



ΣΤΡΑΤΙΩΤΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΕΥΕΛΠΙΔΩΝ
Τμήμα Στρατιωτικών Επιστημών

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016-17

ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΕΡΕΥΝΑ & ΑΝΑΛΥΣΗ

(ΠΔ 97 /2015/ΦΕΚ 163Α'/20.08.2014)



ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ
Σχολή Μηχανικών Παραγωγής & Διοίκησης

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

ΤΙΤΛΟΣ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΔΙΑΤΡΙΒΗΣ

Διατριβή που υπεβλήθη για την μερική ικανοποίηση των απαιτήσεων
για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ACTIVITY BASED COSTING

Υπό:

ΤΡΥΦΩΝΟΣ ΠΡΩΤΟΠΑΠΑ

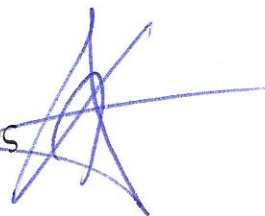
A.M.: 2015018036

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2017

Η Μεταπτυχιακή Διατριβή του Τρύφωνα Πρωτοπαπά εγκρίνεται:


ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Καθηγητής ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ (Επιβλέπων) Λίτος Χαράλαμπος



Καθηγητής ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ

Καραματσούκης Κωνσταντίνος



Καθηγητής ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ

Μουστάκης Βασίλειος



ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

© Copyright υπόΤρύφωνος Πρωτοπαπά.....

Έτος 2017

Αφιερώσεις

Στη μητέρα μου

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου και επόπτη της παρούσας εργασίας, κο Λίτο Χαράλαμπο για την βοήθεια που μου παρείχε κατά τη διάρκεια της συγγραφής της εργασίας.

Επίσης θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου και στην οικογένειά μου για την υλική και ηθική συμπαράστασή τους.

ΣΕΛΙΔΑ ΣΚΟΠΙΜΑ ΚΕΝΗ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	i
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	iii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	v
Γενική εισαγωγή στον κόσμο της Οικονομίας και των οικονομικών μονάδων	
§1. Η Οικονομία στο χώρο και το χρόνο	v
1.1.Στάδια Οικονομικών Εξελίξεων	v
1.2. Απόφθεγμα	vii
§2. Η οικονομική μονάδα	vii
§3. Εισαγωγή στη Λογιστική κόστους	viii
3.1. Η έννοια της Λογιστικής	viii
3.2. Λογιστικοί κλάδοι	viii
3.3. Βασικοί κλάδοι της Λογιστικής	ix
3.3.i. Χρηματοοικονομική Λογιστική	ix
3.3.ii. Διοικητική Λογιστική – Λογιστική Κόστους	ix
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	xii
Βασικές έννοιες Κόστους	
§1. Εισαγωγή	xii
§2. Η έννοια του Κόστους - Ορισμός Κόστους	xii
2.1. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα Κόστους	xiii
2.2. Κριτήρια – Κατηγορίες κατάταξης Κόστους	xiii
2.2.i. Άμεσο και Έμμεσο Κόστος	xiii
2.2.ii. Πραγματικό και Προκαθορισμένο κόστος	xv
2.2.iii. Σταθερό – Μεταβλητό – Ημιμεταβλητό Κόστος	xv
2.2.iv. Διαφορικό Κόστος και Κόστος Ευκαιρίας	xvi
2.2.v. Συνολικό – Μοναδιαίο – Λειτουργικό Κόστος	xvi

2.2.vi. Κόστος Παραγωγής – Κόστος Περιόδου	xvii
§3. Η έννοια του Εξόδου	xvii
3.1. Ορισμός Εξόδου	xvii
3.2. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα Εξόδου	xvii
3.3. Κριτήρια – Κατηγορίες διάκρισης Εξόδου	xviii
3.3.i. Άμεσα – Έμμεσα Έξοδα	xviii
3.3.ii. Κοστολογήσιμα – Μη Κοστολογήσιμα Έξοδα	xviii
§4. Η έννοια του Εσόδου	xviii
§5. Η έννοια της Δαπάνης	xix
5.1. Ορισμός Δαπάνης	xix
5.2. Κατηγορίες διάκρισης Δαπανών	xix
5.3. Συγκέντρωση και Κατηγοριοποίηση Δαπανών	xix
5.3.i. Συγκέντρωση Δαπανών	xx
5.3.ii. Κατηγορίες Συγκέντρωσης Δαπανών	xx
§6. Ομοιότητες και Διαφορές Κόστους, Εξόδου, Δαπάνης	xx
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	xxi
Εισαγωγή στην Κοστολόγηση – Βασικές Έννοιες Κοστολόγησης	
§1. Εισαγωγή στην Κοστολόγηση	xxi
§2. Ορισμός Κοστολόγησης	xxii
§3. Βασικές Αρχές Κοστολόγησης	xxii
§4. Διαδικασία Κοστολόγησης	xxiii
§5. Σύστημα Κοστολόγησης – Μέθοδος Κοστολόγησης	xxiii
§6. Που είναι απαραίτητες οι Κοστολογικές Πληροφορίες	xxiv
§7. Σκοποί Κοστολόγησης	xxiv
§8. Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος Κοστολόγησης	xxv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	xxvi
Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	
§1. Εισαγωγή	xxvi

§2. Ιστορική Αναδρομή	xxvii
§3. Ορισμός Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	xxix
§4. Φιλοσοφία - Βασικές Θέσεις Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	xxx
§5. Στόχοι υιοθέτησης ενός μοντέλου Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	xxxi
§6. Βασικές Έννοιες Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	xxxii
6.1. Πόροι	xxxii
6.2. Οδηγοί Πόρων	xxxii
6.3. Δραστηριότητα	xxxii
6.4. Αντικείμενα Κόστους	xxxiv
6.5. Φορέας Κόστους	xxxiv
6.6. Δυναμικότητα	xxxiv
6.7. Κέντρο Κόστους	xxxv
6.7.i. Χρησιμότητα Συγκέντρωσης Κόστους στα Κέντρα Κόστους	xxxvi
6.8. Γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε) και Βάσεις Καταλογισμού	xxxvi
6.8.i Ορισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων	xxxvi
6.8.ii. Διαδικασία συγκέντρωσης ΓΒΕ σε Κέντρα Κόστους	xxxvi
6.8.iii. Βάση Καταλογισμού	xxxvi
6.9. Οδηγοί Κόστους	xxxvii
6.10. Οδηγοί Δραστηριότητας	xxxviii
6.11. Καθήκον	xxxviii
6.12. Κέντρο Δραστηριότητας	xxxviii
6.13. Διαδικασία	xxxviii
6.14. Δεξαμενές Κόστους	xxxix
6.15. Στοιχείο Κόστους	xxxix
6.16. Κατανομείς Δραστηριοτήτων	xxxix
6.17. Αλυσίδα Προστιθέμενης Αξίας	xxxix
6.18. Δείκτες Απόδοσης	xl

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	xlii
Σχεδίαση και Εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	
§1. Στάδια Σχεδιασμού ενός μοντέλου A.B.C.	xlii
§2. Εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	xlvi
§3. Πρακτικά Προβλήματα κατά την εφαρμογή του ABC	liv
§4. Προϋποθέσεις επιτυχούς εφαρμογής του ABC	lv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	lvii
Αξιολόγηση ABC και Σύγκριση ABC - Παραδοσιακής Κοστολόγησης	
§1. Τα Πλεονεκτήματα και τα Μειονεκτήματα του ABC	lvii
1.1. Πλεονεκτήματα του συστήματος ABC	lvii
1.2. Μειονεκτήματα του συστήματος ABC	lix
§2. Διαφορές ABC – Παραδοσιακής Κοστολόγησης	lx
§3. Παραδείγματα διαφορών ABC – Παραδοσιακής Κοστολόγησης	lxiii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	lxvii
Παραδείγματα Εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8	lxxxii
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	
§1. Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABM)	lxxxii
§2. Συμπέρασμα	lxxxii
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	lxxxiii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ-ΠΙΝΑΚΩΝ	
1. Σχέση κοστολόγησης – Διοίκησης	xi
2. Απεικόνιση της δομής του συστήματος κοστολόγησης	xxvii
3. Οι δύο όψεις ενός συστήματος A.B.C.	xl
4. Καταμερισμός του κόστους με βάση την παραδοσιακή κοστολόγηση και την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων	lxii

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή έχει ως στόχο να εξετάσει ένα νέο σύστημα κοστολόγησης με την ονομασία Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing). Επιδιώκει να αποδείξει πως ένα σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, εφόσον σχεδιαστεί και εφαρμοστεί κατάλληλα, μπορεί να συμβάλλει στη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων που οδηγούν στη βελτίωση της λειτουργίας και στο σχεδιασμό μιας κερδοφόρας παραγωγικής διαδικασίας. Οι εταιρίες χρειάζονται διάφορες πληροφορίες για τη λειτουργία τους ώστε να παίρνουν καλύτερες αποφάσεις και να γίνονται πιο αποτελεσματικές στο χώρο της εργασίας. Ένας τρόπος για να αποκτήσουν αυτές τις πληροφορίες είναι να ερευνήσουν πώς τα κόστη προσδιορίζονται στα διαφορετικά αντικείμενα, δηλαδή στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες. Τα εργαλεία για την ανάλυση του κόστους των προϊόντων, τη νομιμότητα και την αποτελεσματικότερη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας, είναι η Διοικητική Λογιστική και η Κοστολόγηση που θα αναφερθούμε εκτενέστερα στα επόμενα κεφάλαια. Σκοπός λοιπόν της διπλωματικής εργασίας είναι να μας αναλύσει σε βάθος, μέσα από ορισμούς, έννοιες, σχήματα και παραδείγματα, μετά από μία σύντομη ιστορική αναδρομή, τον σχεδιασμό και υλοποίηση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (Activity-Based Costing). Για την καλύτερη κατανόηση της χρήσης ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αναπτύσσονται παραδείγματα κοστολόγησης.

Στο πρώτο κεφάλαιο της μελέτης μετά από μια ιστορική αναδρομή στην ιστορία της οικονομικής επιστήμης, επεξηγείται η έννοια της οικονομικής μονάδας και τονίζεται η συμβολή της διοικητικής λογιστικής στη λήψη αποφάσεων στον επιχειρηματικό κόσμο και η σημασία της για την λειτουργία της επιχείρησης, την επιβίωσή της στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον αλλά και για την ανάπτυξή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο προσδιορίζονται οι έννοιες κόστους, εξόδου, εσόδου και δαπάνης. Αναφέρονται οι ομοιότητες και οι διαφορές μεταξύ των τριών εννοιών και αναλύονται οι διακρίσεις του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης σε κατηγορίες.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρατίθεται μια εννοιολογική προσέγγιση της κοστολόγησης γενικά. Παρουσιάζονται εν συντομία, οι βασικές αρχές και οι διαδικασίες της κοστολόγησης. Αποσαφηνίζονται οι έννοιες Σύστημα – Μέθοδος κοστολόγησης. Εντοπίζονται οι τομείς στους οποίους μπορεί να γίνει χρήση των πληροφοριών που προκύπτουν από την κοστολόγηση. Γίνεται λόγος για τους σκοπούς της κοστολόγησης και τις προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες εξασφαλίζεται η επιτυχία της εφαρμογής.

Το τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται στην Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων κάνοντας μια ιστορική αναδρομή και παρουσιάζοντας τον ορισμό, τη φιλοσοφία, τις βασικές αρχές και τους στόχους υιοθέτησης ενός μοντέλου ABC. Στη συνέχεια αναλύονται οι βασικές έννοιες της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο περιγράφονται τα στάδια σχεδιασμού και εφαρμογής του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, τα πρακτικά προβλήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή του και οι προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες εξασφαλίζεται η επιτυχία της εφαρμογής.

Στο έκτο κεφάλαιο αξιολογείται το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και περιγράφονται τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που πηγάζουν από την εφαρμογή του. Επιπλέον παρατίθενται οι διαφορές μεταξύ του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης καθώς και δυο αριθμητικά παραδείγματα που κάνουν τις διαφορές πιο εμφανείς.

Στο έβδομο κεφάλαιο δίνονται παραδείγματα εφαρμογής συστήματος ABC αναδεικνύοντας τη διευκόλυνση που παρέχει στη λήψη ορθολογικότερων και αποτελεσματικότερων διοικητικών αποφάσεων.

Στο κεφάλαιο οκτώ γίνεται μια μικρή προσπάθεια παρουσίασης της συμβολής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων στο στρατηγικό σχεδιασμό της επιχείρησης με τη Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων (ABM). Τέλος παρουσιάζονται συνοπτικά τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τη χρήση της μεθοδολογίας ABC.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τις τελευταίες δεκαετίες, οι κοινωνικοοικονομικές αλλαγές προκάλεσαν επαναστατικές σχεδόν αλλαγές σε όλες τις κατηγορίες των επιχειρήσεων (βιομηχανικές, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών). Η αύξηση της έντασης του ανταγωνισμού μεταξύ των εταιριών λόγω της παγκοσμιοποίησης της αγοράς και της γενικότερης ύφεσης σε συνδυασμό με την εξέλιξη της τεχνολογίας, οι αλλαγές στην παραγωγική διαδικασία, η ισχύουσα νομοθεσία, η σημαντική μείωση του κύκλου ζωής των προϊόντων, η διαφοροποίηση των τελικών προϊόντων και υπηρεσιών ώστε να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις των πελατών με το μικρότερο δυνατό κόστος και η διαπίστωση από την πλευρά των εταιριών ότι υφίστανται συμπίεση κερδών, χωρίς να ξέρουν από που διαφεύγουν έσοδα, έχουν οδηγήσει τις επιχειρήσεις στην αλλαγή του συστήματος διοίκησης που εφαρμόζουν και της διαδικασίας παραγωγής που ακολουθούν καθώς και στην αναζήτηση μοντέλων τα οποία θα τους παρείχαν ορθότερη και εγκυρότερη πληροφόρηση.

Ο απώτερος σκοπός της αλλαγής αυτής στην επιχειρησιακή νοοτροπία είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους μέσα από την ελαχιστοποίηση του κόστους με τη σωστή χρήση των πόρων της επιχείρησης και η σωστή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων που για να είναι αποτελεσματικές πρέπει να βασίζονται στη σωστή πληροφόρηση για το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον. Η εξεύρεση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό των ορθών αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων αλλά και για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας. Το γεγονός αυτό έκανε επιτακτική την ανάγκη για σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος το οποίο αφενός μεν θα είναι προσαρμοσμένο στα νέα δεδομένα, θα προσφέρει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θα διασφαλίζει την επιβίωση στο έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον που έχει διαμορφωθεί και αφετέρου θα παρέχει περισσότερο ακριβείς και χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων από τα σημερινά διευθυντικά στελέχη, τον έλεγχο, την διαμόρφωση της τιμολογιακής πολιτικής, τον προγραμματισμό της παραγωγής, τον περιορισμό των δαπανών ακόμα και την χάραξη της ανταγωνιστικής πολιτικής.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα οποία σχεδιάστηκαν σε μια περίοδο όπου η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες αποτελούσαν τους κύριους συντελεστές παραγωγής, η τεχνολογία ήταν σταθερή και η ποικιλία προϊόντων ήταν περιορισμένη, έχουν αποδειχθεί ανεπαρκή καθώς δεν παρέχουν διαφάνεια και επαρκή πληροφόρηση στη διοίκηση για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και αστοχούν στο να προσδιορίσουν το κόστος προϊόντων (είτε υπερκοστολογώντας είτε υποκοστολογώντας σε κάποιες περιπτώσεις). Οι καθηγητές Holzer και Norreklit (1991) υποστήριξαν ότι το συνεχώς αυξανόμενο κόστος της ανεπαρκούς πληροφόρησης που έρχεται από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης σε συνδυασμό με το συνεχώς φθίνον κόστος πολλών σύγχρονων

αλλά αναποτελεσματικών εξειδικευμένων συστημάτων πληροφόρησης, αύξησαν την ανάγκη για πιο ακριβή προσδιορισμό του κόστους αγαθών.

Την ανάγκη αυτή έρχεται να καλύψει η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα (Activity Based Costing – ABC), ένα σύγχρονο σύστημα διοικητικής κοστολόγησης (Cost Management System - C.M.S) των προϊόντων και των υπηρεσιών, η εφαρμογή του οποίου – αν γίνει με τη δέουσα προσοχή και αφού ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της εκάστοτε επιχείρησης που επιθυμεί να το εφαρμόσει – βοηθάει την επιχείρηση να κερδίσει στον τομέα της ανταγωνιστικότητας, λύνει το πρόβλημα της διαφάνειας, προσφέρει καλύτερη πληροφόρηση σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα και υιοθετεί μια διαφορετική προσέγγιση στην αντίληψη του κόστους και στα αίτια δημιουργίας του αφού υπολογίζονται μόνο οι πόροι οι οποίοι έχουν αναλωθεί και η ανάλωση αυτών των πόρων υπολογίζεται βάση των δραστηριοτήτων που έχουν χρησιμοποιηθεί για το τελικό προϊόν / υπηρεσία. Επιπλέον συνδυάζει παράγοντες όπως ποιότητα, δυναμικότητα, ευελιξία και κόστος και μπορεί να εφαρμοστεί σε οποιοδήποτε είδος εταιρίας ή οργανισμού.

Η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα δεν αποτελεί απλά μία λογιστική μέθοδο αλλά επεκτείνεται και στον τομέα της διοίκησης και στον προϋπολογισμό και μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν ένα εργαλείο management αφού τα στελέχη έχουν μια πιο ξεκάθαρη εικόνα των αιτιών δημιουργίας κόστους και διαχειρίζονται τη δυναμικότητα της επιχείρησης καλύτερα. Σύμφωνα με τους Hooper και Major (2007), η εφαρμογή της ABC προτείνεται για οικονομικούς και πραγματικούς λόγους καθώς αντιπροσωπεύει ακριβή οικονομικά γεγονότα, απεικονίζει καλύτερη αξία και βοηθά στη λήψη λογικών αποφάσεων.

Η ABC μαζί με τις προεκτάσεις της, - διοίκηση με βάση τις δραστηριότητες Activity Based Management (ABM), προϋπολογισμοί με βάση τις δραστηριότητες Activity Based Budget (ABB) - όχι μόνο βελτιστοποιεί πωλήσεις προϊόντων και υπηρεσιών αλλά και το πιο σημαντικό, εστιάζει σε ευκαιρίες βελτιστοποίησης των δραστηριοτήτων και διαδικασιών με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας, τη δημιουργία αξίας στα παραγόμενα προϊόντα - υπηρεσίες και την αύξηση του κέρδους, το οποίο αποτελεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για κάθε επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.

Γενική εισαγωγή στον κόσμο της οικονομίας και των οικονομικών μονάδων

§1. Η Οικονομία στο Χώρο και το Χρόνο

Η αρχή της ζωής χάνεται στα βάθη των αιώνων. Από τα πρώτα βήματα της ελλόγου οικονομικής δραστηριότητας υφίσταται το πρόβλημα της εξασφάλισης των μέσων για την ικανοποίηση των αναγκών του ανθρώπου. Η διαδρομή των αιώνων μεταβάλλει την σχέση μεταξύ ανθρώπων, φυσικού περιβάλλοντος, τεχνικής και θεσμικού πλαισίου. Η σχέση μεταξύ των βασικών αυτών προσδιοριστικών παραγόντων της οικονομικής σημείωσε ουσιώδη διαφορά από λαό σε λαό και από περίοδο σε περίοδο. Με τον τρόπο αυτό γίνεται αντιληπτό ότι εκείνο που υφίσταται σήμερα αποτελεί το σωρευτικό αποτέλεσμα των κατακτήσεων των γενεών που έζησαν και εργάστηκαν ανά τους αιώνες. Ακόμη γίνεται αντιληπτό ότι εκείνο που πραγματοποιείται σήμερα αποτελεί μια βαθμίδα στην κλίμακα της εξελικτικής πορείας του ανθρώπου, πάνω στην οποία θα οικοδομηθούν οι κατακτήσεις των γενεών που θα ακολουθήσουν.

Στάδια Οικονομικών Εξελίξεων

Με το αντικείμενο των σταδίων εξέλιξης ασχολήθηκαν οι ιστορικοί του οικονομικού βίου. Επί του προκειμένου διατυπώθηκαν διάφορες θεωρίες, από τις οποίες η καθεμία εξετάζει μίαν πτυχή του προβλήματος.

Με κριτήριο τη σειρά με την οποία εμφανίσθηκαν οι διάφοροι παραγωγικοί κλάδοι είναι δυνατόν να διακρίνουμε πέντε στάδια οικονομικών εξελίξεων. Το πρώτο στάδιο καλύπτει την περίοδο κατά την οποία ο άνθρωπος έζησε δια του κυνηγιού και της αλιείας. Το δεύτερο στάδιο καλύπτει την περίοδο κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για την ικανοποίηση των αναγκών τα αγαθά της ζωοκομικής παραγωγής. Το τρίτο στάδιο αναφέρεται στην περίοδο κατά την οποία χρησιμοποιείται η γεωργική παραγωγή. Το τέταρτο στάδιο αναφέρεται στην περίοδο κατά την οποία αναπτύσσεται η βιοτεχνική δραστηριότητα. Το πέμπτο στάδιο αναφέρεται στην περίοδο κατά την οποία

πραγματοποιούνται οι εμπορικές συναλλαγές. Κάθε στάδιο συνυπάρχει με τα προηγούμενα. Στο τελικό στάδιο συναναπτύσσονται όλα τα προηγούμενα με μεγάλη έμφαση στη βιομηχανία.

Με κριτήριο τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιούνται οι συναλλαγές διακρίνονται τρία στάδια οικονομικών εξελίξεων. Το στάδιο της φυσικής οικονομίας στην οποία δεν υφίσταται ακόμη το χρήμα. Το στάδιο της εγχρημάτου οικονομίας στο οποίο οι συναλλαγές πραγματοποιούνται με την μεσολάβηση του χρήματος. Το στάδιο της πιστωτικής οικονομίας κατά τη διάρκεια του οποίου αναπτύσσεται η πίστις.

Με κριτήριο την έκταση των οικονομικών εξαρτήσεων διακρίνονται τρία στάδια οικονομικών εξελίξεων. Το στάδιο της οικιακής οικονομίας στο οποίο η οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιείται από τον οίκο για τον οίκο. Το στάδιο της αστικής οικονομίας κατά το οποίο η οικονομική δραστηριότητα επεκτείνεται στην πόλη και δημιουργούνται τα αστικά κέντρα. Το στάδιο της εθνικής οικονομίας στο οποίο η οικονομική ζωή καλύπτει ολόκληρο τον εθνικό χώρο.

Κάθε μια από τις προηγούμενες διακρίσεις καλύπτει μια πλευρά του προβλήματος των οικονομικών εξελίξεων. Η οικονομική ζωή είναι πολυσύνθετη και πολυδιάστατη, δημιουργεί μεγάλο αριθμό οικονομικών φαινομένων και οικονομικών γεγονότων που κατατάσσονται στις μεγάλες ομοιογενείς κατηγορίες. Συνήθως γίνεται αναφορά σε δύο επαναστάσεις, την γεωργική επανάσταση και την βιομηχανική επανάσταση. Θα ήταν όμως σκόπιμο να προσθέσουμε και την τεχνολογική επανάσταση.

Η γεωργική επανάσταση έλαβε χώρα στην ανατολική λεκάνη της Μεσογείου. Η γεωργική επανάσταση αποτελεί τη διαδικασία με την οποία ο άνθρωπος κατόρθωσε να θέσει υπό τον έλεγχό του τη φύση και να αυξήσει τα αποθέματα των φυτών και ζώων που είχε στη διάθεσή του. Η γεωργική επανάσταση εξαπλώθηκε βαθμιαία στις άλλες περιοχές και συνεχίστηκε βελτιωμένη μέχρι το 19ο αιώνα.

Και το τέλος του 18ου μ.Χ. αιώνα πραγματοποιείται η βιομηχανική επανάσταση. Με την επανάσταση αυτή αλλάζει η διαδικασία μετασχηματισμού του φυσικού περιβάλλοντος. Ο άνθρωπος χρησιμοποιεί νέες πηγές ενέργειας και μετασχηματίζει τη φύση με νέες τεχνικές μεθόδους και με νέες παραγωγικές διαδικασίες. Η βιομηχανική επανάσταση αποτελεί και επιστημονική επανάσταση. Αυτή άλλαξε ριζικά την διάρθρωση της οικονομίας, τη δομή της κοινωνίας και τη μοίρα της ανθρωπότητας.

Κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετηρίδων πραγματοποιείται μία συγκλονιστική τεχνική πρόοδος, την οποία μπορούμε να αποκαλέσουμε τεχνολογική επανάσταση. Η επανάσταση αυτή αποτελεί το σωρευτικό αποτέλεσμα των κατακτήσεων των προηγούμενων γενεών. Αποτελεί όμως και νέα γιγαντιαία προσπάθεια του ανθρώπου να καταργήσει τους νόμους της στενότητας και να δημιουργήσει την κοινωνία της αφθονίας. Έτσι ο άνθρωπος κινείται με άνεση στα πέρατα της οικουμένης. Ας ελπίσουμε ότι οι γιγαντιαίες δυνάμεις που έχει θέσει και μπορεί να θέσει στην υπηρεσία του θα συντελέσουν στην επίλυση του οικονομικού προβλήματος για το σύνολο του πληθυσμού της γης. Ας ελπίσουμε ότι η

αφθονία που δημιουργούν οι νέες τεχνολογικές επιτεύξεις θα τεθεί στην υπηρεσία της κοινωνικής και της ατομικής ευημερίας σε ένα κόσμο όπου θα επικρατούν τα ανώτερα πνευματικά ιδεώδη και θα βασιλεύει η ευτυχία του ανθρώπου επί της γης.

Απόφθεγμα

Ας επαναλάβουμε λίγα από την Αντιγόνη του Σοφοκλή:

πολλά τα δεινά κούδεν άνθρωπου δεινότερον πέλει (στιχ.

332-333)

ἄπορος ἐπ' οὐδὲν ἔρχεται τὸ μέλλον (στιχ. 360)

σοφόν τι τὸ μηχανόεν τέχνας ὑπὲρ ἐλπίδ' ἔχων τοτὲ μὲν κακόν, ἄλλοτ' ἐπ' ἐσθλὸν ἔπει(στιχ. 365-366)

Μετάφραση

Πολλά γεννούν το δέος· το μέγα δέος ο άνθρωπος γεννά·

αμήχανος δε θ' αντικρύσει τα μελλούμενα·

Τέχνες μαστορικές σοφίστηκε που δεν τις βάζει ο νους κι όμως μια στο καλό, μια στο κακό κυλάει.

§2. Η οικονομική μονάδα σήμερα

Η οικονομική δραστηριότητα μιας κοινωνίας περιγράφεται με τους όρους «παραγωγή» και «κατανάλωση». Η οικονομική μονάδα συνδυάζει ορθά τους συντελεστές της παραγωγής και μέσω αυτών πραγματοποιεί την παραγωγή και την προσφορά αγαθών και υπηρεσιών ακολουθώντας την «Οικονομική Αρχή». Δηλαδή επιδιώκει συνειδητά το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα με την μικρότερη δυνατή θυσία ή το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με τα διαθέσιμα μέσα ή τον επιδιωκόμενο σκοπό με τα λιγότερα έξοδα. Μια οικονομική μονάδα επίσης αποκαλούμενη ως επιχείρηση ή εταιρία είναι μια νόμιμη αναγνωρισμένη οργάνωση με σκοπό να παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες στους καταναλωτές. Οι επιχειρήσεις είναι κυρίαρχες μέσα στις κεφαλαιοκρατικές οικονομίες και οι περισσότερες είναι διαμορφωμένες για το κέρδος που θα αυξήσει τον πλούτο των ιδιοκτητών τους και θα διευρύνει την ίδια την επιχείρηση. Η οικονομική μονάδα διέπεται από τρεις βασικές λειτουργίες προκειμένου να είναι εφικτή η παραγωγή των προϊόντων:

Λειτουργία εφοδιασμού (π.χ. μετρητά, αγορές τεχνολογικού εξοπλισμού - πρώτων υλών - βοηθητικών υλών, παράδοσή τους στην τεχνική λειτουργία)

Τεχνική λειτουργία ή Λειτουργία παραγωγής (π.χ. παραλαβές πρώτων υλών, αποθήκευση, επεξεργασία, παράδοση στην αποθήκη). Όλα αυτά έχουν την μορφή των εξόδων. Μιλάμε για το κόστος των προϊόντων. Πιο απλά κόστος είναι σύνολο από έξοδα.

Λειτουργία διάθεσης (π.χ. παραλαβή προϊόντων, παράδοση στα καταστήματα, πωλήσεις, εισπράξεις).

Ένα σύστημα παραγωγής αποτελείται από εισροές πόρων (inputs), εσωτερικές λειτουργίες και διαδικασίες, εκροές πόρων (outputs) με μορφή προϊόντων ή υπηρεσιών και ροή πληροφοριών. Οι διαδικασίες αυτές στοχεύουν στην μετατροπή των ανθρώπινων και υλικών πόρων σε αγαθά και υπηρεσίες. Αυτό είναι ένα βασικό κύκλωμα σε μια βιομηχανική οικονομική μονάδα.

§3. Εισαγωγή στη Λογιστική κόστους

Η έννοια της λογιστικής

Η λογιστική είναι η επιστήμη που καταγράφει, συγκεντρώνει και αναλύει δεδομένα για να υπηρετήσει την πλήρη παρουσίαση της κατάστασης ενός οργανισμού. Αριθμοποιεί την οικονομική δράση της οικονομικής μονάδας και απεικονίζει το οικονομικό αποτέλεσμα των κινήσεων της μονάδας. Είναι επίσης ένα όργανο ορθολογικής διοίκησης ενός οργανισμού. Είναι μέσο παροχής οικονομικών πληροφοριών προς διάφορες ομάδες ενδιαφερομένων για την πορεία μιας επιχείρησης που στόχο έχει τη διευκόλυνση της λήψης οικονομικών αποφάσεων. Η λογιστική αποτελούσε και εξακολουθεί να αποτελεί την κύρια πηγή πληροφόρησης όσον αφορά τον σχεδιασμό, προγραμματισμό, προϋπολογισμό αλλά και τον έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της επιχείρησης ή του οργανισμού. Βασικό τομέα της παροχής πληροφοριών της λογιστικής αποτελούν καταστάσεις που δεν αφορούν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Σημαντικότερη περίπτωση αποτελεί η διαμόρφωση των Στρατηγικών πλάνων και πολιτικών της επιχείρησης και του οργανισμού. Τέλος η λογιστική έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει μέσω του τύπου και του αρμόδιου υπουργείου τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση.

Λογιστικοί κλάδοι:

- Χρηματοοικονομική Λογιστική
- Φορολογική Λογιστική
- Ελεγκτική
- Λογιστική Δημόσιου Τομέα
- Διεθνής Λογιστική
- Διοικητική Λογιστική – Κοστολόγηση

Βασικοί Κλάδοι της Λογιστικής

Χρηματοοικονομική Λογιστική

Οι Δραστηριότητες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής είναι:

- συλλογή
- κατάταξη
- καταγραφή
- εμφάνιση πληροφοριών

Τα Εργαλεία πληροφόρησης που παρέχει είναι:

- Δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις

Οι Ενδιαφερόμενοι των πληροφοριών:

- Τρίτοι
- Κράτος
- Μέτοχοι

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική δίδει έμφαση στη παροχή πληροφοριών στο εξωτερικό περιβάλλον του επιχειρηματικού οργανισμού εντός πλαισίου που καθορίζουν οι κανονιστικές αρχές.

Διοικητική Λογιστική – Λογιστική Κόστους

Η Διοικητική Λογιστική είναι ένας μηχανισμός εργαλείων που ασχολείται με το προσδιορισμό, τη δημιουργία, τη χρήση, την ερμηνεία και την παροχή πληροφοριών σχετικά με δεδομένα οικονομικής φύσεως στα ανώτερα και ανώτατα στελέχη διοικητικών οικονομικών μονάδων με σκοπό την καλύτερη δυνατή λήψη των επιχειρησιακών αποφάσεων.

Σύμφωνα με την C.I.M.A. (Chartered Institute of Management Accountants, 1996) η Διοικητική Λογιστική ορίζεται ως την παροχή πληροφοριών που είναι αναγκαίες από την Διοίκηση για σκοπούς όπως:

- Τη Διαμόρφωση των πολιτικών
- Τον Προγραμματισμό και έλεγχο των δραστηριοτήτων
- Τη Λήψη αποφάσεων για εναλλακτικές Στρατηγικές
- Τις Κοινοποιήσεις προς το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης

- Τις Κοινοποιήσεις προς τους εργαζόμενους
- Τη Προφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης.

Με βάση τα παραπάνω ο Διοικητικός Λογιστής πρέπει να συμμετέχει στη Διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού για να διασφαλίσει την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της στους τομείς :

- Της Διαμόρφωσης των σχεδίων, προγραμμάτων, προϋπολογισμών (Επιχειρησιακών Σχεδίων Δράσης) με στόχο την επίτευξη των στόχων και των σκοπών της επιχείρησης-οργανισμού.
- Της Διαμόρφωσης των βραχυχρόνιων επιχειρησιακών σχεδίων.
- Της Καταγραφής των πεπραγμένων της επιχείρησης (και σύγκριση με τα προγραμματισμένα).
- Της Διόρθωσης των ενεργειών της επιχείρησης με στόχο την επαναφορά στο πρόγραμμα (αν και όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο).
- Της Αντίληψης και του ελέγχου των χρηματοοικονομικών ενεργειών.
- Της Αναθεώρησης και των αναφορών για το σύστημα και τη λειτουργία του.

Από τα παραπάνω προκύπτει η εμπλοκή των σύγχρονων λογιστών σε θέματα διοίκησης των επιχειρήσεων και οργανισμών στις διαδικασίες του :

- Σχεδιασμού
- Προγραμματισμού
- Προϋπολογισμού
- Διαδικασία της οργάνωσης
- Διαδικασία της διαχείρισης (διοίκησης)
- Λειτουργίας του ελέγχου.

Το αντικείμενο της ανάλυσης του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης (π.χ. κόστος παραγωγής, κόστος πωλήσεων, κόστος διοίκησης κτλ.) είναι τόσο κεντρικό και βασικό στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής ώστε αφενός μεν και υπό την ονομασία Λογιστική Κόστους παρουσιάζει σε κάποιο βαθμό αυτονομία, αφετέρου δε πολλές φορές υπάρχει η τάση από διάφορους συγγραφείς να την ταυτίζουν με τη διοικητική λογιστική.

Η Λογιστική Κόστους:

- Δίδει έμφαση στη μέτρηση και τη παροχή πληροφοριών αναφορικά με την απόκτηση και χρήση των διαθέσιμων οικονομικών πόρων.
- Ασχολείται με το προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων και των αποθεμάτων καθώς και της λειτουργίας διαφόρων μονάδων και τμημάτων ενός επιχειρηματικού οργανισμού παρέχοντας πληροφορίες που επιτρέπουν επιπλέον τη σύγκριση απολογιστικών και προκαθορισμένων μεγεθών.

Κάτω όμως από την ομπρέλα της Διοικητικής Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί τεχνικές καταγραφής αλλά και τεχνικές για την χρήση των στοιχείων του κόστους. Στις τεχνικές καταγραφής συγκαταλέγονται οι μέθοδοι συλλογής των στοιχείων του κόστους αλλά και οι μέθοδοι επιμερισμού του κόστους στα προϊόντα, στις δραστηριότητες, στα κέντρα κόστους. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους περιλαμβάνονται οι τεχνικές έλεγχου στις οποίες θα εντάξουμε τον ετήσιο προϋπολογισμό, τον προϋπολογιστικό έλεγχο, ανάλυση αποκλίσεων, τεχνικές μέτρησης αποδοτικότητας αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχειρησιακής δράσης. Μέσα από ορισμένα εργαλεία αλλά και σύγχρονες μεθόδους που έχουν αναπτυχθεί στον τομέα, όπως η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity Based Costing - A.B.C.) και ο Πίνακας Ισορροπημένης Μέτρησης Απόδοσης (Balance Scorecard) που χρησιμοποιεί ο λογιστής, μπορεί να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες έγκαιρα στο λήπτη της απόφασης.

Μία ομάδα χρηστών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι οι εσωτερικοί χρήστες, δηλαδή οι εργαζόμενοι στον τομέα της διοίκησης της επιχείρησης. Οι αριθμητικές πληροφορίες που παρέχει η λογιστική στα μέλη της διοίκησης ενός οργανισμού είναι απαραίτητες για αυτούς διότι τους βοηθούν στο να δημιουργήσουν ένα πλάνο σχετικά με τα προγράμματα εφοδιασμού, παραγωγής και διάθεσης. Επιπλέον οι πληροφορίες βοηθούν τα μέλη να καταρτίσουν τους αριθμοδείκτες, να αναλύσουν τον κλάδο και την αγορά, να αναλύσουν την αποδοτικότητα καθώς και τον ανταγωνισμό. Συμπερασματικά οι πληροφορίες αποτελούν τον παράγοντα που συμβάλλει στη λήψη αποφάσεων, στη λήψη στρατηγικής και τακτικής που αφορούν θέματα που έχουν μακροχρόνιο ορίζοντα, όπως η εισαγωγή νέων προϊόντων, οι επενδύσεις σε μηχανολογικό εξοπλισμό, κτλ.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται οι διάφορες κοστολογικές πληροφορίες σε αντιστοιχία με τη χρήση τους από τη Διοίκηση

Πίνακας 1. Σχέση κοστολόγησης – Διοίκησης

Κοστολογικές πληροφορίες	Χρήση τους από τη Διοίκηση
Κόστος μονάδας ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, μιας διαδικασίας	Ως βάση για την τιμολόγηση, τον σχεδιασμό παραγωγής ή τον έλεγχο κόστους
Κόστος λειτουργίας ενός τομέα, ενός τμήματος ή ολόκληρης της μονάδας	Στρατηγικός Προγραμματισμός και έλεγχος κόστους
Εργατικό κόστος μονάδας ή περιόδου	Σχεδιασμός παραγωγής, λήψη αποφάσεων, έλεγχος εργατικού κόστους
Συμπεριφορά κόστους στα διάφορα επίπεδα παραγωγής	Προγραμματισμός κέρδους, λήψη αποφάσεων για αγορά ή παραγωγή, έλεγχος κόστους

Δημοπούλου – Δημάκη Ιωάννα, Κοστολόγηση, σελ.22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Βασικές Έννοιες Κόστους

§1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσης του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που εξυπηρετεί κοινωνική ανάγκη από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου.

Κάθε ενέργεια συνεπάγεται μια αναπόφευκτη θυσία. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση των οικονομικών μονάδων. Απαιτούνται εκ μέρους τους οικονομικές θυσίες, προκειμένου να επιτελέσουν τους σκοπούς για τους οποίους συστήθηκαν. Ο όρος του κόστους αποτελεί τον πυρήνα του θέματος της παρούσας εργασίας για αυτό το λόγο θα πρέπει να αναλύσουμε την έννοια του. Επειδή όμως πολλές φορές οι έννοιες του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης συγχέονται είναι σημαντικό να διακρίνουμε τις έννοιες μεταξύ τους.

§2. Η Έννοια του Κόστους – Ορισμός Κόστους

Επειδή υπάρχουν πολλοί και διαφορετικοί ορισμοί του κόστους γι' αυτό παρακάτω παρατίθενται κάποιοι από αυτούς:

Κόστος είναι ένα οικονομικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αγαθών. (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).

Κόστος είναι το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία, κάτω από δεδομένες τεchnοοικονομικές συνθήκες, και να πάρει μορφή ή ιδιότητες και θέση στον χώρο και στον χρόνο (Μ. Τσιμάρας, 1995).

Κόστος είναι η περιστολή της αξίας του ενεργητικού ενός οργανισμού με σκοπό την εξασφάλιση ενός πλεονεκτήματος ή κέρδους. Είναι επίσης, η ανάπτυξη των προμηθευτικών

πόρων του οργανισμού, με σκοπό η ανάπτυξη αυτή να αποδώσει περισσότερα απ' όσα έχουν δαπανηθεί (Καρδακάρης, 1996).

Οι Καραγιώργος και Πετρίδης (2003) αναφέρουν ότι το κόστος αποτελεί επένδυση χρηματικού ποσού με σκοπό την επίτευξη εσόδων. Η επένδυση αυτή μπορεί να έχει είτε την μορφή υλικών αγαθών, είτε την μορφή υπηρεσίας.

Κόστος είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση (Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση, 2006)

Όταν το Κόστος είναι ακριβές, δηλ. έγκυρο και προσδιορίζεται στο χρόνο που πρέπει δηλ. έγκαιρα μπορεί να αποτελέσει χρήσιμη πληροφορία ικανή να βοηθήσει στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα της Διοίκησης.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους

- Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες
- Το κόστος αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού
- Το κόστος αλλάζει συνήθως μορφή μέσα στην επιχείρηση
- Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους.

Κριτήρια – Κατηγορίες κατάταξης του κόστους

Το κόστος μπορεί να χωριστεί σε πολλές κατηγορίες ανάλογα με τα κριτήρια που επιλέγονται κάθε φορά. Κάθε κατηγορία κόστους έχει κάποια βασικά χαρακτηριστικά που κάνουν το κόστος κάθε φορά να καταγράφεται για συγκεκριμένο σκοπό και να είναι ακατάλληλο για κάποια άλλη χρήση .

Άμεσο και Έμμεσο κόστος

Τα κόστη διακρίνονται με βάση την δυνατότητα τους να συσχετισθούν με μία λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Άμεσο κόστος είναι το κόστος που συσχετίζεται άμεσα με μια συγκεκριμένη δραστηριότητα και αναμφίβολα μόνο με αυτή. Είναι το κόστος που ενσωματώνεται στην λειτουργία ή στο προϊόν άμεσα χωρίς προηγούμενη κατανομή, κατά τρόπο εμφανή και με ακριβή υπολογισμό του κατά αξία ποσοτικού μεγέθους. Σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται με τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή ενδιάμεσο ή τελικό

προϊόν και το επιβαρύνει άμεσα χωρίς μερισμό (Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος). Αναφέρεται κυρίως στα άμεσα υλικά, στην άμεση εργασία και στις άμεσες δαπάνες.

Άμεσα υλικά είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που συμμετέχουν στην παραγωγή του προϊόντος χωρίς τα μικρότερης σημασίας υλικά.

Άμεσα εργατικά είναι οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού, τα οποία χρεώνουν άμεσα και αφορούν μόνο το προϊόν.

Άμεσες Δαπάνες είναι οι δαπάνες ή τα έξοδα που δημιουργούνται ειδικά για μία συγκεκριμένη παραγγελία, προϊόν ή υπηρεσία.

Αρα Άμεσο Κόστος είναι :

Άμεσα Υλικά + Άμεσα Εργατικά + Άμεσες Δαπάνες = Αρχικό ή Άμεσο κόστος

Έμμεσο κόστος είναι εκείνο που δεν είναι δυνατόν να συσχετισθεί με ένα μόνο τμήμα της επιχείρησης, αλλά με περισσότερα τμήματα ταυτόχρονα διότι είτε η κατανομή του στα κέντρα κόστους δεν είναι εύκολη είτε δεν κρίνεται οικονομικά σκόπιμη. Πραγματοποιείται και αφορά δύο ή περισσότερα προϊόντα και είναι δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια τι μέρος αφορά τις επιμέρους λειτουργίες ή τους φορείς κόστους. Σε αυτή την περίπτωση για την επιβάρυνση καθενός φορέα ή κέντρου κόστους χωριστά χρησιμοποιείται ένας συντελεστής επιβάρυνσης. Τα έμμεσα κόστη δηλαδή τα έμμεσα υλικά, έμμεσα εργατικά, έμμεσες δαπάνες είναι τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε).

Έμμεσα υλικά είναι όλα τα αναλώμενα υλικά που δεν ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, όπως τα αναλώσιμα υπολογιστών, χαρτιά, γραφική ύλη και οποιοδήποτε είδος βοηθητικού υλικού που συντελεί για τις βασικές λειτουργίες.

Έμμεσα εργατικά είναι οι αμοιβές προσωπικού που δεν απασχολείται αποκλειστικά για το παραγόμενο προϊόν αλλά και για άλλα προϊόντα όπως οι μισθοί ηλεκτρολόγων, επιστατών και γενικά εργατικού δυναμικού συντήρησης.

Έμμεσες δαπάνες μπορεί να είναι αμοιβές τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι-τέλη, αποσβέσεις παγίων, τα ενοίκια που στεγάζεται η επιχείρηση, τα ασφάλιστρα και τα έξοδα από επισκευές τρίτων, προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και υπό κάποιες προϋποθέσεις τόκοι (Μπάλιος, 2011)

Αρα Έμμεσο Κόστος είναι :

Έμμεσα Υλικά + Έμμεσα Εργατικά + Έμμεσες Δαπάνες = Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Όμως ο προσδιορισμός του άμεσου και του έμμεσου κόστους δεν είναι μοναδικός διότι κάθε φορά εξαρτάται από το τμήμα στο οποίο εστιάζεται η ανάλυσή μας. Για παράδειγμα για κάθε ένα παραγωγικό τμήμα ενός εργοστασίου, το ενοίκιο του εργοστασίου αποτελεί έμμεσο κόστος διότι δεν είναι προφανές ποιο μέρος αυτού του κόστους αντιστοιχεί σε κάθε ένα από τα τμήματα. Όταν όμως η ανάλυση μας εστιάζεται σε ολόκληρη την

μονάδα παραγωγής του εργοστασίου, το ενοίκιο του εργοστασίου θεωρείται άμεσο κόστος.

Πραγματικό και Προκαθορισμένο κόστος

Τα κόστη διακρίνονται σε δύο κατηγορίες ανάλογα με τον χρόνο στον οποίο αναφέρονται:

Πραγματικό (ιστορικό) κόστος είναι αυτό που έχει πραγματοποιηθεί στο παρελθόν και σχηματίζεται από πραγματικά και ομαλά στοιχεία. Επιπλέον στην διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα και είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα. Λέγεται και απολογιστικό επειδή για τον υπολογισμό του χρησιμοποιούνται έξοδα που έχουν συμβεί.

Προκαθορισμένο κόστος αντιθέτως είναι αυτό που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί. Αυτό με την σειρά του ανάλογα με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τον υπολογισμό του, διακρίνεται σε προϋπολογιστικό και πρότυπο κόστος.

Προϋπολογιστικό κόστος είναι το κόστος που υπολογίζεται εκ των προτέρων με βάση ποσοτικά δεδομένα του υπό εκτέλεση έργου ή του υπό παραγωγή προϊόντος, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά τον χρόνο που αναμένεται να αποκτηθούν. Είναι χαμηλού βαθμού ακρίβειας, λόγω της διαδικασίας προσδιορισμού του, και για το λόγο αυτό περιλαμβάνει σημαντικά περιθώρια ανοχών.

Πρότυπο κόστος είναι το κόστος που υπολογίζεται εκ των προτέρων αλλά η ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων του το καθιστά ακριβές και συνεπώς πλήρως αξιόπιστο, ικανό να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση πολλών αναγκών της επιχειρηματικής ζωής. (Αργυριάδης, 2012)

Σταθερό - Μεταβλητό - Ημιμεταβλητό κόστος

Οι κατηγορίες κόστους που προκύπτουν βασιζόμενες στη μεταβολή του κόστους σε σχέση με τη μεταβολή του επιπέδου απασχόλησης ή δραστηριότητας της επιχείρησης είναι:

Σταθερό κόστος (fixed cost) είναι το κόστος ενός παραγωγικού τμήματος ή του συνόλου της επιχείρησης που μένει σταθερό ή αλλιώς αμετάβλητο παρότι ο όγκος της δραστηριότητας μεταβάλλεται. Το σταθερό κόστος δεν μεταβάλλεται στο σύνολό του σε σχέση με τον όγκο παραγωγής, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής (Βενιέρης, 2005). Το ενοίκιο είναι ένα παράδειγμα σταθερού κόστους. Βέβαια το ενοίκιο δύναται να μεταβάλλεται από έτος σε έτος.

Το μεταβλητό κόστος (variable cost), αντίθετα, επηρεάζεται από τις μεταβολές του όγκου της δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Το μεταβλητό κόστος παραμένει

αμετάβλητο ανά μονάδα προϊόντος αλλά μεταβάλλεται ευθέως στο σύνολό του με τις μεταβολές στον όγκο παραγωγής. Για παράδειγμα η αξία του ρεύματος ή του νερού, τα έξοδα μεταφοράς αγαθών, τα ημερομίσθια είναι στοιχεία που το κόστος τους μεταβάλλεται αν μεταβληθεί η παραγωγή. Συμπεραίνουμε λοιπόν πως το κόστος αυτών των στοιχείων αυξομειώνεται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής.

Το ημιμεταβλητό κόστος προέρχεται από τον συνδυασμό των δύο προηγούμενων και είναι εκείνο του οποίου ένα τμήμα αποτελείται από σταθερό κόστος που δεν επηρεάζεται από τον όγκο παραγωγής και το υπόλοιπο τμήμα του αποτελείται από μεταβλητό κόστος που διαμορφώνεται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής γι' αυτό ονομάζεται και μικτό κόστος. Παράδειγμα η ενοικίαση ενός αυτοκινήτου. Η χρήση του συνεπάγεται ένα σταθερό κόστος για την επιχείρηση ανεξάρτητα από τα χιλιόμετρα που κάνει και ένα μεταβλητό κόστος που σχετίζεται με το κόστος κάθε χιλιομέτρου που κάνει.

Διαφορικό Κόστος και Κόστος Ευκαιρίας

Το κόστος διακρίνεται σε διαφορικό και κόστος ευκαιρίας αναφορικά με τη λήψη αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη.

Το διαφορικό κόστος σχετίζεται με την διαφορά του κόστους μεταξύ εναλλακτικών ενεργειών ή αποφάσεων.

Το κόστος ευκαιρίας είναι το πιθανό κόστος μιας εναλλακτικής λύσης. Με λίγα λόγια αφορά το όφελος που χάνει η επιχείρηση παίρνοντας μια συγκεκριμένη απόφαση και όχι κάποια άλλη αντί αυτής.

Συνολικό - Μοναδιαίο - Λειτουργικό κόστος

Συνολικό κόστος είναι εκείνο που αντιστοιχεί σε κάποιο φορέα κόστους και προκύπτει αθροιστικά από στοιχεία κόστους που συνδέονται με τον φορέα.

Μοναδιαίο κόστος είναι το κόστος ανά τμήμα, αυτό που αντιστοιχεί σε κάθε μοναδική παραγόμενη μονάδα. Υπολογίζεται αν διαιρεθεί το κόστος με τον αριθμό των μονάδων που έχουν παραχθεί.

Λειτουργικό κόστος είναι το κόστος κάθε λειτουργίας οργανωτικής ή διοικητικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας, το οποίο προσδιορίζεται ή συγκεντρώνεται λογιστικά. Προκύπτει στις διάφορες δραστηριότητες της μονάδας και είναι ομαδοποιημένο κατά είδος, δηλαδή διαμορφώνεται από στοιχεία διαφορετικής φύσης που όμως έχουν τον ίδιο σκοπό.

Κόστος παραγωγής - Κόστος περιόδου

Ανάλογα με το σκοπό χρήσης του κόστους είτε ως προσδιορισμός δαπανών στον Ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης είτε ως αποτίμηση αποθεμάτων χωρίζεται σε κόστος παραγωγής και κόστος περιόδου.

Κόστος παραγωγής / Κόστος προϊόντος είναι το κόστος για να αποκτηθεί ή να παραχθεί ένα προϊόν που θα πωληθεί. Μέχρι να πωληθεί το προϊόν θεωρείται περιουσιακό στοιχείο και συνδέεται με τα αποθέματα. Όταν πωληθεί πρέπει να θεωρηθεί δαπάνη.

Κόστος περιόδου είναι τα στοιχεία κόστους που εμφανίζονται ως δαπάνη στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου που δημιουργούνται και δεν ανήκουν στο κόστος προϊόντος.

§3. Η έννοια του Εξόδου

Ορισμός του Εξόδου

Έξοδο είναι κάθε ηθελημένη ανάλωση κεφαλαίου, δηλαδή το μέρος του συνόλου των υπηρεσιών του κόστους, το οποίο έχει αναλωθεί κατά τη διάρκεια της δεδομένης χρονικής περιόδου για την παραγωγή. Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος και έστω και στιγμιαία προϋπάρχει ως κόστος. Έξοδο λοιπόν είναι το κόστος που εκπνέει μέσα σε μια λογιστική περίοδο όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί ή απολεσθεί και βαρύνει απευθείας τα αποτελέσματα της χρήσης ή της περιόδου.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα εξόδου

- Το έξοδο προέρχεται από το κόστος, δημιουργείται από αυτό και συνεπώς προϋπάρχει πάντοτε ως κόστος
- Το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και αφαιρείται από το έσοδο της περιόδου για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα:
 $\text{Έσοδα Περιόδου} - \text{Έξοδα Περιόδου} = \text{Αποτελέσματα Περιόδου}$
- Τα έξοδα που αφαιρούνται από τα έσοδα μιας περιόδου αντιστοιχούν στο κόστος των πωληθέντων.
- Τα έξοδα που αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα αποτελούνται από το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών και Χρηματοδοτήσεως.

Κριτήρια – Κατηγορίες διάκρισης εξόδων

Τα έξοδα ανάλογα με τον τρόπο που ενσωματώνονται στο κόστος διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Άμεσα έξοδα είναι όλα εκείνα τα έξοδα που γίνονται για ένα ορισμένο αγαθό, για μια ορισμένη λειτουργία, για να λειτουργήσει σωστά μία υπηρεσία.

Έμμεσα έξοδα ή γενικά έξοδα είναι όλα εκείνα τα έξοδα που αφορούν όχι μόνο ένα ορισμένο αγαθό ή υπηρεσία ή μία ορισμένη λειτουργία της μονάδας, αλλά περισσότερες. Για παράδειγμα ο οικονομικός σύμβουλος μιας εταιρίας εργάζεται και πληρώνεται για όλες τις λειτουργίες. Ο μισθός του αποτελεί έμμεσο έξοδο.

Τα έξοδα ανάλογα με το αν γίνονται δεκτά στον υπολογισμό του κόστους διακρίνονται σε:

Έξοδα κοστολογήσιμα είναι εκείνα που συγκροτούν το κόστος. Τα οργανικά έξοδα (αυτά που γίνονται για να πετύχει η μονάδα το σκοπό της), τα ομαλά και φυσιολογικά έξοδα (αυτά που συγκροτούν το κόστος, όπως τα εργατικά και οι μισθοί) είναι όλα στοιχεία κόστους.

Έξοδα μη κοστολογήσιμα είναι τα ανόργανα και αφύσικα που σε αντίθεση με τα προηγούμενα δεν αποτελούν στοιχεία κόστους. Τέτοια είναι τα πρόστιμα ή οι έκτακτες ζημίες.

§4. Η έννοια του Εσόδου.

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).

Το έξοδο αποτελεί αυτοτελές μέγεθος και από την στιγμή που θα δημιουργηθεί συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης με βάση την ισότητα:

$$\text{Έσοδα χρήσης} - \text{Έξοδα χρήσης} = \text{Αποτέλεσμα χρήσης}$$

§5. Η έννοια της Δαπάνης

Ορισμός της Δαπάνης

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου ή αλλιώς κάθε κανονικό έξοδο που έχει παραγωγικό χαρακτήρα. Αποτελεί το τρίτο μέρος του άμεσου και του έμμεσου κόστους Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μια από τις δυο εξωτερικές όψεις αυτών (απόφαση επένδυσης - αξία πρώτης ύλης).

Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας επένδυσης σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες όπως για παράδειγμα δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας των εργατοϋπαλλήλων.

Κατηγορίες διάκρισης των Δαπανών

Άμεσες δαπάνες είναι τα έξοδα που κάνουμε για μια συγκεκριμένη υπηρεσία ή προϊόν. Για παράδειγμα όταν είμαστε σύμβουλοι επιχειρήσεων και επισκεφτούμε έναν πελάτη στην έδρα του, το κόστος της βενζίνης που καταναλώσαμε είναι μια άμεση δαπάνη του έργου. Την άμεση δαπάνη την καταλογίζουμε εξολοκλήρου στο έργο το οποίο την προκάλεσε.

Έμμεσες δαπάνες είναι όλα τα έξοδα που γίνονται για να υπηρετήσουν την επιχείρηση γενικά. Παραδείγματα εμμέσων δαπανών είναι τα έξοδα στέγασης και η αμοιβή του λογιστή.

Το πρόβλημα με τις δαπάνες είναι ο τρόπος επιμερισμού τους στα προϊόντα και τις υπηρεσίες μας. Ο λόγος που αυτό είναι πρόβλημα σχετίζεται με το δυσανάλογο του καταλογισμού που μπορεί να προκύψει όταν επιμερίσουμε ένα ποσό μιας δαπάνης με τυχαίο τρόπο στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μας.

Συγκέντρωση και κατηγοριοποίηση δαπανών

Με στόχο να καταφέρουμε να ελέγξουμε ευκολότερα τα κόστη μας, είναι ωφέλιμο να συγκεντρώσουμε και να κατηγοριοποιήσουμε τις δαπάνες μας. Έτσι για παράδειγμα μπορούμε να συγκεντρώσουμε όλα εκείνα τα έξοδα που γίνονται για την στέγαση της επιχείρησής μας, όπως είναι το ενοίκιο, ασφάλιστρα, φωτισμός κ.α. σε μία στήλη την οποία ονομάζουμε «στέγαση» και τα έξοδα προβολής της επιχείρησής μας σε μία άλλη στήλη την οποία μπορούμε να ονομάσουμε «δαπάνες προβολής».

Συγκέντρωση δαπανών

Η συγκέντρωση δαπανών είναι απαραίτητο να γίνεται με τυποποιημένο και συνεπή τρόπο. Ο επιχειρηματίας θα πρέπει να αφιερώσει χρόνο για να σκεφτεί το σύστημα εκείνο που θα τον εξυπηρετεί καλύτερα στην συστηματική καταγραφή δαπανών. Οι δυνατότητες που μας δίνουν οι Η/Υ και τα διάφορα λογισμικά είναι σχεδόν απεριόριστες και δεν θα πρέπει να μένουν ανεκμετάλλευντες από τον επιχειρηματία καθώς η αυτοματοποίηση γλιτώνει πολύτιμο χρόνο και η ηλεκτρονικά καταγεγραμμένη πληροφορία είναι πολύ πιο εύκολα διαχειρίσιμη.

5.3.ii.Κατηγορίες συγκέντρωσης δαπανών

- Δαπάνες διοίκησης
- Δαπάνες προβολής/διαφήμισης
- Δαπάνες στέγασης
- Χρηματοοικονομικά κόστη (τόκοι, έξοδα δανείων κλπ)
- Δαπάνες εργατικών
- Δαπάνες εξοπλισμού

§6. Ομοιότητες και Διαφορές μεταξύ του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης.

- Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο είναι στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων
- Το κόστος μπορεί να μεταφέρεται από μια χρήση σε άλλη ενώ τα έξοδα επιβαρύνουν τη χρήση ή την περίοδο μέσα στην οποία πραγματοποιούνται
- Το κόστος προϋπάρχει του εξόδου ενώ δε συμβαίνει το αντίθετο.
- Το κόστος όταν αλλάζει μορφή δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με ένα άλλο κόστος διαφορετικής μορφής αλλά ίσου ποσού.
- Το έξοδο αντίθετα, συγκρίνεται πάντοτε με το έσοδο και από τη σύγκριση προσδιορίζεται πάντα ένα αποτέλεσμα δεδομένου ότι σπάνια τα δύο μεγέθη ταυτίζονται.
- Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού.
- Η δαπάνη ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Εισαγωγή στην Κοστολόγηση – Βασικές Έννοιες Κοστολόγησης

§1. Εισαγωγή στην κοστολόγηση

Η κοστολόγηση είναι ένα λογιστικό σύστημα με το οποίο προσδιορίζονται οι δαπάνες – έξοδα, συγκεντρώνονται, κατατάσσονται, και καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος που προσδιορίζουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων αλλά και των υπηρεσιών και επιμερίζονται με ακρίβεια στο πλαίσιο της λειτουργίας της κοστολόγησης. Συνεπώς, με τη διαδικασία της κοστολόγησης, υπολογίζεται το κόστος κάθε λειτουργίας της επιχείρησης. Οι κοστολογικές πληροφορίες για να είναι χρήσιμες πρέπει να είναι έγκαιρες, σχετικές και ακριβείς.

Όλα τα είδη των επιχειρήσεων, είτε παρέχουν υπηρεσία, παραγωγή ή εμπορία προϊόντος, προκειμένου να παρακολουθήσουν με κάθε λεπτομέρεια τις δραστηριότητες τους και το κόστος λειτουργίας τους, απαιτείται να τηρούν σύστημα κοστολόγησης γιατί αποτελεί κύριο ρυθμιστή των δραστηριοτήτων όλων των σύγχρονων οικονομικών μονάδων, επιτυγχάνει τον έλεγχο της αποδόσεως των επιμέρους λειτουργιών και του συνόλου των δραστηριοτήτων τους και παρέχει ένα σύνολο πληροφοριών που αποτελεί τη βάση για την λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Σύμφωνα με τον κ. Γκίνογλου (2002), η ακριβής γνώση στα στοιχεία κοστολόγησης των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, τόσο σε γενικό όσο και σε συγκεκριμένο επίπεδο προϊόντος, αποτελεί ένα σοβαρό παράγοντα στη λήψη των στρατηγικών επιχειρησιακών αποφάσεων.

§2. Ορισμός Κοστολόγησης

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας μιας επιχείρησης. (Βενιέρης Γ., 2005)

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2003).

Η κοστολόγηση αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται, στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται και γενικά στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδος (Καραγιώργος Θ.- Πετρίδης Α., 2003)

§3. Βασικές αρχές κοστολόγησης

α. Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι για παράδειγμα προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες και οργανικά τμήματα της επιχείρησης.

β. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες αφορούν την καταγραφή και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς και ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα.

γ. Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν.

δ. Μια δαπάνη θα πρέπει να καταλογίζεται μόνο αφού έχει συμβεί.

ε. Όλα τα κόστη ανεξάρτητα από το μέγεθός τους πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

ζ. Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στη κοστολόγηση.

στ. Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο.

§4. Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνει:

- α. Λογισμό, δηλαδή τον σχηματισμό του κόστους κατά είδος
- β. Μερισμό, δηλαδή τον σχηματισμό του κόστους κατά προορισμό ή αλλιώς τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους
- γ. Καταλογισμό, δηλαδή τον σχηματισμό του κόστους των τελικών φορέων, δηλαδή του κόστους των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών ανά είδος (Παυλάτος, 2006).

§5. Σύστημα κοστολόγησης – Μέθοδος κοστολόγησης

«Το σύστημα αποτελεί ευρύτερη έννοια της μεθόδου. Πολλές μέθοδοι συνυπάρχουν και λειτουργούν μέσα στο ίδιο σύστημα, τις ανάγκες του οποίου υπηρετούν. Ακόμα η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται σε πολλά συστήματα χωρίς να αλλοιώνει τη φυσιογνωμία τους» (Βαρβάκης, 2003).

Με τον όρο σύστημα κοστολόγησης ξένοι συγγραφείς αποδίδουν όλο το φάσμα των συστηματικών επεξεργασιών και των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση, την καταγραφή και την παρουσίαση των δεδομένων της κοστολόγησης, ενώ με την έννοια μέθοδος κοστολόγησης γίνεται αναφορά στις διαδικασίες αποτίμησης, διαχωρισμού και κατανομής του κόστους, όπως επίσης προσδιορισμός των αναλώσεων και πολλές ακόμα έννοιες.

Κάθε σύστημα κοστολόγησης διακρίνεται από τα εξής:

- α. Μέτρηση του κόστους: συγκεντρώνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως το κόστος των πρώτων υλών, των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας κλπ.
- β. Καταγραφή του κόστους: συγκέντρωση των στοιχείων του κόστους, από στοιχεία που έχουν καταγραφεί στη γενική λογιστική, ή από υλικά κλπ.
- γ. Ανάλυση του κόστους: ανάλογα με τα μεγέθη μέτρησης και χρήση της ανάλυσης των κοστολογικών δεδομένων για λήψη αποφάσεων.
- δ. Έκθεση του κόστους: συγκέντρωση, καταγραφή, συνολική παρουσίαση και απεικόνισή του σε μορφή αναλυτική για περαιτέρω ανάλυση και επεξεργασία για τη λήψη αποφάσεων (Καρανάσιος, 2011).

Η επιστήμη της κοστολόγησης έχει αναπτύξει συστήματα για την καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών της κάθε επιχείρησης (Κ. Βαρβάκης, 2003).

Τα συστήματα κοστολόγησης είναι τα εξής:

α. Σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία ή κατά έργο ή εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά προϊόν (Job Order Costing System).

β. Σύστημα κοστολόγησης κατά φάση ή μαζικής παραγωγής (Process Costing System).

γ. Σύστημα κοστολόγησης λειτουργίας – σύστημα κοστολόγησης παραγωγής μόλις ζητηθεί το προϊόν (Just in time Costing System).

δ. Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System).

ε. Σύστημα άμεσης ή οριακής – μεταβλητής κοστολόγησης (Marginal or Direct Costing System).

στ. Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Base Costing System)

§6. Πού είναι απαραίτητες οι κοστολογικές πληροφορίες

- Για την κατανομή των γενικών εξόδων
- Για την κοστολόγηση προϊόντος – έργου – υπηρεσίας
- Για τη μείωση του κόστους
- Για τον προσδιορισμό κερδοφόρων πελατών
- Για τη λήψη αποφάσεων
- Για την αποτελεσματικότητα στη διοίκηση

§7. Σκοποί της Κοστολόγησης

Οι σκοποί που επιδιώκονται με τη συστηματική κοστολόγηση είναι:

α. Η εξεύρεση του, κατά το δυνατό, ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως.

β. Η άσκηση σωστής τιμολογιακής πολιτικής.

γ. Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας.

δ. Η εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει ευνοϊκότερο κόστος

§8. Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι αποδοτικό και μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα εύρεσης του κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας όσο και στο τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης εάν:

α. Η δομή του συστήματος είναι συμβατή με τη δομή της επιχείρησης. Οι αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης ή στην οργάνωση της επιχείρησης με το πέρασμα του χρόνου είναι αναπόφευκτες. Πρέπει λοιπόν να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται σε αυτές τις αλλαγές.

β. Ικανοποιεί τις ανάγκες της διοίκησης σε κοστολογικές πληροφορίες. Είναι επαρκώς αναλυτικό και λεπτομερειακό. Βασίζεται στην αρχή του κόστους – οφέλους. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία το κόστος της οποίας μπορεί να κάνει το σύστημα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια που παρέχει.

γ. Είναι φιλικό προς αυτούς που το τροφοδοτούν και το χειρίζονται. Είναι απαραίτητη η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και των ανθρώπων που δίνουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα. (Βενιέρης, 1986)

Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα δυναμικό σύστημα, το οποίο πρέπει συνεχώς να προσαρμόζεται στις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, να ελέγχεται για την ορθότητα και την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, αλλά και για τη συνεπή εφαρμογή των βασικών αρχών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων

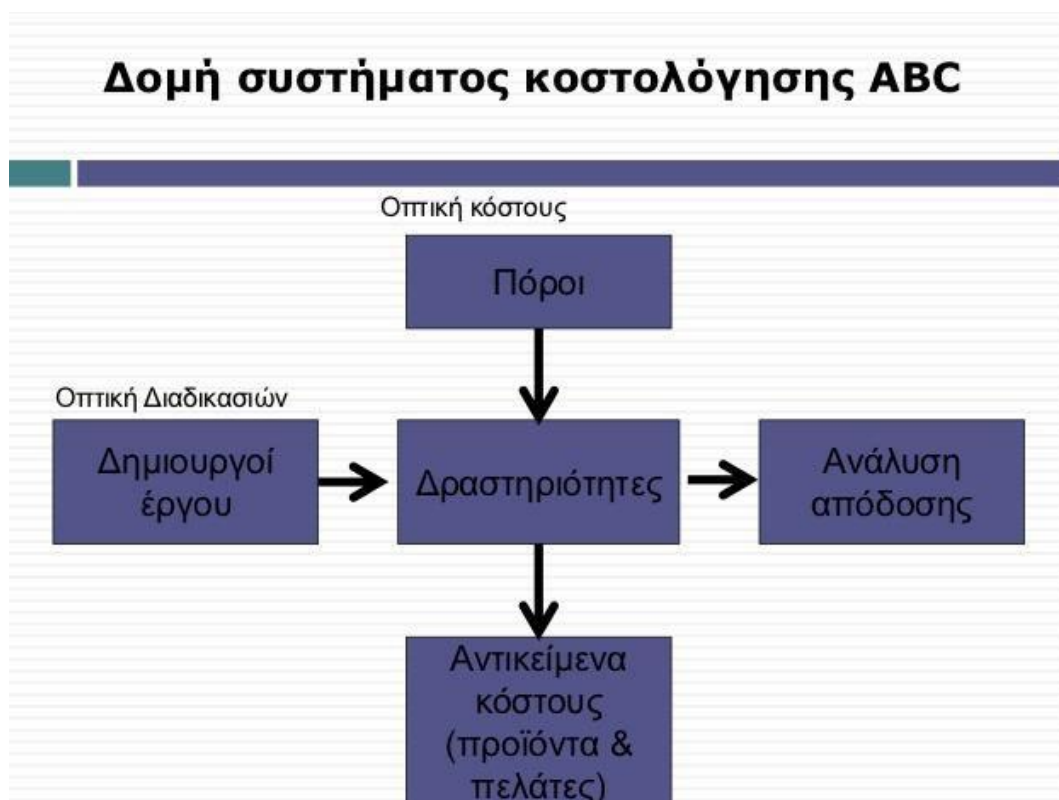
§1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την παγκοσμιοποίηση της αγοράς προκύπτει για τις επιχειρήσεις η ανάγκη της ανανέωσης, της μείωσης του κόστους, της βελτίωσης της ποιότητας των παρεχόμενων αγαθών και υπηρεσιών, της βελτίωσης του εργατικού δυναμικού αλλά και της ανταγωνιστικότητάς τους έτσι ώστε οι εταιρίες να γίνουν παγκόσμιου επιπέδου.

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. Όμως μετά την πάροδο περίπου μισού αιώνα εφαρμογής των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, οι ανάγκες παραγωγής και προώθησης πληροφοριών είναι τέτοιες που αυτά τα συστήματα αδυνατούν να καλύψουν ενώ η μεγάλη αύξηση του έμμεσου κόστους, οδήγησαν στην αναζήτηση ενός ακριβέστερου συστήματος κοστολόγησης.

Έτσι οδηγηθήκαμε σε ένα σύστημα κοστολόγησης που πρωταρχικό στόχο είχε την παρακολούθηση του κόστους της κάθε δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και, σε δεύτερη φάση, τον υπολογισμό του συνολικού κόστους (full cost) του παραχθέντος προϊόντος ή υπηρεσίας, δηλαδή οδηγηθήκαμε στο σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (Activity Based Costing - A.B.C.). Ο αρχικός λόγος που αναπτύχθηκε το ABC ήταν η κατανόηση και ο έλεγχος του έμμεσου κόστους. Σήμερα όμως προσφέρει πολύ περισσότερα από το να προσδιορίζει απλώς το κόστος ενός προϊόντος. Δίνει απάντηση στο τι δημιουργεί το κόστος, πώς μπορούμε να το διαχειριστούμε καλύτερα και στρέφει την προσοχή στις επιχειρησιακές διαδικασίες κι όχι σε φυσικά δεδομένα όγκου. Δεν εστιάζει την προσοχή σε ανθρωποώρες ή κατανάλωση πρώτων υλών αλλά στις διαδικασίες και επιχειρησιακές δραστηριότητες που συμβάλλουν στην εμφάνιση του κόστους αφού θεωρεί ότι οι δραστηριότητες προκαλούν το κόστος και ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες και οι πελάτες είναι οι λόγοι για τους οποίους εκτελούνται οι δραστηριότητες.

Παρακάτω παρουσιάζεται η δομή ενός συστήματος κοστολόγησης ABC στο γράφημα 1.



Γράφημα 1. Απεικόνιση της δομής του συστήματος κοστολόγησης ABC (πηγή: ανάπτυξη επιχειρηματικών σχεδίων Γ. Σταμπουλής)

§2. Ιστορική αναδρομή

Η αφετηρία εξέλιξης των συστημάτων κοστολόγησης τοποθετείται στις αρχές του 19ου και εκτείνεται έως τον 20ο αιώνα. Κατά τον 19ο αιώνα τα στοιχεία επεξεργασίας για τον προσδιορισμό του κόστους βασιζόταν στην εμπειρία των χρηστών και όχι τόσο σε θεωρητικούς κανόνες κοστολόγησης. Ολοκληρωμένη μορφή η κοστολόγηση ξεκίνησε να εμφανίζεται από τον 20ο αιώνα, όταν στο αρχικό - άμεσο κόστος προστέθηκαν τα γενικά έξοδα (over head expenses). Στον πρώτο παγκόσμιο πόλεμο η κυβέρνηση των Η.Π.Α. υποχρέωσε τις βιομηχανίες πολεμικού εξοπλισμού να κοστολογούν τα προϊόντα τους. Αυτό το γεγονός αποτέλεσε το έναυσμα και οι υπόλοιπες βιομηχανίες της χώρας να ξεκινήσουν να συμπεριλαμβάνουν στις οργανωτικές τους δομές την ανάπτυξη κοστολογίου για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων τους. Η οικονομική κρίση και οι ανακατατάξεις οι οποίες έγιναν στο παγκόσμιο οικονομικό σύστημα την δεκαετία του 1930 δημιούργησαν μεγαλύτερη ανάγκη για μια τεχνική υπολογισμού του κόστους. Μια πρώτη

μορφή κοστολόγησης δόθηκε από τον John Walker όπου αναφέρεται ότι συνιστώσες του κόστους είναι τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, ενώ το κόστος προσδιορίζεται «κατά κύρια λειτουργία και κατά παραχθέν προϊόν». Η τελική μορφή κοστολόγησης προήλθε με την είσοδο των γενικών εξόδων. Έτσι εμφανίστηκαν οι πρώτες επιστημονικά αναπτυγμένες παραδοσιακές μορφές κοστολόγησης που εφαρμόστηκαν στις βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αγγλίας και των Η.Π.Α., οι οποίες στις συνέχεια εφαρμόστηκαν και στις υπόλοιπες βιομηχανίες των οικονομικά ανεπτυγμένων χωρών της Ευρώπης.

Ωστόσο, από τις αρχές της δεκαετίας του '80, κάποιες βιομηχανίες και κάποιοι ακαδημαϊκοί, αναγνώρισαν τις ατέλειες που είχαν τα χρησιμοποιούμενα κοστολογικά συστήματα, καθώς και τα αρνητικά αποτελέσματα τους. Συγκεκριμένα, οι επιχειρηματίες αντιμετώπιζαν με τον ξαφνικό εισαγόμενο ανταγωνισμό από χώρες χαμηλού εργατικού κόστους, βρέθηκαν να έχουν τρεις επιλογές «αυτοματοποίηση - μετανάστευση – κατάρρευση». Ήδη από το 1971, ο George J. Staubus πρότεινε την ανάπτυξη συστημάτων που βασίζονται στις δραστηριότητες. Την ίδια χρονιά, δημοσίευσε το «Activity Costing and Input-Output Accounting». Δυστυχώς, όμως εκείνη την περίοδο υπήρχε μικρό ενδιαφέρον από τις επιχειρήσεις για την ανάπτυξη νέων κοστολογικών συστημάτων. Επιπλέον, σε αυτή την φάση δεν υπήρχε η κατάλληλη τεχνολογική υποδομή για να υποστηρίξει το δύσκολο έργο της συλλογής πληροφοριών.

Στα τέλη του '80 οι Thomas Johnson και Robert Kaplan κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η κοστολογική πληροφόρηση που παρείχαν τα τότε συστήματα έφτανε με καθυστέρηση στα στελέχη που λαμβάνουν επιχειρηματικές αποφάσεις, ήταν γενική, αντανakλούσε μια εικόνα του κόστους των εταιρειών η οποία απείχε μακριά από την πραγματικότητα. Οι Johnson και Kaplan θεωρούνται οι πνευματικοί πατέρες της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, γιατί αμφισβητώντας τις μέχρι τότε κλασσικές μεθόδους κοστολόγησης εμφάνισαν ένα νέο τρόπο επιμερισμού του κόστους, μια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας, υπό την προϋπόθεση ότι όλα τα κόστη πρέπει να θεωρούνται ως έμμεσα.

Οι καθηγητές Kaplan του Harvard Business School και Cooper του Claremont Graduate School στα τέλη του 1980 με αρχές της δεκαετίας του 1990, βρήκαν ότι η μεθοδολογία της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είχε εφαρμογή σε ένα μικρό αριθμό μεγάλων αμερικανικών βιομηχανιών, όπου η δυσaráσκεια για τα συστήματα κοστολόγησης ήταν προφανής. Οι εμπειρίες από αυτούς τους οργανισμούς δημοσιευτήκαν και έτσι αναπτύχτηκαν οι εφαρμογές της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων οφείλει τη σημερινή της φήμη στους επαγγελματίες που πρώτοι σχεδίασαν και εφάρμοσαν πρακτικά τις αρχές της, όσο και στους ακαδημαϊκούς που μετασχημάτισαν αυτήν την εργασία και την τοποθέτησαν μέσα σε ένα πιο γενικό πλαίσιο, συμβάλλοντας έτσι στη δημοτικότητα και τη διάδοση της μέσω των επιστημονικών δημοσιεύσεων τους. (Χατζής, 2013). Πλέον από τα μέσα της δεκαετίας του 1990, όπου το σύστημα A.B.C. άρχισε να γίνεται γνωστό, απασχολεί σοβαρά τον διεθνή επιχειρηματικό κόσμο. Σήμερα, γίνεται ευρύτατη χρήση του A.B.C. στις Η.Π.Α., στο Ηνωμένο Βασίλειο

και στη Γερμανία. Λιγότερες εφαρμογές έχουν γίνει στην Αυστραλία, Ολλανδία, Γαλλία, και στην Ισπανία.

Στην Ελλάδα κατά την δεκαετία του 1950 προέκυψε η ανάγκη δημιουργίας προϊόντων και υπηρεσιών με ανταγωνιστικό κόστος άρα και η ανάγκη ενός συστήματος κοστολόγησης. Μέχρι το 1970 τα προϊόντα τα οποία παρήγαγαν οι ελληνικές επιχειρήσεις ήταν σε μικρό αριθμό και το κόστος τους αποτελούνταν από τα άμεσα υλικά και από την άμεση εργασία. Εκείνη την χρονική περίοδο ενώ υπήρχε μεγάλος κρατικός παρεμβατισμός, η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των επιχειρήσεων στηριζόταν σε δύο βασικούς άξονες (Κεχράς, 2009) : α) στον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών και δευτερευόντως των λειτουργικών τμημάτων (κέντρων κόστους), και β) στην προσπάθεια της κάθε επιχείρησης για διαφοροποίηση των προϊόντων της σε σχέση με αυτά του ανταγωνισμού.

Μέχρι σήμερα έχει υιοθετηθεί από λίγες επιχειρήσεις (Ο.Τ.Ε., Αθηναϊκή Ζυθοποιία, Everest)

§3. Ορισμός Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Σήμερα για το όνομα ABC (Activity Based Costing) υπάρχουν πολλές ανταγωνιστικές και αντιφατικές απόψεις. Αυτό που είναι ξεκάθαρο είναι ότι αυτή η μέθοδος απλά δεν μπορεί να διαχωριστεί από τις δραστηριότητες και τα γεγονότα με τα οποία συνδέεται. Η Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing ή A.B.C.) είναι η μέθοδος με την οποία επιδιώκεται πλήρης καταμερισμός του κόστους ανά παραγωγική δραστηριότητα ή ανά παρεχόμενη υπηρεσία της επιχείρησης (Smith Sara Anne, 1992). Σύμφωνα με τους Langfield - Smieth, Thorne και Hilton το σύστημα κοστολόγησης βάση δραστηριότητας είναι σύστημα το οποίο εστιάζει στα κόστη ποικίλων δραστηριοτήτων που απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή υπηρεσία.

Η κοστολόγηση βάση δραστηριότητας μπορεί να είναι μια διαδικασία σχεδιασμού και ανάπτυξης διεξαγόμενου κόστους για τις υπηρεσίες και τα προϊόντα που παρέχονται από τις επιχειρήσεις (Frost, 2005).

Κατά τους Browmich και Hong (1999) το ABC είναι μια μέθοδος που χρησιμοποιεί πληροφορίες που ήδη υπάρχουν.

Οι Kaplan και Couper (1998) είπαν ότι ABC είναι ένας οικονομικός χάρτης από τα κόστη και τα κέρδη της εταιρίας. Στοχεύει να γίνει ένα διοικητικό εργαλείο και όχι μία νέα λογιστική ή κοστολογική μέθοδος για προϊόντα - υπηρεσίες - πελάτες.

Όλοι αυτοί οι ορισμοί με τον έναν τρόπο ή τον άλλον, αναφέρονται περισσότερο ή λιγότερο στα ίδια πράγματα. Ως εκ τούτου, βλέπουμε το ABC ως ένα σχέδιο το οποίο βοηθάει στην οργάνωση και τον υπολογισμό του κόστους στην εταιρία και από αυτή τη σκοπιά θα δούμε τη μέθοδο αυτή καθόλη τη διάρκεια της εργασίας. Η Κοστολόγηση με

βάση τις δραστηριότητες αποτελεί περισσότερο μια κοστολογική μεθοδολογία προσδιορισμού του ακριβούς κόστους των παραγόμενων προϊόντων, υπηρεσιών, λειτουργιών και δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης που λύνει το πρόβλημα μερισμού των ΓΒΕ (έμμεσων δαπανών) στα προϊόντα και λιγότερο ένα κοστολογικό σύστημα, καθώς μπορεί να χρησιμοποιηθεί από όλα τα καθιερωμένα κοστολογικά συστήματα (πλήρους, άμεσης, πρότυπης κοστολόγησης).

§4. Φιλοσοφία – Βασικές Θέσεις Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Η φιλοσοφία του A.B.C. σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan είναι απλή : «Όλες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες υπάρχουν για να υποστηρίξουν την παραγωγή και τη διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών. Επομένως, το κόστος τους θα πρέπει να θεωρείται κόστος των προϊόντων».

Το ABC βασίζεται στις βασικές θέσεις ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες και οι πελάτες δηλ. τα αντικείμενα κόστους (cost objects), είναι αυτοί που δημιουργούν τη ζήτηση για τις δραστηριότητες (activities), ότι οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους (consumption of resources) και η κατανάλωση πόρων προκαλεί το κόστος (cost).

Η κατανόηση αυτής της σχέσης είναι σημαντική για την επιτυχή διαχείριση των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Γι' αυτό είναι αναγκαίο στις άρτια οργανωμένες επιχειρήσεις η κάθε δραστηριότητα να συσχετίζεται με το παραγόμενο προϊόν, την υπηρεσία ή το έργο χάριν του οποίου πραγματοποιήθηκε και το κάθε είδος κόστους να κατανέμεται στις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας (Κεχράς Ιωάννης, 2010). Συμβαίνει όμως συχνά ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης να μην μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με τα αντικείμενα κόστους αλλά να συσχετίζεται με κάποιο κέντρο κόστους, δηλαδή κάποιο τμήμα της επιχείρησης.

Αντίθετα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, λειτουργούν με βάση την υπόθεση ότι η παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι αυτή που προκαλεί τις δαπάνες. Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης επιμερίζουν τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις επιμερισμού όπως ο όγκος και η αξία των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες απασχόλησης των μηχανημάτων. Έτσι όμως δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους με βάση το τι πραγματικά καταναλώθηκε για το κάθε αντικείμενο.

§5. Στόχοι υιοθέτησης ενός μοντέλου A.B.C.

Η εκάστοτε οικονομική μονάδα με την χρήση της μεθόδου κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων σύμφωνα με τον Cooper (1990) προσπαθεί να επιτύχει τους εξής στόχους:

α. Παροχή πληροφοριών σχετικά με τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία σε ένα προϊόν.

β. Παροχή πληροφοριών για τις δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν και για τους φορείς κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες) ώστε να υπάρχουν οι κατάλληλες ενέργειες ελαχιστοποίησης του κόστους αυτών των δραστηριοτήτων.

γ. Πληροφόρηση για το κόστος των προϊόντων ώστε να γίνει ο συσχετισμός με την αποδοτικότητά τους.

δ. Παροχή πληροφοριών για την διαμόρφωση της τιμολογιακής πολιτικής (ανατίμηση και υποτίμηση) (Cooper and Kaplan, 1991).

ε. Παροχή πληροφοριών και καθοδήγηση για την γενικότερη λήψη αποφάσεων.

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι ένα σύστημα που κάνει πολύ περισσότερα από το να κοστολογεί προϊόντα. Δίνει πληροφορίες στα στελέχη για το τι δημιουργεί τα κόστη και πως να τα διαχειριστούν. Κατά τους καθηγητές Robert S. Kaplan και Anthony A. Atkinson, ο βασικός στόχος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δεν είναι η σωστή κατανομή του γενικού κόστους προς τα προϊόντα, αλλά η μέτρηση και ο υπολογισμός των πόρων που χρησιμοποιούνται και καταναλώνονται από τις δραστηριότητες που υποστηρίζουν την παραγωγή και την διάθεση των προϊόντων και των υπηρεσιών προς τους πελάτες. Οι Landry, Wood και Lindquist (1997) υποστηρίζουν ότι οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν την μέθοδο A.B.C. για να εξακριβώσουν την πραγματική αξία των προϊόντων τους και για να κατανοήσουν την δομή του κόστους από την πλευρά των δραστηριοτήτων. Οι επιτυχημένες επιχειρήσεις, όπως δείχνει η διεθνής εμπειρία, ενσωματώνουν τους πόρους τους σε εκείνες τις δραστηριότητες που οδηγούν σε μεγαλύτερο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

§6. Βασικές Έννοιες Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Πόροι (Resources)

Πόροι είναι τα οικονομικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των ποικίλων δραστηριοτήτων της επιχείρησης, όπως είναι το κόστος της εργασίας, των πρώτων υλών, τα ενοίκια κ. α. Τα κόστη παραγωγής αλλά και όλων των άλλων διοικητικών λειτουργιών συμπεριλαμβάνονται στους πόρους οι οποίοι αντιπροσωπεύουν το ανθρώπινο δυναμικό και τον εξοπλισμό (Χατζής, 2013).

Οι Οδηγοί πόρων (Resource Driver)

Οι Οδηγοί πόρων μετρούν τη συχνότητα και την ένταση των απαιτήσεων για πόρους που θέτουν οι δραστηριότητες (Χατζής, 2013). Πρόκειται για μέθοδο επιμερισμού πόρων στις δραστηριότητες κατά το σύστημα ABC π.χ. ποσοστό % του χρόνου που οι εργαζόμενοι αναλώνουν σε κάθε δραστηριότητα. Οι κατανομείς πόρων (resource drivers) είναι οι συνδετικοί κρίκοι ανάμεσα στους έμμεσους πόρους και στις δραστηριότητες γιατί μεταφέρουν το κόστος των πόρων σε αυτές, οι οποίες με την σειρά τους το απορροφούν.

Δραστηριότητα (Activity)

Δραστηριότητα με την ευρεία έννοια είναι το σύνολο των ακριβώς καθορισθεισών ενεργειών που μέσα από μια συνεχή απορρόφηση πόρων, επιδιώκει την επίτευξη κάποιου συγκεκριμένου επιχειρησιακού στόχου (Κεχράς, 2009).

Οι δραστηριότητες είναι μετρήσιμες μονάδες έργου, είναι οι διαδικασίες που πραγματοποιούνται από το ανθρώπινο δυναμικό και τον εξοπλισμό, καταναλώνουν πόρους, διαφέρουν μεταξύ τους ως προς το μέγεθος και το επίπεδο της τεχνολογίας που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις. Οι δραστηριότητες διακρίνονται σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες (Cooper, 1988). Οι πρωτεύουσες δραστηριότητες, είναι οι δραστηριότητες που συμβάλλουν άμεσα στην κεντρική αποστολή ενός τμήματος όπως η έρευνα αγοράς ενώ οι δευτερεύουσες δραστηριότητες υποστηρίζουν ένα μόνο τμήμα της εταιρείας και θα πρέπει να αυξάνουν την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των πρωτευουσών δραστηριοτήτων στο τμήμα αυτό.

Ο Cooper (1990) κατέταξε τις δραστηριότητες σε τέσσερις γενικές κατηγορίες:

- επιπέδου μονάδας
- επιπέδου παρτίδας
- υποστήριξης προϊόντων - υποστήριξης πελατών και
- υποστήριξης οργανισμού /συντήρησης των εγκαταστάσεων.

Οι δραστηριότητες επιπέδου μονάδας (unit level) είναι εκείνες που πρέπει να εκτελεσθούν για κάθε μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας. Αφορούν πόρους που καταναλώνονται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας. Ο αριθμός αυτού του είδους των δραστηριοτήτων είναι ανάλογος του όγκου της παραγωγής και των πωλήσεων.

Οι δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας (batch level) είναι εκείνες που πρέπει να γίνουν για κάθε παρτίδα προϊόντος ή για την προετοιμασία της εκτελούμενης εργασίας. Συνδέονται με τον αριθμό των παρτίδων του προϊόντος και όχι με τις μεμονωμένες μονάδες προϊόντος όπως παραπάνω. Οι πόροι που απαιτούνται για μια δραστηριότητα επιπέδου παρτίδας είναι ανεξάρτητοι από τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων της παρτίδας ή των μονάδων που πωλούνται. Το κόστος του επιπέδου αυτού (batch level cost) είναι το κόστος που προκαλείται από τον αριθμό των παρτίδων που παράγονται, είναι σταθερό και παραμένει το ίδιο από παρτίδα σε παρτίδα (Hammer, Carter and Milton, 1994).

Οι δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντων (product level), είναι εκείνες που καθιστούν την εταιρεία ικανή να παράγει τα προϊόντα της. Πρόκειται για δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται με διαφορετικά και συγκεκριμένα προϊόντα και είναι ανεξάρτητες από τον αριθμό των παρτίδων και από τις μονάδες του προϊόντος που παράγονται.

Αν επεκτείνουμε την έννοια πέρα από τα όρια του εργοστασίου, έχουμε δραστηριότητες υποστήριξης πελατών (customer level) οι οποίες καθιστούν την εταιρεία ικανή να πραγματοποιεί πωλήσεις, αλλά δεν εξαρτώνται από τον όγκο και το περιεχόμενο των πωλήσεων. Έχουν σχέση με συγκεκριμένους πελάτες και γίνονται για την εξυπηρέτηση συγκεκριμένων πελατών. Οι δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντων και πελατών ανιχνεύονται εύκολα στα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες για τους οποίους εκτελούνται. Αλλά η ποσότητα των πόρων που χρησιμοποιούνται στις δραστηριότητες αυτές, είναι εξ ορισμού, ανεξάρτητη του όγκου της παραγωγής και των πωλήσεων και του μεγέθους των παρτίδων και των παραγγελιών.

Τέλος, έχουμε τις δραστηριότητες υποστήριξης οργανισμού-εγκαταστάσεων (plant level). Οι δραστηριότητες αυτές είναι ανεξάρτητες από το ποια προϊόντα, πόσες παρτίδες, πόσες μονάδες παράγονται και ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται. Εδώ ουσιαστικά εντάσσονται οι υποστηρικτικές, συμπληρωματικές και βοηθητικές δραστηριότητες και είναι κοινές για όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων (plant level cost), περιλαμβάνει τις δαπάνες και τα έξοδα τα οποία δεν συσχετίζονται άμεσα με τους φορείς του κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες) και συνεπώς δεν κατανέμονται απευθείας σε αυτούς.

Για την κατανομή του κόστους αυτών των δραστηριοτήτων θα πρέπει να προηγηθεί η κατανομή του κόστους προς τις δραστηριότητες των παραπάνω επιπέδων και μετέπειτα ο καταλογισμός τους στους φορείς του κόστους (Κεχράς, 2009). Παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων που αντιστοιχούν σε αυτό το επίπεδο αποτελούν η συντήρηση των κτιρίων, οι λογιστικές εργασίες, η θέρμανση, οι αποσβέσεις, κ.α.

Αντικείμενα Κόστους (Cost Object)

Τα πρόσωπα ή τα πράγματα που επωφελούνται από τα κόστη των δραστηριοτήτων (Χατζής, 2013) π.χ. τα προϊόντα, εσωτερικοί ή εξωτερικοί πελάτες, οι μέτοχοι κ.α. είναι αντικείμενα κόστους.

Φορέας κόστους

Οι οικονομικές μονάδες προκειμένου να προσδιορίσουν το κέρδος από τα προϊόντα που παράγουν, τείνουν να εγκαθιστούν συστήματα κοστολόγησης. Στοιχεία που αποτελούν το αντικείμενο της κοστολόγησης είναι οι φορείς κόστους (Βενιέρης, 1986). Ως φορείς κόστους θεωρούνται τα προϊόντα και οι υπηρεσίες της επιχείρησής που κοστολογούνται. Οι φορείς κόστους είναι το τελευταίο οχυρό του επιμερισμού δαπανών και με την πώλησή τους θα πρέπει να καλύψουν τα συνολικά έξοδα και να αποφέρουν και κέρδη. Σημαντικότατο είναι να ορίσουμε με μεγάλη σαφήνεια τους φορείς αυτούς. Για παράδειγμα σε μια συμβουλευτική εταιρία παροχής χρηματοοικονομικών συμβουλών, ο φορέας κόστους είναι οι ανθρωπόωρες των συμβούλων, σε μια τράπεζα φορέας κόστους (κατά κύριο λόγο) είναι τα διάφορα επιτόκια δανεισμού ενώ σε μια εταιρία παραγωγής προϊόντων φορείς κόστους είναι τα ίδια τα προϊόντα της.

Δυναμικότητα

Σημαντικό σχετικά με τους φορείς κόστους είναι να υπολογίσουμε όσο το δυνατόν γίνεται πιο καλά την δυναμικότητα της επιχείρησής μας σε σχέση με τους φορείς κόστους. Στην παροχή υπηρεσιών φορέας κόστους είναι οι ανθρωπόωρες, γι' αυτό θα πρέπει να υπολογίσουμε τις διαθέσιμες ανθρωπόωρες της επιχείρησης εντός μίας περιόδου και αντίστοιχα τις ώρες που χρειάζονται για την τέλεση μιας υπηρεσίας. Τις ανθρωπόωρες τις υπολογίζουμε με βάση τις ώρες λειτουργίας της επιχείρησης μας (π.χ. 40 ώρες/εβδομάδα) επί τον αριθμό των ανθρώπων που απασχολούνται κάθε εβδομάδα με αναγωγή ωρών για αυτούς που δουλεύουν λιγότερο. Στην παραγωγή προϊόντων θα πρέπει να υπολογίσουμε τον

όγκο παραγωγής προϊόντων και αντίστοιχα να κάνουμε εκτιμήσεις για την ζήτηση των προϊόντων αυτών. Εδώ την μέγιστη δυναμικότητα μπορούμε να την υπολογίσουμε με βάση την δυναμικότητα των μηχανών που χρησιμοποιούμε.

Κέντρο κόστους

Κάθε οικονομική μονάδα έχει επίσης τα κύρια και τα βοηθητικά κέντρα της δραστηριότητάς της δημιουργώντας έτσι τις κύριες και τις βοηθητικές θέσεις κόστους.

Κέντρο Κόστους (cost center) είναι το κόστος κατά λειτουργία ή στάδιο παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης ή φορέα κόστους. Τα κέντρα κόστους είναι μονάδες κόστους στα οποία κατανέμονται τμηματικά τα διάφορα κόστη ή μερίδια ευθύνης με σκοπό την λογιστική συγκέντρωση των εξόδων για κοστολόγηση και για αναλυτικότερο προσδιορισμό όλων των εξόδων μίας οικονομικής μονάδας. Ως κέντρα κόστους θεωρούνται συνήθως τα τμήματα (λειτουργίες) της επιχείρησης στα οποία γίνεται συγκέντρωση του κόστους. (Βενιέρης, 1986).

Διακρίνονται σε τρία βασικά τμήματα:

α. Κύρια : Σε αυτά συντελείται η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων ή παροχής των υπηρεσιών. Σε αυτά κατανέμεται ο βασικός σκοπός της επιχείρησης, όπως ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών.

β. Βοηθητικά : είναι εκείνα τα κέντρα κόστους που συγκεντρώνονται τα μη βασικά κόστη τα οποία προσθέτονται μετά στα κύρια. Δεν παράγουν προϊόντα, αλλά

προσφέρουν υπηρεσίες απαραίτητες για τα Κύρια Κέντρα Κόστους.

γ. Ανεξάρτητα : είναι αυτά που διευκολύνουν τα υπόλοιπα κέντρα κόστους με υπηρεσίες στην παραγωγή του προϊόντος / υπηρεσίας και του σκοπού της επιχείρησης.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τη δημιουργία, υποχρωτικά, πέντε κέντρων κόστους όπου πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους, εφόσον η οικονομική μονάδα έχει αντίστοιχες λειτουργίες. Τα κέντρα κόστους είναι:

- Κέντρο κόστους διοικητικής λειτουργίας
- Κέντρο κόστους παραγωγικής λειτουργίας
- Κέντρο κόστους λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως
- Κέντρο κόστους λειτουργίας διαθέσεως
- Κέντρο κόστους χρηματοοικονομικής λειτουργίας

6.7.i. Χρησιμότητα συγκέντρωσης του Κόστους στα Κέντρα Κόστους

Η συγκέντρωση του κόστους στα κέντρα κόστους είναι χρήσιμη και ιδιαίτερης σημασίας γιατί εξυπηρετεί τις ανάγκες προγραμματισμού και ελέγχου της παραγωγικής δραστηριότητας. Λειτουργεί ως Βάση υπολογισμού των εξόδων που αφορούν το κάθε τμήμα παραγωγής ή παροχής υπηρεσίας προκειμένου να γίνει η σχετική επιβάρυνση του προϊόντος - υπηρεσίας.

Γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε) και Βάσεις Καταλογισμού

Ορισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα να μπουν στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων. Είναι το έμμεσο κόστος των εξόδων που υπολογίζονται ως το βιομηχανικό κόστος και αποτελούν τον μεγαλύτερο όγκο από το συνολικό κόστος μιας εταιρίας. Σε αυτά περιλαμβάνονται το κόστος έμμεσων υλικών, έμμεσα εργατικά, έμμεσες δαπάνες εκτός των εξόδων διοίκησης και διάθεσης.

Διαδικασία συγκέντρωσης ΓΒΕ σε Κέντρα Κόστους

1ο Βήμα: Άμεση συσχέτιση των Εξόδων με τα Κέντρα Κόστους (Βοηθητικά και Κύρια)

2ο Βήμα: Έμμεση συσχέτιση των εξόδων με τα Κέντρα Κόστους (Βοηθητικά και Κύρια)

3ο Βήμα: Επανεπιμερισμός των συνολικών Εξόδων που έχουν επιβαρύνει τα Βοηθητικά Κέντρα Κόστους στα Κύρια Κέντρα Κόστους

Βάση Καταλογισμού : χρησιμοποιείται για να επιμερίσουμε τα Γ.Β.Ε στα κύρια, βοηθητικά και ανεξάρτητα κέντρα κόστους. Υπολογίζουμε πώς απορροφούνται από τα διάφορα κόστη σε μια συγκεκριμένη περίοδο ή για μια παραγγελία. Τέτοιες βάσεις καταλογισμού είναι το άμεσο κόστος υλικών, τα άμεσα εργατικά, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και οι ώρες άμεσης εργασίας του προσωπικού.

Ο τύπος του συντελεστή καταλογισμού έχει την μορφή :

Συντελεστής Γ.Β.Ε. = Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα / Βάση Καταλογισμού = %

Ως Βάση Επανεπιμερισμού ορίζεται το μέγεθος που συνδέει το Κόστος των Βοηθητικών Κέντρων Κόστους με τα Κύρια Κέντρα Κόστους.

Οι Οδηγοί κόστους (Cost Drivers)

Οι Οδηγοί κόστους αντιπροσωπεύουν τους παράγοντες που επηρεάζουν το κόστος μιας δραστηριότητας. Είναι οι οποιοιδήποτε παράγοντες αυξάνουν ή μειώνουν το κόστος σε ένα συμβάν ή το επίπεδο της προσπάθειας που απαιτείται για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα (Χατζής, 2013). Εκφράζουν την αιτία που καθιστά αναγκαία την εκτέλεση της δραστηριότητας, και αποτελούν ένα μέγεθος αναλογικό με την κατανάλωση της δραστηριότητας. Υπάρχουν περίπου 30-50 οδηγοί κόστους που χρησιμοποιούνται. Σύμφωνα με τους Kaplan και Cooper (1998), αυτοί είναι οι διαφορετικοί τύποι των οδηγών κόστους:

α. Οδηγοί αγοραπωλησίας/συναλλαγών (αριθμός αγοραπωλησιών, αριθμός ελέγχων που διενεργούνται) μετρούν πόσο συχνά εκτελείται η δραστηριότητα. Οι οδηγοί αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν όλα τα δυνατά αποτελέσματα έχουν τις ίδιες βασικές απαιτήσεις από την δραστηριότητα. Οι οδηγοί συναλλαγών είναι οι λιγότερο δαπανηροί αλλά ταυτόχρονα μπορούν να αποδειχθούν οι λιγότερο ακριβείς, καθώς υποθέτουν ότι απαιτείται η ίδια ποσότητα πόρων κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Είναι καλό να χρησιμοποιηθούν όταν δεν υπάρχει καθόλου ποικιλία των χρησιμοποιημένων πόρων.

β. Οδηγοί διαρκείας (αναρτημένες ώρες, ώρες ελέγχου) είναι περίπου ο αριθμός των ωρών που απαιτούνται για να εκτελεστεί μία δραστηριότητα. Είναι ακριβείς και χρήσιμοι όταν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στο βαθμό χρήσης της δραστηριότητας για κάθε επιδιωκόμενο αποτέλεσμα αλλά η εφαρμογή τους κοστίζει καθώς το μοντέλο απαιτεί υπολογισμούς χρόνου κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα.

γ. Οδηγοί έντασης χρεώνουν άμεσα τα αντικείμενα κοστολόγησης για τους πόρους που χρησιμοποιούνται κάθε φορά για να εκτελεστεί η δραστηριότητα. Είναι πολύ ακριβείς και συγκεκριμένοι και σχετίζονται με ειδικά πολύπλοκα προϊόντα αλλά και οι πιο δαπανηροί στην εφαρμογή τους. Πρακτικά απαιτούν άμεση χρέωση μέσω ενός συστήματος κοστολόγησης το οποίο ταξινομεί τις εργασίες έτσι ώστε να ανιχνεύονται όλοι οι απαιτούμενοι πόροι όταν εκτελείται μια δραστηριότητα. Πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο όταν οι πόροι που σχετίζονται με μια δραστηριότητα είναι ακριβοί και ταυτόχρονα μεταβαλλόμενοι.

δ. Οδηγοί διεκπεραίωσης (ποιότητα των εισερχόμενων υλικών, εκπαίδευση και επίπεδο επιδεξιότητας των υπαλλήλων) ελέγχει την αποδοτικότητα των εκτελούμενων δραστηριοτήτων.

Οι Οδηγοί δραστηριότητας (Activity Drivers)

Οι Οδηγοί δραστηριότητας μετρούν τη συχνότητα και την ένταση των απαιτήσεων για δραστηριότητες που θέτουν τα αντικείμενα κόστους. Είναι το μετρήσιμο αποτέλεσμα μιας δραστηριότητας που θα οδηγήσει στον επιμερισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στα αντικείμενα κόστους.

Οι οδηγοί κόστους και οι οδηγοί δραστηριότητας εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς. Οι οδηγοί κόστους είναι μέτρα τελικού προϊόντος που αντικατοπτρίζουν την χρήση κάθε δραστηριότητας εργασίας, και πρέπει να μπορούν να μετρηθούν ποσοτικά. Ένας οδηγός δραστηριότητας που σχετίζει μία δραστηριότητα εργασίας με τα αντικείμενα κόστους της, μετρά τη δραστηριότητα εργασίας σε σχέση με την ποικιλομορφία και τη διαφοροποίηση των αντικείμενων κόστους τα οποία καταναλώνουν την δραστηριότητα (Χατζής, 2013).

Καθήκον (Task)

Καθήκον είναι στοιχείο της εργασίας, μια ομάδα καθηκόντων αποτελούν μια δραστηριότητα π.χ. λεπτομέρειες συζητήσεων με πελάτες.

Κέντρο δραστηριότητας (Activity center)

Κέντρο δραστηριότητας είναι ένα σύμπλεγμα αλληλοσυσχετιζόμενων δραστηριοτήτων.

Διαδικασία (Process)

Διαδικασία είναι μια σειρά συσχετιζόμενων δραστηριοτήτων για να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα π.χ. εκπλήρωση παραγγελιών (περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως λήψη παραγγελιών, τιμολόγηση, συλλογή πληρωμών).

Οι Δεξαμενές Κόστους (Cost Pools)

Οι Δεξαμενές Κόστους είναι οι δραστηριότητες που παρουσιάζουν την ίδια κοστολογική συμπεριφορά, δηλαδή έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά, ή παρόμοια σκοπιμότητα και ομαδοποιούνται σε δεξαμενές κόστους. Έτσι, οι δραστηριότητες που βρίσκονται στη ίδια δεξαμενή κόστους μπορούν να αντιμετωπισθούν με τον ίδιο οδηγό κόστους. Η δεξαμενή ή αλλιώς λεκάνη συγκέντρωσης κόστους μπορεί να περιγραφεί ως μια λεκάνη στην οποία συγκεντρώνονται τα κόστη που σχετίζονται με μια δραστηριότητα. Συνήθως, μια δεξαμενή κόστους δραστηριοτήτων δεν αναφέρεται σε μία μόνο δραστηριότητα, αλλά σε ένα σύνολο παρόμοιων δραστηριοτήτων, οι οποίες ομαδοποιούνται προκειμένου να διευκολυνθεί η εφαρμογή του συστήματος.

Στοιχείο κόστους (Cost Element)

Στοιχείο κόστους είναι το ποσό που πληρώνεται για την απόκτηση ενός πόρου και την κατανομή του σε μια δραστηριότητα.

Κατανομές Δραστηριοτήτων (resources activities)

Κατανομές Δραστηριοτήτων είναι οι μέθοδοι κατανομής τους κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς του κόστους.

Η Αλυσίδα Προστιθέμενης Αξίας

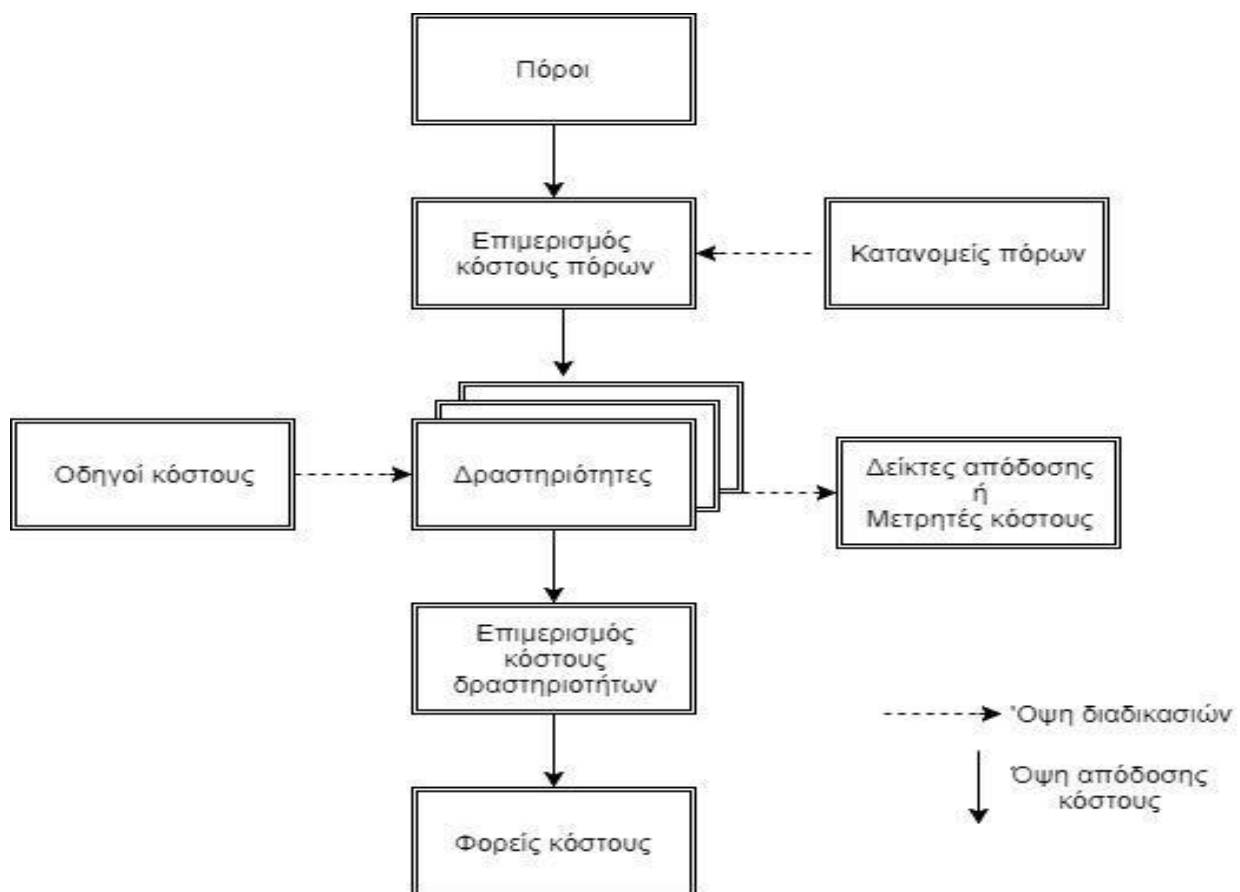
Η Αλυσίδα Προστιθέμενης Αξίας είναι μια αλυσίδα η οποία όταν προστίθεται στις εισροές δημιουργεί τελικές εκροές (Κεχράς, 2009). Κοινώς είναι όλες οι δραστηριότητες που απαιτούνται από την «σύλληψη» της ιδέας του προϊόντος μέχρι την τελική του παράδοση στον καταναλωτή (Kaplinsky and Morris, 2003). Η έννοια της αλυσίδας προστιθέμενης αξίας προτάθηκε από τον Michael Porter το 1985 σαν μια τεχνική η οποία βοηθά τις επιχειρήσεις να αξιολογήσουν τις δυνατότητές τους και τις αδυναμίες τους (Henry, 2008). Όπως αναφέρει ο ίδιος ο Porter (1996) σε άρθρο του, οι δραστηριότητες αποτελούν φορείς ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, και συνεπώς οι επιχειρήσεις θα πρέπει να εστιάσουν στην

ελαχιστοποίηση τους, στην γρήγορη και αποτελεσματική τους εκτέλεση και στις λιγότερες εισροές.

Οι Δείκτες Απόδοσης (performance indicators)

Όπως αναφέρει ο Parmenter (2010) οι δείκτες απόδοσης δρουν βοηθητικά σε μια επιχείρηση, στοχεύοντας στην ευθυγράμμιση των δραστηριοτήτων της με τους στρατηγικούς της στόχους. Δηλαδή με την χρήση των δεικτών απόδοσης, οι επιχειρήσεις είναι σε θέση να διακρίνουν κατά πόσο οι δραστηριότητες που χρησιμοποιούν είναι αποτελεσματικές και αποδοτικές. Έτσι ουσιαστικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι λειτουργούν σαν ένα μέτρο ελέγχου που διαθέτει η εκάστοτε οικονομική μονάδα.

Εάν επιθυμούσαμε να απεικονίσουμε την σχέση των παραπάνω εννοιών σχηματικά θα παρατηρούσαμε τη δισδιάστατη και σταυροειδή μορφή του μοντέλου A.B.C. στο ακόλουθο γράφημα 2.



Γράφημα 2: Οι δύο όψεις ενός συστήματος A.B.C.

(Πηγή: Κεχράς, Ι. Δ. (2009) Οι δύο όψεις ενός συστήματος A.B.C. [Διάγραμμα]. Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε. , σελ. 63.)

Οι καθηγητές Robert S. Kaplan και Robin Cooper ήταν οι πρώτοι που επεσήμαναν ότι τα στοιχεία που αποτελούν ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων χαρακτηρίζονται από διπλή διάσταση, δηλ. έχουν δύο όψεις σε αντίθεση με τα μονοδιάστατα κλασικά συστήματα. Με αυτή τη δισδιάστατη και σταυροειδή μορφή το σύστημα ABC μπορεί και επιτυγχάνει τη μέτρηση της απόδοσης των μεμονωμένων δραστηριοτήτων και φορέων καθώς και τον εντοπισμό των γεγονότων και ενεργειών που επηρεάζουν την απόδοση των δραστηριοτήτων.

Οι δύο όψεις του συστήματος, όπως αναφέρει ο Κεχράς (2009), είναι από την μία η όψη απόδοσης του κόστους, και από την άλλη η όψη των διαδικασιών. Η πρώτη όψη (απόδοσης του κόστους) εστιάζει στον καταμερισμό του κόστους των πόρων στις δραστηριότητες και μετέπειτα του κόστους των δραστηριοτήτων, μέσω των οδηγών κόστους, στους φορείς. Η διάσταση αυτή οδηγεί στον υπολογισμό του κόστους των φορέων και χρησιμοποιείται για την ανίχνευση της σχέσης μεταξύ των αγαθών, του τρόπου εκμετάλλευσης των πληροφοριών που προκύπτουν από τις διαστάσεις της κοστολόγησης, τη λήψη αποφάσεων για την τιμή πώλησης, τον σχεδιασμό νέων αγαθών και για τη βελτίωση των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας.

Η δεύτερη όψη των διαδικασιών εστιάζει στον έλεγχο των δραστηριοτήτων και της κατανομής των πόρων σε αυτές μέσω της χρήσης των οδηγών κόστους, των δεικτών απόδοσης, των κατανομών πόρων και των κατανομών δραστηριοτήτων. Από τη δεύτερη διάσταση του ABC επιδιώκεται η βελτίωση της απόδοσης της οικονομικής μονάδας και αποσκοπεί στην καλύτερη δυνατή εξυπηρέτηση και ικανοποίηση του πελάτη. Η διάσταση αυτή παρέχει πληροφορίες σχετικά με τα γεγονότα και τις ενέργειες που επηρεάζουν την απόδοση των δραστηριοτήτων αλλά και για την ίδια την απόδοση των δραστηριοτήτων αυτών καθεαυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Σχεδίαση και εφαρμογή του Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

§1. Στάδια σχεδιασμού ενός μοντέλου A.B.C.

Η σχεδίαση ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι μια διαδικασία περίπλοκη άρα και αρκετά χρονοβόρα, ιδιαίτερα επίπονη και λεπτομερής που απαιτεί μεγάλη προσοχή στην διεκπεραίωσή της καθώς πιθανά σφάλματα, αβλεψίες και παραλείψεις ενδεχομένως να είναι δύσκολο να διορθωθούν μετά την εφαρμογή του. Ο Norkiewicz (1994) πρότεινε μια σειρά εννέα βημάτων τα οποία θα πρέπει να ακολουθήσει η κάθε επιχείρηση πριν εφαρμόσει την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα. Τα βήματα είναι τα παρακάτω:

1^ο Βήμα. Αναγνώριση της ανάγκης για υιοθέτηση ενός νέου κοστολογικού συστήματος και προσεκτικός εκ των προτέρων σχεδιασμός.

Μια επιχείρηση προτού αποφανθεί υπέρ ή κατά της υιοθέτησης ενός νέου κοστολογικού συστήματος και συγκεκριμένα του συστήματος ABC, θα πρέπει καταρχάς να εξετάσει το υπάρχον σύστημα, να αποφασίσει αν είναι επαρκείς οι πληροφορίες που προσφέρει για το κόστος και αν είναι απαραίτητο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Σε περίπτωση που το κρίνει ανεπαρκές και αποφασιστεί η αλλαγή του συστήματος, πρέπει να προσδιοριστούν οι αδυναμίες του και σε ποιο βαθμό αυτές οι αδυναμίες επηρεάζουν τη σωστή λήψη αποφάσεων. Ακόμα για να παρθεί η τελική απόφαση αντικατάστασης του υπάρχοντος συστήματος πρέπει η επιχείρηση να λάβει υπόψη της το εύρος των επιλογών και το βαθμό πολυπλοκότητας του νέου συστήματος κοστολόγησης. Επίσης, η επιχείρηση θα πρέπει να αξιολογήσει και να καθορίσει το βαθμό πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων, τον όγκο και το εύρος του φάσματος των προϊόντων που παράγει και να εξετάσει αν για σκοπούς διοίκησης προσδίδει εξέχουσα σημασία στην ποιότητα της κοστολογικής πληροφόρησης και κατ' επέκταση της λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων βάσει αυτής. Έτσι λοιπόν η επιχείρηση αφού αξιολογήσει όλα αυτά τα θέματα στην συνέχεια θα προχωρήσει στην εφαρμογή του συστήματος ABC.

2^ο Βήμα. Εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού.

Εφόσον η εταιρεία αποφασίσει να υιοθετήσει το ABC, θα πρέπει να γίνει προσδιορισμός των αναγκών για εκπαίδευση στις νέες συνθήκες όχι μόνο των εργαζομένων αλλά και όλων των στελεχών που κάνουν χρήση των κοστολογικών δεδομένων προκειμένου

να λάβουν επιχειρηματικές αποφάσεις. Κρίνεται σκόπιμο η εκπαίδευση να αφορά όλες τις ιεραρχικές βαθμίδες και να γίνει είτε από κάποια εταιρεία εξωτερικών συμβούλων που ειδικεύεται σε θέματα κοστολόγησης, είτε από μια ομάδα στελεχών εντός της επιχείρησης που διαθέτουν πολύ καλό γνωστικό υπόβαθρο του ABC. Αρχικά θα πρέπει να υπάρχει πλήρης κατανόηση της χρησιμότητας του νέου συστήματος, της φιλοσοφίας του, του χρονοδιαγράμματος και του τρόπου μετάβασης, καθώς και συνεχής και αμφίδρομη επικοινωνία με στόχο να ελαχιστοποιηθούν οι τυχόν αντιδράσεις των εργαζομένων στην αλλαγή. Η ανώτατη διοίκηση πρέπει να δείξει έμπρακτα την δέσμευσή της και την στήριξή της στο νέο εγχείρημα. Τέλος η εκπαίδευση δεν πρέπει να σταματά μόλις τεθεί σε πλήρη εφαρμογή η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων αλλά να συνεχίζεται καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας του συστήματος ούτως ώστε να υπάρχει συνεχής επικαιροποίηση των γνώσεων του ανθρώπινου δυναμικού.

3° Βήμα. Καθορισμός των στόχων του έργου εφαρμογής του ABC.

Σε αυτό το στάδιο πρέπει να καθοριστούν με σαφήνεια οι στόχοι του νέου κοστολογικού συστήματος για να μην υπάρξει σύγχυση και παρερμηνεία του ρόλου του. Θα πρέπει να αναφερθούν οι τομείς λειτουργίας που θα επηρεαστούν από την υιοθέτηση του ABC, να προσδιοριστούν επακριβώς τυχόν οργανωσιακές αλλαγές που θα λάβουν χώρα στην επιχείρηση, καθώς και να γίνει μια πρώτη εκτίμηση του κόστους και της διάρκειας που θα απαιτήσει η διεκπεραίωση του προγράμματος. Ο καθορισμός των στόχων αποσκοπεί στο καθορισμό χρονοδιαγράμματος για το τι πρέπει να επιτευχθεί και μέχρι πότε, των κριτηρίων αξιολόγησης της εφαρμογής του προγράμματος μετά την ολοκλήρωσή του και κατ'έκταση να προβεί στις κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες.

4° Βήμα. Σύσταση της ομάδας που θα αναλάβει το σχεδιασμό του νέου συστήματος.

Η επιτυχής εφαρμογή του νέου συστήματος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την επιλογή των μελών της ομάδας σχεδιασμού. Τα μέλη αυτής της ομάδας θα πρέπει να έχουν την κατάλληλη εκπαίδευση στο θέμα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, αλλά και το αίσθημα της αφοσίωσης και της δέσμευσης (commitment) στο εγχείρημα. Στην αντίθετη περίπτωση, δεν θα διαθέσουν στις νέες αρμοδιότητές τους το χρόνο που τους αρμόζει και θα είναι αρκετά δύσκολο να λάβει την ζητούμενη αφοσίωση από τους υπόλοιπους εργαζόμενους. Η ομάδα που θα αναλάβει το σχεδιασμό του νέου συστήματος έχει συγκεκριμένη δομή και απαρτίζεται από στελέχη που έχουν τις εξής αρμοδιότητες:

α. Υποστηρικτής του έργου (project sponsor) είναι ο πλέον αρμόδιος να εμφυσήσει τη φιλοσοφία της Κοστολόγησης βάση Δραστηριοτήτων σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχίας, κατέχει τη θέση του προέδρου στην οργανωτική επιτροπή (steering committee) και είναι ο κύριος υπεύθυνος για την επιτυχία του εγχειρήματος. Ο υποστηρικτής του έργου για να αποκτήσει την αμέριστη υποστήριξη του ανθρώπινου δυναμικού πρέπει να κατέχει υψηλή θέση στην ιεραρχία αλλά κυρίως να πιστεύει στις δυνατότητες του νέου συστήματος.

β. Οργανωτική επιτροπή (steering committee) αποτελείται από υψηλόβαθμα στελέχη από κάθε τομέα που θα χρησιμοποιήσει τα δεδομένα που προσφέρει το σύστημα της

κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Προϊσταται του διοικητή του έργου (project director) και ο ρόλος της είναι ο συντονισμός των εργασιών του διοικητή του έργου και των υφισταμένων του, ενώ οι συνεδριάσεις της λαμβάνουν χώρα περίπου μια φορά το μήνα.

γ. Διοικητής του έργου (project director) είναι ο διοικητής του έργου εφαρμογής της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και είναι υπόλογος στην οργανωτική επιτροπή. Είναι αναγκαίο να έχει καλή γνώση της δομής και των τμημάτων όλων των λειτουργιών του οργανισμού, και να κατέχει υψηλή θέση μέσα στην επιχείρηση ούτως ώστε να έχει την πλήρη υποστήριξη των ατόμων που διοικεί στην εφαρμογή των αλλαγών. Επίσης, ο διοικητής του έργου κατέχει τη θέση του προέδρου στη συμβουλευτική επιτροπή (user advisory committee).

δ. Συμβουλευτική επιτροπή (user advisory committee) αποτελείται από μεσαία και ανώτερα στελέχη και ο ρόλος της έγκειται στην παροχή συμβουλών και διευκρινίσεων προς την ομάδα που έχει αναλάβει την υλοποίηση του έργου. Μια φορά το μήνα λαμβάνει αναφορά από τον διευθυντή του έργου σχετικά με την πορεία των εργασιών της ομάδας σχεδιασμού (project team) και συνεργάζεται με την τελευταία σε οποιοδήποτε στάδιο του έργου καταστεί αναγκαία η επιστράτευση των εξειδικευμένων γνώσεων και της πλούσιας εμπειρίας των μελών της

ε. Διευθυντής του έργου (project manager) είναι υπεύθυνος για την ομάδα σχεδιασμού του νέου συστήματος καθώς και για την ημερήσια τήρηση του χρονοδιαγράμματος όπως αυτό έχει καθοριστεί.

στ. Ο υπεύθυνος επικοινωνίας (communications manager) αναλαμβάνει την παροχή πληροφόρησης σχετικά με τους στόχους και την πορεία του έργου προς όλους αυτούς που είτε θα επηρεαστούν από την εισαγωγή του νέου κοστολογικού συστήματος είτε θα το χρησιμοποιήσουν μελλοντικά. Επίσης είναι υπεύθυνος για την εκπαίδευση όλων όσων εμπλέκονται με το νέο σύστημα.

ζ. Ειδικοί τεχνικών θεμάτων (technical specialists) είναι απαραίτητοι γιατί έχουν το θεωρητικό υπόβαθρο για να καλύψουν την έλλειψη γνώσεων στον τομέα των πληροφοριακών συστημάτων δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις για να έχουν ακριβή δεδομένα σε σχέση με τη λειτουργία τους χρειάζονται προηγμένα πληροφοριακά συστήματα.

η. Η ομάδα έργου (project team) είναι υπεύθυνη για την εκπόνηση του σχεδίου εφαρμογής του ABC και αποτελείται από μέλη με διαφορετική θεωρητική κατάρτιση και εμπειρία σε μια ποικιλία τομέων. Τα μέλη της πρέπει να γνωρίζουν καλά τη δομή, τους τομείς δραστηριοποίησης και τα άτυπα κανάλια πληροφόρησης της επιχείρησης, προκειμένου να διευκολυνθούν κατά τις μετέπειτα εργασίες τους, ενώ ταυτόχρονα είναι απαραίτητο να χαρακτηρίζονται από σύνθετη σκέψη και δημιουργικότητα και να μη θέτουν στεγανά στον τρόπο σκέψης τους.

5^ο Βήμα. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων, των φορέων κόστους και των οδηγών κόστους.

Για την επιτυχή υλοποίηση αυτού του σταδίου είναι απαραίτητη η ανάλυση των δραστηριοτήτων. Αυτό θα επιτευχθεί με την εξέταση του χώρου εργασίας και τη σύνταξη λίστας εργαζομένων οι οποίοι είτε μέσω ερωτηματολογίου είτε μέσω συνεντεύξεων θα υποδείξουν τις δραστηριότητες με τις οποίες απασχολούνται και τον χρόνο που καταναλώνουν για την υλοποίησή τους. Μετά τον προσδιορισμό και την κατηγοριοποίηση των δραστηριοτήτων απαραίτητος είναι ο προσδιορισμός των φορέων κόστους που αποτελούν τους αποδέκτες του συνόλου των δραστηριοτήτων και ο σαφής καθορισμός των οδηγών κόστους που αποτελούν τον συνδετικό κρίκο μεταξύ δραστηριοτήτων και φορέων.

6^ο Βήμα. Συλλογή των στοιχείων και επίλυση των προβλημάτων που προκύπτουν.

Με το πέρας του πέμπτου σταδίου έχουν καθοριστεί οι γενικές προδιαγραφές των στοιχείων που θα αποτελέσουν τις εισροές του νέου κοστολογικού συστήματος. Στο έκτο στάδιο αυτές οι προδιαγραφές θα αναλυθούν περισσότερο, όπως π.χ. θα οριστεί το απαιτούμενο χρονικό διάστημα για τη συλλογή των απαραίτητων στοιχείων, ο βαθμός λεπτομέρειας των δεδομένων κτλ. Η επιχείρηση θα συλλέξει στοιχεία χρήσιμα για την ανάπτυξη του ABC από διάφορες πηγές, όπως το τρέχον κοστολογικό σύστημα, το σύστημα προϋπολογισμών κ.α. Επιπροσθέτως θα πρέπει να φροντίσει και για την αντιμετώπιση πιθανών προβλημάτων για να μην αποτελέσουν εμπόδιο στην ανάπτυξη του συστήματος.

7^ο Βήμα. Ανάπτυξη πληροφοριακού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες (activity-based information system).

Στο στάδιο αυτό πριν το σχεδιασμό του πληροφοριακού συστήματος είναι απαραίτητο να καθοριστεί η επιθυμητή μορφή των αναφορών που θα εξάγει το σύστημα ABC. Επιπλέον ένα θέμα που θα απασχολήσει είναι η χρησιμοποίηση ή μη ειδικού πακέτου λογισμικού και η αγορά ενός έτοιμου πακέτου λογισμικού ή η εσωτερική ανάπτυξη του εν λόγω προγράμματος στην εταιρεία. Στη συνέχεια η επιχείρηση θα προβεί στην εγκατάστασή του καθώς και στην εισαγωγή των βασικών παραμέτρων λειτουργίας του. Έπειτα το πρόγραμμα θα τροφοδοτηθεί με τις σταθερές μεταβλητές (static data), δηλ. τους φορείς κόστους, τις δραστηριότητες και τους οδηγούς κόστους. Στη συνέχεια ακολουθεί ο έλεγχος της αποδοτικότητας του συστήματος και ο βαθμός ικανοποίησης των πληροφοριακών αναγκών της επιχείρησης. Εάν οι δυνατότητες του λογισμικού ανταποκρίνονται στις προσδοκίες της επιχείρησης, είναι συμβατό με τα υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα της εταιρείας, εύκολο στην χρήση, γρήγορο, αξιόπιστο και επαρκές τότε αποφασίζεται η χρησιμοποίησή του.

8^ο Βήμα. Προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων και των φορέων.

Σε αυτό το στάδιο η επιχείρηση υπολογίζει το κόστος των δραστηριοτήτων και καταλογίζει το κόστος των δραστηριοτήτων στους τελικούς φορείς κόστους έχοντας ως κριτήριο την απαίτηση των εκάστοτε προϊόντων ή υπηρεσιών. Όπως είναι φανερό, στο συγκεκριμένο στάδιο τίθεται σε ουσιαστική εφαρμογή το ABC και προκύπτουν τα αποτελέσματα ώστε να γίνει ερμηνεία του κόστους από την επιχείρηση.

9^ο Βήμα. Αξιοποίηση των πληροφοριών που προκύπτουν από το μοντέλο A.B.C.

Μετά το πέρας των παραπάνω εργασιών η ομάδα σχεδιασμού θα πρέπει να εξασφαλίσει την ενσωμάτωση της πληροφόρησης που εξάγεται από το νέο σύστημα στη λήψη αποφάσεων. Η επιτυχία της εφαρμογής δεν εξαρτάται μόνο από την ποιότητα των εργασιών της ομάδας σχεδιασμού ή από το βαθμό αποδοχής του συστήματος από το προσωπικό αλλά και από την ύπαρξη μηχανισμού επαναπληροφοριοδότησης, έτσι ώστε να είναι έγκαιρος ο εντοπισμός των αδυναμιών του ABC για να μπορεί η επιχείρηση να προβεί στις κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες. Με την υιοθέτηση ενός μοντέλου A.B.C. η επιχείρηση εξασφαλίζει αξιόπιστη και έγκαιρη πληροφόρηση όσον αφορά το κόστος και τις πηγές του.

§2. Εφαρμογή του συστήματος ABC

Εφόσον, η επιχείρηση περάσει από τα προκαταρκτικά στάδια προετοιμασίας και σχεδιασμού που προαναφέραμε, είναι σε θέση να προχωρήσει στην εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, ακολουθώντας τα εξής βήματα:

1^ο Βήμα. Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων.

Το πρώτο σημαντικό βήμα στην υλοποίηση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες που χρησιμοποιεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία κατά την παραγωγή τους. Στο βήμα αυτό η επιχείρηση προβαίνει σε μια λειτουργική και κοστολογική υποδιαίρεση των λειτουργιών της σε οργανωτικές, κοστολογικές και λειτουργικές υποδιαίρεσεις με σκοπό τη δημιουργία κέντρων ή θέσεων κόστους που θα αντιστοιχούν σε διαφορετικές δραστηριότητες η καθεμία από τις οποίες θα παράγει ομοιογενές έργο. Ως κέντρο ή θέση κόστους εννοείται οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους. Το κέντρο κόστους μπορεί να είναι ένα απλό τμήμα της επιχείρησης (για παράδειγμα λογιστήριο, τμήμα συντηρήσεων) αλλά μπορεί να είναι και πολύ μεγάλο όπως μια ολόκληρη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης. Στη συνέχεια η επιχείρηση πρέπει να προβεί και σε διαχωρισμό των κέντρων κόστους σε κύρια κέντρα κόστους : εκείνα στα οποία παράγονται προϊόντα έτοιμα ή ημιτελή ή υπηρεσίες και στα βοηθητικά κέντρα κόστους : εκείνα στα οποία παράγεται έργο ή υπηρεσία που χρησιμοποιείται στα κύρια κέντρα κόστους.

Όλες αυτές οι διεργασίες είναι χρονοβόρες, δύσκολες και απαιτούν σωστή κρίση. Γι' αυτό σε αυτό το στάδιο κρίνεται σκόπιμη η ανάλυση δραστηριοτήτων (activity analysis), η εξέταση του χώρου εργασίας και η σύνταξη λίστας με τους εργαζόμενους. Για να εντοπιστούν οι δραστηριότητες που θα αποτελέσουν τα θεμέλια του συστήματος ABC, μια συνηθισμένη διαδικασία είναι η διεξαγωγή συνεντεύξεων με τους εργαζόμενους όπου θα τους ζητηθεί να περιγράψουν τις δραστηριότητές τους ή η συμπλήρωση καταστάσεων από το προσωπικό

όπου θα υποδεικνύει τον τρόπο που κατανέμει το ωράριό του στις διάφορες εργασίες. Αρχικά προκύπτει ένας μακροσκελής κατάλογος δραστηριοτήτων που από τη μια πλευρά κάνει ακριβέστερο τον υπολογισμό του κόστους από την άλλη όμως η χρησιμοποίηση ενός τέτοιου περίπλοκου συστήματος είναι ιδιαίτερα κοστοβόρα. Το A.B.C. από αυτό το πλήθος των δραστηριοτήτων ένα μικρό μόνο ποσοστό θα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες του. Ένας χρυσός κανόνας υποδεικνύει ότι όσες δραστηριότητες χρησιμοποιούν λιγότερο από το 5% του χρόνου ενός εργαζομένου, ή της παραγωγικής δυναμικότητας ενός πόρου θα πρέπει να παραλείπονται από την ανάλυση. Αφού γίνει μια πρώτη επιλογή των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία του συστήματος, στη συνέχεια θα συνενώσει σχετικές μεταξύ τους δραστηριότητες, ώστε να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας, με σκοπό τον περιορισμό του όγκου και των λεπτομερειών των πληροφοριών καθώς και τη μείωση του κόστους που απαιτείται για την παρακολούθηση της κάθε δραστηριότητας χωριστά. Γίνεται επομένως συνδυασμός ομοειδών δραστηριοτήτων.

Τα βήματα που περιλαμβάνει η ανάλυση δραστηριοτήτων είναι τα ακόλουθα:

α. Καθορισμός επιχειρησιακών διεργασιών και διευκρίνιση σημαντικών δραστηριοτήτων. Επιχειρησιακή Διεργασία είναι μια διάταξη δραστηριοτήτων που συσχετίζονται μεταξύ τους (η εκτέλεση της πρώτης δραστηριότητας μέσα στη διεργασία, πυροδοτεί την εκτέλεση των επόμενων δραστηριοτήτων) και λειτουργούν με στόχο την επίτευξη ενός συγκεκριμένου αντικειμενικού σκοπού, όπως για παράδειγμα η επεξεργασία των παραγγελιών του πελάτη. Η ιεράρχηση των επιχειρησιακών διεργασιών αποκαλείται λειτουργική αποσύνθεση και βοηθά στον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση, στην ιεραρχική απεικόνιση ενός οργανισμού, στην ανάδειξη των σχέσεων μεταξύ των διαφορετικών επιπέδων μιας επιχείρησης και των αντίστοιχων δραστηριοτήτων τους. Για την επίτευξη αυτού του στόχου χρησιμοποιούνται δύο τρόποι: α) Από την βάση προς τα επάνω. Πρώτα προσδιορίζονται οι επιχειρησιακές διεργασίες, και στη συνέχεια οι δραστηριότητες. β) Από επάνω προς τη βάση. Πρώτα προσδιορίζονται οι δραστηριότητες, και στη συνέχεια οργανώνονται σε επιχειρησιακές διεργασίες.

Τα κριτήρια με βάση τα οποία εκτιμάται το ποιες δραστηριότητες είναι οι πιο σημαντικές, είναι τα εξής: α) Δραστηριότητες με τις οποίες η εταιρεία αλληλεπιδρά με τον πελάτη. Σημαντικές είναι οι δραστηριότητες τις οποίες βλέπει ο πελάτης και με βάση τις οποίες κρίνει ολόκληρο τον οργανισμό. β) Δραστηριότητες που είναι μεγάλου κόστους. Παρατηρείται συχνά ότι οι δέκα πιο κοστοβόρες δραστηριότητες, αντιστοιχούν σε πάνω από το ένα τρίτο του συνολικού κόστους. γ) Δραστηριότητες οι οποίες απαιτούνται για την παροχή των προϊόντων ή υπηρεσιών της εταιρείας. δ) Δραστηριότητες που υποστηρίζουν τους σκοπούς της εταιρείας. Κάθε είδος εργασία που έχει να κάνει με την επίτευξη της στρατηγικής αποστολής και των στρατηγικών στόχων, πρέπει να πραγματοποιηθεί στον καλύτερο δυνατό βαθμό. ε) Δραστηριότητες που μπορούν να δώσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

β. Καθορισμός των μέτρων / εκροών των δραστηριοτήτων. Μετά τον προσδιορισμό των σημαντικότερων δραστηριοτήτων πρέπει να καθοριστούν τα μέτρα αυτών των δραστηριοτήτων. Πρόκειται για μια σημαντική εργασία, γιατί πολλές από τις εκροές / μέτρα δραστηριότητας θα χρησιμοποιηθούν ως οδηγοί δραστηριοτήτων, για τον καταλογισμό του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Οι σαφώς καθορισμένες και ποσοτικοποιημένες εκροές δραστηριοτήτων είναι βασικά συστατικά για τη μέτρηση της παραγωγικότητας, αναφορικά με την επίδοση της δραστηριότητας. Οι εκροές των δραστηριοτήτων μπορούν να ποσοτικοποιηθούν και να μετρηθούν, θεωρώντας απλά ως μέτρο δραστηριότητας τον αριθμό των εξερχόμενων από τη δραστηριότητα μονάδων. Διαιρώντας το συνολικό κόστος της δραστηριότητας με την εκροή αυτής της δραστηριότητας, λαμβάνουμε το κόστος ανά μονάδα εκροής της δραστηριότητας.

γ. Αναγνώριση των πελατών / χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες έχουν πελάτες ή χρήστες ή αποδέκτες των εκροών τους, που μπορεί να είναι εσωτερικοί, είτε εξωτερικοί. Εσωτερικοί πελάτες των εκροών των δραστηριοτήτων, μπορεί να είναι άλλες δραστηριότητες ή περιοχές της επιχείρησης. Εξωτερικοί πελάτες μπορεί να είναι οι πελάτες των προϊόντων ή υπηρεσιών της εταιρείας. Από αυτή όλη την γκάμα των πελατών / χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων, η επιχείρηση θα επιλέξει τα αντικείμενα κόστους.

δ. Πραγματοποίηση της Ανάλυσης Προστιθέμενης Αξίας. Κατά την επιλογή των δραστηριοτήτων, οι αναλυτές θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους και ένα άλλο θέμα. Οι δραστηριότητες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Σε αυτές που προσθέτουν αξία στο προϊόν (value added activities) και σε εκείνες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν (non value added activities), δηλαδή στις δραστηριότητες που και στην απουσία τους το προϊόν θα παραγόταν. Ο εντοπισμός και ο περιορισμός των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν έχει μεγάλη οικονομική σημασία για την επιχείρηση.

ε. Προσδιορισμός επίδοσης και στόχων δραστηριότητας. Οι μετρήσεις της επίδοσης των δραστηριοτήτων παρέχουν πληροφόρηση για το πόσο καλά πραγματοποιείται η κάθε δραστηριότητα. Τα στοιχεία για την εκτίμηση της επίδοσης μιας δραστηριότητας είναι τέσσερα: α) Παραγωγικότητα (productivity). Η παραγωγικότητα είναι ένα μέτρο προσδιορισμού της αποδοτικότητας και υπολογίζεται ως το πηλίκο της εκροής μιας δραστηριότητας με τις εισροές που χρησιμοποίησε. Αποκαλύπτει την έκταση κατά την οποία οι πόροι μιας επιχείρησης χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά για τη μετατροπή των εισροών ή πόρων σε εκροές β) Ποιότητα (quality). Ποιότητα σημαίνει συμμόρφωση με τις προδιαγραφές. Δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να επιτύχει το στόχο της να παρέχει στον πελάτη τα προϊόντα / υπηρεσίες στη χαμηλότερη τιμή και ταυτόχρονα να ικανοποιεί τις ανάγκες του. γ) Απαιτούμενος χρόνος (cycle time). Είναι ο συνολικά αναλωθείς χρόνος για την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας. Η βελτίωση του χρόνου αυτού οδηγεί σε βελτίωση της παραγωγικότητας και της ικανοποίησης του πελάτη. δ) Ικανοποίηση του πελάτη (customer satisfaction). Θα πρέπει να εκφράζεται και να ποσοτικοποιείται από τον ίδιο τον πελάτη

Σύμφωνα με τους Garrison R. Και Noreen E. (2003) και με τους Cooper R. και Kaplan R. (1991) ένας χρήσιμος τρόπος συνδυασμού των δραστηριοτήτων είναι να τις οργανώσουμε σε πέντε γενικά επίπεδα.

α. Δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας (unit-level activities). Οι Δραστηριότητες αυτές εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας και το κόστος τους είναι ανάλογο με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων. Δηλαδή αν η παραγωγή των μονάδων ενός προϊόντος αυξηθεί κατά 40% θα αυξηθούν κατά 40% οι πόροι που δαπανώνται στην άμεση εργασία.

β. Δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας (batch-level activities). Οι Δραστηριότητες αυτές εκτελούνται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός ή κατεργασία μιας παρτίδας ανεξάρτητα από τον αριθμό των μονάδων - προϊόντων που περιέχει η παρτίδα και το κόστος τους εξαρτάται από τον αριθμό των παρτίδων και όχι από τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων ή των μονάδων που πωλούνται. Δηλαδή ανάλογα με το πλήθος των παρτίδων που παράγονται θα καταναλωθούν και οι αντίστοιχοι πόροι (ασχέτως αν στην πρώτη παρτίδα παράγουμε 5 μονάδες και στη δεύτερη 10).

γ. Δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος. Οι Δραστηριότητες αυτές αφορούν συγκεκριμένα προϊόντα και πρέπει να εκτελεστούν ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρτίδων που παράγονται ή των μονάδων που κατασκευάζονται ή πωλούνται ενώ εξαρτώνται από το πλήθος των προϊόντων. Παράδειγμα είναι οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται για την έρευνα και την ανάπτυξη των προϊόντων.

δ. Δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη. Οι Δραστηριότητες αυτές ενισχύουν την επικοινωνία και την ευρύτερη συνεργασία με τους πελάτες, αφορούν συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες που δεν συνδέονται με κάποιο συγκεκριμένο προϊόν π.χ. ταχυδρομική αποστολή καταλόγων προϊόντων.

ε. Δραστηριότητες υποστήριξης του οργανισμού. Αυτές οι δραστηριότητες εκτελούνται ανεξάρτητα από το πόσες μονάδες παράγονται, πόσες παρτίδες επεξεργάζονται, ποια προϊόντα παράγονται, ποιοί πελάτες εξυπηρετούνται. Μπορούν να πραγματοποιηθούν σε όλο το φάσμα παραγωγής ενός προϊόντος και είναι κοινές για όλα τα προϊόντα, τις υπηρεσίες ή τους πελάτες της επιχείρησης π.χ. θέρμανση εργοστασίου, καθαριότητα γραφείων κ.λ.π.

2^ο Βήμα. Όπου είναι δυνατό, άμεση ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους.

Στο δεύτερο βήμα της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων αναγνωρίζονται τα στοιχεία κόστους και καθορίζεται η ποσότητα των πόρων που αναλώνει η επιχείρηση προκειμένου να εκτελέσει την κάθε δραστηριότητα. Στοιχεία κόστους είναι το ακριβές κόστος κάθε πόρου της επιχείρησης περιλαμβανομένων της εργασίας, των μηχανών, των κτιρίων, των υλικών, του εξοπλισμού. Προχωρώντας την ανάλυση σε μεγαλύτερο βάθος μπορούμε να διακρίνουμε δύο κατηγορίες στοιχείων κόστους.

Πρώτον, τα άμεσα κόστη αυτά που είναι δυνατόν να ανιχνεύσουμε (ανιχνεύσιμο κόστος) και σχετίζονται άμεσα (άμεσο κόστος) με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων και τα οποία δεν παρουσιάζουν δυσκολίες στην κατανομή τους.

Δεύτερον, τα έμμεσα κόστη, τα οποία πραγματοποιούνται για την εκτέλεση και πραγματοποίηση δραστηριοτήτων που δεν σχετίζονται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων. Πρόκειται για κόστη που δημιουργούνται για να εκτελέσουν ή να υποστηρίξουν δραστηριότητες που εκ πρώτης όψεως δεν είναι εφικτό να υπολογιστούν και ενδεχομένως να οδηγούν σε αλλοίωση της πραγματικής εικόνας του κόστους ενός προϊόντος και την κατανομή τους σε συγκεκριμένα προϊόντα. Τα έμμεσα κόστη αποτελούνται από ένα μεγάλο αριθμό διαφορετικών δαπανών που πραγματοποιούνται σε διαφορετικά επίπεδα.

Επιπλέον πρέπει να προσδιοριστούν οι οδηγοί πόρων, για να μπορέσουμε να προχωρήσουμε στον επιμερισμό πρώτου σταδίου (first stage allocation). Για να γίνει όμως αυτό σωστά θα πρέπει πρώτα να ιεραρχήσουμε τις δραστηριότητες, έτσι ώστε να αποδοθεί το κόστος σε εκείνο το επίπεδο όπου αυτό δημιουργείται μέσα από συγκεκριμένες δραστηριότητες. Η ιεράρχηση των δραστηριοτήτων επιτρέπει την οργάνωση των εξόδων κατά τρόπο που να είναι δυνατή η ανεύρεση μιας σχέσης αιτίου-αιτιατού. Η λογική του ABC είναι να κατανέμεται το κάθε στοιχείο κόστους στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο της ιεραρχίας των δραστηριοτήτων, ώστε η διοίκηση να εφοδιάζεται με ακριβείς πληροφορίες ως προς το κόστος λειτουργίας της

3^ο Βήμα. Καταλογισμός του κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων

Στο πρώτο βήμα της διαδικασίας σχεδιασμού έγινε η αναγνώριση των δραστηριοτήτων, η επιλογή ορισμένων από αυτές και η συνένωση διαφόρων, σχετικών μεταξύ τους, δραστηριοτήτων, ώστε να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας, με σκοπό τον περιορισμό του όγκου και των λεπτομερειών των πληροφοριών που συγκεντρώνονται και τη μείωση του κόστους που απαιτείται για την παρακολούθηση της κάθε δραστηριότητας χωριστά. Στο δεύτερο βήμα της διαδικασίας του σχεδιασμού έγινε η αναγνώριση των στοιχείων κόστους και ο καθορισμός της ποσότητας των πόρων που αναλώνει η επιχείρηση προκειμένου να εκτελέσει την κάθε δραστηριότητα. Στο τρίτο βήμα έχοντας συγκεντρώσει τις δραστηριότητες σε κέντρα δραστηριοτήτων, γίνεται η κατανομή του κόστους των πόρων στα κέντρα αυτά (cost centers) με την χρησιμοποίηση των κατάλληλων οδηγών κόστους (οδηγοί κόστους 1ου σταδίου). Για αυτό τον σκοπό η επιχείρηση έχει δημιουργήσει κέντρα κόστους αντίστοιχα των δραστηριοτήτων που έχει προσδιορίσει, και συγκεντρώνει εσωλογιστικά σε κάθε ένα από αυτά, το κόστος που προκύπτει από τη λειτουργία της αντίστοιχης δραστηριότητας. Σε μερικές περιπτώσεις, στοιχεία κόστους επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου συγκεκριμένη δραστηριότητα και μπορεί να αναχθούν απευθείας σε ένα από τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις που ένα τμήμα του οργανισμού εμπλέκεται σε πολλές δραστηριότητες τις οποίες παρακολουθεί το σύστημα κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων και τότε τα έξοδα του τμήματος επιμερίζονται

ανάμεσα στα κέντρα κόστους βάση κάποιου οδηγού κόστους (cost driver) και μέσω μιας διαδικασίας επιμερισμού που ονομάζεται επιμερισμός πρώτου σταδίου. Ο επιμερισμός πρώτου σταδίου (first stage allocation) δηλαδή, σε μια κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι η διαδικασία με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων. Αφού υπολογιστούν οι ποσοστιαίες κατανομές των πόρων στις διάφορες δραστηριότητες είναι απλή υπόθεση να επιμεριστεί το κόστος στις διάφορες δραστηριότητες. Από το γινόμενο των ποσοστών ανάλωσης πόρων για κάθε δραστηριότητα με το έμμεσο κόστος γι' αυτή τη δραστηριότητα προκύπτει το κατανεμημένο ποσό κόστους που αναλογεί σ' αυτή τη δραστηριότητα σύμφωνα με το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων ή αλλιώς κάθε στοιχείο κόστους επιμερίζεται στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων πολλαπλασιαζόμενο επί τα ποσοστά κατανομής των πόρων στις διάφορες δραστηριότητες (Garrison και Noreen, 2005).

4^ο Βήμα. Υπολογίζονται οι συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας βάση των οποίων θα γίνει στο επόμενο βήμα ο καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους, τα προϊόντα, τις υπηρεσίες. Για τον υπολογισμό των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας υπολογίζεται το σύνολο των κέντρων του κόστους δραστηριότητας και η συνολική ποσότητα του μέτρου (οδηγού κόστους) ενιαίας δραστηριότητας για κάθε κέντρο κόστους που θα χρειαστεί για να παραχθούν τα προϊόντα οπότε ο συντελεστής ενιαίας δραστηριότητας υπολογίζεται με βάση τον τύπο:

Συντελεστής ενιαίας δραστηριότητας = $\frac{\text{Συνολικό Κόστος Κέντρων Κόστους Δραστηριοτήτων}}{\text{Συνολική ποσότητα μέτρου δραστηριότητας}}$

Το κόστος σ' αυτό το βήμα προκύπτει αν διαιρέσουμε το κόστος που προκύπτει για κάθε δραστηριότητα (activity) από το προηγούμενο βήμα (βήμα 3ο) με τον όγκο συνολικής δραστηριότητας βάσει των μονάδων που χρησιμοποιούνται σε κάθε περίπτωση, δηλαδή του οδηγού κόστους (cost driver).

5ο Βήμα. Καταλογισμός κόστους σε αντικείμενα κόστους

Σε αυτό το βήμα θα γίνει η σύνδεση του κόστους με εκείνα τα προϊόντα, εκείνες τις υπηρεσίες και εκείνους τους πελάτες που πραγματικά φέρνουν κέρδη στην επιχείρηση.

Στο πέμπτο βήμα λοιπόν γίνεται καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους (προϊόντα - υπηρεσίες) χρησιμοποιώντας συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας και μέτρα δραστηριότητας (transaction measure) γι' αυτό ονομάζεται επιμερισμός δευτέρου σταδίου (second-stage allocation). Οι συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό του κόστους δραστηριοτήτων σε όλα τα προϊόντα ή υπηρεσίες της εταιρείας ή του οργανισμού. Για κάθε κέντρο κόστους η συγκεκριμένη ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας που χρειάστηκε για την παραγωγή του αντικείμενου κόστους (προϊόν) πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή δραστηριότητας και προκύπτει το έμμεσο κόστος που επιμερίζεται στο προϊόν εκτός αν κάποιο έμμεσο κόστος επιβαρύνει εξολοκλήρου τους

πελάτες . Κατά τους Garrison και Noreen, (2005) η διαδικασία επιμερισμού δευτέρου σταδίου γίνεται πολλαπλασιάζοντας τη χρέωση κάθε δραστηριότητας με τον όγκο της δραστηριότητας που αναλώνεται από κάθε αντικείμενο κόστους, δηλαδή από κάθε προϊόν ή υπηρεσία

Στο πέμπτο βήμα καθορίζονται τα κριτήρια για την κατανομή του κόστους από τα κέντρα δραστηριότητας στα προϊόντα. Τα κριτήρια αυτά είναι δύο:

- α. Η ευκολία συγκέντρωσης πληροφοριών σχετικών με τον οδηγό κόστους.
- β. Ο βαθμός στον οποίο ο οδηγός κόστους μετρά με ακρίβεια την ανάλωση της δραστηριότητας από το προϊόν.

Επιλογή των οδηγών κόστους του 2ου σταδίου

Η επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστους είναι σημαντική για τις επιχειρήσεις γιατί αφενός μεν η επιλογή ενός απλού και εύκολα μετρήσιμου οδηγού συνεπάγεται μειωμένο κόστος, αλλά ενδεχομένως να μην δίνει τόσο ακριβείς πληροφορίες, όσο χρειάζεται και αφετέρου η επιλογή ενός σύνθετου και δύσκολα μετρήσιμου οδηγού μπορεί να συνεπάγεται μεγάλο κόστος, αλλά να δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες, ώστε η ωφέλεια εξ αυτών να αντισταθμίζει το κόστος.

Στη βιβλιογραφία αναγνωρίζονται 3 τύποι οδηγών κόστους δευτέρου σταδίου, με βάση τρία χαρακτηριστικά που διακρίνουν τις δραστηριότητες, δηλαδή τη συχνότητα, τη διάρκεια και το κόστος εκτέλεσής τους :

α. Οδηγοί κόστους με βάση τον αριθμό των συναλλαγών (transactions drivers), όπως ο αριθμός των set ups ή των παραγγελιών υλικών, ο αριθμός των παραλαβών και ο αριθμός των υποστηριζόμενων προϊόντων, που μετρούν πόσο συχνά εκτελείται μια δραστηριότητα. Οι συγκεκριμένοι οδηγοί μπορούν να έχουν βάση στην εφαρμογή τους, όταν τα αποτελέσματα που εξάγονται έχουν τις ίδιες απαιτήσεις από την δραστηριότητα. Για παράδειγμα ο σχεδιασμός ενός κύκλου παραγωγής και η διεκπεραίωση μίας παραγγελίας απαιτεί τον ίδιο χρόνο και την ίδια προσπάθεια ανεξάρτητα από το προϊόν για το οποίο γίνεται ο σχεδιασμός και παράγεται ή το είδος των υλικών που αγοράζονται. Οι οδηγοί συναλλαγών είναι οι λιγότερο δαπανηροί λόγω της ευκολίας μέτρησής τους, αλλά σε πολλές περιπτώσεις και λιγότερο αξιόπιστοι και ακριβείς, διότι υποθέτουν πως χρειάζονται οι ίδιοι πόροι κάθε φορά που εκτελείται μία δραστηριότητα (για παράδειγμα, διαφορετικά είδη προϊόντος απαιτούν set ups με διαφορετικό χρόνο εκτέλεσης). Για πολλές από τις δραστηριότητες που εκτελούνται σε μία επιχείρηση, η διαφοροποίηση που προκύπτει από τα επιμέρους αντικείμενα κοστολόγησης είναι αρκετά μικρή ώστε ένας οδηγός συναλλαγής να είναι αρκετός για την απόδοση του κόστους της δραστηριότητας στο αντικείμενο κοστολόγησης. Όταν η ποσότητα των πόρων που απαιτείται για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας διαφοροποιείται από προϊόν σε προϊόν, τότε χρειάζονται περισσότεροι και ακριβέστεροι οδηγοί κόστους.

β. Οδηγοί κόστους με βάση τη διάρκεια (duration drivers), μετρούν τον χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας. Αυτοί οι οδηγοί κόστους

χρησιμοποιούνται όταν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στο βαθμό χρήσης της δραστηριότητας για διαφορετικά προϊόντα. Για παράδειγμα η προετοιμασία προϊόντων απλών σε κατασκευή που ίσως απαιτούν λιγότερο χρόνο από προϊόντα υψηλής ποιότητας και ακρίβειας που πιθανόν απαιτούν πολύ περισσότερο χρόνο για την προετοιμασία τους. Η χρήση ενός οδηγού συναλλαγών, ίσως να υπερτιμούσε τους πόρους που χρησιμοποιούνται στην προετοιμασία των απλών προϊόντων, ενώ αντίθετα θα υποτιμούσε τους πόρους για την προετοιμασία των πιο σύνθετων προϊόντων. Για την αποφυγή τυχόν τέτοιων ανακρίβειών μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε παράγοντες διάρκειας, όπως οι ώρες προετοιμασίας, προκειμένου να αποδοθεί το κόστος προετοιμασίας στα προϊόντα. Θα μπορούσαμε λοιπόν να πούμε πως οι οδηγοί διάρκειας είναι ακριβέστεροι από τους οδηγούς συναλλαγών, αλλά η εφαρμογή τους περισσότερο κοστοβόρα, καθώς απαιτεί υπολογισμό του χρόνου κάθε φορά που εκτελείται μία δραστηριότητα. Η επιλογή μεταξύ των δύο τύπων οδηγών κόστους είναι θέμα κυρίως οικονομικό αλλά και εξισορρόπησης των ωφελειών από την αυξημένη ακρίβεια με το κόστος της αυξημένης μέτρησης.

γ. Οδηγοί κόστους με βάση την ένταση (intensity drivers), που καταγράφουν τόσο τη συχνότητα και τον χρόνο εκτέλεσης μιας δραστηριότητας, όσο και το κόστος των πόρων που δεσμεύουν. Επειδή οι οδηγοί διάρκειας σε ορισμένες δραστηριότητες δεν είναι τόσο ακριβείς, χρησιμοποιούμε τους οδηγούς έντασης, οι οποίοι χρεώνουν άμεσα τα αντικείμενα κοστολόγησης για τους πόρους που χρησιμοποίησαν σε κάθε δραστηριότητα. Για παράδειγμα σε ένα πολύπλοκο προϊόν που κατά την παραγωγή του απαιτεί εξειδικευμένο προσωπικό, ειδική επεξεργασία και πιο ακριβό εξοπλισμό ελέγχου με τον οδηγό κόστους καταγράφεται όχι μόνο ο αριθμός των set ups και ο χρόνος διάρκειάς τους, αλλά και το κόστος που συνεπάγεται η δέσμευση άλλων πόρων που απαιτήθηκαν για το συγκεκριμένο αποτέλεσμα

6^ο Βήμα. Περιλαμβάνει την κατάρτιση εκθέσεων δηλαδή μια λεπτομερή περιγραφή της ροής του κόστους και του εξω-λογιστικού προσδιορισμού του μικτού και του καθαρού αποτελέσματος. Για τη σύνταξη και την κατάρτιση των εκθέσεων και των διοικητικών αναφορών που προορίζονται προς τη διοίκηση μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού απαιτείται η γνώση: α) του άμεσου κόστους, δηλαδή του κόστους των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας, β) το κόστος που κατανεμήθηκε απευθείας στα αντικείμενα κόστους (βλέπε βήμα 3ο) και τέλος γ) το κόστος που προκύπτει για κάθε προϊόν ή υπηρεσία από τη κατανομή δευτέρου σταδίου (βλέπε βήμα 5ο). Αφού συγκεντρωθεί όλη αυτή η πληροφόρηση, συντάσσονται και καταρτίζονται οι εκθέσεις και οι διοικητικές αναφορές για κάθε προϊόν ή υπηρεσία. Σημειώνεται ότι οι διοικητικές αναφορές εκτός των στοιχείων κόστους είναι δυνατό να περιλαμβάνουν και δεδομένα που αφορούν τα έσοδα από τις πωλήσεις του από το κάθε ένα προϊόν ή υπηρεσία έτσι ώστε να είναι εμφανής η συνεισφορά του κάθε ενός στην κερδοφορία της επιχείρησης ή του οργανισμού προκειμένου να λαμβάνονται πιο ολοκληρωμένες αποφάσεις από τα στελέχη της διοίκησης

§3. Πρακτικά προβλήματα κατά την εφαρμογή του ABC

Η εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων απαιτεί υψηλό κόστος ενώ χρειάζεται και κατάλληλη τεχνολογική υποδομή και τεχνογνωσία. Αυτοί οι λόγοι οδηγούν πολλές επιχειρήσεις να μην προχωρούν στην αλλαγή των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούν. Εάν τελικά ξεπεράσουν την αρχική ανασφάλεια και προχωρήσουν στις κατάλληλες αλλαγές για την εγκατάσταση ενός συστήματος ABC θα έχει γίνει το πρώτο βήμα αλλά αυτό δε σημαίνει πως δεν θα αντιμετωπίσουν περαιτέρω προβλήματα μέχρι να φτάσουν στην ολοκλήρωση και την επιτυχία της εγκατάστασης.

Τα πρακτικά προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει μια επιχείρηση είναι τα εξής:

α. Αντίσταση των εργαζομένων. Έρευνες έδειξαν πως οι εργαζόμενοι νιώθουν μια ανασφάλεια απέναντι στις αλλαγές και δυσκολεύονται να αποδεχθούν ότι ο τρόπος που διεκπεραίωναν την εργασία τους μέχρι τότε θεωρείται ξεπερασμένος. Από την άλλη, οι ίδιοι οι επιχειρηματίες δυσκολεύονται να πεισθούν ότι η πληροφόρηση που λάμβαναν εδώ και πολλά χρόνια ήταν ακατάλληλη και ίσως είχε οδηγήσει στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων.

β. Ελλιπής σχεδιασμός και λάθος προσανατολισμός του συστήματος. Πολλές φορές οι επιχειρήσεις ενώ δεν έχουν μεγάλες ανάγκες πληροφόρησης αναπτύσσουν ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο και δαπανηρό σύστημα. Από την άλλη μπορεί το σύστημα να είναι τόσο απλό που να μην καταγράφει τις πληροφορίες που χρειάζεται η διοίκηση. Αυτό το πρόβλημα οφείλεται σε ελλιπή σχεδιασμό του συστήματος, καθώς επίσης και σε λάθος προσανατολισμό ως προς τους στόχους του συστήματος.

γ. Προβλήματα στη συγκέντρωση πληροφοριών. Το σημαντικότερο στάδιο της εφαρμογής του συστήματος ABC είναι ο υπολογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων. Εάν ο αριθμός των δραστηριοτήτων είναι πολύ μεγάλος εμφανίζονται δυσκολίες στην επιλογή ορισμένων από αυτές, στην εξεύρεση των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν σαν κέντρα κόστους, στην επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους των κέντρων δραστηριότητας κ.λ.π.

δ. Αδυναμία ή αποτυχία να αξιοποιηθούν οι πληροφορίες που δίνει το ABC.

§4. Προϋποθέσεις επιτυχούς εφαρμογής του συστήματος ABC

Με το σωστό χειρισμό των παραπάνω και όχι μόνο προβλημάτων η επιχείρηση μπορεί να απολαύσει τα οφέλη του ABC. Χρειάζεται επομένως:

α. Υποστήριξη από τη διοίκηση

Η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση μπορεί να επηρεάσει την επιτυχία ή μη της εφαρμογής του συστήματος ABC. Στα αρχικά στάδια της εφαρμογής η ανώτατη διοίκηση πρέπει να αφιερώσει περισσότερο χρόνο για την προώθηση του συστήματος και αυτό συνεπάγεται πως και τα ίδια τα ανώτερα στελέχη έχουν καταρτιστεί πάνω στη μέθοδο ABC. Περισσότερες πιθανότητες αποδοχής της αλλαγής έχουν εργαζόμενοι που λαμβάνουν υποστήριξη από στελέχη που έχουν εξέχουσα θέση στη διοικητική πυραμίδα και εμπνέουν σεβασμό. Όσο θα προχωρά η ανάπτυξη των σταδίων εφαρμογής τόσο θα εντείνεται η πίεση στους εργαζόμενους για να εφαρμόσουν τις πληροφορίες και να πετύχουν τους στόχους.

β. Κατάρτιση των εργαζομένων

Για όλους όσους συμμετέχουν στην εφαρμογή του ABC ή χρησιμοποιούν το σύστημα είναι απαραίτητη η επιμόρφωση γιατί αυξάνει την επιτυχία της εφαρμογής και εξασφαλίζει την αποδοτική χρήση των πληροφοριών. Μέσω ενός εκπαιδευτικού προγράμματος οι εργαζόμενοι θα κατανοήσουν άρα και θα εφαρμόσουν πιο εύκολα τη νέα μέθοδο και έτσι θα εξασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης η οποία οφείλει να ενθαρρύνει και να ανταμείβει τους εργαζόμενους που προσαρμόζονται πιο εύκολα στα νέα δεδομένα.

γ. Διάθεση πόρων

Για την επιτυχή εφαρμογή ενός συστήματος ABC είναι σημαντικό ένα επαρκές επίπεδο πόρων όπως ο χρόνος που θα διαθέσει η επιχείρηση για τον σχεδιασμό και υλοποίησή του, η τεχνολογική υποδομή με την ανάπτυξη του απαιτούμενου λογισμικού για τη στήριξη του νέου συστήματος και το ανθρώπινο δυναμικό που θα αποτελείται εκτός από άτομα που προέρχονται από διάφορα τμήματα της εταιρείας και από εξειδικευμένο προσωπικό που θα προσληφθεί για να συμβάλλει στην επιτυχία του εγχειρήματος.

δ. Καθορισμός των στόχων και της στρατηγικής της επιχείρησης

Οι στόχοι του συστήματος πρέπει να είναι ξεκάθαροι και να συνδέεται με την ανταγωνιστική στρατηγική της επιχείρησης. Μια τέτοια συσχέτιση είναι σημαντική διότι συντελεί στην εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης και έχει κινητήρια επίδραση στο προσωπικό ώστε να χρησιμοποιήσουν τις πληροφορίες του συστήματος ABC και να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητά της.

ε. Παροχή κινήτρων

Πρέπει να παρέχονται κίνητρα στους εργαζόμενους με την αξιολόγηση της αποδοτικότητάς τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων του ABC και επιβραβεύσεις ενώ πρέπει να τους δίνεται και το περιθώριο ανάληψης πρωτοβουλιών έτσι ώστε να αισθάνονται ότι συμβάλλουν ουσιαστικά στην προσπάθεια εξέλιξης της επιχείρησης.

στ. Απλός – Σωστός σχεδιασμός ABC

Ο σχεδιασμός ενός συστήματος ABC πρέπει να είναι όσο γίνεται πιο απλός γιατί καθιστά πιο εύκολη την κατανόηση του συστήματος και μειώνει το χρόνο εφαρμογής. Ο σωστός και προσεκτικός σχεδιασμός του συστήματος από την αρχή συντελεί στην ανάλυση της παραγωγικής διαδικασίας ώστε να επιλεγούν τα κατάλληλα κέντρα κόστους, οι οδηγοί κόστους κ.λ.π.

ζ. Πιλοτική εφαρμογή

Η πιλοτική εφαρμογή του ABC σε ένα τμήμα της επιχείρησης που θα αποδώσει γρήγορα και μετρήσιμα αποτελέσματα θα τονώσει το ηθικό των εργαζομένων και θα πείσει όλους για την χρησιμότητα του συστήματος. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να διατηρηθεί παράλληλα και το υπάρχον κοστολογικό σύστημα ώστε να επιτευχθεί η σταδιακή προσαρμογή των εργαζομένων.

η. Η χρήση του benchmarking, δηλαδή η αντιγραφή των καλύτερων πρακτικών από ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου.

θ. Εξωτερικοί σύμβουλοι

Η συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους που έχουν πρακτική εμπειρία από την εφαρμογή του ABC σε άλλες επιχειρήσεις. Πολλές φορές όμως η συνεργασία αυτή μπορεί να προκαλέσει προβλήματα στο εσωτερικό της επιχείρησης καθώς τα στελέχη της αποκτούν εκτελεστικό χαρακτήρα, στερούνται εμπειρίας και γνώσεων αφού ο σχεδιασμός έγινε από εξωτερικούς συνεργάτες. Προτιμητέο λοιπόν είναι οι εξωτερικοί σύμβουλοι να έχουν συμβουλευτικό ρόλο και τα στελέχη της επιχείρησης ηγετικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Αξιολόγηση ABC και Σύγκριση ABC - Παραδοσιακής Κοστολόγησης

§1. Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του ABC

Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων όπως όλα τα συστήματα όμως έχει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του.

1.1. Πλεονεκτήματα του Συστήματος ABC

Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα προσφέρει μια σειρά από πλεονεκτήματα, τα οποία χωρίζονται σε δύο επιμέρους κατηγορίες (Κεχράς, 2009), (Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan, 1991):

α. Πλεονεκτήματα Διοικητικής Μορφής

- Παρέχεται η δυνατότητα για σωστή μέτρηση της απόδοσης του προϊόντος στο ανταγωνιστικό περιβάλλον.
- Από την εμπλοκή του συστήματος ABC με τα έμμεσα γενικά έξοδα παρέχονται σημαντικές πληροφορίες που χρησιμεύουν για την μέτρηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης.
- Αναγνωρίζεται η πολυπλοκότητα της παραγωγής, η διαφοροποίηση των προϊόντων και η ιδιαιτερότητα του κάθε πελάτη.
- Μπορεί να χρησιμοποιηθεί και στον έλεγχο διαδικασιών οι οποίες δεν παρέχουν αξία στο προϊόν, όπως για παράδειγμα είναι οι διαδικασίες που σχετίζονται με την παραγωγή και οι βοηθητικές.
- Συμβάλει στην λήψη καλύτερων αποφάσεων και στον καθορισμό της τιμής πώλησης του κάθε προϊόντος.
- Παρέχει μια πιο σαφή εικόνα σχετικά με τον τρόπο που το κάθε στοιχείο των προϊόντων, των υπηρεσιών, αλλά και των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης συμβάλλει στα συνολικά της κέρδη.

- Επιπλέον το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα χρησιμοποιείται και σε εφαρμογές εκτός της κοστολόγησης όπως είναι:

Στην ανάλυση «what- if» για τον έλεγχο διάφορων εναλλακτικών σεναρίων, όπως για παράδειγμα σενάρια τα οποία σχετίζονται με την παύση λειτουργίας παραγωγικών διαδικασιών.

- Στην εφαρμογή της ανάλυσης για την κερδοφορία ανά παραγωγική διαδικασία ή σε επίπεδο τμήματος αγοράς.

- Στην παροχή πληροφοριών για τον έλεγχο παραγωγής με την χρήση των αιτιών κόστους. Πιο συγκεκριμένα σχετικά με τα αίτια κόστους:

- Πρόκειται για μη οικονομικά μέτρα μέτρησης της αποδοτικότητας της διαδικασίας.
- Συμβάλουν στον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων οι οποίες δεν προσδίδουν αξία στο προϊόν και απλά σπαταλούν πόρους.
- Παρέχουν πληροφορίες στους υπεύθυνους λειτουργίας σχετικά με το πώς συμπεριφέρονται τα γενικά έξοδα που είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής, και για τα οποία υπάρχει δυνατότητα μείωσης.
- Προσφέρουν μια βάση για την δημιουργία ευέλικτων προϋπολογισμών και την εφαρμογή της ανάλυσης αποκλίσεων.

β. Πλεονεκτήματα Λειτουργικής Μορφής

- Επιτυγχάνεται ο έλεγχος του κόστους, χωρίς να μειώνεται η ποιότητα του service προς τους πελάτες.

- Γίνεται σωστός καταλογισμός των εξόδων στα προϊόντα και αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανάδειξη της κερδοφορίας του προϊόντος.

- Χρησιμοποιούνται καλύτερες βάσεις δεδομένων για τους προϋπολογισμούς και για τις προβλέψεις.

- Με την ανάλυση των δραστηριοτήτων του συστήματος, καθορίζονται με σαφήνεια οι δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στα προϊόντα και οι δραστηριότητες οι οποίες δεν προσφέρουν αξία στα προϊόντα.

- Μια σε βάθος ανάλυση των δραστηριοτήτων δίνει στην διοίκηση αλλά και στους εργαζόμενους την ευκαιρία εξοικονόμησης πόρων μέσα από τον ανασχεδιασμό του τρόπου εκτέλεσης των δραστηριοτήτων ενώ ακόμα παρέχει την δυνατότητα προσθήκης ή κατάργησης μερικών δραστηριοτήτων εξ' αυτών.

- Η ευελιξία στο τρόπο λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης κατά ABC, δίνει την δυνατότητα συγκέντρωσης του κόστους αναφορικά με πολλά και διαφορετικά κοστολογικά αντικείμενα, όπως για παράδειγμα τομείς ευθύνης παραγωγής κ.α.
- Αν υπάρχουν υψηλά γενικά έξοδα τα οποία πρέπει να κατανεμηθούν σε προϊόντα που παράγονται από περισσότερες της μιας γραμμές παραγωγής, επιτυγχάνεται ακριβέστερη πληροφόρηση σχετικά με το κόστος που κατανέμεται και καταλογίζεται στα προϊόντα.
- Αντί για ανούσιες μεθόδους επιμερισμού των γενικών εξόδων, χρησιμοποιεί πολλαπλά αίτια κόστους για την κατανομή των γενικών εξόδων αρχικά στις δραστηριότητες και στη συνέχεια στους φορείς του κόστους.
- Οι οδηγοί κόστους παρέχουν σημαντικά στοιχεία που σχετίζονται με τον έλεγχο και την αξιολόγηση του κόστους, καθώς και με την αξιολόγηση της απόδοσης σε λειτουργικό επίπεδο. Επιπλέον με την αναγνώριση και την κατανόηση της συμπεριφοράς των δραστηριοτήτων οι οδηγοί κόστους συμβάλουν στην δυνατότητα μείωσης του κόστους.

1.2 Μειονεκτήματα του Συστήματος ABC

Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα πέρα των πλεονεκτημάτων στην διοικητική και λειτουργική μορφή, παρουσιάζει αντίστοιχα και ορισμένα μειονεκτήματα τα οποία είναι:

α. Μειονεκτήματα Διοικητικής Μορφής

- Ακόμα δεν έχει αποδειχθεί πλήρως η θετική επίπτωση του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα στην κερδοφορία των επιχειρήσεων. Υπάρχει η εντύπωση ότι η εφαρμογή του είναι πολυδάπανη, και είναι υπό διερεύνηση εάν το κόστος της επένδυσης αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του. Όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα και η ποικιλία των παραγόμενων προϊόντων, τόσο αυξάνεται ο αριθμός των στοιχείων που πρέπει να διαχειριστούν, γεγονός που οδηγεί στη δημιουργία μιας αρνητικής σχέσης κόστους- ωφέλειας.
- Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα έχει καλύψει μόνο εν μέρει τις μεγάλες προσδοκίες που αρχικά είχαν σχηματιστεί από αυτό.
- Οι πληροφορίες που παρέχονται από τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι ιστορικές και επομένως στερούνται άμεσης συνάφειας με τις μελλοντικές στρατηγικές αποφάσεις. Το πρόβλημα όμως αυτό μπορεί να λυθεί με την χρήση προϋπολογιστικών μεγεθών.

β. Μειονεκτήματα Λειτουργικής Μορφής

- Αν δεν υπάρξει καλή επιλογή των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους, τότε, αντί να περιοριστεί, ενδέχεται να αυξηθεί ο βαθμός αυθαιρεσίας του τρόπου κατανομής των γενικών εξόδων.

- Σε περίπτωση που η επιχείρηση κατά τον στάδιο σχεδιασμού του τρόπου λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, δεν επιλέξει τον κατάλληλο βαθμό ανάλυσης και λεπτομέρειας των δεδομένων, τότε μπορεί να συναντήσει προβλήματα για την σωστή επιλογή των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους.

- Εφαρμόζοντας το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, δεν αντιμετωπίζονται με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα προβλήματα σχετικά με το κοινό κόστος παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων, αν δεν γίνει άριστη εκμετάλλευση του τρόπου που λειτουργούν οι δραστηριότητες.

- Σε περιπτώσεις που υφίστανται ποικίλα και πολύπλοκα προϊόντα η συλλογή των κατάλληλων στοιχείων απαιτεί υψηλό κόστος που σε πολλές περιπτώσεις είναι μεγαλύτερο της ωφέλειας που προκύπτει.

- Σε αυτά τα μειονεκτήματα πρέπει να προστεθεί η αρνητική επιρροή στους εργαζόμενους, διότι λόγω της καταγραφής κάθε κίνησής τους, δημιουργείται ένα αίσθημα παρακολούθησης που έχει αντίκτυπο πολλές φορές και στη συνολική απόδοσή τους.

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που παρατέθηκαν αναγνωρίζονται στη βιβλιογραφία ως τα σημαντικότερα, χωρίς αυτό να σημαίνει πως είναι και τα μοναδικά ενός συστήματος ABC. Κάθε επιχείρηση που υιοθετεί το ABC δίνει διαφορετική βαρύτητα σε καθένα από τα ανωτέρω, ενώ μπορεί να υπάρξουν και άλλα που θα αναγνωριστούν με την πάροδο ετών και προς το παρόν δεν έχουν καταγραφεί στη βιβλιογραφία. Αξίζει πάντως να σημειωθεί πως πολλά από αυτά τα μειονεκτήματα έχουν ξεπεραστεί με την ανάπτυξη της μεθοδολογίας ABC και την αύξηση της χρήσης της.

§2. Διαφορές μεταξύ του Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και της Παραδοσιακής Κοστολόγησης

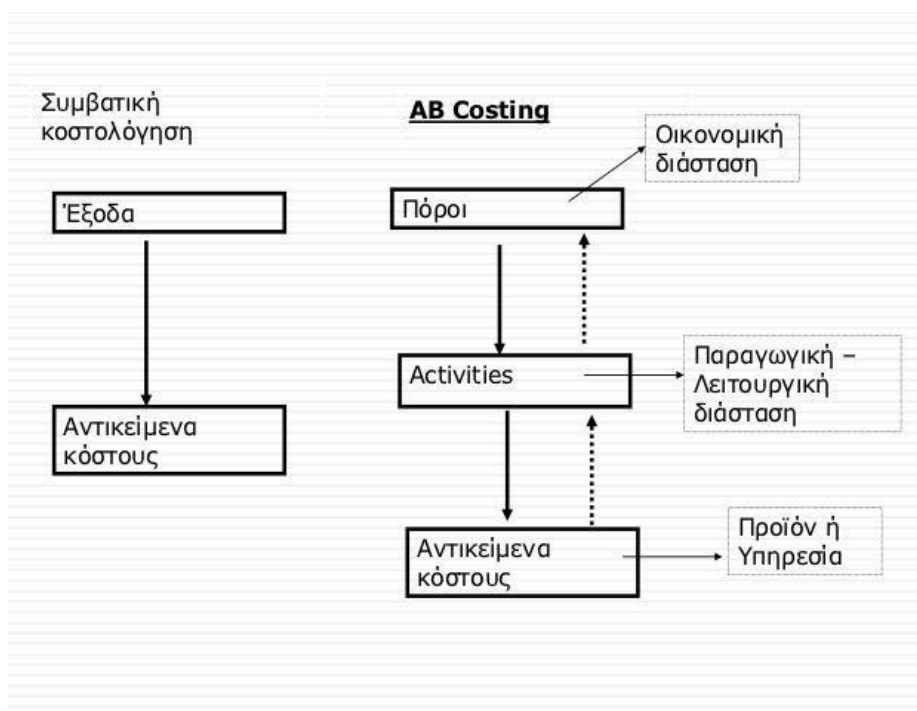
Για πολλά χρόνια οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούσαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και λάμβαναν αποφάσεις που βασίζονταν σε παραπλανητικές πληροφορίες. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είχαν σχεδιαστεί σε μια εποχή που το επίπεδο αυτοματισμού ήταν περιορισμένο, τα παραγόμενα προϊόντα ομοιογενή και ολιγάριθμα και η επιχειρησιακή στρατηγική δεν ήταν ιδιαίτερα προσανατολισμένη στην κάλυψη των αναγκών των πελατών. Οι σημερινές επιχειρήσεις όμως έχουν διαφορετικές ανάγκες για κοστολόγηση

και αυτό οφείλεται στο ότι η παραγωγική τους διαδικασία είναι πια αρκετά πολύπλοκη, η ίδια γραμμή παραγωγής μπορεί να παράγει πολλά προϊόντα, το επίπεδο αυτοματισμού διευρύνεται και τα γενικά έξοδα αυξάνονται. Πολλά γενικά έξοδα διαφέρουν ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, με την ποικιλία των προϊόντων που παράγονται, ή με τις γενικές δραστηριότητες της επιχείρησης, οι οποίες δεν σχετίζονται αποκλειστικά με το μέγεθος της παραγωγής. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θεωρείται ότι αλλοιώνουν το πραγματικό κόστος των προϊόντων, επειδή για τον καταλογισμό των γενικών εξόδων χρησιμοποιούν ποσοτικά μεγέθη για τα κριτήρια επιμερισμού, στηρίζονται υπερβολικά σε βάσεις επιμερισμού επιπέδου μονάδας όπως το κόστος άμεσης εργασίας, οι ώρες της άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας της μηχανής, τα άμεσα κόστη πρώτων υλών και έχουν σχέση τις περισσότερες φορές με τους όγκους παραγωγής και πώλησης των αγαθών. Όμως αυτά τα κριτήρια εμπεριέχουν μεγάλο ποσοστό αυθαιρεσίας γιατί δεν αποτελούν αιτίες κόστους για το σύνολο σχεδόν των γενικών εξόδων. Αυτό έχει ως συνέπεια την υπερκοστολόγηση των προϊόντων που έχουν μεγάλη ποσότητα παραγωγής αλλά δεν ευθύνονται για την αύξηση των γενικών εξόδων και την υποκοστολόγηση των περίπλοκων προϊόντων που έχουν μικρή παραγωγή και είναι υπεύθυνα για την αύξηση των γενικών εξόδων (Moorhead & Griffin, 1995). Επειδή δεν λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος και οι ακριβείς πόροι που αναλώθηκαν για την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων η κοστολογική αντιμετώπιση του έμμεσου κόστους είναι προβληματική και πολύπλοκη. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης κατανέμουν τα έμμεσα κόστη καθώς και τα κόστη υποστήριξης σε δύο στάδια. Πρώτα τα κόστη καταλογίζονται σε αντικείμενα ή κέντρα κόστους (cost pools) και στη συνέχεια κατανέμονται στους τομείς της παραγωγικής διαδικασίας με βάσεις όγκου (volume drivers) όπως οι ώρες μηχανών, οι μονάδες παραγωγής σε μία χρονική περίοδο και φυσικά η άμεση εργασία. Πολλοί όμως από τους βοηθητικούς και έμμεσους πόρους δεν προσμετρούνται με συνέπεια τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης να μην παρέχουν ακριβή στοιχεία του κόστους και να καθίστανται αφερέγγυα για την επιχείρηση.

Εν αντιθέσει με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ο θεμελιώδης στόχος του συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι να προσδιοριστούν όσο το δυνατόν πιο άμεσες σχέσεις μεταξύ των προϊόντων και των πόρων που καταναλώνονται αλλά μέσα από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται από την παραγωγή έως και την πώληση αυτών των προϊόντων. Το συγκεκριμένο σύστημα εστιάζει στη συγκέντρωση δαπανών μέσα από διάφορες βασικές δραστηριότητες. Οι δραστηριότητες αυτές για να εκτελεστούν καταναλώνουν πόρους. Τα προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι πελάτες είναι οι αιτίες που δημιουργούν τη ζήτηση για τις δραστηριότητες. Εφόσον προσδιοριστεί το κόστος της κάθε δραστηριότητας, τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παράγονται επιβαρύνονται ανάλογα με τη χρησιμοποίηση ή τη ζήτησή τους. Άρα μπορούμε να πούμε ότι το κόστος των προϊόντων περιλαμβάνει αφενός το κόστος των δραστηριοτήτων που χρειάζονται και χρησιμοποιούνται για να ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία και αφετέρου το άμεσο κόστος για την παραγωγή τους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να διευκολύνεται η διοίκηση της επιχείρησης στη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων σχετικά με τις δαπάνες των δραστηριοτήτων που χρειάζονται για να σχεδιαστεί, να παραχθεί, να πουληθεί και να

προωθηθεί το προϊόν της οικονομικής μονάδας. Η μέθοδος A.B.C. θεωρείται σχετικά πολύπλοκη στον σχεδιασμό και στην εφαρμογή της αλλά βοηθά τις επιχειρήσεις να διακρίνουν ποιες δραστηριότητες προσθέτουν αξία στο προϊόν και ποιες δεν προσθέτουν και γι' αυτό το λόγο πρέπει να ελαχιστοποιηθούν. Το σύστημα A.B.C. προτιμάται στην περίπτωση που η επιχείρηση παράγει αρκετά και διαφοροποιημένα μεταξύ τους προϊόντα και στην περίπτωση που τα γενικά έξοδα της εταιρείας είναι υψηλά.

Ουσιαστικά, η βασική διαφορά του συστήματος κοστολόγησης ABC από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι ότι παραγκωνίζει τα παραδοσιακά κέντρα κόστους και προσπαθεί να καταλογίσει το κόστος των δραστηριοτήτων στα προϊόντα και στις υπηρεσίες τα οποία παράγονται από αυτές. Αυτό σχετίζεται περισσότερο με τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα τα οποία αποτελούν έμμεσο κόστος για τα προϊόντα, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι δεν αφορά τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία. Χρησιμοποιώντας μια επιχείρηση την συγκεκριμένη μέθοδο, η κοστολόγηση γίνεται ακριβέστερη και ορθολογικότερη. Παρακάτω στο γράφημα 3 απεικονίζονται οι Διαφορές μεταξύ του Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και της Παραδοσιακής Κοστολόγησης.



Γράφημα 3: Καταμερισμός του κόστους με βάση την παραδοσιακή κοστολόγηση και την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (πηγή: ανάπτυξη επιχειρηματικών σχεδίων Γ. Σταμπουλής)

§3. Παραδείγματα Διαφοράς Παραδοσιακής Κοστολόγησης και Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

Στην συνέχεια παρατίθενται δύο παραδείγματα ώστε αφενός να γίνει περισσότερο κατανοητή η έννοια της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα και αφετέρου να γίνουν κατανοητά τα πλεονεκτήματα που προσφέρει η χρήση της έναντι των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης

Απλό Παράδειγμα Νο 1.

Έστω ότι ένα κυλικείο πουλάει σάντουιτς και λεμονάδες. Αυτό το μήνα πούλησε 100 σάντουιτς και 100 λεμονάδες, συνολικά δηλαδή 200 προϊόντα. Στο τέλος του μήνα το κατάστημα κλήθηκε να πληρώσει λογαριασμό χρησιμοποίησης ηλεκτρικού ρεύματος 200€. Πως θα διαχωρίσουμε το λογαριασμό ανάμεσα στα σάντουιτς και τις λεμονάδες; Με την παραδοσιακή κοστολόγηση υπολογίζεται εύκολα ως $200 \text{ τεμάχια} / 200\text{€} = 1\text{€}$ από το λογαριασμό ηλεκτρικού ρεύματος για κάθε σάντουιτς ή λεμονάδα που πουλήθηκαν.

Αν όμως χρησιμοποιούσε το κατάστημα 3 κιλοβατώρες από ηλεκτρική ενέργεια για τη δημιουργία του κάθε σάντουιτς, αλλά μόνο 1 κιλοβατώρα από ηλεκτρική ενέργεια για τη δημιουργία ενός ποτηριού από λεμονάδα?

Θεωρείτε ακόμα σωστό να γραφτεί 1€ ηλεκτρική ενεργεια για κάθε σάντουιτς και 1 € για κάθε ποτήρι λεμονάδα; Φυσικά όχι.

Εδώ είναι το σημείο που η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων διαφέρει από την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι εύκολη διότι συνήθως διαχωρίζει κάποια κόστη ισόποσα έναντι διαφορετικών προϊόντων. Τα κόστη συνήθως είναι δύσκολο να διαχωριστούν ή διανεμηθούν μεταξύ διαφορετικών προϊόντων, όπως ηλεκτρικό ρεύμα, λογαριασμοί τηλεφώνιας και χρήσης ίντερνετ, ενοίκια, μισθοί και άλλα.

Ωστόσο η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων βρίσκει τρόπους να διαχωρίσει ή διανείμει αυτά τα κόστη περισσότερο αναλογικά ή δίκαια.

Στο παράδειγμά μας γνωρίζουμε ότι πρέπει να γραφτεί μεγαλύτερο κόστος χρησιμοποίησης ηλεκτρικής ενέργειας για τη δημιουργία σάντουιτς από τη δημιουργία λεμονάδας.

Σαν αποτέλεσμα αυτό ίσως επηρεάσει την τιμή πώλησης των σάντουιτς σε σχέση με την αντίστοιχη της λεμονάδας στο συγκεκριμένο κατάστημα. Προφανώς η λεμονάδα πρέπει να πουληθεί σε χαμηλότερη τιμή απ' ότι το σάντουιτς.

Φυσικά η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας δεν είναι το μόνο κόστος παραγωγής των σάντουιτς και της λεμονάδας. Γι' αυτό το λόγο πριν την απόφαση της τελικής τιμής πώλησης των δύο προϊόντων θα πρέπει να προσδιοριστούν και άλλα κόστη παραγωγής.

Παράδειγμα Νο 2.

Έστω ότι μία επιχείριση παράγει κινητά τηλέφωνα. Το συνολικό γενικό κόστος αυτών ανέρχεται στα 1.000,000€ και ο συνολικός αριθμός των παραγόμενων κινητών είναι 10.000 κινητά τηλέφωνα (PDA Phones και Simple Phones).

Με την παραδοσιακή κοστολόγηση το κόστος για κάθε κινητό τηλέφωνο ισούται με την διαίρεση του γενικού κόστους και του συνολικού αριθμού των κινητών τηλεφώνων, δηλαδή στα 100€ χωρίς να δίνεται σημασία στο είδος του τηλεφώνου.

Ωστόσο υπάρχουν προβλήματα στη συγκεκριμένη μέθοδο. Για παράδειγμα αν τα PDA Phones για την παραγωγή τους απαιτούσαν περισσότερες ώρες λειτουργίας μηχανημάτων και εξοπλισμού, καθώς και ώρες άμεσης εργασίας σε σχέση με τα Simple Phones;

Σε αυτήν την περίπτωση τα PDA Phones χρειάζονται περισσότερα γενικά έξοδα, επομένως και μεγαλύτερη δαπάνη. Θα έπρεπε λοιπόν να κοστίζουν περισσότερο, επειδή για την παραγωγή τους χρησιμοποιούνται οι μηχανές παραπάνω ώρες και οι ώρες άμεσης εργασίας είναι περισσότερες. Όσον αφορά την τιμή των 100€ τα PDA Phones θα έπρεπε να κοστίζουν περισσότερο και τα Simple Phones λιγότερο.

ΛΥΣΗ

Παραγόμενα PDA Phones 3.000 τεμάχια και παραγόμενα Simple Phones 7.000 τεμάχια.

Κόστος ωρών λειτουργίας μηχανημάτων και εξοπλισμού ανέρχεται στα 400.000€ το χρόνο.

Κόστος ωρών άμεσης εργασίας ανέρχεται στα 600.000€ το χρόνο, με συνολικό γενικό κόστος 1.000.000€ το χρόνο όπως προαναφέρθηκε.

Οι ώρες χρήσης μηχανημάτων και εξοπλισμού ανέρχονται στις 10.000 ώρες και οι ώρες άμεσης εργασίας στις 1.000.

Άρα κάθε ώρα χρήσης των μηχανημάτων κόστιζε $400.000/10.000\text{€}=40\text{€}$ και κάθε ώρα άμεσης εργασίας $600.000/1.000\text{€}=600\text{€}$.

Έστω ότι για την παραγωγή των PDA Phones χρησιμοποιήθηκαν 5.500 ώρες λειτουργίας μηχανημάτων ενώ για τα Simple Phones 4.500 ώρες.

PDA Phones: συνολικό κόστος λειτουργίας μηχανημάτων για την παραγωγή τους είναι $5.500 \times 40\text{€}=220.000\text{€}$

Simple Phones: συνολικό κόστος λειτουργίας μηχανημάτων για την παραγωγή τους είναι $4.500 \times 40\text{€} = 180.000\text{€}$

Έστω επίσης ότι για την παραγωγή των PDA Phones χρησιμοποιήθηκαν 650 ώρες άμεσης εργασίας, ενώ για την παραγωγή των Simple Phones 350 ώρες.

PDA Phones: συνολικό κόστος ωρών άμεσης εργασίας είναι $650 \times 600\text{€} = 390.000\text{€}$

Simple Phones: συνολικό κόστος ωρών άμεσης εργασίας είναι $350 \times 600\text{€} = 210.000\text{€}$

Για τα PDA Phones τα συνολικά έξοδα λειτουργίας μηχανημάτων είναι 220.000€ και τα παραγόμενα κινητά είναι 3.000 επομένως το κάθε ένα PDA Phone που κατασκευάζεται κοστίζει $220.000\text{€} / 3.000 \text{ τεμάχια} = 73,33\text{€}$

Όσον αφορά την άμεση εργασία το κόστος της για τα PDA Phones είναι 390.000€ και ο αριθμός των παραγόμενων κινητών 3.000 άρα το κάθε PDA Phone που κατασκευάζεται κοστίζει $390.000\text{€} / 3.000 \text{ τεμάχια} = 130\text{€}$ για κάθε κινητό τηλέφωνο.

Το συνολικό γενικό κόστος του καθενός PDA Phone είναι το σύνολο των εξόδων λειτουργίας μηχανημάτων και της άμεσης εργασίας άρα $73,33 + 130 = 203,33\text{€}$ το κάθε ένα.

Για τα SIMPLE Phones:

Κόστος λειτουργίας μηχανημάτων για όλα τα Simple Phones είναι 180.000€ και τα παραγόμενα κινητά είναι 7.000.

Επομένως το κόστος λειτουργίας μηχανημάτων για κάθε ένα SIMPLE Phone ανέρχεται στα $180.000\text{€} / 7.000 \text{ τεμάχια} = 25,71\text{€}$ για κάθε Simple Phone.

Κόστος άμεσης εργασίας για όλα τα Simple Phones είναι 210.000€ και τα παραγόμενα κινητά είναι 7.000 τεμάχια.

Άρα το κόστος άμεσης εργασίας για κάθε ένα Simple Phone ανέρχεται στα $210.000\text{€} / 7.000 \text{ τεμάχια} = 30\text{€}$ για κάθε κινητό.

Το συνολικό γενικό κόστος του καθενός Simple Phone και σε αυτήν την περίπτωση είναι το σύνολο των εξόδων λειτουργίας μηχανημάτων και της άμεσης εργασίας άρα $25,71\text{€} + 30\text{€} = 55,71\text{€}$ το κάθε ένα.

Συμπέρασμα

ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Συνολικό γενικό κόστος PDA Phone : 100€ το κάθε ένα

Συνολικό γενικό κόστος Simple Phone : 100€ το κάθε ένα

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Συνολικό γενικό κόστος PDA Phone: 203,33€ το κάθε ένα

Συνολικό γενικό κόστος Simple Phones: 55,71€ το κάθε ένα

Και σε αυτό το παράδειγμα δεν λήφθηκαν υπόψη βασικές δαπάνες όπως του άμεσου υλικού, το κόστος ελέγχου ποιότητας κ.λ.π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Παραδείγματα εφαρμογής της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων

1^ο Παράδειγμα.

Η εταιρία Ρ κατασκευάζει Β προϊόντα και έχει τα ακόλουθα προϋπολογιζόμενα στοιχεία για το έτος 2017.

Γραμμή παραγωγής	
Άμεσο κόστος	300.000\$
Ποσότητα παραγωγής	150 μονάδες

Εποπτεία - Ποιοτικός έλεγχος	
Άμεσο κόστος	100.000\$
Έλεγχοι ποιοτικοί	4.000 ώρες εργασίας

Έξοδα Αποστολής	
Άμεσο κόστος	140.000\$
Ποσότητα μεταφερομένου προϊόντος	3.500 παραγγελίες

Α. Υπολογίστε το γενικό κόστος που εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Γραμμή παραγωγής	$300.000 \text{ δια } 150 = 2000\$ \text{ ανά μονάδα}$
Εποπτεία - Ποιοτικός έλεγχος	$100.000 \text{ δια } 4.000 = 25\$ \text{ ανά ώρα εργασίας}$
Έξοδα Αποστολής	$140.000 / 3.500 = 40\$ \text{ ανά παραγγελία}$

Β. Να υπολογιστεί το κόστος για τα ακόλουθα στοιχεία για το 2017.

Πραγματικές συνολικές μονάδες παραγωγής	145
Πραγματικές συνολικές ώρες εργασίας	4.100
Πραγματικές συνολικές παραγγελίες	3.300

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Πραγματικές συνολικές μονάδες παραγωγής = 145

$$145 \times 2.000 = 290.000\$$$

Πραγματικές συνολικές ώρες εργασίας = 4.100

$$25 \times 4.100 = 102.500\$$$

Πραγματικές συνολικές παραγγελίες = 3.300

$$3.300 \times 40 = 132.000\$$$

Επομένως το συνολικό κόστος είναι 524.500\$.

2^ο Παράδειγμα.

Η Cleo Corporation κατασκευάζει βιβλία και έχει τα ακόλουθα προϋπολογιζόμενα στοιχεία για το έτος 2017.

Σχεδίαση	
Άμεσο κόστος	800.000\$
Ποσότητα παραγωγής	160 βιβλία

Γραμμή παραγωγής	
Άμεσο κόστος	150.000\$
Λειτουργία μηχανημάτων	5.000 ώρες

Εποπτεία- Ποιοτικός έλεγχος	
Άμεσο κόστος	330.000\$
Ποιοτικός έλεγχος	1.100.000\$

A. Υπολογίστε το γενικό κόστος που εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία .

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σχεδίαση = $800.000/160=5000\$$ ανά βιβλίο

Λειτουργία μηχανημάτων = $150.000/ 5000=30\$$ ανά ώρα λειτουργίας

Εποπτεία - Ποιοτικός έλεγχος = $330.000/1.100.000=0.30\$$ ανά ώρα εργασίας

B. Να υπολογιστεί το συνολικό κόστος για τα ακόλουθα σύνολα το 2017.

Πραγματικές συνολικές μονάδες παραγωγής	125
Πραγματικές συνολικές ώρες λειτουργίας μηχανημάτων	4700
Πραγματικές συνολικές ώρες εργασίας	1200000

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

$125 \times 5000 = 625.000\$$ συνολικά έξοδα παραγωγής

$4700 \times 30 = 141000\$$ έξοδα λειτουργίας μηχανημάτων

$1.200.000 \times 0.30 = 360.000\$$ έξοδα ωρών εργασίας

Άρα το συνολικό κόστος της επιχείρησης είναι 1.126.000\$.

3^ο Παράδειγμα.

Η εταιρεία Cleo Corporation κατασκευάζει βιβλία και έχει τα ακόλουθα στοιχεία προϋπολογισμού για το έτος 2017.

Παραλαβή - Ποιοτικός έλεγχος παραλαμβανομένων πρώτων υλών	
Άμεσο κόστος	700.000\$
Αριθμός Ελέγχων	10.000 Αριθμός Ελέγχων ανά είδος πρώτης ύλης

Γραμμή παραγωγής	
Άμεσο κόστος	120.000\$
Εργασία άμεση	50.000 ώρες άμεσης εργασίας

Επιθεωρήσεις - Ποιοτικός Έλεγχος	
Άμεσο κόστος	35.000
Ελέγχοι ποιοτικοί	700 επιθεωρήσεις

A. Υπολογίστε το γενικό κόστος που εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία ανά μονάδα.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

$700.000 / 10.000 = 70\$$ ανά παραλαβή-έλεγχο πρώτων υλών

$120.000 / 50.000 = 2,40\$$ ανά ώρα άμεσης εργασίας

$35.000 / 700 = 50\$$ ανά επιθεώρηση

B. Να υπολογιστεί η συνολική δαπάνη για τα επόμενα προϊόντα (Product A και Product B) το 2017

Παραλαβή - Έλεγχος πρώτων υλών	
Product A	3.100
Product B	7.000

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Product A: $3100 \times 70\$ = 217.000\$$

Product B: $7.000 \times 70\$ = 490.000\$$

Ωρες άμεσης εργασίας	
Product A	30.000 ώρες
Product B	18.000 ώρες

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Product A: $30.000 \times 2,40\$ = 72.000\$$ και Product B: $18.000 \times 2,40\$ = 43.200\$$

Επιθεωρήσεις - Ποιοτικός Έλεγχος	
Product A	100 Επιθεωρήσεις
Product B	650 Επιθεωρήσεις

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

$$100 \times 50\$ = 5.000\$ \quad \text{ΚΑΙ} \quad 650 \times 50\$ = 32.500\$$$

Άρα το συνολικό κόστος είναι

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	
Product A	294.000\$
Product B	565.700\$

4^ο Παράδειγμα.

Η Cleo Corporation κατασκευάζει βιβλία και έχει τα ακόλουθα στοιχεία προϋπολογισμού για το έτος 2017.

Παραγγελία βιβλίων με εκτιμώμενα γενικά έξοδα 120.000\$ και αριθμό παραγόμενων βιβλίων άγνωστο.

Ποιοτικό Έλεγχος - κατασκευή βιβλίων με εκτιμώμενα γενικά έξοδα 600.000\$ και άγνωστες ώρες εργασίας.

Αποθήκευση προϊόντος - Φόρτωση παραγγελιών 250.000\$ και άγνωστο αριθμό παραγγελιών.

Έστω ότι η εταιρεία παράγει δύο διαφορετικά βιβλία.

Πραγματικά αποτελέσματα	Product A	Product B
Πραγματική παραγωγή βιβλίων	2.000	1000
Πραγματικές ώρες εργασίας	15.000	5.000
Πραγματικές ικανοποιηθέντες παραγγελίες	800	1.200

Α. Υπολογίστε το γενικό κόστος που εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία χρησιμοποιώντας τα πραγματικά αποτελέσματα.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

ΣΥΝΟΛΙΚΑ	Product A + Product B
Πραγματική παραγγελία βιβλίων	3.000
Πραγματικές ώρες εργασίας	20.000
Πραγματικές ικανοποιηθέντες παραγγελίες	2.000

Παραγγελία βιβλίων: $120.000/3.000=40\$$ ανά παραγγελία

Ποιοτικός Έλεγχος - Κατασκευή βιβλίων: $600.000/20.000=30\$$ ανά ώρα άμεσης εργασίας

Αποθήκευση προϊόντος - Φόρτωση παραγγελιών: $250.000/2.000=125\$$ ανά παραγγελία

Β. Να υπολογιστεί η συνολική δαπάνη που εφαρμόζεται για τα ακόλουθα προϊόντα το 2017.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

	Product A	Product B
Παραγγελία βιβλίων	$2000 \times 40\$ = 80.000$	$1000 \times 40\$ = 40.000$
	\$	\$
Ποιοτικός Έλεγχος - Κατασκευή βιβλίων	$15.000 \times 30\$ = 450.000$	$50.000 \times 30\$ = 150.000$
	00\$	00\$
Αποθήκευση προϊόντος - Φόρτωση παραγγελιών	$800 \times 125\$ = 100.000$	$1.200 \times 125\$ = 150.000$
	0\$	00\$
ΣΥΝΟΛΙΚΑ	630.000\$	340.000\$

5^ο Παράδειγμα.

Η εταιρεία Sylvia κατασκευάζει μολύβια και έχει τα ακόλουθα στοιχεία προϋπολογισμού για το έτος 2017.

	ΓΕΝΙΚΟΚΟΣΤΟΣ	
Γ.Β.Ε.	300.000\$	Άγνωστες ώρες λειτουργίας μηχανημάτων
Ποιοτικός Έλεγχος	100.000\$	Άγνωστες ώρες άμεσης εργασίας
Έξοδα Αποστολής	150.000\$	Άγνωστες παραγγελίες

Τα πραγματικά δεδομένα για το 2017 είναι τα εξής:

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ	ΤΜΗΜΑ 1	ΤΜΗΜΑ 2
Πραγματικές ώρες λειτουργίας μηχανημάτων	24.000	6.000
Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας	5.000	15.000
Πραγματικές παραγγελίες	3.000	2000

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

ΣΥΝΟΛΙΚΑ	
Πραγματικές ώρες λειτουργίας μηχανημάτων	30.000 ώρες
Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας	20.000 ώρες
Πραγματικές παραγγελίες	5.000 παραγγελίες

Α. Υπολογίστε το γενικό κόστος που εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία χρησιμοποιώντας τα πραγματικά αποτελέσματα.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Γ.Β.Ε.: $300.000\$/30.000=10\%$ ανά ώρα λειτουργίας μηχανήματος

Ώρες άμεσης εργασίας : $100.000\$/20.000=5\%$ ανά ώρα

Έξοδα Αποστολής: $150.000\$/5.000=30\%$ ανά παραγγελία

Β. Να υπολογίσετε τα γενικά έξοδα που εφαρμόζονται για τα επόμενα τμήματα για το έτος 2017.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

	<u>ΤΜΗΜΑ 1</u>	<u>ΤΜΗΜΑ 2</u>
Γ.Β.Ε.	$24.000 \times 10\$ = 240.000\$$	$6.000 \times 10\$ = 60.000\$$
Ώρες άμεσης εργασίας	$5.000 \times 5\$ = 25.000\$$	$15.000 \times 5\$ = 75.000\$$
Έξοδα Αποστολής	$3.000 \times 30\$ = 90.000\$$	$2.000 \times 30\$ = 60.000\$$
Συνολικά Έξοδα	355.000\$	195.000\$

6^ο Παράδειγμα.

Η Εταιρεία ΜΑΕ εξετάζει τη χρήση του ABC. Οι ακόλουθες πληροφορίες παρέχονται για την παραγωγή των δύο σειρών προϊόντων της.

<u>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</u>	<u>ΓΕΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</u>	<u>ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ</u>
Άμεση εργασία	107.000\$	Ώρες εργασίας
Χρήση μηχανημάτων	50.000\$	Ώρες λειτουργίας
Συνολικά Έξοδα	157.000\$	

	Product A	Product B	ΣΥΝΟΛΟ
Ώρες άμεσης εργασίας	7.000	3.000	10.000
Παραγόμενα προϊόντα	30	70	100
Γ.Β.Ε.	1.200	3.800	5.000

Η εταιρεία σχεδιάζει να παράξει 350 μονάδες του προϊόντος Α και 225 μονάδες του προϊόντος Β.

Α. Υπολογίστε το έμμεσο κόστος παραγωγής ανά μονάδα για κάθε προϊόν.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

1) Άμεση εργασία : $107.000\$/100=1.070\%$ ανά προϊόν

Γ.Β.Ε. : $50.000\$/5000=10\%$ ανά ώρα λειτουργίας μηχανημάτων

2) Κατανομή κόστους:

	Product A	Product B
Κόστος άμεσης εργασίας	$1.070\$\times 30=32.100\%$	$1.070\$\times 70=74.900\%$
Γ.Β.Ε.	$10\$\times 1.200=12.000\%$	$10\$\times 3.800=38.000\%$
Τελικό αποτέλεσμα	$44.100\$/350=126\%$ ανά μονάδα	$112.900\$/225=501.78\%$ ανά μονάδα

7^ο Παράδειγμα.

Η εταιρεία ΠΡΑΞΗΣ παράγει δύο προϊόντα Γ και Δ. Συνοψίζονται τα ακόλουθα δεδομένα.

	Προϊόν Γ	Προϊόν Δ
Κόστος πρώτων υλών ανά προϊόν	900\$	2100\$
Κόστος άμεσης εργασίας	400\$	200\$
Κόστος κατασκευής ανά μονάδα	y	x

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	Πόροι	Προϊόν Γ	Προϊόν Δ
Ποιοτικός Έλεγχος-Επιθεώρηση	1000\$ ανά μονάδα προϊόντος	37 μονάδες προϊόντος	77 μονάδες προϊόντος
Λειτουργία	11\$ ανά ώρα	1.350 ώρες	3.850 ώρες

μηχανημάτων	λειτουργίας	λειτουργίας	λειτουργίας
-------------	-------------	-------------	-------------

Η εταιρεία σχεδιάζει να κατασκευάσει 225 μονάδες από κάθε προϊόν. Υπολογίζει το κόστος προϊόντος ανά μονάδα για τα προϊόντα Γ και Δ χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Κατανομή του κόστους

Προϊόν Γ		Προϊόν Δ
Ποιοτικός Έλεγχος-Επιθεώρηση	$1000\$ \times 37 = 37000\$$ μονάδες προϊόντος	$1000\$ \times 77 = 77.000\$$
Λειτουργία μηχανημάτων	$11\$ \times 1350 = 14.850\$$	$11\$ \times 3850 = 47.350\$$
$y = 51.850\$ / 225 = 230.44\$$ κόστος παραγωγής		$x = 119.350\$ / 225 = 530.44\$$ κόστος παραγωγής

Προϊόν Γ	Προϊόν Δ
900\$ κόστος πρώτων υλών	2100\$ κόστος πρώτων υλών
400\$ κόστος άμεσης εργασίας	200\$ κόστος άμεσης εργασίας
230.44\$ κόστος παραγωγής	530.44\$ κόστος παραγωγής
1530.44\$ συνολικά έξοδα παραγωγής του Γ	2830.44\$ συνολικά έξοδα παραγωγής του Δ

8ο Παράδειγμα.

Μια Εταιρεία κατασκευάζει 3 μοντέλα φορητών υπολογιστών. Την executive edition, home edition και την student edition. Ποιο είναι το συνολικό κόστος ανά μονάδα για κάθε μοντέλο;

Οι βασικές δαπάνες και οι δραστηριότητες που αφορούν το κόστος για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα έχουν ως εξής:

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ
Έξοδα Σχεδίασης Προϊόντων	237.489,65\$
Έλεγχος Ποιότητας	572.225,36\$
Συντήρηση-Λειτουργία Μηχανημάτων	300.873,75\$
Έξοδα Προβολής- Διαφήμισης	113.987,59\$
Αγορά Λογισμικού	78.091,29\$
ΣΥΝΟΛΙΚΑ	1.302.667,64\$

ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
Executive Edition	1.760 μονάδες
Home Edition	2.717 μονάδες
Student Edition	4.376 μονάδες
ΣΥΝΟΛΙΚΑ	8.853 μονάδες

COST DRIVER	QUANTITY EXECUTIVE	QUANTITY HOME	QUANTITY STUDENT	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	
Σχεδίασης Προϊόντων	3.757 ώρες	3.390 ώρες	2.435 ώρες	9.582 ώρες	
Έλεγχος Ποιότητας	532 επιθεωρήσεις	491 επιθεωρήσεις	298 επιθεωρήσεις	1.321 επιθεωρήσεις	
Συντήρησης- Λειτουργίας Μηχανημάτων	913	835	696	2.444	
Διαφήμισης- Προβολής	4.765 προβολές	3.453 προβολές	1.015 προβολές	9.233 προβολές	
Ρύθμιση- Προετοιμασία (set up)	1.371 ώρες	1.131 ώρες	897 ώρες	3.399 ώρες	

	ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ
		ΠΛΑΣΤΙΚΟ	ΜΕΤΑΛΟ
Executive Edition	1.536 ώρες	276 Τόνοι	489 Τόνοι
Home Edition	2.364 ώρες	345 Τόνοι	534 Τόνοι
Student Edition	3.876 ώρες	432 Τόνοι	764 Τόνοι
Συνολική Ποσότητα	7.776 ώρες	1.053 Τόνοι	1.787 Τόνοι
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	90.979.76\$	604.422.97\$	2.428.533.35\$

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Διαιρώντας τα συνολικά έξοδα με την συνολική ποσότητα και έπειτα πολλαπλασιάζοντας με τα δεδομένα της άμεσης εργασίας και των πρώτων υλών, δημιουργείται ο ακόλουθος πίνακας

ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΛΑΣΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΛΙΚΩΝ ΥΛΩΝ
Executive Edition	17971,3106\$	158424,254\$
Home Edition	27658,9702\$	198030,318\$
Student Edition	45349,4791\$	247968,398\$

ΚΟΣΤΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ SETUP
237.489.65\$/9582 ώρες	572.225.36\$ / 1.321	300.873.75\$ / 2.444 ώρες	113.987.5\$ / 9.233 προβολές	78.091.29\$ / 3.399

		επιθεωρήσεις			Set ups
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	24.79 \$ ανά ώρα	433.18\$ ανά επιθεώρηση	123.11\$ ανά ώρα λειτουργίας	12.35\$ ανά προβολή	28.98\$ ανά Set up

1) EXECUTIVE EDITION

ΚΟΣΤΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΗΣ		ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ SETUP
Executive Edition	3.757 ώρες X 24.79\$	532 επιθεωρήσεις X 433.18\$	913 ώρες X 123.11\$	4765 προβολές X 12.35\$	1371 Setups X 22.98\$
Αποτέλεσμα Συνολικού Κόστους	93.136.03\$	230.451.76\$	112.399.43\$	58.847.75\$	31.505.58\$

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΜΟΝΤΕΛΟΥ EXECUTIVE EDITION	526.340,55\$ Γενικά έξοδα
	17971,3106\$ Άμεση εργασία
	158424,254\$ Κόστος Πλαστικών Υλών
	664551,096\$ Κόστος Μεταλικών Υλών
	=1367287,21\$ Συνολικά Έξοδα για όλα τα παραγόμενα του μοντέλου.

ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
EXECUTIVE EDITION	1.760 μονάδες

Άρα ο κάθε φορητός υπολογιστής που παράγεται κοστίζει 777\$.

2) HOME EDITION

ΚΟΣΤΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΗΣ		ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ SETUP
Home Edition	3390 ώρες X24.79\$	491 επιθεωρήσεις X433.18\$	835 ώρες X123.11\$	3.453 προβολές X12.35\$	1131 Setups X22.98\$

Αποτέλεσμα Συνολικού Κόστους	84.038.10\$\$	212.691.38\$	102.796.85\$	42.644.55\$	25.990.38\$
------------------------------------	---------------	--------------	--------------	-------------	-------------

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΞΟΔΑ MONTELOU HOME EDITION	468.161,26\$ Γενικά Έξοδα
	27658,9702\$ Άμεση Εργασία
	198030,318\$ Κόστος Πλαστικών Υλών
	725706,107\$ Κόστος Μεταλικών Υλών
	=1419556,66\$ Συνολικά Έξοδα για όλα τα παραγόμενα του μοντέλου

ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
HOME EDITION	2.717 μονάδες

Αρα ο κάθε φορητός υπολογιστής που παράγεται κοστίζει 523\$.

3) STUDENT EDITION

ΚΟΣΤΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΗΣ		ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ Σ	ΚΟΣΤΟΣ SETUP
Student Edition	2435 ώρες X24.79\$	298 επιθεωρήσεις X433.18\$	696 ώρες X123.11\$	1015 προβολές X12.35\$	897 Setups X22.98\$
Αποτέλεσμα Συνολικού Κόστους	60.363.65\$	129.087.64\$	85.684.56\$	12.535.25\$	20.613.06\$

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΞΟΔΑ MONTELOU STUDENT EDITION	308.284,16\$ Γενικά Έξοδα
	45349,4791\$ Άμεση Εργασία
	247968,398\$ Κόστος Πλαστικών Υλών
	1038276,15\$ Κόστος Μεταλικών Υλών
	=1639878,19\$ Συνολικά Έξοδα για όλα τα παραγόμενα του μοντέλου

ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
STUDENT EDITION	4.376 μονάδες

Άρα ο κάθε φορητός υπολογιστής που παράγεται κοστίζει 375 \$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

§1. Διοίκηση με βάση τις δραστηριότητες - Activity Based Management (A.B.M.)

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις για να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις από τους μάνατζερ θα πρέπει να έχουν ακριβείς και πρόσφατες πληροφορίες για το κόστος (Rotzocki, 1999). Το κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη καθημερινών επιχειρηματικών αποφάσεων, τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα, όπως για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, τη βελτίωση της κερδοφορίας, την πραγματοποίηση επενδύσεων, τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων ακόμη και για τη διασφάλιση της ίδιας τους της βιωσιμότητας. Το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αποτελεί βασικό εργαλείο στα χέρια των επιχειρήσεων για τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Επιτρέπει την αναγνώριση προβλημάτων και την εύρεση ασφαλών λύσεων και ευκαιριών με την παροχή λογιστικών και μη λογιστικών πληροφοριών σχετικά με δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους (Thornhill et al 2000).

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες οδήγησε στην ανάπτυξη της Διοίκησης με βάση τις δραστηριότητες – Activity Based Management (A.B.M.). Οι Managers στηριζόμενοι στις ακριβείς πληροφορίες για το κόστος συγκεκριμένης δραστηριότητας, εντοπίζουν τις δραστηριότητες όπου σημειώνεται σπατάλη πόρων και γενικά λειτουργούν μη παραγωγικά, εξακριβώνουν τα αίτια που προκαλούν το κόστος της δραστηριότητας και παίρνουν τα αναγκαία μέτρα περιορισμού αυτού του κόστους.

§2. Συμπεράσματα

Το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι μια σύγχρονη μέθοδος κοστολόγησης που αναλύει το κόστος ανάλογα με την δραστηριότητα που απορρόφησε κάποιο πόρο, και τον πελάτη, προϊόν ή κανάλι που σχετίζεται με αυτή τη δραστηριότητα και αναπτύχθηκε έχοντας ως στόχο να καλύψει τις ανάγκες για διαφανή και επαρκή πληροφόρηση της διοίκησης, την έγκαιρη ανίχνευση του εξωτερικού περιβάλλοντος και επιπλέον για να συμβάλει στον σωστό προγραμματισμό και στην σωστή χρηματοοικονομική διαχείριση μέσα από την ορθή λήψη των αποφάσεων.

Σύμφωνα με τον Κεχρά (Κεχράς, 2009), αρχικά το σύστημα κοστολόγησης ξεκίνησε έχοντας ως πεδίο εφαρμογής την κοστολόγηση προϊόντων, όμως έως και σήμερα επεκτάθηκε σταδιακά στην κοστολόγηση των υπηρεσιών, πελατών και προμηθευτών, στο χειρισμό κόστους που δεν άπτεται της παραγωγής (οι πωλήσεις και η διανομή), στην καλύτερη ανάλυση των αποκλίσεων σε περίπτωση συνδυασμού του με παραδοσιακά συστήματα, στον προγραμματισμό κ.α. Η εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα θεωρείται δύσκολη καθώς η εύρεση και η ανάλυση δεδομένων αποτελεί μια χρονοβόρα και πολύπλοκη διαδικασία ενώ το κόστος για αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, αυξάνει τα έξοδα και ενδέχεται να είναι μεγαλύτερο από το όφελος που θα προσέφερε. Αυτός είναι και ο βασικός λόγος που οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει αυτοματισμό στις δραστηριότητές έχουν προβάδισμα στην ανάπτυξη συστημάτων κοστολόγησης ABC.

Η μεθοδολογία ABC δεν υποκαθιστά το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται σε μια επιχείρηση, αλλά λειτουργεί συμπληρωματικά εξασφαλίζοντας στα διοικητικά στελέχη το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων που θα τους οδηγήσουν σε ορθολογική λήψη αποφάσεων.

Βιβλιογραφία Ελληνική

- Αργυριάδης Α (2012), Λογιστική Κόστους, Υπουργείο Παιδείας & θρησκευμάτων. Γενική Γραμματεία Δια Βίου Μάθησης. Ίδρυμα Νεολαίας και Δια Βίου Μάθησης.
- Βαρβάκης Κ., (2003), "Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση", Αθήνα.
- Βάσση Ανδρέα, 2006, Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (activitybased and management-ABC&ABM), Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
- Βενιέρης Γ. (1986), Λογιστική Κόστους, , Εκδόσεις Σμπίλιας, Θεσσαλονίκη.
- Βενιέρης Γ. (2005), "Λογιστική Κόστους, Θεωρία και Πράξη ", Εκδόσεις P.I Publishing, Αθήνα.
- Βενιέρης, Γ., Κοέν Σ. και Κωλέτση, Μ. (2006), "Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές", 2η Έκδοση, Εκδόσεις P.I Publishing, Αθήνα.
- Δημήτριος Γκίνογλου, (2002), «Η μελέτη του κόστους με βάσει τις δραστηριότητες ως αντίδραση στη πρόκληση των νέων τεχνολογιών του 21ου αιώνα», Περιοδικό Έψιλον 7.
- Δημοπούλου – Δημάκη Ιωάννα (2013), Διοικητική Λογιστική-Κοστολόγηση-Προϋπολογισμοί-Λήψη Αποφάσεων, εκδόσεις Φαίδιμος.
- Καζαντζής, Χ. & Σώρρος, Ι. (2009), Αρχές Κόστους: Έννοιες, Μεθοδολογίες και εφαρμογές για τη λήψη αποφάσεων. Τόμος ΙΙ. Εκδόσεις: Business Plus Α.Ε.
- Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α. (2003), Μηχανογραφημένη Αναλυτική Λογιστική-Κοστολόγηση, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.
- Καρανάσιος Ν. (2011), Κοστολόγηση- σημειώσεις διαλέξεων, ΤΕΙ Σερρών.
- Καρδακάρης Κωνσταντίνος Ν. (1996), Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης-Βιομηχανική λογιστική, λογιστική του κόστους, εκδόσεις Έλλην.

- Κεχράς, Ι. Δ. (2009), Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα.
- Κεχράς, Ι. (2010), Η κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων με την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.. Έκδοση. Εκδόσεις: Σταμούλη Α.Ε.
- Μπακιρτζή Βασιλείου, 2006, Σύγκριση της παραδοσιακής κοστολόγησης στη βιομηχανία «Χ» με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα και transaction cost, Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Μάλιος Δ. (2011), Διοικητική Λογιστική- Κοστολόγηση πλήρης, σημειώσεις διαλέξεων Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ΤΕΙ Πειραιά.
- Πάγγειου Γ, 1993, Θεωρία Κόστους -Έννοιες Κόστους, Διακρίσεις Κόστους, Συστήματα Κοστολόγησης , Εκδόσεις Α.Σταμούλης, Αθήνα-Πειραιάς.
- Πετροπούλου Γ. Ασβεστά Σ., (2009), Κοστολόγηση- Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ
- Γ. Σταμπουλής (2016) Ανάπτυξη Επιχειρηματικών Σχεδίων, (σημειώσεις Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας), Βόλος.
- Τσιμάρας Μ. (1995), 'Κόστος, Κοστολόγηση, Βιομηχανική Λογιστική', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- Χατζής, Α. (2013). Εφαρμογές Κοστολόγησης. Β' Έκδοση Θεσσαλονίκη

Βιβλιογραφία ξενόγλωσση

- Bromwich, M. and Hong, C. (1999), Activitybased costing systems and incremental costs, Management Accounting Research, 10(1), pp. 3960.
- CIMA (1996) "Chartered Institute of Management Accountants."

Cooper Robin, “Does Your Company Need a New Cost System?” Journal of Cost Management, Spring 1987.

Cooper, R., 1990. Five Steps to ABC System Design, Accountancy, 106, November, pp.78-81.

Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1991. Profit Priorities from Activity-Based Costing, Harvard Business Review, 69(3), pp.130-135

Cooper, R. (1988a) The rise of activitybased costing – part one: what is an activitybased cost system? Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 2(2), pp. 4554.

Cooper, R. (1988b) The rise of activitybased costing – part two: when do I need an activitybased cost system? Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 2(3), pp. 4148

Frost William (2005), ABCs of Activity Based Management-Crushing Competition Through Performance Improvement

Garrison – E. Noreen (2003) «Διοικητική Λογιστική», Εκδόσεις Κλειδάριθμος

Anthony Henry (2008), Understanding Strategic Management, Oxford University Press.

Holzer, H. Peter; Norreklit, Hanne (1991): Some thoughts on cost accounting developments in the United States, in Management Accounting Research, 2:1, 3-13

Hopper, Trevor, and Maria Major (2007), Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity Based Costing in Portuguese Telecommunications.

Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. (1987) Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting (Boston: Harvard Business School Press).

Kaplan, R. S. and A. Atkinson, (1990), "Advanced Management Accounting", Prentice Hall International Edition, London, U.K.

Moorhead, G. and Griffin, R., (1995), Organizational behavior: managing people and organizations. Boston, Toronto: Houghton Mifflin company.

Norkiewich, A., 1994. Nice steps to implementing A.B.C., Management Accounting, April, pp.28-33.

Roztocki, N., & Needy, K. L. (1999b). How to Design and Implement an Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System.

George J. Staubus (1971), Activity Costing and Input-Output Accounting».

Εκδότης R.D.Irwin (ψηφιοποίηση 2011).

Smith Sara Anne (1992), «Activity Based costing: A Necessity for the future of manufacturing», Colorado State University

Thornhill A, Lewis P, Milmore M, Saunders M (2000) 1st ed. “Managing Change” FT Prentice hall.

Thorne, H., Hilton, R. W., Thorne, H., Langfield-Smith, K., & Hilton, R. (2003). Management Accounting: An Australian Perspective.

Cost Accounting (1994), Milton F. Usry, Lawrence H. Hammer, William K. Carter Published by South-Western Pub, Memphis, TN, U.S.A.)

Turney, P. B.B., 1996. Activity-Based Costing: The Performance Breakthrough. London: The Chartered Institute of Management Accounting.

Ιστότοποι

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368295000402>

(Langfield - Smith,(1997) Management control systems and strategy: A critical review)

<http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumLandryWoodLindquist97.htm> (Landry, S.

P., L. M. Wood and T. M. Lindquist. 1997. Can ABC bring mixed results? Management Accounting (March): 28-30, 32-33.

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1809203916300055>

(Business strategy and upgrading in global value chains: a multiple case study in Information Technology firms of Brazilian origin)

<https://www.ids.ac.uk/ids/global/pdfs/VchNov01.pdf>

(Prepared for the IDRC by Raphael Kaplinsky and Mike Morris)

<http://emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/eb039075>

(Journal of Business Strategy / TECHNOLOGY AND COMPETITIVE ADVANTAGE / Michael E. Porter, Article)

http://pro-u4ot.info/files/books/finance/Key_Performance_Indicators.pdf

(Parmenter, D., 2010. Key Performance Indicators (KPI): Developing, Implementing, and Using Winning KPIs, 2 nd ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc)

<https://allearth.files.wordpress.com/2012/11/managerial-accounting-for-managers.pdf>

<https://pdfs.semanticscholar.org/6f53/080e57225dfd8a3c886b23553aa6fc31be8a.pdf>

http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm

http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_Activity_Based_Costing-ABC.pdf

(Μανουσόπουλο Γ., 2015, "Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες Activity Based Costing (ABC)", Specisoft)

<http://www.logistics.tuc.gr/Contents/Publications/45.pdf>

(Μουστάκης Β., 2000, "Κοστολόγηση δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC)", Πολυτεχνείο Κρήτης, Χανιά)

https://www.tuc.gr/fileadmin/users_data/dasta/innovation/%CE%94%CE%99%CE%91%CE%A6%CE%91%CE%9D%CE%95%CE%99%CE%95%CE%A3_%CE%9C%CE%91%CE%98%CE%97%CE%9C%CE%91%CE%A4%CE%9F%CE%A3/4._Cost_Accounting_in_SMEs.pdf [65]

(Μονάδα Καινοτομίας και Επιχειρηματικότητας, 2015, "Λογιστική Κόστους", Πολυτεχνείο Κρήτης, Χανιά)

http://www.oee.gr/oe/images/stories/pdfs/seminaria/dioikitik_logistiki.pdf

(Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας, Περιφερειακό Τμήμα Κεντρική Ελλάδας)

<http://www.teihal.gr/bus/downloads/2006/logkost1.pdf>

(Παυλάτος Οδυσσέας (2006), Λογιστική Κόστους-Κόστος-Κοστολόγηση-Αναλυτική Λογιστική, Σημειώσεις εισηγήσεων, Τ.Ε.Ι. Χαλκίδας)