

**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**Κοστολόγηση Καταστήματος Εστίασης – Καφετέριας : Μία Εικονική Εφαρμογή**

**Costing Analysis for Catering and Coffee Shop Services : Case Study**

**Αλέξανδρος Θεοχάρης / Κωνσταντίνος Ρόκος**

**Επόπτης καθηγητής: Αιμίλιος Σερετάκης**

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2014**

## Πίνακας περιεχομένωνI

Πίνακας περιεχομένων.....	I
Ευχαριστίες.....	II
Κατάσταση σχημάτων.....	III
Κατάσταση πινάκων.....	IV
1 Εισαγωγή.....	8
2 Θεωρητική Δομή.....	10
2.1 Βασικές Έννοιες Κοστολόγησης.....	10
2.1.1 Βασικές έννοιες και διακρίσεις κόστους.....	10
2.1.2 Η έννοια και ορισμός της κοστολόγησης.....	13
2.2 Μέθοδοι κοστολόγησης.....	14
2.2.1 Οριακή μέθοδος κοστολόγησης.....	14
2.2.1.1 Πλεονεκτήματα μεθόδου.....	14
2.2.1.2 Μειονεκτήματα μεθόδου.....	15
2.2.2 Απορροφητική μέθοδος κοστολόγησης.....	16
2.2.2.1 Πλεονεκτήματα μεθόδου.....	16
2.2.2.2 Μειονεκτήματα μεθόδου.....	17
2.2.3 Σύγκριση οριακής και απορροφητικής κοστολόγησης.....	17
2.2.4 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.....	19
2.2.5 ABC (ActivityBasedCosting).....	19
2.2.5.1ΠαρουσίασημεθόδουABC.....	19
2.2.5.2Τα Βήματα εφαρμογής του ABC.....	21
2.2.5.3Πλεονεκτήματα ABC κοστολόγησης.....	22
2.2.5.4Μειονεκτήματα ABC κοστολόγησης.....	23

2.2.5.5ABC σε επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών.....	24
2.2.6 Διαφορές παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης με ABC.....	25
3 Καταστήματα Εστίασης-Καφέ.....	27
3.1 Κλάδος παροχής υπηρεσιών.....	27
3.2 Εστίαση .....	29
3.2.1 Γενικά στοιχεία του κλάδου .....	29
3.2.2 Κατηγορίες επιχειρήσεων εστίασης .....	29
3.2.3 Η εστίαση σε βάθος χρόνου .....	30
3.2.3.1Η εξέλιξη του κλάδου της εστίασης βασισμένη σε επίσημα στατιστικά στοιχεία (από έτος 2003 έως 2012).....	30
3.2.3.2Ο κλάδος της εστίασης το έτος 2013 .....	41
3.2.4 Τα θετικά και αρνητικά στοιχεία του κλάδου της εστίασης .....	42
3.3 Ο κλάδος των καφέ .....	43
3.3.1 Αλυσίδες Καφέ.....	44
4 Ανάλυση Κοστολόγησης .....	47
4.1 Η Καφετέρια «Ωμέγα» και οι Λεπτομέρειες της. ....	47
4.1.1 Λειτουργικά έξοδα .....	48
4.1.2 Παρουσίαση Ισολογισμού της επιχείρησης για το έτος 2013 .....	49
4.1.3 Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως 2013.....	52
4.2 Καθορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης «Ωμέγα» .....	54
4.2.1 Οδηγοί κόστους.....	55
4.3 Διαχωρισμός προϊόντων ανάλογα με τον τρόπο χρήσης τους στην επιχείρηση. .....	57
4.4 Κατανομή και Επιμερισμός του Λειτουργικού Κόστους.....	58
4.5 Κατανομή και Επιμερισμός του Επενδυσμένου Κεφαλαίου.....	63
4.6 Άθροιση Λειτουργικού κόστους και Χρέωσης Κεφαλαίου .....	68

4.7 Υπολογισμός του οικονομικού αποτελέσματος προϊόντων με τη μέθοδο κοστολόγησης ABC .....	74
5 Συμπεράσματα .....	75
6 Επίλογος .....	77
7Βιβλιογραφία .....	78
8Παράρτημα.....	81

## **II. Ευχαριστίες**

Εκ πρώτης θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέπον καθηγητή Κύριο Αιμίλιο Σερετάκη για την καθοδήγηση, συνεργασία και υποστήριξη που μας παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μας αλλά και κατά τη διάρκεια της παρούσης πτυχιακής εργασίας.

Τέλος θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειες και τους φίλους μας για την συμπαράσταση και την συνεχή τους υποστήριξη προς εμάς, οι οποίες αδιαμφισβητήτως μας βοήθησαν στην ολοκλήρωση της εργασίας.

## III Κατάσταση σχημάτων

Σχήμα 1. Accumulation and Distribution of Cost .....	21
Σχήμα 2. Διαφορές παραδοσιακής κοστολόγησης με ABC .....	26
Σχήμα 3. Διαχρονική εξέλιξη κατά κεφαλήν εισοδήματος .....	28
Σχήμα 4. Αριθμός επιχειρήσεων εστίασης 2006-2009 .....	33
Σχήμα 5. Αριθμός απασχολούμενων στον κλάδο της εστίασης από το 2006-2012 .....	33
Σχήμα 6. Κύκλος εργασιών (χιλιάδες ευρώ) .....	34
Σχήμα 7 Εξέλιξη του Δείκτη Κύκλου Εργασιών στον τομέα Παροχής Υπηρεσιών Καταλύματος και Εστίασης, κατά τρίμηνο: 2008 – 2013 (Α΄ τρίμηνο) .....	36
Σχήμα 8. Εκτίμηση της τουριστικής απασχόλησης στην Ελλάδα ως προς την κύρια θέση εργασίας, 2011 .....	38
Σχήμα 9. Το ποσοστό του κλάδου της Παροχής Υπηρεσιών έναντι του συνόλου απασχολούμενων .....	40
Σχήμα 10. Ο αριθμός επιχειρήσεων καφέ κατά περιφέρεια από το 2002-2007 .....	44
Σχήμα 11. Αριθμός απασχολούμενων ατόμων σε αλυσίδων καφέ από το 2002 - 2007 .....	46
Σχήμα 12. Σύγκριση της κατανομής του <u>λειτουργικού κόστους</u> των δύο προϊόντων στην δραστηριότητα εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις .....	60
Σχήμα 13. Σύγκριση της κατανομής του επενδεδυμένου <u>κεφαλαίου</u> των δύο προϊόντων στην δραστηριότητα σχεδιασμού και προετοιμασίας για ενδεχόμενη παραγωγή .....	65
Σχήμα 14. Σύγκριση της κατανομής του κεφαλαίου με τα λειτουργικά έξοδα του <u>προς</u> <u>Μεταπώληση</u> προϊόντος σε όλες τις δραστηριότητες .....	70
Σχήμα 15. Σύγκριση της κατανομής του κεφαλαίου με τα λειτουργικά έξοδα του <u>προς</u> <u>Παραγωγή</u> προϊόντος σε όλες τις δραστηριότητες .....	72
Σχήμα 16. Σύγκριση Συνολικού κόστους (λειτουργικού κόστους + κόστους επενδυτικού κεφαλαίου) σε κάθε προϊόν σε κάθε δραστηριότητα .....	73

## **IV Κατάσταση πινάκων**

Πίνακας 1. Διαχωρισμός Προσφερόμενων προϊόντων .....	30
Πίνακας 2. Αναλυτικά στοιχεία επιχειρήσεων του κλάδου της εστίασης .....	31
Πίνακας 3. Στοιχεία διάρθρωσης επιχειρήσεων στον τομέα παροχής υπηρεσιών εστίασης ...	32
Πίνακας 4. Εξέλιξη του Δείκτη Κύκλου Εργασιών στον τομέα Παροχής Υπηρεσιών Καταλύματος και Εστίασης, κατά τρίμηνο: 2008 – 2013 (Α΄ τρίμηνο) .....	35
Πίνακας 5. Χρηματοοικονομικοί δείκτες επιχειρήσεων εκμετάλλευσης καταστημάτων εστίασης 2007-2011 .....	37
Πίνακας 6. Κύκλος εργασιών Συνολικές Πωλήσεις Επιχειρήσεων Εκμετάλλευσης Καταστημάτων Εστίασης (2007- 2011) .....	38
Πίνακας 7. Η αγορά εργασίας στην Ελλάδα από το 2010-2012 .....	39
Πίνακας 8. Τα προϊόντα της επιχείρησης «Ωμέγα» .....	48
Πίνακας 9. Ισολογισμός από 1/1/13 - 31/12/13 .....	50
Πίνακας 10. Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως 2013 .....	52
Πίνακας 11. Κέντρα δραστηριοτήτων και οι οδηγοί κόστους τους .....	56
Πίνακας 12. Κατανομή του λειτουργικού κόστους .....	58
Πίνακας 13. Επιμερισμός Συνολικού κόστους στις δραστηριότητες .....	61
Πίνακας 14. Κατανομή επενδεδυμένου κεφαλαίου .....	63
Πίνακας 15. Επιμερισμός συνολικού κόστους κεφαλαίου .....	66
Πίνακας 16. Αθροισή λειτουργικού κόστους και χρέωσης κεφαλαίου για τα προς μεταπώληση προϊόντα .....	68
Πίνακας 17. Αθροισή λειτουργικού κόστους και χρέωσης κεφαλαίου για τα προς παραγωγή προϊόντα .....	70
Πίνακας 18. Υπολογισμός του αποτελέσματος προϊόντων με την μέθοδο κοστολόγησης ABC .....	74

## 1. Εισαγωγή

Στο σύγχρονο Οικονομικό Περιβάλλον στο οποίο ανήκουμε, αποτελεί ανάγκη των επιχειρήσεων η «επιβίωση», η οποία επιτάσσει την βελτίωση της αποτελεσματικότητας, ανταγωνιστικότητας και της αποδοτικότητας μέσω του κόστους, αλλά και την παράλληλη βελτιστοποίηση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών. Στο πλαίσιο αυτό, είναι αναπόφευκτό οι άνθρωποι να προσανατολίζονται στην εύρεση μεθόδων με τους οποίους θα παρακολουθούν την παραγωγή προϊόντων, ψάχνοντας τρόπους να μειωθεί το κόστος και να βελτιωθεί η ποιότητα τους. Στα πλαίσια ανταγωνιστικότητας μίας επιχείρησης, η κοστολόγηση έχει κυρίαρχο ρόλο και η επιλογή της διαδικασίας κοστολόγησης διαμορφώνει την αξία του τελικού προϊόντος. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος μιας επιχείρησης έχει ανάγκη να υποστηριχθεί από ένα κοστολογικό σύστημα που να της δίνει την δυνατότητα να αξιολογεί όχι μόνο την κερδοφορία των προϊόντων και των υπηρεσιών αλλά και των πελατών της. Σήμερα οι πελάτες έχουν δυνατότητα επιλογής από ένα μεγάλο αριθμό ομοίων ή παρόμοιων αγαθών και υπηρεσιών. Η αυξανόμενη προσοχή στην εισαγωγή νέων προϊόντων, η ποιότητα των προϊόντων και των διεργασιών, το επίπεδο των αποθεμάτων και η βελτίωση των πολιτικών του εργατικού δυναμικού βοήθησαν τις επιχειρήσεις να εδραιωθούν σημαντικά.

Τα συμβατικά κοστολογικά συστήματα αποδείχθηκαν ανεπαρκή να παράσχουν έγκαιρα και έγκυρα τόσο την ποσότητα όσο και την ποιότητα της απαιτούμενης πληροφόρησης στα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων, καθώς είχαν σχεδιαστεί να καλύπτουν τις γνωστικές απαιτήσεις εξωτερικών χρηστών, δίνοντας έμφαση στην τυποποίηση και στην ομοιομορφία του περιεχομένου τους. Πολλές επιχειρήσεις ακόμη και σήμερα χρησιμοποιούν τα ίδια παραδοσιακά συστήματα λογιστικής κόστους που αναπτύχθηκαν δεκαετίες πριν. Αυτό από μόνο του κατατάσσει δύσκολη την εφαρμογή τους στην σύγχρονη εποχή όπου οι συνθήκες και οι απαιτήσεις δεν είναι οι ίδιες.

Η ανάγκη για εφαρμογή ενός νέου συστήματος κοστολόγησης προέκυψε από την ανάγκη για σωστότερη κοστολόγηση του εμέσου κόστους και των γενικών εξόδων από αυτή των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.



Την τελευταία δεκαετία, υπάρχει αυξημένο ενδιαφέρον για ένα άλλο είδος λογιστικού συστήματος κοστολόγησης το οποίο κέρδισε την αποδοχή στην Αμερική καθώς επίσης και στις εταιρείες που βρίσκονται στην Ευρώπη. Πρόκειται για το σύστημα κοστολόγησης που βασίζεται στην ανάλυση των δραστηριοτήτων ( ActivityBasedCosting, ABC) , το οποίο θεωρεί ότι *οι δραστηριότητες προκαλούν το κόστος και ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες και οι πελάτες είναι οι λόγοι για τους οποίους εκτελούνται οι δραστηριότητες*. Ένα σύστημα ABC προσπαθεί να ανιχνεύσει το κόστος κάθε δραστηριότητας σε στενή συνάρτηση με το λόγο για τον οποίο κάθε μία καταναλώνει επιχειρηματικούς πόρους.

Στην Ελλάδα σήμερα είναι αναγκαίο όσο ποτέ η καταλληλότερη κοστολόγηση και ορθή αξιοποίηση των πόρων των επιχειρήσεων με γνώμονα τον καταναλωτή. Ένα μεγάλο ποσοστό των επιχειρήσεων στην χώρα μας χρησιμοποιεί τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, αγνοώντας τα πιο σύγχρονα, με αποτέλεσμα την απώλεια πληροφοριών χρήσιμων για την λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων. Η οικονομική κρίση έχει περιορίσει τις δυνατότητες και τις αντοχές των επιχειρήσεων να προσαρμοστούν σε ένα πλήρως ανταγωνιστικό περιβάλλον και η μαζική φορολογία επιτάσσει τις μικρές επιχειρήσεις να μηδενίσουν τις οικονομικές ζημιές.

## 2. Θεωρητική Δομή

### 2.1 Βασικές έννοιες κοστολόγησης

#### 2.1.1 Βασικές έννοιες και διακρίσεις κόστους

Ένας απ τους σημαντικότερους παράγοντες που επηρεάζει τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης και θα πρέπει πάντα να ελέγχεται στα όρια που η ίδια η επιχείρηση αντέχει είναι το κόστος.

*Κόστος* είναι το αριθμητικό μέγεθος ή ποσό που εκφράζει επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση, διατήρηση, παραγωγή ή χρήση αγαθών ή υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών (Βαρβάκης, 2003).

Στο παρελθόν ο ορισμός του κόστους περιλάμβανε την θυσία των οικονομικών πόρων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί ενώ σήμερα στο κόστος υπολογίζεται και η μελλοντική θυσία.

Προκειμένου να εκτιμηθεί και να ελεγχθεί κατάλληλα το κόστος είναι αναγκαίο οι διοικήσεις των επιχειρήσεων να γνωρίζουν αν το κόστος αναμένεται να μεταβληθεί κάτω από δεδομένες συνθήκες ή όχι, και αν ναι κάτω από ποιες μεταβολές. Ερευνώντας βαθύτερα το κόστος με σκοπό τον έλεγχό του και την χρησιμοποίησή του για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, προϋποθέτει την κατάταξη του σε κατηγορίες. Έτσι το κόστος αρχικά διακρίνεται σε Σταθερό και μεταβλητό.

*Σταθερό κόστος (Fixed)* είναι εκείνο που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές της λειτουργικής μονάδας στην οποία αναφέρεται. Θα ήταν χρήσιμο να αναφέρουμε πως το σταθερό κόστος όπως και κάθε μορφή κόστους υπόκειται σε ορισμένες διακυμάνσεις. Ορισμένα παραδείγματα σταθερού κόστους είναι το ενοίκιο, οι αποσβέσεις κλπ.

Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές αυτές είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας.

*Μεταβλητό κόστος (Variable)* είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές της λειτουργικής μονάδας στην οποία αναφέρεται. Ορισμένα παραδείγματα

μεταβλητού κόστους είναι τα Ημερομίσθια, η αξία πρώτων και βοηθητικών υλικών που αναλώνονται.

Το κόστος των στοιχείων αυτών μεταβάλλεται όταν αυξομειώνεται το επίπεδο δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας (Καραγιάννης, 2010).

Επίσης μια ακόμα σημαντική διάκριση του κόστους είναι σε άμεσο και έμμεσο.

*Άμεσο κόστος (directcost)* είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία, τα οποία επιβαρύνουν το κέντρο κόστους (Καραγιάννης, 2010). Το άμεσο κόστος θα σταματήσει να υπάρχει όταν σταματήσει να υφίσταται ο φορέας κόστους που είναι η αιτία της δημιουργίας του. Ένα παράδειγμα του άμεσου κόστους αποτελεί η αμοιβή της άμεσης εργασίας.

*Έμμεσο (indirectcost)* κόστος είναι εκείνο που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερα από ένα κέντρα κόστους είτε επειδή ο διαχωρισμός του δεν είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος (Καραγιάννης, 2010). Το έμμεσο κόστος πρέπει να συγκεντρωθεί ως βιομηχανικό κόστος και να επιμεριστεί στη συνέχεια ώστε να επιβαρύνει ποιο πολλούς φορείς κόστους. Ορισμένα παραδείγματα του έμμεσου κόστους αποτελούν η αμοιβή λογιστή, ο φωτισμός της επιχείρησης, τα δημοτικά τέλη.

Στην πράξη χρησιμοποιούνται και άλλες μορφές κόστους. Οι δύο κυριότερες από αυτές είναι το πραγματικό ή ιστορικό κόστος και το πρότυπο κόστος:

*Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος (hystorical or actual cost)* υπολογίζεται μετά το τέλος της παραγωγικής διαδικασίας βάση των δαπανών που έχουν γίνει (Τσακλάγκανος, 2005) και σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά και αναφέρεται σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται. (Καραγιάννης, 2010). Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται π.χ. σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (<http://www.taxheaven.gr/>).

*Το πρότυπο κόστος (standard cost)* είναι το κόστος που αναλογεί στις δαπάνες παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος όταν η επιχείρηση λειτουργεί κατά ορθολογικό τρόπο (Τσακλάγκανος, 2005). Είναι το κόστος που “θα πρέπει” να επιτευχθεί κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και

προκαθορισμένου Όγκου Πωλήσεων – Παραγωγής (Μανουσόπουλος [www.specisoft.gr](http://www.specisoft.gr)). Ο καθορισμός του πρότυπου κόστους γίνεται μέσω του καθορισμού προτύπων για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ) (Βενιέρης, 2005).

1. Άμεσα υλικά (αναλώσεις πρώτων υλών)
2. Άμεση εργασία
3. Γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ)

*Οι αναλώσεις των πρώτων υλών είναι το κόστος των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης (Παυλάτος, 2006).*

*Η άμεση εργασία είναι το προκαθορισμένο ποσό με το οποίο θα αμειψτεί ένας εργαζόμενος που προσφέρει άμεση εργασία για την παραγωγή προϊόντων που παράγει η επιχείρηση (Βενιέρης, 2005) και η εκτίμηση του κόστους εργασίας επηρεάζεται σε σημαντική έκταση από την ικανότητα και την απόδοση κάθε εργαζόμενου ξεχωριστά. (Ιγνατιάδης, 1983).*

*Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι όλα τα έμμεσα έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται και περιλαμβάνει (Παυλάτος, 2006):*

- Έμμεση εργασία
- Αμοιβές τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Διάφορα έξοδα
- Φόροι και τέλη
- Αποσβέσεις παγίων
- Προβλέψεις εκμετάλλευσης
- Έμμεσα υλικά

### **2.1.2 Η έννοια και ορισμός της κοστολόγησης**

*Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας ή το κόστος ανάπτυξης μιας δραστηριότητας (Βενιέρης, 2005).*

*Η κοστολογική διαδικασία παρουσιάζεται με την μορφή διάφορων κοστολογικών συστημάτων ή μεθόδων που χρησιμοποιούμε για να προσδιορίσουμε το κόστος (Βαρβάκης, 2003).*

*Η κοστολόγηση αποσκοπεί στην αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη Διοίκηση της επιχείρησης χρησιμοποιώντας πληροφορίες που έχουν και σχετίζονται με το κόστος, μέσω των παραγόντων αγοράς, ανταγωνιστικότητας, οικονομικού περιβάλλοντος και συνθηκών παραγωγής (Βενιέρης, 2005). Οι αποφάσεις που θα παρθούν είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος κάνοντας έτσι απαραίτητη προϋπόθεση να υπολογιστεί σωστά αυτό και παράλληλα βοηθούν στο να ληφθούν μετρά για να αποφευχθούν απώλειες. Πέρα από την βοήθεια που μπορεί να παρέχει στην λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της πορείας μιας σύγχρονης επιχείρησης. Ο έλεγχος έχει ως σκοπό να εξακριβώσει το ελάχιστο δυνατό κόστος για την παραγωγή σε σχέση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος. Επειδή όμως δεν παράγουν όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις τα ίδια προϊόντα, είναι εμφανές ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο.*

## 2.2 Μέθοδοι κοστολόγησης

Οι μέθοδοι κοστολόγησης διαχωρίζονται ανάλογα με το πώς μελετούν τον διαχωρισμό του κόστους (άμεσο/ έμμεσο, μεταβλητό/σταθερό). Οι δυο αυτές μέθοδοι είναι η Οριακή και η Απορροφητική κοστολόγηση.

### 2.2.1 Οριακή μέθοδος κοστολόγησης

Οριακή ή άμεση κοστολόγηση αφορά την κατάταξη των δαπανών σε μεταβλητές και σταθερές (Ιγνατιάδης, 1983). Το βασικό της χαρακτηριστικό είναι ότι το άμεσο κόστος είναι εξ ολοκλήρου μεταβλητό ή μπορεί να προσδιοριστεί το μεταβλητό του μέρος με μεγάλη ευκολία. Και έχει ως συνέπεια την μετατροπή όλων των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας σε έξοδο που βαραίνει το μικτό αποτέλεσμα ή το μικτό περιθώριο κέρδους (Βαρβάκης, 2003).

#### 2.2.1.1 Πλεονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης

Λαμβάνοντας υπόψη τα επιχειρήματα των υποστηρικτών της οριακής κοστολόγησης, παρατάσσονται τα εξής πλεονεκτήματα:

1. Η οριακή κοστολόγηση καθιστά δυνατή την κατάκτηση ελαστικών προϋπολογισμών ή την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης (Ιγνατιάδης, 1983).
2. Η εμφάνιση στην κατάσταση των αποτελεσμάτων του συνολικού ποσού του σταθερού κόστους δίνει καλύτερα την εικόνα του συνολικού ύψους του (Βενιέρης, 2005).
3. Το οριακό κόστος προσφέρει καλύτερη πληροφόρηση για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα (Βενιέρης, 2005).

4. Ο διαχωρισμός των δαπανών σε μεταβλητές και σταθερές επιτρέπει τον προσδιορισμό του επιπέδου δραστηριότητας στο οποίο η επιχείρηση δεν έχει κέρδος ούτε ζημία, δηλαδή το «νεκρόσημείο» (Ιγνατιάδης, 1983).
5. Ταχύτατος προσδιορισμός του περιθωρίου κέρδους για κάθε προϊόν ή ομάδα προϊόντων (Βαρβάκης, 2003).
6. Η οριακή κοστολόγηση είναι μια παλλαγμένη από τις διαφορές που δημιουργούνται κατά την απορρόφηση των ΓΒΕ από τα προϊόντα, ιδιαίτερα όταν ο όγκος της παραγωγής μεταβάλλεται εξαιτίας εποχικών ή άλλων παραγόντων (Ιγνατιάδης, 1983).
7. Το μεγαλύτερο μέρος των σταθερών εξόδων αποσκοπεί στο να διατηρηθεί η επιχείρηση σε κατάσταση ετοιμότητας ή το να διατηρήσει το επίπεδο της παραγωγικής δυναμικότητας άσχετα από το αν την συγκεκριμένη χρονική περίοδο πραγματοποιείται ή όχι παραγωγή (Ιγνατιάδης, 1983).
8. Το κέρδος χρήσης στην οριακή κοστολόγηση αυξάνει (εφόσον το περιθώριο είναι θετικό) όταν αυξάνουν και οι πωλήσεις και αντίστροφα (Ιγνατιάδης, 1983).

#### 2.2.1.2 Μειονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης

Οι υποστηρικτές όμως της απορροφητικής κοστολόγησης αναγνωρίζουν βασικές αδυναμίες της οριακής κοστολόγησης:

1. Στην οριακή κοστολόγηση οι πωλήσεις εμφανίζουν εντονότερες εποχιακές διακυμάνσεις, ενώ η παραγωγή γίνεται και κατά τις περιόδους ανυπαρξίας ή μειωμένων πωλήσεων προκειμένου να καλυφτεί η ζήτηση που θα εκδηλωθεί σε μεταγενέστερη περίοδο (Βαρβάκης, 2003).
2. Ο διαχωρισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά είναι μερικές φορές ανέφικτος (Βενιέρης, 2005).
3. Είναι ασύμβατο με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την φορολογική νομοθεσία γιατί το μεταβλητό κόστος δεν εμπεριέχεται στις αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης της απογράφης των αποθεμάτων (Βαρβάκης, 2003).

4. Μειώνεται το κόστος της απογράφης των προϊόντων και αλλοιώνει τα αποτελέσματα χρήσης αλλά και το ενεργητικό σκέλος του ισολογισμού όταν τα μεγέθη της απογραφής είναι μεγάλα (Βαρβάκης, 2003).
5. Η χρησιμοποίηση της οριακής κοστολόγησης δημιουργεί πολλές φορές την παρανόηση ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν σχετίζονται με την διαδικασία παραγωγής των προϊόντων (Βενιέρης, 2005).
6. Οδηγεί σε μετάθεση μέρους του αποτελέσματος από μια χρήση σε άλλη, παραβιάζοντας την βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Βαρβάκης, 2003).
7. Η οριακή κοστολόγηση με το να τονίζει την έννοια του περιθωρίου μπορεί να οδηγήσει στην δημιουργία ή επέκταση επιχειρήσεων που απλώς καλύπτουν τα μεταβλητά τους έξοδα (Ιγνατιάδης, 1983).
8. Η εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης προϋποθέτει ότι όλα τα έξοδα μπορούν να καταταγούν σε δύο μόνο κατηγορίες (μεταβλητά και σταθερά). Υπάρχουν όμως έξοδα που χαρακτηρίζονται σαν ημιμεταβλητά ή ημισταθερά και η διάσπαση τους τις περισσότερες φορές πραγματοποιείται με αυθαίρετο τρόπο (Ιγνατιάδης, 1983).

### **2.2.2 Απορροφητική ή πλήρης κοστολόγηση**

Στην απορροφητική κοστολόγηση η πρωταρχική διάκριση των εξόδων γίνεται κατά λειτουργίες ή κέντρα κόστους ή τμήματα κλπ (Ιγνατιάδης, 1983). Η απορροφητική κοστολόγηση περιορίζεται στην ενσωμάτωση στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων των σταθερών δαπανών της λειτουργίας παραγωγής και ειδικότερα του σταθερού τμήματος των γενικών βιομηχανικών εξόδων (Βαρβάκης, 2003). Στο σύστημα της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης το κόστος του προϊόντος σχηματίζεται μόνο από : τα άμεσα αυλικά, την άμεση εργασία και τα σταθερά και μεταβλητά ΓΒΕ.

#### **2.2.2.1 Πλεονεκτήματα της απορροφητικής κοστολόγησης**

Λαμβάνοντας υπόψη τα επιχειρήματα των υποστηρικτών της απορροφητικής κοστολόγησης, παρατάσσονται τα εξής πλεονεκτήματα:



1. Το πλήρες κόστος παραγωγής είναι ο κατάλληλος τύπος κόστους για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων (Βαρβάκης, 2003).
2. Το πλήρες κόστος αποτελεί σημαντικό εργαλείο για την διοίκηση της επιχείρησης προκειμένου να προσδιοριστούν τα πραγματικά βραχυχρόνια αποτελέσματα (Ρούτση, 2010).
3. Η απορροφητική κοστολόγηση αποτελεί ασφαλέστερο οδηγό σε προβλήματα μακροπρόθεσμης τιμολογιακής πολιτικής και αποτρέπει την υποτιμολόγηση (Ιγνατιάδης, 1983).

#### *2.2.2.2 Μειονεκτήματα της απορροφητικής κοστολόγησης*

Οι σημαντικότερες αδυναμίες της απορροφητικής κοστολόγησης με βάση τις απόψεις των υποστηρικτών της οριακής κοστολόγησης είναι οι ακόλουθες:

1. Στην απορροφητική κοστολόγηση με την ενσωμάτωση στο κόστος των προϊόντων των σταθερών δαπανών παραγωγής, το κόστος ανά μονάδα επηρεάζεται από τις διακυμάνσεις της απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής. Έτσι επηρεάζει τα αποτελέσματα και δυσκολεύει τον αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους παραγωγής (Βαρβάκης, 2003).
2. Το πλήρες κόστος δεν ενδείκνυται για τον προσδιορισμό ή χρήση της αποδοτικότητας ή της κερδοφορίας των κατά είδος προϊόντων καθώς και για την λήψη αποφάσεων αποδοχής ή απόρριψης έκτακτων παραγγελιών πωλήσεων (Βαρβάκης, 2003).

#### *2.2.3 Σύγκριση οριακής και απορροφητικής κοστολόγησης*

Οι δύο παραπάνω μέθοδοι κοστολόγησης έρχονται πολλές φορές σε σύγκρουση και σύγκριση.

- Σύμφωνα την οριακή κοστολόγηση το κόστος παραγωγής των προϊόντων και υπηρεσιών σχηματίζεται μόνο από τις μεταβλητές δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας, δηλαδή τα άμεσα υλικά παραγωγής, άμεση εργασία παραγωγής και τα μεταβλητά βιομηχανικά έξοδα. Αντίθετα με την απορροφητική κοστολόγηση το κόστος παραγωγής των προϊόντων και

υπηρεσιών σχηματίζεται από <όλες> τις δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας σταθερές και μεταβλητές, δηλαδή τα άμεσα υλικά, άμεση εργασία παραγωγής και τα βιομηχανικά έξοδα μεταβλητά και σταθερά (Βαρβάκης, 2003).

- Στην οριακή κοστολόγηση το σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας χαρακτηρίζεται χρονικό και δεν καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων αλλά στα μεικτά αποτελέσματα της περιόδου. Αντίθετα στην απορροφητική κοστολόγηση το σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας περιέχεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και μετατρέπεται σε έξοδο κατά την πώληση των παραχθέντων προϊόντων. Όταν τα παραγόμενα προϊόντα παραμένουν διαθέσιμα ένα μέρος του σταθερού κόστους παραγωγής είναι ενσωματωμένο στα αποθέματα απογραφής (Βαρβάκης, 2003).
- Το κόστος του αποθέματος του προϊόντος στην απορροφητική κοστολόγηση θα είναι μεγαλύτερο από ότι στην οριακή κοστολόγηση για τον λόγο ότι θα περιλαμβάνει τα σταθερά βιομηχανικά έξοδα. (Ιγνατιάδης, 1983).
- Στην οριακή κοστολόγηση από τα έξοδα χρήσεως αφαιρούνται τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα στο ύψος που διαμορφώθηκαν κατά την οικεία χρήση. Αντίθετα στην απορροφητική κοστολόγηση αφαιρείται το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που περιέχεται στο κόστος πωληθέντων (Ιγνατιάδης, 1983).
- Στην οριακή κοστολόγηση τα σταθερά έξοδα εμφανίζονται σαν σύνολο στην κατάσταση κερδών – ζημιών και δεν «χάνονται» μέσω της διαδικασίας κατανομής τους στα επίμερους προϊόντα κλπ. Αντίθετα στην απορροφητική κοστολόγηση τα σταθερά έξοδα χάνονται μέσω της διαδικασίας κατανομής τους στα επίμερους προϊόντα κλπ (Ιγνατιάδης, 1983).
- Με την οριακή κοστολόγηση η έννοια του περιθωρίου παρέχει στην διοίκηση την δυνατότητα συγκριτικής εκτίμησης κάθε προϊόντος, έτσι γίνεται δυνατή η επιλογή εκείνου του προϊόντος που συμβάλλει περισσότερο στην αύξηση του αποτελέσματος. Αντίθετα με την απορροφητική κοστολόγηση η παραπάνω συμβολή διαβρώνεται από την κατανομή των σταθερών δαπανών στα επίμερους προϊόντα με αποτέλεσμα να μην έχει η διοίκηση την δυνατότητα ορθού προσανατολισμού (Ιγνατιάδης, 1983).

- Στην οριακήκοστολόγηση ο διαχωρισμός των δαπανών σε μεταβλητές και σταθερέςεπιτρέπει τον προσδιορισμό του επιπέδουδραστηριότητας στο οποίο η επιχείρηση δεν έχεικέρδοςούτεζημία, δηλαδή το «νεκρόσημείο». Επίσηςκαθιστάδυνατό τον προσδιορισμό του αποτελέσματος σε διαφορετικά και διαδοχικάεπίπεδαδραστηριότητας και επομένωςγίνεταιιδιαιτεραίως ο προγραμματισμός του κέρδους. Αντίθετα στην απορροφητικήκοστολόγησηόλααυτάείναιαδύνατακαθώς το κέρδοςπροσδιορίζεται σε έναμόνοεπίπεδοδραστηριότητας(Ιγνατιάδης, 1983).
- Η απορροφητικήκοστολόγησηαποτελείασφαλέστεροοδηγό σε προβλήματαμακροπρόθεσμηςτιμολογιακήςπολιτικής της επιχείρησηςδιότι η οριακήκοστολόγηση με το αγνοεί τις σταθερέςδαπάνεςοδηγεί σε υποτιμολόγηση και τελικά στην καταστροφή της επιχείρησης(Ιγνατιάδης, 1983).

#### **2.2.4 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (Ενδεικτική αναφορά)**

Τα ΠαραδοσιακάΣυστήματαΚοστολόγησηςαναφέρονται στην μέτρησηδεικτώνόπως ο αριθμός των μονάδωνπαραγωγής ή όπως ο αριθμόςλειτουργίας των μηχανημάτων, και χρησιμοποιείέναπροκαθορισμένοποσοστόκόστους για να εκχωρήσει τα γενικάέξοδα και να αξιολογήσει τις επιδόσεις(Karlan&Cooper, 1998). Τα συστήματα αυτά σχεδιάστηκαν σε μία περίοδο, όπου η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες αποτελούσαν τους κύριους συντελεστές παραγωγής, η τεχνολογία ήταν σταθερή και η ποικιλία προϊόντων ήταν περιορισμένη. Τα εν λόγω συστήματα αυτά λειτουργούν με βάση την υπόθεση, ότι η παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι αυτή που προκαλεί τις δαπάνες. Για το λόγο αυτό, το καθαρό κόστος για υλικά, για εργατικά και άλλα άμεσα έξοδα εκχωρούνται στα προϊόντα, ενώ όλα τα έξοδα ομαδοποιούνται ως έμμεσα και κατανέμονται στα προϊόντα, συνήθως με βάση κάποιο μέτρο του όγκου παραγωγής (Τσεκούρας, 2010). Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας, την οποία ακολουθεί μία συγκεκριμένη επιχείρηση (Τσεκούρας, 2010).

## 2.2.5 ABC (ActivityBasedCosting)

### 2.2.5.1 Παρουσίαση μεθόδου ABC

Η μεθοδολογία κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες ή αλλιώς ActivityBasedCosting (ABC) δεν είναι καινούρια. Χρησιμοποιείται, κυρίως στις ΗΠΑ, από τη δεκαετία του 1980. Ωστόσο μόλις τα τελευταία χρόνια η μεθοδολογία έγινε ευρέως αποδεκτή (Σπυρίδου, 2010).

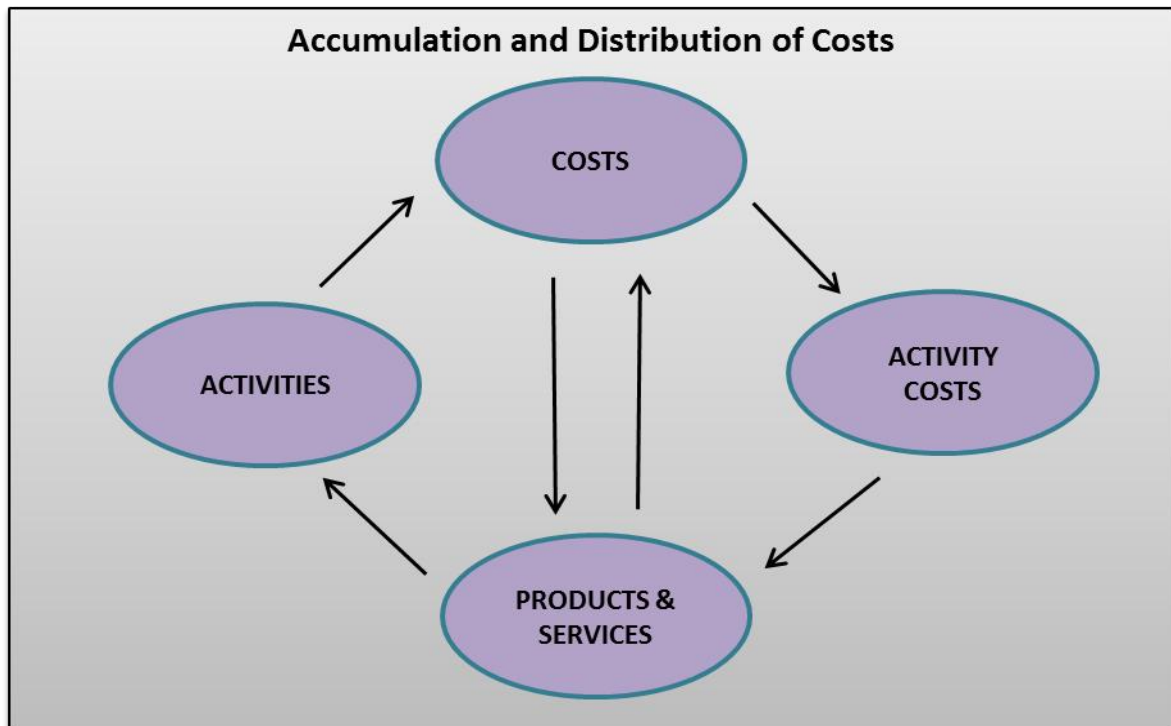
Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν μεγάλο μέρος των πόρων τους προκειμένου να απαντήσουν στα εξής ερωτήματα:

1. Ποιοι πελάτες και ποια τμήματα της αγοράς αποφέρουν κέρδος;
2. Ποια προϊόντα ή ποιες ομάδες προϊόντων είναι πιο κερδοφόρες;
3. Ποια κανάλια διανομής και πωλήσεων αποφέρουν περισσότερο κέρδος;
4. Τι ποσοστό της καθημερινής εργασίας δεν αποφέρει κανένα κέρδος;
5. Ποιες εργασίες προσθέτουν αξία στους πελάτες και στην επιχείρηση και ποιες μπορούν να παραληφθούν χωρίς αρνητικό αντίκτυπο στη λειτουργία της επιχείρησης; ([www.cententia.com](http://www.cententia.com)).

Στα παραπάνω ερωτήματα απαντά με τρόπο κατανοητό στα σύγχρονα διοικητικά στελέχη το ActivityBasedCosting. Η μεθοδολογία ABC είναι μια διαδικασία σχεδιασμού και ανάπτυξης διεξαγόμενου κόστους για τις υπηρεσίες και τα προϊόντα που παρέχονται από τις επιχειρήσεις (Frost, 2005) και είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί η επιχείρηση για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες αναπτύχθηκε για να καλύψει την ανάγκη του προσδιορισμού ακριβούς κόστους (Μανουσόπουλος [www.specisoft.gr](http://www.specisoft.gr)).

Εάν η επιχείρηση έχει ένα καλό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να "σχεδιάσει" προϊόντα και υπηρεσίες που να συναντούν τις προσδοκίες των καταναλωτών και αυτό να είναι επικερδές για την επιχείρηση (Kaplan & Cooper, 1998).

Η χρησιμότητα του ABC έχει ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει υψηλά γενικά έξοδα τα οποία είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής και παράγει πολλαπλές και διαφορετικές γραμμές προϊόντων (Σπυρίδου, 2010).



Σχήμα 1. Accumulation and Distribution of Cost

Το σχήμα 1. εμφανίζει την συσσώρευση και στην συνέχεια την κατανομή του κόστους. Μετά από αυτό το γενικό περίγραμμα, μια εταιρεία μπορεί να αναπτύξει ένα μοντέλο που να μπορεί να παρέχει ακριβές πληροφορίες σχετικά με το κόστος, πληροφορίες χρήσιμες για την στήριξη υγιών επιχειρηματικών αποφάσεων παντός τύπων (Hicks, 1999).

#### 2.2.5.2 Τα βήματα εφαρμογής του ABC

Διακρίνουμε επιμέρους βήματα για την εφαρμογή της ABC στην πράξη. Στην παρουσίαση που ακολουθεί περιγράφονται συνοπτικά τα βήματα εφαρμογής της κατά δραστηριότητας κοστολόγησης.

- ✓ *Βήμα 1:* Παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης.

Σχεδόν όλες οι οικονομικές πληροφορίες που χρειάζονται μπορούν να βρεθούν από τις καταστάσεις των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσης.

- ✓ *Βήμα 2 :* Διαχωρισμός των βασικών δραστηριοτήτων.

Ο Διαχωρισμός των βασικών δραστηριοτήτων γίνεται περιγράφοντας τις επιχειρηματικές διαδικασίες της επιχείρησης οι οποίες καταναλώνουν λειτουργικούς πόρους ή αφορούν επενδύσεις κεφαλαίου.

✓ *Βήμα 3:* Καθορισμός του λειτουργικού κόστους κάθε δραστηριότητας.

Ο καθορισμός του λειτουργικού κόστους κάθε δραστηριότητας γίνεται με τον ίδιο τρόπο που θα γινόταν σε μια εφαρμογή ενός κλασικού συστήματος ABC. Οι δαπάνες θα πρέπει να αντικατοπτρίζουν την κατανάλωση λειτουργικών πόρων που προκαλεί κάθε δραστηριότητα.

✓ *Βήμα 4 :* Καθορισμός της χρέωσης κεφαλαίου (CC) για κάθε δραστηριότητα

Από τη στιγμή που μερικές δραστηριότητες καταναλώνουν όχι μόνο πόρους αλλά και επενδύσεις κεφαλαίου, το ολικό κόστος για πολλές δραστηριότητες είναι υψηλότερο από το κόστος που υπολογίζεται μέσω του συστήματος ABC. Για τον υπολογισμό του κόστους κεφαλαίου οι συγγραφείς υιοθετούν το μοντέλο  $CC = C * CCR$  όπου το C αναπαριστά το κεφάλαιο της επιχείρησης και το CCR αναφέρεται στο κόστος ευκαιρίας του κεφαλαίου (CapitalCostRate).

✓ *Βήμα 5 :* Άθροιση λειτουργικών εξόδων και χρέωσης κεφαλαίου.

Έχοντας επιμερίσει τα λειτουργικά έξοδα και την χρέωση του κεφαλαίου σε επιμέρους δραστηριότητες της επιχείρησης, προχωράμε στην άθροισή τους και τον υπολογισμό του συνολικού κόστους.

✓ *Βήμα 6 :* Υπολογισμός αποτελέσματος κοστολόγησης.

Με βάση το κόστος της επιχείρησης και τα έσοδά της, τους τόκους και τους φόρους, υπολογίζεται το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) (Μουστάκης, 2002).

#### 2.2.5.3 Πλεονεκτήματα ABC κοστολόγησης

Το ABC προσφέρει πολλά περισσότερα σε μια επιχείρηση από το να παρέχει πληροφορίες σχετικά με το κόστος της παραγωγής. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στην διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως:

- Να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά μονάδα προϊόντος και να βρει τρόπους να μειωθούν
- Να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία της εταιρίας σε σχέση με τις κλασικές μεθόδους της λογιστικής

- Να προσδιορίσει εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούργια προϊόντα και υπηρεσίες
- Να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών (in-house) ή είναι προτιμότερο να ανατεθούν σε εξωτερικούς συνεργάτες (outsourcing)

Το σύστημα ABC, επομένως, προκείμενου η Διοίκηση να έχει κατάλληλες στρατηγικές αποφάσεις μέσα στην επιχείρηση, υποστηρίζει τρεις σημαντικούς παράγοντες:

- Την κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών
- Την διαφοροποίηση της γκάμας προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας είτε με την παρουσίαση και προώθηση νέων προϊόντων, είτε με την διακοπή παραγωγής μέρους αυτών
- Τον σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών.

Η μεθοδολογία ABC λειτουργεί ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου ότι το οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσδιοριστεί με τις παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους είναι σωστό και λειτουργεί συμπληρωματικά εξασφαλίζοντας στα διοικητικά στελέχη το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων που θα τους οδηγήσουν σε ορθολογική λήψη αποφάσεων ([www.cententia.com](http://www.cententia.com)).

#### 2.2.5.4 Μειονεκτήματα ABC κοστολόγησης

Όπως είναι φυσικό εκτός από πλεονεκτήματα η μέθοδος ABC εμφανίζει και μειονεκτήματα:

- Οι Player&Keys (1995) αναφέρουν πως για να εφαρμοστεί η μέθοδος ABC πολλές φορές προκύπτουν θέματα αλλαγής νοοτροπίας για τον λόγο του ότι χρειάζονται ριζικές αποφάσεις. Είναι σημαντικό να μεριμνά η Διοίκηση για τυχόν αντιδράσεις που πολλές φορές προκύπτουν από μεμονωμένα άτομα ή τμήματα της επιχείρησης έως ότου γίνει πλήρως κατανοητό πως οι πληροφορίες που θα αντλούνται θα έχουν συνέπειες και στις εργασίες και στις σχέσεις εντός και εκτός της επιχείρησης (Τσεκούρας, 2010).

- Η διαδικασία και εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης ABC προϋποθέτει χρόνο και δεν είναι πρόθυμες όλες οι επιχειρήσεις να επενδύσουν σε αυτό. Επομένως, η εφαρμογή του συστήματος, πρωτίστως, προϋποθέτει αλλαγή νοοτροπίας. (Swain&Stanley,2000)
- Η δαπάνη για την εφαρμογή του συστήματος ABC είναι αρκετά υψηλή και αυτό θα πρέπει να το λάβει σοβαρά υπόψη της η επιχείρηση, αφού για την εφαρμογή του απαιτεί βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών και συνεχή εκπαίδευση προσωπικού.
- Ένα ακόμα μειονέκτημα που αυξάνει το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης είναι ότι, υποχρεούται να έχει δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα. Επειδή το ABC δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιων ιδιαιτεροτήτων του ως προς την εφαρμογή του όπως :

α) Η διαφορετική προσέγγιση στο τι συνιστά κόστος προϊόντος και τι κόστος περιόδου.

β) Η υποκειμενικότητα στην επιλογή των οδηγών κόστους.

γ) Ο χειρισμός του κόστους ευκαιρίας (Σπυρίδου, 2010).

Με τη σωστή μελέτη και το σωστό χειρισμό τους από τη διοίκηση είναι δυνατόν να ξεπεραστούν και η επιχείρηση να απολαύσει τα οφέλη του ABC.

#### 2.2.5.5 ABC σε επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών

Η χρησιμότητα της μεθόδου ABC στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αποσκοπεί στο να απαντήσει στα παρακάτω βασικά ερωτήματα:

- Είναι εύκολο να εφαρμοστεί στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών?
- Ποια είναι η μορφή που αυτή θα έχει?
- Έχει επιτυχία στην εφαρμογή της ?
- Έδωσε τα στοιχεία που έπρεπε στην Διοίκηση?
- Είναι το κόστος εφαρμογής της αρνητικός παράγοντας για την υιοθέτηση της?



Η μέθοδος ABC μπορεί να ελέγξει τα κοινά κόστη και να πληροφορήσει σχετικά με το κόστος στα υψηλής επικινδυνότητας χρηματοοικονομικά προϊόντα (Sephton&Ward, 1990).

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών από το 1980 είχαν ήδη ξεκινήσει να εφαρμόζουν μεθόδους κοστολόγησης με πρότυπα που βασίζονται στις δραστηριότητες του ABC (Kaplan&Cooper, 1998).

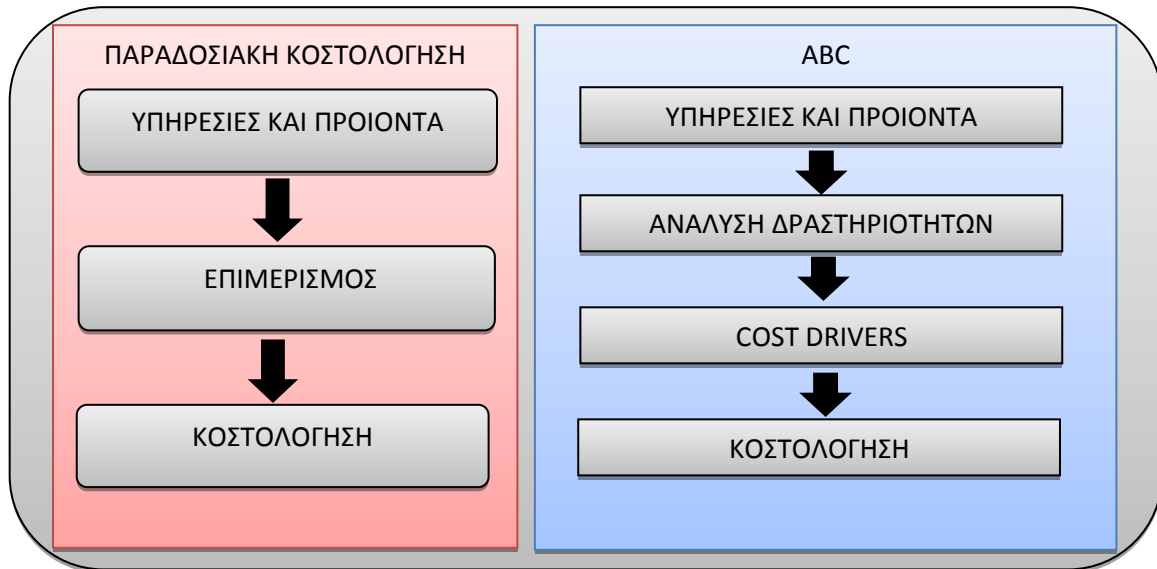
Μια ακόμη εφαρμογή της ABC έχει υλοποιηθεί από Ελβετική-Σουηδική εταιρεία ενέργειας, η οποία διαχώρισε τις δραστηριότητες της σε όπως η διαπραγμάτευση με τους προμηθευτές, την ενημέρωση της βάσης δεδομένων, την έκδοση εντολών αγοράς και τον χειρισμό καταγγελιών ([www.economist.com](http://www.economist.com) 2009).

### **2.2.6 Διαφορές παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης με ABC**

Το νέο στοιχείο που προστίθεται στην μέθοδο ABC σε σχέση με την παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης είναι ότι αναλύονται οι δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στην επιχείρηση και συνδέονται με τους πελάτες καθώς και με τους αποδέκτες κόστους μεταφέρονται το κόστος σε κάθε πολίτη ή άλλο αποδέκτη κόστους. Έτσι η Διοίκηση έχει διαθέσιμες τις πληροφορίες σχετικά με το τι γίνεται στο τμήμα που εξετάστηκε, ποιοι υπάλληλοι απασχολούνται με μεγάλο όγκο εργασιών και ποιοι απασχολούνται μερικώς με σκοπό την σωστή πληροφόρηση για την λήψη σωστών αποφάσεων αλλά και τον τρόπο εφαρμογής της μεθόδου σε όλο τον οργανισμό. (Καραγιάννης, 2010) Εάν όλες οι δραστηριότητες του οργανισμού είναι μοναδιαίες, δηλαδή δεν υπάρχουν δραστηριότητες που αφορούν παρτίδες ή υποστήριξη προϊόντων, τα συστήματα ABC θα δώσουν περίπου όμοια αποτελέσματα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όμως η εφαρμογή τους μπορεί να συμβάλλει στον εντοπισμό δραστηριοτήτων που ενώ θα έπρεπε να εκτελούνται δεν εκτελούνται (Μουστάκης, 2000).

Η μέτρηση του έμμεσου κόστους επιτυγχάνεται με την βοήθεια των οδηγών κόστους (cost drivers), δηλαδή των αιτιών που προκαλούν τη δημιουργία του κόστους κάθε δραστηριότητας, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν τις βάσεις επιμερισμού.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έχουν ως στόχο την 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 (Σπυρίδου, 2010).



Σχήμα 2. Διαφορές παραδοσιακής κοστολόγησης με ABC

### 3. Καταστάματα εστίασης – καφέ

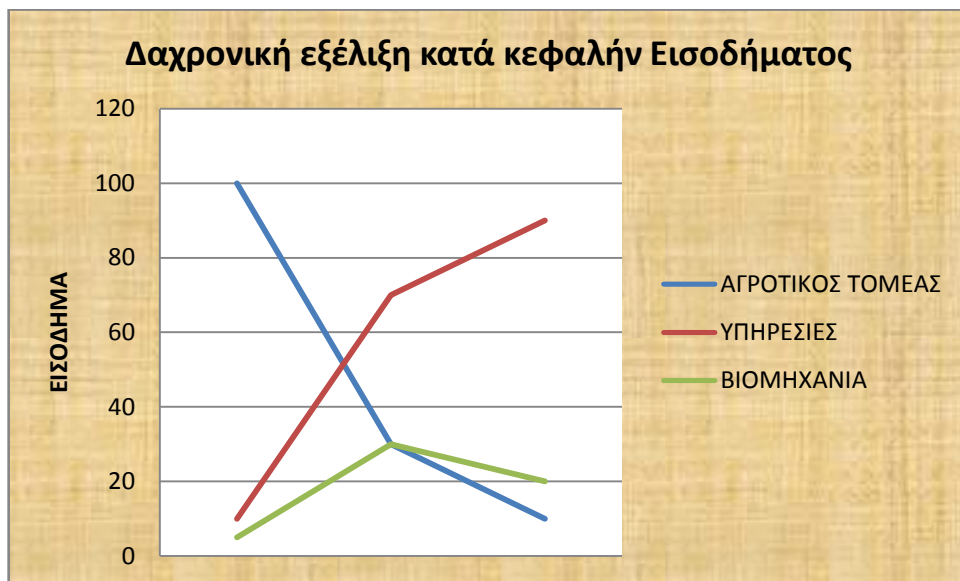
#### 3.1 Κλάδος παροχή υπηρεσιών

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον ο ανταγωνισμός στις αγορές αυξάνεται με αποτέλεσμα το περιθώριο κέρδους να μειώνεται κάνοντας πιο επιτακτική την ανάγκη για μείωση κόστους και ειδικότερα στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνουν τους οργανισμούς που παράγουν τα «άυλα» προϊόντα τα οποία δεν μπορούν να μετρηθούν σε φυσικές μονάδες. Τέτοιοι οργανισμοί μπορεί να είναι τα νοσοκομεία, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα, οι τηλεπικοινωνίες και οι μεταφορές. Όλοι αυτοί οι οργανισμοί λειτουργούν με καθεστώς ιδιωτικού ή δημόσιου δικαίου και έχουν ως σκοπό την αποδοτικότερη λειτουργία τους και στις περισσότερες περιπτώσεις την μεγιστοποίηση του κέρδους (Καραγιάννης, 2010).

#### Μεταβολή της Διάρθρωσης της Απασχόλησης με την Εξέλιξη της Οικονομικής Ανάπτυξης

Το σχήμα 3 παρουσιάζει την διαχρονική εξέλιξη του κατά κεφαλήν εισοδήματος στον αγροτικό τομέα, στον τομέα της βιομηχανίας και της υπηρεσίας. Το εισόδημα αρχικά εξαρτιόταν από τον αγροτικό κυρίως τομέα ενώ οι υπηρεσίες και η βιομηχανία είχαν πολύ μικρό ποσοστό συνεισφοράς. Στην πορεία του χρόνου η βιομηχανία και οι υπηρεσίες εμφανίζουν μια σημαντική άνοδο σε σχέση με τον αγροτικό τομέα ο οποίος εμφανίζεται όλο και να μειώνεται. Οι υπηρεσίες μέχρι και σήμερα καταλαμβάνουν το μεγαλύτερο μέρος του κατά κεφαλήν εισοδήματος υπερσχύοντας των άλλων δυο τομέων.



Σχήμα 3. Διαχρονική εξέλιξη κατά κεφαλήν εισοδήματος

## **3.2 Εστίαση**

### **3.2.1 Γενικά στοιχεία του κλάδου**

Στη χώρα μας, ο κλάδος της εστίασης χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη πληθώρας επιχειρήσεων διάσπαρτων σε όλη την επικράτεια, καθώς και από την «αλληλοεπικάλυψη» όσον αφορά το αντικείμενο δραστηριότητας και τις προσφερόμενες υπηρεσίες. Η αγορά της εστίασης συνδυάζει χαρακτηριστικά του επισιτιστικού τομέα και του τομέα αναψυχής. Το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρήσεων είναι μικρού μεγέθους που λειτουργούν με τη μορφή ατομικής επιχείρησης. Η ύπαρξη πληθώρας καταστημάτων εστίασης, πολλά από τα οποία βρίσκονται σε κοντινή απόσταση μεταξύ τους, εντείνει τον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων του κλάδου, γεγονός όμως που συντελεί στη βελτίωση της ποιότητας του προσφερόμενου φαγητού αλλά και της εξυπηρέτησης των πελατών.

Η ζήτηση για τις υπηρεσίες εστίασης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το διαθέσιμο εισόδημα των καταναλωτών και συνδέεται άμεσα με τον εσωτερικό αλλά και τον εισερχόμενο τουρισμό.

### **3.2.2 Κατηγορίες επιχειρήσεων εστίασης**

Στον κλάδο της εστίασης δραστηριοποιείται μια ιδιαίτερα μεγάλη κάμα επιχειρήσεων με αποτέλεσμα την δημιουργία πολυαριθμών συνδυασμών. Η παρακάτω ταξινόμηση γίνεται με βάση το προσφερόμενο προϊόν όπως αυτό γίνεται αντιληπτό από τον πελάτη. Το προσφερόμενο προϊόν χωρίζεται σε εστίαση – φαγητό, ποτό και αναψυχή (Σωτηριάδης, 2000).

Πίνακας 1. Διαχωρισμός Προσφερόμενων προϊόντων

Διαχωρισμός Προσφερόμενων προϊόντων	
Εστίαση – φαγητό	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ξενοδοχειακή εστίαση</li> <li>2. Ταξιδιωτική εστίαση</li> <li>3. Εμπορική εστίαση</li> <li>4. Υπαίθρια εστίαση</li> <li>5. Δεξιώσεις και υποδοχές</li> <li>6. Βιομηχανική και συμβεβλημένη εστίαση</li> </ol>
Ποτό	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Καφετέριες</li> <li>2. Μπαρ</li> <li>3. Κλαμπ</li> <li>4. Καφέ</li> </ol>
Αναψυχή	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Μουσική</li> <li>2. Εικόνα και ήχος</li> <li>3. Γνώση</li> <li>4. Δραστηριότητες</li> <li>5. Αθλητισμός</li> <li>6. Πάρκα</li> </ol>

Οι παράγοντες που προσδιορίζουν την πορεία του κλάδου της εστίασης είναι ο πληθυσμός της χώρας, ο τουρισμός, τα έξοδα των νοικοκυριών, η απασχόληση (και τα ποσοστά ανεργίας επηρεάζουν καθοριστικά τον επισιτιστικό κλάδο, εφόσον καθορίζουν τις δαπάνες των καταναλωτών), το εισόδημα καθώς και διάφοροι άλλοι οικονομικοί και κοινωνικοί παράγοντες.

### **3.2.3 Η εστίαση σε βάθος χρόνου**

*3.2.3.1 Η εξέλιξη του κλάδου της εστίασης βασισμένη σε επίσημα στατιστικά στοιχεία (από έτος 2003 έως 2012)*

Ο κλάδος της εστίασης σε σχέση με τον χρόνο δεν παρέμεινε αναλλοίωτος. Παρακάτω εμφανίζονται αναλυτικότερα, τα πιο ενδιαφέροντα κατά την άποψή μας, στοιχεία διάρθρωσης επιχειρήσεων του κλάδου σε βάθος χρόνου.

Από τον πίνακα 2. προκύπτει ότι το υψηλότερο ποσοστό των επιχειρήσεων του κλάδου ελέγχεται από φυσικά πρόσωπα ( ατομικές επιχειρήσεις) και εταιρίες νομικής μορφής εκτός ΑΕ και ΕΠΕ. Αρκετές επιχειρήσεις (συνήθως ατομικές) διαγράφουν μια σχετικά εφήμερη παρουσία στην αγορά, κυρίως λόγω της έλλειψης εμπειρίας, γνώσεων, οργάνωσης και συστηματικής, μακροχρόνιας επιχειρηματικής προοπτικής. Ωστόσο, το φαινόμενο αυτό δεν φαίνεται να περιορίζει τον κλάδο της εστίασης γενικότερα λόγω της πληθώρας των επιχειρήσεων και του εύρους των επιλογών που έχει το καταναλωτικό κοινό (ICAP, 2009).

Πίνακας 2. Αναλυτικά στοιχεία επιχειρήσεων του κλάδου της εστίασης

Αναλυτικά στοιχεία επιχειρήσεων του κλάδου της εστίασης				
Νομική Μορφή	2003		2004	
	Αριθμός επιχειρήσεων	Τζίρος	Αριθμός επιχειρήσεων	Τζίρος
ΑΕ	377	442,92	408	Μ.Δ *
ΕΕ	539	408,62	607	Μ.Δ
ΕΠΕ	375	184,48	418	Μ.Δ
Κοινοπραξία	6	0,19	12	Μ.Δ
Κοινωνία	59	4,65	57	Μ.Δ
Λοιπές	40	10,1	37	Μ.Δ
ΟΕ	3991	649,57	4324	Μ.Δ
Φυσικό Πρόσωπο	34421	1701,17	34040	Μ.Δ
Σύνολο	39808	3101,7	39903	3292,66

\*Μη διαθέσιμα στοιχεία

Με βάση τον πίνακα 3. της ελληνικής στατιστικής αρχής προκύπτουν τα παρακάτω διαγράμματα 4, 5 και 6.

Πίνακας 3. Στοιχεία διάρθρωσης επιχειρήσεων στον τομέα παροχής υπηρεσιών εστίασης

Στοιχεία διάρθρωσης επιχειρήσεων στον τομέα παροχής υπηρεσιών εστίασης				
	2006	2007	2008	2009
Αριθμός επιχειρήσεων	103.722	104.401	103.886	97.775
Αριθμός απασχολούμενων ατόμων	303.723	298.118	303.968	289.036
Κύκλος εργασιών (χιλιάδες ευρώ)	9.474.540	9.931.460	11.526.931	11.492.430
Αξία παραγωγής (χιλιάδες ευρώ)	9.378.418	9.881.875	11.472.249	11.387.986
Προστιθέμενη αξία σε τιμές κόστους συντελεστών παραγωγής (χιλιάδες ευρώ)	3.457.234	3.851.947	4.293.362	4.396.723
ΕΛΣΤΑΤ ( <a href="http://www.statistics.gr/">http://www.statistics.gr/</a> )				

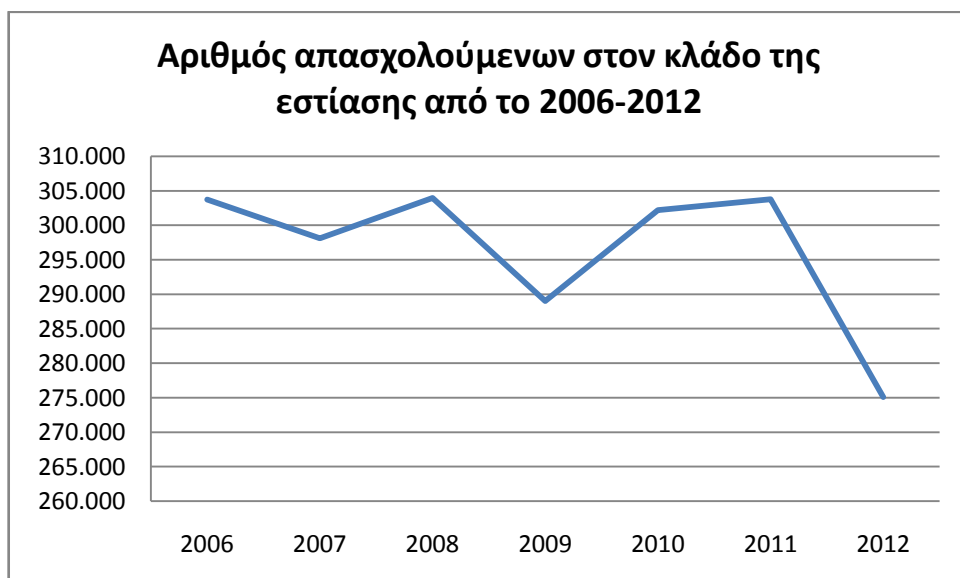
Η διαφορά των αριθμών των επιχειρήσεων στον τομέα παροχής υπηρεσιών στην εστίαση από το 2006 έως το 2008 όπως βλέπουμε και στο διάγραμμα 4. παρουσίασε μια μικρή αυξομείωση ενώ το 2009 υπέστη μια σημαντική πτώση.





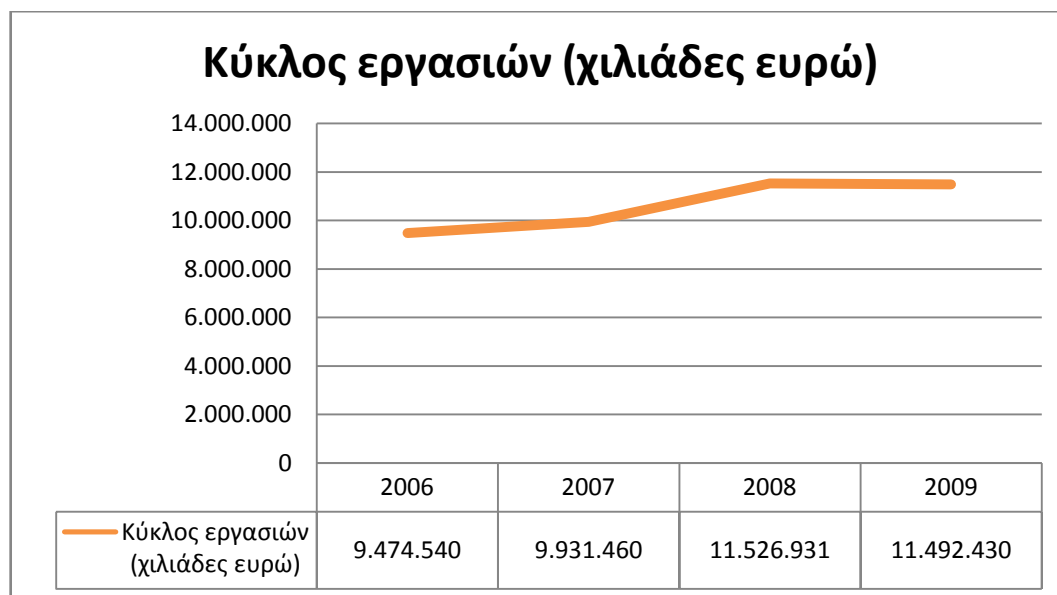
Σχήμα 4. Αριθμός επιχειρήσεων εστίασης 2006-2009

Συμφώνα με το σχήμα 5. και σε συνδυασμό των στοιχείων του (του πίνακα 7.) ο αριθμός των απασχολούμενων στον κλάδο της εστίασης από το 2006-2008 αυξομειώνεται ελάχιστα και από το 2009 εμφανίζει μεγάλη μείωση . Από το 2010 επανέρχεται στα επίπεδα του 2008 μέχρι το 2011, ενώ η σημαντικότερη μεταβολή παρουσιάστηκε το 2012 με απώλεια 28.700 απασχολούμενων.



Σχήμα 5. Αριθμός απασχολούμενων στον κλάδο της εστίασης από το 2006-2012

Στο σχήμα 6 ο κύκλος των εργασιών είχε μια αυξητική πορεία απ το 2006 μέχρι και το 2009 και από αυτό συμπεραίνουμε τις προσπάθειες που κατέβαλαν οι επιχειρήσεις εστίασης στο να κρατήσουν στα ίδια υψηλά επίπεδα τα κέρδη τους.



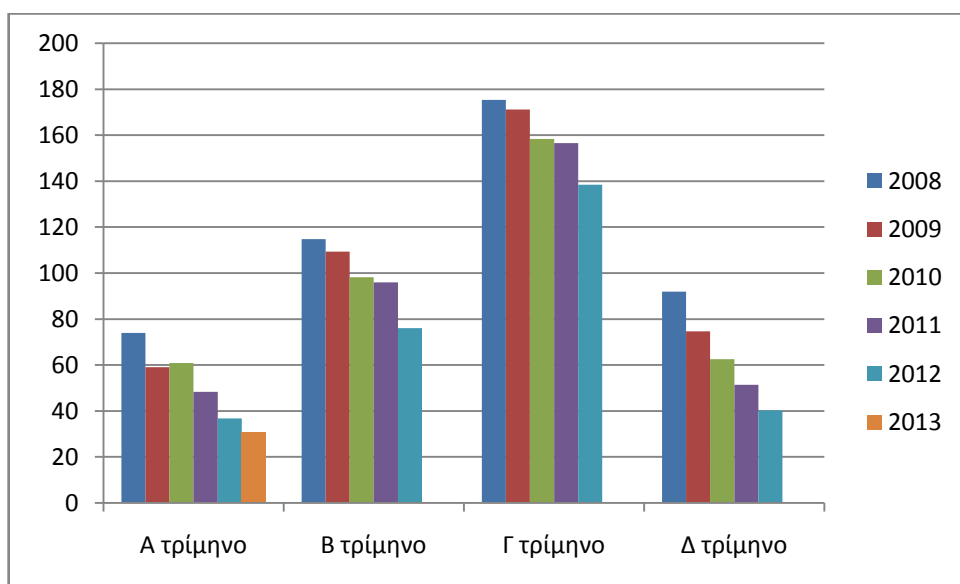
Σχήμα 6. Κύκλος εργασιών (χιλιάδες ευρώ)

Σύμφωνα με τα παραπάνω σχήματα (σχήμα 4, σχήμα 5, σχήμα 6) συμπεραίνουμε ότι ο τα τελευταία χρόνια ο αριθμός των επιχειρήσεων και ο αριθμός των απασχολούμενων στον κλάδο της εστίασης μειώθηκε λόγω της οικονομικής κρίσης και έχει ως αποτέλεσμα την μείωση του ανταγωνισμού, την αύξηση του μονοπωλίου των μεγάλων επιχειρήσεων που παρ όλα αυτά ο κύκλος εργασιών τους παρέμεινε σταθερός.

Στο σχήμα 7 που απεικονίζει την εξέλιξη του Δείκτη Κύκλου Εργασιών στον τομέα παροχής υπηρεσιών καταλύματος και εστίασης όπως αυτή φέρεται στον πίνακα 4, ξεχωρίζει η διαφορά του Γ τριμήνου (της θερινής περιόδου) σε σχέση με τα υπόλοιπα λόγω της επίδρασης του τουρισμού.

Πίνακας 4. Εξέλιξη του Δείκτη Κύκλου Εργασιών στον τομέα Παροχής Υπηρεσιών Καταλύματος και Εστίασης, κατά τρίμηνο: 2008 – 2013 (Α΄ τρίμηνο)

Εξέλιξη του Δείκτη Κύκλου Εργασιών στον τομέα Παροχής Υπηρεσιών Καταλύματος και Εστίασης, κατά τρίμηνο: 2008 – 2013 (Α΄ τρίμηνο)	
Έτος και τρίμηνο	Δείκτης
2008: Α΄ τρίμηνο	73,9
Β΄ τρίμηνο	114,7
Γ΄ τρίμηνο	175,3
Δ΄ τρίμηνο	91,9
Μέσος ετήσιος	113,9
2009: Α΄ τρίμηνο	59,1
Β΄ τρίμηνο	109,4
Γ΄ τρίμηνο	171,2
Δ΄ τρίμηνο	74,6
Μέσος ετήσιος	103,6
2010: Α΄ τρίμηνο	60,8
Β΄ τρίμηνο	98,2
Γ΄ τρίμηνο	158,4
Δ΄ τρίμηνο	62,6
Μέσος ετήσιος	95,1
2011: Α΄ τρίμηνο	48,3
Β΄ τρίμηνο	96
Γ΄ τρίμηνο	156,5
Δ΄ τρίμηνο	51,4
Μέσος ετήσιος	88,1
2012: Α΄ τρίμηνο	36,7
Β΄ τρίμηνο	76
Γ΄ τρίμηνο	138,5
Δ΄ τρίμηνο	40,3
Μέσος ετήσιος	72,9
2013: Α΄ τρίμηνο	30,5
ΕΛΣΤΑΤ ( <a href="http://www.statistics.gr/">http://www.statistics.gr/</a> )	



Σχήμα 7 Εξέλιξη του Δείκτη Κύκλου Εργασιών στον τομέα Παροχής Υπηρεσιών Καταλύματος και Εστίασης, κατά τρίμηνο: 2008 – 2013 (Α' τρίμηνο)

Επίσης, από τον πίνακα 5 προκύπτει πως η κερδοφορία των επιχειρήσεων του κλάδου κυμαίνεται σε υψηλά επίπεδα, σε όλη τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου (2007-2011). Ο μέσος όρος πενταετίας των δεικτών περιθωρίου μικτού κέρδους διαμορφώθηκε σε 64,50 %. Σε πολύ χαμηλότερα επίπεδα και με ετήσιες αυξομειώσεις διαμορφώθηκε ο δείκτης περιθωρίου καθαρού κέρδους. Η μέση αποδοτικότητα ιδίων κεφαλαίων παρουσίασε μεγάλες αυξομειώσεις την εξεταζόμενη περίοδο. Ο μέσος όρος πενταετίας της γενικής ρευστότητας διαμορφώθηκε σε 1,07. Όσον αφορά τους δείκτες χρηματοοικονομικής διάρθρωσης, ο μέσος όρος του λόγου ξένων προς ίδια κεφάλαια παρουσίασε αυξομειώσεις και διαμορφώθηκε σε 6,11, ενώ η κάλυψη χρηματοοικονομικών δαπανών σε 24,15. Αναφορικά με τους δείκτες δραστηριότητας, ο μέσος όρος είσπραξης απαιτήσεων των εταιρειών του δείγματος διαμορφώθηκε σε 60 ημέρες, ενώ ο μέσος όρος προθεσμίας εξόφλησης των προμηθευτών στις 206 ημέρες.

Πίνακας 5. Χρηματοοικονομικοί δείκτες επιχειρήσεων εκμετάλλευσης καταστημάτων εστίασης 2007-2011

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΣΤΙΑΣΗΣ 2007-2011						
	2007	2008	2009	2010	2011	ΜΟΔ
<b>ΚΕΡΔΟΦΟΡΙΑ</b>						
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (%)						
ΣΥΝΟΛΟ	66,98	65,39	61,30	65,78	63,07	64,50
ΠΕΙΘΩΡΙΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (%)						
ΣΥΝΟΛΟ	4,2	1,3	4,52	-0,39	-3,3	1,24
<b>ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ</b>						
ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ (%)						
ΣΥΝΟΛΟ	40,24	14,90	37,86	-7,95	45,00	26,01
<b>ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ</b>						
ΓΕΝΙΚΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ						
ΣΥΝΟΛΟ	1,16	1,08	1,19	0,91	1,00	1,07
<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ</b>						
ΣΧΕΣΗ ΞΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ						
ΣΥΝΟΛΟ	2,87	6,60	3,42	9,90	7,75	6,11
ΚΑΛΥΨΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΣΥΝΟΛΟ	30,16	36,77	35,69	5,41	12,73	24,15
<b>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>						
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ (ΗΜΕΡΕΣ)						
ΣΥΝΟΛΟ	48	48	66	74	63	60
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ (ΗΜΕΡΕΣ)						
ΣΥΝΟΛΟ	159	207	187	254	224	206
ΠΗΓΗ: ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ - ICAP GROUP Α.Ε.						

Τα αναφερόμενα από τον πίνακα 6 έσοδα πωλήσεων καλύπτουν το σύνολο των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων και όχι μόνο τον τομέα της εστίασης. Πτωτική πορεία παρουσιάζουν οι συνολικές πωλήσεις των επιχειρήσεων του κλάδου τα τελευταία έτη. Ειδικότερα, ο συνολικός κύκλος εργασιών διαμορφώθηκε σε 49,9€

εκ. το 2011, έναντι 54,5€ εκ το 2010, σημειώνοντας μείωση κατά 16%. Η αντίστοιχη μείωση την διετία 2010/2009 ήταν 8,4% (ICAPGROUP 2012).

Πίνακας 6. Κύκλος εργασιών Συνολικές Πωλήσεις Επιχειρήσεων Εκμετάλλευσης Καταστημάτων Εστίασης (2007- 2011)

Κύκλος εργασιών Συνολικές Πωλήσεις Επιχειρήσεων Εκμετάλλευσης Καταστημάτων Εστίασης (2007- 2011)					
	2007	2008	2009	2010	2011
Σύνολο	44838356	45986645	55783739	54446326	49880453
Αξία σε €					
Πηγή: ICAP Group (Δημοσιευμένοι Ισολογισμοί)					

Συμφώνα με την εκτίμηση της Ελληνικής στατιστικής αρχής που βλέπουμε στο σχήμα 8 ο κλάδος της εστίασης στην Ελλάδα όσον αφορά την τουριστική απασχόληση υπερέρχει κατά πολύ έναντι των υπολοίπων κλάδων εκμετάλλευσης τουρισμού.



ΕΛΣΤΑΤ (<http://www.statistics.gr/>)

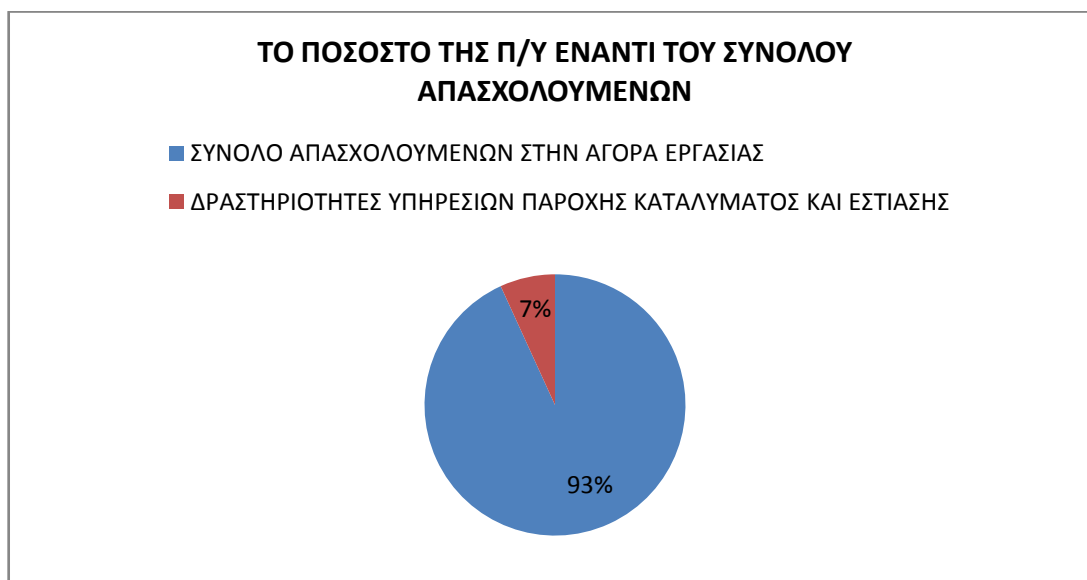
Σχήμα 8. Εκτίμηση της τουριστικής απασχόλησης στην Ελλάδα ως προς την κύρια θέση εργασίας, 2011

Στον πίνακα 7 βλέπουμε την αγορά εργασίας το 2010 με 2012 στην Ελλάδα και τον κλάδο της παροχής καταλύματος και εστίασης συγκριτικά με τους υπόλοιπους. Με ενδιαφέρον προκύπτει το σχήμα 9 από το οποίο προκύπτει ότι ο αριθμός των απασχολούμενων στον κλάδο υπηρεσιών παροχής καταλύματος και εστίασης αποτελεί το 7% του συνόλου των απασχολούμενων στην αγορά εργασίας στην Ελλάδα.

Πίνακας 7. Η αγορά εργασίας στην Ελλάδα από το 2010-2012 (ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΡΧΗ 2013)

ΑΓΟΡΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ			
	2010	2011	2012
Χιλιάδες			
Εργατικό Δυναμικό	5.021	4.967	4.962
Απασχολούμενοι	4.427	4.157	3.793
% του συνόλου του εργατικού δυναμικού	88,17	83,68	76,44
Κατά κλάδο			
Γεωργία,δασοκομία αλιεία	551,70	509,80	494,00
Ορυχεία και λατομεία	13,40	10,40	10,30
Μεταποίηση	483,10	417,00	359,50
Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου , ατμού και κλιματισμού	27,60	22,70	26,00
Παροχή νερού , επεξεργασία λυμάτων, διαχείριση αποβλήτων και δραστηριότητες εξυγίανσης	32,30	28,10	20,30
Κατασκευές	330,00	262,20	213,50
Χονδρικό και λιανικό εμπόριο , επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων και μοτοσυκλετών	801,10	772,90	679,40
Μεταφορά και αποθήκευση	204,80	205,50	182,70
<b>Δραστηριότητες υπηρεσιών παροχής καταλύματος και εστίασης</b>	<b>302,20</b>	<b>303,80</b>	<b>275,10</b>
Ενημέρωση και επικοινωνία	87,60	79,50	72,20
Χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές δραστηριότητες	115,10	111,90	122,40
Διαχείριση ακίνητης περιουσίας	6,50	4,50	6,50

Επαγγελματικές, επιστημονικές και τεχνικές δραστηριότητες	215,20	212,40	220,50
Διοικητικές και υποστηρικτικές δραστηριότητες	74,10	81,70	72,30
Δημόσια διοίκηση και άμυνα υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση	374,40	365,90	323,70
Εκπαίδευση	331,10	313,00	306,30
Δραστηριότητες ανθρώπινης υγείας και κοινωνικής μέριμνας	247,80	238,70	230,00
Τέχνες, διασκέδαση και ψυχαγωγία	49,00	48,40	41,80
<b>Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών</b>	<b>87,10</b>	<b>87,60</b>	<b>75,90</b>
Δραστηριότητες νοικοκυριών ως εργοδοτών	91,30	78,60	58,40
Δραστηριότητες ετερόδικων οργανισμών και φορέων	1,50	2,00	2,20
Άνεργοι	594,00	810,80	1168,80
% του συνόλου του εργατικού δυναμικού	11,83	16,32	23,56
ΕΛΣΤΑΤ ( <a href="http://www.statistics.gr/">http://www.statistics.gr/</a> )			



Σχήμα 9. Το ποσοστό του κλάδου της Παροχής Υπηρεσιών έναντι του συνόλου απασχολούμενων



### 3.2.3.2 Ο κλάδος της εστίασης το έτος 2013

Η Εστίαση αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της ελληνικής οικονομίας, είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τον Τουρισμό και είναι ένας από τους κλάδους που ασφυκτιά ιδιαίτερα από τις εξελίξεις των τελευταίων ετών, με αποκορύφωμα την αύξηση του ΦΠΑ στο 23%,

Οι συνέπειες για τον κλάδο τόσο στην απασχόληση όσο και στα έσοδα του κράτους είναι ιδιαίτερα ανησυχητικές. Σύμφωνα με στοιχεία τελευταίων ερευνών που εμφανίστηκαν τον *Ιανουάριο* του 2013, παρατηρείται πτώση του τζίρου κατά 40% και απώλεια 30.000 θέσεων εργασίας. Επομένως η εξαίρεση του κλάδου από το Νέο Πρόγραμμα του ΕΣΠΑ έρχεται να απομακρύνει οποιαδήποτε ελπίδα επιβίωσης για ένα μεγάλο μέρος των επιχειρηματιών του κλάδου (<http://www.gsevee.gr/> 2013).

Η εκμετάλλευση καφενείων, καφετεριών, ζαχαροπλαστειών, εστιατορίων, ψητοπωλείων, οινομαγειρείων και λοιπών συναφών προς αυτές επιχειρήσεων υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, εκτός από την εκμετάλλευση των κέντρων διασκέδασης και τη διάθεση ποτών που περιέχουν οινόπνευμα σε οποιαδήποτε αναλογία, που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (Ελληνική Δημοκρατία Υπουργείο Οικονομικών Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, 2013).

Το 2009 είχαν εκδοθεί άδειες για 850 εστιατόρια, καφέ, σνακ μπαρ κλπ., το 2011 αυτός ο αριθμός έπεσε στα 762 και όταν πια βάρυνε κι άλλο η κρίση το 2012, οι άδειες εκτινάχθηκαν στα 1.160. Για το εννεάμηνο του 2013 οι αδειοδοτήσεις είναι στις 1.200, πριν κλείσει ο χρόνος. Το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) που τηρεί η Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων Ελλάδας, ότι ο αριθμός των εταιρειών εστίασης που άνοιξαν στη χώρα το 10μηνο του 2013 αυξήθηκε κατά 53% σε σχέση με το 2011 (Κολώνας Έθνος 2013). Τον Σεπτέμβριο του 2013 αυξήθηκε ο τζίρος στον τομέα υπηρεσιών παροχής καταλύματος και εστίασης. Συγκεκριμένα, αύξηση 35,9% σημείωσε ο τζίρος στον τομέα υπηρεσιών παροχής καταλύματος και εστίασης το Δ τρίμηνο 2013, σε σύγκριση με τον αντίστοιχο δείκτη του Δ τριμήνου 2012, έναντι μείωσης 21,7% που σημειώθηκε κατά τη σύγκριση της αντίστοιχης περιόδου το 2012 προς το 2011. Μεταξύ Δτριμήνου και Γτριμήνου 2013, ο συγκεκριμένος δείκτης κύκλου εργασιών παρουσίασε μείωση 61% έναντι μείωσης 70,9% που σημειώθηκε κατά τη σύγκριση της αντίστοιχης περιόδου το 2012.

Όπως αναφέρει η Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ), ο δείκτης αυτός περιλαμβάνει τις εξής ομάδες: Ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα, καταλύματα διακοπών και άλλα καταλύματα σύντομης διαμονής, Χώρους κατασκήνωσης, εγκαταστάσεις για οχήματα αναψυχής και ρυμουλκούμενα οχήματα, Άλλα καταλύματα, δραστηριότητες εστιατορίων και κινητών μονάδων εστίασης, Υπηρεσίες τροφοδοσίας για εκδηλώσεις και άλλες δραστηριότητες υπηρεσιών εστίασης και δραστηριότητες παροχής ποτών ([www.newpost.gr](http://www.newpost.gr) 2014).

#### **3.2.4 Τα θετικά και αρνητικά στοιχεία του κλάδου της εστίασης**

Τα θετικά στοιχεία του κλάδου υπερτερούν. Αυτά ενδεικτικά είναι:

- Ισχυρά Δίκτυα
- Μεγάλο Μέγεθος
- Σιγουριά
- Μεγάλα περιθώρια ανάπτυξης
- Ικανοποιητικές αποδόσεις

Τα προβλήματα που παρουσιάζει ο κλάδος εστίασης εντοπίζονται σε 4 σημεία:

Στις συνθήκες έντονου ανταγωνισμού που έχει καλλιεργήσει η είσοδος νέων επιχειρήσεων απ'τη μια και η σημαντική επέκταση των παλαιότερων αλυσίδων απ'την άλλη, με αποτέλεσμα να πλήττονται κυρίως οι μικρές αλυσίδες και οι μεμονωμένες επιχειρήσεις του κλάδου. Στη δυσκολία εξεύρεσης ακινήτων για την εγκατάσταση των καταστημάτων, καθώς τα ενοίκια ή η τιμές αγοράς ακινήτων στις «εμπορικές» περιοχές είναι απαγορευτικές για τις μικρές αλυσίδες. Στην κατά καιρούς εντεινόμενη ανησυχία για δημοσιεύματα περί «διατροφικών σκανδάλων», η αρνητική επίδραση της οποίας κατά το παρελθόν ήταν εντελώς παροδική. Στην δυσκολία εξεύρεσης και κυρίως διατήρησης «ικανού» ανθρώπινου δυναμικού, από την άποψη ότι ο συγκεκριμένος επαγγελματικός χώρος αντιμετωπίζεται ως προσωρινή λύση ανάγκης και όχι ως μόνιμη απασχόληση ([www.franchise-success.gr](http://www.franchise-success.gr) Τεύχος 18).

### 3.3 Ο Κλάδος των Καφέ

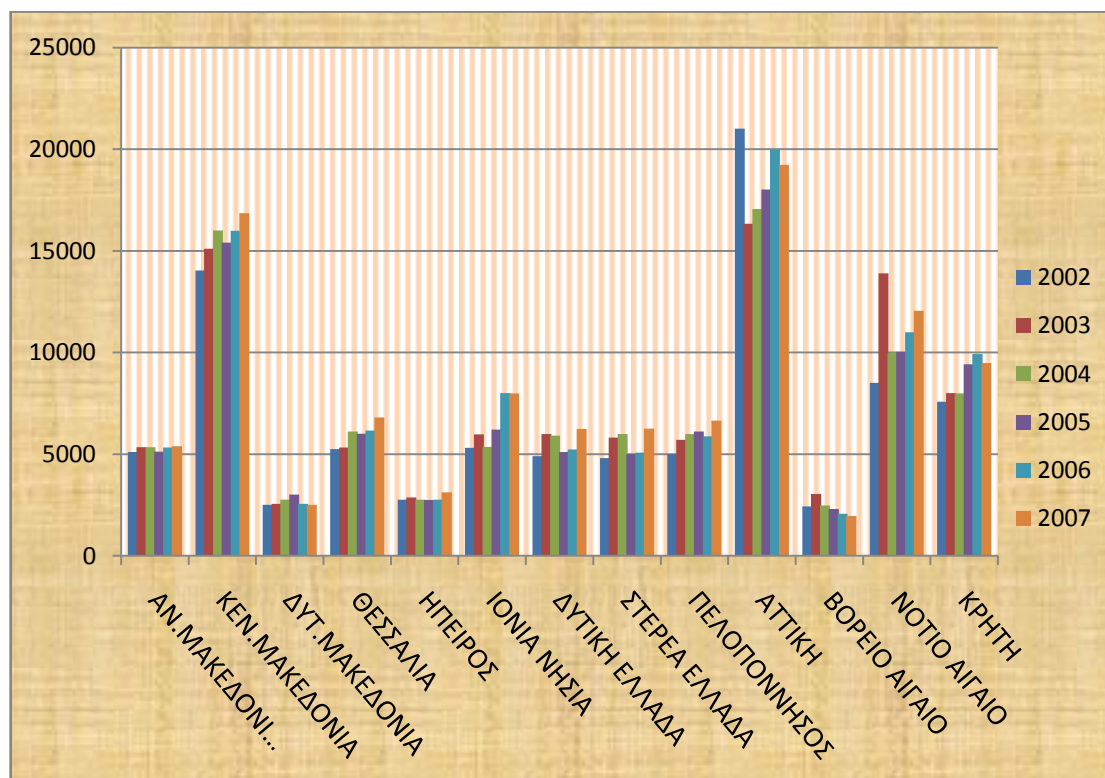
Η ευρύτερη αγορά των καφέ στην Ελλάδα, χαρακτηρίζεται από την παρουσία σημαντικού αριθμού καταστημάτων καθώς ο καφές αποτελεί ένα ιδιαίτερα «δημοφιλές» ρόφημα, η δε κατανάλωση εκτός σπιτιού είναι εντυπωσιακή και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της ψυχαγωγίας των Ελλήνων. Οι καταναλωτές έχουν στην διάθεση τους πολλαπλές επιλογές, με αποτέλεσμα ο ανταγωνισμός στη συγκεκριμένη αγορά να είναι έντονος.

Η ζήτηση των επιμέρους κατηγοριών καφέ επηρεάζεται άμεσα ή έμμεσα από κοινωνικούς αλλά και οικονομικούς παράγοντες, όπως(ICAP, 2009):

- η ηλικιακή διάθρωση
- η τιμή του καφέ
- η διαφήμιση
- η εποχικότητα

Οι επιχειρήσεις που προσφέρουν καφέ είναι τα μεμονωμένα( ανεξάρτητα) καταστήματα όπως καφέ-μπαρ, καφετέριες, παραδοσιακά καφενεία και οι αλυσίδες καφέ, οι οποίες προστέθηκαν τα τελευταία χρόνια μεταβαλλόντας την εικόνα, που συνθέταν τα μεμονωμένα καταστήματα για τον κλάδο. (ICAP,2004).Τα καφέ προσφέρουν εκτός από καφέ ή άλλου είδους ροφήματα,διάφορα ειδή προϊόντων όπως: κέικ, μπισκότα, ειδή σφολιάτας, σάντουιτς, τοστ, σαλάτες και αλλά μικρά γεύματα κατάλληλα για ταχεία κατανάλωση.Αξίζει να αναφερθεί ότι ένα μεγάλο μέρος των πωλήσεων των καταστημάτων καφέ προέρχεται από τις πωλήσεις με την μέθοδο «takeaway».

Από το σχήμα 10 αξίζει να σημειωθεί πως τα αστικά κέντρα κυρίως της Αττικής και της Κεντρικής Μακεδονίας καλύπτουν τον μεγαλύτερο αριθμό επιχειρήσεων καφέ στην Ελλάδα. Ενώ σε δεύτερη μοίρα έρχεται το Νότιο Αιγαίο και η Κρήτη.



ΕΛΣΤΑΤ (<http://www.statistics.gr/>)

Σχήμα 10. Ο αριθμός επιχειρήσεων καφέ κατά περιφέρεια από το 2002-2007

### 3.3.1 Αλυσίδες Καφέ

Ο όρος αλυσίδες καφέ περιλαμβάνει τα καταστήματα που σερβίρουν καφέ και λειτουργούν υπό την ίδια επωνυμία και το ίδιο επιχειρηματικό σχέδιο (ICAP, 2004).

Στον κλάδο δραστηριοποιούνται και επιχειρήσεις που αναπτύσσονται με τη μέθοδο της δικαιόχρησης (franchising). Ο θεσμός αυτός με την οργάνωση, την εμπειρία, την τεχνογνωσία και τα πλεονεκτήματα που προσφέρει έδωσε την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να μετατραπούν από μικρές μονάδες συνοικιακού κυρίως χαρακτήρα, με ανώνυμα προϊόντα σε οργανωμένες αλυσίδες με ενιαίο εμπορικό σήμα.

Εκτιμάται ότι, η συντριπτική πλειονότητα των επιχειρήσεων του κλάδου (83%-85%) ελέγχεται από φυσικά πρόσωπα (ατομικές επιχειρήσεις)

Ένα βασικό στοιχείο του ανταγωνισμού μεταξύ των αλυσίδων είναι η επιλογή της κατάλληλης τοποθεσίας των καταστημάτων η οποία θεωρείται καθοριστικός παράγοντας για την επιτυχία τους.

Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στις *αλυσίδες καφέ* καθώς δεν υπάρχουν στοιχεία για τα μεμονωμένα καταστήματα.

Οι επιχειρήσεις του κλάδου περιλαμβάνουν μια ή περισσότερες από τις παρακάτω λειτουργίες (Σωτηριάδης, 2000).

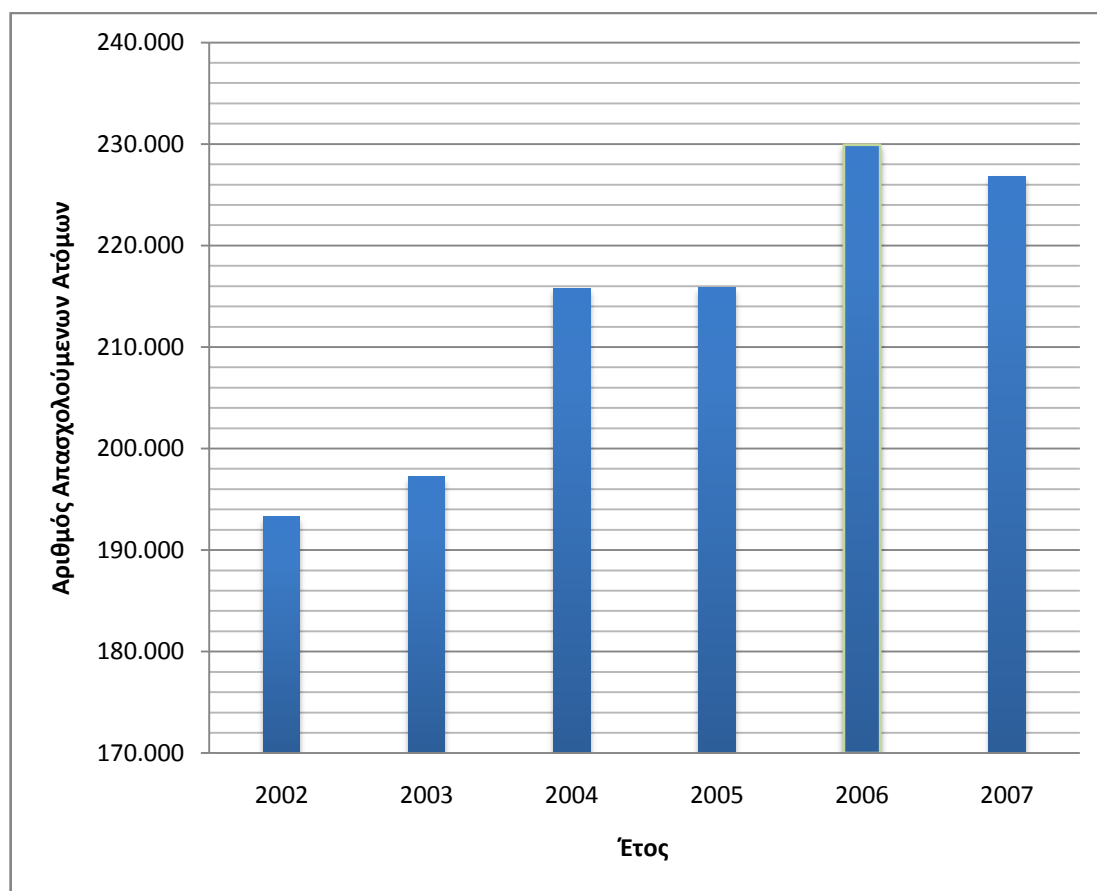
- Η παροχή φαγητού (παραγωγή και διάθεση)
- Παροχή ποτών (λιανική πώληση)
- Παροχή αναψυχής (δημιουργική, πνευματική ή παθητική αξιοποίηση του ελεύθερου χρόνου)

Οι αλυσίδες καφέ επιδιώκουν την ισχυροποίηση της θέσης τους στη αγορά και την ενίσχυση της «αναγνωρισιμότητας» του εμπορικού σήματος τους. Σε γενικές γραμμές η σταθερή ποιότητα και γεύση, η τιμή, ακόμα και η ταχύτητα των υπηρεσιών είναι τα στοιχεία που επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά την εικόνα τους και προσελκύουν το καταναλωτικό κοινό. Σε αντίθεση, οι μεμονωμένες καφετέριες στηρίζονται κυρίως στην χαμηλότερη τιμή διάθεσης των προϊόντων τους (ICAP, 2009).

Σε στρατηγικό επίπεδο στο οποίο οι επιχειρηματικές λειτουργίες σχηματοποιούνται και αναπτύσσονται. Λαμβάνονται αποφάσεις σχετικά με τις εισροές του συστήματος όπως η ανάπτυξη της βασικής επιχειρηματικής ιδέας, ο σχεδιασμός του μενού/προϊόντος, τα συστήματα έλεγχου, το προσωπικό και ο σχεδιασμός της ποιότητας.

Σε λειτουργικό επίπεδο στο οποίο λαμβάνονται αποφάσεις για τους βασικούς τομείς των αποτελεσμάτων, όπως η βελτίωση της επίδοσης προσωπικού, η οργάνωση και διοίκηση παραγωγικότητας, η ανάλυση μενού/προϊόντος, η βελτίωση της εξυπηρέτησης, ο έλεγχος εξόδων και η οργάνωση – διοίκηση ποιότητας (Μαθροκόστας, 2012).

Ακόμα, στις αλυσίδες καφέ ο αριθμός των απασχολούμενων ατόμων έχει αυξηθεί κατά πολύ σε σχέση με τα προηγούμενα έτη. Όπως φαίνεται στο παρακάτω σχήμα (σχήμα 11.) ο αριθμός των απασχολούμενων ατόμων σε αλυσίδες καφέ παρουσιάζει την μεγαλύτερη άνοδο το 2006 και 2007. Από το 2002 που είναι ο χαμηλότερος αριθμός απασχολούμενων ατόμων μέχρι το 2007, ο αριθμός των αυξήθηκε 33.516 επιπλέον άτομα. Αυτό οφείλεται στο ότι οι αλυσίδες καφέ έχουν εδραιωθεί στην ελληνική αγορά, έχουν αυξήσει τα παραρτήματά τους με αποτέλεσμα να προσλαμβάνουν επιπλέον προσωπικό.



ΕΛΣΤΑΤ (<http://www.statistics.gr/>)

Σχήμα 11. Αριθμός απασχολούμενων ατόμων σε αλυσίδων καφέ από το 2002 - 2007

## **4. Ανάλυση Κοστολόγησης**

### **4.1 Η Καφετέρια «Ωμέγα» και οι Λεπτομέρειες της**

Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης κοστολόγησης επιλέχθηκε μια εικονική επιχείρηση με ποσά βασισμένα στα πραγματικά δεδομένα μιας σύγχρονης καφετέριας. Χρησιμοποιώντας εικονικά στοιχεία δίνεται βάση στον τρόπο κοστολόγησης και στην έννοιά της εξοικονομώντας χρόνο και κόπο καθώς καμία επιχείρηση δεν είναι διατεθειμένη να αποκαλύψει δημοσίως τα πραγματικά της έσοδα-έξοδα-λειτουργίες. Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν είναι από το Διαδίκτυο, από παρεμφερείς μελέτες που έκαναν άλλοι φοιτητές σε άλλου είδους επιχειρήσεις.

Η συγκεκριμένη επιχείρηση ονομάζεται «Ωμέγα» και δραστηριοποιείται στον τομέα παροχής υπηρεσιών στον κλάδο της εστίασης – καφετέριας με κύκλο εργασιών 250.000 ευρώ προσφέροντας στον διασκέδαση και αναψυχή.

Η εν λόγω επιχείρηση εδρεύει στην Ελλάδα και ποιο συγκεκριμένα στο κέντρο της Θεσσαλονίκης. Ο χώρος που στεγάζεται η επιχείρηση όπως και η αποθήκη που χρησιμοποιεί δεν είναι ιδιόκτητα, για τον λόγο αυτό φεύγει να καταβάλει ένα σημαντικό ποσό για την χρήση αυτών με την μορφή ενοικίου.

Στα πάγια της εταιρίας συμπεριλαμβάνονται 5 Μηχανήματα, έπιπλα και ανταλλακτικά, καθώς και ένα εταιρικό βαν για μεταφορικές χρήσεις.

Στα πλαίσια της λειτουργίας της απασχολεί 10 εργαζόμενους ημερησίως, εκ των οποίων οι δύο είναι για την παρασκευή καφέδων-ροφημάτων (μπάρμαν), οι δύο για την εξυπηρέτηση των πελατών (σερβιτόροι), οι δύο για υποστήριξη των εργασιών των σερβιτόρων (βοηθοί σερβιτόρου), ένας ακόμη για την καθαριότητα της κουζίνας και των ποτηριών (λαντζιέρες), ένας για την υποδοχή των πελατών, ένας υπεύθυνος για την μουσική (DJ), καθώς και ένας υπεύθυνος για την επίβλεψη της σωστής λειτουργίας της επιχείρησης.

Τα προϊόντα που προσφέρει η επιχείρηση φαίνονται στον πίνακα 8.

Πίνακας 8. Τα προϊόντα της επιχείρησης «Ωμέγα»

Προϊόν	Υπηρεσία
Καφές / Σοκολάτα	Ο καφές συνοδεύεται με εμφιαλωμένο μπουκάλι νερό και δύο φέτες κέικ
Αναψυκτικό	Το αναψυκτικό συνοδεύεται με εμφιαλωμένο μπουκάλι νερό
Μπύρα	Η μπύρα συνοδεύεται με εμφιαλωμένο μπουκάλι νερό και πατατάκια
Ποτό	Το ποτό συνοδεύεται με εμφιαλωμένο μπουκάλι νερό και ξυρούς καρπούς
Club σάντουιτς	Το club σάντουιτς συνοδεύεται με εμφιαλωμένο μπουκάλι νερό

#### **4.1.1 Λειτουργικά έξοδα επιχείρησης**

Λειτουργικά έξοδα, είναι τα έξοδα που προέρχονται από την ή τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης. Για να λειτουργήσει σωστά η επιχείρηση και να καλύπτει τις ανάγκες των πελατών της υφίσταται τα εξής λειτουργικά έξοδα:

- Πρώτες ύλες
- Μισθοδοσία Διοίκησης
- Μισθοδοσία Υπαλλήλων
- Μισθοδοσία Λογιστή
- Ενοίκια κτιρίων
- Διάφορα έξοδα
- Ίντερνετ - Τηλεφωνικά έξοδα
- Ύδρευση
- Ηλεκτρικό ρεύμα
- Έντυπα και γραφική ύλη
- Συντήρηση παγίου εξοπλισμού
- Καύσιμα
- Τέλη κυκλοφορίας
- Άδεια χρήσης ιδιωτικών καναλιών



- Αποσβέσεις μηχανημάτων
- Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- Αποσβέσεις επίπλων
- Αέριο θέρμανσης

#### ***4.1.2 Παρουσίαση Ισολογισμού της επιχείρησης για το έτος 2013***

Ο Ισολογισμός της επιχείρησης «Ωμέγα» όπως δημοσιεύεται κάθε χρόνο είναι ο εξής (Πίνακας 9):

Πίνακας 9. Ισολογισμός από 1/1/13 - 31/12/13

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ	
Έξοδα Ιδρύσεως Και Πρώτης Εγκατάστασης	1.200,00
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
I. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	0,00
II. ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	
Μηχανήματα	13.000,00
Αποσβέσεις μηχανημάτων	2.000,00
Μεταφορικά μέσα	4.000,00
Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	62,00
Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	65.000,00
Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	3.200,00
III. ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	0,00
<b>Σύνολο</b>	<b>76.738,00</b>
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
I. Αποθέματα	
II. Απαιτήσεις	
Πελάτες	16.000,00
Χρεώστες Διάφοροι	5.000,00
III. Χρεόγραφα	0,00
IV. Διαθέσιμα	
Ταμείο	80.000,00
Καταθέσεις Όψεως	1.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>102.000,00</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>179.938,00</b>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	32.938,00
I. ΚΑΤΕΒΛΗΜΕΝΑ	
II. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Αποθέματα Καταστατικού	4.000,00
III. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	
Υπόλοιπο Κερδών	80.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>116.938,00</b>
B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	0,00
Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
I. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ	0,00
II. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ	
Προμηθευτές	9.000,00
Επιταγές Πληρωτέες	11.000,00
Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη	32.000,00
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	11.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>63.000,00</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>179.938,00</b>

#### 4.1.3 Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως 2013

Η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως για το έτος 2013 όπως τα εμφανίζει η επιχείρηση «Ωμέγα» είναι η παρακάτω:

Πίνακας 10. Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως 2013

Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως 2013		
I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)		250.000
Μείων: Κόστος πωληθέντων		2.250
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη-ζημίες) εκμεταλλεύσεως		247.750
Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως		30.345
Σύνολο		278.095
ΜΕΙΩΝ		
1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	32.000	
2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως	5.000	
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	50.000	
4. Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα	0,00	
Μερικά αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως		191.095
ΠΛΕΟΝ		
1. Έσοδα συμμετοχών	0,00	
2. Έσοδα χρεογράφων	0,00	
3. Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	0,00	
4. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	0,00	
ΜΕΙΟΝ		
1. Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	0,00	
2. Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων	0,00	
3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	0,00	
Ολικά αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως		191.095
II. Πλέον Έκτατα αποτελέσματα		

1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	0,00	
2. Έκτακτα κέρδη	0,00	
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	0,00	
4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	0,00	
Μείων		
1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	1.100	
2. Έκτακτες ζημίες	0,00	
3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	0,00	
4. Προβλεψεις για έκτακτους κινδύνους	0,00	
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα		189.995
ΜΕΙΟΝ		
Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	5.262	
Μείον: Οι υπό αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	5.262	
Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως προ φόρων		184.732

## 4.2 Καθορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης «Ωμέγα»

Όπως αναφέραμε και παραπάνω, το πρώτο βήμα που αφορά την εφαρμογή της κατά δραστηριότητας κοστολόγησης είναι ο καθορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Στην επιχείρηση που αναφερόμαστε διαχωρίστηκαν οι εξής δραστηριότητες που πραγματοποιούνται:

- Εξυπηρέτηση πελατών – πωλήσεις, η οποία περιλαμβάνει:
  1. Επικοινωνία (σωστή συμπεριφορά).
  2. Παρουσίαση προϊόντων (menu).
  3. Παραλαβή παραγγελίας.
  4. Παροχή υπηρεσίας (περιλαμβάνει όλο το φάσμα, απ' την παραλαβή της παραγγελίας μέχρι και το σερβίρισμα).
  5. Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας (λογαριασμός - απόδειξη).
  
- Σχεδιασμός και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή, όπου περιλαμβάνει:
  1. Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών (παραλαβή από προμηθευτές χονδρικής).
  2. Σχεδιασμός παραγωγής.
  3. Εκτέλεση παραγωγής.
  
- Λειτουργία διαθέσεως στην οποία εντάσσονται:
  1. Αποθήκευση πρώτων υλών, ετοιμών προϊόντων και υλικών συσκευασίας.
  2. Συντήρηση ετοιμών προϊόντων και πρώτων υλών (ντομάτες, ψωμί, μαρούλι, γαλακτοκομικά, σαλάμι).
  3. Προώθηση τελικών προϊόντων.
  
- Διοικητική λειτουργία η οποία περιλαμβάνει:
  1. Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού (ασχολείται με τη συστηματική και μακροχρόνια αντιμετώπιση των ανθρώπινων πόρων μιας οργάνωσης επιδιώκοντας τον σχεδιασμό των δραστηριοτήτων και των πολιτικών για

το προσωπικό με τρόπο που να ανταποκρίνεται στις μακροχρόνιες ανάγκες της οργάνωσης)([www.stt.aegean.gr/](http://www.stt.aegean.gr/) 2010).

2. Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών (εστιάζεται στην ευθυγράμμιση όλων των τμημάτων ενός οργανισμού σύμφωνα με τα θέλω και τις ανάγκες των πελατών του.)

• Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης η οποία αναλύεται σε:

1. Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών.
2. Βελτίωση των ήδη παραγόμενων – παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών.

#### **4.2.1 Οδηγοί κόστους(πίνακας 11)**

Είναι οποιοσδήποτε παράγοντας αυξάνει ή μειώνει το κόστος σε ένα συμβάν ή το επίπεδο της προσπάθειας που απαιτείται για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα.Είναι το μετρήσιμο αποτέλεσμα μιας δραστηριότητας. Το αποτέλεσμα αυτό θα οδηγήσει στον επιμερισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στα costobject (<http://www.proz.com/> 2008).

Ο ελάχιστος αριθμός οδηγών κόστους που απαιτείται σε ένα σύστημα δραστηριότητας κοστολόγησης, εξαρτάται από την επιθυμητή ακρίβεια των αναφερόμενων κοστών παραγωγής και την πολυπλοκότητα της σύνθεσης του προϊόντος που παράγεται. Το επιθυμητό επίπεδο ακρίβειας παίζει προφανώς μεγάλο ρόλο. Καθώς όσο ο αριθμός των οδηγών κόστους που χρησιμοποιείται αυξάνεται, τόσο και η ακρίβεια των αναφερόμενων δαπανών αυξάνεται. Κατά συνέπεια, όσο μεγαλύτερο είναι το επιθυμητό επίπεδο ακρίβειας, τόσο μεγαλύτερος είναι και ο αριθμός των οδηγών που απαιτούνται για την επίτευξη της ακρίβειας (Cooper&Kaplan, 1991).

Όταν καθοριστεί ο ελάχιστος αριθμός των απαιτούμενων οδηγών κόστους, μπορούν να επιλεγούν οι κατάλληλοι οδηγοί κόστους. Θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τρεις παράγοντες κατά την επιλογή του οδηγού κόστους:

1. Η ευκολία απόκτησης,των δεδομένων που απαιτούνται από τον οδηγό του κόστους (μέτρηση του κόστους)

2. Η συσχέτιση της κατανάλωσης της δραστηριότητας συνεπάγεται από τον οδηγό του κόστους και την πραγματική κατανάλωση (βαθμός της συσχέτισης)
3. Η συμπεριφορά που προκαλείται από τον οδηγό κόστους (επιδράσεις στη συμπεριφορά) (Cooper&Karlan, 1991).

Πίνακας 11. Κέντρα δραστηριοτήτων και οι οδηγοί κόστους τους

ΚΕΝΤΡΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	ΟΔΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ
Επικοινωνία	Ωρα δραστηριότητα
Παρουσίαση προϊόντων	Ωρα δραστηριότητα
Παραλαβή παραγγελίας	Αριθμός παραγγελιών
Παροχή υπηρεσίας	Αριθμός παρεχόμενων υπηρεσιών
Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας	Ωρα δραστηριότητα
Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών	Αριθμός εμπορευμάτων και πρώτων υλών
Αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας	Συσκευασίες
Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων	Τεμάχια
Σχεδιασμός παραγωγής	Αριθμός εμπορευμάτων και πρώτων υλών
Εκτέλεση παραγωγής	Αριθμός παραγόμενων προϊόντων
Προώθηση τελικών προϊόντων	Αριθμός τελικών προϊόντων
Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού	Αριθμός του ανθρώπινου δυναμικού
Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών	Αριθμός επιχειρηματικών διεργασιών
Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	Αριθμός νέων εισαχθέντων προϊόντων ή υπηρεσιών
Βελτίωση των ήδη παραγόμενων – παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών	Αριθμός αλλαγών των παραγόμενων - παρεχόμενων προϊόντων - υπηρεσιών



### 4.3 Διαχωρισμός προϊόντων ανάλογα με τον τρόπο χρήσης τους στην επιχείρηση.

Η επιχείρηση εμπορεύεται δύο τύπους προϊόντων: τα *προς μεταπώληση* προϊόντα και τα *προς παραγωγή* προϊόντα.

- Τα *προς μεταπώληση* (αναψυκτικά, μπίρες, ποτά κλπ.) είναι προϊόντα που είναι ευρέως γνωστά στην αγορά. Αυτά φτάνουν έτοιμα προς μεταπώληση στην εταιρεία, κι εκείνη με τη σειρά της τα μεταπουλά στους πελάτες της.
- Τα *προς παραγωγή* (καφές, ζάχαρη, σκόνη σοκολάτας, γάλα, ψωμί, μαρούλι, ντομάτα, σαλάμι, κασέρι, πατατάκια κλπ.) είναι αγαθά που η εταιρεία επεξεργάζεται, μεταποιεί και προωθεί στους πελάτες της. Το κόστος παραγωγής τους είναι μεγαλύτερο από τα *προς μεταπώληση* προϊόντα, καθώς στα συγκεκριμένα υπάρχει και το στάδιο της επεξεργασίας και μεταποίησης. Η επιχείρηση πουλάει σαφώς μεγαλύτερο αριθμό μονάδων από αυτά τα προϊόντα, με αποτέλεσμα τα έσοδα από τις πωλήσεις τους να είναι λίγο μεγαλύτερα από τα έσοδα που αποφέρουν τα *προς μεταπώληση* προϊόντα.

Οι δραστηριότητες που αναλύθηκαν προηγουμένως περιλαμβάνονται και στους δύο τύπους προϊόντων με εξαίρεση των δραστηριοτήτων του σχεδιασμού της παραγωγής και της εκτέλεσης της παραγωγής. Ο σχεδιασμός και η εκτέλεση της παραγωγής περιλαμβάνονται μόνο στα *προς παραγωγή* προϊόντα. Ωστόσο είναι σαφές ότι ο βαθμός χρησιμοποίησης κάποιων δραστηριοτήτων από τον κάθε τύπο προϊόντος διαφέρει σημαντικά. Σε άλλες, όμως, κατηγορίες δραστηριοτήτων η απορρόφηση είναι η ίδια και *προς μεταπώληση* προϊόντα και για τα *προς παραγωγή*, όπως για παράδειγμα στο τμήμα της αποθήκης, όπου τα *προς μεταπώληση* προϊόντα είναι περισσότερα σε αριθμό, αλλά τα *προς παραγωγή* προϊόντα είναι πιο ευαίσθητα.

#### 4.4 Κατανομή και επιμερισμός του λειτουργικού κόστους

Η διοίκηση της επιχείρησης επέλεξε να διαχωρίσει τις δραστηριότητες με τα παρακάτω ποσοστά. Τα ποσοστά αυτά δόθηκαν από την ίδια την εταιρεία από τις εκτιμήσεις και αναλύσεις των οικονομικών της στοιχείων και την φύση των προϊόντων. (Τα στελέχη της εξέτασαν τον όγκο των πωλήσεων των προς μεταπώληση προϊόντων και τον σύγκριναν με τον αντίστοιχο των προς παραγωγή και κατέληξαν ότι τα προς παραγωγή προϊόντα έχουν μεγαλύτερη απήχηση στο καταναλωτικό κοινό). Από τις εν λόγω εκτιμήσεις και αναλύσεις προέκυψε ο παρακάτω πίνακας 12.

Από τον πίνακα 12. παρατηρείται το γεγονός ότι μόνο η λειτουργία της «Εξυπηρέτησης πελατών – πωλήσεις» και του «Σχεδιασμού - προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή» έχουν διαφορετικά ποσοστά όσον αφορά τα προς μεταπώληση και τα προς παραγωγή προϊόντα. Στις υπόλοιπες δραστηριότητες το λειτουργικό κόστος κατανέμεται ομοιόμορφα. Η δραστηριότητα εξυπηρέτησης πελατών – πωλήσεις απορροφά το 45% του συνολικού λειτουργικού κόστους και άρα είναι η πιο ζημιογόνος για την επιχείρηση. Από αυτό το 45% το 65% ανήκει στα προς παραγωγή προϊόντα και το υπόλοιπο 35% στα προς μεταπώληση.

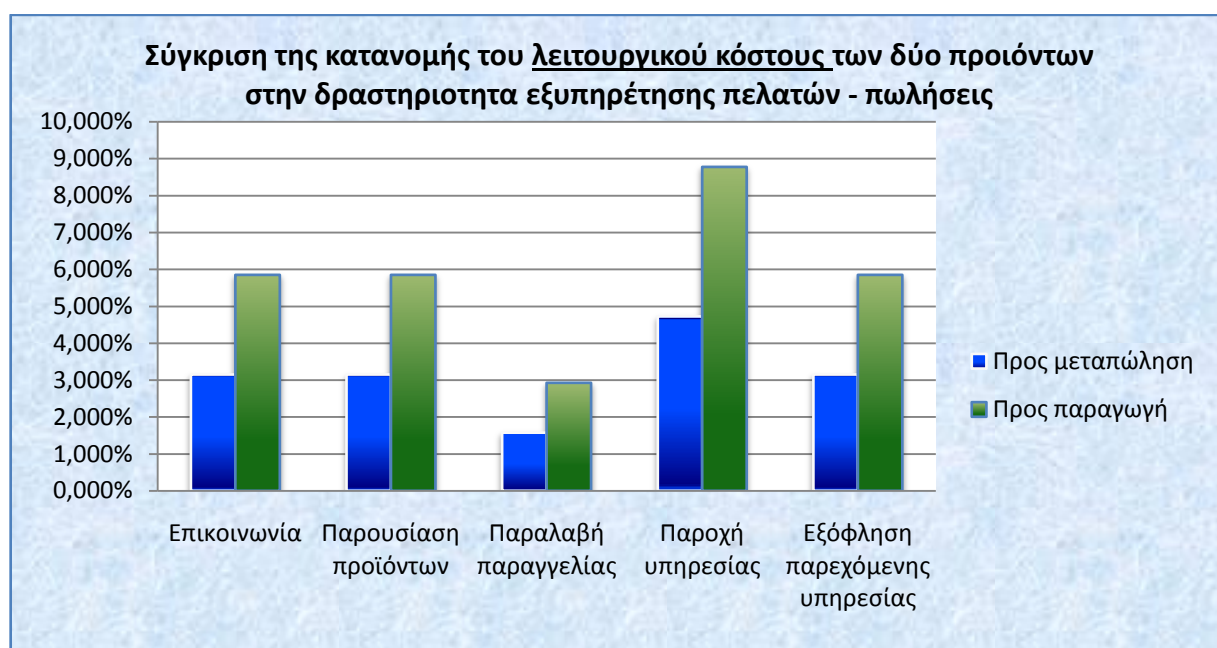
Πίνακας 12. Κατανομή του λειτουργικού κόστους

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ			
ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	Προς μεταπώληση	Προς παραγωγή	Σύνολο
Εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις	35%	65%	45%
Επικοινωνία	$35\% * 45\% * 20\% = 3,15\%$	$65\% * 45\% * 20\% = 5,85\%$	20%
Παρουσίαση προϊόντων	$35\% * 45\% * 20\% = 3,15\%$	$65\% * 45\% * 20\% = 5,85\%$	20%
Παραλαβή παραγγελίας	$35\% * 45\% * 10\% = 1,575\%$	$65\% * 45\% * 10\% = 2,925\%$	10%
Παροχή υπηρεσίας	$35\% * 45\% * 30\% = 4,725\%$	$65\% * 45\% * 30\% = 8,775\%$	30%
Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας	$35\% * 45\% * 20\% = 3,15\%$	$65\% * 45\% * 20\% = 5,85\%$	20%

Σύνολο	15,75%	29,25%	100%
Σχεδιασμός και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή	45%	55%	15%
Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών	$45\% * 15\% * 50\% = 3,375\%$	$55\% * 15\% * 50\% = 4,125\%$	50%
Σχεδιασμός παραγωγής	0	$100\% * 15\% * 20\% = 1,65\%$	20%
Εκτέλεση παραγωγής	0	$100\% * 15\% * 30\% = 2,475\%$	30%
Σύνολο	3,38%	11,63%	100%
Λειτουργία διαθέσεως	50%	50%	20%
Αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας	$50\% * 20\% * 40\% = 4\%$	$50\% * 20\% * 40\% = 4\%$	40%
Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων	$50\% * 20\% * 45\% = 4,5\%$	$50\% * 20\% * 45\% = 4,5\%$	45%
Προώθηση τελικών προϊόντων	$50\% * 20\% * 15\% = 1,5\%$	$50\% * 20\% * 15\% = 1,5\%$	15%
Σύνολο	10%	10%	100%
Διοικητική λειτουργία	50%	50%	10%
Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού	$50\% * 10\% * 40\% = 2\%$	$50\% * 10\% * 40\% = 2\%$	40%
Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών	$50\% * 10\% * 60\% = 3\%$	$50\% * 10\% * 60\% = 3\%$	60%
Σύνολο	5%	5%	100%
Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης	50%	50%	10%
Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	$50\% * 10\% * 60\% = 3\%$	$50\% * 10\% * 60\% = 3\%$	60%
Βελτίωση των ήδη παραγόμενων –	$50\% * 10\% * 40\% = 2\%$	$50\% * 10\% * 40\% = 2\%$	40%

παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών			
Σύνολο	5%	5%	100%

Στο σχήμα 12. εμφανίζονται οι υποδραστηριότητες της κύριας αυτής δραστηριότητας (εξυπηρέτηση πελατών – πωλήσεις) με τα ανάλογα ποσοστά τους, σε σύγκριση με τα δύο προϊόντα.



Σχήμα 12. Σύγκριση της κατανομής του λειτουργικού κόστους των δύο προϊόντων στην δραστηριότητα εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις

Η υποδραστηριότητα που κατέχει το μεγαλύτερο ποσοστό του 45% του λειτουργικού κόστους της δραστηριότητας εξυπηρέτησης πελατών – πωλήσεων είναι η παροχή υπηρεσίας και για τα δύο προϊόντα όπως δείχνει και το σχήμα 12. Ο λόγος είναι προφανής καθώς περιλαμβάνει όλο το φάσμα, απ' την παραλαβή της παραγγελίας μέχρι το σερβίρισμα και επειδή το είδος της συγκεκριμένης επιχείρησης είναι παροχή υπηρεσίας – καφέ. Τέλος μεγάλη αίσθηση προκαλεί η διαφορά των ποσοστών στα προς μεταπώληση σε σχέση με τα προς παραγωγή προϊόντα, τα οποία κυριαρχούν σε όλες τις υποδραστηριότητες με σημαντική διαφορά.

Στην συνέχεια παρουσιάζεται ο επιμερισμός του συνολικού ποσού του λειτουργικού κόστους της επιχείρησης, ο οποίος προέκυψε από την Κατάσταση

Αποτελεσμάτων Χρήσεως στις παραπάνω δραστηριότητες για κάθε τύπο προϊόντος, σύμφωνα με το ποσοστό που αναλογεί σε κάθε δραστηριότητα και για κάθε τύπο.

Το συνολικό λειτουργικό κόστος της επιχείρησης προκύπτει από το άθροισμα του κόστους διοικητικής λειτουργίας και του κόστους λειτουργίας διάθεσης, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω. Σύμφωνα με την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, είναι  $32.000 + 50.000 = 82.000\text{€}$ . Το ποσό αυτό του συνολικού λειτουργικού κόστους θα επιμεριστεί στα προς παραγωγή και στα προς μεταπώληση προϊόντα, ανάλογα με τη χρήση της κάθε δραστηριότητας από τα προϊόντα αυτά. Συνεπώς, προκύπτει ο πίνακας 13.

Πίνακας 13. Επιμερισμός Συνολικού κόστους στις δραστηριότητες

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ			
ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	Προς μεταπώληση	Προς παραγωγή	Σύνολο
Εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις	35%	65%	45%
Επικοινωνία	$7.380 \cdot 35\% = 2.583$	$7.380 \cdot 65\% = 4.797$	$45\% \cdot 82.000 \cdot 20\% = 7.380,00$
Παρουσίαση προϊόντων	$7.380 \cdot 35\% = 2.583$	$7.380 \cdot 65\% = 4.797$	$45\% \cdot 82.000 \cdot 20\% = 7.380,00$
Παραλαβή παραγγελίας	$3.690 \cdot 35\% = 1.291,5$	$3.690 \cdot 65\% = 2.398,5$	$45\% \cdot 82.000 \cdot 10\% = 3.690,00$
Παροχή υπηρεσίας	$11.070 \cdot 35\% = 3.874,5$	$11.070 \cdot 65\% = 7.195,5$	$45\% \cdot 82.000 \cdot 30\% = 11.070,00$
Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας	$7.380 \cdot 35\% = 2.583$	$7.380 \cdot 65\% = 4.797$	$45\% \cdot 82.000 \cdot 20\% = 7.380,00$
Σύνολο	12.915,00	23.985,00	36.900,00
Σχεδιασμός και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή	45%	55%	15%
Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών	$6.150 \cdot 45\% = 2.767,5$	$6.150 \cdot 55\% = 3.382,5$	$15\% \cdot 82.000 \cdot 50\% = 6.150,00$
Σχεδιασμός παραγωγής	$2.460 \cdot 45\% = 1.107$	$2.460 \cdot 55\% = 1.353$	$15\% \cdot 82.000 \cdot 20\% = 2.460,00$

Εκτέλεση παραγωγής	$3.690 \cdot 45\% = \mathbf{1.660,5}$	$3.690 \cdot 55\% = \mathbf{2.029,5}$	$15\% \cdot 82.000 \cdot 30\% = 3.690,00$
Σύνολο	<b>5.535,00</b>	<b>6.765,00</b>	<b>12.300,00</b>
Λειτουργία διαθέσεως	50%	50%	20%
Αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας	$6.560 \cdot 50\% = \mathbf{3.280}$	$6.560 \cdot 50\% = \mathbf{3.280}$	$20\% \cdot 82.000 \cdot 40\% = 6.560,00$
Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων	$7.380 \cdot 50\% = \mathbf{3.690}$	$7.380 \cdot 50\% = \mathbf{3.690}$	$20\% \cdot 82.000 \cdot 45\% = 7.380,00$
Προώθηση τελικών προϊόντων	$2.460 \cdot 50\% = \mathbf{1.230}$	$2.460 \cdot 50\% = \mathbf{1.230}$	$20\% \cdot 82.000 \cdot 15\% = 2.460,00$
Σύνολο	<b>8.200,00</b>	<b>8.200,00</b>	<b>16.400,00</b>
Διοικητική λειτουργία	50%	50%	10%
Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού	$3.280 \cdot 50\% = \mathbf{1.640}$	$3.280 \cdot 50\% = \mathbf{1.640}$	$10\% \cdot 82.000 \cdot 40\% = 3.280,00$
Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών	$4.920 \cdot 50\% = \mathbf{2.460}$	$4.920 \cdot 50\% = \mathbf{2.460}$	$10\% \cdot 82.000 \cdot 60\% = 4.920,00$
Σύνολο	<b>4.100,00</b>	<b>4.100,00</b>	<b>8.200,00</b>
Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης	50%	50%	10%
Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	$4.920 \cdot 50\% = \mathbf{2.460}$	$4.920 \cdot 50\% = \mathbf{2.460}$	$10\% \cdot 82.000 \cdot 60\% = 4.920,00$
Βελτίωση των ήδη παραγόμενων – παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών	$3.280 \cdot 50\% = \mathbf{1.640}$	$3.280 \cdot 50\% = \mathbf{1.640}$	$10\% \cdot 82.000 \cdot 40\% = 3.280,00$
Σύνολο	<b>4.100,00</b>	<b>4.100,00</b>	<b>8.200,00</b>
<b>Συνολικό λειτουργικό κόστος</b>	<b>34.850,00</b>	<b>47.150,00</b>	<b>82.000,00</b>

#### 4.5 Κατανομή και επιμερισμός του επενδυμένου κεφαλαίου

Το επόμενο βήμα είναι να καθοριστεί η χρέωση του κεφαλαίου. Οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης έχουν ως στόχο μια απόδοση επενδύσεως κεφαλαίων τους (CCR) της τάξεως του 10%. Από τον Ισολογισμό της επιχείρησης θα εντοπιστεί το κεφάλαιο C που θα χρησιμοποιηθεί για να βρεθεί η χρέωση του κεφαλαίου των δραστηριοτήτων της. Μια προσέγγιση του υπενδεδυμένου κεφαλαίου είναι ως προς τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, τα οποία ισούνται με **116.938,00€**. Η χρέωση του κεφαλαίου CC της επιχείρησης υπολογίζεται από την εξίσωση:  $CC=C * CCR= 0.10 * 116.938,00=$  **11.693,80€**. Στη συνέχεια προσδιορίζεται η συνολική χρέωση κεφαλαίου για όλες τις δραστηριότητες και για κάθε τύπο προϊόντος (προς μεταπώληση, προς παραγωγή). Κάθε δραστηριότητα που απαιτεί επένδυση κεφαλαίου θα πρέπει να αποφέρει απόδοση τέτοια που να καλύπτει το κεφαλαιουχικό κόστος.

Οι επενδύσεις που πραγματοποιεί η επιχείρηση αφορούν κυρίως την δραστηριότητα του σχεδιασμού & προετοιμασίας για ενδεχόμενη παραγωγή (όπου περιέχει τις αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών) και την δραστηριότητα λειτουργίας διαθέσεως (όπου περιέχει την αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας και την συντήρηση πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων). Έτσι τα ποσοστά της κατανομής κεφαλαίου υπολογίστηκαν από την διοίκηση της επιχείρησης ως εξής (Πίνακας 14):

Πίνακας 14. Κατανομή επενδεδυμένου κεφαλαίου

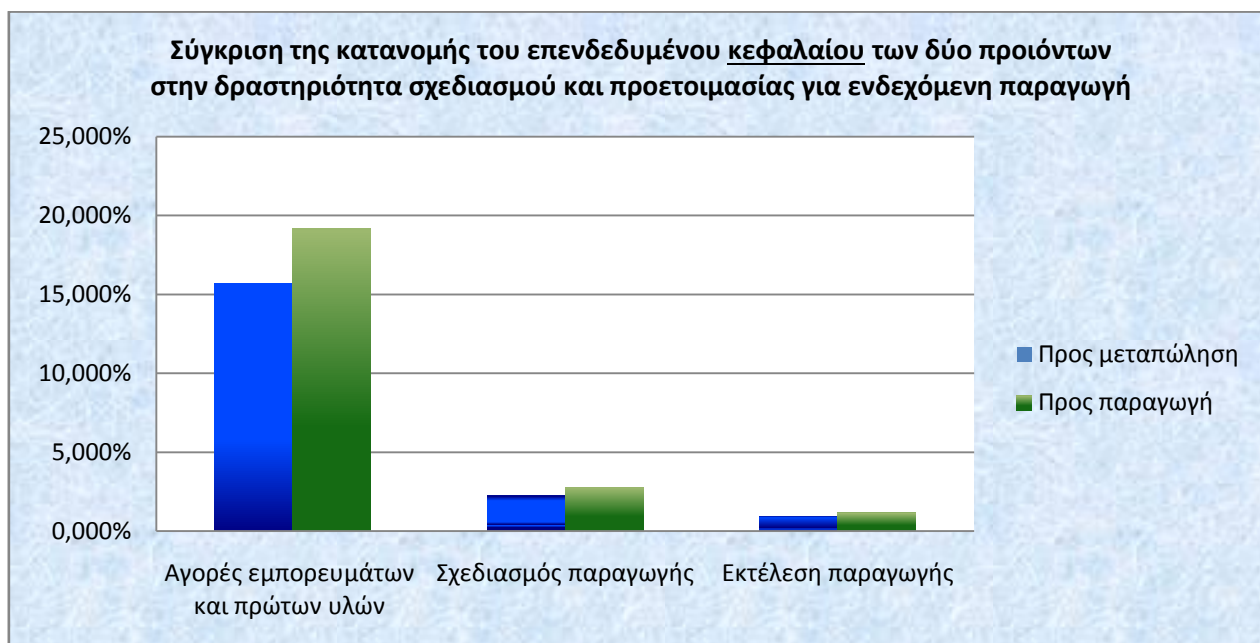
ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΕΠΕΝΔΕΔΥΜΕΝΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ			
	Προς μεταπώληση	Προς παραγωγή	Σύνολο
Εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις	35%	65%	8%
Επικοινωνία	$35% * 8% * 18% = 0,504%$	$65% * 8% * 18% = 0,936%$	18%
Παρουσίαση προϊόντων	$35% * 8% * 7% = 0,196%$	$65% * 8% * 7% = 0,364%$	7%
Παραλαβή παραγγελίας	$35% * 8% * 9% = 0,252%$	$65% * 8% * 9% = 0,468%$	9%
Παροχή υπηρεσίας	$35% * 8% * 55% = 1,540%$	$65% * 8% * 55% = 2,860%$	55%
Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας	$35% * 8% * 11% = 0,308%$	$65% * 8% * 11% = 0,572%$	11%
Σύνολο	2,80%	5,20%	100%
Σχεδιασμός και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή	45%	55%	42%

Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών	45%*42%*83%= <b>15,687%</b>	55%*42%*83%= <b>19,173%</b>	83%
Σχεδιασμός παραγωγής	45%*42%*12%= <b>2,268%</b>	55%*42%*12%= <b>2,772%</b>	12%
Εκτέλεση παραγωγής	45%*42%*5% = <b>0,945%</b>	55%*42%*5% = <b>1,155%</b>	5%
Σύνολο	<b>18,90%</b>	<b>23,10%</b>	<b>100%</b>
Λειτουργία διαθέσεως	50%	50%	<b>30%</b>
Αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας	50%*30%*45%= <b>6,750%</b>	50%*30%*45%= <b>6,750%</b>	45%
Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων	50%*30%*43%= <b>6,450%</b>	50%*30%*43%= <b>6,450%</b>	43%
Προώθηση τελικών προϊόντων	50%*30%*12%= <b>1,800%</b>	50%*30%*12%= <b>1,800%</b>	12%
Σύνολο	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>100%</b>
Διοικητική λειτουργία	50%	50%	<b>9%</b>
Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού	50%*9%*40%= <b>1,800%</b>	50%*9%*40%= <b>1,800%</b>	40%
Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών	50%*9%*60%= <b>2,700%</b>	50%*9%*60%= <b>2,700%</b>	60%
Σύνολο	<b>4,5%</b>	<b>4,5%</b>	<b>100%</b>
Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης	50%	50%	<b>11%</b>
Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	50%*11%*60%= <b>3,300%</b>	50%*11%*60%= <b>3,300%</b>	60%
Βελτίωση των ήδη παραγόμενων – παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών	50%*11%*40%= <b>2,200%</b>	50%*11%*40%= <b>2,200%</b>	40%
Σύνολο	<b>5,5%</b>	<b>5,5%</b>	<b>100%</b>

Η δραστηριότητα του σχεδιασμού και προετοιμασίας για ενδεχόμενη παραγωγή απορροφά το 42% του συνολικού επενδυτικού κόστους. Από αυτό το 42% το 55% ανήκει στα προς παραγωγή προϊόντα και το υπόλοιπο 45% στα προς μεταπώληση.

Στο σχήμα 13 εμφανίζονται οι υποδραστηριότητες της κύριας αυτής δραστηριότητας (του σχεδιασμού) με τα ανάλογα ποσοστά τους, σε σύγκριση με τα δύο προϊόντα.





Σχήμα 13. Σύγκριση της κατανομής του επενδεδυμένου κεφαλαίου των δύο προϊόντων στην δραστηριότητα σχεδιασμού και προετοιμασίας για ενδεχόμενη παραγωγή

Η υποδραστηριότητα που κατέχει το μεγαλύτερο ποσοστό του 42% του συνολικού επενδυτικού κόστους της δραστηριότητας σχεδιασμού και προετοιμασίας για ενδεχόμενη παραγωγή είναι οι αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών και για τα δύο προϊόντα, όπως δείχνει και το σχήμα 13. Τέλος η διαφορά των ποσοστών στα προς μεταπώληση σε σχέση με τα προς παραγωγή προϊόντα, δεν είναι μεγάλη.

Χρησιμοποιώντας τα ποσοστά που αντλήθηκαν από τον πίνακα 14 επιμερίζεται το συνολικό κόστος κεφαλαίου και στις δυο κατηγορίες προϊόντων όπως φαίνεται στον πίνακα 15 όπου λόγω δυσκολίας υπολογισμού του συνολικού κόστους χρησιμοποιήθηκε η στρογγυλοποίηση στα τρία δεκαδικά ψηφία. Προκειμένου να εμφανιστεί το σύνολο του συνολικού κόστους κεφαλαίου (11.693,800) άθικτο, αφαιρέθηκε από το σύνολο και των δύο κατηγοριών προϊόντων το ποσό του **1,501€**.

Πίνακας 15. Επιμερισμός συνολικού κόστους κεφαλαίου

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ			
	Προς μεταπώληση	Προς παραγωγή	Σύνολο
Εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις	35%	65%	8%
Επικοινωνία	35% * 168,391= <b>58,937</b>	65% * 168,391= <b>109,454</b>	18%*8%*11693,8= <b>168,391</b>
Παρουσίαση προϊόντων	35% * 65,485 = <b>22,920</b>	65% * 65,485 = <b>42,5654</b>	7%*8%*11693,8= <b>65,485</b>
Παραλαβή παραγγελίας	35% * 84,195= <b>29,468</b>	65% * 84,195= <b>54,727</b>	9%*8%*11693,8= <b>84,195</b>
Παροχή υπηρεσίας	35% * 514,527= <b>180,085</b>	65% * 514,527= <b>334,443</b>	55%*8%*11693,8= <b>514,527</b>
Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας	35% * 102,905= <b>36,017</b>	65% * 102,905= <b>66,8885</b>	11%*8%*11693,8= <b>102,905</b>
Σύνολο	<b>327,426</b>	<b>608,078</b>	<b>935,504</b>
Σχεδιασμός και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή	45%	55%	42%
Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών	45% * 4.076,459= <b>1.834,406</b>	55% * 4.076,459= <b>2.242,05</b>	83%*42%*11693,8= <b>4.076,459</b>
Σχεδιασμός παραγωγής	45% * 589,368= <b>265,215</b>	55% * 589,368= <b>324,152</b>	12%*42%*11693,8= <b>589,368</b>
Εκτέλεση παραγωγής	45% * 245,570= <b>110,506</b>	55% * 245,570= <b>135,063</b>	5%*42%*11693,8= <b>245,570</b>
Σύνολο	<b>2.210,128</b>	<b>2.701,270</b>	<b>4.911,396</b>
Λειτουργία διαθέσεως	50%	50%	30%
Αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας	50% * 1.578,663= <b>789,332</b>	50% * 1.578,663= <b>789,332</b>	45%*30%*11693,8= <b>1.578,663</b>
Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων	50% * 1.508,500= <b>754,250</b>	50% * 1.508,500= <b>754,250</b>	43%*30%*11693,8= <b>1.508,500</b>
Προώθηση τελικών προϊόντων	50% * 420,977= <b>210,4885</b>	50% * 420,977= <b>210,4885</b>	12%*30%*11693,8= <b>420,977</b>

	<b>210,488</b>	<b>210,488</b>	<b>420,977</b>
Σύνολο	1.754,070	1.755,070	3.508,140
Διοικητική λειτουργία	50%	50%	9%
Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού	50% * 420,977= <b>210,488</b>	50% * 420,977= <b>210,488</b>	40%*9%*11693,8= <b>1.578,663</b>
Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών	50% * 631,465= <b>315,733</b>	50% * 631,465= <b>315,733</b>	60%*9%*11693,8= <b>1.578,664</b>
Σύνολο	526,221	527,221	1.052,442
Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης	50%	50%	11%
Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	50% * 771,791= <b>385,895</b>	50% * 771,791= <b>385,895</b>	60%*11%*11693,8= <b>771,791</b>
Βελτίωση των ήδη παραγόμενων – παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών	50% * 514,527= <b>257,264</b>	50% * 514,527= <b>257,264</b>	40%*11%*11693,8= <b>514,527</b>
Σύνολο	643,159	644,159	1.286,318
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ</b>	<b>5.459,503</b>	<b>6.234,297</b>	<b>11.693,800</b>

#### 4.6 Άθροιση λειτουργικού κόστους και χρέωσης κεφαλαίου

Επόμενό μας βήμα στη διαδικασία υπολογισμού του συνολικού κόστους της επιχείρησης για κάθε δραστηριότητα, και για τους δύο τύπους προϊόντων, με βάση τη μέθοδο της Κοστολόγησης με Βάση τη Δραστηριότητα είναι το άθροισμα του λειτουργικού κόστους και της χρέωσης του κεφαλαίου. Με τον τρόπο αυτό γίνονται γνωστά το συνολικό κόστος για κάθε τύπο προϊόντος και το κόστος κάθε επιμέρους δραστηριότητας που «καταναλώνουν» τα προϊόντα. Έτσι προκύπτουν οι πίνακες 16. και 17.

Στον πίνακα 16 λόγω δυσκολίας υπολογισμού του συνολικού κόστους της επιχείρησης (για τα προς μεταπώληση προϊόντα) χρησιμοποιήθηκε η στρογγυλοποίηση στα τρία δεκαδικά ψηφία. Προκειμένου να εμφανιστεί το σύνολο του συνολικού κόστους της επιχείρησης (40.308,002) άθικτο, αφαιρέθηκε από το σύνολό των λειτουργικών εξόδων και της χρέωσης κεφαλαίου το ποσό του **1,501€**.

Πίνακας 16. Άθροιση λειτουργικού κόστους και χρέωσης κεφαλαίου για τα προς μεταπώληση προϊόντα

Προς Μεταπώληση Προϊόντα			
ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	Λειτουργικά Έξοδα	Χρέωση Κεφαλαίου	Σύνολο
Εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις			
Επικοινωνία	2.583,000	58,937	2.641,937
Παρουσίαση προϊόντων	2.583,000	22,920	2.605,920
Παραλαβή παραγγελίας	1.291,500	29,468	1.320,968
Παροχή υπηρεσίας	3.874,500	180,085	4.054,585
Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας	2.583,000	36,017	2.619,017
Σύνολο	12.915,00	327,426	13.242,426
Σχεδιασμός και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή			
Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών	2.767,500	1.834,406	4.601,906
Σχεδιασμός παραγωγής	1.107,000	265,215	1.372,215
Εκτέλεση παραγωγής	1.660,500	110,506	1.771,006
Σύνολο	5.535,00	2.210,128	7.745,128

Λειτουργία διαθέσεως			
Αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας	3.280,000	789,332	4.069,332
Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων	3.690,000	754,250	4.444,250
Προώθηση τελικών προϊόντων	1.230,000	210,488	1.440,488
Σύνολο	8.200,00	1.754,070	9.954,070
Διοικητική λειτουργία			
Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού	1.640,000	210,488	1.850,488
Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών	2.460,000	315,733	2.775,733
Σύνολο	4.100,00	526,221	4.626,221
Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης			
Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	2.460,000	385,895	2.845,895
Βελτίωση των ήδη παραγόμενων – παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών	1.640,000	257,264	1.897,264
Σύνολο	4.100,00	643,159	4.743,159
<b>Σύνολο</b>	<b>34.848,4990</b>	<b>5.459,5030</b>	<b>40.308,002</b>

Από τον παραπάνω πίνακα (πίνακα 16) συγκρίνουμε την κατανομή κεφαλαίου με τα λειτουργικά έξοδα στα προς μεταπώληση προϊόντα όπως φαίνεται και στο σχήμα 14.

Τα στοιχεία που χρήζουν ανάλυση για το σχήμα 14. είναι η συντριπτική διαφορά των ποσών που κατανέμει η επιχείρηση στις δραστηριότητες των λειτουργικών εξόδων έναντι αυτών στα του κόστους επενδυτικού κεφαλαίου στα προς μεταπώληση προϊόντα. Αυτό συμβαίνει διότι τα λειτουργικά έξοδα υπολογίστηκαν 82.000,00€ ενώ το κόστος επενδυτικού κεφαλαίου είναι 11.693,80€ και επιμερίστηκαν στις δραστηριότητες. Τέλος η μεγαλύτερη διαφορά εντοπίζεται στην δραστηριότητα εξυπηρέτησης πελατών – πωλήσεις στην οποία το

κόστος επενδυτικού κεφαλαίου είναι σχεδόν ανύπαρκτο σε σχέση με τα λειτουργικά έξοδά της.



Σχήμα 14. Σύγκριση της κατανομής του κεφαλαίου με τα λειτουργικά έξοδα του προς Μεταπώληση προϊόντος σε όλες τις δραστηριότητες

Στον πίνακα 17 λόγω δυσκολίας υπολογισμού του συνολικού κόστους της επιχείρησης (για τα προς παραγωγή προϊόντα) χρησιμοποιήθηκε η στρογγυλοποίηση στα τρία δεκαδικά ψηφία. Προκειμένου να εμφανιστεί το σύνολο του συνολικού κόστους της επιχείρησης (53.382,796) άθικτο, αφαιρέθηκε από το σύνολο των λειτουργικών εξόδων και της χρέωσης κεφαλαίου το ποσό του **1,501€**.

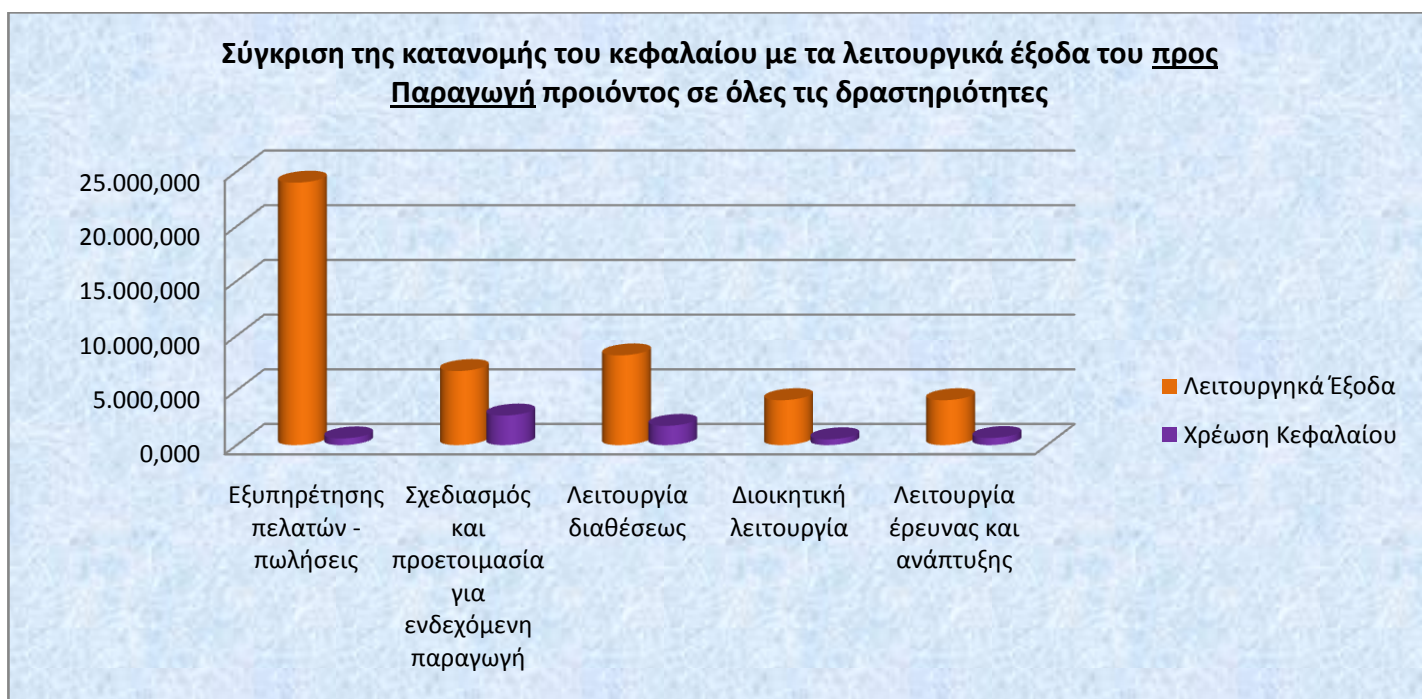
Πίνακας 17. Άθροιση λειτουργικού κόστους και χρέωσης κεφαλαίου για τα προς παραγωγή προϊόντα

Προς Παραγωγή Προϊόντα			
ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	Λειτουργικά Έξοδα	Χρέωση Κεφαλαίου	Σύνολο
Εξυπηρέτησης πελατών - πωλήσεις			
Επικοινωνία	4.797,000	109,454	4.906,454

Παρουσίαση προϊόντων	4.797,000	42,565	4.839,565
Παραλαβή παραγγελίας	2.398,500	54,727	2.453,227
Παροχή υπηρεσίας	7.195,500	334,443	7.529,943
Εξόφληση παρεχόμενης υπηρεσίας	4.797,000	66,889	4.863,889
Σύνολο	23.985,000	608,078	24.593,078
<b>Σχεδιασμός και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή</b>			
Αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών	3.382,500	2.242,050	5.624,550
Σχεδιασμός παραγωγής	1.353,000	324,152	1.677,152
Εκτέλεση παραγωγής	2.029,500	135,063	2.164,563
Σύνολο	6.765,000	2.701,270	9.466,270
<b>Λειτουργία διαθέσεως</b>			
Αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων – υλικών συσκευασίας	3.280,000	789,332	4.069,332
Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων	3.690,000	754,250	4.444,250
Προώθηση τελικών προϊόντων	1.230,000	210,488	1.440,488
Σύνολο	8.200,000	1.755,070	9.955,070
<b>Διοικητική λειτουργία</b>			
Διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού	1.640,000	210,488	1.850,488
Διοίκηση επιχειρηματικών διεργασιών	2.460,000	315,733	2.775,733
Σύνολο	4.100,000	527,221	4.627,221
<b>Λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης</b>			
Παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	2.460,000	385,895	2.845,895
Βελτίωση των ήδη παραγόμενων – παρεχόμενων προϊόντων – υπηρεσιών	1.640,000	257,264	1.897,264
Σύνολο	4.100,00	644,159	4.744,159
<b>Σύνολο</b>	<b>47.148,4990</b>	<b>6.234,2970</b>	<b>53.382,796</b>

Από τον πίνακα 17. συγκρίνουμε την κατανομή κεφαλαίου με τα λειτουργικά έξοδα στα προς παραγωγή προϊόντα όπως φαίνεται και στο σχήμα 15.

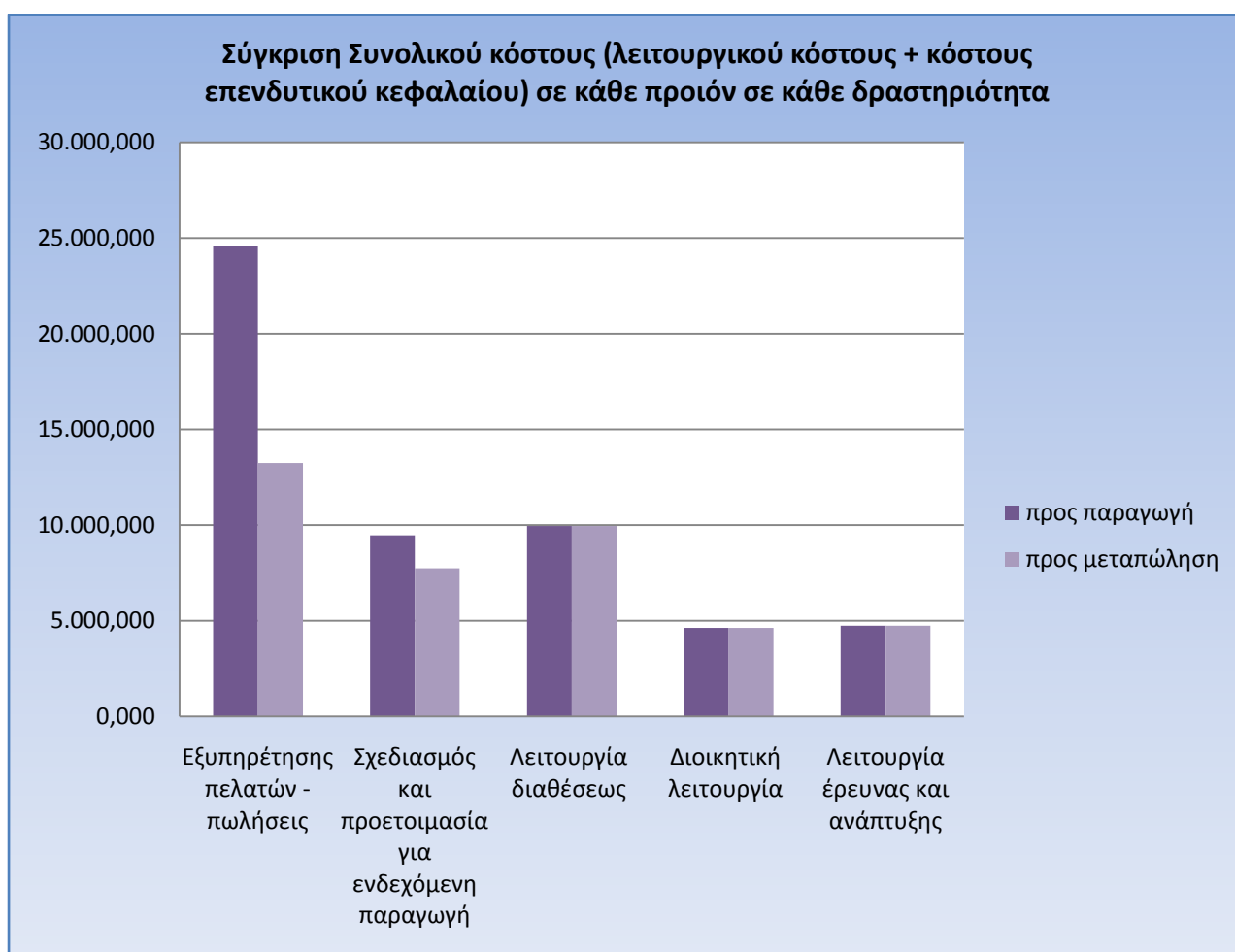
Ομοίως με τα προς μεταπώληση προϊόντα (σχήμα 14), έτσι και στα προς παραγωγή (σχήμα 15) ιδιαίτερη αίσθηση κάνει η συντριπτική διαφορά του λειτουργικού κόστους και ιδιαίτερα στην δραστηριότητα της «εξυπηρέτησης πελατών – πωλήσεις». είναι γεγονός πως είναι τέτοια η φύση της επιχείρησης που μετατρέπει την δραστηριότητα «εξυπηρέτησης πελατών – πωλήσεις» στην κύρια δραστηριότητα της καθώς περιλαμβάνει όλο το φάσμα από την παραγγελία μέχρι το σερβίρισμα (δηλαδή ολόκληρη την παροχή υπηρεσίας). Οπότε είναι και λογικό η συγκεκριμένη δραστηριότητα να μαζεύει και τις περισσότερες ζημίες τόσο για τα προς παραγωγή όσο και για τα προς μεταπώληση προϊόντα. Κάτι ανάλογο ισχύει και την λειτουργία της «διαθέσεως», η οποία περιλαμβάνει τις υποδραστηριότητες της «αποθήκευση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων και υλικών συσκευασίας», την «συντήρησή πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων» και την «προώθηση τελικού προϊόντος», δραστηριότητα και υποδραστηριότητες που γνώριζε η διοίκηση της επιχείρησης ότι είναι πολυέξοδες.



Σχήμα 15. Σύγκριση της κατανομής του κεφαλαίου με τα λειτουργικά έξοδα του προς Παραγωγή προϊόντος σε όλες τις δραστηριότητες



Στο σχήμα 16. βλέπουμε την σύγκριση του συνολικού κόστους (λειτουργικού κόστους και κόστους επενδυτικού κεφαλαίου) των δύο προϊόντων της επιχείρησης. Οι διαφορές εντοπίζονται στις δραστηριότητες της εξυπηρέτησης πελατών – πωλήσεις (όπου τα προς παραγωγή προϊόντα φτάνουν κοντά στις 25.000€ ενώ τα προς μεταπώλησης τις 14.000€) και στον σχεδιασμό και προετοιμασία για ενδεχόμενη παραγωγή (όπου τα προς παραγωγή προϊόντα αγγίζουν τις 10.000€ ενώ τα προς μεταπώληση τις 8.000€). Τα υπόλοιπα κόστη στις υπόλοιπες δραστηριότητες είναι σχεδόν ίδια και στα δύο προϊόντα.



Σχήμα 16. Σύγκριση Συνολικού κόστους (λειτουργικού κόστους + κόστους επενδυτικού κεφαλαίου) σε κάθε προϊόν σε κάθε δραστηριότητα

#### 4.7 Υπολογισμός του οικονομικού αποτελέσματος προϊόντων με τη μέθοδο κοστολόγησης ABC

Στον πίνακα 18 υπολογίζουμε τα αποτελέσματα των δύο προϊόντων (προς μεταπώληση και προς παραγωγή) αφαιρώντας από τα έσοδα της επιχείρησης τις καθαρές δαπάνες (κόστος πωληθέντων), τις λειτουργικές δαπάνες, τους τόκους και τον ανάλογο φόρο προκειμένου να υπολογιστούν τα κέρδη μετά φόρων από τα οποία αφαιρείται η χρέωση του επενδυτικού κεφαλαίου.

Πίνακας 18. Υπολογισμός του αποτελέσματος προϊόντων με την μέθοδο κοστολόγησης ABC

Υπολογισμός του αποτελέσματος προϊόντων με το σύστημα ABC			
Προϊόντα	Προς Μεταπώληση	Προς Παραγωγή	Σύνολο
Έσοδα	87.500,00	162.500,00	250.000,00
Καθαρές Δαπάνες	1.250,00	1.000,00	2.250,00
Λειτουργικές Δαπάνες	34.850,00	47.150,00	82.000,00
Τόκοι	0	0	0,00
Κέρδη Προ φόρων	51.400,00	114.350,00	165.750,00
Φόρος (26%)	13.364,00	29.731,00	43.095,00
Κέρδη Μετά φόρων	38.036,00	84.619,00	122.655,00
Χρέωση κεφαλαίου	5.459,50	6.234,30	11.693,80
<b>Οικονομικό Κέρδος</b>	<b>32.576,50</b>	<b>78.384,70</b>	<b>110.961,20</b>

## 5. Συμπεράσματα

Αρχικά, τα προς μεταπώληση προϊόντα κοστίζουν στην επιχείρηση συνολικά λιγότερο σε σχέση με τα προς παραγωγή, εφόσον τα πρώτα «καταλαμβάνουν» μικρότερο ποσοστό των δραστηριοτήτων σε σχέση με τα δεύτερα, τα οποία πρέπει ν' ακολουθήσουν και τη διαδικασία της παραγωγής. Το συνολικό κόστος των προς μεταπώληση προϊόντων είναι 40.308,002€, ενώ το αντίστοιχο των προς παραγωγή είναι 53.382,796€ δηλαδή μια διαφορά των 13.074,794€, αν αναλογιστεί κανείς τη διαδικασία παραγωγής που γι' αυτά είναι αναπόφευκτη. Είναι γνωστό από τη διοίκηση της επιχείρησης ότι τα συνολικά έσοδα (τζίρος) απ' τα προς παραγωγή προϊόντα είναι σχεδόν διπλάσια από αυτά των προς μεταπώλησης, γιατί έχουν υψηλότερη ζήτηση από το καταναλωτικό κοινό. Τα προς μεταπώληση πωλούνται σε υψηλή τιμή, διατίθενται ετησίως σε λιγότερα τεμάχια. Με βάση τα παραπάνω, τα καθαρά κέρδη που αποφέρουν στην εταιρεία τα προς παραγωγή προϊόντα είναι σαφώς περισσότερα απ' τα αντίστοιχα των προς μεταπώληση, διότι παρόλο που το συνολικό κόστος των προς παραγωγή προϊόντων τους είναι μεγαλύτερο, τα συνολικά έσοδα που αποφέρουν στην επιχείρηση είναι πολύ μεγαλύτερα. Αυτό δε σημαίνει ότι συμφέρει την επιχείρηση να καταργήσει προς μεταπώληση, γιατί, αυτό θα επηρέαζε αρνητικά την εικόνα της και θα έχανε πελάτες λόγω έλλειψης ποικιλίας. Όσον αφορά τους δύο τύπους προϊόντων, η κοστολόγηση δραστηριοτήτων βοηθάει στη διάκριση ποιες απ' τις δραστηριότητες που καταναλώνουν είναι οι πιο δαπανηρές. Όμως, και στους δύο τύπους φαίνεται η «ακριβότερη» κατηγορία δραστηριοτήτων να είναι η «εξυπηρέτηση πελατών – πωλήσεις», όπου κοστίζουν προς μεταπώληση 13.242,426€ και για τα προς παραγωγή 24.593,078€. Από αυτά τα 4.054,585€ και τα 7.529,943€ αντίστοιχα αφορούν τη δραστηριότητα «παροχή υπηρεσίας». Το υψηλό κόστος οφείλεται στο γεγονός ότι η εταιρεία προσπαθεί και να εξυπηρετήσει καλύτερα τους πελάτες της, προσφέροντας υψηλής ποιότητας προϊόντα θέλοντας να δημιουργήσει ένα κλίμα εμπιστοσύνης προς την επιχείρηση, αυξάνοντας την πελατεία της και μακροπρόθεσμα τις πωλήσεις της. Επόμενη ακριβή δραστηριότητα είναι η «λειτουργία διάθεσης», που το κόστος της είναι ίδιο και για τους δύο τύπους προϊόντων. Από τα 9.954,07€, το μεγαλύτερο μέρος των 4.444,25€ προέρχεται απ' τη δραστηριότητα «Συντήρηση πρώτων υλών – ετοιμών προϊόντων», μια δραστηριότητα που περιλαμβάνει τις δαπάνες τόσο για τον έλεγχο της κατάστασης των ευαίσθητων προϊόντων καθώς και την συντήρησή τους. Η διοίκηση ανέφερε ότι η λειτουργία

«συντήρησης πρώτων υλών – ετοιμών», αποτελεί ένα αναπόφευκτο κόστος προκειμένου να πραγματοποιήσει την υψηλή ποιότητα στα προϊόντα που προσφέρει, έχοντας όμως την ανάγκη το κόστος αυτό να υπολογιστεί και κατόπιν αν δύναται να περιοριστεί. Παρόλα αυτά στα προς μεταπώληση προϊόντα η πιο δαπανηρή υποδραστηριότητα είναι η «αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών» κοστίζοντας στην επιχείρηση 4.601,906€.

Παρατηρώντας την κοστολόγηση, βλέπουμε πως η πιο δαπανηρή υποδραστηριότητα για τα προς παραγωγή προϊόντα είναι η «παροχή υπηρεσίας» και για τα προς μεταπώληση η «συντήρηση πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων», αποτελώντας το 14,11% και το 11,03% αντίστοιχα του συνολικού κόστους του καθενός. Τα συμπεράσματα που προκύπτουν και βασίζονται στη Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα ήταν ήδη γνωστά στην επιχείρηση. Μολαταύτα, δεν είχε σαφή εικόνα για το πλεονάζον κόστος των προς παραγωγή προϊόντων σε σχέση με τα προς μεταπώληση. Στο τελευταίο μας βήμα υπολογίσαμε το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Συγκεκριμένα προσθέσαμε τα έσοδα των πωλήσεων και από τα δύο προϊόντα και αφαιρέσαμε τις καθαρές και λειτουργικές δαπάνες για να υπολογισθούν τα κέρδη προ φόρων. Έπειτα αφαιρέσαμε τον φόρο 26% ([www.forologikanea.gr/](http://www.forologikanea.gr/) 2014) και βρήκαμε τα κέρδη μετά φόρων. Τέλος αφαιρέσαμε την χρέωση κεφαλαίου για κάθε προϊόν και εμφανίστηκε το οικονομικό κέρδος 110.961,20€ με την μέθοδο κοστολόγησης ABC.

Με βάση αυτό το οικονομικό κέρδος, η εφαρμογή της κοστολόγησης με την μέθοδο ABC θεωρήθηκε επιτυχημένη από την διοίκηση της επιχείρησης, αλλά αυτό δεν σημαίνει ότι αν δεν χρησιμοποιούταν κοστολογικό σύστημα δεν θα υπήρχε κέρδος. Με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα όμως το αποτέλεσμα είναι πιο ακριβές, και η επιχείρηση μπορεί να εντοπίσει εύκολα τις αδυναμίες της. Έτσι η νέα αυτή μέθοδος κοστολόγησης αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο για κάθε επιχείρηση στη λήψη λειτουργικών και στρατηγικών αποφάσεων.

## 6. ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Παλαιότερα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούσαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, όμως, λόγω των γιγαντιαίων αλλαγών που συνέβησαν στο περιβάλλον των επιχειρήσεων (τεχνολογία, πληροφορική, ανταγωνισμός) όφειλαν να υιοθετήσουν μια νέα προσέγγιση πάνω στην κοστολόγηση, η οποία θα οδηγούσε σε μεγαλύτερη ακρίβεια όσον αφορά τη μέτρηση του κόστους. Η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα αποτελεί ένα ισχυρό εργαλείο προσδιορισμού της σχέσης κόστους – απόδοσης και συνεισφέρει σημαντικά στο κόστος διαχείρισης και ειδικότερα σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Η διαδικασία αυτή προσδιορίζει το κόστος των αποτελεσμάτων των επιχειρησιακών διαδικασιών και μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέσο προσδιορισμού των ευκαιριών, ώστε να βελτιωθούν η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των επιχειρησιακών διαδικασιών. Η συγκεκριμένη τεχνική κοστολόγησης επιτρέπει στις επιχειρήσεις να υπολογίσουν το πραγματικό κόστος που συνδέεται με κάθε προϊόν και υπηρεσία. Στόχος της είναι η πλήρης κατανομή του λειτουργικού κόστους και του κεφαλαίου της επιχείρησης για τον πληρέστερο και ορθότερο καταλογισμό κόστους και κερδοφορίας. Μέσα από τη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης μπορούν να εντοπιστούν οι διαδικασίες και τα προϊόντα που δεν είναι κερδοφόρα αλλά και τα προϊόντα που αποφέρουν υψηλά κέρδη στην εταιρεία, καθώς επίσης και να ληφθούν αποφάσεις στρατηγικής σημασίας τόσο για τη μελλοντική της πορεία όσο και για θέματα λειτουργικά. Έτσι πέρα από ένα αποτελεσματικό εργαλείο κοστολόγησης, η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα λειτουργεί περισσότερο ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου ότι το οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσδιοριστεί με τις παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους είναι σωστό. Εν κατακλείδι, το ABC αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων και τη χάραξη μελλοντικής στρατηγικής της επιχείρησης.

## 7.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αργύρης, Κ. (2012). *ActivityBasedCosting σαν μέθοδος κοστολόγησης προϊόντων σε επιχείρηση παραγωγής ζύμης*. Διπλωματική εργασία. Πειραιάς
- Βαρβάκης, Κ. (2003). *Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση*. Αθήνα: Βαρβάκης Κωνσταντίνος.
- Βενιέρης, Γ. (2005). *Λογιστική Κόστους*. Αθήνα: PelaIoannidouPublishing.
- Ελληνική Δημοκρατία-Υπουργείο Οικονομικών-Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων-Γενική Διεύθυνση Φορολογίας. Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 74, παράγραφος 14 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α127.7.13), για την υπαγωγή της εστίασης στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Αθήνα
- Ελληνική Στατιστική Αρχή. (2013). *Η Ελλάδα με Αριθμούς*. Στατιστική Μελέτη
- Ιγνατιάδης, Α. (1983). *Λογιστική Κόστους Ι*. Θεσσαλονίκη: Αφών Κυριακίδη.
- Ιγνατιάδης, Α. (1983). *Λογιστική Κόστους ΙΙ*. Θεσσαλονίκη: Αφών Κυριακίδη.
- ICAP. (2004). *Καφές*. Κλαδική Μελέτη. Αθήνα
- ICAP. (2009). *Εστιατόρια*. Κλαδική Μελέτη. Αθήνα
- ICAP. (2009). *Καφές - αλυσίδες καφέ*. Κλαδική Μελέτη. Αθήνα
- ICAP. (2012). *Εστιατόρια*. Κλαδική Μελέτη. Αθήνα
- Καραγιάννης, Ι. (2010). *Κοστολόγηση Υπηρεσιών με τη μέθοδο της κατά Δραστηριότητα Κοστολόγησης (Activity - BasedCosting)*. Διδακτορική διατριβή. Θεσσαλονίκη
- Μανωλάκη, Ι. (2006). *Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα*. Διπλωματική εργασία. Πανεπιστήμιο Αιγαίου
- Μαυροκόστας, Ε. (2012). *Ποιότητα Υπηρεσιών Στον Επισιτιστικό Κλάδο: Μελέτη Περίπτωσης Των Καφέ Ηράκλειο Κρήτης*. Διπλωματική εργασία. Πειραιάς
- Μουστάκης, Β. (2000). *Κοστολόγηση δραστηριοτήτων (ActivityBasedCosting – ABC)*. Χανιά
- Μουστάκης, Β. (2002). *Κοστολόγηση δραστηριοτήτων*. Κρήτη
- Παυλάτος, Ο. (2006). *Λογιστική Κόστους, Κόστος-Κοστολόγηση-Αναλυτική Λογιστική*. Χαλκίδα
- Πουλυμενάκου, Α.(2000). *ActivityBasedCosting*. Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών
- Ρούτση, Ε. (2010). *Εφαρμογή Των Κοστολογικών Συστημάτων Στον Τομέα Των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων*. Διπλωματική εργασία. Πάτρα.

Σπυρίδου, Α. (2010). *Λογιστική Κόστους και Κοστολόγηση*. Πτυχιακή Εργασία. Θεσσαλονίκη

Σωτηριάδης, Μ. (2000). *Μάνατζμεντ Ξενοδοχείων και Επιχειρήσεων Εστίασης και Αναψυχής*. Πάτρα: Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.

Τσακλάγκανος, Α. (2005). *Θεωρία και Λογιστική Κόστους*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη.

Τσεκούρας, Γ. (2010). *Η εφαρμογή της ABC μεθόδου κοστολόγησης στην εταιρία Αφοί Σολομωνίδη ΟΕ και σύγκρισή της με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης*. Διδακτορική διατριβή. Θεσσαλονίκη

### Ξένη Βιβλιογραφία

Cooper, R. & Kaplan, R. (1991). *The Design Of Cost Management Systems Text, Cases, And Readings*. University Of Michigan: Prentice Hall College.

Hicks, D. (1999). *Activity Based Costing Making It Work For Small And Mid Sized Companies*. University Of Michigan: Wiley Cost Management (WCM).

Frost, W. (2005). *ABCs of activity based management: crushing competition through performance improvement*. New York: iUniverse.

Kaplan, R.S. & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect, Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.

Sephton, M. & Ward, T. (1990). *ABC in retail financial services. Management Accounting*.

Swain, M. & Fawcett, S. (2000). *Activity – Based Costing*. Provo: Kluwer Academic Publishers.

### Ηλεκτρονικές Πηγές

- Αγορά εστίασης: Τάσεις και προοπτικές. *Franchise-Success* 18. Διαθέσιμο σε: <http://www.franchise-success.gr/htmlsite/greek/successdetails.asp?id=324&pstring=207,210,116> (Ανακτήθηκε 2 Απριλίου 2014).
- Αυξήθηκε Ο Τζίρος Στον Τομέα Υπηρεσιών Παροχής Καταλύματος Και Εστίασης. Διαθέσιμο σε: <http://newpost.gr/post/331526/aykshthhke-o-tziros-ston-tomea-yphresiwn-paroxhs-katalymatos-kai-estiashs> (Ανακτήθηκε 3 Απριλίου, 2014).

- Διοίκηση Ανθρώπινου Δυναμικού. Διαθέσιμο  
σε: <http://www.stt.aegean.gr/el/component/k2/item/20.html> (Ανακτήθηκε 27 Μαρτίου, 2014).
- ΕΛΣΤΑΤ. Διαθέσιμο  
σε: <http://www.statistics.gr/portal/page/portal/ESYE/PAGE-database> (Ανακτήθηκε 25 Απριλίου, 2014).
- Ένταξη Κλάδου Εστίασης στο ΕΣΠΑ. Διαθέσιμο  
σε: <http://www.gsevee.gr/deltiatypou/241-2013-01-09-08-41-56> (Ανακτήθηκε 16 Μαρτίου, 2014).
- Κολώνας, Χ. (Νοέμβριος 2013). Η Κρίση Γέμισε Τις Πόλεις Με Επιχειρήσεις Εστίασης. *Έθνος*. Διαθέσιμο  
σε: <http://www.ethnos.gr/article.asp?catid=22770&subid=2&pubid=63923239> (Ανακτήθηκε 28 Μαρτίου, 2014).
- Κόστος. Διαθέσιμο  
σε: [http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1\\_5\\_kostos.htm](http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm) (Ανακτήθηκε 10 Μαΐου, 2014)
- Μανουσόπουλος, Γ. Χρηματοοικονομική Ανάλυση & Αξιολόγηση Ισολογισμών Επιχειρήσεων. Σε *Specisoft*.  
[http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro\\_xrimatooikonomiki\\_analysi.pdf](http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_xrimatooikonomiki_analysi.pdf).
- Οι Συντελεστές Φορολόγησης Εταιρειών Για Τις Φετινές Δηλώσεις. Διαθέσιμο σε: <http://www.forologikanea.gr/news/oi-suntelestes-forologisis-etaireion-gia-tis-fetines-diloseis/> (Ανακτήθηκε 15 Απριλίου, 2014).
- Activitybasedcosting, Κοστολόγηση βασισμένη στις δραστηριότητες. Σε *cententia*.  
[http://www.cententia.com/GR/Resources/ABC\\_White%20paper\(gr\).pdf](http://www.cententia.com/GR/Resources/ABC_White%20paper(gr).pdf).  
Cententia - Carotron.
- Activity-based costing. (2009). Σε *The Economist*.  
<http://www.economist.com/node/13933812>.
- ActivityDriver. Διαθέσιμο  
σε: [http://www.proz.com/kudoz/english\\_to\\_greek/accounting/2357905-activity\\_driver.html](http://www.proz.com/kudoz/english_to_greek/accounting/2357905-activity_driver.html) (Ανακτήθηκε 11 Απριλίου, 2014).



## 8.ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Διαδικασίες Συγγραφής της Εργασίας

Η συγγραφή μιας πτυχιακής εργασίας αποτελεί το τελευταίο στάδιο αποφοίτησης. Ένα στάδιο που απαιτεί την συγκέντρωση γνώσεων, ελεύθερου χρόνου και όρεξη για να ολοκληρωθεί σε βαθμό μάλιστα που να ικανοποιεί τόσο τον καθηγητή όσο και τον ίδιο τον φοιτητή.

Η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία της «Κοστολόγηση Καταστήματος Εστίασης – Καφετέριας» αποτελεί προϊόν συνεργασίας των φοιτητών «Αλέξανδρος Θεοχάρης & Κωνσταντίνος Ρόκος».

Για την συγγραφή της εκτιμήθηκε απαραίτητη η εγγραφή στην βιβλιοθήκη τόσο στο Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης (έναντι του χρηματικού ποσού των 20€ για εξάμηνη χρήση), όσο και στην βιβλιοθήκη του Πανεπιστημίου Μακεδονίας (έναντι του χρηματικού ποσού των 6€ για ετήσια χρήση), καθώς η πρόσβαση στο ΤΕΙ δεν είναι εύκολη και πολλά συγγράμματα δεν βρίσκονται ούτε στο ένα, ούτε στο άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα αλλά στο τρίτο. Έτσι ο δανεισμός βιβλίων, συγγραμμάτων και οι φωτοτυπίες τους, μας έγιναν καθημερινή δραστηριότητα.

Όντας μέλη στις βιβλιοθήκες αυτές, είχαμε και την πρόσβαση στους υπολογιστές τους, παρέχοντάς μας αρχεία και άρθρα πολύ χρήσιμα για την πληρότητα της εργασίας.

Η επίσκεψή μας στην βιβλιοθήκη του Αλεξάνδρειου Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος της Θεσσαλονίκης αποδείχτηκε ιδιαίτερα χρήσιμη. Η εξυπηρέτηση ήταν άμεση και οι συμβουλές ιδιαίτερα εύστοχες. Μας έδειξαν τον τρόπο συγγραφής μιας πτυχιακής εργασίας απ την αρχή μέχρι το τέλος της, τον τρόπο έρευνας μέσω ιντερνετικών μηχανών αναζήτησης και μας περιέγραψαν το site της βιβλιοθήκης του ΤΕΙ, ένα site που αποτέλεσε το βασικότερο υπόδειγμά μας! (γραμματοσειρές, πίνακες, σχήματα, εξώφυλλο, περιεχόμενα, τίτλοι, βιβλιογραφία κ.α.)

Κατεβάσαμε και χρησιμοποιήσαμε το πρόγραμμα του «openVPN - gui-1.0.3», ένα πρόγραμμα ιδιαίτερα χρήσιμο, για πρόσβαση σε επιστημονικά άρθρα χρησιμοποιώντας την πρόσβαση του ΤΕΙ απ το σπίτι.

Εκμεταλλευτήκαμε της πρόσβαση ενός συγγενικού προσώπου σε ξένα πανεπιστήμια, μια πρόσβαση που την είχε πάρει από μεταπτυχιακές σπουδές στο εξωτερικό.

Όλες οι μαθηματικές πράξεις, οι πίνακες και τα σχήματα έγιναν στο **EXCEL** με όνομα αρχείου «Αλέξανδρος Θεοχάρης& Κωνσταντίνος Ρόκος.xlsx» και μέγεθος 600KB.

Η επιλογή της ActivityBased Costing μεθόδου κοστολόγησης έγινε στην πορεία. Αφού την συναντούσαμε ξανά και ξανά τόσο σε βιβλία, όσο σε άρθρα, πτυχιακές, διπλωματικές και διδακτορικές εργασίες, αποφασίσαμε πως η κοστολόγηση στον κλάδο της εστίασης και ποιο συγκεκριμένα σε μία καφετέρια θα ήταν κάτι το διαφορετικό, κάτι το ενδιαφέρον, το καινούριο αν χρησιμοποιούσαμε την μέθοδο ABC, περιλαμβάνοντας φυσικά και το ανάλογο ρίσκο!

Ακόμα θεωρούμε απαραίτητο να αναφέρουμε, πως η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στην πράξη της, έγινε με βάση τις παρακάτω εργασίες:

- Αργύρης Κωνσταντίνος, 2012. Διπλωματική εργασία «*ActivityBased Costing σαν μέθοδος κοστολόγησης προϊόντων σε επιχείρηση παραγωγής ζύμης*». Πανεπιστήμιο Πειραιά
- Μουστάκης Βασίλης, 2002. «*Κοστολόγηση Δραστηριοτήτων*». Πολυτεχνείου Κρήτης
- Μανωλάκη Ιωάννα, 2006. Διπλωματική εργασία «*Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα*». Πανεπιστήμιο Αιγαίου
- Πουλυμενάκου Α, 2000. «*Activity Based Costing*». Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών

Χρησιμοποιήσαμε το πρότυπο **HARVARD** για την βιβλιογραφία μας, ακολουθώντας την συμβουλή που μας έδωσε η υπεύθυνη της βιβλιοθήκης του ΤΕΙ μας.

Τέλος στο παρακάτω GaantChartφαίνονται τα στάδια της εργασίας.

Gaant chart	Νοε	Δεκ	Ιαν	Φεβ	Μαρ	Απρ	Μαϊ	Ιουν	Ιουλ
Σχεδιασμός πλάνου εργασιών									
Συγκέντρωση βιβλιογραφίας									
Επεξεργασία υλικού βιβλιογραφίας									
Συγγραφή του θεωρητικού τμήματος της εργασίας									
Εφαρμογή κοστολόγησης									
Μορφοποίηση εργασίας									
Έλεγχος και επιπλέον προσθήκες									