπο καθορίζεται ακριβώς το έργο που εκτελείται για κάθε θέση εργασίας, ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει το έργο για κάθε θέση εργασίας, αλλά επιμετρείται η κάθε εργασία, μέσω 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*: Εκφράζουν το ποσό που προβλέπεται ότι θα στοιχίσουν τα υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν και δεν θα πρέπει να ταυτίζονται με τις τιμές κτήσης, μιας και κατά το χρόνο υπολογισμού δεν έχουν πραγματοποιηθεί οι αγορές των υλικών για την παραγωγική διαδικασία. Επίσης, οι πρότυπες τιμές δεν αποτελούν τιμές αντικατάστασης μιας και αυτή καθορίζεται στο χρόνο ανάλωσης ή διάθεσης του προϊόντος, ενώ αντίθετα οι πρότυπες τιμές καθορίζονται στην αρχή της κάθε περιόδου.
- 3) *Επιβάρυνση του Κόστους με Γ.Β.Ε.*: Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.) κατατάσσονται στις έμμεσες δαπάνες και 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 είναι²⁹:

- i. Εύρεση των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Όταν το πραγματικό κόστος ξεφύγει από τα όρια που προβλέπονται από τα πρότυπα που έχει θέσει η διοίκηση, τότε θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στις ενδείξεις που παρέχει το πρότυπο κόστος.
- ii. Διευκόλυνση της κατάρτισης του ταμειακού προγραμματισμού, αλλά και του προγραμματισμού των αποθεμάτων.
- iii. Απλή στη χρήση μέθοδος και σε αρκετές περιπτώσεις πιο οικονομική σε σχέση με τις υπόλοιπες κοστολογικές μεθόδους.
- iv. Διευκόλυνση στην εφαρμογή συστημάτων κόστους, ανά τομέα ευθύνης.

²⁹ Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος ΙΙ, Αθήνα

Εκτός των πλεονεκτημάτων όμως, η μέθοδος της κοστολόγησης του πρότυπου κόστους εμφανίζει και ορισμένα μειονεκτήματα, 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

Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων σε μια προσπάθειά τους να έχουν ακριβείς πληροφορίες για το κόστος μιας συγκεκριμένης δραστηριότητάς τους, μέσα στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν, αναζητούν τα αίτια που μπορεί να προκαλούν το κόστος αυτής της δραστηριότητας και κατόπιν λαμβάνουν όλα εκείνα τα απαραίτητα μέτρα, προκειμένου να περιορίσουν τα όποια κόστη κάτω από το επιθυμητό επίπεδο. Τα μέτρα που μπορεί να λάβει μια διοίκηση αφορούν τον ανασχεδιασμό και τον επαναπροσδιορισμό των υφιστάμενων δραστηριοτήτων που αναπτύσσει η εταιρεία, με απώτερο στόχο την αύξηση ή τη μείωση αυτών, την κατάργηση ίσως κάποιας ή κάποιων εξ αυτών και πολύ πιθανόν πλέον, την ανάθεση του έργου σε τρίτους συνεργάτες, εξωτερικού χαρακτήρα³⁰.

Η διοίκηση, μέσω της εξωλογιστικής κοστολόγησης, επιθυμεί επίσης και τον εντοπισμό ή ακόμη και την εξάλειψη εκείνων των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν επιπλέον αξία στα αγαθά ή στις υπηρεσίες και τα οποία με την ύπαρξή τους δημιουργούν αντίστοιχες δαπάνες. Πολλές επιχειρήσεις επίσης, λαμβάνουν υπόψιν τους και τον παράγοντα του παραγωγικού χρόνου εργασίας, παράλληλα με την σπατάλη που μπορεί να γίνεται επ' αυτού. Οι αιτίες που καθιστούν αντιπαραγωγικές ορισμένες 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 εκείνες τις δράσεις της επιχείρησης όπου μπορεί να υπάρξει κατασπατάληση πόρων ή χρόνου και στη συνέχεια να λάβουν μέτρα εξάλειψής τους.

Ο κύριος σκοπός όλων των επιχειρήσεων είναι η ανάπτυξη και η κερδοφορία και όπου κάτι τέτοιο δεν μπορεί να καταστεί εφικτό, η επιβίωση. Για να υλοποιηθεί όμως κάτι τέτοιο θα πρέπει να διαθέτουν οι επιχειρήσεις την ικανότητα να προσφέρουν ένα προϊόν ή μια υπηρεσία ιδιαίτερα υψηλής ποιοτικής στάθμης, σε όσο το δυνατόν ανταγωνιστικότερες τιμές. Η τιμή όμως αυτή αποτελεί 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,

³⁰ Μανουσόπουλος Γ., (2009) «Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες», Specisoft, (<http://www.specisoft.gr/smp/?render=article&a=69>)

οι οποίες είναι άρρηκτα συνδεδεμένες 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 είναι³¹:

- *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

Κατά τη διάρκεια της εξέτασης του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, συνυπολογίζονται οι δαπάνες που δημιουργούνται από την άμεση εργασία, από την αγορά και την 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 η υπηρεσία, αλλά όλες εκείνες οι δραστηριότητες που συμβάλλουν στην παραγωγή του³². Το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχει τις βάσεις του στο ότι, οι φορείς ή τα αντικείμενα του κόστους (cost objectives) μιας επιχείρησης, που μπορεί να αφορούν πελάτες, προϊόντα ή υπηρεσίες, έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση δεδομένων δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες αυτές καταναλώνουν πόρους και ως πόρος ή παραγωγικός συντελεστής ορίζεται εκείνο το οικονομικό στοιχείο που αναλώνεται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της κάθε

³¹ Μανουσόπουλος Γ., (2009) «Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες», Specisoft, (<http://www.specisoft.gr/smp/?render=article&a=69>)

³² Maberley J. (1998), «Activity – based costing in financial institutions», 2nd Edition, Financial Times Pitman Publishing

επιχείρησης. Τα ημερομίσθια και τα υλικά για παράδειγμα, αποτελούν πόρους που αναλώνονται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων αυτών. Επομένως, η κατανάλωση των πόρων είναι εκείνο το γεγονός που οδηγεί στη δημιουργία του κόστους. Ο στόχος του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι η εξακρίβωση της αλληλεπίδρασης των στοιχείων του κόστους και των πόρων, προκειμένου να διευκρινιστεί ο τρόπος με τον οποίο τα προϊόντα – υπηρεσίες και οι πελάτες επηρεάζουν τα κόστη.

Το σύστημα αυτό της κοστολόγησης προβάλλει μια διαφορετική αντίληψη αναφορικά με τις επιχειρηματικές διαδικασίες που υπάρχουν, όπως επίσης και διαφορές στους τρόπους με τους οποίους μπορεί να γίνει η επιμέτρηση του κόστους, ώστε να αποδοθεί με ακρίβεια τόσο η ανταγωνιστικότητα όσο και η κερδοφορία μιας επιχείρησης³³. Μεταβαίνοντας από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), η επιχείρηση εγκαθιστά μια ολοκληρωμένη διαδικασία υπολογισμού των δαπανών της. Αυτή η διαδικασία ξεκινάει από την εισαγωγή των υλικών της και φθάνει έως και την τελική παράδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας στον πελάτη. Ένα πολύ σημαντικό τμήμα της νέας αυτής μορφής κοστολόγησης καταλαμβάνει και η εξυπηρέτηση του πελάτη, μετά τη λήψη του επιθυμητού προϊόντος ή της υπηρεσίας (after sales service). Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), μπορεί να καταγράψει κάθε πιθανό κόστος που παρουσιάζεται (κόστος απραξίας), αλλά και να λαμβάνει υπόψιν της το συντελεστή του «χρόνου», είτε αυτός μπορεί να αφορά την αναμονή, είτε την αδράνεια, είτε ακόμη και την καθυστέρηση στην παράδοση. Μέσω του συστήματος της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), επιτυγχάνεται ο έλεγχος των αποτελεσμάτων.

Η βασική διαφορά που υπάρχει μεταξύ της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) και των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης αναφέρεται, στον τρόπο με τον οποίο και αντιμετωπίζεται το έμμεσο κόστος. Πιο συγκεκριμένα, οι παραδοσιακές μέθοδοι υλοποιούν μια κατανομή του έμμεσου κόστους από τα βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης προς τα κύρια και κατόπιν στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες, μέσω συγκεκριμένων συντελεστών καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αυτοί οι συντελεστές 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 αποτέλεσμα της διαφορετικότητας και

³³ O' Guin, Michael C., (1991), «The Complete Guide to Activity – Based Costing», New Jersey: Prentice Hall

της ποικιλίας σε μέγεθος και χαρακτηριστικά των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων παρέχει έναν εκσυγχρονισμό σε όλη αυτή τη διαδικασία υπολογισμού του κόστους, δίνοντας έμφαση στο κόστος που παρουσιάζουν οι δραστηριότητες ξεχωριστά. Η μορφή αυτή της κοστολόγησης έχει την ικανότητα να μεταχειρίζεται κάθε μια δραστηριότητα ως μονάδα, και στη συνέχεια να την ανάγει σε βασικό φορέα κόστους³⁴.

3.2.2 Βασικές Αρχές Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) εξετάζουν τη χρήση όλων των πόρων που έχει στη διάθεσή της μια επιχείρηση, από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται και συνδέουν, τα κόστη αυτών των δραστηριοτήτων, τόσο με τα προϊόντα όσο και με τις υπηρεσίες και τους πελάτες. Τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) μπορούν 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, προκειμένου να καταλογίσουν τα έμμεσα 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. Αυτά τα συστήματα της κοστολόγησης, επιμερίζουν τα κόστη από τις θέσεις κόστους, χρησιμοποιώντας «οδηγούς» (volume drivers), όπως μπορεί να είναι για παράδειγμα, 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 οι εξής³⁵:

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

³⁴ Compton R. (1996), «Implementing Activity – Based Costing», The CPA Journal, Vol. 66, 1996

³⁵ Cooper R. et al., (1992), «Implementing Activity – Based Cost Management: Moving from Analysis to Action», Institute of Management Accountants Publications

Κατά συνέπεια, τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) έχουν τη δυνατότητα να αποδώσουν με μεγαλύτερη ακρίβεια, σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα σχετικά κόστη, μιας και μπορούν να διακρίνουν τα κόστη των διαφορετικών δραστηριοτήτων που υλοποιούνται σε μια επιχείρηση και επιμερίζουν τα κόστη αυτά στα προϊόντα και στις 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) είναι³⁶:

- 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 τα έμμεσα βιομηχανικά κόστη, με τα οποία επιβαρύνεται το κόστος της παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Από την άλλη πλευρά όμως, μόνο η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) μπορεί να καταλογίσει τα γενικά διοικητικά έξοδα και τα έξοδα πωλήσεων στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες, ώστε 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 στις υπηρεσίες μόνο όταν υπάρχει ένας καλός λόγος πως τα κόστη αυτά μπορούν να επηρεαστούν από αποφάσεις που σχετίζονται με το προϊόν. Αυτή ενδεχομένως να αποτελεί και μια πολύ ουσιαστική διαφορά σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, όπου όλα τα κόστη καταλογίζονται σε προϊόντα ή σε υπηρεσίες, ακόμη και εκείνα τα κόστη τα οποία δεν προκαλούνται από αυτά, όπως είναι 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.

³⁶ Cooper R. et al., (1992), «Implementing Activity – Based Cost Management: Moving from Analysis to Action», Institute of Management Accountants Publications

Η δαπάνη για άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, έχουν αντίθετα χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Ειδικά η άμεση εργασία, ως ένα ποσοστό του συνόλου του κόστους μειώνεται, ενώ από την άλλη πλευρά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αυξάνονται. Προκειμένου να μην υπάρχει δυσκολία στον υπολογισμό του κόστους, με αποτέλεσμα την παραποίηση των αποτελεσμάτων στο συνολικό κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών, όπου χρησιμοποιούνται συντελεστές στα γενικά βιομηχανικά έξοδα ανά τμήμα. Ο επιμερισμός αυτός γίνεται διότι, ο κάθε συντελεστής εξαρτάται από την υφή της εργασίας που επιτελείται σε κάθε τμήμα, με τον αντίλογο σε έναν τέτοιο επιμερισμό να αναφέρεται στο γεγονός πως, 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.

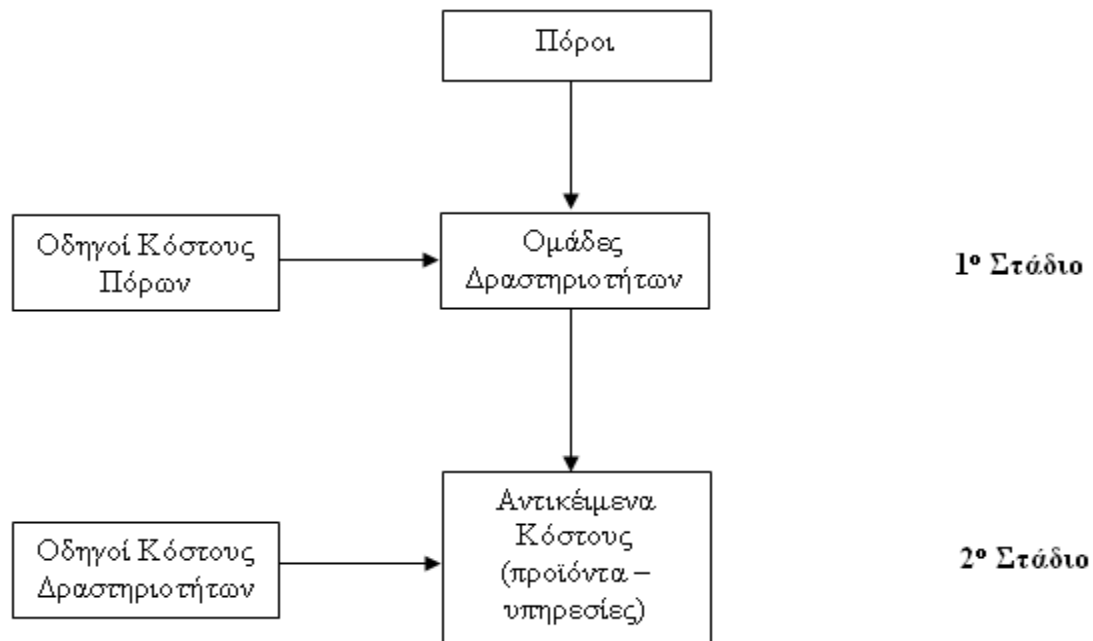
Το σύστημα της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) αποτελεί μια τεχνική η οποία σχεδιάζεται και αναπτύσσεται με τέτοιο τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζονται πλήρως και με ακρίβεια όλοι εκείνοι οι ετερόνυμοι παράγοντες, κατά τη διάρκεια της κοστολόγησης. Η προσπάθειά της για την επίτευξη του στόχου επικεντρώνεται 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 είναι εφικτή η κατανομή του κόστους απαιτείται να ακολουθηθεί μια συγκεκριμένη διαδικασία, η οποία περιλαμβάνει δυο (2) στάδια: στο πρώτο στάδιο υλοποιείται η κατανομή του κόστους των πόρων, που αναλώνεται από τις δραστηριότητες στις διάφορες δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων, διαμέσου της χρήσης των κατάλληλων οδηγών πόρων. Στο επίκεντρο του μοντέλου αυτού βρίσκονται οι διάφορες δραστηριότητες. Στο δεύτερο στάδιο της κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων υλοποιείται ένας καταλογισμός στα διάφορα αντικείμενα κόστους, τα οποία μπορεί να είναι είτε προϊόντα είτε υπηρεσίες, με τη χρήση οδηγών δραστηριοτήτων³⁷.

³⁷ O' Guin, Michael C., (1991), «The Complete Guide to Activity – Based Costing», New Jersey: Prentice Hall

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



Κατά τη διάρκεια του 1^{ου} σταδίου επιμερισμού υλοποιείται ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους της επιχειρηματικής λειτουργίας, στις διάφορες δραστηριότητές της. Η διαδικασία του καταλογισμού 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 σχετίζονται με τα οργανικά έξοδα μιας επιχείρησης, όπου με τον όρο οργανικά έξοδα ορίζονται όλα όσα σχετίζονται με την ομαλή εκμετάλλευση της οικονομικής χρήσης. Τα οργανικά έξοδα συνυπολογίζονται με τα οργανικά έσοδα ώστε να προκύψει το οργανικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της επιχειρηματικής λειτουργίας.

Κατόπιν της διαδικασίας προσδιορισμού των πόρων ακολουθεί η διαδικασία επιμερισμού του κόστους των πόρων αυτών (2^ο στάδιο). Ο επιμερισμός του κόστους γίνεται 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 τον έναν πόρο σε μια ή περισσότερες δραστηριότητες που υλοποιούνται εντός της επιχείρησης. Προκειμένου να γίνει η σωστή επιλογή των οδηγών πόρων θα πρέπει προγενέστερα να έχει γίνει κατανοητή η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στους ίδιους τους πόρους της επιχείρησης και στις δραστηριότητές της. Κατά συνέπεια, η σωστή επιλογή επιτυγχάνεται ύστερα από την ανάλυση των επιμέρους στοιχείων του κόστους της επιχείρησης, βρίσκοντας τους

κατάλληλους οδηγούς, αλλά και από την ποσοτικοποίηση της σχέσης που υπάρχει ανάμεσα στους πόρους και στις δραστηριότητες, χρησιμοποιώντας τεχνικές μέτρησης.

Η εύρεση και υιοθέτηση της βέλτιστης βάσης καταλογισμού των πόρων και ο τρόπος για την επιλογή της, προκύπτει ως η συνέπεια ανάμεσα στην αιτία και στο αποτέλεσμα. Ο καταλογισμός του κόστους των παραγωγικών πόρων στις διάφορες δραστηριότητες της επιχείρησης, 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 υιοθέτηση ή όχι ενός νέου κοστολογικού συστήματος από μια επιχείρηση εξαρτάται από το κατά πόσο ικανοποιημένη ή όχι είναι από την πληροφόρηση που της παρέχεται από το τρέχον σύστημα κοστολόγησης³⁸. Η ύπαρξη αδυναμιών στο σύστημα κοστολόγησης, διαμέσου της μη σωστής πληροφόρησης, επηρεάζει σε πολύ μεγάλο βαθμό και τη λήψη των αποτελεσματικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Επίσης, η επιχείρηση καλείται 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. Ένα ακόμη ζήτημα που θα πρέπει να εξεταστεί από την επιχείρηση είναι και το εάν υπάρχει πραγματική ανάγκη ώστε να δοθεί βαρύτητα στην ποιότητα της κοστολογικής πληροφόρησης. Εάν η διοίκηση της επιχείρησης κρίνει πως έχει μεγάλη σημασία ο σωστός υπολογισμός 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.

³⁸ Mabblerley J. (1998), «Activity – based costing in financial institutions», 2nd Edition, Financial Times Pitman Publishing

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

Προχωρώντας σε ένα δεύτερο στάδιο, η επιχείρηση θα πρέπει σαφώς και στοχευμένα να καθορίσει τους στόχους που θα πρέπει να επιτευχθούν, μέσα από την υιοθέτηση του νέου συστήματος κοστολόγησης. Καταρχήν οι στόχοι αυτοί θα πρέπει να περιγράφονται όσο το δυνατόν αναλυτικότερα και με ευκρίνεια, προς όλους τους εργαζόμενους της επιχείρησης, ιεραρχικά από το κατώτατο έως το ανώτατο επίπεδό της. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να γίνει μια αναφορά σε όλα εκείνα τα τμήματα και στους τομείς, των οποίων η λειτουργία θα επηρεαστεί αποφασιστικά από την εφαρμογή του νέου συστήματος, ώστε να οριοθετηθούν με ακρίβεια οι μεταβολές που θα επέλθουν στην οργάνωση, αλλά παράλληλα, να εκτιμηθεί και το κόστος αυτής της αλλαγής, όπως επίσης και ο χρόνος που θα απαιτηθεί για την αφομοίωση του νέου συστήματος. Κάτω από τις συνθήκες αυτές η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίσει όλα εκείνα τα κριτήρια επί των οποίων θα υλοποιηθεί, μετά από την εφαρμογή του νέου συστήματος, η αξιολόγησή του, 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) εξαρτάται κυρίως από τη συγκρότηση μιας ικανής ομάδος η οποία θα φέρει εις πέρας το έργο του σχεδιασμού του συστήματος, το οποίο και θα αντιπροσωπεύει ορθά όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης³⁹. Ως πρώτη της προτεραιότητα η ομάδα αυτή έχει την καλλιέργεια του αισθήματος της δέσμευσης των εργαζομένων στο νέο σύστημα κοστολόγησης. Λόγω της σημαντικότητας του έργου που έχει αναλάβει η ομάδα αυτή θα πρέπει να δοθεί μεγάλη προσοχή στη στελέχωσή της από τα κατάλληλα άτομα, τα οποία και θα να είναι διατεθειμένα να παράσχουν πλήρη αφοσίωση στην υλοποίηση του έργου. Η ομάδα θα πρέπει να αποτελείται από τρία (3) έως και πέντε (5) άτομα, που μπορεί να εκπροσωπούν διαφορετικά τμήματα της επιχείρησης (marketing, παραγωγή, λογιστήριο, πληροφοριακά συστήματα). Επίσης, τα άτομα αυτά θα πρέπει να διαθέτουν και πολύ καλές γνώσεις επί 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 δυνατή επικοινωνία και μεταφορά της γνώσης.

³⁹ Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall

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

1. Υποστηρικτής Έργου: Είναι εκείνο το άτομο που έχει και τη μεγαλύτερη ευθύνη για την επιτυχή έκβαση του έργου. Θα πρέπει να έχει υψηλή θέση στην ιεραρχία, ώστε να εξασφαλιστεί η υποστήριξη από το εργατικό δυναμικό. Μπορεί να κατέχει και τη θέση του προέδρου της Οργανωτικής Επιτροπής.
2. Οργανωτική Επιτροπή: Ουσιαστικά αποτελεί και τη διοίκηση του συγκεκριμένου έργου με τη στελέχωσή της να γίνεται από υψηλόβαθμα στελέχη, όλων των τμημάτων της επιχείρησης. Ο κύριος ρόλος της Οργανωτικής Επιτροπής είναι ο συντονισμός των εργασιών που επιτελεί ο Διοικητής του έργου, αλλά και όλοι οι υφιστάμενοί του.
3. Διοικητής Έργου: Είναι εκείνος που θα πρέπει να έχει άριστη γνώση της δομής και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, ενώ θα πρέπει να κατέχει και αυτός υψηλόβαθμη θέση, προκειμένου να γίνουν πιο εύκολα αποδεκτές από τους υφισταμένους του 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: Άτομα μεσαίας και ανώτερης ιεραρχικής βαθμίδας αποτελούν την επιτροπή αυτή και ο κύριος ρόλος της είναι να παράσχει 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 και αναφορά για την πρόοδο των εργασιών, αλλά και με την Ομάδα Έργου, προς την οποία παρέχει εξειδικευμένες γνώσεις.
5. Διευθυντής Έργου: Αποτελεί τον υπεύθυνο για την ομάδα σχεδιασμού, όπως επίσης και για την τήρηση του χρονοδιαγράμματος υλοποίησης του έργου, σε ημερήσια βάση.
6. Υπεύθυνος Επικοινωνίας: Είναι εκείνο το άτομο που 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 εμπλεκομένων 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 για την τεχνική υποστήριξη, ως προς την υλοποίηση του έργου σχεδιασμού του νέου συστήματος κοστολόγησης, το οποίο πέραν του θεωρητικού υπόβαθρου απαιτεί και την ανάπτυξη των πληροφοριακών συστημάτων.
8. Ομάδα Έργου: Η συγκεκριμένη ομάδα έχει την κύρια ευθύνη για το σχέδιο εφαρμογής του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), με τα μέλη της να έχουν διαφορετικές εμπειρίες σε ποικίλα θέματα (διοίκηση, λογιστήριο, πληροφοριακά συστήματα), αλλά επίσης να γνωρίζουν και πολύ καλά τη δομή και τους τομείς δράσης της επιχείρησης. Κάτι τέτοιο είναι εξαιρετικά σημαντικό προκειμένου να διευκολύνονται οι μεταγενέστερες εργασίες τους, ενώ επίσης τα άτομα αυτά θα πρέπει να διακρίνονται και για τη σύνθετη σκέψη και τη δημιουργικότητά τους.

4^ο Στάδιο: Αποφάσεις σχετικά με τις επιλογές σχεδιασμού

Προτού εφαρμοστεί το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), θα πρέπει να ληφθούν ορισμένες κύριες αποφάσεις, οι οποίες και είναι:

1. Το νέο σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) θα πρέπει να μπορεί να ενσωματωθεί και να αφομοιώσει το υφιστάμενο κοστολογικό σύστημα που λειτουργεί ή θα πρέπει να έχει τη δράση του 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 ποια από τις κατηγορίες κατοχής 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

Η απόφαση μιας επιχείρησης να αλλάξει το σύστημα κοστολόγησης της και να υιοθετήσει το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), οδηγεί αναπόφευκτα και στην ανάγκη εκπαίδευσης 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 ειδικευση 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 τους⁴⁰. 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.

⁴⁰ Pattison D., Arendt G., (1994), «Activity – Based Costing: it doesn't work all the time», Management Accounting, April

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. 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 καλείται να απαντήσει σε όλες εκείνες τις ερωτήσεις που θα της τεθούν από τους χρήστες του συστήματος και επίσης θα πρέπει να μπορεί να παρατηρεί τυχόν παραμέτρους που χρήζουν αλλαγής, ώστε να προτείνει εναλλακτικές και να προσαρμόσει το σύστημα. Τέλος, η αξιολόγηση που γίνεται κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου παρέχει και τη δυνατότητα της αξιολόγησης του βαθμού στον οποίο οι στόχοι που είχαν τεθεί από την αρχή επιτεύχθηκαν και να γίνουν συστάσεις για τυχόν βελτιώσεις του συστήματος στο μέλλον.

3.2.5 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) είναι⁴¹:

- i. Η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να λαμβάνει καλύτερες αποφάσεις αναφορικά με τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που έχει, καθώς επίσης και για τις δραστηριότητες που τα προϊόντα αυτά παράγουν.
- 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 δραστηριότητες⁴².
- v. Τα συστήματα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) παράσχουν την ευκαιρία στη διοίκηση μιας επιχείρησης να αντιλαμβάνεται τις μεταβολές των απαιτήσεων για πόρους, ώστε να υλοποιούνται πιο αντιπροσωπευτικές 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.

⁴¹ Cooper R. et al., (1992), «From ABC to ABM», Management Accounting, November

⁴² Smith M., (1994), «Managing your ABC System», Management Accounting, April

Από την άλλη πλευρά, ένα σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), δεν μπορεί να αποτελέσει τη λύση όλων των προβλημάτων μιας επιχείρησης, παρουσιάζοντας ορισμένα μειονεκτήματα, τα οποία έχουν ως εξής⁴³:

- 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,

⁴³ Pattison D., Arendt G., (1994), «Activity – Based Costing: it doesn't work all the time», Management Accounting, April

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 είναι⁴⁴:

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.

⁴⁴ O' Guin, Michael C., (1991), «The Complete Guide to Activity – Based Costing», New Jersey: Prentice Hall

Κεφάλαιο 4ο: Μελέτη Περίπτωσης: «ΑΦΟΙ Η. ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΙ»

4.1 Η Εταιρεία

Ο Ηλίας Σωτηρόπουλος, ως ένα φυσικό πρόσωπο, ξεκίνησε το 1973 με εισαγωγή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από τη χώρα της Γερμανίας. Κατόπιν, ασχολήθηκε με την εμπορία αδειών και αυτοκινήτων Δημοσίας Χρήσεως, όπως είναι τα ταξί, τα λεωφορεία, τα φορτηγά αυτοκίνητα, κλπ., ενώ από το 1987 ασχολείται αποκλειστικά και μόνο με την εμπορία νέων αυτοκινήτων και ειδικότερα με τις εταιρείες αυτοκινήτων της «Mitsubishi» και της «Honda». Η ενασχόληση αυτή πραγματοποιείται με πολύ μεγάλη επιτυχία και παράλληλα, με τη συνεχή ανοδική πορεία των πωλήσεων αυτοκινήτων, ανταλλακτικών και υπηρεσιών, όπως μπορεί να είναι τα service, τα φανοποιεία και οι βαφές, έως και σήμερα. Παράλληλα πραγματοποιούνταν, αλλά και εξακολουθούν να πραγματοποιούνται μια σειρά από βελτιώσεις και επενδύσεις, με απώτερο στόχο την επίτευξη ενός ανώτερου επιπέδου παρεχομένων υπηρεσιών των εταιρειών του ομίλου «Σωτηρόπουλοι»⁴⁵.

Οι ενέργειες στις οποίες και προβαίνει ο όμιλος, προκειμένου να επιτυγχάνεται η βελτιστοποίηση των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι οι εξής:

- Αναβαθμίζονται συνεχώς οι υπάρχουσες εγκαταστάσεις και υποδομές, ώστε να καλύπτουν με επιτυχία τις ολοένα και αυξανόμενες απαιτήσεις
- Το προσωπικό εκπαιδύεται ανελλιπώς επί του αντικειμένου ενασχόλησής του, αλλά και με τις όποιες μεταβολές πραγματοποιούνται επ' αυτού.
- Δημιουργούνται νέες ιδιόκτητες κάθετες μονάδες, με υπερσύγχρονες εγκαταστάσεις στους πλέον κεντρικούς εμπορικούς άξονες της Αθήνας, με κυρίαρχο στόχο την ενίσχυση του δικτύου των καταστημάτων.

Σήμερα, η εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», διαθέτει ένα δίκτυο καταστημάτων, γραφείων και χώρων παροχής υπηρεσιών και εργασιών, το οποίο και σχετίζεται άμεσα με το αυτοκίνητο, καλύπτοντας τις περιοχές που βρίσκονται, από το κέντρο της Αθήνας και πιο συγκεκριμένα την πλατεία Ομονοίας, έως και τα βόρεια προάστια της πόλης, όπως είναι η περιοχή του Αγίου Στεφάνου, διαθέτοντας ιδιόκτητα ακίνητα που βρίσκονται στους δύο (2) εμπορικότερους οδικούς άξονες της πόλης, τη Λεωφόρο Κηφισίας και την Εθνική Οδό Αθηνών – Λαμίας.

⁴⁵ http://www.sotiropoulosgroup.gr/sotiro_2014/etaireia.htm (Ανάκτηση 07/06/2016)

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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», τέθηκαν ορισμένα ερωτήματα – διλήμματα, που αφορούσαν τα ακόλουθα⁴⁶:

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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» 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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» 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 οργανωσιακά επίπεδα της εταιρείας. Παράλληλα, τα μέλη της Διοίκησης 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.

⁴⁶ Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall

4.3 Σχεδιασμός Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Η λειτουργία της εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» στηρίζεται σε σύγχρονα επιχειρηματικά πρότυπα, διαθέτοντας εξειδικευμένα και έμπειρα στελέχη καλύπτοντας στο βέλτιστο δυνατό βαθμό τις ανάγκες και τις επιθυμίες των πελατών της. Οι τομείς στους οποίους και διακρίνονται οι λειτουργίες της επιχείρησης «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» είναι οι ακόλουθοι:

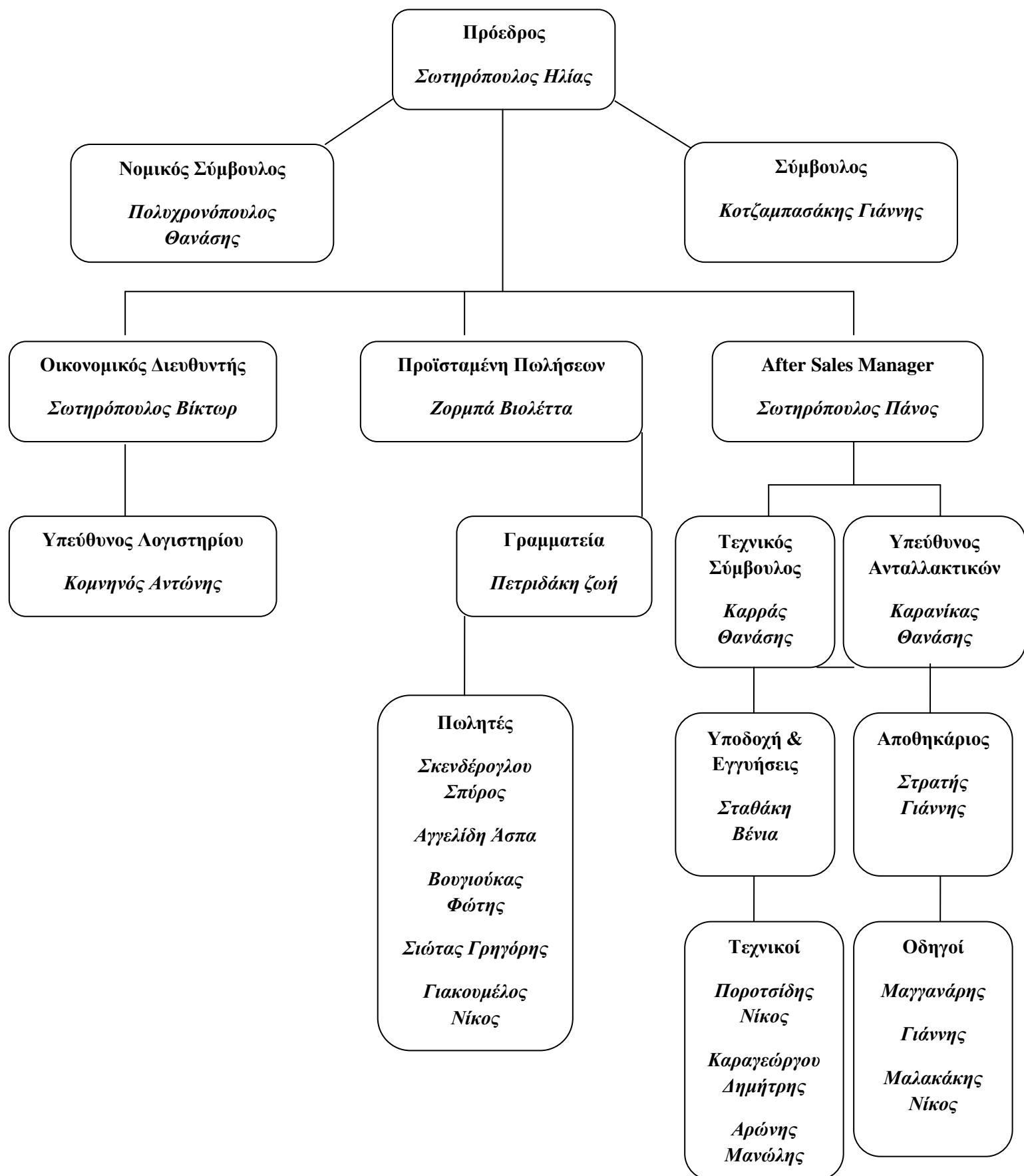
- Πωλήσεις
- Εξυπηρέτηση After Sales
- Ανταλλακτικά
- Τεχνική Υποστήριξη
- Συμβουλευτική

Συνολικά η εταιρεία απασχολεί είκοσι έναν (21) εργαζόμενους, όλων των ειδικοτήτων, εκ των οποίων, οι δέκα τρεις (13) αποτελούν διοικητικά στελέχη και στελέχη πωλήσεων, ενώ οι υπόλοιποι οκτώ (8) είναι τεχνικοί, οδηγοί και αποθηκάριοι.

Ιεραρχικά, η εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», είναι χωρισμένη σύμφωνα με τις διευθύνσεις και τα τμήματα που λειτουργούν και τα οποία είναι τα ακόλουθα:

1. Διοίκηση
2. Νομικό Τμήμα
3. Τμήμα Οικονομικής Διεύθυνσης
4. Τμήμα Πωλήσεων
5. Τμήμα After Sales
6. Τμήμα Ανταλλακτικών
7. Τμήμα Αποθήκης
8. Τμήμα Εγγυήσεων
9. Τεχνικοί – Οδηγοί

Σχήμα 2: Οργανόγραμμα



4.4 Εγκατάσταση Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC)

Προκειμένου να γίνει η εγκατάσταση ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), η εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», χωρίστηκε σε κέντρα κόστους, τα οποία είναι:

- Προσωπικό
- Πωλήσεις
- Έξοδα Λειτουργίας
- Έξοδα Κτιρίων & Εξοπλισμού

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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» είναι⁴⁷:

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

⁴⁷ Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall

του πώλησης ενός αυτοκινήτου, 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 δύνανται 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 διαδικασία κατά τη διάρκεια της πώλησης ενός αυτοκινήτου, 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 υπηρεσίας – τοποθέτησης ενός ανταλλακτικού σε ένα αυτοκίνητο», στα κόστη που θα έχει περιλαμβάνονται το ανταλλακτικό, ο χρόνος υλοποίησης, τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν, 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 διαδικασία ή η αλλαγή αυτής.

4.5 Κέντρα Κόστους

Τα στοιχεία – κέντρα κόστους της εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», για ένα έτος, έχουν ως ακολούθως:

Πίνακας 1: Στοιχεία – Κέντρα Κόστους Εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»

Πόροι	Κόστος Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	190.420,42€
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	40.722,71€
Έξοδα Πωλήσεων & Marketing	40.714,85€
Αποσβέσεις	25.285,31€
Ηλεκτρικό	18.375,53€
Ύδρευση	217,71€
Τηλεφωνικά – Ταχυδρομικά	6.085,49€
Ασφάλιση Κτιρίων	1.220,66€
Ασφάλιση Μηχανημάτων	0,00€
Επισκευές & Συντηρήσεις Κτιρίων	4.649,68€
Επισκευές & Συντηρήσεις Εξοπλισμού	2.376,88€
Αναλώσιμα	947,85€
Σύνολο	331.017,09€

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

Πίνακας 2: Οδηγοί Πόρων Εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»

Πόροι	Οδηγοί Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	Ώρες Εργασίας
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	Ώρες Εργασίας
Έξοδα Πωλήσεων & Marketing	Απευθείας Εντοπισμός
Αποσβέσεις	Αξία Χρησιμοποιούμενου Εξοπλισμού - Κτιρίων
Ηλεκτρικό	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια
Υδρευση	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

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 Κτιρίων», 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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»:

Πίνακας 3: Ομαδοποίηση Πόρων με Κοινούς Οδηγούς Εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»

Πόροι	Οδηγοί Πόρων	Κόστος Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	Ώρες Εργασίας	190.420,42€
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	Ώρες Εργασίας	40.722,71€
Έξοδα Πωλήσεων & Marketing	Απευθείας Εντοπισμός	40.714,85€
Αποσβέσεις	Αξία Χρησιμοποιούμενου Εξοπλισμού - Κτιρίων	25.285,31€
Ηλεκτρικό	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	18.375,53€
Υδρευση	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	217,71€
Τηλεφωνικά – Ταχυδρομικά	Εμπειρικός Καταλογισμός	6.085,49€
Ασφάλιση Κτιρίων	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	1.220,66€
Ασφάλιση Μηχανημάτων	Αξία Χρησιμοποιούμενου Εξοπλισμού	0,00€
Επισκευές & Συντηρήσεις Κτιρίων	Απευθείας Εντοπισμός	4.649,68€
Επισκευές & Συντηρήσεις Εξοπλισμού	Απευθείας Εντοπισμός	2.376,88€
Αναλώσιμα	Απευθείας Εντοπισμός	947,85€
Σύνολο		331.017,09€

4.6 Λειτουργίες & Κατανομή του Κόστους

Οι λειτουργίες της εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» διακρίνονται σε εμπορικές – υπηρεσίες ή σε κέντρα κόστους και σε υποστηρικτικές υπηρεσίες. Οι λειτουργίες αυτές και οι παρεχόμενες δραστηριότητες παρουσιάζονται στους κάτωθι πίνακες:

Πίνακας 4: Κόστος Κτιρίων «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»

A/A	Δραστηριότητα	Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια	Κόστος
1	Πωλήσεις	38,50%	60.725,91 €
2	Marketing	18,70%	29.495,44 €
3	Επισκευές – Συντηρήσεις	16,20%	25.552,20 €
4	Γενική Διεύθυνση	12,30%	19.400,75 €
5	Logistics	8,30%	13.091,56 €
6	Ηλεκτρικό	3,40%	5.362,81 €
7	Ύδρευση	2,2%	3.470,05 €
8	Ασφάλιση Κτιρίων	0,4%	630,92 €
	Σύνολο	100,00%	157.729,64 €

Πίνακας 5: Κόστος Εξοπλισμού «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι»

A/A	Δραστηριότητα	Κόστος Εξοπλισμού	Κόστος
1	Πωλήσεις	33,70%	53.154,89 €
2	Marketing	16,80%	26.498,58 €
3	Επισκευές - Συντηρήσεις	29,80%	47.003,43 €
4	Γενική Διεύθυνση	4,50%	7.097,83 €
5	Logistics	11,30%	17.823,45 €
6	Ηλεκτρικό	1,90%	2.996,86 €
7	Ύδρευση	1,10%	1.735,03 €
8	Ασφάλιση Κτιρίων	0,90%	1.419,57 €
	Σύνολο	100,00%	157.729,64 €

Οι ομάδες πελατών της εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» αποτελούνται από διάφορες υποκατηγορίες, αλλά ομαδοποιούνται σε δυο (2) κύριες κατηγορίες, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Μεγάλοι Πελάτες – Εταιρείες
2. Λιανικοί Πελάτες

Ως Μεγάλοι Πελάτες από την εταιρεία ορίζονται μεγάλες ελληνικές εταιρείες ή πολυεθνικές εταιρείες, με σημαντική δραστηριότητα στην Ελλάδα, οι οποίοι και ενδιαφέρονται να εντάξουν στο στόλο των αυτοκινήτων τους, οχήματα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από το προσωπικό τους, όπως μπορεί να είναι οι πωλητές, τα διοικητικά στελέχη ή ακόμη και οχήματα για τη μεταφορά εμπορευμάτων. Από την άλλη πλευρά φυσικά, υπάρχουν και οι πελάτες λιανικής, οι οποίοι και ανάλογα με τις ανάγκες και τις οικονομικές τους δυνατότητες, μπορούν να αναζητήσουν και να βρουν εκείνο το αυτοκίνητο που ανταποκρίνεται με το βέλτιστο δυνατό τρόπο στην κάλυψη των αναγκών τους.

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

Τα συνολικά οφέλη, που έχει αποκομίσει η εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», από τη χρήση του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζει είναι τα εξής:

- ❖ Εντοπισμός των για κάθε λειτουργική δραστηριότητα διαφορών που μπορεί να παρουσιάζονται στις δαπάνες, όπως συνέβη επί παραδείγματι, στην περίπτωση των τελών ταξινόμησης των οχημάτων ή ακόμη και της επιβολής φορολόγησης σε αυτά, κατά τα τελευταία έτη, ως συνέπεια των σημαντικών οικονομικών μεταβολών που συντελέστηκαν στην Ελλάδα. Οι διαφορές που προέκυψαν στις λειτουργικές δαπάνες βοήθησαν τη Διοίκηση της εταιρείας να τις εντοπίσει αρχικά και στη συνέχεια να επικεντρωθεί σε εναλλακτικές μεθόδους λειτουργίας και κυρίως τήρησης διαδικασιών. Η αντιμετώπιση των συγκεκριμένων προβλημάτων δεν αποτελούσε κάτι το οποίο θα μπορούσε η εταιρεία να προβλέψει και κυρίως να αντιμετωπίσει εσωτερικά από μόνη της. Για το λόγο αυτό, μιας και τα συγκεκριμένα κόστη δεν ήταν εφικτό να περιορισθούν, η εταιρεία προέβη στη μείωση των δαπανών και των εξόδων άλλων κατηγοριών λειτουργιών της, που δεν επηρεάζουν άμεσα την εύρυθμη λειτουργία της, παρέχοντάς της παράλληλα συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των υπολοίπων ομοειδών επιχειρήσεων που δεν είχαν τη δυνατότητα αυτή του περιορισμού των δαπανών.
- ❖ Διαμέσου της μελέτης των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» διαπιστώνεται πως, η πιστή εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης, οδήγησε στον περιορισμό των ζημιών που προκλήθηκαν διαχρονικά τα τελευταία έτη λόγω της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα. Η εταιρεία αντιλήφθηκε σχετικά άμεσα και κινήθηκε με ταχύτητα στις αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στην αγορά της πώλησης αυτοκινήτων, ανταλλακτικών, αλλά και των service από έτος σε έτος, επιφέροντας ταυτόχρονα μια προοπτική βελτίωσης των συνθηκών για την εταιρεία στην αγορά πώλησης αυτοκινήτων στην Ελλάδα.
- ❖ Το σύστημα κοστολόγησης της εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», επέτρεψε στη Διοίκησή της να αντιληφθεί άμεσα και με πρόσφορο τρόπο τη σημασία, κοστολογικά, που μπορεί να έχει η εσωτερική ανάπτυξη ενός μιας υπηρεσίας (in – house). Πρακτικά αυτό οδήγησε στη βελτίωση και στον εκσυγχρονισμό του τμήματος των ανταλλακτικών, μιας και αποτελεί ένα μέρος της αγοράς του αυτοκινήτου το οποίο και δεν είναι ευρύτερα οργανωμένο στο χώρο της Ελλάδος. Με τον τρόπο αυτό η

εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» κατάφερε να εισέλθει σε έναν κλάδο δράσης που μπορεί να αποτελέσει το πλαίσιο για την εισροή δυνητικών πελατών, όχι μόνο για όσους αγοράζουν οχήματα από την εταιρεία, αλλά και για όσους αναζητούν ανταλλακτικά μεμονωμένα. Ουσιαστικά η εταιρεία επιδίωξε μια μορφή καθετοποίησης των εμπορικών και λειτουργικών της δραστηριοτήτων. Παράλληλα, η εταιρεία διαθέτει και ιδιόκτητο κέντρο διακίνησης των ανταλλακτικών 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 προσφορών, τα οποία μπορούν να καλύψουν ειδικές ανάγκες για όλους τους πελάτες. Πιο συγκεκριμένα, οι ειδικές αυτές προσφορές μπορεί να αφορούν την πώληση αυτοκινήτων σε ειδικές χαμηλότερες τιμές, ή ακόμη και την παροχή δωρεάν service και ελέγχου των οχημάτων, καθώς επίσης και την δωρεάν προσφορά ανταλλακτικών, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα από την αγορά του οχήματος.
- ❖ Η περαιτέρω καθετοποίηση της εταιρείας «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», διαμέσου, τόσο του ιδιόκτητου κέντρου διακίνησης, όσο και μέσω του τμήματος ανταλλακτικών, 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 πωλούμενου προϊόντος.

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 κόστος⁴⁸.

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 σχεδίασή 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

⁴⁸ 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

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.

Η εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» έκρινε σκόπιμο να κάνει χρήση του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), έναντι των άλλων τύπων κοστολόγησης, για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω. Η επιλογή αυτή υπαγορεύτηκε από τα αποτελέσματα που επιθυμούσε να λάβει η εταιρεία και από τα στοιχεία που θα μπορούσαν να συλλεχθούν. Θα μπορούσε η διοίκηση της εταιρείας να κάνει χρήση ενός εκ των άλλων μεθόδων της Εσωλογιστικής Κοστολόγησης (Άμεση, Πλήρης, Πρότυπο Κόστος), με την καθεμία να παρουσιάζει διαφορετικό τρόπο συλλογής δεδομένων, ανάλυσης και εξαγωγής συμπερασμάτων. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της Άμεσης Κοστολόγησης η εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» θα μπορούσε να υπολογίζει με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος που δημιουργείται από την προετοιμασία και τη διενέργεια των πωλήσεών της, που μπορεί να αφορούν, είτε τα οχήματά της, είτε ακόμη και τα ανταλλακτικά όπως επίσης και τις υπηρεσίες After Sales. Κάτι τέτοιο θα εξασφάλιζε έναν αποτελεσματικότερο έλεγχο επί του συνολικού κόστους, συμβάλλοντας αποφασιστικά με τη λήψη καλύτερων επιχειρηματικών αποφάσεων.

Εντούτοις στην περίπτωση της παρούσας εταιρείας που μελετάται, η επιλογή της μεθόδου της Άμεσης Κοστολόγησης θα δημιουργούσε μείζον ζήτημα ως προς τον υπολογισμό της έμμεσης εργασίας, ενός κοστολογικού μεγέθους το οποίο και αποτελεί πολύ σημαντική παράμετρος για τον υπολογισμό του κόστους μιας εταιρείας παροχής κυρίως υπηρεσιών και όχι παραγωγικής, όπως είναι η «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι». Παράλληλα, λόγω του μεγάλου όγκου των αποθεμάτων, είτε σε οχήματα, είτε σε ανταλλακτικά, η μέθοδος της Άμεσης Κοστολόγησης δεν υπολογίζει το μεταβλητό κόστος, το οποίο δεν αποτελεί για αυτήν στοιχείο αποτίμησης της απογραφής των αποθεμάτων. Κατά συνέπεια, θα δημιουργείτο ένα μείζον ζήτημα για τη διοίκηση της εταιρείας σε αυτή την περίπτωση όπου θα επιλεγόταν η μέθοδος της Άμεσης Κοστολόγησης, με τον κίνδυνο του μη υπολογισμού στο κόστος, σημαντικών παραμέτρων, όπως είναι τα αποθέματα. Ένα πρόσθετο αρνητικό στοιχείο που θα υπήρχε από τον μη υπολογισμό του κόστους των αποθεμάτων είναι το γεγονός πως, θα μειωνόταν και το μέγεθος της απογραφής (κόστος) των προς πώληση προϊόντων, με άμεσο αποτέλεσμα τη μη απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης της

επιχείρησης, τόσο στα στοιχεία του Ενεργητικού της, όσο κυρίως στα Αποτελέσματα Τέλους Χρήσης που θα εμφάνιζε.

Μια μέθοδος κοστολόγησης που θα μπορούσε να υιοθετηθεί από την εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» είναι αυτή της Πλήρους Κοστολόγησης, η οποία και συμπεριλαμβάνει, κατά τον υπολογισμό του κόστους, τόσο τα σταθερά, όσο και τα μεταβλητά κόστη λειτουργίας. Με τον τρόπο αυτό θα αντιμετωπιζόταν το ζήτημα του μη υπολογισμού των μεταβλητών εξόδων, που παρουσιάζει η μέθοδος της Άμεσης Κοστολόγησης και θα βοηθούσε ακόμη περισσότερο τη διοίκηση της εταιρείας στη λήψη σημαντικών αποφάσεων, όπως είναι για παράδειγμα ο προσδιορισμός των τιμών πώλησης των αυτοκινήτων, των ανταλλακτικών αλλά και της παροχής υπηρεσιών After Sales και συμβουλευτικών. Ένας ακόμη λόγος για τον οποίο και θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της Πλήρους Κοστολόγησης είναι πως, θα μπορούσε, κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας να υπολογισθούν όλα τα κόστη που δημιουργούνται ανά είδος, γεγονός που θα βοηθούσε τη διοίκηση της «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» να υπολογίσει για κάθε κέντρο κόστους χωριστά τις δαπάνες του.

Παρά τα όποια πλεονεκτήματα και τη λειτουργικότητα που πολύ πιθανόν να παρουσίαζε η επιλογή της μεθόδου της Πλήρους Κοστολόγησης για την εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», εντούτοις δεν επιλέχθηκε η μέθοδος αυτή, κυρίως λόγω του σημαντικού επηρεασμού που μπορεί να δεχθεί το κατά μονάδα κόστος αγοράς των προς πώληση προϊόντων (αυτοκίνητα – ανταλλακτικά). Το ζήτημα αυτό θα δημιουργούσε πολύ σοβαρό πρόβλημα στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης με συνέπεια, τον μη αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους αγοράς και μεταπώλησης των προϊόντων. Ένας ακόμη σημαντικός ανασταλτικός παράγοντας ως προς τη μη υιοθέτηση της μεθόδου αυτής είναι πως, δεν παρέχει τη δυνατότητα προσδιορισμού και απεικόνισης της όποιας κερδοφορίας υπάρχει για μια συγκεκριμένη παρεχόμενη υπηρεσία ή ένα συγκεκριμένο κωδικό προϊόντος. Λόγω του πολύ μεγάλου όγκου προϊόντων που η εταιρεία «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι» διαθέτει στη γκάμα της, η μη παρουσίαση των κερδοφόρων ή μη κωδικών προϊόντων θα καθιστούσε αναποτελεσματική την παρακολούθηση, όχι τόσο την κίνηση πώλησης αυτών, όσο περισσότερο τη συνέχιση ή μη της εμπορίας τους. Σε μια χρονική περίοδο όπως είναι αυτή που διανύει η αγορά των αυτοκινήτων και των ανταλλακτικών, η κερδοφορία μέσω της μείωσης του κόστους αποτελεί τη βασική προτεραιότητα για κάθε επιχειρηματική μονάδα. Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος για τον οποίο η μέθοδος της Πλήρους Κοστολόγησης

δεν επιλέχθηκε, συνέπεια της αδυναμίας της παρακολούθησης των επικερδών κωδικών προϊόντων ή ακόμη και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Η μέθοδος του Πρότυπου Κόστους ενδεχομένως να αποτελούσε την πλέον συμβατή, από όσες αναλύθηκαν, κυρίως λόγω του μεγάλου όγκου των διαθέσιμων πληροφοριών που θα μπορούσαν να ληφθούν, της απλότητας στη χρήση της, του χαμηλού κόστους λειτουργίας της, αλλά και της διευκόλυνσης που θα παρείχε στην κατάρτιση ενός ταμειακού προγραμματισμού, αλλά και ενός προγραμματισμού αποθεμάτων. Δημιουργήθηκε ένα σαφές και ισχυρό δίλλημα ως προς την τελική επιλογή μεθόδου κοστολόγησης, αλλά προκρίθηκε η λύση της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), μεταξύ των δυο (2) αυτών. Ο βασικότερος λόγος ήταν πως, η μέθοδος του Πρότυπου Κόστους θα «ταίριαζε» περισσότερο σε μια παραγωγική εταιρεία, παρά σε μια εταιρεία εμπορίας, όπως είναι η «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι», λόγω της φύσης των δεδομένων που θα συλλέγονταν (ενδιάμεσα προϊόντα, ποσότητα αποθεμάτων, παραγόμενα προϊόντα ανά μονάδες) και των συμπερασμάτων που θα εξάγονταν (καθορισμός πρότυπων πρώτων και βοηθητικών υλικών και υλικών συσκευασίας).

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 εμπορίας, όπως είναι η «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι». 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 υπόψιν 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 «Αφοί Η. Σωτηρόπουλοι».

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 εμπορίας. 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.

Βιβλιογραφία

➤ *Ξένη Βιβλιογραφία*

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. Horngren C., Bhimani et. Al, (2000), «Management and Cost Accounting», Financial Times Prentice Hall
7. Maberley J. (1998), «Activity – based costing in financial institutions», 2nd Edition, Financial Times Pitman Publishing
8. O' Guin, Michael C., (1991), «The Complete Guide to Activity – Based Costing», New Jersey: Prentice Hall
9. Pattison D., Arendt G., (1994), «Activity – Based Costing: it doesn't work all the time», Management Accounting, April
10. Smith M., (1994), «Managing your ABC System», Management Accounting, April

➤ *Ελληνική Βιβλιογραφία*

11. Βαρβάκης Κ. (2003), «Κοστολόγηση & Κοστολογική Οργάνωση», Εκδόσεις Βαρβάκης Κ., Αθήνα
12. Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα
13. Βενιέρης Γ. (1996), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα
14. Βενιέρης Γ. (1998), «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα
15. Γρηγοράκου Θ. (2000), «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

16. Θωμά Δ., (1988), «Το Κόστος & η Τεχνική της Κοστολόγησης», Εκδόσεις Μαϊάνδρος, Θεσσαλονίκη
17. Ιγνατιάδης Α. (1978), «Λογιστική Κόστους» Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
18. Καζάνης Γ. (2005), «Σύγχρονα Συστήματα κοστολόγησης για τη διοίκηση του κόστους και τη λήψη αποφάσεων», Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς
19. Καραγιάννη Δ. (2000), «Κοστολόγηση με την Ομάδα 9 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Μηνιαία Κοστολόγηση – Ετήσια Κοστολόγηση – Διακίνηση Αποθεμάτων», Α & Β Έκδοση, Θεσσαλονίκη
20. Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα
21. Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία Κόστους», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος ΙΙ, Αθήνα
22. Σακέλλη Ε. (1992), Κοστολόγηση Εσωλογιστική & Εξωλογιστική», Εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα
- *Διαδίκτυο*
23. Μανουσόπουλος Γ., (2009) «Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες», Specisoft, (<http://www.specisoft.gr/smp/?render=article&a=69>)
24. http://www.sotiropoulosgroup.gr/sotiro_2014/etaireia.htm (Ανάκτηση 07/06/2016)