

**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΟΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:**

**ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΩΤΗΤΩΝ  
ΚΑΙ ΑΣΚΗΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**



**ΦΟΙΤΗΤΗΣ : ΑΡΙΣΤΕΙΑΔΗΣ ΤΗΛΑΚΕΡΙΑΔΗΣ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΧΑΤΖΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ**

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018**

## Πίνακας περιεχομένων

Πίνακας περιεχομένων .....	2
Εισαγωγή .....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	4
Το μοντέλο Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC) .....	4
Δραστηριότητες .....	8
Οδηγοί Κόστους .....	9
Οδηγοί συχνότητας .....	11
Οδηγοί χρονικής διάρκειας .....	11
Ισοδύναμοι οδηγοί .....	11
Ιεράρχηση Δραστηριοτήτων .....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	15
Βήματα για την υλοποίηση του συστήματος ABC .....	15
1. Αναγνώριση και προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα .....	15
2. Αντιστοίχιση των γενικών εξόδων με τις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους .....	16
3. Εκχώρηση δαπανών σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων .....	16
4. Υπολογισμός των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας .....	18
5. Εκχώρηση των δαπανών στα αντικείμενα κόστους .....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	20
Βήματα για την υλοποίηση του συστήματος ABC .....	20
Εφαρμογή .....	20
1. Αναγνώριση και προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα .....	20
2. Αντιστοίχιση των γενικών εξόδων με τις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους .....	21
3. Εκχώρηση δαπανών σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων .....	22
4. Υπολογισμός των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας .....	24
5. Εκχώρηση των δαπανών στα αντικείμενα κόστους .....	26
6. Σύνταξη εκθέσεων διαχείρισης .....	27
Ανάλυση κερδοφορίας πελατών .....	28
Σύγκριση κόστους προϊόντος μεταξύ παραδοσιακού συστήματος και συστήματος ABC .....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	31
Διαφορές ABC κοστολόγησης και παραδοσιακής κοστολόγησης .....	31
Διαφορές κόστους προϊόντος μεταξύ παραδοσιακού συστήματος και συστήματος ABC .....	34
Στοχεύοντας στη βελτίωση της διεργασίας .....	35
Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (ABC) και εξωτερικές εκθέσεις .....	35
Οι περιορισμοί της Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC) .....	36
«Επιχειρηματικές προοπτικές» .....	37
«Σύμφωνα με έρευνα» .....	37
Συμπεράσματα .....	38
Βιβλιογραφία .....	39

## Εισαγωγή

Ο έντονος ανταγωνισμός που επικρατεί στο επιχειρηματικό περιβάλλον, είναι το χαρακτηριστικό της σύγχρονης εποχής, και καθιστά επιτακτική την ανάγκη αναζήτησης και χρησιμοποίησης ποιοτικά καλύτερων κοστολογικών πληροφοριών. Η χρησιμοποίηση πληροφοριών σχετικά με τις παραμέτρους που επηρεάζουν τα έσοδα αλλά και οι παράγοντες που συνθέτουν το κόστος και αφορούν στις αντίστοιχες αναλώσεις πόρων, αποτελεί προσπάθεια προσδιορισμού των παραγόντων που επιδρούν στην οικονομική αποδοτικότητα των παραγόμενων προϊόντων ή των προσφερόμενων υπηρεσιών από τα στελέχη.

Τα συστήματα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC Activity Based Costing) απευθύνεται στα παρακάτω ζητήματα:

1. Τι είδους δραστηριότητες εκτελούνται από τους πόρους ενός οργανισμού;
2. Πόσο κοστίζει η εκτέλεση δραστηριοτήτων μιας οντότητας και οι επιχειρηματικές διαδικασίες;
3. Γιατί χρειάζεται ένας οργανισμός να εκτελεί δραστηριότητες και επιχειρηματικές διαδικασίες;
4. Πόση δραστηριότητα απαιτείται για τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες ενός οργανισμού;

Ένα κατάλληλα δομημένο μοντέλο κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων παρέχει τις απαντήσεις σε αυτές τις ερωτήσεις. Ένα μοντέλο κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι ένας οικονομικός χάρτης των εξόδων και της κερδοφορίας ενός οργανισμού βασιζόμενος στις δραστηριότητες του οργανισμού. Ίσως η αναφορά σε αυτό ως ένας οικονομικός χάρτης βάσει δραστηριοτήτων παρά ένα σύστημα κοστολόγησης διευκρινίζει τον σκοπό του καλύτερα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### Το μοντέλο Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC)

- Δραστηριότητες
- Κατανάλωση Πόρων
- Κόστος

**i.** Τα αντικείμενα κόστους, όπως τα προϊόντα, παράγουν δραστηριότητες. Για παράδειγμα, η παραγγελία ενός πελάτη παράγει την ανάγκη ολοκλήρωσης της δραστηριότητας προετοιμασίας μιας εντολής παραγωγής.

**ii.** Η διεξαγωγή των δραστηριοτήτων καταναλώνει πόρους. Για παράδειγμα, για την προετοιμασία μιας εντολής παραγωγής χρησιμοποιείται ένα φύλλο χαρτιού και απαιτείται χρόνος για να συμπληρωθεί.

**iii.** Η κατανάλωση των πόρων δημιουργεί έξοδα. Για παράδειγμα, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των φύλλων χαρτιού που χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία μιας εντολής παραγωγής και όσο περισσότερος χρόνος αφιερώνεται στην προετοιμασία της εντολής παραγωγής, τόσο μεγαλύτερο είναι το κόστος.

Η μεθοδολογία κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αναπτύχθηκε ως μία πρακτική επίλυση προβλημάτων που σχετίζονται με τα παραδοσιακά συστήματα διαχείρισης κόστους τα οποία τώρα θεωρούνται ανεπαρκή. Πρακτικές καταμερισμού εξόδων χωρίς τόκους και πάγιων εξόδων των παραδοσιακών συστημάτων μπορούν να κάνουν περισσότερο κακό παρά καλό στους οργανισμούς. Το πρόβλημα με τον καταμερισμό πάγιων εξόδων δημιουργείται όταν χρησιμοποιούνται υπερβολικά απλουστευμένες αναλογίες κόστους κατά τον υπολογισμό των δαπανών. Ο καταμερισμός του κόστους συχνά βασίζεται σε παράγοντες όπως ο αριθμός των υπαλλήλων ή τα έξοδα του τμήματος. Μερικοί παράγοντες βασίζονται στον όγκο ή τα ισοζύγια.

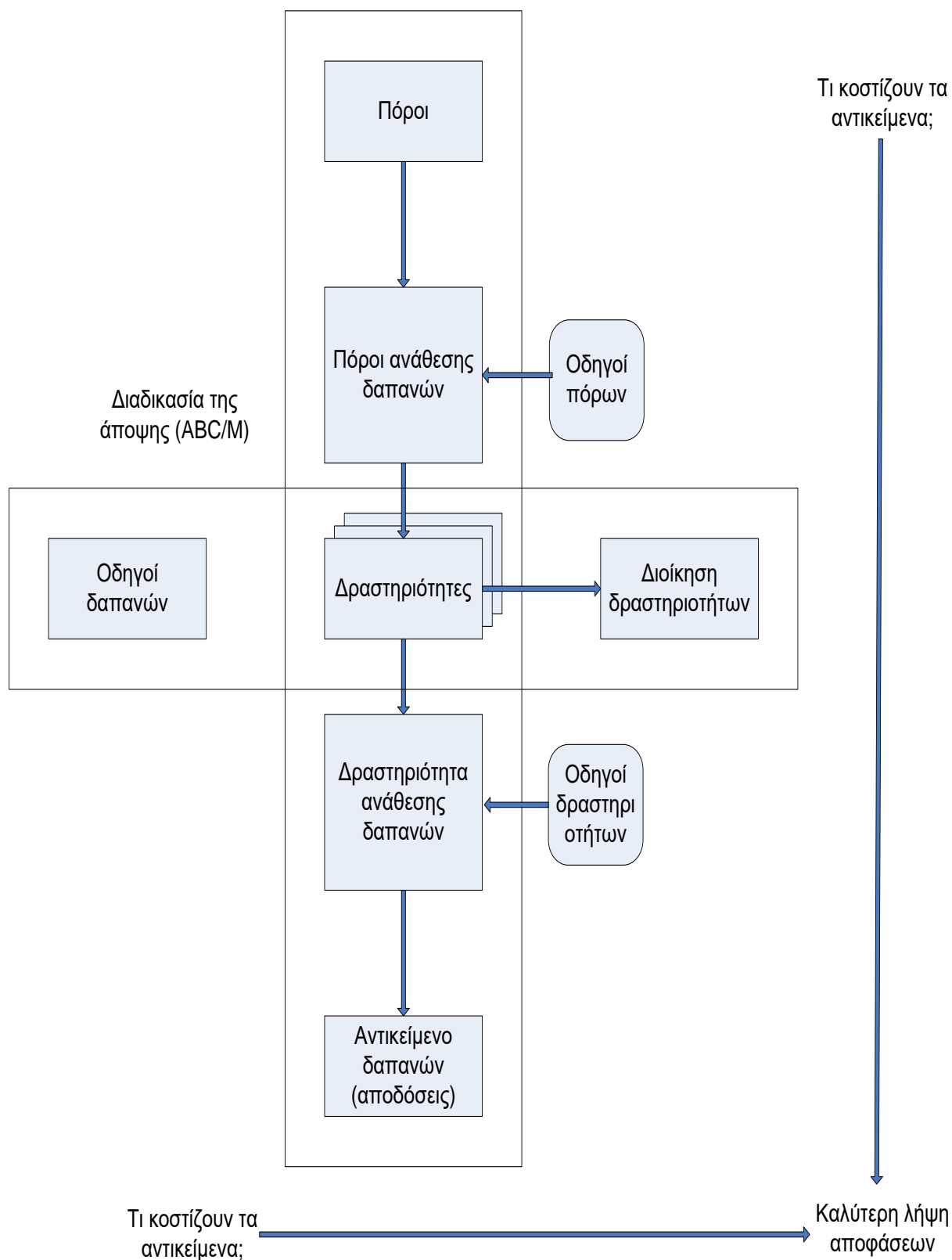
Η χρήση καταμερισμών βασισμένων στον όγκο θα δώσει έναν αρκετά ακριβή υπολογισμό του κόστους όταν ισχύουν οι ακόλουθες συνθήκες :

- Ελάχιστα και παρόμοια προϊόντα και γραμμές υπηρεσιών.
- Χαμηλές έμμεσες δαπάνες.

- Ομοιογενείς διαδικασίες μετατροπής.
- Ομοιογενή κανάλια, απαιτήσεις πελατών, και πελάτες.
- Χαμηλό επίπεδο εξόδων σε όλα τα προϊόντα και υπηρεσίες.
- Πολύ υψηλά περιθώρια.

Με την Κ.Β. .τα υπόλοιπα του λογαριασμού του γενικού καθολικού αρχικά μετατρέπονται σε κόστη δραστηριότητας με τη χρήση οδηγών πόρων (Smith, Harper 2001). Τότε η Κ.Β. .: (1) ορίζει τα κόστη της δραστηριότητας σε αντικείμενα κόστους, ή (2) συναθροίζουν εκ νέου τα κόστη της δραστηριότητας σε όλες τις επιχειρησιακές δραστηριότητες.

### Η άποψη ανάθεσης δαπανών(ABC)

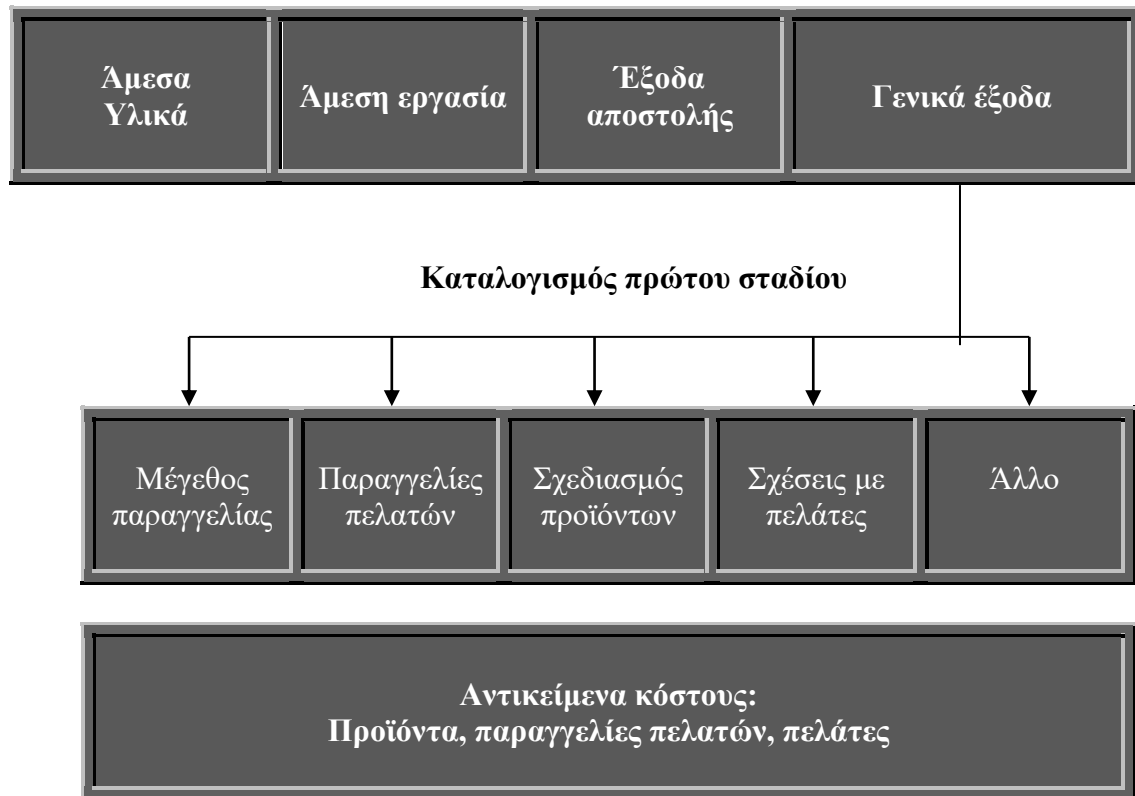


Πίνακας 1

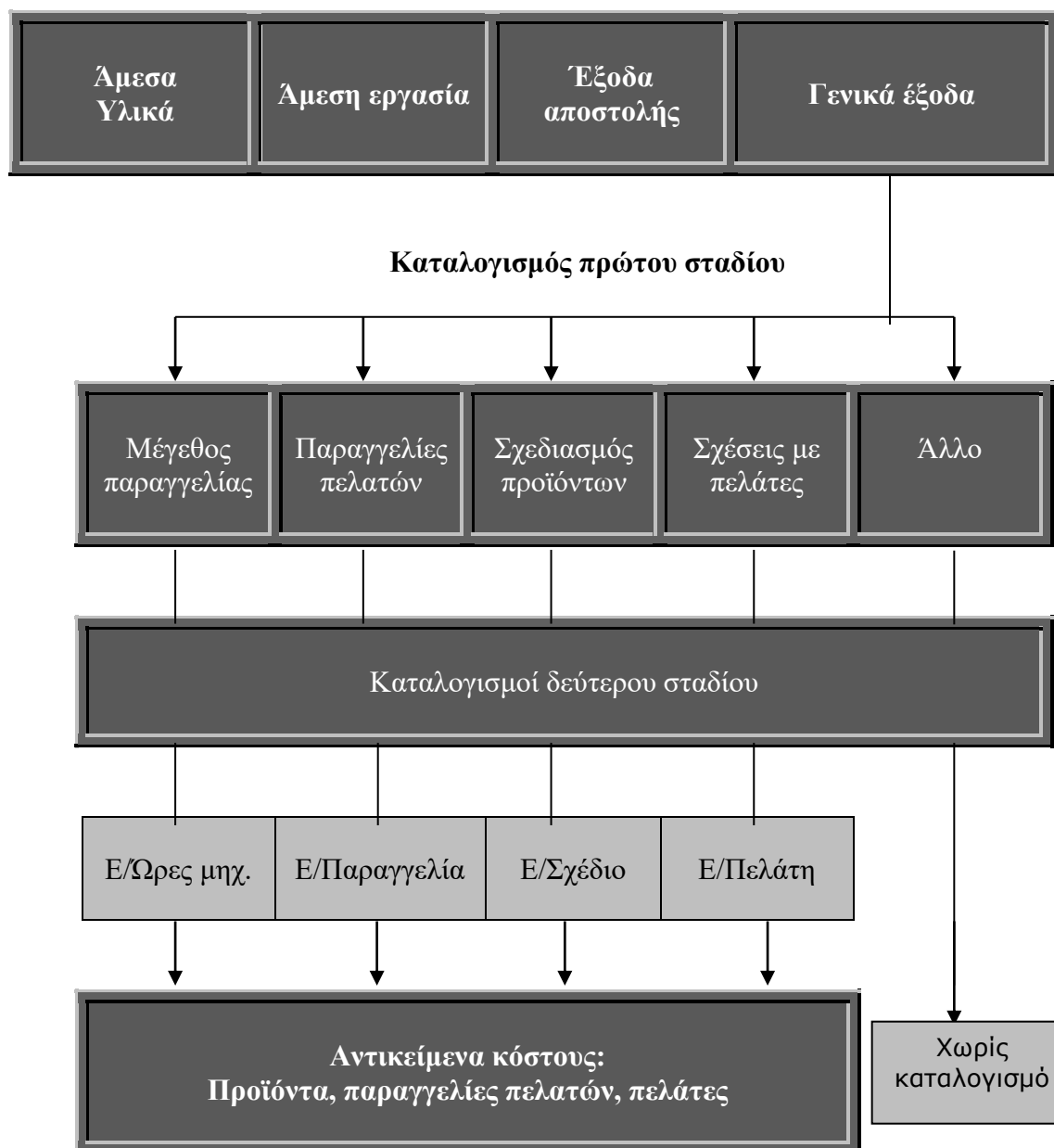
Ο Πίνακας 1 αποκαλύπτει τα είδη των ερωτήσεων τα οποία απαντά η δομή της Κ.Β.Δ./Δ.Β.Δ.

Ας δούμε το σύστημα ABC οπτικά.

Τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα έξοδα αποστολής είναι οι πόροι που αντιστοιχήθηκαν απευθείας στις παραγγελίες των πελατών.



Πίνακας 2



Πίνακας 3

Κατόπιν προσδιορίστηκαν τα μέτρα μέτρησης των δραστηριοτήτων, καθορίστηκαν τα επίπεδα των δραστηριοτήτων και υπολογίστηκαν οι δείκτες κόστους για κάθε δραστηριότητα. Οι εν λόγω δείκτες θα χρησιμοποιηθούν στο επόμενο βήμα για την εκχώρηση των γενικών εξόδων στις παραγγελίες των πελατών.

### **Δραστηριότητες**

Η δραστηριότητα (activity) σαν γενική έννοια θα μπορούσε να οριστεί ότι είναι μια ενέργεια ή ένα σύνολο ενεργειών που εκτελούνται με σκοπό τη συλλογή και επεξεργασία στοιχείων που λειτουργούν μαζί και επιδιώκουν την επίτευξη κάποιου κοινού στόχου. Αλλά, και ειδικότερα για την Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων με τον όρο



δραστηριότητα μπορεί να ορισθεί ότι είναι μια ενέργεια ή ένα σύνολο ενεργειών που πραγματοποιούνται για την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων της οικονομικής μονάδας.

Παράδειγμα, δραστηριότητες θεωρούνται: Η παραλαβή και ο έλεγχος των πρώτων υλών, η κοπή τιμολογίων πώλησης, η συσκευασία μιας παρτίδας έτοιμου προϊόντος, η συντήρηση των μηχανημάτων, η εξόφληση συναλλαγματικών, κ.α. Πάντως, με τη στενή επιχειρησιακή έννοια, οι δραστηριότητες μπορούν να χαρακτηρισθούν ότι είναι οι καταναλωτές των πόρων για την παραγωγή των προϊόντων, των υπηρεσιών, των γεγονότων, των πληροφοριών.

## **Οδηγοί Κόστους**

Οι οδηγοί κόστους αποτελούν το μέσο σύνδεσης των δραστηριοτήτων με τα κοστολογικά κείμενα. Εκφράζουν την αιτία που καθιστά αναγκαία την εκτέλεση της δραστηριότητας και αποτελούν ένα μέγεθος αναλογικό με την κατανάλωση της δραστηριότητας.

Παράδειγμα, ο οδηγός κόστους της δραστηριότητας της δειγματοληψίας στα πλαίσια του ελέγχου της ποιότητας είναι ο αριθμός των επιθεωρήσεων. Δηλαδή το κόστος της δειγματοληψίας επηρεάζεται από το πόσες φορές θα πρέπει να γίνουν επιθεωρήσεις στην παραγωγή. Έτσι, κάθε φορά που θα γίνεται δειγματοληψία, το προϊόν ή καλύτερα η παρτίδα προϊόντων η οποία ελέγχεται, θα πρέπει να επιβαρύνεται με το κόστος της δραστηριότητας της δειγματοληψίας.

Η επιβάρυνση του προϊόντος με το κόστος μιας δραστηριότητας γίνεται μέσω των οδηγών κόστους. Το κόστος της δραστηριότητας σε σχέση με τον οδηγό κόστους, για παράδειγμα το κόστος ρύθμισης μιας μηχανής ανά φορά ρύθμισης, υπολογίζεται στην πιο απλή μορφή του, διαιρώντας το συνολικό κόστος της δραστηριότητας με τον συνολικό αριθμό των ρυθμίσεων.

Παραδείγματα άλλων οδηγών κόστους θα μπορούσαν να αναφερθούν τα εξής: ο οδηγός κόστους της δραστηριότητας που έχει σχέση με την αγορά υλικών είναι ο αριθμός των παραγγελιών, ο οδηγός κόστους της φυσικής διαχείρισης των υλικών είναι ο αριθμός των μετακινήσεων, ο οδηγός κόστους της δραστηριότητας της συντήρησης των μηχανών είναι ο αριθμός των επισκευών, ο οδηγός κόστους της δραστηριότητας της ρύθμισης των μηχανών είναι ο χρόνος ρύθμισης (ή ο αριθμός

των ρυθμίσεων), ο οδηγός κόστους της υποστήριξης γραμμών παραγωγής προϊόντων είναι ο αριθμός των γραμμών αυτών, κτλ.

Οι μεταφορείς αυτοί είναι οι οδηγοί του κόστους των δραστηριοτήτων (activity cost drivers).

Ως οδηγοί κόστους των δραστηριοτήτων λαμβάνονται ένα ή περισσότερα σταθερά επιχειρησιακά στοιχεία, π.χ. οι παρτίδες παραγωγής του κάθε προϊόντος, ή ο χρόνος της παραγωγικής διαδικασίας κατά προϊόν, ο χρόνος εξυπηρέτησης κατά την παροχή υπηρεσιών κλπ. Οι οδηγοί κόστους των δραστηριοτήτων :

Στο παράδειγμα της εταιρείας Εταιρία Ε, η ομάδα ABC επέλεξε τις ακόλουθες δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα και μέτρα μέτρησης της δραστηριότητας

Δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων στην Εταιρία Ε	
Δεξαμενή Κόστους Δραστηριότητας	Μέτρο μέτρησης της δραστηριότητας
Παραγγελίες πελατών	→ Αριθμός παραγγελιών πελατών
Σχεδιασμός προϊόντων	→ Αριθμός σχεδίων προϊόντων
Μέγεθος παραγγελίας	→ Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων
Σχέσεις με πελάτες	→ Αριθμός ενεργών πελατών
Άλλο	→ Δεν εφαρμόζεται

Πίνακας 4

Οι οδηγοί κόστους κατηγοριοποιούνται σε τρεις κατηγορίες:

- ❖ **Οδηγοί συχνότητας,**
- ❖ **Οδηγοί χρονικής διάρκειας,**
- ❖ **Ισοδύναμοι οδηγοί.**

## **Οδηγοί συχνότητας**

Οδηγοί συχνότητας, είναι οι οδηγοί που δείχνουν το βαθμό επανάληψης μιας δραστηριότητας, δηλαδή δείχνουν πόσες φορές εκτελέστηκε μια δραστηριότητα (υπό την προϋπόθεση ότι τα προϊόντα έχουν τις ίδιες απαιτήσεις από τη δραστηριότητα). Αυτοί οι οδηγοί κόστους είναι οι πιο φθηνοί αλλά παράλληλα είναι οι ολιγότερο ακριβείς, γιατί θεωρούν ότι η κάθε εκτέλεση μιας δραστηριότητας απορροφά την ίδια ποσότητα πόρων κάθε φορά που αυτή εκτελείται. Ο αριθμός παραλαβών, ο αριθμός των προϊόντων που υποστηρίζονται, ο όγκος παραγωγής κατά προϊόν, ο αριθμός αποστολών προϊόντων στους πελάτες, είναι οδηγοί συχνότητας.

## **Οδηγοί χρονικής διάρκειας**

Οδηγοί χρονικής διάρκειας, είναι αυτοί που δείχνουν τη χρονική διάρκεια εκτέλεσης μιας δραστηριότητας. Αυτοί οι οδηγοί κόστους πρέπει να χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες που έχουν κοινό στόχο αλλά ο χρόνος χρήσης μιας εξ αυτών είναι αισθητά διαφορετικός από το χρόνο χρήσης μιας άλλης δραστηριότητας.

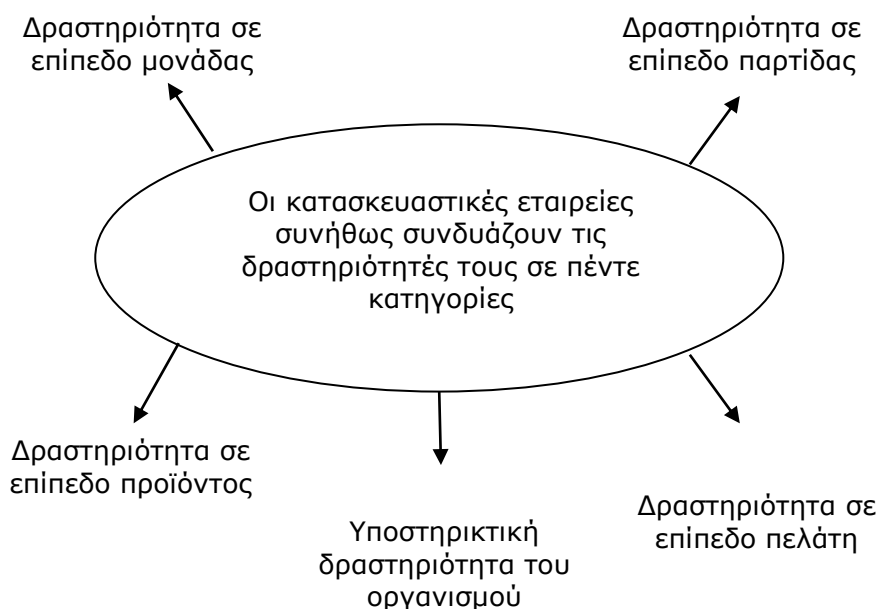
## **Ισοδύναμοι οδηγοί**

Οι ισοδύναμοι οδηγοί μπορεί να είναι οδηγοί συχνότητας ή οδηγοί χρονικής διάρκειας που έχουν μετατραπεί σε ισοδύναμους οδηγούς μέσω κάποιου συντελεστή ισοδυναμίας. Ακόμη, μπορεί να είναι οδηγοί που στηρίζονται στους όγκους παραγωγής (ποσότητες), υπό την προϋπόθεση ότι οι ποσότητες αυτές θα μετατρέπονται σε ισοδύναμες.

## ***Ιεράρχηση Δραστηριοτήτων***

Ένας χρήσιμος τρόπος ταξινόμησης των δραστηριοτήτων, είναι η κατάταξή τους σε πέντε επίπεδα.

**Αναγνώριση και προσδιορισμός των δραστηριοτήτων  
και των δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα**



Πίνακας 5

Ξεχωρίζοντας τις δραστηριότητες, η ιεράρχηση που δημιουργείται κατανέμει τις δραστηριότητες ως:

- Επίπεδο μονάδας προϊόντος (unit level)
- Επίπεδο παρτίδας προϊόντος (batch level)
- Επίπεδο προϊόντος (product level)
- Επίπεδο πελάτη (customer level)
- Επίπεδο υποστήριξης οργανισμού (organization sustaining level)

Ο τρόπος αυτός οργάνωσης των δραστηριοτήτων, όπως θα δούμε στη συνέχεια, είναι ιδιαίτερα χρήσιμος κατά την υλοποίηση του συστήματος Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων σε μια εταιρεία. Στη συνέχεια παραθέτουμε μια αναλυτικότερη περιγραφή της διαβάθμισης των δραστηριοτήτων που αναφέραμε:

- A. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας, πραγματοποιούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα προϊόντος. Τα κόστη των δραστηριοτήτων αυτών είναι ανάλογα με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παράγονται. Για παράδειγμα, η παροχή ισχύος για τη λειτουργία του παραγωγικού εξοπλισμού είναι δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας, μια και η ισχύς που καταναλώνεται είναι ανάλογη με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παράγονται.
- B. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας πραγματοποιούνται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός ή επεξεργασία μιας παρτίδας προϊόντος, ανεξάρτητα από τον αριθμό μονάδων προϊόντος της παρτίδας. Για παράδειγμα, εργασίες όπως η τοποθέτηση παραγγελιών αγοράς, η ρύθμιση των μηχανημάτων και η δρομολόγηση των παραγγελιών προς τους πελάτες είναι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας. Συμβαίνουν κάθε φορά που υπάρχει μια παρτίδα ή μια παραγγελία πελάτη. Τα κόστη σ' αυτό το επίπεδο εξαρτώνται από τον αριθμό των παρτίδων που υφίστανται επεξεργασία, παρά στον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παράγονται, τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που πωλούνται ή κάποιο άλλο μέτρο όγκου. Για παράδειγμα, το κόστος ρύθμισης μιας μηχανής για την κατεργασία μιας παρτίδας είναι το ίδιο ανεξάρτητα από το εάν η παρτίδα περιέχει μια ή χίλιες μονάδες προϊόντος.
- Γ. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος σχετίζονται με συγκεκριμένα προϊόντα και τυπικά πρέπει να πραγματοποιηθούν ανεξάρτητα από το πόσες παρτίδες δρομολογούνται ή πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται ή πωλούνται. Για παράδειγμα, δραστηριότητες όπως ο σχεδιασμός ή η διαφήμιση ενός προϊόντος και η απασχόληση αντίστοιχου προσωπικού, είναι όλες δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος.
- Δ. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη σχετίζονται με συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως τηλεφωνικές κλήσεις πωλήσεων, ταχυδρομική αποστολή καταλόγων και γενική τεχνική υποστήριξη που δεν συνδέεται με κάποιο συγκεκριμένο προϊόν.
- Ε. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο υποστήριξης οργανισμού πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται ή ποια προϊόντα παράγονται ή πόσες παρτίδες επεξεργάζονται ή ακόμα και πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται. Αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως ο

καθαρισμός των γραφείων των στελεχών, η παροχή δικτύου υπολογιστών, η εξασφάλιση δανείων, η ετοιμασία ετήσιων αναφορών προς τους μετόχους κλπ.

Οι δραστηριότητες που εκτελούνται από μηχανές μπορεί να περιλαμβάνουν κόστη των πόρων σχετικά με την τεχνολογία όπως:

- κόστη χρήσης και ενέργειας
- κόστη συντήρησης και επισκευών από μηχανικούς
- ειδικό, έμμεσο κόστος υποστήριξης
- κόστη αποσβέσεων

Γενικά, αυτός ο τύπος δραστηριότητας θεωρείται μια δραστηριότητα επιπέδου μονάδας-όγκου.

Οι δραστηριότητες που εκτελούνται από τους υπαλλήλους είναι δραστηριότητες συνόλου . Τα κόστη αυτού του είδους δραστηριοτήτων δεν επηρεάζονται από τα αποτελέσματα μονάδας-όγκου και διαμερίζονται μόνο σε ορισμένα αντικείμενα κόστους.

Στο παράδειγμα της εταιρείας Εταιρίας Ε, η ομάδα ABC επέλεξε τις ακόλουθες δεξαμενές κόστους για τη δραστηριότητα και μέτρα μέτρησης της δραστηριότητας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### Βήματα για την υλοποίηση του συστήματος ABC

Βήματα για την υλοποίηση του συστήματος ABC:

- Αναγνώριση και προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα.
- Αντιστοίχιση των εξόδων με τις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους.
- Εκχώρηση δαπανών σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων.
- Υπολογισμός των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας.
- Εκχώρηση των δαπανών στα αντικείμενα κόστους.
- Σύνταξη εκθέσεων διαχείρισης.

#### ***1.Αναγνώριση και προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα***

- **Παραγγελίες πελατών** – εκχώρηση όλων των εξόδων των πόρων που καταναλώνονται κατά τη λήψη και την επεξεργασία των παραγγελιών των πελατών.
- **Σχεδιασμοί προϊόντων** – εκχώρηση όλων των εξόδων των πόρων που καταναλώνονται για τον σχεδιασμό των προϊόντων.
- **Μέγεθος παραγγελίας** – εκχώρηση όλων των εξόδων των πόρων που καταναλώνονται ως αποτέλεσμα του αριθμού των μονάδων που παράγονται.

- **Σχέσεις με πελάτες** – εκχώρηση όλων των εξόδων που σχετίζονται με τη διατήρηση των σχέσεων με τους πελάτες.
- **Άλλο** – εκχώρηση όλων των γενικών εξόδων που δεν σχετίζονται με καμία από τις άλλες δεξαμενές κόστους.

## **2. Αντιστοίχιση των γενικών εξόδων με τις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους**

Πρέπει να σημειωθεί ότι είναι δυνατή η απευθείας αντιστοίχιση των εξόδων αποστολής με τις παραγγελίες των πελατών. Τα υπόλοιπα γενικά έξοδα θα εκχωρηθούν στις παραγγελίες των πελατών χρησιμοποιώντας τις δεξαμενές κόστους του συστήματος ABC. Τα βήματα υλοποίησης του ABC που συζητάμε δεν εφαρμόζονται μόνο σε κατασκευαστικές εταιρείες, όπως η Εταιρία Ε, αλλά σε όλους τους τύπους οργανισμών. Για παράδειγμα:

### **«Το Εικονικό Αρτοποιείο»**

Η εταιρεία Εταιρία Ζ προμηθεύει ντόνατς και άλλα ψημένα προϊόντα σε σχολεία, νοσοκομεία και άλλα ιδρύματα. Ο κύριος αρτοποιός της εταιρείας Ζ αναπτύσσει τα προϊόντα και κατόπιν η εταιρεία παρασκευάζει και παράγει τα κατάλληλα ξηρά μίγματα από συστατικά που έχει αγοράσει. Όλες οι άλλες δραστηριότητες, όπως το ψήσιμο, η αποθήκευση και η αποστολή ανατίθενται σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Όσο είναι δυνατό, τα πραγματικά κόστη αντιστοιχούνται με μεμονωμένους λογαριασμούς πελατών. Τα υπόλοιπα κόστη της εταιρείας εκχωρούνται σε λογαριασμούς πελατών χρησιμοποιώντας τις ακόλουθες τέσσερις δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων (τα αντίστοιχα μέτρα μέτρησης της δραστηριότητας παρουσιάζονται σε παρένθεση): διαφήμιση, εμπορικές εκθέσεις και ομόλογα (προβλεπόμενος αριθμός περιπτώσεων που πωλούνται), τμήμα παραγγελιών (αριθμός παραγγελιών), διαχείριση πωλήσεων (χρόνος που δαπανάται σε κάθε περιοχή πωλήσεων) και έρευνα και ανάπτυξη (ώρες έρευνας και ανάπτυξης για κάθε σειρά προϊόντων)

## **3. Εκχώρηση δαπανών σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων**

Τα περισσότερα γενικά κόστη αρχικά ταξινομούνται στο βασικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας σύμφωνα με τα τμήματα στα οποία πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, οι μισθοί,



οι προμήθειες, το ενοίκιο και ούτω καθεξής, τα οποία πραγματοποιούνται από το τμήμα μάρκετινγκ, χρεώνονται στο εν λόγω τμήμα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι δυνατή η απευθείας αντιστοίχιση ενός μέρους ή του συνόλου αυτών των δαπανών με μία από τις δεξαμενές δραστηριοτήτων του συστήματος ABC, το οποίο αποτελεί το τρίτο βήμα στην υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Για παράδειγμα, εάν το σύστημα ABC περιλαμβάνει μια δραστηριότητα που ονομάζεται *επεξεργασία εντολής αγοράς*, τότε θα μπορούσε ενδεχομένως να γίνει αντιστοίχιση για όλα τα κόστη του τμήματος αγορών με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Στο μέτρο του δυνατού, τα κόστη θα πρέπει να αντιστοιχίζονται απευθείας με τις δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων. Εντούτοις, αρκετά συχνά το γενικό τμήμα μιας εταιρείας εμπλέκεται σε αρκετές από τις δραστηριότητες που παρακολουθούνται μέσω του συστήματος ABC. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα κόστη του τμήματος χωρίζονται μεταξύ των δεξαμενών κόστους δραστηριοτήτων μέσω μιας διαδικασίας καταλογισμού που ονομάζεται *καταλογισμός πρώτου σταδίου*. Στο σύστημα ABC, ο **καταλογισμός πρώτου σταδίου** αποτελεί μια διαδικασία μέσω της οποίας τα γενικά κόστη εκχωρούνται σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων.

Το άμεσο πρόβλημα είναι να γίνει κατανοητός ο τρόπος διαχωρισμού, για παράδειγμα, των 500.000 ευρώ για τους έμμεσους μισθούς σε επίπεδο εργοστασίου της εταιρείας Εταιρίας Ε που απεικονίζονται στον Πίνακα 6 μεταξύ των διαφόρων δεξαμενών κόστους δραστηριοτήτων του συστήματος ABC. Στόχος της κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων είναι ο καθορισμός των πόρων που καταναλώνονται από τα αντικείμενα κόστους. Εφόσον ο χρόνος των έμμεσων εργατών του εργοστασίου αποτελεί έναν πόρο, χρειαζόμαστε έναν τρόπο εκτίμησης του χρόνου που δαπανούν οι έμμεσοι εργάτες του εργοστασίου για κάθε δραστηριότητα του συστήματος ABC. Συχνά ο καλύτερος τρόπος συλλογής των εν λόγω πληροφοριών είναι μέσω των ατόμων που εμπλέκονται άμεσα. Τα μέλη της ομάδας ABC κάνουν συνέντευξη με τους έμμεσους εργάτες του εργοστασίου (π.χ. επόπτες, μηχανικούς, επιθεωρητές ποιότητας κ.λπ.) και τους ρωτούν σχετικά με το ποσοστό του χρόνου τους που δαπανούν ασχολούμενοι με τις παραγγελίες των πελατών, με τον σχεδιασμό των προϊόντων, με την επεξεργασία μονάδων του προϊόντος (δηλ. μέγεθος παραγγελίας) και με τις σχέσεις με τους πελάτες. Οι συνεντεύξεις αυτές διεξάγονται με ιδιαίτερη προσοχή. Τα άτομα που δίνουν συνέντευξη πρέπει να κατανοήσουν πλήρως τι περιλαμβάνουν οι δραστηριότητες και τι αναμένεται από αυτούς στη συνέντευξη. Επιπροσθέτως, οι προϊστάμενοι των τμημάτων δίνουν συνέντευξη για να καθοριστεί ο τρόπος με τον οποίο τα κόστη που δεν αφορούν το προσωπικό θα πρέπει να κατανέμονται μεταξύ των δεξαμενών κόστους δραστηριοτήτων. Σε κάθε περίπτωση, η ερώτηση-κλειδί είναι «Τι ποσοστό του διαθέσιμου πόρου καταναλώνεται από αυτή τη δραστηριότητα;» Για παράδειγμα, ο προϊστάμενος παραγωγής θα ερωτούνταν, «Τι ποσοστό του διαθέσιμου

δυναμικού του μηχανήματος καταναλώνεται ως αποτέλεσμα του αριθμού των επεξεργαζόμενων μονάδων;».

#### **4. Υπολογισμός των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας**

Οι δείκτες κόστους κάθε δραστηριότητας που θα χρησιμοποιηθούν για την εκχώρηση του γενικού κόστους στα προϊόντα και τους πελάτες υπολογίζονται διαιρώντας τα κόστη που αναφέρονται στον Πίνακα 6 με τη συνολική δραστηριότητα για κάθε δεξαμενή κόστους δραστηριότητας. Τα αποτελέσματα των εν λόγω υπολογισμών παρουσιάζονται στον Πίνακα 8. Οι συνολικές τιμές της δραστηριότητας που αναφέρονται κατά μήκος του ανώτερου τμήματος του πίνακα του Πίνακα 8 υπολογίστηκαν από την ομάδα ABC και αντιπροσωπεύουν το ποσό της δραστηριότητας που απαιτείται πραγματικά για την παραγωγή του υφιστάμενου συνδυασμού προϊόντων της εταιρείας και για την εξυπηρέτηση των υφιστάμενων πελατών της. Η δραστηριότητα στο ανώτερο τμήμα κάθε στήλης διαιρέθηκε σε κάθε ένα από τα κόστη της αντίστοιχης στήλης του Πίνακα 6 ώστε να καταλήξουμε στους δείκτες κόστους των δραστηριοτήτων του Πίνακα 8. Για παράδειγμα, η τιμή 125.000 ευρώ του Πίνακα 8 για τους έμμεσους μισθούς σε επίπεδο εργοστασίου στη στήλη Παραγγελίες Πελατών διαιρείται με τις συνολικά 1.000 παραγγελίες πελατών που αναφέρονται στον Πίνακα 9, ώστε να καταλήξουμε στον δείκτη κόστους των 125 ευρώ για τους έμμεσους μισθούς σε επίπεδο εργοστασίου στη στήλη Παραγγελίες Πελατών στον Πίνακα 8. Παρομοίως, η τιμή 200.000 ευρώ στον Πίνακα 8 για τους έμμεσους μισθούς σε επίπεδο εργοστασίου στη στήλη Σχεδιασμός Προϊόντος διαιρείται με τον συνολικό αριθμό σχεδιασμών (δηλ. 200 σχεδιασμοί προϊόντων) ώστε να καταλήξουμε στον δείκτη κόστους των 1.000 ευρώ ανά σχεδιασμό για τους έμμεσους μισθούς σε επίπεδο εργοστασίου. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι δείκτες κόστους των δραστηριοτήτων δεν υπολογίζονται για τις υπόλοιπες κατηγορίες κόστους. Αυτό συμβαίνει επειδή τα εν λόγω υποστηρικτικά κόστη του οργανισμού και τα κόστη λόγω της αχρησιμοποίητης παραγωγικής ικανότητας δεν εκχωρούνται στα προϊόντα και τους πελάτες.

#### **5. Εκχώρηση των δαπανών στα αντικείμενα κόστους**

Το πέμπτο βήμα κατά την υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες ονομάζεται καταλογισμός δεύτερου σταδίου. Στον καταλογισμό δεύτερου σταδίου, χρησιμοποιούνται οι δείκτες κόστους κάθε δραστηριότητας για να εκχωρηθούν τα κόστη στα προϊόντα και τους πελάτες. Στην Εταιρία E, το σύστημα ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί για

να εκχωρηθούν τα κόστη της δραστηριότητας στο σύνολο των προϊόντων, των παραγγελιών πελατών και των πελατών της εταιρείας. Για επεξηγηματικούς λόγους θα εξετάσουμε μόνο έναν πελάτη, την εταιρεία Εταιρία Θ. Αυτός ο πελάτης παρήγγειλε δύο διαφορετικά προϊόντα, στύλους και ένα περίβλημα πυξίδας. Οι στύλοι αποτελούν καθιερωμένο προϊόν και δεν απαιτείται σχεδιαστική εργασία. Αντιθέτως, το περίβλημα πυξίδας είναι ένα προσαρμοσμένο προϊόν για το οποίο απαιτείται εκτενής σχεδιασμός. Τα δεδομένα που αφορούν αυτά τα δύο προϊόντα παρουσιάζονται στους Πίνακες 10-11.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **Βήματα για την υλοποίηση του συστήματος ABC**

#### **Εφαρμογή**

- Αναγνώριση και προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα.
- Αντιστοίχιση των εξόδων με τις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους.
- Εκχώρηση δαπανών σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων.
- Υπολογισμός των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας.
- Εκχώρηση των δαπανών στα αντικείμενα κόστους.
- Σύνταξη εκθέσεων διαχείρισης.

#### ***1.Αναγνώριση και προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών κόστους για τη δραστηριότητα***

- **Παραγγελίες πελατών**
- **Σχεδιασμοί προϊόντων**
- **Μέγεθος παραγγελίας**
- **Σχέσεις με πελάτες**
- **Άλλο**

## **2.Αντιστοίχιση των γενικών εξόδων με τις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους.**

Τα κατασκευαστικά και τα μη κατασκευαστικά γενικά έξοδα για την Εταιρία Ε είναι όπως παρουσιάζονται:

<b>Τα γενικά έξοδα στην εταιρεία Εταιρία Ε</b>		
<b>(Κατασκευαστικά και μη κατασκευαστικά)</b>		
<b>Τμήμα Παραγωγής</b>	Ευρώ	Ευρώ
Έμμεσες μισθοδοσίες εργοστασίου	<b>500.000</b>	
Απόσβεση εργοστασιακού εξοπλισμού	<b>300.000</b>	
Κόστος υπηρεσιών κοινής ωφέλειας εργοστασίου	<b>120.000</b>	
Μίσθωση κτιρίου εργοστασίου	<b>80.000</b>	<b>1.000.000</b>
Απευθείας αντιστοίχιση εξόδων αποστολής και παραγγελιών πελατών		<b>40.000</b>
<b>Γενικό Τμήμα Διαχείρισης</b>		
Μισθοί και ημερομίσθια διοικητικού προσωπικού	<b>400.000</b>	
Απόσβεση εξοπλισμού γραφείων	<b>50.000</b>	
Μίσθωση κτιρίου διοικητικού προσωπικού	<b>60.000</b>	<b>510.000</b>
<b>Τμήμα Marketing</b>		
Μισθοί και ημερομίσθια προσωπικού Marketing	<b>250.000</b>	
Έξοδα πωλήσεων	<b>50.000</b>	<b>300.000</b>
		<b>1.850.000</b>

Πίνακας 6

### 3. Εκχώρηση δαπανών σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων

Στην εταιρεία Εταιρία Ε καθορίζεται η ακόλουθη κατανομή κατανάλωσης πόρων στις δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων:

	Δεξαμενές Κόστους Δραστηριοτήτων					Σύνολο
	Παραγγελίες πελατών	Σχεδιασμός προϊόντων	Μέγεθος παραγγελίας	Σχέσεις με πελάτες	Άλλη	
<b>Τμήμα Παραγωγής</b>						
Έμμεσες μισθοδοσίες εργοστασίου	25%	40%	20%	10%	5%	100%
Απόσβεση εργοστασιακού εξοπλισμού	20%	0%	60%	0%	20%	100%
Κόστος υπηρεσιών κοινής ωφέλειας εργοστασίου	0%	10%	50%	0%	40%	100%
Μίσθωση κτιρίου εργοστασίου	0%	0%	0%	0%	100%	100%
<b>Έξοδα αποστολής**</b>						
<b>Γενικό Τμήμα Διαχείρισης</b>						
Μισθοί και ημερομίσθια διοικητικού προσωπικού	15%	5%	10%	30%	40%	100%
Απόσβεση εξοπλισμού γραφείων	30%	0%	0%	25%	45%	100%
Μίσθωση κτιρίου διοικητικού προσωπικού	0%	0%	0%	0%	100%	100%
<b>Τμήμα Marketing</b>						
Μισθοί και ημερομίσθια προσωπικού Marketing	20%	10%	0%	60%	10%	100%
Έξοδα πωλήσεων	10%	0%	0%	70%	20%	100%

Πίνακας 7

Οι συνεντεύξεις με εργαζομένους από διαφορετικά τμήματα οδήγησε στους ακόλουθους καταλογισμούς πόρων:

α. Οι έμμεσοι εργάτες του εργοστασίου εκχώρησαν 25% του χρόνου τους στη δραστηριότητα παραγγελίες πελατών, 40% του χρόνου τους στη δραστηριότητα σχεδιασμός προϊόντων, 20% του χρόνου τους στη δραστηριότητα μέγεθος παραγγελίας, 10% του χρόνου τους στις σχέσεις με τους πελάτες και 5% του χρόνου τους σε κάποια «άλλη» δραστηριότητα.

β. Το 100% της μίσθωσης του κτιρίου του εργοστασίου εκχωρείται στην «άλλη» δραστηριότητα. Εφόσον η Εταιρία Ε έχει μία μόνο εγκατάσταση παραγωγής, για την οποία δεν σκοπεύει να συνάψει σύμβαση ούτε να την

επεκτείνει, το κόστος της μίσθωσης είναι ένα αναπόφευκτο υποστηρικτικό κόστος του οργανισμού.

γ. Τα έξοδα αποστολής δεν έχουν αντίστοιχα ποσοστά καταλογισμού. Αυτό συμβαίνει επειδή τα έξοδα αποστολής θα αντιστοιχηθούν απευθείας στις παραγγελίες των πελατών.

Μόλις καθοριστούν οι ποσοστιαίοι καταλογισμοί, η εκχώρηση των δαπανών σε δεξαμενές κόστους για τις δραστηριότητες είναι απλή διαδικασία.

Για παράδειγμα, οι έμμεσοι μισθοί σε επίπεδο εργοστασίου που εκχωρούνται στις παραγγελίες των πελατών (125.000 ευρώ) υπολογίστηκαν μέσω πολλαπλασιασμού του συνολικού ποσού έμμεσων μισθών σε επίπεδο εργοστασίου (500.000 ευρώ) με το ποσοστό του χρόνου που δαπάνησαν σε αυτή τη δραστηριότητα οι έμμεσοι εργάτες του εργοστασίου (25%).

Ας δούμε άλλο ένα παράδειγμα. Η απόσβεση του εξοπλισμού του εργοστασίου που εκχωρείται στη δραστηριότητα παραγγελίες πελατών (60.000 ευρώ) υπολογίστηκε μέσω πολλαπλασιασμού του συνολικού ποσού απόσβεσης του εργοστασιακού εξοπλισμού (300.000 ευρώ) με το ποσοστό του χρόνου που χρησιμοποιήθηκε ο εργοστασιακός εξοπλισμός προς υποστήριξη της συγκεκριμένης δραστηριότητας (20%).

Ο πλήρης πίνακας των καταλογισμών πρώτου σταδίου θα είναι όπως παρουσιάζεται:

<b>Δεξαμενές Κόστους Δραστηριοτήτων</b>						
	Παραγγελίες πελατών	Σχεδιασμός προϊόντων	Μέγεθος παραγγελίας	Σχέσεις με πελάτες	Άλλη	Σύνολο
<b>Τμήμα Παραγωγής</b>	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
Έμμεσες μισθοδοσίες εργοστασίου	125.0000	200.000	100.000	50.000	25.000	500.000
Απόσβεση εργοστασιακού εξοπλισμού	60.000	-	180.000	-	60.000	300.000
Κόστος υπηρεσιών κοινής ωφέλειας εργοστασίου	-	12.000	60.000	-	48.000	120.000
Μίσθωση κτιρίου εργοστασίου	-	-	-	-	80.000	80.000
<b>Γενικό Τμήμα Διαχείρισης</b>						
Μισθοί και ημερομίσθια διοικητικού προσωπικού	60.000	20.000	40.000	120.000	160.000	400.000
Απόσβεση εξοπλισμού γραφείων	15.000	-	-	12.500	22.500	50.000
Μίσθωση κτιρίου διοικητικού προσωπικού	-	-	-	-	60.000	60.000
<b>Τμήμα Marketing</b>						
Μισθοί και ημερομίσθια προσωπικού Marketing	50.000	25.000	-	150.000	25.000	250.000
Έξοδα πωλήσεων	5.000	-	-	35.000	10.000	50.000
<b>Σύνολο</b>	<b>315.000</b>	<b>257.000</b>	<b>380.000</b>	<b>367.500</b>	<b>490.500</b>	<b>1.810.000</b>

Πίνακας 8

#### **4. Υπολογισμός των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας**

Η ομάδα ABC προσδιορίζει ότι η Εταιρία Ε θα έχει αυτές τις συνολικές δραστηριότητες για κάθε δεξαμενή κόστους δραστηριότητας

- 1.000 παραγγελίες πελατών
- 200 νέα σχέδια
- 20.000 ώρες λειτουργίας μηχανημάτων
- 100 δραστηριότητες για τις σχέσεις με τους πελάτες

Τώρα η ομάδα μπορεί να υπολογίσει τους μεμονωμένους δείκτες κόστους κάθε δραστηριότητας, διαιρώντας το συνολικό κόστος για κάθε



δραστηριότητα με το σύνολο των επιπέδων των δραστηριοτήτων.

Η ομάδα ABC της Εταιρία Ε καθόρισε τα επίπεδα δραστηριότητας για κάθε δραστηριότητα όπως παρουσιάζεται. Οι εν λόγω πληροφορίες έδωσαν στην ομάδα τη δυνατότητα να υπολογίσει τα ποσοστά ABC για κάθε δραστηριότητα, διαιρώντας το συνολικό κόστος σε κάθε δεξαμενή κόστους δραστηριότητας με την αντίστοιχη ποσότητα του μέτρου μέτρησης της δραστηριότητας

Υπολογισμός των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας:

<b>Υπολογισμός δεικτών κόστους</b>			
<b><i>Δεξαμενές Κόστους Δραστηριοτήτων</i></b>	<b>(α) Συνολικό Κόστος</b>	<b>(β) Συνολική Δραστηριότητα</b>	<b>(α) x (β) Δείκτης Κόστους Δραστηριότητας</b>
	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
Παραγγελίες πελατών	<b>315.000</b>	<b>1.000 παραγγελίες</b>	<b>315 ανά παραγγελία</b>
Σχεδιασμός προϊόντων	<b>257.000</b>	<b>200 σχέδια</b>	<b>1.285 ανά σχέδιο</b>
Μέγεθος παραγγελίας	<b>380.000</b>	<b>20.000 ώρες μηχ.</b>	<b>19 ανά ώρα μηχ.</b>
Σχέσεις με πελάτες	<b>367.500</b>	<b>100 πελάτες</b>	<b>3.675 ανά πελάτη</b>
Άλλο	<b>490.500</b>	<b>Δεν εφαρμόζεται</b>	<b>Δεν εφαρμόζεται</b>

Πίνακας 9

Ο δείκτης κόστους κάθε δραστηριότητας για κάθε δεξαμενή κόστους είναι όπως παρουσιάζεται. Για παράδειγμα, η δεξαμενή κόστους παραγγελίες πελατών έχει δείκτη κόστους δραστηριότητας 315 ευρώ ανά παραγγελία. Το σημαντικό είναι ότι πρόκειται για μέσο όρο.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η δεξαμενή κόστους «άλλο» δεν έχει δείκτη κόστους δραστηριότητας. Αυτό συμβαίνει επειδή τα υποστηρικτικά κόστη του οργανισμού δεν θα εκχωρηθούν στις παραγγελίες των πελατών.

Κατόπιν προσδιορίστηκαν τα μέτρα μέτρησης των δραστηριοτήτων, καθορίστηκαν τα επίπεδα των δραστηριοτήτων και υπολογίστηκαν οι δείκτες κόστους για κάθε δραστηριότητα. Οι εν λόγω δείκτες θα χρησιμοποιηθούν στο επόμενο βήμα για την εκχώρηση των γενικών εξόδων στις παραγγελίες των πελατών.

## 5.Εκχώρηση των δαπανών στα αντικείμενα κόστους

Ας δούμε τον τρόπο λειτουργίας του συστήματός μας για έναν πελάτη την Εταιρία Ω.

### Τυπικοί στύλοι (δεν απαιτείται σχέδιο)

- Έγινε παραγγελία 400 μονάδων με δύο διαφορετικές παραγγελίες.
- Για κάθε στύλο απαιτούνταν 0,5 ώρα λειτουργίας μηχανημάτων.
- Η τιμή πώλησης κάθε μονάδας είναι 34 ευρώ
- Το σύνολο του κόστους των άμεσων υλικών είναι 2.110 ευρώ
- Το σύνολο του κόστους της άμεσης εργασίας είναι 1.850 ευρώ
- Το σύνολο του κόστους των εξόδων αποστολής είναι 180 ευρώ

### Προσαρμοσμένο περίβλημα για πυξίδες (απαιτείται νέο σχέδιο)

- Μία παραγγελία κατά τη διάρκεια του έτους.
- Για κάθε περίβλημα απαιτούνταν 4 ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων.
- Η τιμή πώληση κάθε μονάδας είναι 650 ευρώ
- Το σύνολο του κόστους των άμεσων υλικών είναι 13 ευρώ
- Το σύνολο του κόστους της άμεσης εργασίας είναι 50 ευρώ
- Το σύνολο του κόστους των εξόδων αποστολής είναι 25 ευρώ

Για κάθε δεξαμενή κόστους δραστηριότητας, η ποσότητα της δραστηριότητας που δαπανάται στο προϊόν (ή τον πελάτη) πολλαπλασιάζεται με τον δείκτη κόστους δραστηριότητας ώστε να φτάσουμε στο ποσό του γενικού κόστους που ισχύει για το προϊόν (ή τον πελάτη).

Εκχώρηση των δαπανών στα αντικείμενα κόστους

Γενικό κόστος για τους τυπικούς στύλους			
<i>Δεξαμενές Κόστους Δραστηριοτήτων</i>	<b>(α)</b> <i>Δείκτης κόστους</i>	<b>(β)</b> <i>Δραστηριότητα</i>	<b>(α) x (β)</b> <i>Κόστος ABC</i>
	ευρώ	ευρώ	ευρώ
<i>Παραγγελίες πελατών</i>	<b>315</b>	<b>2</b>	<b>630</b>
<i>Σχεδιασμός προϊόντων</i>	<b>1.285</b>	<b>0</b>	<b>-</b>
<i>Μέγεθος παραγγελίας</i>	<b>19</b>	<b>200</b>	<b>3.800</b>
<i>Σχέσεις με πελάτες</i>	<b>3.675</b>	<b>Δεν ισχύει</b>	

Πίνακας 10

Το κόστος σε επίπεδο πελάτη εκχωρείται απευθείας στους πελάτες. Δεν εκχωρείται στα προϊόντα.

<b>Γενικό κόστος για τα προσαρμοσμένα περιβλήματα</b>			
<i>Δεξαμενές Κόστους Δραστηριοτήτων</i>	<b>(α)</b> <i>Δείκτης κόστους</i>	<b>(β)</b> <i>Δραστηριότητα</i>	<b>(α) x (β)</b> <i>Κόστος ABC</i>
	ευρώ	ευρώ	ευρώ
<i>Παραγγελίες πελατών</i>	<b>315</b>	<b>1</b>	<b>315</b>
<i>Σχεδιασμός προϊόντων</i>	<b>1.285</b>	<b>1</b>	<b>1.285</b>
<i>Μέγεθος παραγγελίας</i>	<b>19</b>	<b>4</b>	<b>76</b>
<i>Σχέσεις με πελάτες</i>	<b>3.675</b>	<b>Δεν ισχύει</b>	

Πίνακας 11

Για παράδειγμα, ας δούμε τα παρακάτω δεδομένα για έναν πελάτη της Εταιρίας Ε που αγόρασε δύο προϊόντα (τυπικούς στύλους και προσαρμοσμένα περιβλήματα για πυξίδες). Ο καταλογισμός δεύτερου σταδίου δείχνει ότι 630 ευρώ από τη δεξαμενή παραγγελίες πελατών και 3.800 ευρώ από τη δεξαμενή μέγεθος παραγγελίας εκχωρήθηκαν στους τυπικούς στύλους. Αντιστοίχως, 315 ευρώ (από τη δεξαμενή παραγγελίες πελατών), 1.285 ευρώ (από τη δεξαμενή σχεδιασμός προϊόντος) και 76 ευρώ (από τη δεξαμενή μέγεθος παραγγελίας) εκχωρήθηκαν στα προσαρμοσμένα περιβλήματα για πυξίδες.

## 6.Σύνταξη εκθέσεων διαχείρισης

<b>Τυπικοί στύλοι</b>	ευρώ	ευρώ
<b>Πωλήσεις</b>		<b>13.600</b>
<b>Κόστη:</b>		
<b>Άμεσα υλικά</b>	<b>2.110</b>	
<b>Άμεση εργασία</b>	<b>1.850</b>	
<b>Έξοδα αποστολής</b>	<b>180</b>	
<b>Παραγγελίες πελατών</b>	<b>630</b>	
<b>Σχεδιασμός προϊόντος</b>	<b>-</b>	
<b>Μέγεθος παραγγελίας</b>	<b>3.800</b>	<b>8.570</b>
<b>Περιθώριο προϊόντος</b>		<b>5.030</b>

Πίνακας 12

<b>Προσαρμοσμένα περιβλήματα</b>	ευρώ	ευρώ
<b>Πωλήσεις</b>		<b>6500</b>
<b>Κόστη:</b>		
Άμεσα υλικά	13	
Άμεση εργασία	50	
Έξοδα αποστολής	25	
Παραγγελίες πελατών	315	
Σχεδιασμός προϊόντος	-1.285	
Μέγεθος παραγγελίας	76	<b>1.764</b>
<b>Περιθώριο προϊόντος</b>		<b>(1.114)</b>

Πίνακας 13

Οι δύο εκθέσεις διαχείρισης που μπορούν να συνταχθούν περιλαμβάνουν την έκθεση περιθωρίου προϊόντος και την έκθεση περιθωρίου πελάτη.

Το περιθώριο προϊόντος υπολογίζεται αφαιρώντας τα άμεσα ανιχνεύσιμα κόστη και τα κόστη ABC από τις πωλήσεις. Πρέπει να σημειωθεί ότι τα περιθώρια προϊόντος για τους τυπικούς στύλους και τα προσαρμοσμένα περιβλήματα για πυξίδες είναι 5.030 ευρώ και (1.114 ευρώ), αντίστοιχα.

### Ανάλυση κερδοφορίας πελατών

<b>Εταιρία Ω</b>		
<b>Περιθώρια προϊόντος:</b>		<b>ευρώ</b>
Τυπικός στύλος		<b>5.030</b>
Προσαρμοσμένο περίβλημα πυξίδας		<b>(1.114)</b>
<b>Συνολικό περιθώριο προϊόντος</b>		<b>3.916</b>
<b>Λιγότερο: σχέσεις με πελάτη</b>		<b>3.675</b>
<b>Περιθώριο πελάτη</b>		<b>241</b>

Πίνακας 14

Το περιθώριο πελάτη (241 ευρώ) υπολογίζεται αφαιρώντας τα κόστη σε επίπεδο πελάτη (3.675 ευρώ) από τα συνδυαστικά περιθώρια προϊόντων και για τα δύο προϊόντα (3.916 ευρώ).

«Επιχειρηματικές προοπτικές»

Η σύνταξη των εκθέσεων διαχείρισης μπορεί να προσφέρει σημαντικές γνώσεις, οι οποίες επιτρέπουν στους προϊσταμένους να στοχεύσουν τους πιο επικερδείς πελάτες. Για παράδειγμα, αναλογιστείτε τις τάσεις της τραπεζικής βιομηχανίας καθώς και τις εμπειρίες της εταιρείας FedEx:

«Εύρεση του κορυφαίου 20%»

Σύμφωνα με την εταιρεία Meridien Research, η οποία βρίσκεται στο Newton της Μασαχουσέτης, το 20% των πελατών μιας τράπεζας παράγουν περίπου το 150% των εσόδων της. Αντιθέτως, το 30% των πελατών μιας τράπεζας καταναλώνουν το 50% των κερδών της. Το λογισμικό διαχείρισης των σχέσεων με τους πελάτες σε συνδυασμό με το σύστημα ABC δίνουν τη δυνατότητα στις εταιρείες να συντάξουν εκθέσεις διαχείρισης, οι οποίες τις βοηθούν να αναγνωρίσουν εκείνους τους πελάτες που βρίσκονται στο κορυφαίο 20%. Η Meridien Research υπολογίζει ότι οι μεγάλες εμπορικές τράπεζες αυξάνουν τις δαπάνες τους σε συστήματα κερδοφορίας πελατών κατά 14% κάθε χρόνο, με τις συνολικές ετήσιες δαπάνες να υπερβαίνουν τα 6 δισεκατομμύρια δολάρια.

«Επιλέγοντας σωστά από τον κατάλογο των πελατών»

Η εταιρεία FedEx ταξινομεί τους πελάτες της ως καλούς, κακούς και κάκιστους βάσει της κερδοφορίας τους. Οι «καλοί» θα ενημερωθούν τηλεφωνικά σε περίπτωση προβλήματος με κάποια αποστολή, κάτι που αποτρέπει τα σφάλματα πριν συμβούν. Όσον αφορά τους κακούς, οι οποίοι δαπανούν χρήματα αλλά είναι ακριβοί για την εταιρεία, η FedEx σε πολλές περιπτώσεις τους μετατρέπει σε κερδοφόρους πελάτες, χρεώνοντας υψηλότερα τέλη αποστολής. Όσον αφορά τους κάκιστους, η FedEx δήλωσε κατά λέξη «Απλά δεν διατηρούμε εμπορικές σχέσεις μαζί τους πλέον».

## **Σύγκριση κόστους προϊόντος μεταξύ παραδοσιακού συστήματος και συστήματος ABC**

Συνεχίζοντας με το παράδειγμα της Εταιρία Ε, ας θεωρήσουμε ότι η εταιρεία χρησιμοποιεί έναν ενιαίο προκαθορισμένο συντελεστή γενικού κόστους βάσει των ωρών λειτουργίας των μηχανημάτων. Σε αυτή την περίπτωση:

## Περιθώρια προϊόντος

### Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης

	Τυπικοί στύλοι	Περίβλημα πυξίδας
	ευρώ	ευρώ
<b>Πωλήσεις</b>	<b>13.600</b>	<b>650</b>
<b>Κόστη</b>		
Άμεσα υλικά	(2.110)	(13)
Άμεση εργασία	(1.850)	(50)
Γενικό κόστος παραγωγής	(10.000)	(200)
<b>Περιθώριο προϊόντος</b>	<b>(360)</b>	<b>387</b>

400 μονάδες x Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων/μονάδα x 50  
ευρώ/Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων = 10.000 ευρώ

$$\text{Προκαθορ. συντελεστής γενικού κόστους} = \frac{1.000.000 \text{ ευρ.}}{20.000 \text{ ώρ. λειτ. μηχ.}} = 50 \text{ ευρ/ώρ. λειτ. μηχ.}$$

Πίνακας 15

Ο προκαθορισμένος συντελεστής γενικού κόστους θα ήταν 50 ευρώ ανά ώρα λειτουργίας μηχανήματος.

Το γενικό κατασκευαστικό κόστος που εκχωρείται για τους τυπικούς στύλους και τα προσαρμοσμένα περιβλήματα για πυξίδες θα ήταν 10.000 ευρώ και 200 ευρώ, αντίστοιχα.

Τα περιθώρια προϊόντων για τους τυπικούς στύλους και τα προσαρμοσμένα περιβλήματα για πυξίδες θα ήταν (360 ευρώ) και 387 ευρώ, αντίστοιχα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### Διαφορές ABC κοστολόγησης και παραδοσιακής κοστολόγησης.

Το σύστημα ABC σύμφωνα με τη «Βέλτιστη πρακτική» διαφέρει από την παραδοσιακή λογιστική κόστους με πέντε τρόπους:

**i.** Το σύστημα ABC εκχωρεί στα προϊόντα τόσο τα κατασκευαστικά όσο και τα μη κατασκευαστικά κόστη. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εκχωρούν στα προϊόντα μόνο τα κατασκευαστικά κόστη.

Για παράδειγμα, τα συστήματα ABC μπορούν να εκχωρούν τις προμήθειες πωλήσεων, τα έξοδα αποστολής και τα έξοδα επισκευής βάσει της εγγύησης σε συγκεκριμένα προϊόντα.

**ii.** Τα συστήματα ABC δεν εκχωρούν όλα τα κατασκευαστικά κόστη στα προϊόντα, ενώ τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εκχωρούν όλα τα κατασκευαστικά κόστη στα προϊόντα.

Αυτό συμβαίνει επειδή το ABC εκχωρεί ένα κόστος σε ένα προϊόν μόνο εφόσον η απόφαση σχετικά με το εν λόγω προϊόν θα προκαλέσει αλλαγές στο κόστος.

Χρήσιμη συμβουλή: Να δοθεί έμφαση στο γεγονός ότι τα συστήματα ABC που χρησιμοποιούνται για υποστήριξη της εσωτερικής λήψης αποφάσεων δεν χρειάζεται να συμμορφώνονται με τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP). Επομένως, ενώ βάσει των GAAP τα έξοδα πώλησης και τα γενικά και διοικητικά (Selling, General & Administrative, S, G & A) έξοδα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως κόστη περιόδου και όλα τα κατασκευαστικά κόστη να εκχωρούνται στα προϊόντα, τα συστήματα ABC μπορούν να εκχωρούν τα έξοδα πώλησης και τα γενικά και διοικητικά έξοδα στα προϊόντα και να εξαιρούν τα κατασκευαστικά κόστη από τα κόστη του προϊόντος, ανάλογα με την περίπτωση.

**iii.** Το σύστημα ABC χρησιμοποιεί περισσότερες δεξαμενές κόστους (cost pools) από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα οποία συχνά χρησιμοποιούν μόνο μία δεξαμενή ενιαίων γενικών εξόδων ή μία δεξαμενή γενικών εξόδων ανά τμήμα.

Οι δεξαμενές κόστους της ABC δημιουργούνται ώστε να αντιστοιχούν στις δραστηριότητες που διεξάγονται σε έναν οργανισμό, οι οποίες οδηγούν σε κατανάλωση των γενικών πόρων. Ο συνολικός αριθμός των δεξαμενών κόστους ABC θα υπερβαίνει τη μία σίγουρα (όπως συμβαίνει στην ενιαία προσέγγιση) και είναι πιθανό να υπερβαίνει τον αριθμό των τμημάτων μιας εταιρείας (όπως συμβαίνει στην τομεακή προσέγγιση) εφόσον συνήθως πραγματοποιούνται περισσότερες από μία δραστηριότητες σε κάθε τμήμα.

«Επιχειρηματικές προοπτικές»

Τα στοιχεία που αποκαλύπτονται μέσω της δημιουργίας μεγαλύτερου αριθμού δεξαμενών κόστους όπως γίνεται σε ένα σύστημα ABC μπορεί να αλλάξουν τα σημεία στα οποία εστιάζει ένας προϊστάμενος. Για παράδειγμα:

Παραδείγματα:

«Το σύστημα ABC αλλάζει το σημείο εστίασης»

Η εταιρία Α κατασκευάζει ανταλλακτικά και εξαρτήματα για κατασκευαστές αυτοκινήτων. Ως αποτέλεσμα της μελέτης ABC, οι προϊστάμενοι της εταιρείας συνειδητοποίησαν ότι η εταιρεία ξόδευε πιο πολλά για την κυκλοφορία νέων προϊόντων στην αγορά από ότι για τις άμεσες δαπάνες εργασίας για την παραγωγή των υφιστάμενων προϊόντων. Τα έξοδα για την ανάπτυξη προϊόντων και την κυκλοφορία τους στην αγορά ήταν 10% των εξόδων, ενώ οι άμεσες δαπάνες εργασίας ήταν μόνο 9%. Αντί να εστιάζουν στη μείωση των άμεσων δαπανών εργασίας, οι προϊστάμενοι εστίασαν την προσοχή τους στη μείωση των εξόδων για την κυκλοφορία των προϊόντων στην αγορά. Οι πληροφορίες ABC της Εταιρίας Α κοινοποιήθηκαν στους πελάτες, οι οποίοι χρησιμοποίησαν τον λεπτομερή καταλογισμό του κόστους των σχεδιαστικών και μηχανικών δραστηριοτήτων για να συγκρίνουν το κόστος των χαρακτηριστικών σχεδιασμού των προϊόντων με την αύξηση της λειτουργικότητας που παρέχεται από αυτά τα χαρακτηριστικά.

«Ακολουθώντας την επιτυχία»

Η Εταιρία Β ξεκίνησε μια μικρή εταιρεία μεταφορών μέσω ποδηλάτου στη Φιλαδέλφεια των ΗΠΑ. Τελικά η εταιρεία της εξελίχθηκε: αναλάμβανε παραδόσεις με φορτηγά, υπηρεσίες αερομεταφοράς και περιελάμβανε τμήμα διανομής εξαρτημάτων, καθώς και νομική υπηρεσία, η οποία αναλάμβανε κλητεύσεις και προετοιμάζε δικαστικές καταθέσεις. Μέσα σε τρία χρόνια η Εταιρία Β κατέγραφε ετήσιες πωλήσεις 3,1 εκατομμυρίων δολαρίων και διέθετε 40 διανομείς με ποδήλατα, γραφείο με 25 άτομα προσωπικό και περίπου 50 ανεξάρτητους οδηγούς. Εντούτοις, η εταιρεία έχανε χρήματα! Η ανάλυση ABC αποκάλυψε ότι το μέσο κόστος μιας παράδοσης με ποδήλατο, συμπεριλαμβανομένου του γενικού κόστους, ήταν 9,24 δολάρια, αλλά χρέωνε μόνο 4,60 δολάρια. Αποφάσισε να διακόψει τη λειτουργία της υπηρεσίας διανομής μέσω ποδηλάτου και να επικεντρωθεί στους επικερδείς επιχειρησιακούς τομείς. Αργότερα, περαιτέρω ανάλυση οδήγησε στο κλείσιμο των τμημάτων αερομεταφορών και διανομής εξαρτημάτων. Σήμερα, 13 χρόνια μετά την πρώτη παράδοση σε τοπικό επίπεδο, η εταιρεία που πλέον είναι γνωστή ως «Diamond



Transportation Group» αποτελεί έναν κορυφαίο εθνικό πάροχο διαχείρισης μεταφορών και διακίνησης εμπορευμάτων.

**iv.** Το σύστημα ABC χρησιμοποιεί περισσότερες βάσεις καταλογισμού σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα οποία βασίζονται αποκλειστικά στον όγκο ως βάση για τον καταλογισμό των γενικών εξόδων.

Οι πιο κοινές βάσεις καταλογισμού στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι οι άμεσες ώρες εργασίας και οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Αυτές οι βάσεις λειτουργούν σωστά όταν οι αλλαγές ως προς την ποσότητα της βάσης συσχετίζονται με αλλαγές στα γενικά έξοδα που εκχωρούνται χρησιμοποιώντας τη βάση. Η αποκλειστική επικέντρωση σε αυτές τις βάσεις για την εκχώρηση των γενικών εξόδων στα προϊόντα έχει δεχτεί αυξημένο και διεξοδικό έλεγχο εφόσον, βάση της συνολικής οικονομίας, οι άμεσες δαπάνες εργασίας και τα γενικά έξοδα μετακινούνται σε διαφορετικές κατευθύνσεις, ενώ παράλληλα έχει αυξηθεί και η ποικιλία των προϊόντων που παράγονται από τις εταιρείες.

Τα συστήματα ABC συχνά χρησιμοποιούν τις άμεσες δαπάνες εργασίας, τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων ή άλλες βάσεις καταλογισμού σε επίπεδο μονάδας για να εκχωρήσουν το τμήμα των γενικών εξόδων που κινείται παράλληλα με τον όγκο παραγωγής. Ωστόσο, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα, το σύστημα ABC χρησιμοποιεί επίσης πρόσθετες βάσεις καταλογισμού, οι οποίες δεν σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής για την εκχώρηση των γενικών εξόδων που δεν συσχετίζονται με τον όγκο.

«Επιχειρηματικές προοπτικές»

Τα συστήματα ABC συνήθως περιλαμβάνουν μεγαλύτερο αριθμό βάσεων καταλογισμού σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Για παράδειγμα:

«Ρίχνοντας φως στην αποδοτικότητα του προϊόντος»

Η Εταιρία Δ, ένας κορυφαίος πάροχος συνθετικών υλικών, υιοθέτησε το σύστημα ABC για να ρίξει φως στην αποδοτικότητα διαφόρων προϊόντων της. Το προηγούμενο σύστημα κοστολόγησης της Εταιρία Δ χρησιμοποιούσε μία βάση καταλογισμού, τις ώρες του αντιδραστήρα, για την εκχώρηση των γενικών εξόδων στα προϊόντα. Το σύστημα ABC χρησιμοποιεί τέσσερα πρόσθετα μέτρα μέτρησης των δραστηριοτήτων, τις ώρες προετοιμασίας πριν από τη διαδικασία, τις ώρες στη λεπτή δεξαμενή, τις ώρες διήθησης και τις δαπάνες για τη διάθεση των απορριμμάτων ανά παρτίδα, για την εκχώρηση των γενικών εξόδων στα προϊόντα. Η Εταιρία Δ έχει εφαρμόσει το σύστημα ABC και στα 19 εργοστάσια που διαθέτει στη Βόρεια Αμερική για να βοηθήσει στη βελτίωση της λήψης αποφάσεων.

**v.** Τα συστήματα ABC μπορεί να βασίζονται στο επίπεδο δραστηριότητας για κάθε δεξαμενή κόστους στη δυναμικότητα της δραστηριότητας και όχι στο προϋπολογισμένο επίπεδο δραστηριότητας, το οποίο χρησιμοποιείται πάντα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Η χρήση του προϋπολογισμένου επιπέδου δραστηριότητας για τον υπολογισμό του προκαθορισμένου συντελεστή γενικού κόστους έχει ως αποτέλεσμα να εκχωρούνται στα προϊόντα οι δαπάνες της μη χρησιμοποιούμενης δυναμικότητας. Η χρήση της δυναμικότητας της δραστηριότητας για τον υπολογισμό των προκαθορισμένων συντελεστών γενικού κόστους απομονώνει τις δαπάνες της μη χρησιμοποιούμενης δυναμικότητας ως κόστος περιόδου αντί να τις εκχωρεί στα προϊόντα.

### **Διαφορές κόστους προϊόντος μεταξύ παραδοσιακού συστήματος και συστήματος ABC**

Τα περιθώρια προϊόντων για το παραδοσιακό σύστημα διαφέρουν πάρα πολύ από αυτά του συστήματος ABC για τέσσερις λόγους:

1. Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης εκχωρεί τα κόστη σχεδιασμού και στα δύο προϊόντα βάσει των ωρών λειτουργίας των μηχανημάτων. Το σύστημα ABC εκχωρεί τα κόστη σχεδιασμού των προϊόντων σε ένα προϊόν μόνο εφόσον απαιτείται εργασία σχετική με τον σχεδιασμό του προϊόντος.
2. Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης εκχωρεί τα κόστη από τις παραγγελίες των πελατών, ένα κόστος σε επίπεδο παρτίδας, χρησιμοποιώντας μια βάση καταλογισμού σε επίπεδο μονάδας, τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Το σύστημα ABC εκχωρεί τα συγκεκριμένα κόστη σε επίπεδο παρτίδας χρησιμοποιώντας ένα μέτρο μέτρησης της δραστηριότητας σε επίπεδο παρτίδας.
3. Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης εκχωρεί μόνο τα κατασκευαστικά κόστη στα προϊόντα. Το σύστημα ABC εκχωρεί και τα μη κατασκευαστικά κόστη στα προϊόντα.
4. Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης εκχωρεί όλα τα κατασκευαστικά κόστη στα προϊόντα. Το σύστημα ABC δεν εκχωρεί τα υποστηρικτικά κατασκευαστικά κόστη του οργανισμού στα προϊόντα.

Σε γενικές γραμμές, όταν υπάρχουν κόστη σε επίπεδο παρτίδας και σε επίπεδο προϊόντος, το σύστημα ABC θα μετατοπίσει τα κόστη από τα προϊόντα υψηλού όγκου παραγωγής που παράγονται σε μεγάλες παρτίδες σε προϊόντα χαμηλού όγκου παραγωγής που παράγονται σε μικρές παρτίδες. Αυτή η μετατόπιση του κόστους συνήθως έχει μεγαλύτερη επίπτωση στο κόστος ανά μονάδα των προϊόντων χαμηλού όγκου παραγωγής.

Χρήσιμη συμβουλή: Μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένα απλό παράδειγμα για να επεξηγηθεί η επίπτωση των συστημάτων ABC στα κόστη του προϊόντος όταν περιλαμβάνονται κόστη σε επίπεδο παρτίδας. Ας υποθέσουμε ότι έχουμε δύο προϊόντα, καθένα εκ των οποίων

παράγεται σε μία παρτίδα κάθε χρόνο και το κόστος για να συγκροτηθεί μια παρτίδα είναι 100 ευρώ για κάθε προϊόν. Επίσης δίνονται και τα ακόλουθα στοιχεία:

Οι δύο παρτίδες ανά έτος κοστίζουν συνολικά 200 ευρώ για να συγκροτηθούν. Εάν χρησιμοποιηθούν οι άμεσες δαπάνες εργασίας για τον καταλογισμό των δαπανών συγκρότησης, ο συντελεστής γενικού κόστους θα είναι 2 ευρώ ανά άμεση δαπάνη εργασίας ή 2 ευρώ ανά μονάδα είτε για το προϊόν Α ή για το προϊόν Β. Ωστόσο, σε ένα σύστημα ABC, 100 ευρώ θα εκχωρηθούν στο προϊόν Α και 100 ευρώ στο προϊόν Β. Συνεπώς, τα κόστη για τη συγκρότηση της παρτίδας θα είναι 1,25 ευρώ ανά μονάδα για το προϊόν Α και 5,00 ευρώ ανά μονάδα για το προϊόν Β. Τα συστήματα ABC τείνουν να μειώνουν τα κόστη ανά μονάδα για τα προϊόντα με υψηλό όγκο παραγωγής και να αυξάνουν τα κόστη ανά μονάδα των προϊόντων με χαμηλό όγκο παραγωγής, αλλά η επίπτωση είναι πιο σημαντική για τα προϊόντα με χαμηλό όγκο παραγωγής.

### ***Στοχεύοντας στη βελτίωση της διεργασίας***

Η διαχείριση βάσει των δραστηριοτήτων χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με το σύστημα ABC για να προσδιοριστούν οι τομείς που θα επωφελούνταν από τη βελτίωση της διεργασίας για να βελτιωθεί ουσιαστικά η διεργασία και για να μειωθούν τα κόστη.

Παρόλο που η προσέγγιση βάσει της θεωρίας των περιορισμών που συζητήθηκε στο Κεφάλαιο 1 αποτελεί ισχυρό εργαλείο των ενεργειών που αποσκοπούν στη βελτίωση της διεργασίας, οι δείκτες κόστους δραστηριότητας που υπολογίζονται στο σύστημα ABC μπορούν να δίνουν επίσης πολύτιμες ενδείξεις ως προς τα σημεία όπου υπάρχουν απώλειες και τις ευκαιρίες βελτίωσης.

Μπορεί να χρησιμοποιηθεί η συγκριτική αξιολόγηση για να γίνει σύγκριση των δεικτών κόστους κάθε δραστηριότητας και των προτύπων απόδοσης που είναι εξωτερικά προς τον οργανισμό.

### ***Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (ABC) και εξωτερικές εκθέσεις***

Υπάρχουν τέσσερις λόγοι για τους οποίους οι περισσότερες εταιρείες δεν χρησιμοποιούν το σύστημα ABC για λόγους εξωτερικών εκθέσεων:

1. Οι εξωτερικές εκθέσεις είναι λιγότερο λεπτομερείς σε σχέση με τις εσωτερικές εκθέσεις υπό την έννοια ότι τα κόστη μεμονωμένων προϊόντων δεν αναφέρονται στην έκθεση. Οι εξωτερικές εκθέσεις περιλαμβάνουν μόνο το κόστος των αγαθών που πωλούνται και το τελικό απόθεμα. Επομένως, εάν κάποια προϊόντα υποκοστολογούνται και άλλα

υπερκοστολογούνται, τα σφάλματα τείνουν να ακυρώνονται μεταξύ τους όταν προστίθενται όλα τα κόστη των προϊόντων μαζί.

2. Συχνά είναι πολύ δύσκολο να αλλάξει το λογιστικό σύστημα μιας εταιρείας επειδή είναι βαθιά ριζωμένο σε πολύπλοκα υπολογιστικά προγράμματα με πολυετή εξέλιξη.

3. Ένα σύστημα ABC, όπως αυτό που περιγράφεται στο παρόν κεφάλαιο, δεν συμμορφώνεται προς τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP).

( Αποκλείει κάποια υποστηρικτικά κατασκευαστικά κόστη του οργανισμού και περιλαμβάνει κάποια μη κατασκευαστικά κόστη στους υπολογισμούς του κόστους του προϊόντος. Αυτές οι ιδιότητες ως προς τον σχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης δεν συμμορφώνονται με τις GAAP.)

4. Οι ελεγκτές είναι πιθανό να αισθάνονται άβολα με τους καταλογισμούς κόστους που βασίζονται σε συνεντεύξεις με το προσωπικό της εταιρείας. Αυτού του είδους τα υποκειμενικά δεδομένα είναι εύκολο να παραποιηθούν από τη διοίκηση.

### ***Οι περιορισμοί της Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC)***

- Για την υλοποίηση ενός συστήματος ABC απαιτούνται σημαντικοί πόροι. Τα οφέλη της αυξημένης ακρίβειας του κόστους μπορεί να μην υπερτερούν των δαπανών υλοποίησης.
- Τα συστήματα ABC παράγουν αριθμούς, όπως τα περιθώρια προϊόντος, οι οποίοι έρχονται σε αντίθεση με τους αριθμούς που παράγονται από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Οι προϊστάμενοι δεν είναι συνηθισμένοι να διαχειρίζονται τις εργασίες τους χρησιμοποιώντας αυτούς τους αριθμούς. Συνεπώς το σύστημα ABC αναπόφευκτα αντιμετωπίζει αντίσταση. Αυτό υπογραμμίζει τη σημαντικότητα τόσο της ύπαρξης υποστήριξης από την ανώτερη διοίκηση για την υλοποίηση του συστήματος ABC όσο και της συμμετοχής διαφορετικών τμημάτων.
- Στην πράξη, οι περισσότεροι προϊστάμενοι επιμένουν να εκχωρούν πλήρως όλα τα κόστη στα προϊόντα. Το σύστημα ABC που περιγράφηκε σε αυτό το κεφάλαιο δεν ακολουθεί αυτή την προτίμηση.
- Τα συστήματα ABC δεν αναγνωρίζουν αυτόματα τα σχετικά κόστη για συγκεκριμένες αποφάσεις. Επομένως, τα δεδομένα του ABC είναι εύκολο να παρερμηνευτούν και πρέπει να χρησιμοποιούνται προσεκτικά κατά τη λήψη αποφάσεων. Τα κόστη που εκχωρούνται σε προϊόντα, πελάτες και άλλα αντικείμενα κόστους είναι μόνο δυνητικά σχετικά.
- Οι περισσότεροι οργανισμοί χρησιμοποιούν το σύστημα ABC ως

συμπλήρωμα και όχι για την αντικατάσταση του υφιστάμενου συστήματος κοστολόγησης. Η διατήρηση δύο συστημάτων κοστολόγησης είναι πιο δαπανηρή από τη διατήρηση ενός συστήματος μόνο και ενδέχεται να προκαλέσει σύγχυση σχετικά με το σύνολο αριθμών που πρέπει να ακολουθείται.

### **«Επιχειρηματικές προοπτικές»**

Ενώ το σύστημα ABC έχει υιοθετηθεί από πολλούς οργανισμούς, δεν αποτελεί πάντοτε τη βέλτιστη λύση για τις ανάγκες μιας εταιρείας. Επιπροσθέτως, υπάρχουν στοιχεία που υποδεικνύουν ότι το ενδιαφέρον για τα συστήματα ABC σταθεροποιείται.

«Κάποιες φορές το σύστημα ABC δεν αποτελεί τη βέλτιστη λύση»

Η εταιρεία Bertch Cabinet Manufacturing, Inc. κατασκευάζει ξύλινα ντουλάπια υψηλής ποιότητας, μαρμάρινες επιφάνειες και καθρέφτες για μπάνια και κουζίνες. Η εταιρεία πειραματίστηκε με το σύστημα ABC αλλά διαπίστωσε ότι ήταν πολύ δύσκολο να οργανώσει και να διατηρήσει ένα τόσο πολύπλοκο σύστημα κοστολόγησης. Για παράδειγμα, απαιτούνται 21 ξεχωριστές λειτουργίες για την κατασκευή μίας μόνο πόρτας ντουλαπιού με ανυψωμένο πλαίσιο. Τα κόστη για να παρακολουθείται κάθε μία από αυτές τις λειτουργίες υπερβαίνουν κατά πολύ οποιοδήποτε πιθανό όφελος. Η εταιρεία υιοθέτησε μια παραλλαγή της μεταβλητής κοστολόγησης, η οποία χρησιμοποιείται στη θεωρία των περιορισμών. Το 70% των άμεσων δαπανών εργασίας ταξινομήθηκε ως μεταβλητές δαπάνες και οι υπόλοιπες ως σταθερές. Αυτό το σύστημα ήταν πιο εύκολο να δημιουργηθεί, να συντηρηθεί και να γίνει κατανοητό σε σύγκριση με ένα σύστημα ABC.

### **«Σύμφωνα με έρευνα»**

Τρεις καθηγητές από το Ηνωμένο Βασίλειο μελέτησαν τις τάσεις ως προς την υιοθέτηση του συστήματος ABC στα πλαίσια της χώρας τους σε διάστημα πέντε ετών. Τα αποτελέσματα της αρχικής έρευνας των καθηγητών βασίζονται στις απαντήσεις που έλαβαν από 352 εταιρείες μεταξύ των μεγαλύτερων εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου, ενώ τα αποτελέσματα της μελέτης παρακολούθησης που συγκεντρώθηκαν πέντε χρόνια μετά βασίζονται στις απαντήσεις που έλαβαν από 177 εταιρείες μεταξύ των μεγαλύτερων εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι καθηγητές συνόψισαν τα ευρήματά τους λέγοντας ότι τα αποτελέσματά τους είναι «ενδεικτικά της μη αύξησης της δημοτικότητας του συστήματος ABC και υποδεικνύουν τόσο τη σταθεροποίηση του ενδιαφέροντος προς αυτό όσο και την υιοθέτησή του» στο διάστημα των πέντε ετών που αποτέλεσε το επίκεντρο της

μελέτης.

## **Συμπεράσματα**

**i.** Πρέπει να υπάρχει ισχυρή υποστήριξη από την ανώτερη διοίκηση.

Χωρίς τις ηγετικές ικανότητες της ανώτερης διοίκησης, κάποιιοι προϊστάμενοι ενδέχεται να μην θεωρούν ότι υπάρχει κάποιος λόγος για αλλαγή. Χωρίς την υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης, η υλοποίηση του συστήματος ABC θα θεωρείται ως μη σημαντική.

**ii.** Πρέπει να υπάρχει συμμετοχή διαφόρων τμημάτων.

Εφόσον το σύστημα ABC επηρεάζει τους ανθρώπους διαφορετικών τμημάτων, θα πρέπει να περιλαμβάνει αυτούς τους ανθρώπους και να υποστηρίζεται πλήρως από αυτούς. Εάν το τμήμα λογιστηρίου προσπαθήσει μόνο του να εφαρμόσει το σύστημα ABC στα υπόλοιπα τμήματα, είναι βέβαιο ότι θα υπάρξει σκεπτικισμός και αντίσταση. Για να σχεδιαστεί καλά ένα σύστημα ABC απαιτείται εις βάθος γνώση των πολλών και διαφόρων τμημάτων ενός οργανισμού. Η μάθηση της εν λόγω γνώσης μπορεί να επιτευχθεί από εργαζομένους που είναι εξοικειωμένοι με τα διάφορα μέρη των λειτουργιών ενός οργανισμού.

**iii.** Τα δεδομένα του συστήματος ABC θα πρέπει να συνδέονται με τον τρόπο αξιολόγησης και επιβράβευσης των ανθρώπων.

Εάν συνεχίσει η χρήση των παραδοσιακών δεδομένων που δεν βασίζονται στο σύστημα ABC για την αξιολόγηση της απόδοσης των εργαζομένων, αποστέλλεται το μήνυμα ότι τα δεδομένα του συστήματος ABC δεν είναι σημαντικά ή ακόμα και ότι μπορούν να αγνοηθούν

## Βιβλιογραφία

- 1) Βενιέρη, Γ, (1993), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό.
- 2) Βενιέρη, Γ.,(1998), Λογιστική Κόστους, Εκδοτικές επιχειρήσεις «Το Οικονομικό», Αθήνα.
- 3) Cokins Gary, (2001), Activity Based Cost Management: An Executive Guide, John Wiley & Sons, New York, (2001).
- 4) Garrison Ray, Noreen Eric, Brewer Peter, (2014) Managerial Accounting, 14th Edition
- 5) Cooper R. and Kaplan, R.S., (1991) “The Design of Cost Management Systems Text, Cases and Readings”, Englewood Cliffs, NJ Prentice-Hall International.
- 6) Χατζής Αν.,(2012) Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης Θεωρία – Εφαρμογές Θεσσαλονίκη