



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Φοιτητές:

Νταντής Δημήτρης

Καθηγητές:

κος Χατζής

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2009

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ευχαριστούμε τον επιβλέπων καθηγητή μας κ.Χατζή Αναστάσιο, για την αμέριστη και ουσιαστική επιστημονική βοήθεια και καθοδήγηση που μας παρείχε, σε όλη την διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας αυτής.

Το πιο μεγάλο ευχαριστώ, το οφείλουμε στις οικογένειές μας, χάρη στις προσπάθειες των οποίων, έχουμε φτάσει εδώ που είμαστε.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Βασικές έννοιες κοστολόγησης

1.1 Έννοια της κοστολόγησης.....	6
1.2 Έννοια και ορισμός του κόστους.....	9
1.3 Έννοια και ορισμός των εξόδων	11
1.4 Έννοια των όρων «δαπάνη, «επένδυση», «ανάλωση», ομοιότητες και διαφορές των όρων: «κόστους», «εξόδων» και «δαπάνης».....	13
1.5 Βασικές κατηγορίες κόστους.....	14
1.6 Ύπαρξη πολλών και διαφορετικών κοστολογικών συστημάτων.....	16
1.7 Σκοπός και σημασία της κοστολόγησης.....	18

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Αποδοτικά και κοστολογικά συστήματα

2.1 Προοπτικές διοίκησης κόστους στο νέο περιβάλλον και ικανοποίηση αναγκών από τα συστήματα διοίκηση κόστους.....	23
2.2 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος	

Κοστολόγηση.....	26
2.3 Συστήματα διοίκησης κόστους και προμήθειες.....	29
2.4 Διοίκηση κόστους για τον τομέα των προμηθειών	31
2.5 Διαχείριση της σχέσης αγοραστών- προμηθειών.....	34
2.6 Γενικές αρχές αξιολόγησης.....	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Μέθοδοι κοστολόγησης

3.1 Τρόποι πραγματοποίησης της διαδικασίας παραγωγής.....	37
3.2 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.....	40
3.3 Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κοστολόγηση κατά παραγγελία (job order costing).....	41
3.4 Χαρακτηριστικά των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και Γ.Β.Ε.....	45
3.5 Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής (process costing).....	48
3.5.1 Ισοδύναμες μονάδες.....	50
3.5.2 Βήματα κοστολόγησης στο πλαίσιο συνεχούς παραγωγής.....	52

3.5.3 Διαφορές βημάτων κοστολόγησης ανάλογα με την ακολουθούμενη μέθοδο αποτίμησης.....	53
--	----

3.6 Σύγκριση job order και process costing.....	55
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Τεχνικές Κοστολόγησης

4.1 Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (activity based costing).....	57
4.1.1. Ιστορικά στοιχεία – Ορισμός.....	57
4.1.2. Σχεδιασμός εφαρμογής της μεθόδου.....	61
4.2 Πρότυπη κοστολόγηση (Standard costing).....	69
4.3 Άμεση κοστολόγηση (Marginal costing).....	69
4.4 Πλήρης κοστολόγηση.....	70
4.5 Τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματα του ABC.....	71
4.6 Διαφορές μεταξύ παραδοσιακής κοστολόγησης και ABC.....	82
4.7 Παράγοντες επιτυχίας / αποτυχίας συστήματος ABC.....	89
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	95

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διοίκηση κόστους σήμερα είναι χτισμένη πάνω σε τεχνικές, ιδέες, και αρχές μέτρησης που οι εταιρείες άρχισαν να εφαρμόζουν στην δεκαετία του 1960 και οι οποίες συνεχώς βελτιώνονται. Ακόμα και αυτό που ονομαστικά αναφέρουμε ως διοίκηση κόστους πρέπει να πούμε ότι αποτελεί εξέλιξη αυτού που ως τα 1930 ονομαζόταν λογιστική κόστους ή κοστολόγηση και αργότερα διοικητική λογιστική.

Σταδιακά κατά τη διάρκεια του 20ου αιώνα υπήρχε σύγχυση λόγω της φύσης του. Πιο συγκεκριμένα για κάποιους διοίκηση κόστους σημαίνει λογιστική κόστους και καθορισμός του κόστους προϊόντος. Για άλλους σημαίνει τη μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Τέλος, άλλοι θεωρούν ότι είναι συνώνυμο της διοικητικής λογιστικής και συνεπώς ξεχωριστή από τις προδιαγραφές της λογιστικής για την κατάρτιση των εξωτερικών αναφορών (external reports). Έτσι, η σύγχυση για το τι ακριβώς ορίζεται ως διοίκηση κόστους είναι κατανοητή αφού αυτή συνδυάζει τα πεδία της διοικητικής λογιστικής, της παραγωγής καθώς και του στρατηγικού προγραμματισμού. Στη σημερινή εποχή η τάση που επικρατεί είναι ο συνδυασμός των παραπάνω πεδίων.

Ο Α. Ίγνατιάδης δέχεται ότι η Λογιστική Κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί σαν ο κλάδος της Λογιστικής που ασχολείται με τον προσδιορισμό του κόστους, με σκοπό βασικά ΝΑ ενημερώσει την Διοίκηση ενός οικονομικού οργανισμού.

Σύμφωνα με την γνώμη του Ίγνατιάδη, Λογιστική Κόστους είναι ένα όργανο της διοικήσεως, είναι η διαδικασία μετρήσεως, αναλύσεως, υπολογισμού και

παρουσιάσεως του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχειρήσεως, καθώς και της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας της.

Η Λογιστική Κόστους ονομάζονταν κατά το παρελθόν Βιομηχανική Λογιστική. Σήμερα όμως δεν υπολογίζουμε το κόστος μόνο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αλλά και στις εμπορικές, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, στους δημόσιους οργανισμούς κ.α. Υπολογίζουμε το κόστος και στους κερδοσκοπικούς και στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, όπως τα νοσοκομεία, σχολεία, πανεπιστήμια κ.α. η αποκέντρωση του κέρδους είναι άχρηστη όταν δεν γνωρίζουμε το κόστος του κάθε τμήματος ή κάθε προϊόντος.

Ανεξάρτητα από τη φύση του οικονομικού οργανισμού, η Λογιστική κόστους ασχολείται με τις παρακάτω δραστηριότητες:

1. Την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών. Σήμερα προϋπολογίζουμε το κόστος, δηλαδή εκτιμούμε εκ των προτέρων ποιο περίπου θα είναι το κόστος. Προκαθορίζουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός επιμέρους κλάδου, (πρότυπο κόστος).
2. Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό. Η έννοια του κόστους είναι έννοια συσσωρευτική (συσσώρευση των εξόδων ή των δαπανών).
3. Την καταχώρηση του κόστους στο βιβλίο, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους.
4. Την παρουσίαση του κόστους περιληπτικά ή λεπτομερειακά στους Managers για να πάρουν αποφάσεις, και για την σωστή ερμηνεία όλων των στοιχείων κόστους, στα ενδιαφερόμενα μέρη, εντός και εκτός της επιχειρήσεως.

Επίσης, η Λογιστική Κόστους περιλαμβάνει τα ακόλουθα από την άποψη της λειτουργικής κατατάξεως των δραστηριοτήτων της:

- Σχεδιασμό και λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών κοστολόγησης, ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης επιχείρησης ή τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων (cost book keeping).
- Έλεγχο του κόστους, δηλαδή την έρευνα κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται στον στόχο που είχε θέση η επιχείρηση.
- Ανάλυση του κόστους. Μπορεί να γίνει κατά προϊόν, κατά περιοχές πωλήσεων, κατά κατηγορίες πελατών, κατά τμήματα της επιχείρησης, με σκοπό τελικά να προσδιοριστεί αντίστοιχα ποιο προϊόν, ποια περιοχή κ.ο.κ συμβάλλει περισσότερο στην πραγματοποίηση κέρδους, ή ποιος είναι υπεύθυνος για την απόκλιση, που ενδεχομένως παρατηρείται μεταξύ προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους και πραγματικού κόστους.
- Σύγκριση του κόστους με το κόστος εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων, μεθόδων.

Ο Γιώργος Βενιέρης υποστηρίζει ότι κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπει να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μίας επιχείρησης.

Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση. Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της Γενικής Λογιστικής της επιχείρησης (Χρηματοοικονομική Λογιστική), όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος, όσο και άλλα, ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία, που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης (π.χ. σύστημα μισθοδοσίας, μητρώο παγίων, κτλ.). Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος

συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς, που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες (π.χ. νομοθεσία, ρυθμιστική αρχή).

1.2 Έννοια και ορισμός του κόστους

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση λ.χ ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλών συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Γι' αυτό μιλάμε για κόστος κτήσεως ακινήτου, μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών κ.λ.π. αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν κι αυτές ένα κόστος και γι' αυτό μιλάμε για κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, κόστος εργατικού προσωπικού, νομικών συμβούλων, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού, κ.λ.π.

Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κ.λ.π) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσ αυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσ αυξάνει το ενεργητικό, αλλά «εκπνέει» δηλαδή αποθνήσκει «εν τη γενέσει του» και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο.

Κατά το Ε.Γ.Α.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Κατά τον Μ. Τσιμάρια, ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες

τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο. Κατά τον Δ. Παπαδημητρίου, κόστος είναι το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, κόστος είναι η πλήρης και κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως που αφορά ένα ορισμένο αντικείμενο ή ένα σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση. Κατά τον Μ. Γεωργιάδη, ως κόστος από απόψεως Οικονομικής των Επιχειρήσεων, νοούμε το κατά ορισμένη στιγμή σύνολο των ομαλών (τακτικών) και βάσει ορισμένων αρχών αποτιμήσεως εξόδων, τα οποία αναφέρονται σε δοθέν αντικείμενο, προϊόν, λειτουργία, υπηρεσία.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι επιχειρήσεις, δηλαδή οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων-εξόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος). Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται)
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ή ασφαλίσεων, τόκων)
- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσεως 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. Στην κοινή αντίληψη όμως το πρόβλημα του κόστους περιορίζεται στις οικονομικές μονάδες της άμεσης παραγωγικής σφαίρας, τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αντίληψη που έχει ολέθριες συνέπειες για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες και την κοινωνική οικονομία γενικότερα, αφού 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 (οικονομικότητας δηλαδή η σχέση των δαπανών προς το παραγόμενο από αυτές έργο, σχέση που επιβάλλεται να προσδιορίζεται για την προσπάθεια ελαχιστοποίησης του κόστους) των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας.

1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Είπαμε ήδη ότι έξοδο είναι το «εκπνεύσαν κόστος». Δηλαδή, έξοδο είναι κάθε μείωση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως (είτε μείωση του ενεργητικού, είτε αύξηση του παθητικού) που γίνεται με σκοπό την απόκτηση εσόδων ή, κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων (κατά το Μ. Τσιμάρα, ως έξοδα νοούμε τα πάσης φύσεως και μορφής ηθελημένα - κατ' αρχήν - αναλώσεις συντελεστών της παραγωγής, τα οποία πραγματοποιεί ο οικονομικός οργανισμός δια την επίτευξη του ιδιωφελούς ή κοινωφελούς αυτού σκοπού. Το έξοδο προκύπτει από τη μετατροπή μιας αξίας σε άλλη, *ευπαθέστερης* μορφής, αξία. Έτσι, π.χ. ο σίτος που βρίσκεται στην αποθήκη συνιστά στοιχείο της περιουσίας που έχει αξία και έξω από την

αγρεκμετάλλευση. Αν όμως σπαρεί μετατρέπεται οικονομικά (και λογιστικά) σε έξοδα, δηλαδή πάλι σε αξία, βέβαια, αλλά ευπαθέστερης μορφής, της οποίας η υπόσταση εξαρτάται από την πραγματοποίηση του αναμενόμενου εσόδου. Ακόμη ευπαθέστερης μορφής εμφανίζονται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται με καταβολή χρήματος για αγορά υπηρεσιών τρίτων).

Κατά το Accounting Principles Board (Statement No 4) έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετριοούνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση. Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων, κατά το Statement αυτό, είναι:

- Το κόστος των στοιχείων που αναλώθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως).
- Τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και από ατυχήματα (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές)
- Το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες και
- Η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για πώληση.

Εξάλλου, δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα: οι καταβολές έναντι δανείων, οι δαπάνες για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

1.4 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΔΑΠΑΝΗ», «ΕΠΕΝΔΥΣΗ», «ΑΝΑΛΩΣΗ». ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΚΟΣΤΟΥΣ», «ΕΞΟΔΩΝ» ΚΑΙ «ΔΑΠΑΝΗΣ»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας επένδυσης σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων (στην πράξη επικρατεί σύγχυση σχετικά με την έννοια του όρου «δαπάνη». Άλλοτε χρησιμοποιείται με την έννοια του κόστους, άλλοτε με την έννοια των εξόδων, κ.λ.π. αλλά και από τους συγγραφείς ο όρος δαπάνη χρησιμοποιείται με διάφορες έννοιες έτσι:

- ο Μ. Τσιμάρας, επισημαίνοντας ότι μεταξύ «δαπανών» και «εξόδων» δεν υπάρχει σαφώς καθιερωμένη διαστολή, προτείνει τα ακόλουθα ζεύγη διακρίσεων:

Έξοδα	Έσοδα
Δαπάνες	Πρόσοδοι

- Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, δαπάνη είναι η ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών. Η δαπάνη λοιπόν δεν είναι πληρωμή προς τα έξω της εκμεταλλεύσεως, αλλά χρησιμοποίηση ή ανάλωση μέσα σ' αυτήν, αγαθών ή υπηρεσιών. Ευνόητο ότι, μετά την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ, πρέπει να εκλείψει η ποικιλία των ευνοιών που δίνεται στον όρο «δαπάνη» και ο όρος να χρησιμοποιείται με την έννοια που δίνει σ' αυτόν το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο όρος *ανάλωση* σημαίνει την εξάντληση κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής, π.χ ανάλωση πρώτων υλών, ηλεκτρικής ενέργειας κ.λ.π για την παραγωγή προϊόντων.

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου και δαπάνης χαρακτηρίζονται και από τα ακόλουθα:

- Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.
- Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

1.5 Βασικές κατηγορίες του κόστους

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- I. Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται *κατ' είδος* (par nature), λ.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.
- II. Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται *κατά προορισμό* (par sections).
- III. Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:
 - i. *κόστος πραγματικό ή ιστορικό*, (historical cost), που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και συνεπώς είναι κόστος απολογιστικό και
 - ii. *κόστος προϋπολογιστικό* (predetermined cost), που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται

περαιτέρω σε *κόστος κατά προεκτίμηση* (estimated cost) και *κόστος πρότυπο* (standard cost).

IV. Ανάλογα με το βαθμό απασχόλησεως της επιχειρήσεως το κόστος διακρίνεται σε:

- i. *πραγματικό*, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως
- ii. *κανονικό* (normal), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,
- iii. *άριστο* (optimal), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχειρήσεως, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
- iv. *διαφορικό* (differential kosten) και
- v. *οριακό* (grenz kosten).

1.6 ΥΠΑΡΞΗ ΠΟΛΛΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΝΕΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΣΤΑΔΙΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	ΕΠΙΜΗΚΥΝΣΗ ΑΞΙΑΣ
Κόστος κύκλου ζωής	Κόστος προϊόντος και γενικά βιομηχανικά έξοδα	Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα για εσωτερικές προμηθευτικές
Κοστολόγηση βάσει στόχου	Επιμερισμός	Κοστολόγηση βάσει στόχου για τους προμηθευτές
	Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα	kaizen costing για τους προμηθευτές
	Κοστολόγηση προϊόντος σε περιβάλλον κυττάρων παραγωγής	Συνολικό κόστος ιδιοκτησίας
	Κοστολόγηση βάσει χρόνου	
	Κοστολόγηση ορισμένης αξίας	
	Λειτουργικός έλεγχος	
	Μη χρηματοοικονομικοί δείκτες απόδοσης	
	Δείκτες εκτίμησης αξίας	
	Λογιστική χρηματοδότησης	
	Σύστημα αντίστροφης κοστολόγησης	
	Κοστολόγηση για συνεχή βελτίωση	
	kaizen costing	
	Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα και μείωση του κόστους	
	Κόστος φθοράς και δείκτες φθοράς	
	Κόστος ποιότητας	
	Μείωση αποθεμάτων	

Τα βασικά συστήματα διοίκησης κόστους που διαμορφώνονται ανάλογα με τη φάση παραγωγής και τον τύπο της απόφασης είναι 10.

Τα σύγχρονα συστήματα της διοίκησης κόστους για λήψη αποφάσεων που θα ασχοληθούμε (activity based costing, target costing, life cycle costing, back flush costing και balanced scorecard) εκτείνονται κυρίως στην εισαγωγή νέων

προϊόντων στις αγορές καθώς και στο λειτουργικό έλεγχο του κόστους παραγωγής προϊόντος. Αντίθετα, η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα που χρησιμοποιείται στις βιομηχανίες βλέπουμε πως υπάρχει μόνο κατά τη διάρκεια της φάσης παραγωγής, για το μερισμό του κόστους καθώς συμβάλλει και στη συνεχή βελτίωση. Παρακάτω θα δούμε πιο αναλυτικά κάθε μια από αυτές τις μεθόδους.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η τελική μορφή που λαμβάνει ένα κοστολογικό σύστημα εξαρτάται από μια σειρά παραγόντων οι οποίοι αποτελούν ενδογενή χαρακτηριστικά της επιχείρησης που το αναπτύσσει. Η απλή μεταφορά και εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος από μία επιχείρηση σε άλλη, έστω και του ίδιου αντικειμένου, μπορεί να χαρακτηριστεί από αναποτελεσματική έως επικίνδυνη.

Επιπρόσθετα, πρέπει να σημειωθεί ότι το κοστολογικό σύστημα κάθε επιχείρησης είναι ένα δυναμικό και όχι στατικό εργαλείο το οποίο προσαρμόζεται στις απαιτήσεις των χρηστών του, απαιτήσεις που τις περισσότερες φορές μεγαλώνουν και γίνονται πιο λεπτομερείς όσο αυξάνεται η συσσωρευμένη εμπειρία τους και ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζει η επιχείρηση στην αγορά.

Τέλος, ο βαθμός λεπτομέρειας και ανάλυσης στην οποία φτάνει ένα σύστημα κοστολόγησης είναι συνάρτηση μιας ανάλυσης κόστους - οφέλους, δηλαδή του κόστους σε ανθρώπινους και υλικούς πόρους που συνεπάγεται ο προσδιορισμός της κοστολογικής πληροφορίας και του οφέλους που έχει η Διοίκηση της επιχείρησης από τη γνώση της συγκεκριμένης πληροφορίας.

1.7 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τρία είναι τα βασικά χαρακτηριστικά των συστημάτων διοίκησης κόστους τα οποία προκύπτουν από πολλές εφαρμογές:

- ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, υπηρεσιών, και άλλων φορέων κόστους.
- η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό, έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας.
- η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Η διοίκηση κόστους στοχεύει όχι στη μέτρηση per se αλλά στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης. Η κατάταξη του Robert Kaplan για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης κόστους περιγράφει αυτή τη μεταστροφή στο στόχο.

1^η φάση: τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών (transaction reporting systems).

2^η φάση: όπως προχωρούμε στη 2^η φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους στοχεύουν στην εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά (external financial reporting). Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί, και αναλόγως η χρησιμότητα των συστημάτων διοίκησης κόστους περιορίζεται.

3^η φάση: τα συστήματα διοίκησης κόστους ανιχνεύουν σημαντικά λειτουργικά δεδομένα και αναπτύσσουν πιο ακριβείς και σημαντικές πληροφορίες για λήψη αποφάσεων. Εδώ τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύσσονται.

4^η φάση: οι στρατηγικά σημαντικές πληροφορίες για τη διοίκηση του κόστους είναι ένα σημαντικό στοιχείο του συστήματος.

Οι πρώτες δύο φάσεις του συστήματος έχουν ως αντικείμενο τη μέτρηση και την αναφορά, στη διοίκηση κόστους. Η τρίτη φάση στρέφεται προς το

λειτουργικό έλεγχο. Στην 4^η φάση ο διαχειριστής του κόστους έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο αφού δεν καταγράφει απλά αλλά δυναμικά συνεργάζεται έχοντας τα προσόντα της αναγνώρισης, καταγραφής και περίληψης των σημαντικών παραγόντων για την επιτυχία της επιχείρησης.

Τα συστήματα διοίκησης κόστους και η λογιστική κόστους έχουν δυο κύριους σκοπούς: α) την κοστολόγηση του προϊόντος και β) το σχεδιασμό και τον έλεγχο. Οι τεχνικές για να ικανοποιηθούν αυτά τα κριτήρια περιλαμβάνουν:

- την ανάλυση κόστους/ οφέλους για το σχεδιασμό και την αλλαγή στα συστήματα διοίκησης κόστους.
- την κοστολόγηση προϊόντος και τα συστήματα ελέγχου που βοηθούν τις διαδικασίες της παραγωγής και όχι το αντίστροφο.
- τις ελεγκτικές διαδικασίες σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης.
- και τις έγκυρες πηγές διοικητικής πληροφόρησης επιπρόσθετα με τα συστήματα διοίκησης κόστους.

Σε όλες τις εταιρείες, οργανισμούς κερδοσκοπικούς και μη οι managers ενδιαφέρονται να χρησιμοποιήσουν την κοστολογική πληροφορία προκειμένου να πάρουν κάποιες αποφάσεις (στρατηγικές ή τακτικές) και για να διαχειριστούν τις διάφορα είδη κόστους. Αυτό απαιτεί μέτρηση του κόστους και τακτοποίηση ή ταξινόμηση του κατά προϊόντα, υπηρεσίες, εργασιακές διαδικασίες, λειτουργικά τμήματα ή άλλα κέντρα κόστους ανάλογα με τη σημαντικότητα τους κατά τον manager. Μια καλή ταξινόμηση του κόστους παρέχει στον manager την καλύτερη εικόνα για τη δομή του κόστους στην εταιρεία και επιτρέπει σε αυτόν να πετύχει τους στρατηγικούς στόχους της ποιότητας, του κόστους σε ένα χρονικό διάστημα-στόχο.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς. Πιο συγκεκριμένα:

- Για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.
- Για να διαχειριστούν το κόστος οι managers πρέπει να κατανοήσουν τη δομή του κόστους. Το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να μπορεί να τους βοηθά και να δίνει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως π.χ. τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν (συνολικά) κλπ. - Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. Π.χ. η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών (για παράδειγμα κόστη παραγωγής και αριθμός ή τύπος παραπόνων πελατών), για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις από αφορούν στον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του

προϊόντος. Η πληροφόρηση από τα λογιστικά συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Σύμφωνα με τον Kaplan (1998) η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

- εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές (financial reports)
- εκτίμηση κόστους προϊόντος και
- λειτουργικό έλεγχο.

Η διοίκηση κόστους βέβαια έχει ένα πιο ευρύ στόχο, όπως για παράδειγμα τη συνεχή μείωση του κόστους. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους είναι στενά συνδεδεμένοι με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους.

Η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα. Είναι ένα σημαντικό στοιχείο των γενικών διοικητικών στρατηγικών και της εκτέλεσής τους. Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους (management accountant) παρέχει δεδομένα που βοηθούν στο να βελτιωθεί η στρατηγική, να χρησιμοποιηθούν αποδοτικά οι πόροι και η παραγωγική ικανότητα και ουσιαστικά να εφαρμοστεί σωστά η διαμορφωμένη στρατηγική.

Οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους διαθέτουν ένα χρήσιμο αλλά και απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής απόδοσής τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους τους και, τέλος, ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης των προκλήσεων του ανταγωνισμού.

Ο Αριστοκλής ιγνατιάδης στην πρώτη έκδοση βιβλίου του το 1978, αναφέρει πως οι βασικοί σκοποί της Λογιστικής Κόστους είναι 3:

1. Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων.
2. Η υποβοήθηση της διοικήσεως μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού.
3. Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Επιπλέον εξηγεί την συγκριτική διαφορά της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής με την Λογιστική Κόστους. Ο σκοπός της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής είναι η προετοιμασία των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως, Κατάσταση πηγών και διαθέσεως κεφαλαίων) και η δημοσίευση τους για χρήση ανθρώπων που βρίσκονται κατά κύριο λόγο εκτός της επιχειρήσεως, όπως των προμηθευτών, των κεφαλαιούχων, των τραπεζών, των μετόχων, των δανειστών, των κυβερνητικών υπηρεσιών κ.ά., ενώ ο σκοπός της Λογιστικής Κόστους είναι η εσωτερική αναδιάρθρωση, η χρησιμοποίηση των στοιχείων μέσα στην επιχείρηση από τους Managers και άλλους υπεύθυνους, με απώτερο σκοπό την καλύτερη οργάνωση, τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό της επιχειρήσεως καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

Παράλληλα με τον σχεδιασμό, προγραμματισμό και έλεγχο, τα στοιχεία κόστους μάς βοηθούν να καταρτίσουμε τις πάσης φύσεως προβλέψεις για το μέλλον, του ιδίου κόστους, του προβλεπόμενου κόστους και άλλων μεγεθών μέσα στην επιχείρηση, τα όποια είναι απαραίτητα για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΑΠΟΔΟΤΙΚΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

2.1 ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΟ ΝΕΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΑΝΑΓΚΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Οι γρήγορες αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον έχουν φέρει τα θέματα της διοίκησης κόστους στην επιφάνεια. Κάποιοι παράγοντες συνεχίζουν να κάνουν τη διοίκηση κόστους έναν σημαντικό παράγοντα στη διαχείριση και τη διοίκηση των επιχειρήσεων. Τέτοιοι παράγοντες είναι και η χαμηλότερη απορρόφηση της αγοράς σε προϊόντα των οποίων η τιμή αυξάνει, η αυξανόμενη αλλαγή στα προϊόντα, η αλλαγή στις διαδικασίες, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και εσωτερικά και εξωτερικά καθώς και οι γρήγορες αλλαγές στην τεχνολογία των προϊόντων, η οποία οδηγεί σε μικρότερους κύκλους ζωής.

Σήμερα η διοίκηση κόστους είναι υποχρεωμένη, λόγω των απαιτήσεων της σύγχρονης εποχής, να προσφέρει περισσότερα απ' ό τι η απλή λογιστική. Πρέπει να δώσει πλεονέκτημα στις κατασκευές, στις λειτουργίες, στη διαχείριση των πρώτων υλών στην μηχανολογία και τα χρηματοοικονομικά. Για να ανταποκριθεί στα νέα δεδομένα η διοίκηση κόστους πρέπει να είναι ένα ολοκληρωμένο σύστημα. Πρέπει να ικανοποιήσει απαιτήσεις όπως:

- η αποτελεσματική κοστολόγηση
- η τιμολόγηση και η εκτίμηση του κόστους
- η μέτρηση της αποδοτικότητας των λειτουργιών
- η μέτρηση της κερδοφορίας
- η διαχείριση της μείωσης του κόστους
- η διαχείριση αυτοματοποίησης
- η αναφορά ολοκλήρωσης (action forced).

Οι προοπτικές για τον κλάδο της διοίκησης κόστους είναι ευνοϊκές για το μέλλον. Με βάση την εξελικτική της πορεία διαμορφώθηκαν νέα δεδομένα, ιδιαίτερα μετά το 1980. Μπορούμε να δούμε μια ποικιλία περιπτώσεων που έχουν να κάνουν με λειτουργικά θέματα, όπως: οι θετικές εξελίξεις στη διοίκηση κόστους, η συνεχής βελτίωση, η διοίκηση ολικής ποιότητας και η μέτρηση αποδοτικότητας.

Έτσι λοιπόν υπάρχουν και πέντε προκλήσεις για τη διοίκηση κόστους. Αυτές είναι:

- η νομιμοποίηση και ισορροπία των πολλαπλών προοπτικών.
- η συνεργασία για να λυθούν οι διάφορες πολυπλοκότητες,
- η ανάλυση των ανταγωνιστών.
- ο καταμερισμός των πόρων.
- ο υπερκερασμός των φυγόκεντρων τάσεων.

Το 2003 η εταιρεία Ernst & Young έκανε μια έρευνα για τη διοίκηση του κόστους και τα αποτελέσματα που προέκυψαν παρουσιάζουν μεγάλο ερευνητικό ενδιαφέρον.

1. η διοίκηση κόστους είναι ένας σημαντικός παράγοντας ώστε μια επιχείρηση να πετύχει τους στρατηγικούς της στόχους.
2. τα άτομα που λαμβάνουν αποφάσεις χαρακτηρίζουν πάρα πολύ σημαντική την ανάγκη για 'δραστική' πληροφόρηση κόστους.
3. παρόλη την ανάγκη για κοστολογική πληροφόρηση, κάποιοι παράγοντες αντιλαμβάνονται μείωση του οράματος όσον αφορά στο κόστος.
4. πολλά άτομα που απάντησαν δεν σκέφτονται να υιοθετήσουν τα νέα εργαλεία και συστήματα της διοίκησης κόστους στο συγκεκριμένο οικονομικό περιβάλλον.

5. παρόλη την εισαγωγή νέων κοστολογικών εργαλείων, τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους ακόμα χρησιμοποιούνται πολύ συχνά.
6. τα άτομα που παίρνουν αποφάσεις απαιτούν μια πιο καθαρή και ποσοτικοποιημένη πρόταση αξίας ώστε να εκτιμηθούν και τα νέα εργαλεία. Υπάρχει κριτική επίσης και ως προς την τεχνολογία και τους ειδικούς in-house.

Η σύγχρονη εποχή του παγκόσμιου ανταγωνισμού απαιτεί τη δέσμευση στην αριστεία (zero defects) στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Την προηγούμενη δεκαετία η έμφαση στην ποιότητα των προϊόντων, υπηρεσιών και διαδικασιών, το ύψος των αποθεμάτων και τη βελτίωση των πολιτικών στο εργατικό δυναμικό έβαλαν τη βάση για ανάπτυξη δυνατών πολυεθνικών επιχειρήσεων. Στη σύγχρονη επιχείρηση είναι πλέον επιτακτικό να υιοθετηθεί ένα νέο κοστολογικό σύστημα βασισμένο στην απόδοση, η οποία αξιολογείται από τους σημαντικούς της παράγοντες (CFS, critical success factors) και από τους δείκτες μέτρησης, οι οποίοι μπορούν να της δώσουν το πλεονέκτημα σε σχέση με τον ανταγωνισμό. Υπάρχει δηλαδή η ανάγκη να συνδεθεί το κόστος με δείκτες μέτρησης αποδοτικότητας και με δείκτες επιχειρηματικής αποδοτικότητας.

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς των κατασκευών και υπηρεσιών λειτουργούν σε φυσικό περιβάλλον διανομής. Στηρίζονται περισσότερο σε συμμαχίες και προμηθευτές για υπηρεσίες και αγαθά ώστε να εφοδιάσουν με το προϊόν μια διαδικτυακή οικονομία (π.χ. amazon.com). Τα παραδοσιακά volume-based συστήματα κοστολόγησης μπορεί πλέον να μην είναι τα καταλληλότερα για την πραγματικότητα της προμηθευτικής αλυσίδας. Από τη στιγμή που οι περισσότερες δραστηριότητες που προσθέτουν αξία σε ένα προϊόν δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν σαν δραστηριότητες κατασκευών ή υπηρεσιών και έχουν γίνει θέμα συνεργασίας με εξωτερικούς φορείς (outsourcing), η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα φαίνεται να είναι δύσκολη. Τα παραδοσιακά συστήματα και η κοστολόγηση κατά

δραστηριότητα είναι ακόμα χρήσιμα για εξωτερικούς χρηματοοικονομικούς σκοπούς ελέγχου και αναφοράς της χρησιμοποίησης των πόρων για παραγωγή απτών αγαθών στο εργοστάσιο των προμηθευτών ή των συνεργατών.

2.2 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Μια βιομηχανική εταιρεία η οποία θέλει να αριστεύσει στη διοίκηση κόστους θα πρέπει να έχει κάποια χαρακτηριστικά¹⁵. Αυτά τα χαρακτηριστικά ανιχνεύει μια μελέτη που έγινε από τους Jenson et al (1996) και βρήκε ότι οι επιχειρήσεις που προσανατολίζονται προς τη βιομηχανική αριστεία έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Συνδυάζουν αποδοτικά την επιχειρησιακή και βιομηχανική κουλτούρα.
- Αναγνωρίζουν τις ευέλικτες μεθόδους παραγωγής και τις επιδράσεις τους σε δείκτες διοίκησης κόστους.
- Δίνουν έμφαση στη συνεχή βελτίωση των λογιστικών τους μεθόδων.
- Τείνουν να εξαλείψουν τα περιττά έξοδα που απεικονίζονται στις λογιστικές τους καταστάσεις.
- Ενθαρρύνουν μια κουλτούρα προληπτικής διοίκησης κόστους.

Η πληροφορία και οι μηχανισμοί μεταφοράς της παίζουν το βασικότερο ρόλο στο σχηματισμό του συστήματος. Σαφέστατα υπάρχουν οι ανώτεροι στόχοι και οι προσπάθειες της διοίκησης να τους υλοποιήσει. Υπάρχει και αξιολόγηση της προσπάθειας και ανάλογα με την επίτευξη των στόχων υπάρχουν και επιβραβεύσεις. Το σημαντικότερο θέμα σε όλο το σύστημα είναι το πώς αντλείται η πληροφορία και πόσο αξιόπιστη είναι. Μάλιστα από τη στιγμή που πρόκειται για διοίκηση κόστους καταλαβαίνουμε πόσο ακριβής σε αριθμό θα πρέπει να είναι. Ο Horngren μάλιστα αναφέρεται και στην ασυμμετρία στην πληροφόρηση.

Είναι σημαντικό για το σχεδιαστή του συστήματος να μπορέσει να απαντήσει σε ερωτήσεις όπως:

- ποιος κατέχει την πληροφορία ;
- πρέπει να μάθουν και άλλοι την πληροφορία ;
- πως θα γίνει ή πως έγινε η μεταφορά της πληροφορίας;
- πόσο έγκαιρη είναι η μεταφορά της ;

Η πληροφόρηση λοιπόν σε ένα σύστημα ελέγχου βοηθάει ώστε να αποφασιστεί η πιο αποδοτική κατανομή των πηγών καθώς και στις αξιολογήσεις απόδοσης.

Αντίστοιχα ο Kaplan (1988) συμπληρώνει πως ένα καλό σύστημα κοστολόγησης προϊόντος πρέπει να παράγει εκτιμήσεις κόστους που περιλαμβάνουν τα έξοδα που προκύπτουν σε σχέση με το προϊόν καθ' όλη την αλυσίδα αξίας.

Η θεωρία προτείνει τους ακόλουθους παράγοντες, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν τη σχεδίαση σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους:

- ο βαθμός ανταγωνισμού που υπάρχει.
- η ποικιλία των προϊόντων που κατασκευάζονται.
- ο αριθμός των παραγομένων προϊόντων.
- το ποσοστό των γενικών εξόδων που δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα προϊόντα.

Η γενική τάση που επικρατεί στα συστήματα διοίκησης κόστους είναι πως ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης θα πρέπει να συνδυάζει τη διοίκηση κόστους, τη σύγχρονη τεχνολογία καθώς και το οργανωσιακό περιβάλλον.

Όσο αναφορά τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρεί ένα κοστολογικό σύστημα για να είναι αποδοτικό για την επιχείρηση ο Βενιέρης στο βιβλίο του υποστηρίζει ότι τα σύγχρονα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να δίνουν

πληροφορίες για όλα τα στοιχεία της αλυσίδας αξίας {value chain), τόσο εντός της επιχείρησης στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, σχεδιασμού, παραγωγής, μάρκετινγκ, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών μετά την πώληση, όσο και εκτός της επιχείρησης, όπως είναι οι προμηθευτές και οι πελάτες. Οι βασικές περιοχές της αλυσίδας αξίας σε μία επιχείρηση παρουσιάζονται στο Σχήμα που ακολουθεί.

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 προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες, οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης, κτλ. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς. Επιπλέον, προκειμένου το κοστολογικό σύστημα να είναι όσο το δυνατόν αντικειμενικότερο θα πρέπει να ενσωματώνει πληροφορίες που συλλέγονται από περιφερειακά πληροφοριακά συστήματα (για παράδειγμα το μητρώο παγίων, το σύστημα μισθοδοσίας, κτλ.), κυρίως σε θέματα διαμόρφωσης κλειδών επιμερισμού. Τέλος, για να μπορεί να χαρακτηριστεί ως διαφανές [transparent) και αντικειμενικό (objective) καθώς και να είναι αποδεκτό από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης θα πρέπει οι σχέσεις μεταξύ των στοιχείων του κόστους, οι μετασχηματισμοί, οι επιμερισμοί, οι υποθέσεις και οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε κάθε περίπτωση να είναι σαφής και να μπορούν με ευκολία να αποτυπωθούν.

Επίσης, προκειμένου να εξακριβώνεται σε συνεχή βάση η ορθότητα του κοστολογικού συστήματος αναφορικά με την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, απαιτείται ο έλεγχος του από ανεξάρτητους ελεγκτές, οι οποίοι εκφράζουν γνώμη αναφορικά με το βαθμό συνέπειας με τον οποίο ακολουθούνται οι προκαθορισμένες αρχές. Αυτό ισχύει μόνο σε περιπτώσεις που

υπάρχει ενδιαφέρον ή περιορισμοί από εξωτερικούς παράγοντες (π.χ. κράτος, μεγάλοι πελάτες). Για το σκοπό αυτό, τα εσωλογιστικά κοστολογικά συστήματα που τηρούνται στην Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές. Αξίζει όμως να σημειωθεί ότι τα διάφορα κοστολογικά συστήματα που μπορεί να διαθέτει μία επιχείρηση για την άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση πληροφοριών δεν απαιτείται να ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές.

Σύμφωνη είναι και η γνώμη του Ιγνατιάδη που υποστηρίζει πως ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων. Αποφάσεις που είναι απαλλαγμένες από προσωπικά και συναισθηματικά στοιχεία και που τείνουν να είναι άριστες. Χωρίς τις κατάλληλες πληροφορίες, τα κατάλληλα στοιχεία δεν είναι δυνατόν να παρθούν σωστές και ορθολογικές αποφάσεις. Τα στοιχεία υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στη λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Τα στοιχεία αυτά και τις πληροφορίες αυτές τις παρέχει η λογιστική και ιδιαίτερα η λογιστική κόστους ή επιχειρηματική λογιστική (Managerial Accounting).

2.3 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

Μέχρι πρόσφατα η διαχείριση προμηθειών είχε μόνο μια απλή επίδραση στην έρευνα της διοίκησης κόστους. Παρόλα αυτά η επιτυχία στο χτίσιμο και τη διατήρηση μακροπρόθεσμων συνεργασιών στα πλαίσια των προμηθειών μπορεί να προέλθει και να ευνοηθεί από τις πληροφορίες που παρέχονται από τις τεχνικές της διοίκησης κόστους.

Έτσι λοιπόν όπως οι παραγωγοί, οι προμηθευτές και οι κατασκευαστές συνεργάζονται επιτυχώς για την κυκλοφορία ενός προϊόντος, απομένει να βρεθεί το πώς η διοίκηση κόστους μπορεί να σχεδιαστεί και να χρησιμοποιηθεί ώστε να βοηθήσει στη διαμόρφωση, την εφαρμογή και την πραγματοποίηση στρατηγικών που οδηγούν σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Μια μελέτη που έγινε από τον Ramos προσπαθεί να δείξει την αμφίδρομη σχέση διοίκησης κόστους και διαχείρισης προμηθειών. Η πληροφόρηση που διαχειρίζεται η διοίκηση κόστους είναι απαραίτητη στη συνεργασία με τους προμηθευτές. Είναι η κύρια πηγή πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο.

Οι αποτελεσματικές τεχνικές διοίκησης κόστους μπορούν να δημιουργήσουν υπολογίσιμη προστιθέμενη αξία για τις προμηθευτικές αλυσίδες:

- παρέχοντας χρονικά συνεπή και ακριβή πληροφόρηση για τις δραστηριότητες που απαιτούνται για την επιτυχία τους και
- παρέχοντας πληροφόρηση για την αποδοτικότητα και την ποιότητα των εκτιμώμενων στόχων καθώς και για την απόδοση των managers και της λειτουργικής μονάδας.

Το να υπάρξουν μακροπρόθεσμες σχέσεις με τους προμηθευτές είναι προϊόν μεγάλης προσπάθειας και συνήθως περιλαμβάνει πολύπλοκες διαπραγματεύσεις. Οι μηχανισμοί και οι δραστηριότητες που παίζουν ρόλο στην αλυσίδα των προμηθειών πρέπει να ελέγχονται με κάποιον τρόπο. Και οι δυο περιπτώσεις συνδέονται με την ανάγκη για συμμετοχική πληροφόρηση. Η διοίκηση κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί ως ο κατάλληλος και δυνατός συνδυασμός τεχνικών, ικανών να παράσχουν τέτοιου είδους πληροφόρηση.

2.4 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ

Σε αυτό το μέρος του κεφαλαίου 2 θα αναφερθούμε στις προμήθειες και τη σχέση που μπορεί να έχουν με τη διοίκηση κόστους. Από τα αποτελέσματα της ερευνάς μας γίνεται φανερό ότι τα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης έχουν άμεση σχέση με τη διαχείριση των προμηθειών σε μια εταιρεία.

Οι Axelsson et al. (2002) θεωρούν ότι η σύγχρονη διοίκηση κόστους μπορεί να συμβάλλει τα μέγιστα στο σχεδιασμό περισσότερο εξελιγμένων μοντέλων λειτουργίας της αλυσίδας των προμηθειών. Αυτό μπορεί να βρει εφαρμογή σε περιπτώσεις διεταιρικών σχέσεων που περιλαμβάνουν τους προμηθευτές, για προϊόντα που παρουσιάζουν μόχλευση, για στρατηγικά αλλά και κρίσιμα προϊόντα.

Οι εκτιμήσεις για τη συνεργασία μεταξύ προμηθευτών και αγοραστών περιλαμβάνουν και την αξιολόγηση των αμοιβαίων ωφελειών από τη συνεργασία. Η λογιστική έχει ένα σημαντικό ρόλο να παίζει στις διαπραγματεύσεις και βοηθάει στην αξιολόγηση της θέσης κάθε πλευράς και τις συνέπειες από τυχόν διαφορετικές επιλογές που υπάρχουν. Πρέπει να αναπτυχθούν συστήματα κοστολόγησης διεταιρικά και όχι ενδοεταιρικά. Αυτά μπορούν επωφελώς να συνεισφέρουν:

- στη δημιουργία καναλιών για τη μετάδοση των ανταγωνιστικών πιέσεων που υπάρχουν από τα διαφορετικά μέρη στην προμηθευτική αλυσίδα.
- στην παροχή υποστήριξης για ενδοεταιρικές ομάδες έρευνας και ανάπτυξης.
- επιτρέποντας τις διαπραγματεύσεις και τροποποιήσεις των προδιαγραφών που μεταφέρονται διαμέσου της προμηθευτικής αλυσίδας έτσι ώστε να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί κοστολογικοί στόχοι.

- Βρίσκοντας λύσεις για να γίνει η σχέση προμηθευτή και αγοραστή πιο αποτελεσματική και αποδοτική και να βοηθηθούν και οι δύο πλευρές για τη μείωση του κόστους παραγωγής τους.

Το κοινό σημείο των σύγχρονων τεχνικών κοστολόγησης είναι η συγκέντρωση τους σε διαδικασίες και δραστηριότητες και σε ένα οριζόντιο επίπεδο της εταιρείας, επιτρέποντας να υπερκεραστούν τα εμπόδια που υπάρχουν μέσα σε μια εταιρεία. Οι τεχνικές διοίκησης κόστους που έχουν σχέση με τις προμήθειες περιγράφονται συνοπτικά παρακάτω:

- ο Λογιστική ανοιχτών βιβλίων (open book). Η τεχνική αυτή προϋποθέτει ότι ο προμηθευτής δίνει πρόσβαση στον αγοραστή στα εσωτερικά του λογιστικά δεδομένα. Ο σκοπός είναι να διευκολυνθεί η συνεργασία που οδηγεί στην αναγνώριση των σημαντικών κοστολογικών παραγόντων ώστε μετέπειτα να μειωθεί το κόστος. Το πλεονέκτημα αυτής της τεχνικής είναι μια πιο έμπιστη και αρμονική σχέση προμηθευτή- αγοραστή μπορεί να αναπτυχθεί. Το μειονέκτημα είναι ότι οι αγοραστές μπορεί να χρησιμοποιήσουν τα κοστολογικά δεδομένα για να πιέσουν για μειώσεις στις τιμές κάτι το οποίο δεν περιλαμβάνεται στις υποθέσεις του πώς να μειωθεί το κόστος.
- ο Κοστολόγηση βάσει στόχου. Την τεχνική αυτή θα την αναλύσουμε εμπειριστατωμένα σε επόμενο κεφάλαιο της εργασίας αυτής. Αξίζει όμως ν' αναφέρουμε ότι όταν χρησιμοποιείται αυτή η τεχνική σε ένα περιβάλλον προμηθειών υπάρχει μια πολύ-εταιρική συνεργασία για τη διοίκηση και τη διαχείριση του κόστους.
- ο Kaizen costing. Η τεχνική αυτή είναι όμοια με την κοστολόγηση βάσει στόχου στην αποστολή της για τη μείωση του κόστους αλλά η διαφορά της έγκειται στο ότι στοχεύει στη μείωση του κόστους κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας του κύκλου ζωής ενός προϊόντος. Σύμφωνα με τους Cooper &

Slagmulder (1999) η τεχνική αυτή είναι η κύρια και βασικότερη για τη διοίκηση κόστους στο στάδιο της κατασκευής του προϊόντος. Το σύστημα κοστολόγησης kaizen του αγοραστή προσδιορίζει και τις τιμές που πουλάει ο προμηθευτής. Οι προμηθευτές μετά από αυτό το σημείο χρησιμοποιούν το δικό τους σύστημα kaizen για να εντοπίσουν τι πρέπει να κάνουν για να μειώσουν τα κόστη τους και να προωθήσουν την πίεση για τις τιμές στους αντίστοιχους προμηθευτές τους.

- ο Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα. Και αυτό το σύστημα κοστολόγησης θα το δούμε αναλυτικά παρακάτω. Πρέπει όμως να σημειώσουμε ότι τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μπορούν να αναγνωρίσουν τις επιπρόσθετες παροχές που δίνονται από τους προμηθευτές όπως ο σχεδιασμός του προϊόντος και η ανάπτυξη του, οι οποίες προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν και μειώνουν τα συνολικά κόστη όπως αυτά που προέρχονται από επιθεωρήσεις και χειρισμούς.
- ο Πίνακας ισοσταθμισμένης επιχειρηματικής επίδοσης (Balanced scorecard). Και αυτό το εργαλείο θα το δούμε αναλυτικά σε άλλο κεφάλαιο όμως πρέπει να κατανοήσουμε ότι η σχέση μιας εταιρείας με τους προμηθευτές της μπορεί να απεικονιστεί στο εταιρικό balanced scorecard ή μπορεί να δημιουργήσει μια περιοχή που η διαχείριση της προέρχεται από ένα εξειδικευμένο balanced scorecard για αυτήν.
- ο Ανάλυση αλυσίδας αξίας (Value chain analysis). Για το σκοπό της ανάλυσης αυτής οι συνεργαζόμενες εταιρείες είναι απαραίτητο να μοιράσουν το κόστος και την πληροφόρηση για την αποδοτικότητα. Μια τέτοια ανάλυση μπορεί να εφαρμοστεί από μια εταιρεία έχοντας μια εξωτερική προοπτική, ή αμοιβαία από εταιρείες ή τέλος από προμηθευτές και αγοραστές στην αλυσίδα αξίας.

- ο Συνολικό κόστος ιδιοκτησίας (Total cost of ownership). Αυτή η τεχνική χρησιμοποιείται για υποστήριξη αποφάσεων απόκτησης και σχεδιασμού για ένα μεγάλο εύρος από στοιχεία ενεργητικού που έχουν σημαντικό μερίδιο στη συντήρηση ή το λειτουργικό κόστος καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Αυτή μπορεί να συγκριθεί με άλλες αναλύσεις από άλλους προμηθευτές για την τιμολόγηση, την ανάλυση make or buy, το outsourcing για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων.

2.5 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΑΓΟΡΑΣΤΩΝ-ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Όταν η σχέση μεταξύ αγοραστών και προμηθευτών μπαίνει σε ένα στάδιο ωριμότητας, η διοίκηση κόστους μπορεί να έχει μια σημαντική συνεισφορά διαμέσου της πληροφόρησης η οποία βοηθά στο partnership management και στη διατήρηση της σχέσης εμπιστοσύνης ανάμεσα στις εμπλεκόμενες πλευρές. Κάποιες σημαντικές λεπτομέρειες για τη σωστή διαχείριση είναι:

- οι λεπτομερείς αξιολογήσεις της κοινής θέσης στον ανταγωνισμό.
- Οι λεπτομερείς αξιολογήσεις των επενδύσεων που αναλαμβάνονται
- Ο σχεδιασμός και έλεγχος του αμοιβαίου ρίσκου και των πλεονεκτημάτων.
- Η αναφορά στους αντικειμενικούς στόχους που αφορούν την κερδοφορία της επένδυσης, τη μείωση του κόστους, την ποιότητα κλπ.
- Η αναφορά στη διασπορά των σχέσεων σε νέες επιχειρηματικές δραστηριότητες, αγορές ή τεχνολογίες.

Η οικοδόμηση στενών σχέσεων ανάμεσα σε προμηθευτές και αγοραστές περιλαμβάνει επιπρόσθετες αναφορές σε περιπτώσεις προμηθειών και πολλή και ευρύτερη πληροφόρηση οργανωτική και εξωτερική. Μερικά χαρακτηριστικά αυτής της κατάστασης είναι:

- η αυξανόμενη πολυπλοκότητα, αφού υπάρχει μια μεγαλύτερη ανάγκη για την ολοκλήρωση του λογιστικού συστήματος με προμήθειες που καθοδηγούνται από τον κατασκευαστικό τομέα.
- η ανάγκη για δουλειά κατά μήκος και έξω από τα οργανωτικά όρια με τους προμηθευτές και η ένωση του τεχνικού μέρους με τις διοικητικές αποφάσεις και προβλήματα.
- η καθολική αποδοχή του συστήματος που ελέγχει τη διαχείριση των προμηθευτικών δραστηριοτήτων και η τροφοδοσία με πληροφόρηση που προέρχεται από εργαλεία βασισμένα σε διακεκριμένα κριτήρια.

Παρόλα αυτά η ολοκλήρωση για τα συστήματα διοίκησης κόστους μπορεί να δώσει άνθηση σε καταστάσεις όπως:

- η δημιουργία νέων κοστολογικών συστημάτων που είναι ειδικά και αφορούν τις κοινές διαδικασίες και δραστηριότητες.
- η προσαρμογή των υπαρχόντων εργαλείων σε κάθε μια από τις εμπλεκόμενες εταιρείες έτσι ώστε να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις και τις νέες διαδικασίες, τις διεταιρικές. Αυτή η προσαρμογή συνήθως προκύπτει από την ανάγκη να υπάρχει μια κοινή γραμμή μεταξύ των εταιριών που συνεργάζονται.
- η εμφάνιση αναγκών από τις νέες πληροφορίες που προκύπτει από νέους αντικειμενικούς σκοπούς, η επίτευξη των οποίων απαιτεί την εφαρμογή νέων εργαλείων διοίκησης κόστους. Τα εργαλεία που βασίζονται στις δραστηριότητες (ABC, Value Chain Analysis, η κοστολόγηση βάσει στόχου και το balanced scorecard είναι κατάλληλα για τέτοιες συνθήκες.
- η αλλαγή στο ρόλο της διοίκησης κόστους, προς ένα πιο διοικητικό ρόλο λειτουργώντας με διεταιρικές ομάδες έργου (cross functional teams) και συνεισφέροντας στη στρατηγική διοίκηση της προμηθευτικής αλυσίδας.

2.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διαχείριση κόστους (cost management) σχετίζεται με μια συγκεκριμένη φιλοσοφία, εκφράζει μια συμπεριφορά και χρησιμοποιεί ένα σύνολο τεχνικών για την υλοποίηση του έργου της.

Η φιλοσοφία της διαχείρισης κόστους αναφέρεται στη δημιουργία αξίας για τον πελάτη με χαμηλό κόστος. Η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών που επιθυμούν οι πελάτες με τη χρήση όσο το δυνατόν λιγότερων από τους περιορισμένους πόρους της επιχείρησης καθώς και η προσπάθεια συνεχούς βελτίωσης της αξίας και μείωσης του κόστους, αποτελούν τη φιλοσοφία της διαχείρισης του κόστους.

Η συμπεριφορά της διαχείρισης του κόστους απέναντι στο κόστος είναι ότι δεν δέχεται ότι αυτό απλώς συμβαίνει. Το κόστος είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων. Η πρόκληση που έχουν να αντιμετωπίσουν τα στελέχη που ασχολούνται με τη διοίκηση του κόστους είναι να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό να μειώσουν το κόστος. Η εκτίμηση του κόστους επιτρέπει τη διαχείριση του, τη λήψη αποφάσεων καθώς και το σχεδιασμό και τον καθορισμό προτύπων (standards). Η διοίκηση κόστους περιλαμβάνει εμπλοκή και όχι παθητική απλή καταγραφή.

Για την υλοποίηση της διοίκησης του κόστους χρησιμοποιείται ένα σύνολο επιστημονικών τεχνικών. Οι τεχνικές αυτές συνθέτουν το σύστημα διοίκησης κόστους της επιχείρησης. Η επιλογή αυτών των τεχνικών γίνεται με κριτήριο την καταλληλότητά τους για την επίτευξη των απαιτήσεων και των στόχων της διοίκησης για τη λήψη αποφάσεων, προγραμματισμό, έλεγχο, αξιολόγηση της απόδοσης, κτλ. στη βάση πάντα μιας ανάλυσης κόστους-οφέλους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

3.1 ΤΡΟΠΟΙ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων σε μια επιχείρηση μπορεί να γίνει κυρίως με τρεις τρόπους:

- i. κατά Παραγγελία (Εξατομικευμένη Παραγωγή - Job Order Costing System): στην περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών ή
- ii. στο πλαίσιο Συνεχούς Παραγωγής ή κατά φάση κοστολόγηση (Continuous ή Process Costing System)
- iii. Στο πλαίσιο της κοστολόγησης λειτουργιών (Operating Costing System)

Στην πρώτη περίπτωση η κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Οι βιομηχανίες που χρησιμοποιούν αυτή την μέθοδο αναλαμβάνουν παραγγελίες διαφορετικές μεταξύ τους, όπου πολλά διαφορετικά προϊόντα, ή ομάδες προϊόντων παράγονται σε κάθε περίοδο. Ο τρόπος κοστολόγησης ενός προϊόντος είναι πολύ σημαντικός για τα διοικητικά στελέχη επειδή επηρεάζει καθοριστικά το καθαρό εισόδημα, αλλά και την αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων.

Κάθε παραγγελία παραγωγής εξατομικεύεται, της δίνεται ένας κωδικός αριθμός για να ξεχωρίζει από τις άλλες παραγγελίες που βρίσκονται υπό εκτέλεση. Στην περίπτωση κοστολόγησης κατά προϊόν, ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για ολόκληρη την παραγγελία. Ο υπολογισμός του ανά

μονάδα κόστους θα γίνει με βάση των αριθμό των μονάδων του προϊόντος που υπάρχουν σε κάθε παραγγελία. Βιομηχανίες που ακολουθούν αυτή την διαδικασία είναι οι βιομηχανίες επίπλων, μηχανών, εργαλείων, πλοίων, βιομηχανίες ειδικής παραγγελίας εκτυπώσεις κ.α..

Επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το σύστημα κοστολόγησης ανά παραγγελία είναι:

- Κλάδος Μηχανοκατασκευών,
- Κλάδος Κατασκευής Τεχνικών Έργων,
- Κλάδος των ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών και των ερευνητικών προγραμμάτων.

Στην δεύτερη περίπτωση το σύστημα κατά φάση κοστολόγηση ή μαζικής παραγωγής είναι το σύστημα εκείνο που παράγονται τυποποιημένα προϊόντα μαζικά, υπάρχει ομοιομορφία στις μονάδες παραγωγής ή εκείνο στο οποίο ο προσδιορισμός του κόστους του παραγόμενου προϊόντος μέχρι να ολοκληρωθεί η παραγωγή του διέρχεται από διάφορες φάσεις ή στάδια.

Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα κατά φάση κοστολόγηση:

- Ο κλάδος διύλισης ελαίων
- Ο κλάδος εκτύπωσης χαρτιού
- Ο κλάδος βιομηχανίας τροφίμων
- Ο κλάδος παραγωγής αυτοκινήτων
- Ο κλάδος κλωστοϋφαντουργίας

Στην τρίτη περίπτωση πρόκειται για το κοστολογικό σύστημα που τα προϊόντα παράγονται κατά παρτίδα (batch). Τα προϊόντα αυτά ακολουθούν την ίδια διαδικασία παραγωγής, έχουν το ίδιο κόστος μετατροπής αλλά διαφέρουν στα υλικά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων (διαφέρει μόνο η πρώτη ύλη).

Ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων εξαρτάται από τον τρόπο παραγωγής τους.

Η σχέση μεταξύ μεθόδου παραγωγής και μεθόδου κοστολόγησης παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα.

Κατά παραγγελία κοστολόγηση

Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής

I

ί

Παραγωγή διακριτών μονάδων προϊόντων

Μαζική παραγωγή
τυποποιημένων
προϊόντων

2.1: Χαρακτηριστικά κατά παραγγελία κοστολόγησης και κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής.

Τα παραπάνω δύο είδη συστημάτων κοστολόγησης μπορούν να θεωρηθούν ως τα δύο άκρα ενός συνεχούς. Μεταξύ αυτών των δύο ακραίων περιπτώσεων, ανάλογα με τα πραγματικά χαρακτηριστικά της παραγωγής σε μια επιχείρηση, το ένα σύστημα μπορεί να αναμειχθεί με το άλλο σε κάποιο βαθμό. Επομένως, ορισμένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν συστήματα κοστολόγησης που δεν ανήκουν αμιγώς ούτε στην μία ούτε στην άλλη κατηγορία.

3.2 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι και αυτά που αποτελούν τη βάση της κοστολόγησης. Αναπτύχθηκαν μετά τις δυο πρώτες δεκαετίες του 20^{ου} αιώνα και ουσιαστικά αποτελούν το βασικό σημείο αναφοράς για την κοστολόγηση. Θα δούμε πιο αναλυτικά, ποια είναι τα χαρακτηριστικά τους, τα θετικά τους στοιχεία και οι αδυναμίες τους καθώς και το ρίσκο που διαχειρίζονται.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χαρακτηρίζονται από το ότι είναι εντάσεως εργασίας καθώς και από το ότι χρησιμοποιούν εξατομικευμένα ποσοστά μερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Τα συστήματα αυτά είναι ξεχωριστά τελείως από τις λειτουργικές διαδικασίες της επιχείρησης. Η λογιστική κόστους χρησιμοποιείται μόνο για τη στατική απεικόνιση των δεδομένων και όχι για τη δυναμική τους επεξεργασία. Αποτέλεσμα αυτού είναι το να μπορούν να σταθούν μόνα τους στην επιχείρηση (standalone).

Στα πλεονεκτήματα των συστημάτων αυτών μπορεί να προσμετρηθούν, η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνουν, η ύπαρξη συνεργασίας ανάμεσα στα τμήματα καθώς και το ότι η λογιστική κόστους έχει ξεκάθαρους αντικειμενικούς σκοπούς.

Όμως, υπάρχουν και αρκετά μειονεκτήματα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτά έχουν να κάνουν με το ότι η αναφορά τους είναι αργή, η πληροφόρηση επαναλαμβάνεται και είναι ασυνεπής, καθώς υπάρχουν και αργές αντιδράσεις σε επιχειρησιακές αλλαγές. Ακόμα, φαίνεται να υπάρχει μικρή συνεργασία και εξάρτηση ανάμεσα στα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης. Τέλος δεν υπάρχει αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός.

Το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης έχει να κάνει με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία

αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ (JOB ORDER COSTING)

Σε αυτό το κοστολογικό σύστημα το αντικείμενο του κόστους είναι μια μονάδα ή πολλές μονάδες κάποιου διακριτού (διαφορετικού) προϊόντος ή υπηρεσίας που ονομάζεται job. Το προϊόν ή η υπηρεσία είναι συχνά μια και μόνο μονάδα παραγωγής. Κάθε μονάδα παραγωγής δεχόμαστε ότι είναι διαφορετική. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση πολλών μονάδων διαφορετικού προϊόντος. Επειδή κάθε μονάδα παραγωγής ή υπηρεσίας είναι διαφορετική το κοστολογικό αυτό σύστημα κατανέμει τα κόστη ξεχωριστά για κάθε προϊόν ή υπηρεσία.

Πιο συγκεκριμένα, πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές (υλικών, σχεδίων, ποιότητας, κτλ.) ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεση της δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Η εκτέλεση της παραγγελίας συνήθως λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα.

Ο Γεώργιος Βενιέρης περιγράφει τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθείται, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη (Work in Progress) για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός

Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα (Μεταφερόμενο Κόστος ή Κόστος Μεταφερθέν - Transferred in cost), το νέο κόστος στο επόμενο, κ.ο.κ. μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη - Παραγγελία Νο XX, Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους: α) πρώτες ύλες, β) άμεση εργασία και γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Συνοπτικά τα βήματα που ακολουθούμε για να κατανεύσουμε το κόστος σε μια λειτουργία είναι επτά:

- αναγνώριση της παραγγελίας η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.
- αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας.
- επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού.
- υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία.
- υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία.

Και σε αυτή τη μέθοδο κοστολόγησης χρησιμοποιούνται τρεις κατηγορίες κόστους: οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Καλό είναι να δώσουμε έναν ορισμό για να ξεκαθαρίσουμε πλήρως τις έννοιες αυτές. Έτσι:

- πρώτες ύλες είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για τη μετατροπή τους σε προϊόν. Η παραγωγική διαδικασία αρχίζει με τη μεταφορά των πρώτων υλών από την αποθήκη στη γραμμή παραγωγής. Άμεσα υλικά είναι αυτά που μπορούν να εξατομικευθούν απευθείας στα αγαθά που παράγονται και έμμεσα υλικά ονομάζονται τα υλικά που δεν μπορούν να εξατομικευθούν απευθείας, χωρίς μεγάλο κόστος. Είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Οι πρώτες ύλες φεύγουν από την αποθήκη με τη συμπλήρωση ενός ειδικού εντύπου απαιτούμενων υλικών.

Ο παρακάτω πίνακας αποτελεί μια μορφή του εντύπου:

Έντυπο παρακολούθησης των εξαγωγών Πρώτων Υλών

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ: Νο 8

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ:4/2/03

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΝΤΟΛΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ:432

ΤΜΗΜΑ ΚΟΠΗΣ:

Περιγραφή	Ποσότητα	Κόστος/Μον	Συνολικό Κόστος
-----------	----------	------------	-----------------

- άμεση εργασία είναι η συνολική απασχόληση των εργαζομένων που μετέχουν στη διαδικασία της μετατροπής της πρώτης ύλης σε προϊόν. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλες τις διεργασίες μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος. Το κόστος άμεσης εργασίας υπολογίζεται μέσω κάποιων αρχείων εργασίας που ονομάζονται «φύλλα εργασίας» ή «κάρτα εργασίας» ή «εισιτήρια χρόνου». Τα φύλλα εργασίας ετοιμάζονται από τους εργαζόμενους καθημερινά, οι οποίοι συμπληρώνουν την Εντολή Παραγωγής και το χρόνο που απασχολήθηκαν. Τα δελτία χρόνου συγκεντρώνονται και προωθούνται στο τμήμα κοστολόγησης. Το περιεχόμενο των δελτίων υπολογίζεται σύμφωνα με τα διάφορα ημερομίσθια και τα κόστη που

δημιουργούνται και χαρακτηρίζονται ως άμεση ή έμμεση εργασία. Έμμεση εργασία είναι εκείνα τα κόστη που δεν μπορούν να εξατομικευθούν με μια συγκεκριμένη παραγγελία και περιλαμβάνονται στα Γ.Β.Ε.

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθεται μια μορφή κάρτας εργασίας:

Κάρτα εργασίας ή εισιτήρια χρόνου εργαζόμενου

ΤΜΗΜΑ:ΚΟΠΗΣ: ΟΝΟΜΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥ:ΜΑΡΙΟΣ ΑΝΤΩΝΙΟΥ

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ:12/2/03

ΕΝΑΡΞΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΩΡΑ:05.00

Ωρες Απασχόλησης Ε.Π. Νο 1 Ε.Π. Νο 2 Ε.Π. Νο 3 Συντήρηση

5-8

3

8-12

4

12-15

5

Ο ΕΠΟΠΤΗΣ

- γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σύνολο των εξόδων τα οποία αφορούν στην ολοκλήρωση των υλικών σε προϊόν. Είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται απο την αρχή της παραγωγής μέχρι τα προϊόντα είναι έτοιμα να εισέλθουν στην Αποθήκη Ετοιμών Προϊόντων ή να παραδοθούν στον πελάτη. Όταν υπολογίζουμε το ανά μονάδα κόστος παραγωγής τα Γ.Β.Ε εξετάζονται μαζί με τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Επειδή όμως η μεταφορά τους στις προηγούμενες μονάδες των προϊόντων δεν γίνεται με τον ίδιο άμεσο τρόπο που προσδιορίζονται οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, είναι απαραίτητη η ύπαρξη ενός συντελεστή επιβάρυνσης. Ονομάζονται 'Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμένα' επειδή δεν είναι πραγματικά, αλλά προέρχονται από έναν υπολογισμό και 'καταλογισμό' που γίνεται με

βάση το συντελεστή επιβάρυνσης. Ο καταλογισμός των Γ.Β.Ε στις διάφορες παραγγελίες γίνεται κυρίως με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας και τις ώρες των μηχανών που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης παραγγελίας. Αφού γίνει η επιλογή της βάσης, τα προϋπολογισθέντα συνολικά Γ.Β.Ε, διαιρούνται με τη επιλεγείσα βάση ώστε να πάρουμε ένα δείκτη που θα χρησιμοποιηθεί για να κατανεμηθούν τα Γ.Β.Ε δίκαια μεταξύ των παραγγελιών. Ο δείκτης πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των πραγματικών στοιχείων της βάσης που χρησιμοποιήθηκε.

Ο λογαριασμός Γ.Β.Ε. δημιουργείται για να συγκεντρώνει όλες τις βιομηχανικές δαπάνες, εκτός των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας, που πραγματοποιούνται κατά την περίοδο.

Ο τύπος υπολογισμού του δείκτη καταλογισμού των Γ.Β.Ε είναι:

$$\frac{\text{Προϋπολογισθέντα συνολικά Γ.Β.Ε}}{\text{Δείκτης Γ.Β.Ε}}$$

$$\text{Προϋπολογισθείσες συνολικές μονάδες βάσης}$$

Στον τύπο χρησιμοποιούνται προϋπολογιστικά στοιχεία για τον υπολογισμό του, επειδή τα πραγματικά Γ.Β.Ε δεν είναι διαθέσιμα ως το τέλος της περιόδου.

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος.

3.4 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ, ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ Γ.Β.Ε.

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται συνοπτικά τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής:

Κόστος πρώτων υλών είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων. Για παράδειγμα το ξύλο αποτελεί την πρώτη ύλη για την κατασκευή μιας ξύλινης καρέκλας.

Κόστος άμεσης εργασίας είναι το σύνολο του κόστους απασχόλησης των εργαζομένων οι οποίοι συμμετέχουν στη μετατροπή της πρώτης ύλης σε προϊόν. Για παράδειγμα, το κόστος των ημερομισθίων των εργαζομένων, οι υπερωρίες, οι εργοδοτικές εισφορές των εργατών που κατασκευάζουν την καρέκλα, κτλ.

Τα Γ.Β.Ε. έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στο χώρο του Εργοστασίου. Για παράδειγμα, τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου, οι μισθοί του επιστάτη, κτλ. είναι Γ.Β.Ε. που σχετίζεται με την παραγωγή της καρέκλας.

Τα έξοδα των δύο πρώτων περιπτώσεων δηλαδή των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το Άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη (ανά Παραγγελία). Ο λογαριασμός των άμεσων εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη (ανά Παραγγελία). Οι δύο κινήσεις των λογαριασμών μπορούν να καταγραφούν με μια ημερολογιακή εγγραφή. Η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής:

Λογαριασμοί		Χρέωση	Πίστωση
Παραγωγή σε εξέλιξη		XXX	
<i>Παραγγελία Νο XX*</i>		XXX	
	Πρώτες ύλες		XXX
	Άμεση εργασία		XXX
<i>Συγκέντρωση των αναλωβισών πρώτων υλών και του κόστους της άμεσης εργασίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη</i>			

Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού, κτλ. τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Έστω ότι τα έξοδα που αφορούσαν το εργοστάσιο κατά τη διάρκεια μιας περιόδου είναι τα ακόλουθα:

Λογαριασμοί	Ποσά
Ενοίκια εργοστασίου	€100
Έξοδα φωτισμού εργοστασίου	€200
Αποσβέσεις μηχανημάτων εργοστασίου	€500
Σύνολο	€800

Η ημερολογιακή εγγραφή συγκέντρωσης των εξόδων στο λογαριασμό Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα έχει ως εξής:

Η ημερολογιακή εγγραφή συγκέντρωσης των εξόδων στο λογαριασμό Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα έχει ως εξής:

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	800
Ενοίκια εργοστασίου	100
Έξοδα φωτισμού εργοστασίου	200
Αποσβέσεις μηχανημάτων εργοστασίου	500

Μεταφορά των εξόδων στα Γ.Β.Β.

Η αντιμετώπιση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων στη συνέχεια μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι να χρεωθεί ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία ξεχωριστά με

το ποσό των Γ.Β.Ε. που αντιστοιχούν σε αυτή και να πιστωθεί ο λογαριασμός Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Ο δεύτερος τρόπος είναι να υπολογιστεί ένας συντελεστής καταλογισμού και στη συνέχεια να γίνει η επιβάρυνση (χρέωση) του λογαριασμού Παραγωγή σε Εξέλιξη της κάθε παραγγελίας με τα αναλογούντα Γ.Β.Ε. βάσει του συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε. Σε αυτή την περίπτωση θα κινηθεί (θα πιστωθεί) ο λογαριασμός Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμένα.

3.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (PROCESS COSTING)

Οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή έχουν το χαρακτηριστικό ότι η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. Παραδείγματα προϊόντων που παράγονται κατά αυτόν τον τρόπο είναι τα απορρυπαντικά, τα αυτοκίνητα, οι ηλεκτρικές συσκευές, κτλ.

Στο πλαίσιο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια της παραγωγής. Επομένως, το προϊόν μεταφέρει κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο (μεταφερόμενο κόστος) μέχρι την ολοκλήρωση του και την μεταφορά του στην αποθήκη. Η φυσική ροή των μονάδων σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα. Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο

πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία του κόστους:

A)Πρώτες ύλες

B)Άμεση εργασία και

Γ)Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ή Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμένα.

Δηλαδή για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων που προέρχονται από κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιούμε τις εξής κατηγορίες κόστους:

- πρώτες ύλες,
- άμεση εργασία και
- γενικά βιομηχανικά έξοδα

Σε αυτό το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης ο φορέας του κόστους συγκεντρώνεται σε ταυτόσημες ή παρόμοιες μονάδες προϊόντος ή υπηρεσίας.

Σε κάθε χρονική περίοδο στα συστήματα κοστολόγησης κατά λειτουργία διαιρούμε τα συνολικά κόστη παραγωγής μιας ταυτόσημης ή παρόμοιας μονάδας παραγωγής ή υπηρεσίας με το συνολικό αριθμό των παραγόμενων μονάδων ώστε να βρούμε το κόστος ανά μονάδα. Αυτό το κατά μονάδα κόστος είναι ο μέσος όρος ανά μονάδα που αναφέρεται σε κάθε ταυτόσημη ή παρόμοια παραγόμενη μονάδα. Το προϊόν μεταφέρει κόστος από τις προηγούμενες φάσεις παραγωγής σε κάθε επόμενη μέχρι την ολοκλήρωση του. Η φυσική ροή των μονάδων σε κάθε μια φάση της παραγωγικής διαδικασίας δείχνεται από τη σχέση.

Αρχικό απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη + εισερχόμενες μονάδες (από προηγούμενο τμήμα ή των οποίων ξεκίνησε η παραγωγή)

εισερχόμενες μονάδες (στην αποθήκη των ετοιμών ή σε άλλο τμήμα) + τελικό απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη.

Στη μέθοδο αυτή κοστολόγησης χρησιμοποιούνται και οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μια ολοκληρωμένη. Οι ισοδύναμες μονάδες εξομοιώνουν την έκφραση των ολοκληρωμένων καθώς και των ημικατεργασμένων μονάδων και επομένως μπορούν να προστεθούν. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη.

3.5.1. ΙΣΟΔΥΝΑΜΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ

Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής διαφοροποιείται από την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής στον τρόπο που υπολογίζεται το μέσο κόστος ανά μονάδα προϊόντος. Σύμφωνα με την ανάλυση της κοστολόγησης κατά παραγγελία το κόστος ανά μονάδα θα μπορούσε να προσδιορισθεί ως εξής:

$$\underline{\text{Κόστος ανά μονάδα} + \text{Συνολικό κόστος παραγγελίας} = \text{Σύνολο παραχθεισών μονάδων}}$$

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, είναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της περιόδου (κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος της περιόδου) με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο

γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα.

Επομένως, για τη σωστή εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου (στον παρανομαστή) για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες (equivalent units). Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μία ολοκληρωμένη. Οι ισοδύναμες μονάδες επιτρέπουν την έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων σε ίδιους όρους και επομένως καθιστούν εφικτή την πρόσδεση τους. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη. Για την μετατροπή μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσης της. Η εκτίμηση αυτού του ποσοστού γίνεται από τους τεχνικούς της παραγωγής.

Λόγω των δυσκολιών που προκύπτουν κατά την κοστολόγηση στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής από την ύπαρξη των ολοκληρωμένων και των ημιτελών μονάδων, ο υπολογισμός του κόστους γίνεται σε μια κατάσταση που ονομάζεται Έκθεση Κόστους Παραγωγής.

Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν ουσιαστικά τρεις παράμετροι:

- Η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου. Μπορεί να γίνει η υπόθεση ότι το αρχικό αυτό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες (υπόθεση που γίνεται στο πλαίσιο της εφαρμογής της

μεθόδου F.I.F.O.) ή ότι δεν γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων (μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου).

- Ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος: Στην περίπτωση που η επεξεργασία του προϊόντος συνεχίζεται σε κάποιο δεύτερο, τρίτο, κτλ. τμήμα, εκτός από το τρία βασικά στοιχεία του κόστους παραγωγής (πρώτες ύλες, άμεση εργασία και Γ.Β.Ε.), το κόστος του προϊόντος περιλαμβάνει και το μεταφερόμενο κόστος που είναι ουσιαστικά το μέσο κόστος που μεταφέρουν οι μονάδες που εισήλθαν σε ένα τμήμα προερχόμενες από κάποιο άλλο τμήμα και το οποίο αντικατοπτρίζει το κόστος της επεξεργασίας τους σε προηγούμενο στάδιο ή προηγούμενα στάδια της παραγωγής.

- Τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής (πρώτες ύλες, άμεση εργασία και Γ.Β.Ε.): Βάσει αυτών των ποσοστών υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες.

3.5.2 ΒΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Τα βήματα τα οποία ακολουθούνται κατά την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και εν συνεχεία, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων παρουσιάζονται στα παρακάτω βήματα:

Βήμα 1ο

Προσδιορισμός της φυσικής ροής.

Βήμα 2ο

Προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων.

Βήμα 3ο

Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής.

Βήμα 4ο

Προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα.

Βήμα 5ο

Προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων

Συνεπώς τα βήματα που ακολουθούνται στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής είναι:

1. προσδιορισμός της φυσικής ροής,
2. προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων,
3. προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής,
4. προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα,
5. προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων

3.5.3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΜΕΝΗ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ.

Τα βήματα αυτά παρουσιάζουν μικρές διαφοροποιήσεις ανάλογα με τη μέθοδο αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται, δηλαδή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου ή η μέθοδος F.I.F.O.

Στην κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμησης:

-η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου και

-η μέθοδος F.I.F.O.

Οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τις δυο μεθόδους είναι ότι:

-(F.I.F.O) το αρχικό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες και

-(μέσος σταθμικός όρος) δε γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων.

Ο πίνακας στην επόμενη σελίδα παρουσιάζει συνοπτικά τα πέντε βήματα που ακολουθούνται κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής καθώς και ο τρόπος υλοποίησης τους ανάλογα με την ακολουθούμενη μέθοδο αποτίμησης. Απεικονίζει δηλαδή τις διαφορές που υπάρχουν σε τις δύο μεθόδους

ΒΗΜΑΤΑ	ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΟΡΟΥ	ΜΕΘΟΔΟΣ F.I.F.O.
1	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΥΣΙΚΗΣ ΡΟΗΣ	
	Δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων ανάλογα με την προέλευση των μονάδων	Γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές.
2	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	
	Οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες	Οι ισοδύναμες μονάδες για τις ολοκληρωμένες μονάδες από το αρχικό απόθεμα υπολογίζονται με βάση το υπολειπόμενο ποσοστό επεξεργασίας τους. Οι ολοκληρωμένες μονάδες από τις εισερχόμενες ισούνται με τις ισοδύναμες.

3	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
	Ανάλυση του σε κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων και τρέχον κόστος περιόδου.	Το κόστος του αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων αφορά μόνο τις ολοκληρωμένες μονάδες ενώ το τρέχον κόστος περιόδου όλες τις ισοδύναμες μονάδες.
4	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΜΟΝΑΔΑ	
	Γίνεται διαίρεση του κόστους του 3ου βήματος αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.	Γίνεται διαίρεση του κόστους του 3ου βήματος (μόνο το τρέχον κόστος) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.
5	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ	
	Υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων. Υπολογίζεται το κόστος του τελικού αποθέματος βάσει των ισοδύναμων μονάδων ανά κατηγορία κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά κατηγορία κόστους	Υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, το πρόσθετο κόστος ολοκλήρωσης του και το γινόμενο του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα επί τον αριθμό των εισερχόμενων μονάδων που ολοκληρώθηκαν. Υπολογίζεται το κόστος του τελικού αποθέματος βάσει των ισοδύναμων μονάδων ανά κατηγορία κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά κατηγορία κόστους.

3.6 ΣΥΓΚΡΙΣΗ JOB ORDER ΚΑΙ PROCESS COSTING

Τα δύο αυτά συστήματα έχουν τρεις βασικές διαφορές. Πρώτον, ένα σύστημα κατά παραγγελία κοστολόγησης κατανέμει το κόστος, ανά παραγγελία. Αντίθετα ένα σύστημα συνεχούς παραγωγής κατανέμει το κόστος κατά παραγωγικό τμήμα. Δεύτερον, η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής απευθύνεται σε μια μεγάλη ποικιλία από προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το job-cost sheet για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για μια συγκεκριμένη παραγγελία. Το σύστημα της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής απευθύνεται σε μαζική παραγωγή από ομοιογενή προϊόντα ή υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το cost report για να κατανεμηθεί και

να ελεγχθεί το κόστος για ένα συγκεκριμένο τμήμα. Τρίτον, στην εξατομικευμένη παραγωγή υπολογίζονται το ανά μονάδα κόστος της παραγγελίας όταν η παραγγελία ολοκληρωθεί. Αντίθετα στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπολογίζουμε το ανά μονάδα κόστος ανά τμήμα στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

4.1. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY BASE COSTING)

4.1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ –ΟΡΙΣΜΟΣ

Η ιδέα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα ξεπρόβαλλε στις αρχές της δεκαετίας του 1980 εξαιτίας της δυσαρέσκειας στις παραδοσιακές μεθόδους επιμερισμού των εξόδων. Ο πρωτεργάτης αυτού του συστήματος ήταν ο Michael Porter ο οποίος ανέπτυξε την ιδέα της μιας επιχείρησης ως αλυσίδα αλληλένδετων δραστηριοτήτων. Σύμφωνα με αυτό το σχέδιο τα κέρδη δεν είναι περισσότερα από το σύνολο της διαφοράς μεταξύ της τιμής που πληρώνει ο πελάτης για μια δραστηριότητα και του κόστους αυτής της δραστηριότητας. Η σωστή μέτρηση του κόστους των δραστηριοτήτων αποτελεί κεντρικό σημείο για τη δημιουργία κερδών.

Το ABC είναι μια κοστολογική προσέγγιση που κατανέμει το κόστος σε προϊόντα, υπηρεσίες ή είναι βασισμένη στους καταναλωτές ανάλογα με την κατανάλωση που προκαλείται από τις διάφορες δραστηριότητες. Η παραδοχή αυτής της προσέγγισης είναι, ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παρέχει η επιχείρηση είναι το αποτέλεσμα κάποιων δραστηριοτήτων. Αυτές οι δραστηριότητες απαιτούν χρήση κάποιων πόρων κι έτσι δημιουργείται κόστος μέσω της χρήσης αυτών. Οι πόροι αναφέρονται σε δραστηριότητες και οι δραστηριότητες αναφέρονται σε στοιχεία κόστους βασισμένα στις δραστηριότητες. Το κόστος ανά δραστηριότητα λοιπόν, αναγνωρίζει τη σχέση των στοιχείων του κόστους με τις δραστηριότητες.

Μια δραστηριότητα είναι μια σειρά από στόχους εργασίας που έχουν μια ορισμένη εισροή και μια ορισμένη εκροή. Για παράδειγμα το σερβίρισμα φαγητού σε ένα εστιατόριο είναι μια δραστηριότητα. Ξεκινάει με την παραγγελία του πελάτη (εισροή) και περιλαμβάνει καθήκοντα όπως η αναγραφή της παραγγελίας, η αναφορά της στο μάγειρα και το μάζεμα των πιάτων όταν είναι πλέον έτοιμη. Τελειώνει όταν το φαγητό προσφέρεται στο τραπέζι (εκροή). Οι δραστηριότητες χρησιμοποιούν πόρους όπως: άνθρωποι, χώροι, προμήθειες, υπολογιστές κλπ. Οι πόροι που χρησιμοποιούνται σε κάθε δραστηριότητα δημιουργούν το κόστος μιας δραστηριότητας. Ένα μείγμα από συνδεδεμένες δραστηριότητες συγκροτεί μια διαδικασία. Στο εστιατόριο π.χ. οι δραστηριότητες του να κλείσει κανείς τραπέζι, να σερβιριστεί το φαγητό, να καθαριστεί το τραπέζι και να παραδοθεί ο λογαριασμός στον πελάτη φτιάχνουν αυτό που ονομάζουμε διαδικασία εξυπηρέτησης του πελάτη σε ένα εστιατόριο.

Ας δούμε ποια είναι η διαχείριση αυτού του κοστολογικού συστήματος. Η διοίκηση του κόστους ανά δραστηριότητα (activity based management) είναι η συστηματική καταγραφή και τεκμηρίωση των κύριων δραστηριοτήτων σε μια εταιρεία ή οργανισμό. Η καταγραφή αυτή έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να αποκαλύπτει τι προκαλεί τη λειτουργία κάθε δραστηριότητας (φορέας) , το κόστος της δραστηριότητας, πόσο χρόνο απαιτεί και πόσο καλά εκτελείται (ποιότητα). Το activity based management λοιπόν βοηθά τη διοίκηση και της επιτρέπει να επανασχεδιάζει τις εργασίες και τις διαδικασίες της και να κάνει βελτιώσεις στους τομείς του κόστους, της ποιότητας και του χρόνου, όπου εκτελούνται οι δραστηριότητες. Ένας τρόπος που το ABM βοηθά τη διοίκηση κόστους είναι μειώνοντας τις εργασίες που δε χρειάζονται κατά τις δραστηριότητες και συνεπώς το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Ένας ακόμα τρόπος βοήθειας για τη διοίκηση κόστους είναι το ότι μειώνει το κόστος ελαχιστοποιώντας τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στον καταναλωτή.

Το ABC κατανέμει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα σε φορείς κόστους όπως προϊόντα και υπηρεσίες αναγνωρίζοντας τις πηγές και τις δραστηριότητες όπως

επίσης και το κόστος τους και ότι άλλο χρειάζεται για να παραχθεί το τελικό προϊόν ή υπηρεσία. Ένα στοιχείο κόστους εκτιμά τους πόρους που δίνουν το κόστος μιας μονάδας σε μια δραστηριότητα, και μετά, κάθε πόρος κατανέμεται στο προϊόν ή στην υπηρεσία πολλαπλασιάζοντας το κόστος κάθε δραστηριότητας με τη συνολική δραστηριότητα που υπήρξε σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Το ABC είναι ένα σύστημα που διατηρεί και θέτει μέσα στις διαδικασίες τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πληροφορίες για τους πόρους μιας εταιρείας που χρησιμοποιούνται ανά δραστηριότητα, τα στοιχεία κόστους, τους φορείς κόστους και τους δείκτες μέτρησης αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων. Επίσης κατανέμει το κόστος σε δραστηριότητες και σε φορείς κόστους.

Η προσέγγιση του ABC θεωρεί πως οι πόροι των γενικών εξόδων δεν έχουν καταναλωθεί όλοι σαν ποσοστό στον αριθμό των παραγόμενων μονάδων. Έτσι, τα συστήματα ABC αναγνωρίζουν μέχρι και δυο παραπάνω τύπους βάσεων μερισμού σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα: Batch level βάσεις και product level βάσεις. Σύμφωνα με την πρώτη προσέγγιση θεωρείται ότι οι εισερχόμενοι πόροι έχουν καταναλωθεί ως άμεσο ποσοστό με τον αριθμό των παρτίδων για κάθε τύπο παραγόμενου προϊόντος. Σύμφωνα με τη δεύτερη προσέγγιση θεωρείται ότι συγκεκριμένοι εισερχόμενοι πόροι έχουν καταναλωθεί για την ανάπτυξη ή τη δυνατότητα παραγωγής διαφορετικών προϊόντων. Τέλος υπάρχουν και ιεραρχικά και δυο ανώτεροι τύποι βάσεων : η facility level καθώς και η unit level.

Οι τέσσερις διαφορετικοί τύποι βάσεως (facility, unit, batch, product) είναι σχεδιασμένοι για να απεικονίσουν τα οικονομικά των σύγχρονων παραγωγικών διαδικασιών. Οι δραστηριότητες που εκτελούνται σε αυτές τις διαδικασίες μπορούν να περιγραφούν ακολουθώντας την παρακάτω ιεραρχία:

- Facility level δραστηριότητες που απλά συντηρούν την κατασκευαστική διαδικασία μιας εγκατάστασης.
- Unit level δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα και ο αριθμός είναι ανάλογος του όγκου παραγωγής ή πωλήσεων.
- Batch level δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια παρτίδα προϊόντος συνολικά ή για την προετοιμασία της εργασίας που πρόκειται να εκτελεσθεί. Έχουμε αρχικά set up των μηχανών για ένα (νέο) κύκλο παραγωγής, προμήθεια των υλικών και τέλος διεκπεραίωση των παραγγελιών μας.
- Product level δραστηριότητες που εκτελούνται όταν απαιτείται για να βοηθήσουν στην παραγωγή του κάθε διαφορετικού τύπου προϊόντος. Η δραστηριότητα αυτή καθιστά την επιχείρηση ικανή να προσφέρει προϊόντα ή υπηρεσίες στο καταναλωτικό κοινό, έχουμε καλύτερη εξυπηρέτηση πελατών και καθιστά την επιχείρηση ικανή να πραγματοποιεί όλο και περισσότερες πωλήσεις, αλλά δεν εξαρτάται άμεσα από τον όγκο των πωλήσεων ή των αριθμό των πελατών.

Από αυτές τις κατηγορίες που χρησιμοποιούνται σε ένα σύστημα ABC οι τρεις πρώτες περιέχουν είδη κόστους που μπορούν άμεσα να αποδοθούν σε μεμονωμένα προϊόντα. Η τέταρτη κατηγορία περιέχει είδη κόστους που είναι κοινά σε μια ποικιλία προϊόντων και μπορεί να καταμεριστεί σε προϊόντα αυθαίρετα.

Για τους σκοπούς της κοστολόγησης προϊόντων οι κοστολογικές λειτουργίες των καινοτόμων επιχειρήσεων μπορούν επαρκώς να περιγραφούν σαν γραμμικοί μετασχηματισμοί που αποτελούν το σύνολο των βάσεων κόστους. Είναι επίσης ενδιαφέρον ότι οι πιο πολύπλοκοι μετασχηματισμοί του ABC για το προσανατολιζόμενο στην παραγωγή κόστος, περιέχουν δύο παραπάνω κατηγορίες από τον απλούστερο μετασχηματισμό unit based, ο οποίος εκφράζει τα συνολικά κόστη σαν απλά το σύνολο του σταθερού κόστους συν

το μεταβλητό κόστος, πολλαπλασιαζόμενα με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.

ΟΡΙΣΜΟΣ: η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα είναι μια μέθοδος κοστολόγησης στην οποία οι δραστηριότητες μια εταιρείας είναι οι κύριοι φορείς κόστους. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα μετρά το κόστος και τη λειτουργία των δραστηριοτήτων και επιμερίζει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων σε διαφορετικούς φορείς κόστους όπως π.χ. προϊόντα ή πελάτες , βασισμένη στις δραστηριότητες τους .

4.1.2 Σχεδιασμός εφαρμογής της μεθόδου

Στη συνέχεια προχωρούμε στο σχεδιασμό του συστήματος . Αυτός περιλαμβάνει τέσσερις φάσεις :

4.1.2.1. 1^η φάση σχεδιασμού:

Στην πρώτη φάση γίνεται συστηματική ανάλυση των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή ενός αγαθού ή παροχή μιας υπηρεσίας . Καταγράφονται δηλαδή με τη σειρά όλες οι δραστηριότητες που καταναλώνουν κόστη , οι χρόνοι τους και ελέγχεται κατά πόσο καθεμία από αυτές προσθέτει ή όχι αξία στην τελική εκροή . Η λεπτομερής καταγραφή των δραστηριοτήτων γίνεται με χρήση διαγραμμάτων ροής , επιτόπια παρατήρηση , συνεντεύξεις και συμπλήρωση ερωτηματολογίων και με κάθε άλλο πρόσφορο τρόπο . Ο χαρακτηρισμός των δραστηριοτήτων σαν προσθετόνων ή όχι αξία γίνεται με κριτήριο την επίπτωση της διαδικασίας αυτής στη χρησιμότητα που δέχεται ο τελικός χρήστης του προϊόντος . Σημαντική εδώ είναι η γνώση των ποιοτικών χαρακτηριστικών που ενσωματώνει το προϊόν . Τα χαρακτηριστικά αυτά αδυνατούν να καταγράψουν τα συμβατικά λογιστικά συστήματα . Ακολουθεί εντοπισμός των αιτιών που οδηγούν σε καθυστερήσεις ,

υπερβολικές φύρες , ελαττωματικά προϊόντα και μη ισόρροπες διαδικασίες και καταγράφονται οι διάφοροι δείκτες απωλειών . Ακολουθεί προσπάθεια εξάλειψης ή περιορισμού των μη προσθετόνων αξία δραστηριοτήτων , συνήθως με υιοθέτηση μίας εκ των σύγχρονων μεθόδων Διοίκησης Επιχειρήσεων που προαναφέρθηκαν.

4.1.2.2. 2^η φάση σχεδιασμού:

Σε δεύτερη φάση καθορίζονται τα κέντρα δραστηριότητας της επιχείρησης , δηλαδή τα τμήματα εκείνα της παραγωγικής διαδικασίας για τα οποία η Διοίκηση θέλει ξεχωριστή πληροφόρηση ως προς το κόστος λειτουργίας τους . Ο αριθμός όμως των πιθανών δραστηριοτήτων και κατ' επέκταση των βάσεων καταλογισμού που καθεμία επιβάλλει μπορεί να είναι εξαιρετικά μεγάλος . Για διευκόλυνση των σχετικών υπολογισμών και βελτίωση της επιτυγχανόμενης ακρίβειας είναι χρήσιμη η κατάταξη όλων των δραστηριοτήτων σε μία από τις παρακάτω κατηγορίες :

1. Δραστηριότητες του Τμήματος Παραγωγής :

Εδώ διακρίνουμε δύο υποκατηγορίες :

α) *Δραστηριότητες επιτελούμενες σε κάθε παραγόμενη μονάδα* (Unit – level activities) δηλαδή δραστηριότητες που σχετίζονται ευθέως με τα παραγόμενα προϊόντα ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες και άρα είναι αποτέλεσμα του συνολικού όγκου παραγωγής . Αποτελούν κρίκους της αλυσίδας παραγωγής , επιτελούνται ομοιόμορφα επάνω σε κάθε παραγόμενη μονάδα και εντοπίζονται με διαδικασίες “χαρτογράφησης” της παραγωγικής διαδικασίας . Παράδειγμα αποτελούν οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει ο υπάλληλος μίας τράπεζας προκειμένου να προβεί στην έγκριση ενός στεγαστικού δανείου ,

ένας γιατρός για να κάνει check-up σε ασθενή του ή ένας εργάτης για να συναρμολογήσει τη μηχανή επάνω σε ένα υπό κατασκευή όχημα .

β) *Δραστηριότητες επιτελούμενες σε κάθε παρτίδα παραγόμενων προϊόντων (Batch – level activities)* όπως ρυθμίσεις μηχανών , έκδοση τιμολογίων πώλησης , τοποθέτηση παραγγελιών αγοράς α΄ υλών κλπ. Εδώ τα κόστη είναι συνάρτηση του αριθμού των παρτίδων και όχι του αριθμού των περιεχομένων μονάδων σε κάθε παρτίδα . Αντίθετα από τις δραστηριότητες επί των μονάδων , οι δραστηριότητες ανά παρτίδα απαιτούν εκάστη την δημιουργία ενός ξεχωριστού κέντρου δραστηριότητας για την παρακολούθησή τους .

2. Δραστηριότητες υποστηρικτικές της παραγωγής (*Process-support activities*)

Είναι εκείνες που δεν συμμετέχουν άμεσα στην αλυσιδωτή διαδικασία παραγωγής αλλά με την ύπαρξή τους στις παρυφές της διασφαλίζουν την επιτυχία της . Εδώ μπορούμε να εντάξουμε εργασίες συντήρησης , σχεδιασμού , ελέγχου και διασφάλισης ποιότητας παραγωγής .

3. Δραστηριότητες σχετιζόμενες με συγκεκριμένα προϊόντα ή γραμμές προϊόντων (*Product/product – line related activities*)

Εκτελούνται για να υποστηρίξουν την παραγωγή συγκεκριμένου τύπου εκροών ή την λειτουργία συγκεκριμένης γραμμής παραγωγής και δεν επηρεάζουν άλλους τύπους προϊόντων που τυχόν παράγει η επιχείρηση ή άλλες γραμμές παραγωγής που λειτουργούν σ΄ αυτήν . Εδώ μπορούμε να εντάξουμε την διαχείριση αποθεμάτων των αναγκαίων εξαρτημάτων για την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων , τροποποίηση προδιαγραφών για να καλυφθούν συγκεκριμένες απαιτήσεις της αγοράς , ανάπτυξη ειδικών παραγωγικών ή

ελεγκτικών ρουτινών σε περίπτωση αυτοματοποιημένης παραγωγής , διαφορετικές απαιτήσεις σε ασφάλεια και συντήρηση του τελικού προϊόντος και άλλα . Κατά το ABC απαιτείται η δημιουργία ξεχωριστού κέντρου δραστηριότητας για κάθε δραστηριότητα που σχετίζεται με συγκεκριμένα προϊόντα ή γραμμές παραγωγής .

4. Δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης ή εργοστάσιο (Organisatio

n/Facility level activities)

Εδώ εντάσσονται οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την γενική Διοίκηση , την υποδομή και τη δημιουργία κατάλληλων συνθηκών για την υλοποίηση της παραγωγικής διαδικασίας . Αμοιβές στελεχών (πλην του τμήματος Παραγωγής) , ασφάλιση , θέρμανση , διάφοροι φόροι , συντήρηση και ασφάλεια κτιρίων , εγκαταστάσεις σίτισης και ψυχαγωγίας προσωπικού . Τα κόστη αυτά δεν θα έπρεπε να μεταφέρονται και να επιβαρύνουν τα τελικά προϊόντα . Ο λόγος είναι η αναγκαστική αυθαιρεσία που ενέχει αυτή η κατανομή ελλείψει πραγματικού αιτιατού παράγοντα (causal factor) που να συνδέει τα γενικά κόστη σε επίπεδο επιχείρησης με τα τελικά προϊόντα . Ωστόσο στην πράξη όλες οι επιχειρήσεις προχωρούν λιγότερο ή περισσότερο σ' αυτή την κατανομή με κίνδυνο να διαμορφώσουν λάθος στοιχεία για το τελικό κόστος των προϊόντων τους και βέβαια να οδηγηθούν σε λήψη λάθους σχετικών αποφάσεων . Το κόστος των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων στα πλαίσια του ABC προτείνεται να παρακολουθείται σαν ένα ενιαίο κέντρο δραστηριότητας .

5. Δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη ή αγοράς (Customer/Market –related activities)

Είναι όσες δραστηριότητες επιτελούνται για να υποστηρίξουν την δημιουργία προϊόντων που εξυπηρετούν ειδικές απαιτήσεις συγκεκριμένων πελατών ή τμημάτων αγοράς . Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να ποικίλουν σημαντικά από πελάτη σε πελάτη , όχι μόνο ως προς τα σχετικά τεχνικά στοιχεία συγκεκριμένου προϊόντος αλλά και ως προς τις απαιτούμενες προσπάθειες να κερδισθεί και να διατηρηθεί ο συγκεκριμένος πελάτης ή τμήμα αγοράς . Οι δραστηριότητες αυτές αποτέλεσαν πρόσφατα ξεχωριστή ομάδα λόγω της διαρκούς αυξανόμενης σημασίας τους η οποία οφείλεται στην εισαγωγή νέων μεθόδων και στοιχείων Marketing και παραγωγής . Μπορούν να αναγνωριστούν αρκετά επίπεδα τέτοιων δραστηριοτήτων όπως επίπεδο πελάτη , καναλιού διανομής , γεωγραφικού τομέα αγοράς και άλλα .

Ο παραπάνω διαχωρισμός σε πέντε κατηγορίες δραστηριοτήτων είναι ένας από τους πολλούς ανάλογους δυνατούς συνδυασμούς . Πολλοί συγγραφείς προτείνουν διαφορετική κατάταξη και άλλο αριθμό ιεραρχήσεων . Η τελική επιλογή είναι βέβαια απόφαση των χρηματοοικονομικών στελεχών της επιχείρησης τα οποία θα πρέπει να διαμορφώσουν εκείνο τον ιδανικό αριθμό κέντρων δραστηριοτήτων που να συμβάλλουν στον ορθότερο υπολογισμό του κόστους εφαρμογής και λειτουργίας του συστήματος . Προφανώς όσο περισσότερο αυξάνεται ο αριθμός και η ανομοιομορφία των παραγόμενων προϊόντων , τόσο μεγαλύτερος αριθμός τέτοιων κέντρων θα είναι αναγκαίος . Σαν ελάχιστος αριθμός τέτοιων κέντρων για οποιαδήποτε επιχείρηση θεωρείται το οκτώ , σαν επιθυμητός μεταξύ δέκα και δεκαπέντε και σαν μέγιστος το εικοσιπέντε .

4.1.2.3. 3^η φάση σχεδιασμού:

Η τρίτη φάση σχεδιασμού περιλαμβάνει την κατανομή του κόστους στις διάφορες δραστηριότητες . Δηλαδή αφού χωρισθεί η παραγωγική διαδικασία σε διακριτές δραστηριότητες , αμοιβαία αποκλειόμενες αλλά αθροιστικά συμπληρωματικές , εντοπίζονται οι συντελεστές καταλογισμού κόστους (cost drivers) που χαρακτηρίζουν κάθε δραστηριότητα . Πρόκειται δηλαδή για το πρώτο στάδιο καταλογισμού . Τα άμεσα έξοδα κάθε δραστηριότητας αποδίδονται απ' ευθείας σε αυτήν ενώ τα λοιπά έξοδα που αφορούν δύο ή περισσότερες δραστηριότητες κατανέμονται αναλογικά με βάση τον επιλεγθέντα συντελεστή κατανομής . Σημαντικά στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπ' όψη εδώ είναι :

-η διατήρηση , αν αυτό είναι δυνατό , της διάκρισης των προς κατανομή εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά ,

-η επιλογή προϋπολογισθέντων μεταβλητών εξόδων , εφ' όσον ο καταλογισμός γίνεται στην αρχή της χρήσης και έχει σκοπό την κοστολόγηση των προϊόντων ή πραγματικών μεταβλητών εξόδων εφόσον ο καταλογισμός γίνεται στο τέλος της χρήσης με σκοπό τον εντοπισμό αποκλίσεων από τις προϋπολογισθείσες επιδόσεις ,

-ο καταλογισμός των προϋπολογισθέντων -και όχι των πραγματικών - σταθερών εξόδων στις διάφορες δραστηριότητες ,

-σε περίπτωση αδυναμίας διάκρισης των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά , η επιλογή του πλέον κατάλληλου συντελεστή κατανομής ,

-ο εντοπισμός και η πρότερη τακτοποίηση των αμοιβαίων παροχών μεταξύ των δραστηριοτήτων .

Στοιχεία κόστους βέβαια για την επιχείρηση είναι όλοι οι αναλωθέντες συντελεστές παραγωγής όπως η εργασία , το κεφάλαιο , οι αποσβέσεις των

παγίων της (κτιρίων , μηχανολογικού εξοπλισμού κλπ), οι πρώτες και βοηθητικές ύλες , τα αναλώσιμα και πολλά άλλα . Η καλύτερη πληροφόρηση για όλα τα παραπάνω παρέχεται από το γενικό καθολικό της επιχείρησης το οποίο όμως θα πρέπει να αναμορφωθεί προκειμένου να παρέχει στοιχεία ανά δραστηριότητα . Κρίσιμο στοιχείο εδώ είναι ο σωστός συσχετισμός των δραστηριοτήτων με τα αναλωμένα στοιχεία κόστους . Ο συσχετισμός αυτός μπορεί να γίνει με απ' ευθείας μετρήσεις ή με εκτιμήσεις όχι όμως και με αυθαίρετες παραδοχές. Οι μεταβλητές οι οποίες αποδίδουν με επιτυχία την αιτιατή σχέση μεταξύ αναλώσεων παραγωγικών συντελεστών και δραστηριοτήτων και άρα παρακολουθούν και εξηγούν ικανοποιητικά το κόστος κάθε δραστηριότητας ονομάζονται συντελεστές καταλογισμού κόστους . Οι συντελεστές αυτοί αποτελούν δομικό στοιχείο του κάθε κοστολογικού συστήματος και βεβαίως του ABC . Καθώς πολλοί διαφορετικοί τέτοιοι συντελεστές μπορούν να χρησιμοποιηθούν ακόμη και για την ίδια δραστηριότητα , η τελική επιλογή τους θα πρέπει να συνεκτιμήσει ζητήματα ακρίβειας , περιπλοκότητας και κόστους εφαρμογής του συστήματος . Θα πρέπει επίσης να ληφθούν υπ' όψη διάφορα ποιοτικά στοιχεία όπως η σπανιότητα των υλών , η σταθερότητα των τιμών τους, η κάλυψη σχετικών τεχνολογικών απαιτήσεων , οι ανάγκες επανεκπαίδευσης του προσωπικού και διάφορα άλλα .

4.1.2.4. 4^η φάση σχεδιασμού:

Στην τέταρτη φάση έχουμε την κατανομή του κόστους που είχε αθροιστεί ανά δραστηριότητα στους τελικούς φορείς κόστους , προϊόντα και υπηρεσίες . Πρόκειται δηλαδή για το δεύτερο στάδιο καταλογισμού της διασταδιακής διαδικασίας που είναι η κοστολόγηση με βάση τις λειτουργικές δραστηριότητες . Σημαντική και εδώ είναι η επιλογή των κατάλληλων συντελεστών καταλογισμού έτσι ώστε τα αναγκαία στοιχεία να είναι εύκολα αποκτήσιμα και αντιπροσωπευτικά του βαθμού κατανάλωσης κάθε

δραστηριότητας από τις τελικές εκροές . Η οικονομική εφικτότητα των αναγκαίων μετρήσεων υπήρξε για χρόνια ο κύριος ανασταλτικός παράγοντας χρήσης τέτοιων συντελεστών και επετεύχθη μόνο μετά την εισαγωγή υψηλής αυτοματοποίησης (ρομπότ , Η/Υ , ηλεκτρονικά συστήματα μετρήσεων) και νέων μεθόδων οργάνωσης παραγωγής στις σύγχρονες επιχειρήσεις . Αυτός είναι και ο λόγος που το ABC πρωτοιοθετήθηκε και απέδωσε τα μέγιστα σε επιχειρήσεις που κάνουν χρήση υψηλής τεχνολογίας . Για αυτή την επιλογή , ισχύουν αυτά που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο . Η αποδοχή του πλέον κατάλληλου cost driver θα πρέπει να γίνει μόνο αφού βεβαιωθούμε ότι μετράει με επαρκή ακρίβεια την ανάλωση της δραστηριότητας από τα διάφορα προϊόντα . Για τους σχετικούς υπολογισμούς χρησιμοποιούνται στατιστικές μέθοδοι , κυρίως συσχέτιση και παλινδρόμηση . Επιβάλλεται να γίνει ομαδοποίηση παρεμφερών δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούν τον ίδιο συντελεστή καταλογισμού κόστους , προκειμένου να βελτιώσουμε την αποτελεσματικότητα της μεθόδου σε σχέση με το κόστος εφαρμογής της. Ουσιαστικά , κατά τον σχεδιασμό του συστήματος θα πρέπει να ληφθούν δύο αλληλένδετες αποφάσεις σε σχέση με :

- α) τον αριθμό των προς χρήση συντελεστών καταλογισμού κόστους και
- β) την επιλογή των συγκεκριμένων συντελεστών .

Οι αποφάσεις αυτές είναι αλληλένδετες διότι ανάλογα με το είδος των επιλεχθέντων συντελεστών αλλάζει και ο αριθμός των cost drivers που είναι αναγκαίοι για να επιτευχθεί ο επιθυμητός βαθμός ακρίβειας . Κατά καιρούς έχουν προταθεί διάφορα μοντέλα αριστοποίησης που προσπαθούν να εξισορροπήσουν τα οφέλη από τον περιορισμό των cost drivers με τις πληροφοριακές απώλειες που επιφέρει ο περιορισμός αυτός.

Τελικά η δομή ενός συστήματος ABC θα διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση . Το υπόδειγμα μπορεί να είναι απλό με ένα ή δύο κέντρα δραστηριότητας σε κάθε επίπεδο (μονάδα , παρτίδα , προϊόν , εργοστάσιο) ή

σύνθετο με πολλά τέτοια κέντρα . Σημαντικό είναι να αναφέρουμε στο σημείο αυτό ότι και τα λοιπά πλην του τμήματος Παραγωγής έξοδα , δηλαδή τα έξοδα των τμημάτων Διοικήσεως , Προμηθειών , Marketing και λοιπά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα μπορούν να κατανεμηθούν κάτω από ένα ABC σύστημα στα τελικά προϊόντα . Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η δυνατότητα καταλογισμού των σταθερών εξόδων τους στα διάφορα προϊόντα . Εξάλλου ως προς τα ανιχνεύσιμα σταθερά κόστη , η κατάταξή τους είναι εύκολη ακόμη και από την συμβατική κοστολόγηση . Ως όμως προς τα κοινά σταθερά κόστη , είναι κρίσιμη η εφαρμογή του ABC για την ορθή κατανομή τους στα συμμετέχοντα σε κάθε δραστηριότητα προϊόντα .

4.2. ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ (STANDARD COSTING)

Χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό και την χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους της πραγματικής παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων, των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους, του πραγματικού κόστους των δαπανών παραγωγής και των αποκλίσεων μεταξύ προτύπων και πραγματικών μεγεθών.

4.3. ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ (MARGINAL COSTING)

Περιλαμβάνει μόνο άμεσες δαπάνες, δαπάνες δηλαδή που δε προέρχονται από την κατανομή (μερισμό).

Πολλοί συγγραφείς ταυτίζουν την άμεση κοστολόγηση με την μεταβλητή κοστολόγηση.

Στοιχεία κόστους στην άμεση κοστολόγηση:

- Αναλώσεις των άμεσων υλικών (ΑΥ)

- Κόστος της άμεσης εργασίας (ΑΕ)
- Μεταβλητά ΓΒΕ (Δεν περιλαμβάνονται τα σταθερά ΓΒΕ)

Όλα τα σταθερά έξοδα (fixed costs) δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά επιβαρύνουν το κόστος της περιόδου (period cost) το οποίο συμμετέχει στην διαμορφώσει των αποτελεσμάτων χρήσης.

Το άμεσο κόστος της λειτουργίας της διάθεσης προσαυξάνει το κόστος των πωληθέντων προϊόντων στην άμεση κοστολόγηση και συμμετέχει στην διαμόρφωση του περιθωρίου του κέρδους (contribution margin)

4.4. ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Πλήρης κοστολόγηση είναι η κοστολογική μέθοδος σύμφωνα με το οποίο οι δαπάνες παραγωγής (σταθερές και μεταβλητές) επιβαρύνουν και ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Το κόστος επίσης της απογραφής των προϊόντων τόσο σταθερές όσο και μεταβλητές δαπάνες της λειτουργίας παραγωγής.

Τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποδέχονται ως μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων το πλήρες κόστος.

Τα στοιχεία κόστους στην πλήρη κοστολόγηση είναι:

- Αναλύσεις των άμεσων υλικών (ΑΥ)
- Κόστος της άμεσης εργασίας (ΑΕ)
- ΓΒΕ (σταθερά και μεταβλητά)

Η πλήρης κοστολόγηση διακρίνεται σε:

1. Μερική πλήρη κοστολόγηση

2. Ολική πλήρη κοστολόγηση: περιλαμβάνει ΑΥ, ΑΕ, ΓΒΕ (σταθερό και μεταβλητό), έξοδα διοικητικής λειτουργίας και τόκους απασχολούμενου κεφαλαίου.

4.5. Τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματα του ABC

- **Τα μειονεκτήματα του ABC**

1. Δεν είναι δύσκολο να προσδιορίσει κανείς τα μειονεκτήματα του ABC, εφόσον έχουμε ήδη κάνει την ανάλυση των πρακτικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση στην προσπάθεια εφαρμογής του. Τα πιο ενδεικτικά από αυτά, τα οποία επισκιάζουν και την προσπάθεια αναγνώρισής της σπουδαιότητας του νέου αυτού συστήματος, είναι τα εξής:
- Η εφαρμογή του είναι ιδιαίτερα πολυδάπανη και πολύπλοκη. Όπως είδαμε, η εφαρμογή του ABC απαιτεί μια υψηλή επένδυση κεφαλαίου στην βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών της επιχείρησης, αφού οι απαιτήσεις του συστήματος είναι υψηλές. Επίσης, η πολυπλοκότητα στην εφαρμογή του συστήματος, απαιτεί την συνεχή εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς και τη συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους, έως ότου οι εργαζόμενοι καταφέρουν να κατανοήσουν πλήρως την λειτουργία του. Όλα αυτά έχουν ένα υψηλό κόστος για την επιχείρηση, και γι' αυτό θα πρέπει πριν ληφθεί η απόφαση για την εφαρμογή του, να εξετασθεί εάν το κόστος της επένδυσης αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του.
 - Κακός σχεδιασμός του συστήματος, μπορεί να οδηγήσει σε λάθη στην κοστολόγηση των προϊόντων και κατά συνέπεια στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Μη ξεχνάμε όμως πως η δυσκολία και η σπουδαιότητα κατά το χτίσιμο του ABC, είναι η επιλογή των κρίσιμων

δραστηριοτήτων και των σωστών οδηγιών κόστους. Η σωστή αξιολόγηση των δύο αυτών θεμάτων δεν είναι εύκολη υπόθεση και η αποτυχία συνιστά παράβαση των βασικών αρχών στις οποίες βασίζεται το ABC.

2. Οι αντιδράσεις των εργαζομένων, μπορούν να οδηγήσουν σε αποτυχία της εφαρμογής του συστήματος ABC. Όπως είδαμε, είναι πολύ πιθανόν, οι εργαζόμενοι να αντιδράσουν αρνητικά στην αλλαγή, κυρίως λόγω της ανασφάλειας τους απέναντι σε κάτι νέο και όχι γνώριμο. Πολλές φορές, η εφαρμογή του ABC συνοδεύεται από αναδιοργάνωση των επιχειρηματικών διαδικασιών, που έχει ως στόχο την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν. Η εξάλειψη των δραστηριοτήτων είναι πολλές φορές ταυτόσημη και με την απώλεια θέσεων εργασίας, με αποτέλεσμα να δημιουργείται ένα κλίμα δυσαρέσκειας στην εταιρεία και καχυποψίας απέναντι στο νέο σύστημα. Αυτό μπορεί να είναι καταστροφικό για την επιτυχία του συστήματος.
3. Η επιχείρηση υποχρεούται να έχει δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, γεγονός που την επιβαρύνει με πολύ μεγαλύτερο κόστος λειτουργίας. Όπως είδαμε, τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα είναι συνυφασμένα με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας κάθε κράτους. Αντίθετα το ABC δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιων ιδιομορφιών του ως προς την εφαρμογή του. Οι ιδιομορφίες αυτές είναι:
 - Η διαφορετική προσέγγιση στο τι συνιστά κόστος προϊόντος και τι κόστος περιόδου. Είδαμε στην παρουσίαση του ABC και στην σύγκρισή του με τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, ότι κατά το ABC μπορούν να αποδοθούν στο κόστος προϊόντων και μη βιομηχανικά κόστη, ενώ μπορούν να εξαιρεθούν από το κόστος των προϊόντων

κάποια βιομηχανικά κόστη. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι τα κόστη αποδίδονται σε δραστηριότητες που είναι ιεραρχημένες σε επίπεδα, και κατά συνέπεια το κόστος των δραστηριοτήτων σε επίπεδο επιχείρησης, δεν αποτελεί κόστος προϊόντος. Για παράδειγμα. Το κόστος ενοικίου του εργοστασίου, κατά τη παραδοσιακή κοστολόγηση αποτελεί κόστος προϊόντος, ενώ κατά το ABC δεν αποτελεί.

- Η υποκειμενικότητα στην επιλογή των οδηγών κόστους. Η επιλογή των οδηγών κόστους κατά το ABC, είναι μια υποκειμενική διαδικασία με βάση τις ιδιαίτερες λειτουργίες της κάθε επιχείρησης. Δηλαδή, ο μερισμός του κόστους δεν γίνεται με βάση κοινούς αποδεκτούς κανόνες, και έτσι γίνεται δυσκολότερη η σύγκριση των αποτελεσμάτων μεταξύ των επιχειρήσεων και επίσης γίνεται δυσκολότερος ο εξωτερικός έλεγχος.
- Ο χειρισμός του κόστους ευκαιρίας. Τα ABC έχοντας ως κύριο στόχο του τη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, χρησιμοποιεί το κόστος ευκαιρίας εφόσον είναι σχετικό με τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων. Όμως, για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν επιτρέπεται η χρήση του κόστους ευκαιρίας, εφόσον ως κόστος νοείται «η σε χρήμα εκφραζόμενη θυσία που εκ προθέσεως υφίσταται κανείς για την απόκτηση ή δημιουργία υλικών ή άυλων οικονομικών αγαθών».
- Ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων. Όσον αφορά την ελληνική πραγματικότητα, ξέρουμε πως οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ετήσιων συντελεστών απόσβεσης οι οποίοι προσδιορίζονται από τη νομοθεσία. Με το ABC δίνεται η δυνατότητα προσδιορισμού των αποσβέσεων βάσει της εντάσεως λειτουργίας του παγίου σε συνδυασμό με την ωφέλιμη ζωή του.

Εξαιτίας λοιπόν αυτών των εμποδίων, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ταυτόχρονα δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά

συστήματα. Ένα για να ικανοποιήσουν τις πληροφοριακές απαιτήσεις των εκτός της επιχείρησης και ένα για να ικανοποιήσουν τις πληροφοριακές απαιτήσεις των διοικούντων της επιχείρησης. Προς το παρόν, αυτό παραμένει ένα άλυτο πρόβλημα για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Ο ρόλος του ABC είναι όχι να αντικαταστήσει τα προϋπάρχοντα κοστολογικά συστήματα, αλλά να τα συμπληρώσει.

Τα παραπάνω μειονεκτήματα αποτελούν τροχοπέδη στην υιοθέτηση του ABC. Πριν όμως μια επιχείρηση αποφασίσει την απόρριψη αυτού του νέου συστήματος, θα πρέπει να αντισταθμίσει τα μειονεκτήματα αυτά με τα πλεονεκτήματα που έχει το σύστημα αυτό.

- **Τα πλεονεκτήματα του ABC**

Η βιβλιογραφία και η επιχειρηματική πρακτική που αφορά την εφαρμογή του ABC, έχουν να επιδείξουν ένα μεγάλο κατάλογο πλεονεκτημάτων, τα οποία στις περισσότερες επιχειρήσεις πήραν την μορφή υψηλών χρηματικών αποδόσεων ή της απόκτησης διατηρήσιμων ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων. Τα σημαντικότερα από αυτά τα πλεονεκτήματα, είναι τα εξής:

- Βελτίωση επιχειρησιακών διεργασιών. Όπως είδαμε στην παρουσίαση των βημάτων υλοποίησης ενός συστήματος ABC, η πρώτη δουλειά που πρέπει να κάνει μια επιχείρηση προκειμένου να εφαρμόσει το σύστημα αυτό, είναι μια ανάλυση δραστηριοτήτων. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας μιας επιχείρησης. Αυτό βασίζεται στο γεγονός ότι είναι πολύ δύσκολο να διαχειριστείς ένα οργανισμό ως ενιαίο σύστημα, από ότι την κάθε δραστηριότητα χωριστά. Μέσω αυτής της ανάλυσης, οι διοικούντες παίρνουν πληροφόρηση για διάφορα θέματα, όπως: τι ακριβώς γίνεται, πόση εργασία απαιτείται, το κόστος πραγματοποίησης της εργασίας, η ποιότητα της εργασίας, ο χρόνος πραγματοποίησης της εργασίας, η

εκροή της εργασίας. Επίσης, με βάση κάποια κριτήρια που έχουμε ήδη αναφέρει, εκτιμάται ποιες δραστηριότητες είναι οι πιο σημαντικές και ποια είναι η επίδοσή τους. Επιπλέον, με την ανάλυση προστιθέμενης αξίας εντοπίζονται οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν που παράγεται. Αφού λοιπόν, οι υπεύθυνοι λάβουν όλη αυτή την πληροφόρηση που πηγάζει από αυτήν την ανάλυση, μπορούν να βελτιώσουν τις επιχειρησιακές διεργασίες, με την εξάλειψη περιττών και σπάταλων δραστηριοτήτων, οι οποίες αυξάνουν το κόστος χωρίς κανένα αντίστοιχο όφελος. Οι διεργασίες και οι δραστηριότητες είναι το κεντρικό νευρικό σύστημα ενός οργανισμού και εκπροσωπούν το τι κάνει η εταιρεία προκειμένου να δημιουργήσει αξία για τους πελάτες της. Η διοίκηση μιας επιχείρησης πρέπει να είναι επικεντρωμένη στη βελτίωση των διεργασιών, ώστε να καταφέρει να βελτιώνει την ανταγωνιστικότητα της.

- Ανίχνευση της κερδοφορίας των προϊόντων. Το ABC χρησιμοποιώντας μια ευρύτερη κλίμακα δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους, και με τη βοήθεια ιεράρχησης των δραστηριοτήτων σε επίπεδο παρτίδας και μονάδος προϊόντος, έδωσε μια πολύ διαφορετική εικόνα της κερδοφορίας των προϊόντων σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Τα παραδοσιακά συστήματα θεωρούσαν ότι δεν υπάρχει καμία σχέση μεταξύ του μίγματος προϊόντων και του όγκου παραγωγής, με τη ζήτηση πόρων. Ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα ABC βοηθά τη διοίκηση να αποκτήσει καλύτερη γνώση για το πως δημιουργούνται τα κέρδη της σε επίπεδο προϊόντων, και συνεπώς να βελτιώσει την κερδοφορία της, εγκαταλείποντας τα προϊόντα που δεν δημιουργούν κέρδη. Τι βοηθά δηλαδή να δημιουργήσει ένα πιο κερδοφόρο χαρτοφυλάκιο προϊόντων;

Οι επιλογές που έχει μια επιχείρηση για να πετύχει αυτό, είναι:

- Αναπροσδιορισμός των τιμών των προϊόντων
- Υποκατάσταση προϊόντων
- Επανασχεδιασμός προϊόντων
- Βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας
- Επένδυση σε ευέλικτες γραμμές παραγωγής
- Μείωση προϊόντων
 - Ανίχνευση της κερδοφορία των πελατών. Αντίστοιχα ως προς την κερδοφορία των πελατών θα μπορούσαμε να πούμε ότι εφαρμόζοντας μια επιχείρηση το ABC, ίσως διαπιστώσει ότι πελάτες στους οποίους αναλώνει περισσότερες δραστηριότητες, δεν είναι τόσο κερδοφόροι όσο υποστήριζαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.
 - Μετατροπή του έμμεσου κόστους σε άμεσο. Σε όλη τη διάρκεια της ανάλυσης, βασικός στόχος του ABC είναι ο προσδιορισμός όσο το δυνατόν περισσότερων συνδέσεων μεταξύ των πόρων και των δραστηριοτήτων. Στη συνέχεια και αφού ιχνηλατήσει τη χρήση όλων των πόρων από τις δραστηριότητες, συνδέει τα κόστη των δραστηριοτήτων με τα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους πιο κατάλληλους και πιο αντιπροσωπευτικούς. Με αυτόν τον τρόπο ελαχιστοποιούνται τα λάθη και αποφεύγεται η αυθαίρετη κατανομή του κόστους που μπορεί να επηρεάσει αρνητικά μια σειρά αποφάσεων.
 - Βοηθά στην μείωση του κόστους. Η διαδικασία βελτίωσης των επιχειρησιακών διεργασιών που είναι αποτέλεσμα της ανάλυσης δραστηριοτήτων και γενικότερα της εφαρμογής του ABC, έχει ως φυσικό επακόλουθο την μείωση του συνολικού κόστους μιας επιχείρησης. Πέρα από αυτό όμως, το σημαντικότερο είναι ότι το

ABC επιτρέπει στους διοικούντες να γνωρίζουν από πού ακριβώς προέρχεται αυτή η μείωση του κόστους.

- Εντοπισμός κόστους αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας. Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα μετρούν μόνο το κόστος που δαπανάται για την απόκτηση των πόρων. Το ABC εκπληρώνοντας την βασική του αρχή ότι οι δραστηριότητες αναλώνουν τους πόρους για την παραγωγή προϊόντων / υπηρεσιών, μπορεί να υπολογίσει ποιο είναι το πραγματικό ύψος των πόρων που χρειάζονται για την παραγωγή κάθε προϊόντος ή την εξυπηρέτηση κάθε πελάτη. Δηλαδή, το ABC αναγνωρίζει και υπολογίζει τη διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στην πραγματική χρήση των πόρων και στις δαπάνες για την απόκτηση τους, δηλαδή την αργούσα παραγωγική δυναμικότητα. Η ισότητα που απεικονίζει τη σχέση αυτή είναι η παρακάτω:

Κόστος συνολικών πόρων = κόστος χρησιμοποιημένων πόρων + κόστος αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας

Εφόσον λοιπόν δεν χρησιμοποιείται όλη η παραγωγική δυναμικότητα, δεν είναι σωστό να επιβαρύνουμε το κόστος των προϊόντων ή των πελατών με όλη τη δαπάνη του πόρου, αλλά με το ποσοστό της παραγωγικής δυναμικότητας που χρησιμοποιείται. Η αργούσα παραγωγική δυναμικότητα αποτελεί διαφορετική κατηγορία κόστους και η αναγνώρισή της βοηθά την επιχείρηση είτε στην εντατικότερη εκμετάλλευση των αδρανών παραγωγικών πόρων, είτε στην πώληση τους εφόσον δεν υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω εκμετάλλευση.

- Το ABC βοηθά στην μέτρηση του κόστους ποιότητας. Το ABC δίνει τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να μετρά το ακριβές κόστος της ποιότητας. Η έννοια του κόστους περιλαμβάνει δύο κύριες περιοχές:
 - Το κόστος του ελέγχου ποιότητας
 - Το κόστος αποτυχίας ελέγχου ποιότητας

Το κόστος ελέγχου ποιότητας περιλαμβάνει τα εξής δύο στοιχεία:

- Το κόστος πρόληψης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για την αποφυγή της παραγωγής ελαττωματικών προϊόντων, και περιλαμβάνει τον πλήρη σχεδιασμό του συστήματος ποιότητας, τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας, την εκπαίδευση σε θέματα ποιότητας
- Το κόστος εκτίμησης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για τη διατήρηση του επιθυμητού επιπέδου ποιότητας, και περιλαμβάνει το κόστος των επιθεωρήσεων και ελέγχων.

Το κόστος αποτυχίας του ελέγχου που προκαλείται από τη χρήση υλικών και την παραγωγή προϊόντων που δεν συμμορφώνονται με τις ποιοτικές προδιαγραφές, και αποτελείται από δύο επιμέρους στοιχεία:

Το κόστος των εσωτερικών αστοχιών δηλαδή το κόστος που προκαλείται από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εσωτερικό της επιχείρησης, δηλαδή, το κόστος από τα ελαττωματικά προϊόντα και υλικά, από τις επανακατεργασίες και από τις καθυστερήσεις παραγωγής.

Το κόστος των εξωτερικών αστοχιών, δηλαδή το κόστος που προκύπτει από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, όπως το κόστος από τη χαμηλά απόδοση των προϊόντων, τη χαμηλά αξιοπιστία, τις επιστροφές και τα παράπονα των πελατών.

Το πλεονέκτημα του ABC έναντι των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων, είναι ότι μέσω της ανάλυσης δραστηριοτήτων και της διαδικασίας βελτίωσης των επιχειρησιακών διεργασιών, μπορεί να ανιχνεύσει τα συστατικά μέρη του κόστους της ποιότητας. Η φιλοσοφία του ABC σχετικά με το κόστος της κακής ποιότητας, είναι ότι δεν πρέπει να αποτελεί μέρος των ΓΒΕ και άρα να μερίζεται σε όλα τα προϊόντα, αλλά να αναγνωρίζεται και να επιβαρύνει άμεσα τις διαδικασίες, τα τμήματα ή τους προμηθευτές που τα προκαλούν. Επίσης, το ABC δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να αναγνωρίσει τις δυνατότητες που έχει για βελτίωση της ποιότητας και να αναγνωρίσει που πραγματικά κρύβονται οι ευκαιρίες.

- Δίνει πληροφορίες για το κόστος ενός προϊόντος σε όλα τα στάδια του κύκλου ζωής του. Τα συνολικά κόστη κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής του προϊόντος, διαχωρίζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες: τα κόστη ανάπτυξης του προϊόντος, τα κόστη διάθεσης του προϊόντος και τα παραγωγικά κόστη. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, το κόστος ανάπτυξης και εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, το επέρριπταν σε όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Το ABC βοηθά στον εντοπισμό αυτού του κόστους, καθώς επίσης και τον εντοπισμό των προϊόντων τα οποία αφορά. Επίσης, το ίδιο συμβαίνει και με το κόστος εύρεσης και απόκτησης ενός νέου πελάτη. Με αυτόν τον τρόπο, το ABC δεν παραποιεί την κερδοφορία των προϊόντων / πελατών, καθώς αυτά δεν επιβαρύνονται λανθασμένα με άσχετο προς αυτά κόστος. Επίσης, η αναγνώριση αυτού του κόστους δίνει τη δυνατότητα στην διοίκηση να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες περιορισμού του, από το στάδιο ακόμα του σχεδιασμού και της ανάπτυξης των προϊόντων.
- Το ABC είναι χρήσιμο για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Target Costing. Σύμφωνα με την τεχνική του Target Costing, η εταιρεία προσδιορίζει το επιτρεπτό κόστος για το προϊόν ή την υπηρεσία, έχοντας δεδομένη μια ανταγωνιστική τιμή αγοράς ή γνωρίζοντας την

αναμενόμενη τιμή πώλησης, ώστε η εταιρεία να κερδίσει το επιθυμητό περιθώριο κόστους.

Δηλαδή,

$$\underline{\text{Κόστος στόχος} = \text{Ανταγωνιστική Τιμή} - \text{Επιθυμητό κέρδος}}$$

Η κοστολόγηση στόχου καθιστά το κόστος μια εισροή στη διεργασία ανάπτυξης του προϊόντος και όχι μια εκροή από αυτή. Αυτό που πρέπει να πετύχει η εταιρεία στην συνέχεια είναι να σχεδιάσει το προϊόν ώστε να ικανοποιήσει τους πελάτες και να μπορέσει να παραχθεί στην τιμή του κόστους στόχου του. Η εταιρεία έχει δύο επιλογές για να διαμορφώσει τα κόστη σε ένα επίπεδο κόστους στόχου, στις οποίες η συμβολή του ABC είναι σημαντική:

Να αναγνωρίσει τα περιθώρια βελτίωσης των διαδικασιών για την παραγωγή του νέου προϊόντος, έτσι ώστε να διασφαλίσει την οικονομικότερη χρήση των πόρων. Αυτό μπορεί να γίνει με την εισαγωγή νέας τεχνολογίας παραγωγής και με την χρήση εξελιγμένων τεχνικών διοίκησης κόστους όπως η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας.

Να ανασχεδιάσει το προϊόν, έτσι ώστε να μειωθεί το κόστος του κατά το στάδιο του σχεδιασμού που είναι και το πιο σημαντικό.

- Το ABC βοηθά στην σωστή επιλογή των προμηθευτών με τους οποίους συνεργάζεται μια επιχείρηση. Παραδοσιακά, το κριτήριο με το οποίο οι επιχειρήσεις επιλέγουν τους προμηθευτές τους, είναι η χαμηλή τιμή αγοράς με την οποία τους προμηθεύουν τα προϊόντα τους. Για να πετύχουν αυτές τις χαμηλές τιμές, επιλέγουν προμηθευτές με τα εξής χαρακτηριστικά:

- Που παρέχουν εκπτώσεις τζίρου σε περίπτωση μεγάλων παραγγελιών
- Που η ποιότητα των προϊόντων τους και η αξιοπιστία τους δεν είναι καλή
- Που η παραγωγή των προϊόντων τους γίνεται σε χώρες χαμηλού εργατικού κόστους
- Που η παραγωγική τους διαδικασία δεν βασίζεται σε σύγχρονες μεθόδους παραγωγής

Αυτά τα κριτήρια επιλογής προμηθευτών, έχουν ως αποτέλεσμα οι επιλεχθέντες προμηθευτές να αναλώνουν ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, όπως:

- Μακροχρόνια αποθήκευση, εξαιτίας του μεγάλου όγκου παραγγελιών
- Καθυστερήσεις στην παραλαβή των αγοραζόμενων προϊόντων
- Περισσότεροι έλεγχοι της ποιότητας των αγοραζόμενων προϊόντων
- Επιστροφές ελαττωματικών και επαναληπτικές παραγγελίες

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούν να διακρίνουν ποιοι προμηθευτές αναλώνουν μεγαλύτερο μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το ABC μπορεί να ιχνηλατήσει αυτού του είδους τα κόστη. Σύμφωνα με το ABC ο καλύτερος προμηθευτής είναι αυτός που μπορεί να προμηθεύσει το προϊόν του σε μια επιχείρηση σε χαμηλό συνολικό κόστος, και όχι σε χαμηλή τιμή.

Από το ABC στη Διοίκηση βάσει Δραστηριοτήτων

Οι εταιρείες που έχουν εφαρμόσει την κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, αναγνωρίζοντας τα οφέλη που προσφέρει αυτό το διοικητικό εργαλείο το οποίο έχει ως πυρήνα την έννοια της δραστηριότητας, προχωρούν συνήθως ακόμα ένα βήμα και καθιερώνουν τις δραστηριότητες ως τη βάση του διοικητικού τους συστήματος, δηλαδή μεταπηδούν στη Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

Η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων είναι μια μεθοδολογία που εστιάζει στη διοίκηση των δραστηριοτήτων, ως ένα τρόπο για τη βελτίωση της αξίας που λαμβάνει από τον πελάτη και του κέρδους που επιτυγχάνεται από την παροχή της αξίας της. Η μεθοδολογία αυτή περιλαμβάνει ανάλυση οδηγών κόστους, ανάλυση δραστηριοτήτων και μέτρηση της απόδοσης. Η Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων στηρίζεται στην Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, ως κύρια πηγή πληροφόρησης.

Η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων υποστηρίζει την επιχειρηματική αριστεία, παρέχοντας ένα επίσημο σύστημα διοίκησης, που οδηγεί τους εργαζομένους να κατανοήσουν την εργασία τους και το πώς αυτή συνεισφέρει στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων. Υποστηρίζει την αναζήτηση για συνεχή βελτίωση, παρέχοντας στους διοικούντες μια νέα αντίληψη των πελατών, των δραστηριοτήτων και των επιχειρησιακών διεργασιών, επιτρέποντας τους να ενστερνιστούν διοικητικές πρακτικές που οδηγούν στην αύξηση της προστιθέμενης αξίας σε όλα τα στάδια παραγωγής του προϊόντος / υπηρεσίας. Το ABM και το ABC, δημιουργήθηκαν και υπάρχουν για να λειτουργούν μαζί. Το ABC παρέχει την πληροφόρηση και το ABM χρησιμοποιεί αυτή την πληροφόρηση σε διάφορες αναλύσεις σχεδιασμένες για να επιφέρουν συνεχή βελτίωση στις επιδόσεις μιας εταιρείας. Χρησιμοποιώντας τα δεδομένα του ABC, η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων εστιάζει στο πώς να βελτιωθεί η χρήση των πόρων, ώστε να αυξηθεί η αξία για τους πελάτες και τους υπόλοιπους ενδιαφερόμενους για την εταιρεία

4.6. Διαφορές μεταξύ Παραδοσιακής Κοστολόγησης και ABC

Η θεμελιώδης διαφορά μεταξύ της παραδοσιακής κοστολόγησης και του ABC βρίσκεται στην αναζήτηση της αιτίας που προκαλεί τα κόστη. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θεωρούν ότι τα προϊόντα προκαλούν άμεσα τα κόστη, ενώ τα συστήματα ABC θεωρούν ότι τα κόστη προκαλούνται έμμεσα

μόνο από τα προϊόντα. Με βάση το ABC, οι δραστηριότητες είναι εκείνες που επηρεάζουν άμεσα τα κόστη. Ουσιαστικά, η διαφορά των δύο συστημάτων έγκειται στην διαφορετική εστίαση. Η παραδοσιακή κοστολόγηση εστιάζει στα μεμονωμένα προϊόντα, ενώ το ABC στις δραστηριότητες.

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, ο σκοπός είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων για τις εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές. Στο ABC, ο σκοπός είναι η κατανόηση και η διαχείριση των γενικών εξόδων, καθώς και η κερδοφορία των προϊόντων και των πελατών. Επομένως. Το ABC διαφοροποιείται από τη παραδοσιακή κοστολόγηση σε πολλά σημεία. Πιο συγκεκριμένα, στο ABC:

- Τα προϊόντα είναι δυνατό να καταλογιστούν τόσο βιομηχανικά όσο και μη-βιομηχανικά κόστη
- Κάποια βιομηχανικά κόστη είναι δυνατό να αποκλειστούν από τα κόστη παραγωγής
- Χρησιμοποιείται ένας αριθμός δεξαμενών κόστους για τα γενικά έξοδα, κάθε μία από τις οποίες κατανέμεται στα προϊόντα ή σε άλλους φορείς κόστους με βάση το δικό του μέτρο δραστηριότητας
- Οι βάσεις επιμερισμού συχνά διαφοροποιούνται από αυτές που χρησιμοποιούνται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης
- Οι συντελεστές επιμερισμού γενικών εξόδων ή συντελεστές δραστηριότητας είναι δυνατό να βασιστούν στο επίπεδο δραστηριότητας σε πλήρη δυναμικότητα παρά στο προϋπολογισμένο επίπεδο δραστηριότητας.

Το συνολικό κόστος ενός προϊόντος σε ένα σύστημα ABC ισούται με το κόστος των πρώτων υλών και το άθροισμα του κόστους των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία κατά την διάρκεια της παραγωγής του. Ουσιαστικά, η μέθοδος ABC μοντελοποιεί την χρήση των οργανωσιακών πόρων με βάση τις εκτελούμενες δραστηριότητες και συνδέει το κόστος αυτών των

δραστηριοτήτων με τα παράγωγά τους, όπως είναι τα προϊόντα, οι πελάτες και οι υπηρεσίες. Κάθε προϊόν απαιτεί ένα αριθμό δραστηριοτήτων, όπως είναι ο σχεδιασμός, η μηχανική, η αγορά, η παραγωγή και έλεγχος της ποιότητας. Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει πόρους διαφορετικών κατηγοριών. Οι οδηγικοί κόστους αποτελούν συχνά μέτρα των εκτελούμενων δραστηριοτήτων.

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία είναι τα μόνα κόστη που μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα προϊόν. Με τη χρήση ενός συστήματος ABC, οι δραστηριότητες μπορούν να διαχωριστούν σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία. Η βελτίωση της επίδοσης ενός συστήματος απαιτεί την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία. Μόνο τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα στην παραδοσιακή κοστολόγηση. Τα γενικά και τα διοικητικά έξοδα, καθώς και τα έξοδα πωλήσεων θεωρούνται ως έξοδα περιόδου και δεν καταλογίζονται στα προϊόντα. Όμως, πολλά από αυτά τα μη-βιομηχανικά κόστη αποτελούν στην ουσία και αυτά μέρος του κόστους παραγωγής, πώλησης, διανομής και εξυπηρέτησης που σχετίζονται με τα προϊόντα. Για παράδειγμα, οι προμήθειες που πληρώνονται στους πωλητές, τα κόστη αποστολής και οι εγγυήσεις επισκευής και συντήρησης είναι εύκολο να αποδοθούν σε μεμονωμένα προϊόντα. Επομένως, κατά τη εφαρμογή του ABC καταλογίζονται στα προϊόντα όλα τα γενικά έξοδα, τόσο τα βιομηχανικά όσο και τα μη-βιομηχανικά, αρκεί να συντελούν πραγματικά στην παραγωγή των προϊόντων.

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, όλα τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα, ακόμη και εκείνα που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα αυτά. Για παράδειγμα, ένα μέρος του μισθού του φύλακα ασφαλείας του εργοστασίου καταλογίζεται σε κάθε προϊόν, παρόλο που ο μισθός του φύλακα δεν επηρεάζεται καθόλου από το ποια προϊόντα παράγονται ή δεν παράγονται σε μια περίοδο. Στο ABC ένα κόστος καταλογίζεται σε ένα προϊόν μόνο αν υπάρχει καλός λόγος να θεωρηθεί ότι το κόστος θα μπορούσε να επηρεαστεί από αποφάσεις που αφορούν το προϊόν.

Μια άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο συστημάτων έχει σχέση με την χρήση συντελεστών επιμερισμού των γενικών εξόδων. Πιο συγκεκριμένα, στην παραδοσιακή κοστολόγηση υπάρχει ένας συντελεστής επιμερισμού των γενικών εξόδων. Η βάση επιμερισμού είναι η άμεση εργασία και οι μηχανοώρες. Αυτή η απλοποιημένη προσέγγιση του καταλογισμού των γενικών εξόδων είναι δυνατό να οδηγήσει σε διαστρεβλωμένα μοναδιαία παραγωγικά κόστη, όταν χρησιμοποιείται για την λήψη αποφάσεων.

Ανάλυση των διαφορών μεταξύ Παραδοσιακής κοστολόγησης και ABC

Η ανάλυση σχετικά με τις διαφοροποιήσεις των δύο συστημάτων θα αρχίσει με ένα παράδειγμα σχετικό με τον παραδοσιακό τρόπο σκέψης και την αντίφαση του με τη σύγχρονη πραγματικότητα. Καθώς τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα συχνά επιμερίζονται στους φορείς κόστους με βάση την άμεση εργασία, το στέλεχος μιας συγκεκριμένης γραμμής παραγωγής μπορεί να βελτιώσει την εικόνα της λειτουργίας που διευθύνει, τουλάχιστον βραχυχρόνια, αν μειώσει την ποσότητα της άμεσης εργασίας. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται ένα διπλό όφελος, μειώνεται το κόστος της άμεσης εργασίας και περιορίζονται τα ΓΒΕ που καταλογίζονται στη λειτουργία του. Φυσικά, μακροχρόνια, τα ΓΒΕ πρέπει κάπου να καταλογιστούν και, επομένως, ο συντελεστής επιμερισμού τους θα αυξηθεί την επόμενη φορά. Εντωμεταξύ, όμως, το στέλεχος της γραμμής παραγωγής θα έχει επιτύχει μια βελτιωμένη εικόνα για τον ίδιο και την λειτουργία που εποπτεύει.

Ιστορικά, η μείωση της άμεσης εργασίας έχει αποτελέσει σημαντική πηγή βελτίωσης της παραγωγικότητας. Όμως, στα σύγχρονα εργοστάσια, τα κόστη της άμεσης εργασίας, ως ποσοστό του συνολικού κόστους των πωληθέντων προϊόντων, συχνά κυμαίνονται μεταξύ του 5% και του 10%. Οι πρώτες ύλες και τα ΓΒΕ συνήθως αποτελούν πολύ πιο σημαντικά κόστη. Όμως, το στέλεχος της γραμμής παραγωγής δεν αξιολογείται με βάση τα άμεσα υλικά,

ενώ θεωρεί ότι δεν έχει έλεγχο πάνω στα ΓΒΕ. Πιο προβληματικές, όμως, είναι οι περιπτώσεις όπου η προσθήκη άμεσης εργασίας είναι απαραίτητη για τη βελτίωση της διαδικασίας. Όταν συμβαίνει αυτό, το στέλεχος της γραμμής παραγωγής θα προβληματιστεί με την αύξηση της άμεσης εργασίας, καθώς υποθέτει καταλογισμό περισσότερων ΓΒΕ, όπως αυτά εκλαμβάνονται από την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Οι αρχές της παραδοσιακής κοστολόγησης ανάγονται στον 19^ο αιώνα, όταν τα δεδομένα κόστους και δραστηριότητας συλλέγονταν με δυσκολία, χωρίς την χρήση υπολογιστών και με χρονοβόρες διαδικασίες. Επομένως, η έμφαση δινόταν στην απλότητα. Οι επιχειρήσεις συχνά καθιέρωναν μια μοναδική δεξαμενή κόστους για τα γενικά έξοδα σε κάθε λειτουργία ή τμήμα της. Παράλληλα, η άμεση εργασία αποτελούσε την προφανή επιλογή βάσης επιμερισμού για τα γενικά έξοδα. Οι ώρες άμεσης εργασίας καταγράφονταν ήδη για τον προσδιορισμό των μισθών και ο χρόνος που αφιερωνόταν στις επιμέρους εργασίες παρακολουθούνταν στενά.

Στις παραγωγικές διαδικασίες εντάσεως εργασίας εκείνης της περιόδου η άμεση εργασία αποτελούσε μεγάλο μέρος του κόστους παραγωγής. Επιπλέον, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων πίστευαν ότι υπάρχει μεγάλη συσχέτιση μεταξύ άμεσης εργασίας και γενικών εξόδων. Τέλος, οι πιο πολλές επιχειρήσεις παρήγαγαν πολύ περιορισμένη ποικιλία προϊόντων, τα οποία μάλιστα απαιτούσαν παρόμοιους παραγωγικούς πόρους. Ουσιαστικά υπήρχαν μικρές διαφορές στα γενικά έξοδα που καταλογίζονταν σε διαφορετικά προϊόντα. Επομένως, δεν ήταν αποδοτική η χρήση πιο πολύπλοκου συστήματος κοστολόγησης.

Όμως, οι συνθήκες σήμερα έχουν αλλάξει και πολλές επιχειρήσεις πωλούν τώρα μια μεγάλη ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών που καταναλώνουν σημαντικά διαφορετικές πηγές γενικών εξόδων. Συνεπώς, ένα σύστημα κοστολόγησης που καταλογίζει τα ίδια γενικά έξοδα σε κάθε προϊόν δεν μπορεί να είναι πια επαρκές. Επιπλέον, πολλοί διευθυντές τώρα πιστεύουν ότι

τα γενικά έξοδα και η άμεση εργασία δεν είναι πια σημαντικά θετικά μεγέθη και ότι υπάρχουν άλλοι παράγοντες που προκαλούν τα γενικά έξοδα.

Πιο συγκεκριμένα, η άμεση εργασία και τα γενικά έξοδα κινούνται προς αντίθετες κατευθύνσεις για μεγάλο χρονικό διάστημα. Ως ποσοστό του συνολικού κόστους, η άμεση εργασία είναι συνεχώς μειούμενη, ενώ αντίθετα τα γενικά έξοδα είναι συνεχώς αυξανόμενα. Σήμερα, πολλές εργασίες γίνονται με την χρήση αυτοματοποιημένου σε μεγάλο βαθμό εξοπλισμού, ο οποίος συντελεί σε σημαντικό βαθμό στα γενικά έξοδα. Επιπλέον, η ποικιλία των προϊόντων έχει αυξηθεί, καθώς οι επιχειρήσεις παράγουν με επιταχυνόμενο ρυθμό νέα προϊόντα και υπηρεσίες, διαφοροποιούμενα σε όγκο, μέγεθος παρτίδας και πολυπλοκότητα. Η διαχείριση και διατήρηση αυτής της ποικιλίας απαιτεί πολλές πηγές γενικών εξόδων, πολλές από τις οποίες δεν έχουν καμία προφανή σύνδεση με την άμεση εργασία. Τέλος, οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και οι άλλες τεχνολογικές εφαρμογές έχουν μειώσει δραματικά τα κόστη συλλογής και διαχείρισης δεδομένων, καθιστώντας λιγότερο δαπανηρή τη δημιουργία και διατήρηση του ενός σχετικά σύνθετου συστήματος κοστολόγησης, όπως είναι το ABC.

Παρόλα αυτά, η άμεση εργασία παραμένει μια βιώσιμη βάση επιμερισμού σε ορισμένες επιχειρήσεις, ιδιαίτερα για εξωτερική χρήση. Αποτελεί κατάλληλη βάση επιμερισμού για τα γενικά έξοδα όταν τα γενικά έξοδα και η άμεση εργασία είναι σημαντικά συσχετισμένα. Όμως αρκετές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν αυτή την βάση επιμερισμού χωρίς να υπάρχει συσχέτιση.

Πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ένα σύστημα στο οποίο κάθε τμήμα έχει το δικό συντελεστή επιμερισμού. Η φύση της εργασίας που επιτελείται σε κάθε τμήμα καθορίζει την βάση επιμερισμού του τμήματος. Για παράδειγμα, τα γενικά έξοδα σε ένα τμήμα μηχανοποίησης μπορούν να επιμεριστούν με βάση τις μηχανοώρες που πραγματοποιήθηκαν σε αυτό το τμήμα. Αντίθετα, στο τμήμα συναρμολόγησης τα γενικά έξοδα μπορούν να επιμεριστούν με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας που προκαλούνται από αυτό το τμήμα.

Δυστυχώς, ακόμη και οι τμηματικοί αυτοί συντελεστές επιμερισμού δεν μπορούν να καταλογίσουν σωστά τα γενικά έξοδα σε περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει ποικιλία προϊόντων που διαφέρουν σε όγκο, μέγεθος παρτίδας και πολυπλοκότητα στην παραγωγή. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η τμηματική προσέγγιση βασίζεται συνήθως στον όγκο ως παράγοντα επιμερισμού των γενικών εξόδων στα προϊόντα. Για παράδειγμα, αν τα γενικά έξοδα του τμήματος μηχανοποίησης καταλογίζονται στα προϊόντα με βάση τις μηχανώρες, υποθέτεται ότι τα γενικά έξοδα του τμήματος προκαλούνται από τις μηχανώρες και είναι άμεσα ανάλογα προς αυτές. Όμως τα γενικά έξοδα του τμήματος πιθανόν να είναι πιο σύνθετα και να προκαλούνται από μια ποικιλία παραγόντων, όπως την ποικιλία των προϊόντων που παράγονται από το τμήμα, τον αριθμό των στησιμάτων του εξοπλισμού που απαιτούνται για τις παρτίδες των προϊόντων, την πολυπλοκότητα των προϊόντων.

Το ABC είναι μια τεχνική που είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να αντανakλά αυτούς τους διαφοροποιούμενους παράγοντες με μεγαλύτερη ακρίβεια κατά την κοστολόγηση των προϊόντων. Προσπαθεί να πραγματοποιήσει αυτόν τον στόχο με την εξακρίβωση των βασικών δραστηριοτήτων, όπως στησίματα εξοπλισμού για τις παρτίδες των προϊόντων, διαδικασίες προσπέλασης παραγγελιών αγορών κ.α. που καταναλώνουν πηγές γενικών εξόδων και συνεπώς, προκαλούν κόστη.

Ακόμη στην παραδοσιακή κοστολόγηση, οι προκαθορισμένοι συντελεστές επιμερισμού των γενικών εξόδων υπολογίζονται με την διαίρεση του προϋπολογισθέντος κόστους των γενικών εξόδων με ένα μέτρο προϋπολογισθείσας δραστηριότητας, όπως οι προϋπολογισθείσες ώρες άμεσης εργασίας. Αυτή η πρακτική οδηγεί στην εφαρμογή κόστους αχρησιμότητας η αδρανούς δυναμικότητας σε προϊόντα και συντελεί σε ασταθή μοναδιαία κόστη παραγωγής. Αν η προϋπολογισθείσα δραστηριότητα πέσει, ο συντελεστής επιμερισμού θα αυξηθεί επειδή τα σταθερά στοιχεία των γενικών εξόδων επιμερίζονται σε μικρότερη βάση, οδηγώντας σε αυξημένα μοναδιαία παραγωγικά κόστη.

4.7. Παράγοντες επιτυχίας/αποτυχίας συστήματος ABC

Σε παγκόσμιο επίπεδο, πολλές επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια έχουν σχεδιάσει και εφαρμόσει ένα ABC σύστημα. Παρά τις πολυάριθμες επιτυχίες, υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις όπου οι επιχειρήσεις αντιμετώπισαν δυσκολίες με το ABC. Σε γενικές γραμμές, οι έρευνες που ασχολούνται με την επιτυχία ή και την αποτυχία του ABC αποκαλούνται παραγοντικές μελέτες. Η εστίαση γίνεται στην εξακρίβωση των παραγόντων που επηρεάζουν την επιτυχία ή την αποτυχία του ABC.

Ο ορισμός της επιτυχούς εφαρμογής ενός συστήματος ABC είναι πολύπλοκος. Οι Argyris and Kaplan (1994) εξηγούν την αποτυχία (και όχι την επιτυχία) στην εφαρμογή ενός συστήματος ABC με την χρήση συμπεριφορικών μοντέλων αναφορικά με τον τρόπο και τον λόγο που αντιστέκονται οι εργαζόμενοι στην εφαρμογή του ABC. Πιο συγκεκριμένα, υποστηρίζουν ότι τα εμπόδια στην αλλαγή προέρχονται από τους αμυντικούς μηχανισμούς που οι μετέχοντες αναπτύσσουν για να προστατεύσουν τους εαυτούς τους από την σύγχυση και την απειλή που προκαλούν οι νέες ιδέες. Οι Cobb et al. (1995) υποστηρίζουν ότι το ποικιλόμορφο εσωτερικό περιβάλλον (οι πρωτοβουλίες της διοίκησης, οι αλλαγές στο προσωπικό και η μεταβολή στις προτεραιότητες) είναι λογικό να προκαλεί δυσκολίες στην εφαρμογή ενός συστήματος όπως το ABC. Ο Shields το 1995, εντόπισε ορισμένους παράγοντες θετικά συσχετισμένους με την επιτυχία ενός συστήματος ABC: την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, τη δημιουργία συνδέσμων με ανταγωνιστικές στρατηγικές, τη σύνδεση της αξιολόγησης επίδοσης με την ανταμοιβή, την εκπαίδευση στην εφαρμογή του ABC, την ύπαρξη μη-λογιστικής περιουσίας και την επάρκεια σε πόρους. Η απουσία αυτών των παραγόντων συντελεί στην αποτυχία του ABC.

Ο Malmi (1997) δίνει δύο προσεγγίσεις για την εξήγηση της φαινομενικής αποτυχίας ενός συστήματος ABC. Πρώτον, πολλές φορές το ABC θεωρείται αποτυχημένο, εάν δεν οδηγεί σε δράσεις. Όμως, ακόμη και χωρίς δράσεις, η

πληροφορία του ABC μπορεί να εκληφθεί ως αξιολόγηση. Όταν χρησιμοποιείται για την υποστήριξη λήψης στρατηγικών αποφάσεων, η επιτυχία του ABC δεν μπορεί να στηρίζεται στα αποτελέσματα της ανάλυσης, ούτε στις ενέργειες που γίνονται βάσει αυτών των συμπερασμάτων, αλλά στην ικανότητα παροχής σωστής διάγνωσης της κατάστασης. Μειώνοντας την αβεβαιότητα και παρέχοντας μια πιο στερεή βάση για στρατηγικές αποφάσεις, το μπορεί να αποδειχθεί μεγάλης αξίας ακόμη και χωρίς συνεπαγόμενες ενέργειες και χωρίς καμία αλλαγή στις προτιθέμενες αποφάσεις. Ουσιαστικά, κάποιες από τις αποκαλούμενες αποτυχίες του ABC μπορεί να μην είναι αποτυχίες, αλλά αποτέλεσμα της περιορισμένης προοπτικής στην λήψη αποφάσεων που υιοθετείται για την αξιολόγηση των προγραμμάτων ABC.

Δεύτερον, συχνά υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στις πηγές αντίστασης στην εφαρμογή ενός συστήματος ABC. Συνεπώς, δεν θα πρέπει να αναζητείται η πηγή της αντίδρασης απλά στο περιεχόμενο του νέου συστήματος (με το οποίο μπορεί να διαφωνούν κάποιες ομάδες) ή στη διαδικασία της εφαρμογής (καθώς κάποιες ομάδες μπορεί να μην έχουν περιληφθεί στον σχεδιασμό και στο χτίσιμο του συστήματος), αλλά στο σύνολο των παραγόντων και των ομάδων συμφερόντων που σχετίζονται με το ABC.

Σε αντίθεση με τον Malmi, ο Krumwiede (1998b) εντοπίζει την επιτυχία ενός τέτοιου συστήματος στη χρήση του ABC για την λήψη αποφάσεων, πέρα από τη λογιστική λειτουργία. Κατά τον Krumwiede, ακόμη και αν το ABC περιορίσει σημαντικά τις διαστρεβλώσεις στα παραγωγικά κόστη, πιθανότατα δεν θα εφαρμοστεί αν η επιχείρηση δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει την καλύτερη πληροφόρηση για το κόστος στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Ο Γκίνογλου (2001) αναφέρει ορισμένα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι επιχειρήσεις ώστε να έχουν περισσότερο θετικά αποτελέσματα από την εφαρμογή του ABC. πιο συγκεκριμένα, περισσότερο πιθανό να αποκομίσουν οφέλη από την εφαρμογή της μεθόδου ABC είναι για τις επιχειρήσεις που διαθέτουν ένα ή περισσότερα από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Προϊόντα που να διαφέρουν σε ποσότητα, πολυπλοκότητα ή/και μέγεθος παρτίδων.
- Αλλαγή και αυξητικές τάσεις στα παραπάνω στοιχεία από τη στιγμή που εγκαταστάθηκε το προηγούμενο κοστολογικό σύστημα.
- Υψηλά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που τείνουν να αυξηθούν και άλλο.
- Άγνοια του πραγματικού τρέχοντος κόστους από χρηματοοικονομικά στελέχη που θα έπρεπε να γνωρίζουν τα σχετικά στοιχεία προκειμένου να τιμολογήσουν προϊόντα ή να δώσουν τιμές σε διαγωνισμούς.
- Σημαντικές αλλαγές και γενικά αναπτυσσόμενο τεχνολογικό περιβάλλον όσον αφορά το χώρο στον οποίο κινείται η επιχείρηση, αυτοματοποίηση ή ανασχεδιασμό γραμμών παραγωγής.

Ακόμη, θα πρέπει να τονίσουμε ότι συχνά η έρευνα σχετικά με την εφαρμογή αλλαγών σε ένα σύστημα, όπως είναι η υιοθέτηση του ABC, θεμελιώνεται στη βάση της ύπαρξης μόνο οικονομικών κινήτρων για καινοτομία. Επομένως, ο ορισμός της επιτυχίας ή της αποτυχίας ενός τέτοιου προγράμματος εξαρτάται από την επίτευξη ενός ορισμένου σταδίου εφαρμογής, όπου τα νέα δεδομένα χρησιμοποιούνται με συνηθισμένους ή απρόβλεπτους τρόπους για τη βελτίωση της οικονομικής αποτελεσματικότητας. Όμως, στην πραγματικότητα τα κίνητρα είναι πιο σύνθετα, οικονομικής και θεσμικής φύσεως και αφορούν ποικίλες ομάδες συμφερόντων, τόσο εντός, όσο και εκτός της οργάνωσης. Μέσα από αυτό το πρίσμα, ένα πρόγραμμα ABC μπορεί να είναι επιτυχημένο για μια ομάδα συμφερόντων και ταυτόχρονα αποτυχημένο για μια άλλη.

Ο Brewer (1998) σημειώνει ότι σε θεωρητικό επίπεδο, υπάρχει ισχυρή ομοφωνία αναφορικά με την υπεροχή του ABC σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ως προς τον υπολογισμό των παραγωγικών κοστών και τη διαχείριση των κοστών των διαδικασιών. Όμως, σε πρακτικό επίπεδο, πολλές επιχειρήσεις αποτυγχάνουν στην προσπάθεια εφαρμογής και διατήρησης του ABC. Μια πιθανή εξήγηση αυτών των αποτυχιών, κατά τον Brewer, μπορεί να βρίσκεται σε συμπεριφορικές και όχι σε τεχνικές μεταβλητές. Η συμπεριφορική έρευνα έχει παράσχει πλήθος χρήσιμων

γνώσεων αναφορικά με τη διαχείριση της ανθρώπινης πλευράς των εφαρμογών του ABC. Ο Brewer εξέτασε τη σχέση μεταξύ εθνικής κουλτούρας και ABC, χρησιμοποιώντας δεδομένα από μια πολυεθνική επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε Η.Π.Α και Μαλαισία. Αν λάβουμε υπόψη το πλήθος των πολυεθνικών εταιρειών που επενδύουν σήμερα εκτός των συνόρων της έδρας τους, οι διασυνοριακές καινοτομίες της διοικητικής λογιστικής αποκτούν ιδιαίτερη σημασία. Ο Brewer βασίστηκε στις αξίες της κουλτούρας που σχετίζονται με την εργασία, έτσι όπως τις όρισε ο Hofstede το 1993. οι αξίες αυτές είναι οι εξής:

- 1) Διαφορά Δύναμης: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο σε μια κουλτούρα η ανισότητα μεταξύ των ανθρώπων θεωρείται φυσιολογική και λειτουργική.
- 2) Ατομικότητα: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο σε μια κουλτούρα προτιμάται η αυτονομία ή η ομαδικότητα.
- 3) Αποφυγή Αβεβαιότητας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο μια κουλτούρα δέχεται εύκολα ή δύσκολα την αβεβαιότητα και την ασάφεια.
- 4) Αρσενικός Χαρακτήρας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο η κουλτούρα δίνει έμφαση στην επίτευξη αποτελεσμάτων, στον ηρωισμό, στη διεκδικητικότητα και στην υλική επιτυχία.
- 5) Κομφουκιανικός Χαρακτήρας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο η κουλτούρα εστιάζει στα μακροχρόνια ή στα βραχυχρόνια αποτελέσματα. Υψηλές τιμές σε αυτή τη μεταβλητή δείχνουν ένα μακροχρόνιο προσανατολισμό.

Ο Brewer χρησιμοποίησε στην έρευνά του τις δύο πρώτες αξίες, τη διαφορά δύναμης και την ατομικότητα. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι στη Μαλαισία η επιτυχία του ABC ήταν μεγαλύτερη σε σχέση με τις Η.Π.Α. Πάντως, ο Brewer αναφέρεται στην αναγκαιότητα διενέργειας μιας σειράς

ερευνών για την παγίωση κάποιων σχετικά με την επίδραση της εθνικής κουλτούρας στην επιτυχία του ABC.

Σύμφωνα με τον Anderson (2002) η αντιληπτή σημαντικότητα του έργου της ανάπτυξης του πρώτου μοντέλου ABC επηρεάζεται σημαντικά από την εκπαίδευση των μελών της ομάδας εφαρμογής του ABC. Το ίδιο συμβαίνει και με το επίπεδο του ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει κάθε εργοστάσιο. Το επίπεδο της συνοχής της ομάδας αυξάνεται όσο βελτιώνονται οι αντιλήψεις της σημαντικότητας του έργου και της ικανότητας αντιμετώπισης των συγκρούσεων της ομάδας. Η πολυπλοκότητα του μοντέλου ABC επηρεάζεται από τρεις παράγοντες: την παρουσία εξωτερικού συμβούλου ABC, το επίπεδο του εξωτερικού ανταγωνισμού και την ικανότητα επίλυσης των συγκρούσεων εντός της ομάδας εφαρμογής. Τελικά, ενώ ο βαθμός πολυπλοκότητας του μοντέλου δεν επηρεάζει σημαντικά τον χρόνο που χρειάζεται για την ολοκλήρωση του μοντέλου, ένα υψηλότερο επίπεδο συνοχής της ομάδας οδηγεί σε πιο γρήγορη ανάπτυξη του πρώτου μοντέλου ABC.

Τέλος, θα πρέπει να αναφερθούμε στις έρευνες σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης των συστημάτων ABC από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι έρευνες στο Ηνωμένο Βασίλειο στις αρχές της δεκαετίας του 1990 παρουσίαζαν δείκτες υιοθέτησης του ABC κοντά στο 10% των επιχειρήσεων (Baird et al., 2004). Όμως, μελέτες στις Η.Π.Α. ανέφεραν σημαντικά μεγαλύτερους δείκτες υιοθέτησης. Πιο συγκεκριμένα, οι Shim and Sudit (1995) ανέφεραν ποσοστό υιοθέτησης που ανερχόταν στο 27% του συνόλου των εξεταζομένων επιχειρήσεων, ενώ ο Hrisak (1996) ποσοστό της τάξης του 53%.

Ακόμη, οι Baird et al. (2004) σημειώνουν ότι ενώ σε γενικές γραμμές οι έρευνες στην Αυστραλία παρουσίαζαν χαμηλούς δείκτες υιοθέτησης του ABC από τις αυστραλιανές επιχειρήσεις, οι Chenhall and Langfield-Smith (1998) ανέφεραν ένα πολύ υψηλότερο ποσοστό υιοθέτησης, της τάξης του 56%.

Ακόμη, οι Innes and Mitchell διαπίστωσαν το 1995, σε μεταγενέστερη έρευνά τους, ποσοστό υιοθέτησης της τάξης του 20% για οργανώσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο, σε αντίθεση με το ποσοστό 6% της προηγούμενης έρευνας του 1991. Μάλιστα, ο Krumwiede (1997,1998b) αναφέρει ότι σύμφωνα με την μελέτη του Cost Management Group (CMG) του 1996, περίπου οι μισές από τις επιχειρήσεις που ανταποκρίθηκαν στην έρευνα (49%) είχαν υιοθέτηση το ABC, ενώ το ποσοστό αυτό το 1995 ήταν αρκετά χαμηλότερο (41%). Επίσης, σύμφωνα με τον Krumwiede (1997), το 61% των μη-βιομηχανικών επιχειρήσεων της έρευνας του CMG ανέφεραν ότι εφαρμόζουν το ABC, ενώ αντίθετα, μόνο το 45% των βιομηχανικών επιχειρήσεων είχαν προχωρήσει στην υιοθέτησή του.

Μια εξήγηση για τον χαμηλό βαθμό υιοθέτησης του ABC στο πρώτο μισό της δεκαετίας του 1990 πιθανόν να είναι η χρονική υστέρηση της λογιστικής, το χρονικό χάσμα μεταξύ της ανάπτυξης μιας καινούριας θεωρίας και της εφαρμογής της στην πράξη. Πάντως, οι Baird et al. (2004) θεωρούν ότι το φαινόμενο της εύρεσης διαφορετικών ποσοστών υιοθέτησης, ακόμη και στην ίδια χρονική στιγμή και στον ίδιο τόπο από διαφορετικούς ερευνητές, είναι πιθανό να οφείλεται και στον τρόπο μοντελοποίησης και προσδιορισμού της έννοιας του ABC που αυτοί μελετούν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Καρδακάρης, Κ. (1995) *Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης*, Εκδόσεις “ΕΛΛΗΝ”
2. Πομόνης, Ν. (1999) *Κοστολόγηση*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης
3. Βενιέρης, Ι. (1986) *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Σμπίλιας
4. Ιγνατιάδης, Αριστ. (1983) *Λογιστική Προκαθορισμένου Κόστους*, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη
5. Παγγείος, Κ. Γιάννης (1993) *Θεωρία Κόστους*, Εκδόσεις Σταμούλης
6. Ιγνατιάδης, Αριστ. (1983) *Λογιστική Κόστους*, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη