

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΣΤΗ ΛΗΨΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ»**

ΕΥΓΕΝΙΑ ΔΡΑΚΟΥ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2012

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΣΤΗ ΛΗΨΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ»**

ΔΡΑΚΟΥ ΕΥΓΕΝΙΑ (Α.Μ. 14499)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2012



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ
Τ.Ε.Ι.
ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ
ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΑΡ. ΜΗΤΡ.	E-mail
ΔΡΑΚΟΥ	ΕΥΓΕΝΙΑ	14499	

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

.....

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ		
	<i>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</i>	7
	<i>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</i>	8
	<i>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</i>	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	<i>Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	12
1.1	<i>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	12
1.2	<i>ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>	13
1.3	<i>Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	13
1.4	<i>ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	14
1.5	<i>ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	15
1.6	<i>ΑΛΛΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	16
1.6.1	<i>Δαπάνη</i>	17
1.6.2	<i>Έξοδο</i>	17
1.6.3	<i>Εσοδο</i>	18
1.6.4	<i>ΦΟΡΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	18
1.7	<i>ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΕΞΟΔΟΥ</i>	18
1.8	<i>ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ Ή ΕΞΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ</i>	19
1.9	<i>ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ</i>	19
1.10	<i>ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</i>	20
1.11	<i>ΚΟΙΝΟ ΚΟΣΤΟΣ</i>	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	<i>Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>	22
2.1	<i>ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>	22
2.2	<i>ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>	23
2.3	<i>ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΕΣ</i>	25
2.4	<i>ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>	25
2.5	<i>ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</i>	27
2.6	<i>ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>	31

2.7	ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	37
3.1	Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ	37
3.2	Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ	38
3.3	ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ	38
3.4	Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	43
4.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	43
4.2	Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	43
4.3	ΣΤΑΔΙΑ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	44
4.4	ΜΟΡΦΕΣ ΛΗΨΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	46
4.5	ΟΜΑΔΙΚΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	47
4.5.1	Τα πλεονεκτήματα των ομαδικών αποφάσεων	47
4.5.2	Τα μειονεκτήματα των ομαδικών αποφάσεων	48
4.6	ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	48
4.6.1	Η μέθοδος του νεκρού σημείου	49
4.6.2	Η ΑΝΑΛΥΣΗ SWOT	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	ΠΩΣ ΣΥΜΒΑΛΛΕΙ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	52
5.1	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ	52
5.1.1	Εσωτερικοί περιορισμοί	52
5.1.2	Εξωτερικοί περιορισμοί	53
5.2	Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΖΕΙ	53
5.3	ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ	54
5.4	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ	54
5.4.1	Κόστος αποφυγής εμφάνισης ποιοτικών ελαττωμάτων	54
5.4.2	Κόστος ανίχνευσης ή εξακρίβωσης ελαττωμάτων κατά	55

	<i>τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας</i>	
5.4.3	<i>Το κόστος εξακρίβωσης ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων πριν αυτά αποσταλούν στον πελάτη</i>	56
5.4.4	<i>Το κόστος διαπιστούμενων ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στον πελάτη</i>	57
5.5	ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	59
5.5.1	<i>Αποφάσεις βραχυχρόνιου χαρακτήρα</i>	59
5.5.2	<i>Αποφάσεις μακροχρόνιου χαρακτήρα</i>	59
5.6	ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	60
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	62
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	64

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής θέλω να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν στην διεκπεραίωση της. Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον κύριο Αρτίκο Βασίλειο ως επιβλέποντα αυτής της εργασίας, για τις χρήσιμες επισημάνσεις, τόσο για τη βελτίωση της εργασίας όσο και για τη διεξαγωγή της.

Θέλω επίσης να ευχαριστήσω και να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην οικογένεια μου, για την κατανόηση και την ηθική, ψυχολογική και οικονομική υποστήριξη που μου παρείχαν καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της πτυχιακής αυτής εργασίας αλλά και της διάρκειας των σπουδών μου.

Με εκτίμηση
ΔΡΑΚΟΥ ΕΥΓΕΝΙΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η ιστορία της κοστολόγησης, βιομηχανικής λογιστικής, λογιστικής κόστους ξεκινά από πολύ παλιά. Η λογιστική κόστους εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους. Ο τελευταίος χαρακτηρισμός μερικές φορές χρησιμοποιείται για να αποδώσει καλύτερα το χαρακτήρα και την εξέλιξη της κοστολόγησης μιας και που στη σύγχρονη εποχή έχει αποκτήσει ένα ιδιαίτερα δυναμικό χαρακτήρα ξεφεύγοντας από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, βοηθώντας τα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρείας στη λήψη σημαντικών αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που παρέχει.

Λογιστικά συστήματα για τη λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο μπορούν να βρεθούν στις ρίζες των εταιρειών την αρχή του 19ου αιώνα. Όμως η γενικότερη αναζήτηση μιας πιο ακριβούς και ποιοτικά σημαντικής πληροφόρησης για όσους λαμβάνουν αποφάσεις σε συνδυασμό με το γενικότερο περιβάλλον του ανταγωνισμού οδήγησαν στην ανάπτυξη νέων μεθόδων ακριβέστερου λογισμού του κόστους.

Μόνο στα τελευταία 60-70 χρόνια υπάρχουν συστήματα εξωτερικού ελέγχου και οικονομικού απολογισμού τα οποία να δικαιολογούν το όνομα ως συστήματα διοίκησης κόστους. Όλες οι προσπάθειες που είχαν γίνει ως τα 1880, η ανάπτυξη λεπτομερών αναφορών κόστους και εκτιμήσεων αυτού περιελάμβαναν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες, αυτό που ονομάζουμε σήμερα prime cost.

Συνεπώς είχε δοθεί μικρή σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και στο κόστος κεφαλαίου. Έτσι η λογιστική κόστους στο τέλος του 19ου αιώνα δεν περιελάμβανε τον καταμερισμό του κόστους σε προϊόντα.

Χρονολογικά όμως ο 20ος αιώνας ήταν ο πιο σημαντικός για την ανάπτυξη των συστημάτων κοστολόγησης.

Ένα λοιπόν καλό σύστημα διοίκησης κόστους θα πρέπει να παρέχει ακριβή και χρονικά καλή πληροφόρηση ώστε να επιτρέψει να γίνονται προσπάθειες για έλεγχο του κόστους, για μέτρηση και βελτίωση της παραγωγικότητας και την εφεύρεση νέων βελτιωμένων διαδικασιών παραγωγής. ανεξάρτητα από την φύση του οικονομικού οργανισμού, η λογιστική κόστους ασχολείται με της εξής δραστηριότητες.

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

Όπως αναφέρθηκε και στην αρχή, ο όρος της κοστολόγησης δεν αναφέρεται μόνο στον καθορισμό του κόστους αλλά ύστερα από διαχρονική διαμάχη οι συγγραφείς και όλοι αυτοί που μελετούσαν το ξεχωριστό αυτό είδος της λογιστικής κατέληξαν ότι έχει ευρύτερη έννοια.

Η κοστολόγηση λοιπόν αποτελεί ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο λεπτομερειακό και εκτεταμένο είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης τους.

Το κοστολογικό σύστημα δεν αναφέρεται μόνο στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων μιας επιχείρησης αλλά όπως προαναφέρθηκε και παραπάνω αποτελεί συσπείρωση περισσοτέρων εννοιών. Είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της

χρηματοοικονομικής λογιστικής της επιχείρησης, όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος καθώς και άλλα ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης, όπως στο μητρώο παγίων στοιχείων, στο σύστημα μισθοδοσίας και σε πολλά άλλα.

Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο ρόλος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες όπως για παράδειγμα η νομοθεσία.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το θέμα της εργασίας μας είναι: **Το κόστος και η συμβολή του στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων**. Έτσι επικεντρωθήκαμε και αναλύσαμε έννοιες όπως το κόστος, η κοστολόγηση και οι μέθοδοί της, αναφερθήκαμε στο ζήτημα του προγραμματισμού ως αρχή των διαδικασιών σε μια επιχείρηση, θεωρώντας ότι είναι ίσως το πιο σημαντικό πρώτο βήμα που πρέπει να γίνει πριν τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Στη συνέχεια μιλήσαμε ακριβώς για το τι σημαίνει για την επιχείρηση η λήψη της σωστής απόφασης και για τη συμβολή του κόστους στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Σκοπός της εργασίας μας λοιπόν είναι να δώσουμε όσο το δυνατόν απλά τις παραπάνω αυτές λογιστικές έννοιες. Έτσι την εργασία μας τη χωρίσαμε σε πέντε ουσιαστικά κεφάλαια. Πιο συγκεκριμένα

Στο **πρώτο κεφάλαιο** δώσαμε τον ορισμό του κόστους και τα χαρακτηριστικά του καθώς επίσης και κάποιες άλλες έννοιες που σχετίζονται με το κόστος, στην προσπάθειά μας να γίνει κατανοητό το αντικείμενο.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφερθήκαμε στην έννοια της κοστολόγησης, τις αρχές και τη χρησιμότητά της για μια επιχείρηση

Στο τρίτο κεφάλαιο θα ήταν παράλειψή μας να μην ασχοληθούμε με την έννοια του προγραμματισμού και τη σημασία του στη λήψη των διάφορων επιχειρηματικών αποφάσεων

Στο τέταρτο κεφάλαιο συμφωνήσαμε τι σημαίνει η έννοια της λήψης μιας απόφασης και πόσο εύκολο ή δύσκολο είναι να παρθεί αυτή από τα διευθυντικά στελέχη της επιχείρησης μέσα από κάποιους κανόνες εσωτερικούς ή εξωτερικούς, ενώ

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο εξετάσαμε τη συμβολή του κόστους στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

1.1. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι το σύνολο συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων. Υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες σε κάθε σύστημα κοστολόγησης¹:

1. Μέτρηση του κόστους
2. Εσωλογιστική κοστολόγηση (καταγραφή του κόστους)
3. Ανάλυση του κόστους
4. Έκθεσή του κόστους

Μέτρηση του κόστους: Ο κοστολόγος συγκεντρώνει τα δεδομένα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή δραστηριότητας. Δεδομένα, όπως ώρες άμεσης εργασίας, παραγωγή προϊόντων σε μονάδες, άμεσα υλικά κλπ βοηθούν τον κοστολόγο στη μέτρηση του κόστους της επιχείρησης.

Καταγραφή του κόστους: Πηγή της πληροφόρηση για το σύστημα είναι τα ακατέργαστα δεδομένα που παράχθηκαν από τους εργαζόμενους ή τα υλικά σε μεγέθη δραχμών που αντιπροσωπεύουν το κόστος της εργασίας ή των υλικών και τα ποσά των δραχμών καταγράφονται από τη λογιστική.

Ανάλυση κόστους: Επειδή οι κοστολόγοι αναπτύσσουν τα στοιχεία του κόστους είναι σε καλύτερη θέση να αναλύσουν το κόστος για επίλυση προβλημάτων, σχεδιασμό των λειτουργιών ή για παροχή συμβουλών στα στελέχη. Η σημασία της ανάλυσης του κόστους εξαρτάται από την κατανόηση των μεγεθών μέτρησής του. Η κοστολόγηση μπορεί να δημιουργήσει ένα πλήθος πληροφοριών που είναι σημαντικές μόνο στα στελέχη που τις αναλύουν διεξοδικά. Αναγνωρίζοντας έτσι τις τάσεις στο κόστος ή τη σχέση

¹ ΠΟΜΟΝΗΣ Ν., «Κοστολόγηση (6η Έκδοση)», Εκδόσεις: Σταμούλη, Έτος έκδοσης: 2009

μεταξύ των αλλαγών στα κόστη και των αλλαγών στον όγκο της επιχείρησης μπορούν να πάρουν πολύτιμες πληροφορίες, για να βοηθήσουν τα στελέχη να επιλέξουν τον καλύτερο τρόπο για δράση. Συχνά αφήνεται στην ευχέρεια του κοστολόγου να δείξει στα στελέχη πως αναλύονται τα κοστολογικά δεδομένα και πως να ερμηνεύσουν και να χρησιμοποιήσουν τη λογιστική πληροφορία.

Έκθεση του κόστους: Το κόστος παρουσιάζεται σε λεπτομερής εσωτερικές εκθέσεις και σε γενικές εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η ετοιμασία εκθέσεων είναι η διαδικασία επικοινωνίας με αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις μέσω παροχής της σχετικής πληροφόρησης.

1.2 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι βασικοί παράγοντες που προσδιορίζουν την πολυπλοκότητα του συστήματος κοστολόγησης και των δεδομένων που πρέπει να παράγονται είναι:

- 1. Το μέγεθος της εταιρίας**
- 2. Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας**
- 3. Ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση**
- 4. Η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης**
- 5. Εξωτερικές μεταβλητές, όπως νόμοι και ρυθμίσεις**

1.3. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ²

Υπάρχουν πολλά και διαφορετικά είδη κόστους και πολλοί τρόποι που μπορούν να παρουσιαστούν. Διαφορετικά κόστη εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς.

Ίσως κανένας άλλος όρος της λογιστικής δεν χρησιμοποιείται συχνά στις καθημερινές συζητήσεις όσο το κόστος. Οι άνθρωποι συχνά αναφέρονται στις αυξήσεις του κόστους ζωής.

² ΒΑΡΒΑΚΗΣ Κ., «Θεωρία του Κόστους. Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις», Εκδόσεις: Παπαζήση ΑΕΒΕ, Έτος έκδοσης: 2005

Ο όρος κόστος μπορεί να έχει διαφορετική σημασία σε διάφορους ανθρώπους. Πολλοί άνθρωποι μετρούν το κόστος σε δραχμές, αλλά το κόστος μπορεί επίσης να μετρηθεί και με το χρόνο που απαιτείται για να τελειώσει ένα έργο, ή με την ενέργεια που δαπανάται για να κατασκευαστεί ένα προϊόν ή με τις χαμένες ευκαιρίες από την εκλογή για δράση μιας από περισσότερες διαθέσιμες δυνατότητες. Ωστόσο δεν είναι αρκετό να λέμε ότι το κόστος μετριέται σε δραχμές.

Ο όρος κόστος έχει πολλές διαφορετικές σημασίες και οι λογιστές πρέπει να προμηθεύουν τη διοίκηση με κατανοητούς τύπους κόστους.

Ένας απλός ορισμός του κόστους θα μπορούσε να είναι η διάθεση κάποιων πηγών για την ανταλλαγή τους με αγαθά ή υπηρεσίες.

Το τι ακριβώς θα πρέπει να περιλαμβάνει μία έκθεση κόστους ενός προϊόντος εξαρτάται από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η έκθεση. Σε εκθέσεις κόστους που απευθύνονται σε εξωτερικούς χρήστες, οι λογιστές θα πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα κόστη παραγωγής του προϊόντος ή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται μόνο κάποια ειδικά κόστη που να αναφέρονται σε τρέχοντες στόχους και άλλα για άλλους στόχους.

Υπάρχουν πάρα πολλοί διαφορετικοί τύποι εκθέσεων κόστους που εξυπηρετούν διαφορετικές διοικητικές ανάγκες. Η ακριβής μέτρηση του κόστους και η ικανοποίηση των διοικητικών αναγκών για ειδικούς τύπους εκθέσεων κόστους, όπως ενός προϊόντος ή μιας δραστηριότητας της επιχείρησης απαιτεί τη προσεκτική περιγραφή του κόστους που πρέπει να περιλαμβάνουν.

1.4. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρώτο βήμα στον υπολογισμό του κόστους κάθε προϊόντος ή δραστηριότητας είναι να ορίσουμε το αντικείμενο του κόστους.

Αντικείμενο του κόστους μπορεί να είναι κάθε προϊόν, δραστηριότητα ή έργο, των οποίων το κόστος πρέπει να μετρηθεί. Όταν το αντικείμενο του κόστους είναι ένα βιομηχανικό προϊόν αυτό θα πρέπει να οριστεί με μεγάλη σαφήνεια έτσι ώστε να περιλαμβάνει όλα τα κόστη που αναφέρονται στην

παραγωγική διαδικασία δηλαδή άμεσα υλικά, εργατικά και λοιπές βιομηχανικές δαπάνες.

Σε μία, για παράδειγμα, βιομηχανική επιχείρηση το βασικό αντικείμενο του κόστους είναι τα προϊόντα χωρίς αυτό να σημαίνει ότι τα προϊόντα είναι το μοναδικό αντικείμενο κόστους που ενδιαφέρει τη διοίκηση. Πολλά διαφορετικά είδη κόστους απαιτούνται για τη λήψη αποφάσεων και τα στελέχη χρειάζονται εκείνες τις πληροφορίες κόστους που είναι σχετικές με τις προσδοκίες της επιχείρησης.

1.5. ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μπορούμε να πούμε ότι τα χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

1. Η χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων γίνεται είτε για να **αποκτηθούν υλικά ή άυλα** αγαθά είτε για να **αποκτηθούν υπηρεσίες**
2. Το κόστος δημιουργείται για να πραγματοποιηθούν στη συνέχεια έσοδα, μέσω της εκπνοής του ή της χρησιμοποίησης του.
3. Τα υλικά ή άυλα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτώνται με τη χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων, μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν **περιουσιακά στοιχεία** της επιχείρησης. Δηλαδή, η απόκτηση, π.χ. ,μιας πρώτης ύλης ή ενός μηχανήματος ή ενός δικαιώματος χρήσης μιας παραγωγικής μεθόδου (άυλο περιουσιακό στοιχείο) θα εμφανισθεί στο Ενεργητικό του Ισολογισμού της επιχείρησης. Θα πρέπει να αρχίσει η ανάλυση της πρώτης ύλης ή η χρησιμοποίηση του μηχανήματος ή του δικαιώματος με σκοπό τη παραγωγή προϊόντων, τα οποία τελικά θα δημιουργήσουν έσοδα, ώστε το κόστος της απόκτησής τους να μετατραπεί σε έξοδο. Φυσικά, επειδή το μηχάνημα ή το δικαίωμα θα χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια χρήσεις, η μετατροπή του κόστους σε έξοδο θα γίνει τμηματικά μέσω των ετήσιων αποσβέσεων. Υπάρχει όμως και το ενδεχόμενο τα υλικά ή τα άυλα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτώνται με τη χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων να χρησιμοποιηθούν αμέσως για τη πραγματοποίηση εσόδων (π.χ., το ενοίκιο ενός καταστήματος ή η διενέργεια διαφήμισης). Στη περίπτωση αυτή το δημιουργούμενο κόστος μετατρέπεται αμέσως σε έξοδο, χωρίς να

ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του Ενεργητικού και, κατά συνέπεια, χωρίς να το προσαιξάνει.

4. Η διαμόρφωση του κόστους επηρεάζεται από τις **τεχνικοοικονομικές** συνθήκες που επικρατούν.
5. Το κόστος αναφέρεται σε συγκεκριμένο **αντικείμενο** ή **σύνολο** αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση.
6. Το κόστος περιλαμβάνει **ομαλές** (τακτικές) δαπάνες.³

Εάν γίνει αποδεκτή η **αρχή του ιστορικού κόστους**, τότε η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται συμπίπτει με τη δαπάνη που έγινε κατά το χρόνο απόκτησης του αγαθού ή της υπηρεσίας. Εάν όμως δεν γίνει δεκτή η αρχή του ιστορικού κόστους και γίνει δεκτή η **αρχή του τρέχοντος κόστους** ή του **κόστους αντικατάστασης**, τότε η αξία των οικονομικών μέσων ίσως να μην ισούται με το ύψος της δαπάνης που πραγματοποιήθηκε. Εάν, π.χ. , η τιμή μιας πρώτης ύλης ήταν 2 ευρώ/γραμμάριο όταν αγοράστηκε αλλά έχει γίνει 4 ευρώ/ γραμμάριο όταν χρησιμοποιείται πραγματικά στη παραγωγική διαδικασία, τότε το κόστος της ίσως πρέπει να ληφθεί ίσο προς 4 ευρώ, διότι αυτή είναι η “αξία” της για την επιχείρηση.

Η αξία των οικονομικών μέσων, δηλαδή το κόστος, αποτελείται από δύο συντελεστές: ο ένας είναι η αποκτημένη ή χρησιμοποιούμενη ποσότητα και ο άλλος η τιμή μονάδας :

Κόστος = Χρησιμοποιούμενη Ποσότητα x Τιμή μονάδας

1.6 ΑΛΛΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Εκτός από τις βασικές έννοιες του κόστους που ήδη αναφέρθηκαν, υπάρχουν και άλλες ουσιώδεις έννοιες του κόστους, οι οποίες είναι αναγκαίες για να κατανοηθεί και εκτιμηθεί σωστά η διαδικασία της κοστολόγησης.

³ ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ Ν , ” Μάνατζμεντ Ολικής Ποιότητας “ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ : TQM HELLAS LTD – INTERBOOKS ,ΑΘΗΝΑ 1992

1.6.1. Δαπάνη

Η έννοια της **δαπάνης** (expenditure) έχει σχέση με τις διαδικασίες ή τις ενέργειες πραγματοποίησης του κόστους. Αυτό σημαίνει ότι η διενέργεια μιας δαπάνης συνεπάγεται τη δημιουργία κόστους.

1.6.2. Έξοδο

Έξοδο (expense) είναι το κόστος που εκπνέει ή που εξαφανίζεται και το οποίο βαρύνει τα έσοδα της χρήσης.

Αναλυτικότερα το έξοδο έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

1. Το έξοδο προέρχεται από κόστος που εκπνέει ή που εξαφανίζεται (δηλαδή, που χρησιμοποιείται).
2. Το έξοδο συνεπάγεται αφενός τη μείωση της Καθαρής Θέσης και αφετέρου τη μείωση του Ενεργητικού (π.χ., μείωση αποθεμάτων, ταμείου, κ.τ.λ.) ή την αύξηση του Παθητικού (π.χ., αύξηση μισθών πληρωτέων, ενοικίων πληρωτέων, κ.τ.λ.).
3. Το έξοδο από τι στιγμή που δημιουργείται αποτελεί στοιχείο που διαμορφώνει τα **αποτελέσματα της χρήσης** μέσα στην οποία πραγματοποιείται, βαρύνοντας τα έσοδα της χρήσης αυτής.
4. Το έξοδο, έστω και για μια στιγμή, έχει προϋπάρξει ως κόστος, ενώ δε συμβαίνει το αντίθετο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του.

Κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση.

1.6.3. Έσοδο

Έσοδο (revenue) είναι η αξία των πουλημένων αγαθών ή προσφερομένων υπηρεσιών που αποκτάει η επιχείρηση στα πλαίσια της δραστηριότητάς της, μέσα σε μια χρήση.

Αναλυτικότερα, το έσοδο έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

1. Το έσοδο συνεπάγεται αφενός την αύξηση της Καθαρής Θέσης και αφετέρου την αύξηση του Ενεργητικού (π.χ. αύξηση ταμείου, πελατών, γραμματίων εισπρακτέων, κ.λπ.) ή τη μείωση του Παθητικού (π.χ. μείωση προκαταβολών πελατών, προεισπραγμένων ενοικίων, κ.λπ.).
2. Η απόκτηση του εσόδου μπορεί να είναι **άμεση** (δηλαδή κατόπιν συναλλαγής με τρίτο) ή **έμμεση** (όπως το έσοδο από την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων της επιχείρησης που ισούται με το κόστος της ιδιοπαραγωγής).

1.6.3. Φορείς κόστους

Το αντικείμενο ως προς το οποίο γίνεται η συγκέντρωση του κόστους ονομάζεται φορέας κόστους (cost object). Οι συνηθέστεροι **φορείς κόστους** σε μια βιομηχανική επιχείρηση είναι τα παραγόμενα προϊόντα και οι υπηρεσίες που κοστολογούνται.

1.7. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΕΞΟΔΟΥ

Στην καθημερινή πρακτική ο όρος κόστος δεν έχει μία συγκεκριμένη έννοια. Όταν χρησιμοποιείται γενικά και χωρίς κάποιο προσδιοριστικό στοιχείο σημαίνει κατά κανόνα τι στοίχισε ένα αγαθό, δηλαδή πόσα δαπανήθηκαν για την παραγωγή και διάθεσή του. Επίσης είναι δυνατόν αντί του όρου «κόστος» να χρησιμοποιείται και ο όρος «έξοδα» με την ίδια σημασία. Ακούγεται συχνά, για παράδειγμα ότι τα έξοδα κάποιου προϊόντος ή τα έξοδα εκτύπωσης κάποιου εκδοτικού προϊόντος είναι μεγάλα.

Η σύγχυση αυτή δημιουργείται από τη χρησιμοποίηση του όρου «δαπάνη» άλλοτε με την έννοια του κόστους και άλλοτε με την έννοια του εξόδου.

Πιο συγκεκριμένα οι διαφορές τους είναι οι εξής:

1. Το **κόστος** παρέχει συνεχείς υπηρεσίες για μακρύτερο χρονικό διάστημα, ενώ το **έξοδο** είναι χρονικά περιορισμένο .

2. Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται είτε μέσα σε μία ή περισσότερες χρήσεις έως ότου τελειώσει, αλλάζει μορφές π.χ., το κόστος ενός μηχανήματος πολλών χρήσεων με τη διενέργεια αποσβέσεων, και το κόστος αγοράς υλικών μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από την επεξεργασία τους.

3. Το **έξοδο** αποτελεί αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το **έσοδο** για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

1.8. ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ Ή ΕΞΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Σαν κόστος περιόδου ή έξοδα εκμετάλλευσης εννοούμε τις δαπάνες ή το κόστος των λειτουργιών της διοίκησης, διάθεσης, χρηματοδότησης και ερευνών – ανάπτυξης που μετατρέπονται σε έξοδα είτε ολικά είτε κατά το μέρος που βαρύνουν τα έσοδα, περίπτωση επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, ή το μικτό περιθώριο ή μικτό κέρδος, περίπτωση εμπορικών επιχειρήσεων, ή το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και υπηρεσιών της χρήσης, περίπτωση βιομηχανικών επιχειρήσεων.

1.9. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ⁴

Ελεγχόμενο κόστος είναι το κόστος που ένα διοικητικό στέλεχος ελέγχει, επειδή έχει την εξουσία να παίρνει αποφάσεις που το επηρεάζουν. Όταν ένα διοικητικό μπορεί να ελέγχει ένα κόστος, αυτό το κόστος χρησιμοποιείται για εκθέσεις της απόδοσης των διοικητικών στελεχών.

Για παράδειγμα, ο υπεύθυνος ενός παραγωγικού τμήματος έχει κάποιο βαθμό ελέγχου της εργασίας που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενός προϊόντος. Έτσι λοιπόν, ένα από τα κριτήρια για αξιολόγηση των υπευθύνων της παραγωγής, είναι το κόστος της άμεσης εργασίας που χρησιμοποιείται για

⁴ ΒΑΡΒΑΚΗΣ Κ., «Θεωρία του Κόστους. Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις», Εκδόσεις: Παπαζήση ΑΕΒΕ, Έτος έκδοσης: 2005

την παραγωγή του προϊόντος, η οποία συγκρίνεται με το προβλεπόμενο κόστος αυτής.

Τα ελεγχόμενα κόστη χρησιμοποιούνται αφενός μεν για την αξιολόγηση της απόδοσης των διοικητικών στελεχών διαχρονικά αφετέρου δε για συγκρίσεις της μεταξύ αυτών απόδοσης. Τα πραγματικά ελεγχόμενα κόστη συγκρίνονται με τα αντίστοιχα προϋπολογιστικά και οι προκύπτουσες διαφορές δίνουν τη δυνατότητα στα στελέχη να λάβουν διορθωτικά μέτρα. Έτσι, αυτοί μπορούν να επικεντρώσουν την προσοχή τους μόνο σε ελεγχόμενα κόστη για να πάρουν τις κατάλληλες αποφάσεις.

Είναι λοιπόν ευνόητο ότι, είναι χρήσιμος ο διαχωρισμός του ελεγχόμενου κόστους από άλλα κόστη που είναι μη ελεγχόμενα, για τα οποία δηλαδή τα στελέχη δεν έχουν κανένα έλεγχο πάνω σ' αυτά, επειδή η αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών συχνά χρησιμοποιείται σαν βάση για προαγωγές, αύξηση μισθών και κατανομές των οικονομικών πόρων της επιχείρησης στις διάφορες λειτουργίες της.

Σίγουρα, υπάρχουν πολλοί παράγοντες που επηρεάζουν τη μορφή που παίρνει κάποιο συγκεκριμένο κόστος. Συνεπώς, η αναγνώριση της συμπεριφοράς κάθε κόστους της επιχείρησης δεν είναι εύκολη, ειδικότερα στα μικρότερα επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας τη επιχείρησης, όπου κάποια στελέχη μπορεί να έχουν κάποια επιρροή πάνω στο κόστος. Γι' αυτό στην πράξη ένα ελεγχόμενο κόστος συχνά ορίζεται σαν ένα κόστος, που ένα στέλεχος έχει πρωταρχική επίδραση ή έλεγχο.

1.10 ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η συμπεριφορά του κόστους περιγράφει τον τρόπο με το οποίο το κόστος αλλάζει σε σχέση με μεταβολές της έκτασης κάποιας δραστηριότητας, όπως για παράδειγμα οι πωλήσεις σε δραχμές, ο αριθμός των μονάδων που παράχθηκε ή η ποσότητα των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή.

Συνήθως, η συμπεριφορά του κόστους υπολογίζεται με τη σύγκριση του ύψους του κόστους κάποιου βαθμού δραστηριότητας, με έναν άλλο αριθμό διαφορετικών βαθμών δραστηριότητας.

Κόστη που μεταβάλλονται άμεσα ή ποσοστιαία με το βαθμό απασχόλησης καλούνται μεταβλητά κόστη ή άμεσα μεταβλητά κόστη. Ένα κόστος που δεν αλλάζει με το βαθμό δραστηριότητας λέγεται σταθερό κόστος.

1.11. ΚΟΙΝΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κοινό κόστος είναι το κόστος εκείνο που συγκεντρώνεται για την εξυπηρέτηση περισσότερων από ένα στόχο, δηλαδή το κόστος αυτό δεν μπορεί εύκολα να εξατομικευτεί σε κάποιο συγκεκριμένο στόχο. Τα κόστη λοιπόν, που δεν μπορούν να εξατομικευτούν άμεσα σε κάποιο συγκεκριμένο στόχο, αλλά για την κατανομή τους απαιτείται η χρησιμοποίηση κριτηρίων κατανομής αποτελούν μορφές κοινού κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1. ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση)⁵

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών που θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης του.

Επειδή όμως δεν παράγουν ύλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις τα ίδια προϊόντα ούτε τα πολλά και διάφορα βιομηχανικά προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο, 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. Αυτό θα συμβεί επειδή, έστω και αν ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, οι διάφορες βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα που μπορεί να διαφέρουν ουσιαστικά στον τρόπο παραγωγής τους (διαφορετική τεχνολογία ή διαφορετικές παραγωγικές διαδικασίες) ή στην ποικιλία τους.

Επίσης οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο οργάνωσής τους ή και ακόμη στο πλήθος και στο είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα. Μπορεί δηλαδή δύο

⁵ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό

επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. π.χ. παραγωγής επίπλων, όμως η μία να εξειδικεύεται στα έπιπλα κουζίνας ενώ η άλλη στα έπιπλα σαλονιού, ή μπορεί ακόμη και οι δύο να παράγουν έπιπλα κουζίνας αλλά η μία να προσφέρει ένα συγκεκριμένο τύπο ενώ η άλλη να προσφέρει περισσότερους τύπους και ποικιλίες χρωματισμών. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετηθούν και οι δύο επιχειρήσεις με το ίδιο σύστημα κοστολόγησης

Είναι αδύνατον δηλαδή να εξεταστούν τα κοστολογικά συστήματα που αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του ξύλου, του υφάσματος, του αλουμινίου, της ηλεκτρικής κουζίνας κλπ. Από την εξέταση βέβαια πολλών και διαφόρων κοστολογικών συστημάτων συμπεραίνει κανείς ότι υπάρχουν έννοιες, δομές, λειτουργίες και σκοπιμότητες που είναι κοινές για όλα τα κοστολογικά συστήματα.

2.2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:

- (1) Η αγορά, δηλ. οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- (2) Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλ. η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.
- (3) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλ. οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία κλπ⁶
- (4) Οι συνθήκες παραγωγής, δηλ. π.χ. η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών
- (5) Το Κόστος.

⁶ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό

Ο σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο αυτό παράγοντα, δηλ. το κόστος⁷

Αν επιμένει κανείς σ' αυτή τη χρησιμότητα της κοστολόγησης δηλ. τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ' ένα διευθυντή, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει.

Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα δηλαδή ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο όσο λεπτομερειακό και αν είναι υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη του. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μία επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης.

Εκείνο το οποίο μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανείς ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μία επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις καλύτερες πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα όπως π.χ. εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή εάν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων ή εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή εάν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν οι ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν κλπ. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες

⁷ BENIΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό

και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστασίου είτε ενός τμήματος του.

Εκτός από τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγομένου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης. Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης η επιχείρηση πρέπει να έχει τον τρόπο να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

2.3. ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΕΣ

Η χρησιμότητα της κοστολόγησης έγκειται:

- α) Στον προσδιορισμό της τιμής πώλησης.
- β) Στην παροχή πληροφοριών για έλεγχο των μερικών στοιχείων του κόστους,
- γ) Στην παροχή στοιχείων για την αποτίμηση των απογραφών.
- δ) Στη διευκόλυνση των διάφορων ελέγχων.

2.4. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ένα αποδοτικό (ή αποτελεσματικό) σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης <<αποδοτικό>> πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι ⁸:

1) Η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.

2) Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.

3) Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φθάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπέρ το δέον λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία, το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμοδίων στελεχών της επιχείρησης τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.

5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλουν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίδονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σ' αυτά όλες οι σχετικές οδηγίες οι απαραίτητες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής τους τμημάτων από τα οποία προέρχονται.

⁸ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό

2.5. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Η έννοια του λογαριασμού είναι γνωστή. Λογαριασμός είναι το μέσον με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, κατά χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις) των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης των λογιστικών μονάδων. Ο λογαριασμός, επομένως, αποτελεί το βασικό μέσον συγκέντρωσης, καταχώρησης, ταξινόμησης, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών⁹.

Λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό αυτό μπορεί να λεχθεί προκαταβολικά ότι δεν υπάρχει καταρχήν καμιά διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης μεταξύ των κοστολογικών λογαριασμών και των υπολοίπων λογαριασμών που τηρεί και χρησιμοποιεί μια επιχείρηση.

Οποιοσδήποτε λογαριασμός χρησιμοποιείται για να καταχωρηθούν σ' αυτόν πληροφορίες σχετικές με το κόστος παραγωγής η γενικότερα με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης ή τμήματος της θα μπορούσε να ονομασθεί κοστολογικός λογαριασμός. Αναλυτικότερα, οι κοστολογικοί λογαριασμοί τηρούνται για πολλούς λόγους μεταξύ των οποίων οι κυριότεροι είναι οι εξής:

- 1) Για να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σ' αυτούς οι δαπάνες που έχουν σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες.
- 2) Για να ευρεθεί το κόστος παραγωγής κάθε παραγόμενης μονάδας ή υπηρεσίας , κάθε εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, κάθε τμήματος ή υπηρεσίας και για να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.
- 3) Για να υποδειχθεί στη διοίκηση της επιχείρησης ο βαθμός αποδοτικότητας της λειτουργίας της καθώς και οι απώλειες που υπάρχουν σε υλικά, χρόνο ή γενικά έξοδα. Η ανάλυση των αιτιών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων θα οδηγήσει στη λήψη μέτρων για τη βελτίωση τους.

⁹ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό

4) Για να δοθούν τα κοστολογικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξη των αποτελεσματικών λογαριασμών όχι μόνο για το σύνολο της επιχείρησης αλλά και για τα επί μέρους τμήματα της.

5) Για να υπάρξουν ακριβή κοστολογικά αποτελέσματα τα οποία συγκρινόμενα με τα προϋπολογισμένα θα βοηθήσουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.

6) Για να χρησιμεύσουν σαν αρχεία που θα περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες οι οποίες θα αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας ώστε να είναι πιο εύκολος ο προγραμματισμός της δράσης της επιχείρησης και ο έλεγχος της.

7) Για να βοηθηθεί η διοίκηση της επιχείρησης σε περιπτώσεις που πρέπει να ληφθεί η απόφαση εάν ένα ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω στην παραγωγή άλλων προϊόντων συντελείται σε τέτοιο κόστος που να δικαιολογείται η παραγωγή τους ή εάν θα είναι περισσότερο οικονομική η προμήθεια τους από άλλους κατασκευαστές.

8) Για να εξηγηθεί με μεγαλύτερη λεπτομέρεια το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου που παρουσιάζεται σαν σύνολο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί υπάρχουν και τηρούνται μέσα στο γενικότερο Λογιστικό Σύστημα της επιχείρησης. Όταν γίνεται αναφορά στο Λογιστικό Σύστημα μιας επιχείρησης με αυτό νοούνται δύο μεγάλα θέματα. Το ένα είναι το **Λογιστικό Σχέδιο** της επιχείρησης και το δεύτερο είναι οι **Λογιστικές Διαδικασίες** που έχουν θεσπισθεί από αυτήν.

Το Λογιστικό Σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος της, τον τρόπο και το βαθμό οργάνωσης της καθώς και από τον τρόπο διοίκησης της.

Τα Λογιστικά Σχέδια που χρησιμοποιούνται στις διάφορες χώρες είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας που έχει αρχίσει πριν από πολλά χρόνια με αντικειμενικό σκοπό την λογιστική τυποποίηση. Με την ονομασία Λογιστικό Σχέδιο νοούνται τα εξής ξεχωριστά αλλά και συνδεδεμένα θέματα:

1) **Το Σχέδιο των Λογαριασμών.** Το σχέδιο των λογαριασμών είναι ένας κατάλογος λογαριασμών που περιέχει καταρχήν τις ονομασίες των λογαριασμών που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση για να

καταχωρήσει σ' αυτούς τα λογιστικά γεγονότα που την αφορούν. Το μέγεθος του καταλόγου αυτού εξαρτάται

(α) από το εάν αναφέρεται στο σύνολο των επιχειρήσεων μιας χώρας (γενικό λογιστικό σχέδιο) ή σε επιχειρήσεις ορισμένου κλάδου (κλαδικό λογιστικό σχέδιο) και

(β) από τον βαθμό της ανάλυσης στον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Ο βαθμός της ανάλυσης εξαρτάται αφενός από την Πολιτεία που θεσπίζει το λογιστικό σχέδιο μέσω των υποχρεωτικών λογαριασμών που περιέχονται σ' αυτό και αφετέρου από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί.

Στη συνέχεια οι λογαριασμοί που περιέχονται στο σχέδιο των λογαριασμών κωδικοποιούνται σε τρόπο ώστε να αντιστοιχεί ένας κωδικός αριθμός σε κάθε λογαριασμό και ομαδοποιούνται, σε τρόπο ώστε λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται παρόμοια οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης να βρίσκονται κοντά, δηλαδή μέσα στην ίδια ομάδα.

Τέλος το σχέδιο των λογαριασμών πρέπει να καθορίζει το εννοιολογικό περιεχόμενο κάθε λογαριασμού δηλαδή ποιου είδους λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται σ' αυτόν. Το σχέδιο των λογαριασμών π.χ. πρέπει να ορίζει ότι στο λογαριασμό <<πελάτες>> καταχωρούνται στη μεν χρέωση οι απαιτήσεις της επιχείρησης από πωλήσεις που έκανε με πίστωση στη δε πίστωση οι εξοφλήσεις των απαιτήσεων αυτών.

Αυτό σημαίνει ότι καμιά επιχείρηση εφόσον έχει θεσπισθεί Λογιστικό Σχέδιο για τη χώρα ή για τον κλάδο στον οποίο ανήκει η συγκεκριμένη επιχείρηση, δεν μπορεί να καταχωρήσει στο λογαριασμό <<πελάτες>> μια προκαταβολή την οποία εισπράττει από έναν πελάτη. Το σχέδιο των λογαριασμών πρέπει να ορίζει σε ποιο λογαριασμό θα καταχωρηθεί η είσπραξη της προκαταβολής¹⁰

2) Ο τρόπος της συνδεσμολογίας ή της συλλειτουργίας των λογαριασμών. Οι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για την αρχική καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων, στη συνέχεια όμως για πάρα πολλούς από τους

¹⁰ BENIΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό

λογαριασμούς που έχει χρησιμοποιήσει η επιχείρηση μέσα σε μια χρονική περίοδο προκύπτει το θέμα της μεταφοράς του υπόλοιπου τους ή του κλεισίματος τους είτε κατά τη διάρκεια της χρήσης είτε στο τέλος της.

Το θέμα της συλλειτουργίας των λογαριασμών προκύπτει εντονότατο κατά το κλείσιμο των λογαριασμών εξόδων και εσόδων στο τέλος της χρήσεως στα πλαίσια της διαδικασίας του προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσεως με ημερολογιακές εγγραφές, ιδιαίτερα όταν τα αποτελέσματα προσδιορίζονται κατά βαθμιδωτό τρόπο δηλαδή μικτά αποτελέσματα - αποτελέσματα εκμετάλλευσης - αποτελέσματα χρήσης.

3) Οι γενικές λογιστικές αρχές που ισχύουν ή που θεσπίζονται κάθε φορά και αφορούν τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων της επιχείρησης, την αποτίμηση των αποθεμάτων της, τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής, κλπ.

4) Ο καθορισμός των λογιστικών καταστάσεων που πρέπει να δημοσιεύονται από την επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως καθώς και το περιεχόμενο τους ή η μορφή της εμφάνισής τους. Το Λογιστικό Σχέδιο πρέπει δηλαδή να ορίζει εκτός από τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και την Κατάσταση Διανομής Κερδών (στην περίπτωση που υπάρχουν κέρδη σε μια χρήση) θα δημοσιεύονται και άλλες καταστάσεις (όπως είναι η Κατάσταση των Πηγών και των Χρήσεων Κεφαλαίων ή η Κατάσταση Ροών Καθαρού Κεφαλαίου Κίνησης κλπ.) ή επεξηγηματικές σημειώσεις και για ποια στοιχεία από αυτά που περιέχονται στις καταστάσεις αυτές. Πρέπει να παρέχει επίσης υποδείγματα σχετικά με την εμφάνιση των δημοσιευομένων λογιστικών καταστάσεων.

Πρέπει, με όσα αναφέρονται πιο πάνω να έχει γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο η θέσπιση ενός Λογιστικού Σχεδίου επιφέρει τυποποίηση στη λογιστική εργασία. Πρέπει όμως επίσης στο σημείο αυτό να τονισθεί ότι η λογιστική τυποποίηση δεν αντικαθιστά ή υποκαθιστά τη λογιστική θεωρία αλλά, αντίθετα, απορρέει από αυτή και διευκολύνει την ομοιόμορφη υλοποίηση και εφαρμογή της από τις επιχειρήσεις της χώρας ή ενός συγκεκριμένου κλάδου.

Η λογιστική τυποποίηση ή η μηχανογραφική διάσταση μέσω των ηλεκτρονικών υπολογιστών που μπορεί να έχει η τυποποίηση αυτή δεν αντικαθιστούν το ρόλο του λογιστή, του μόνου πραγματικά αρμόδιου και

κατάλληλου να σχεδιάσει την τυποποίηση, να την τροφοδοτήσει σωστά με στοιχεία και να ερμηνεύσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την τυποποιημένη λογιστική εργασία.

Ένα πρώτο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι σχετικά με το ποιοί είναι στην πραγματικότητα οι κοστολογικοί λογαριασμοί και που βρίσκονται σε σχέση με τους υπόλοιπους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να συνυπάρχουν μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, είτε να λειτουργούν μόνοι τους και μεταξύ τους

Στην πρώτη περίπτωση οι δαπάνες που γίνονται σχετικά με την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης (δηλ. με το κόστος παραχθέντων) ή με την λειτουργία ενός οποιουδήποτε άλλου τμήματος της (δηλ. με κόστος λειτουργίας τμήματος) παρακολουθούνται με κατάλληλη ανάλυση των δευτεροβαθμίων ή τριτοβαθμίων λογαριασμών.

Στη δεύτερη περίπτωση, όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, την ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου. Κοστολογικοί λογαριασμοί δημιουργούνται, ουσιαστικά, μέσα στις ομάδες 2 και 6 της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Εάν κοιτάξει κανείς τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 9 θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν εκεί οι λογαριασμοί 91 »Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων» και 94 <<Αποθέματα>> που είναι αντίστοιχοι των λογαριασμών των ομάδων 6 και 2.

2.6. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης, δηλαδή οι κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τις πρώτες ύλες, είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός.

Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωρισθούν σε δύο κατηγορίες: η μία κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης¹¹.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας την οποία ακολουθεί μία συγκεκριμένη επιχείρηση.

Υπάρχουν κατά βάση δύο τρόποι παραγωγής:

- η εξατομικευμένη παραγωγή
- και η συνεχής παραγωγή.

Στην πρώτη περίπτωση οι φορείς του κόστους είναι διαφορετικοί μεταξύ τους ενώ στη δεύτερη είναι όλοι όμοιοι μεταξύ τους.

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Η διοίκηση χρειάζεται την πληροφόρηση για πολλούς και διάφορους λόγους. Άρα διάφορες τεχνικές έχουν αναπτυχθεί.

Οι κυριότερες μεταξύ αυτών είναι:

- η τεχνική του πλήρους κόστους,
- η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και
- Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και η τεχνική του προτύπου κόστους.

Η τεχνική του πλήρους κόστους είναι βασισμένη στη ιδέα ότι το κόστος των παραγομένων προϊόντων αποτελείται από τους πόρους, την άμεση εργασία και όλα (σταθερά ή μεταβλητά) τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η ιδέα αυτή μολονότι είναι λογική έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους (άμεσο κόστος) και με εκείνο το οποίο δεν οφείλεται σ' αυτούς.

Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής διότι παρέχει την ευχέρεια στην διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων της.

Αυτό επιτυγχάνεται επιβαρύνοντας τους φορείς του κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους, δηλαδή με τους πόρους, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα σταθερά βιομηχανικά γενικά έξοδα

¹¹ BENIΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπιλιας- Οικονομικό

δεν επιβαρύνουν τους φορείς του κόστους, αλλά εκπίπτονται στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου.

Η δικαιολογία γι' αυτό είναι ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργούνται εξαιτίας του χρόνου και δεν είναι το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας εφόσον θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε ανεξαρτήτως του εάν υπάρχει παραγωγή ή όχι. Και εδώ όμως υπάρχει η θεωρητική δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

Η τεχνική του προτύπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Προϋπολογισμός είναι ένα οικονομικό πρόγραμμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Πρότυπο Κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου είναι δυνατόν να συγκριθεί με το αναμενόμενο και να ελεγχθεί εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε ή όχι. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπισθούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμισθεί το γεγονός ότι οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης είναι απλώς τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης θα παρουσιάσει καλύτερα τις κοστολογικές πληροφορίες δεδομένου του σκοπού για τον οποίο αυτές πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Άρα ο σκοπός προηγείται των μέσων και δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού των μέσων τα οποία θα χρησιμοποιηθούν.

Πάντως κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και τουλάχιστον μια τεχνική κοστολόγησης δεδομένου ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί εάν δεν ληφθεί υπόψη η φύση της προσφοράς υπηρεσιών και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση.

Κάθε μια τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με κάθε μια μέθοδο κοστολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι η τεχνική του πλήρους κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε υπάρχει εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία είτε υπάρχει συνεχής παραγωγική διαδικασία.

Το ίδιο ισχύει για την τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και για την τεχνική του πρότυπου κόστους.

Δεν πρέπει να παραληφθεί να αναφερθεί ότι η λειτουργία της Λογιστικής Κόστους, σε ό, τι έχει σχέση με την κοστολόγηση των προσφερόμενων υπηρεσιών, διέπεται κατά την εφαρμογή της από νομοθετικές ρυθμίσεις, διατάξεις και αποφάσεις όπως γίνεται και κατά την εφαρμογή των κανόνων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

2.7. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ

Κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή λειτουργίας. Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται και γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας¹² Η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δύο, βασικά, ξεχωριστές μεταξύ τους μορφές, τις ακόλουθες:

α) Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών, που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Η πλήρη αυτή μορφή της κοστολόγησης οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρεσεων της, αλλά και των υπολοίπων βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να

¹² ΜΠΕΗΣ Ι., «Κόστη και Επενδύσεις», Εκδόσεις: Επίκεντρο Α.Ε, Έτος έκδοσης: 2008

προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης (Λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών) τουλάχιστον μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποτίθεται ότι στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση, το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών, ως αποτέλεσμα δε αυτών προκύπτουν οι καταστάσεις (φύλλα μερισμού - επιμερισμού) με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικά των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση, γίνονται για τη λογιστικοποίηση του εμμέσου κόστους,

β) Την ατελή μορφή ή Εξωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (της απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

- I. Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται με εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων ετοιμών και ημιτελών προϊόντων στο τέλος της χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής.

Τέτοια παραδείγματα αφορούν τις επιχειρήσεις, οι οποίες κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν

στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στη μονάδα,

- II. Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων, παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι π.χ. τα δελτία βιομηχανοποίησης και παραγωγής, τα δελτία απασχόλησης προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα,
- III. Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά, όπως π.χ. στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

3.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

Προγραμματισμός είναι η διαδικασία καθορισμού των στόχων και η επιλογή μιας μελλοντικής πορείας δράσης για την επίτευξη των στόχων αυτών.

Ο προγραμματισμός (programming – planning) υλοποιεί το πρώτο και βασικό στοιχείο της επιστημονικής διοίκησης, την “πρόβλεψη”. Ο προγραμματισμός μπορεί να είναι δύο ειδών¹³

1. Ο βάσει, δεδομένων του παρελθόντος, στοιχείων του παρόντος και προβλέψεων για το μέλλον, καθορισμός της διαμόρφωσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης για μια προσεχή χρονική περίοδο (π.χ. έτος ή περισσότερα έτη) ,
2. Ο καθορισμός μακροχρόνιων σκοπών και βραχυχρόνιων στόχων για επίτευξη μέσα σε μια χρονική περίοδο, καθώς και των μέσων με τα οποία θα πραγματοποιηθεί αυτή. (Οι μακροχρόνιοι σκοποί αφορούν σε μακροπρόθεσμο προγραμματισμό, ενώ οι βραχυχρόνιοι στόχοι σε βραχυπρόθεσμο λ.χ. ετήσιο).

Στην πρώτη περίπτωση πρόκειται για το “δυνατόν γενέσθαι” (δηλ. τις δυνατές να πραγματοποιηθούν επιτεύξεις) βάσει ορισμένων δεδομένων, στοιχείων και προβλέψεων, για μια χρονική περίοδο.

Στη δεύτερη περίπτωση πρόκειται για το “δέον γενέσθαι”, δηλ. για τις επιβαλλόμενες επιτεύξεις των επιδιωκόμενων σκοπών και στόχων, με τα μέσα που είναι ενδεχόμενο να χρησιμοποιηθούν.

Στην πράξη ο προγραμματισμός της επιχειρησιακής δράσης είναι μια σύνθεση των παραπάνω, με την έννοια ότι οι σκοποί και οι στόχοι που τίθενται για επίτευξη (το “δέον γενέσθαι”) στηρίζονται στα δεδομένα, τα

¹³ Οργάνωση και Διοίκηση, το Management της Νέας Εποχής , εκδόσεις Rosili – έκδοση 4η, Α. Τζωρτζάκης-Κ. Τζωρτζάκη Σελ.105

στοιχεία και τις προβλέψεις (το "δυνατόν γενέσθαι") και βρίσκονται σε αρμονία μ' αυτά, γιατί αλλιώς θα ήταν ανεδαφικοί και αυθαίρετοι.

3.2. Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

Η σημασία του επιχειρησιακού προγραμματισμού είναι πολύ μεγάλη γιατί με την εφαρμογή του¹⁴

1. Καθορίζονται με σαφήνεια οι επιδιωκόμενοι από την επιχείρηση σκοποί και στόχοι, τόσο συνολικά όσο και κατά τομείς της επιχείρησης (π.χ. παραγωγή, πωλήσεις κ.λπ.).
2. Χαράζεται η Στρατηγική και Πολιτική (γενική και ειδική κατά τομέα) της επιχείρησης.
3. Επιτυγχάνεται ενότητα στην κατεύθυνση της επιχειρησιακής δράσης, συντονισμός ενεργειών και εναρμόνιση προσώπων και πράξεων.
4. Πρόκειται μείωση του συνολικού και του, κατά μονάδα, κόστους, γιατί εξασφαλίζεται η πληρέστερη χρησιμοποίηση των απασχολούμενων ανθρώπινων δυνάμεων και των διατιθέμενων τεχνολογικών μέσων.
5. Αυξάνεται η αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, ως παραγωγικότητα, οικονομικότητα και αποδοτικότητα.
6. Υποβοηθείται η διοικητική αποκέντρωση και η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων με εξουσιοδότηση από την ανώτατη και τις ανώτερες διοικητικές βαθμίδες στις κατώτερες.
7. Αποτρέπονται οι άσκοπες ενέργειες, οι απώλειες χρόνου, οι σπατάλες δυνάμεων, υλικών και ενέργειας, αποφεύγονται οι συγχύσεις και συγκρούσεις αρμοδιοτήτων.
8. Διευκολύνεται ο έλεγχος της επιχειρησιακής δράσης με τη σύγκριση μεταξύ στόχων που προγραμματίζονται κι αυτών που επιτυγχάνονται.

3.3. ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ¹⁵

¹⁴ Management , εκδόσεις Interbooks, έκδοση 1995, Ιωάν. Χολέβας,

¹⁵ www.dratte.gr, Άρθρο: Προγραμματισμός και Μέθοδοι Λήψης Επιχειρηματικών Αποφάσεων, καθηγητής Δρα Δημήτρης Λαλούμης, δημοσιεύτηκε 2010.

Ο προγραμματισμός είναι απαραίτητος για κάθε για κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα. Για να αντιληφθεί κανείς την αναγκαιότητα του προγραμματισμού, αρκεί να σκεφθεί ότι μια επιχείρηση χωρίς πρόγραμμα είναι σαν ένα πλοίο που ταξιδεύει σε πυκνή ομίχλη χωρίς να γνωρίζει το λιμάνι προορισμού του αλλά και χωρίς να έχει στη διάθεση του κάποιο μέσο ναυσιπλοΐας . Το μόνο πράγμα που είναι σίγουρο είναι ότι επιπλέει. Η αναγκαιότητα του προγραμματισμού γίνεται πιο εμφανής από τους παρακάτω λόγους:

- **□ Το περιβάλλον της επιχείρησης είναι δυναμικό**

Τα πάντα μεταβάλλονται. Δύο φορές δεν μπορείς να πατήσεις το ίδιο νερό σε ένα ορμητικό ποτάμι. Αυτό ισχύει σήμερα για την ελληνική επιχείρηση περισσότερο από ποτέ. Το οικονομικό, τεχνολογικό, κοινωνικό και νομικό περιβάλλον της επιχείρησης μεταβάλλονται με ραγδαίους ρυθμούς. Σε αυτό το περιβάλλον καλείται η σημερινή επιχείρηση να αναπτύξει τη δική της προσαρμοστικότητα. Η επιχείρηση θα πετύχει την προσαρμογή της στις αλλαγές του περιβάλλοντος μόνο με τη βοήθεια της δραστηριότητας του προγραμματισμού.

Ο αποτελεσματικός προγραμματισμός επιτρέπει στο διοικητικό στέλεχος να είναι σε θέση να επηρεάζει το μέλλον, και όχι απλώς να το αποδέχεται. Αν και κανείς δεν είναι σε θέση να προβλέψει το άγνωστο 100%, η πείρα δείχνει ότι είναι καλύτερο να βαδίζει κανείς προς το μέλλον με κάποια προετοιμασία.

Με αυτόν τον τρόπο οι ασκούντες την ανώτατη διοίκηση έχουν το πρόγραμμα δράσης ως γνώμονα για τις αποφάσεις και τις ενέργειες τους. Επίσης το προσωπικό γνωρίζει ποιες είναι οι επιδιώξεις της επιχείρησης, γενικά και του κάθε τομέα ξεχωριστά.

- **Η σημερινή παραγωγή είναι εντάσεως κεφαλαίου:**

Λόγω της τεχνολογικής προόδου, η σχέση μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους παραγωγής των προϊόντων έχει αλλάξει. Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να προσαρμόζεται στις αλλαγές του περιβάλλοντος. Η

προσαρμογή αυτή μεταφράζεται σε αποδοχή της νέας τεχνολογίας και των νέων μεθόδων παραγωγής.

Ζούμε στην εποχή του αυτοματισμού. Αυτοματισμός, όμως, σημαίνει για την επιχείρηση αύξηση των σταθερών δαπανών σε βάρος των μεταβλητών και δέσμευση μεγάλων κεφαλαίων σε αυτόματο μηχανολογικό εξοπλισμό.

Στο παρελθόν, μια επιχείρηση μπορούσε να διακόψει τη δραστηριότητα της σε μια σειρά παραγωγής, εάν, π.χ., τα μηνύματα από την αγορά ήταν αρνητικά. Η ζημιά σε αυτή την περίπτωση για την επιχείρηση θα ήταν η αποζημίωση των εργατών και η απαξίωση των χειροκίνητων μηχανημάτων που θα ακινητοποιούνταν. Αυτό έχει συμβεί στον κλάδο της υποδηματοβιομηχανίας, της κλωστοϋφαντουργίας, της βιομηχανίας τσιγάρων κ.α.

Σήμερα, όμως, δεν συμβαίνει το ίδιο. Η παραγωγική διαδικασία είναι τελείως αυτοματοποιημένη. Μια βιοτεχνία παραγωγής καλτσών στη στον Περισσό, π.χ., που διαθέτει δύο αυτόματες μηχανές, δεν μπορεί να διακόψει την παραγωγή σε μια από τις δύο για μεγάλο χρονικό διάστημα. Εάν το πράξει είναι καταδικασμένη να κλείσει, επειδή το σταθερό κόστος του ακινητοποιηθέντος μηχανήματος η βιοτεχνία θα το επιρρίψει, φυσιολογικά, στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Αυτό θα έχει ως συνέπεια αύξηση του κόστους των προϊόντων και μείωση της ανταγωνιστικότητάς της.

Με άλλα λόγια, ο φορέας της σημερινής επιχείρησης, προκειμένου να προχωρήσει σε μια νέα επένδυση, δηλαδή στην αγορά ενός αυτόματου μηχανήματος, πρέπει να είναι σχεδόν βέβαιος πως για 3-5 έτη θα έχει μια εξασφαλισμένη αγορά για τα προϊόντα που θα παράγει το αυτόματο μηχάνημα. Το χρονικό αυτό διάστημα των 3-5 ετών μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο, ανάλογα με το ύψος της επένδυσης και το είδος του παραγόμενου προϊόντος.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι η σημερινή επιχείρηση έχει ανάγκη από ένα μακροχρόνιο και συστηματικό προγραμματισμό. Για να υπάρξει όμως, ένας τέτοιου είδους προγραμματισμός, τα διοικητικά στελέχη πρέπει να διαθέτουν ειδικές γνώσεις, ευρύτητα πνεύματος και δημιουργική φαντασία και η επιχείρηση να φροντίζει για την ανεύρεση και πρόσληψη στελεχών με τέτοιες ικανότητες.

Το κράτος, επίσης, θα πρέπει να έχει ως στόχο του εκάστοτε πενταετούς προγράμματος οικονομικής ανάπτυξης όχι απλώς την προσέλκυση κεφαλαίων, αλλά τη δημιουργία ικανών στελεχών, που θα δώσουν τη σιγουριά που επιζητεί ο φορέας της επιχείρησης ή το κεφάλαιο γενικότερα. Γιατί, έτσι μόνο θα λυθεί το πρόβλημα της έλλειψης επενδύσεων.

- **Ο προγραμματισμός δείχνει την κατεύθυνση και παρέχει ένα αίσθημα ευθύνης**

Χωρίς προγράμματα οι επιχειρήσεις περιορίζονται στο να αντιδρούν απλώς στα καθημερινά γεγονότα που συμβαίνουν στο περιβάλλον τους. Αντίθετα, ο προγραμματισμός, επικεντρώνοντας την προσοχή σε συγκεκριμένους στόχους, βοηθά τα διοικητικά στελέχη να παίρνουν αποφάσεις για το μέλλον στα πλαίσια μιας ευρύτερης προοπτικής. Όλοι οι managers ανώτεροι, μεσαίοι, κατώτεροι) έχουν σταθερό προσανατολισμό. Επίσης, αυτός ο κοινός στόχος κάνει τα διοικητικά στελέχη ικανά να συντονίζουν και να ενοποιούν τις ενέργειες τους. Όπως για να είναι αποτελεσματική η άμυνα μιας χώρας θα πρέπει να υπάρχει συντονισμός μεταξύ του στρατού ξηράς, του ναυτικού και της αεροπορίας, έτσι και στην περίπτωση της επιχείρησης, για να συνεργαστούν αποτελεσματικά οι λειτουργίες της (μάρκετινγκ, παραγωγής, χρηματοοικονομικών υπηρεσιών κλπ.), πρέπει να υπάρχει ένα ουσιαστικό και ολοκληρωμένο πρόγραμμα, που να δείχνει την κατεύθυνση.

- **Από τον προγραμματισμό εξαρτώνται οι άλλες δραστηριότητες της διοίκησης**

Χωρίς πρόγραμμα ως οδηγό, όλες οι άλλες δραστηριότητες της διοίκησης είναι περιορισμένης αξίας. Ο προγραμματισμός βάζει τη βάση για τις άλλες δραστηριότητες της διοίκησης. Από την άποψη αυτή είναι μοναδικός, αφού συνεπάγεται τον καθορισμό των στόχων της επιχείρησης. Αυτό και μόνο δίνει στον προγραμματισμό την πρωτοκαθεδρία. Οι στόχοι πρέπει να καθορίζονται προτού ληφθούν οι αποφάσεις, για το ποια θα είναι, π.χ., η καλύτερη οργάνωση, στελέχωση και καθοδήγηση του προσωπικού και ποιος

τελικά θα είναι ο καλύτερος έλεγχος για να επιτευχθούν αυτοί οι στόχοι. Από τη στιγμή που θα καθοριστούν οι στόχοι, τα διοικητικά στελέχη μπορούν να οργανώσουν τη δομή της επιχείρησης προκειμένου να πετύχουν την πραγματοποίησή τους. Όταν δημιουργηθεί η δομή της επιχείρησης, προσλαμβάνεται το κατάλληλο προσωπικό και τα διοικητικά στελέχη μπορούν να στρέψουν την προσοχή τους στην αποτελεσματική διεύθυνση και στην ανάπτυξη θετικών διαπροσωπικών σχέσεων.

Τέλος, με τον έλεγχο κρίνεται αν οι στόχοι της επιχείρησης έχουν εκπληρωθεί.

Γενικά, ο προγραμματισμός προσφέρει ένα σαφές και σταθερό πλαίσιο δράσης που δεν επιτρέπει αυθαίρετες εκτροπές και αν παρατηρηθούν αποκλίσεις γίνεται αναθεώρηση του προγράμματος και επανακαθορισμός των στόχων.

3.4.Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

Για να κατανοήσουμε καλύτερα τη δραστηριότητα του προγραμματισμού, είναι χρήσιμο να αναφερθούμε στη διαδικασία του προγραμματισμού. Ο προγραμματισμός έχει πέντε φάσεις. Αυτές οι φάσεις είναι επαναλαμβανόμενες και αλληλοεπηρεαζόμενες και πρέπει να εξετάζονται ταυτόχρονα¹⁶:

- **ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΣΤΟΧΩΝ**
- **ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΤΕΛΕΧΩΝ**
- **ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ**
- **ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΔΡΑΣΗΣ**
- **ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ**

¹⁶ Οργάνωση και Διοίκηση, το Management της Νέας Εποχής , εκδόσεις Rosili – έκδοση 2007, Α. Τζωρτζάκης-Κ. Τζωρτζάκη Σελ.106-107

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λήψη αποφάσεων, όπως αναφέρεται από κάποιους συγγραφείς είναι η επιλογή μιας λύσης μεταξύ εναλλακτικών προτάσεων που έχουμε στη διάθεσή μας. Σύμφωνα, όμως, με αυτή την άποψη η λήψη αποφάσεων παρουσιάζεται ως μια απλή εργασία.

Στην πραγματικότητα, η λήψη αποφάσεων είναι μια διαδικασία, και όχι απλά η επιλογή μιας λύσης ανάμεσα σε διάφορες εναλλακτικές.

4.2. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Η διαδικασία λήψης αποφάσεων αποτελεί το πιο σημαντικό κομμάτι του προγραμματισμού. Η λήψη αποφάσεων συνιστά τη κύρια δραστηριότητα για όλα τα διοικητικά στελέχη, όλων των επιπέδων της διοικητικής ιεραρχίας.

Καθημερινά όλα τα στελέχη παίρνουν δεκάδες αποφάσεις. Γιατί, παραδείγματος χάριν, έχουμε αύξηση των πωλήσεων σε μια αγορά και μείωση την άλλη; Η αγορά νέου εξοπλισμού θα συμβάλλει στην αύξηση της παραγωγικότητας; Είναι ο κατάλληλος χρόνος να συνάψουμε κάποια συμφωνία με ανταγωνιστική επιχείρηση ή να περιμένουμε λίγο ακόμα;

Είναι, λοιπόν, ξεκάθαρο ότι το διοικητικό στέλεχος θα πρέπει συνεχώς να αποφασίζει: Τι πρέπει να γίνει; Ποιος πρέπει να το εκτελέσει ; Που; Πότε; Και με ποιον τρόπο;

Για να απαντήσει το διοικητικό στέλεχος σε όλα αυτά τα ερωτήματα θα πρέπει να ακολουθήσει τη διαδικασία της λήψης αποφάσεων, που αρχίζει και τελειώνει με την αξιοποίηση της κριτικής του ικανότητας. Σε όλα τα στάδια αυτής της διαδικασίας το διοικητικό στέλεχος θα πρέπει να δείξει όλη τη δημιουργικότητα και την πείρα του.

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις αφορούν στην ανάγκη τροποποίησης μιας κατάστασης, δηλαδή ελέγχουν την πιθανότητα μιας αλλαγής. Η αλλαγή

αυτή αφορά στη μετατροπή της ισχύουσας κατάστασης σε μια άλλη, περισσότερο επιθυμητή.

Συχνά οι αποφάσεις οδηγούν σε αλλαγές οι οποίες προκαλούν διαταραχή της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης. Η σημασία των εκάστοτε αποφάσεων είναι καθοριστική για την πορεία της επιχείρησης, διότι η θέση της επιχείρησης σήμερα είναι αποτέλεσμα των αποφάσεων που έχουν ληφθεί στο παρελθόν. Για αυτό το λόγο οι διευθυντές δεν πρέπει να διστάζουν μπρος στις αναγκαίες αλλαγές.

Δεν είναι πάντα εύκολο να λάβει κανείς τη σωστή απόφαση, διότι κατά κανόνα δεν είναι διαθέσιμες οι απαραίτητες πληροφορίες, τα στελέχη δεν διαθέτουν τις απαραίτητες ικανότητες, γνώσεις και τεχνικές για την επεξεργασία των πληροφοριών, η ακόμη επεξεργασία των πληροφοριών δεν οδηγεί σε σίγουρα αποτελέσματα αλλά σε πιθανά.

Για τη λήψη των σωστών αποφάσεων πρέπει τα κατάλληλα άτομα, στηριζόμενα στις κατάλληλες πληροφορίες, να χρησιμοποιούν την κατάλληλη μέθοδο. Σήμερα οι υπολογιστές μπορούν να προσφέρουν σημαντική βοήθεια σε θέματα λήψης αποφάσεων, εφόσον το πρόβλημα που αντιμετωπίζεται είναι συγκεκριμένο και οι μεταβλητές του μπορούν να ποσοτικοποιηθούν¹⁷.

4.3. ΣΤΑΔΙΑ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

1ο Στάδιο: Προσδιορισμός των εναλλακτικών λύσεων

Το πρώτο στάδιο για τη λήψη αποφάσεων είναι ο προσδιορισμός των υπάρχουσών εναλλακτικών λύσεων για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Ένα στέλεχος δεν είναι δυνατόν να έχει υπόψη του όλες τις υπάρχουσες πιθανές λύσεις. Για να τις εντοπίσει πρέπει να καταβάλλει συστηματική προσπάθεια.

Πολλές από τις εναλλακτικές λύσεις που έχει εντοπίσει ένα διοικητικό στέλεχος είναι αδύνατον να εφαρμοστούν, εξαιτίας διαφόρων περιοριστικών παραγόντων, όπως είναι η έλλειψη χρόνου και οικονομικών πόρων.

¹⁷ Ιντερνέτ – Προγραμματισμός & Μέθοδοι Λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων-Ορθολογισμός και διαίσθηση

Παραδείγματος χάριν, πολλές φορές είναι καλύτερα να ενεργήσει έγκαιρα παρά να περιμένει μέχρι να βρει την καλύτερη λύση. Επίσης μπορεί μια εναλλακτική λύση να είναι η καλύτερη, όμως να μην υπάρχουν οι απαιτούμενοι οικονομικοί πόροι για να πραγματοποιηθεί.

Συνεπώς, τα διοικητικά στελέχη, όταν προσπαθούν να προσδιορίσουν πρόσθετες εναλλακτικές λύσεις, πρέπει να λαμβάνουν σοβαρά υπόψη τους τον παράγοντα χρόνο καθώς και τις οικονομικές δυνατότητες της επιχείρησης.

2ο Στάδιο: Ανάλυση των εναλλακτικών λύσεων

Το δεύτερο στάδιο για τη λήψη αποφάσεων είναι η ανάλυση και αξιολόγηση των διαφόρων εναλλακτικών λύσεων και η επιλογή εκείνης που θα συμβάλλει καλύτερα στην επίτευξη του στόχου της επιχείρησης. Κάθε εναλλακτική λύση θα πρέπει να εξετάζεται ως προς τις αδυναμίες και τις δυνατότητες που παρουσιάζει, το κόστος, το πιθανό κέρδος, καθώς και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά της. Επειδή κάθε εναλλακτική λύση είναι πιθανόν να έχει και αρνητικά και θετικά στοιχεία, στην αξιολόγηση θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ποια θα είναι τα προσδοκώμενα αποτελέσματα από κάθε λύση.

Η ανάλυση και αξιολόγηση των εναλλακτικών λύσεων μπορεί να είναι ενστικτώδης ή βάση επιστημονικών μεθόδων, όπως π.χ., η χρήση της επιχειρησιακής έρευνας. Πιθανόν να χρησιμοποιούνται και οι δύο μέθοδοι. Οποια μέθοδος όμως, κι αν ακολουθηθεί, αυτό που έχει σημασία είναι η σωστή και ολοκληρωμένη αξιολόγηση των διαφόρων εναλλακτικών λύσεων.

3ο Στάδιο Επιλογή της καλύτερης λύσης

Από τη στιγμή που οι διάφορες εναλλακτικές λύσεις έχουν προσδιοριστεί και αξιολογηθεί, το διοικητικό στέλεχος θα επιλέξει εκείνη που έχει τις μεγαλύτερες πιθανότητες για επιτυχία.

Αυτό το στάδιο αποτελεί το αποκορύφωμα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων και είναι εκείνο ακριβώς το στάδιο στο οποίο αρχίζει ο προγραμματισμός των διαφόρων ενεργειών για την υλοποίηση της απόφασης. Εάν καμία από τις εναλλακτικές λύσεις που έχουν αξιολογηθεί δεν

γίνει αποδεκτή, το διοικητικό στέλεχος πρέπει να αρχίσει πάλι τη διαδικασία λήψης αποφάσεων από το πρώτο στάδιο, προκειμένου να αναζητήσει άλλες εναλλακτικές λύσεις.

4.4.ΜΟΡΦΕΣ ΛΗΨΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ¹⁸

- Η παραδοσιακή (απηρχαιωμένη) μορφή. Αυτός που αποφάσιζε μόνος ή μαζί με άλλους, συνεταιίρους ή μέλη της οικογένειας του, στηριζόταν στις εμπνεύσεις του, στη διαίσθηση, στην τύχη και τον αυτοσχεδιασμό.
- Μιμητική μορφή. Αυτός ή αυτοί που αποφάσιζαν δεν στήριζαν τις αποφάσεις τους σε δεδομένα, αλλά έπαιρναν μια απόφαση μιμούμενοι κάποιον άλλο που πήρε μια όμοια ή σχετική απόφαση.
- Μορφή των συστηματικών αποφάσεων. Καταργείται ο αυτοσχεδιασμός, εγκαταλείπεται η μίμηση κι αυτός ή αυτοί που αποφασίζουν προσπαθούν να στηριχθούν σε δεδομένα που τα επεξεργάζονται με τη λογική. Είναι η κλασική θεωρία της ορθολογικής απόφασης. Οι αποφάσεις, δηλαδή, λαμβάνονται ορθολογικά. Ο ορθολογικός σχεδιασμός αποφάσεων προσβλέπει στην άριστη απόφαση, μετά από συστηματική και δομημένη μελέτη της κατάστασης. Στόχος είναι η άριστη εναλλακτική λύση που μειώνει την αβεβαιότητα στο ελάχιστο¹⁹
- Μορφή της επιστημονικής προπαρασκευής και λήψης των αποφάσεων. Τώρα δεν αποφασίζει ένας ή κάποιοι, οποιοιδήποτε, αλλά μια ομάδα ανθρώπων, με ειδικές γνώσεις, που εφαρμόζει τις νεότερες επιστημονικές τεχνικές τις σχετικές με τη λήψη των αποφάσεων και χρησιμοποιεί τους υπολογιστές για τη λήψη και την επεξεργασία των στοιχείων, ώστε να προσφέρονται διάφορες εναλλακτικές λύσεις στο κάθε πρόβλημα και να είναι δυνατή η επιλογή της πιο ικανοποιητικής από αυτές.

¹⁸ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Α., «Επιχειρηματικότητα και Οικονομία», Εκδόσεις: Τυροβόλας Θ.Σ. & ΣΙΑ Ο.Ε., Έτος έκδοσης: 1999

¹⁹ www.dratte.gr, Άρθρο: Προγραμματισμός και Μέθοδοι Λήψης Επιχειρηματικών Αποφάσεων, καθηγητής Δρα Δημήτρης Λαλούμης, δημοσιεύτηκε 2010.

4.5. ΟΜΑΔΙΚΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Πολλές αποφάσεις στις επιχειρήσεις λαμβάνονται ομαδικά. Είναι πολύ σπάνιες οι περιπτώσεις που μια επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί επιτροπές στη λήψη αποφάσεων. Μελέτες δείχνουν ότι τα διοικητικά στελέχη καταναλώνουν 40% ή και περισσότερο από το χρόνο τους σε συνεδριάσεις. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι ένα μεγάλο μέρος αυτού του χρόνου αφιερώνεται στον εντοπισμό των προβλημάτων, στην εξεύρεση λύσεων και στον καθορισμό των μέσων εφαρμογής αυτών των λύσεων. Εδώ θα ασχοληθούμε με τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα τόσο των αποφάσεων που λαμβάνονται από τις ομάδες όσο και των αποφάσεων που λαμβάνονται από ένα μόνο άτομο και θα προσδιορίσουμε τις περιπτώσεις τις οποίες πρέπει να προτιμώνται οι πρώτες²⁰.

4.5.1. Τα πλεονεκτήματα των ομαδικών αποφάσεων

Τα πλεονεκτήματα των ομαδικών αποφάσεων σε σύγκριση με τις ατομικές αποφάσεις.

1. Παρέχεται πιο ολοκληρωμένη πληροφόρηση: Υπάρχει πάντα αλήθεια στο αξίωμα ότι δύο μυαλά είναι καλύτερα από ένα. Μια ομάδα μπορεί να προσφέρει περισσότερη ποικιλία εμπειριών και προοπτικών στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, από ό,τι ένα άτομο που δρα μόνο του.
2. Παράγονται περισσότερες εναλλακτικές λύσεις: Οι ομάδες έχουν μεγαλύτερη ποσότητα και ποικιλία πληροφοριών. Γι' αυτό το λόγο μπορούν να προτείνουν περισσότερες και διαφορετικές λύσεις από ό,τι ένα άτομο. Αυτό γίνεται πιο φανερό όταν τα μέλη της ομάδας εκπροσωπούν διαφορετικές ειδικότητες.
3. Αυξάνεται η αποδοχή των λύσεων: Πολλές αποφάσεις αποτυγχάνουν αφού έχει γίνει η τελική επιλογή, γιατί οι άνθρωποι δεν θέλουν να δεχτούν τη λύση. Όταν, όμως, οι άνθρωποι που θα επηρεαστούν από μια συγκεκριμένη λύση, θα βοηθήσουν στην εφαρμογή της και καλούνται να πάρουν μέρος σ' αυτή τη

²⁰ Οργάνωση και Διοίκηση, το Management της Νέας Εποχής, εκδόσεις Rosili – έκδοση 2007, Α. Τζωρτζάκης-Κ. Τζωρτζάκη Σελ.138

διαδικασία λήψης της απόφασης, τότε είναι πιθανότερο όχι μόνο να δεχτούν την απόφαση αλλά και να παροτρύνουν τους υπόλοιπους να κάνουν το ίδιο. Η συμμετοχή στη διαδικασία αυτή αυξάνει τόσο το αίσθημα δέσμευσης όσο και τα κίνητρα εκείνων που θα πάρουν μέρος στη υλοποίηση της απόφασης. Τα μέλη μιας ομάδας θα διστάσουν να υπονομεύσουν μια απόφαση που οι ίδιοι έχουν βοηθήσει να ληφθεί.

4. Διευρύνεται η νομιμότητα: Η διαδικασία της ομαδικής λήψης των αποφάσεων είναι σύμφωνη με τα δημοκρατικά ιδεώδη, συνεπώς, μπορεί να θεωρηθεί περισσότερο νόμιμη απ' ό,τι οι αποφάσεις που παίρνονται από ένα άτομο. Εάν η απόφαση παίρνεται από ένα άτομο που έχει απόλυτη εξουσία και δεν έχει συμβουλευτεί άλλους, τότε μπορεί να επικρατήσει η άποψη ότι η απόφαση πάρθηκε απολυταρχικά και αυθαίρετα.

4.5.2. Τα μειονεκτήματα της ομαδικής λήψης αποφάσεων

- Είναι μια χρονοβόρα διαδικασία
- Η μειοψηφία κυριαρχεί
- Πιέσεις για συμφωνία
- Ασαφής ευθύνη

4.6. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι και τεχνικές που χρησιμοποιούνται από τα στελέχη των επιχειρήσεων, προκειμένου να επιλέξουν την καλύτερη από τις εναλλακτικές λύσεις για την επίλυση ενός προβλήματος. Η επιλογή της καλύτερης λύσης αποτελεί το τρίτο στάδιο της διαδικασίας λήψης των αποφάσεων. Είναι το πιο βασικό στάδιο γιατί από εκείνη τη στιγμή ξεκινά ο προγραμματισμός των διαφόρων ενεργειών για την υλοποίηση της απόφασης που έχει παρθεί.

Οι μέθοδοι αυτοί είναι²¹

²¹ Οργάνωση και Διοίκηση, το Management της Νέας Εποχής, εκδόσεις Rosili – έκδοση 2007, Α. Τζωρτζάκης-Κ. Τζωρτζάκη

- ο γραμμικός προγραμματισμός,
- Η επιχειρησιακή έρευνα,
- Η μέθοδος των χρονοσειρών,
- Η θεωρία των ουρών αναμονής,
- Η θεωρία των πιθανοτήτων,
- Η θεωρία των παιγνίων,
- Η τεχνική των Δελφών,
- Το δέντρο αποφάσεων,
- Η μέθοδος του νεκρού σημείου,
- Η προσομοίωση,
- Το διάγραμμα Gantt,
- Το διάγραμμα Pert και
- Η ανάλυση S.W.O.T.

Παρακάτω θα αναλυθούν κάποια από τα παραπάνω.

4.6.1. Η μέθοδος του νεκρού σημείου²²

Νεκρό Σημείο μίας επιχείρησης, είναι το αναγκαίο ύψος των Πωλήσεων (Τζίρου), το οποίο εάν πραγματοποιήσει η Επιχείρηση, καλύπτει όλα της τα έξοδα, δηλαδή δεν πραγματοποιεί ούτε κέρδος ούτε ζημία. Κέρδος πραγματοποιεί μετά από το σημείο αυτό. Η βασική αρχή, πάνω στην οποία στηρίζεται η ανάλυση του «νεκρού σημείου» (break even point), είναι η συμπεριφορά του κόστους. Αυτό συμβαίνει γιατί ένα μέρος του κόστους είναι μεταβλητό και ανάλογο των πωλήσεων, ενώ ένα άλλο είναι σταθερό, τουλάχιστον για ένα μεγάλο εύρος πωλήσεων.

Λειτουργία νεκρού σημείου

Τα έσοδα της επιχείρησης θα πρέπει να καλύπτουν τα εξής:

²² www.ee.teihal.gr/labs/pkoukos/Documentation/nekro_simeio.pdf

- Το κόστος που απαιτείται για την παραγωγή των προϊόντων (π.χ., πρώτες ύλες, κεφαλαιουχικός εξοπλισμός, εργατικά, γενικά έξοδα παραγωγής, κ.λπ.)
- Το κόστος του Marketing, της προώθησης πωλήσεων και της διαφήμισης για τα προϊόντα της.
- Τα γενικά διοικητικά έξοδα.
- Το ποσό του κέρδους που αναμένει να πραγματοποιήσει κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Διαφορετικές εκφράσεις του νεκρού σημείου

Εκφράζεται κατά διάφορους τρόπους:

- Ως αξία πωλήσεων: Σε τι ύψος πωλήσεων (τζίρου) η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί ούτε κέρδος ούτε ζημία.
- Ως ποσοστό % των Πωλήσεων: Σε ποιο ποσοστό επί των προβλεπομένων πωλήσεων, η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί ούτε κέρδος ούτε ζημία.
- Ως ποσότητα Πωλήσεων: Πόσα τεμάχια (ή άλλη μονάδα μέτρησης) πρέπει να πωλήσει η επιχείρηση για να μην πραγματοποιήσει ούτε κέρδος ούτε ζημία.
- Ως χρόνος: Σε ένα ετήσιο χρονικό ορίζοντα, πόσους μήνες θα χρειασθεί η επιχείρηση για να πραγματοποιήσει εκείνες τις πωλήσεις που θα την φέρουν σε σημείο να μην πραγματοποιήσει ούτε κέρδος ούτε ζημία.

Είναι προφανές ότι **όσο πιο χαμηλό είναι το νεκρό σημείο, τόσο το καλύτερο για την επιχείρηση**. Με χαμηλό νεκρό σημείο η επιχείρηση είναι πιο ευσταθής. Και αυτό γιατί με λιγότερες πωλήσεις καλύπτει όλα της τα έξοδα και από το σημείο εκείνο και πέρα πραγματοποιεί κέρδος.

Οι συνιστώσες του Νεκρού Σημείου

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι συνιστώσες του Νεκρού Σημείου είναι οι Πωλήσεις, τα έσοδα και τα Έξοδα.

Όλα τα έξοδα όμως δεν είναι της ίδιας «ποιότητας». Διακρίνονται σε σταθερά έξοδα και μεταβλητά²³

Μέθοδοι υπολογισμού του νεκρού σημείου (Break even technigues)

Υπάρχουν τρεις μέθοδοι , που συνήθως χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του «νεκρού σημείου» μιας επιχείρησης, οι οποίες είναι:

- Η μέθοδος της **μαθηματικής ισότητας**.
- Η μέθοδος του **μικτού περιθωρίου**.
- Η μέθοδος της **γραφικής παραστάσεως**.

4.6.2. Η ΑΝΑΛΥΣΗ S.W.O.T²⁴

Για να σχεδιαστεί ένα αποτελεσματικό στρατηγικό πρόγραμμα θα πρέπει τα ανώτερα στελέχη να εναρμονίσουν τους στόχους με τα μέσα που διαθέτει η επιχείρηση. Αυτό θα επιτευχθεί μόνο εάν εντοπισθούν ποια είναι τα δυνατά και ποια είναι τα αδύνατα σημεία της επιχείρησης. Η διάγνωση και εκτίμηση των δυνατών και αδυνάτων σημείων μιας επιχείρησης, καθώς και των ευκαιριών και απειλών που διαφαίνονται κατά των προγραμματισμό, ονομάζεται SWOT ανάλυση.

Η μέθοδος αυτή είναι απλή και μπορεί να χρησιμοποιηθεί και για προσωρινό προγραμματισμό.

Ανάλογα με το επίπεδο και τον τρόπο εφαρμογής της, η ανάλυση SWOT/ΔΑΕΑ μπορεί να χρησιμοποιηθεί για δύο σκοπούς:

1. Για την ανάλυση της ανταγωνιστικής θέσης μιας οργανωτικής μονάδας της επιχείρησης, ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.
2. Για τη διάγνωση και αξιολόγηση των δεδομένων μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού γενικότερα.

²³ http://www.ee.teihal.gr/labs/pkoukos/Documentation/nekro_simeio.pdf

²⁴ http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CE%BD%CE%AC%CE%BB%CF%85%CF%83%CE%B7_SWOT

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΠΩΣ ΣΥΜΒΑΛΛΕΙ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

5.1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ²⁵

Η επιχειρηματική ικανότητα ενός στελέχους μιας επιχείρησης κρίνεται από τις αποφάσεις που παίρνει.

Η λήψη αποφάσεων γίνεται σε όλα σχεδόν τα επίπεδα μιας επιχείρησης. Το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να παίρνει τις μεγάλες στρατηγικές αποφάσεις για τις επενδύσεις και την κατεύθυνση της μελλοντικής ανάπτυξης, αλλά και οι κατώτεροι υπάλληλοι μπορούν να λάβουν τις πιο τακτικές αποφάσεις για το πώς θα λειτουργήσει καλύτερα το δικό τους τμήμα, έτσι ώστε να συμβάλλουν και αυτοί πιο αποτελεσματικά στους γενικούς στόχους των επιχειρήσεων.

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις διακρίνονται σε²⁶:

- ❖ Προγραμματισμένες αποφάσεις
- ❖ Μη προγραμματισμένες αποφάσεις
- ❖ Στρατηγικές αποφάσεις
- ❖ Επιχειρησιακές αποφάσεις
- ❖ Αποφάσεις Τακτικής

Η λήψη των αποφάσεων που καλούνται να πάρουν τα στελέχη μιας επιχείρησης δεν είναι ελεύθερη, αλλά υπόκεινται σε κάποιους περιορισμούς. Αυτοί διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς.

5.1.1. Εσωτερικοί περιορισμοί

²⁵ DEAKINS D - Freel Mark, «Επιχειρηματικότητα», Εκδόσεις: Κριτική ΑΕ, Έτος έκδοσης: 2007

²⁶ Βαρβάκης Κ., «Θεωρία του Κόστους. Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις»,

Καταλαβαίνουμε ότι οι συγκεκριμένοι περιορισμοί είναι αυτοί που προκύπτουν από την ίδια την επιχείρηση, όπως περιορισμένες δαπάνες δηλ. κάποιες προτάσεις πρέπει να απορριφθούν γιατί έχουν μεγάλο κόστος. Επίσης οι αποφάσεις πρέπει να υπακούουν στην πολιτική των επιχειρήσεων, όπως και να λαμβάνουν υπόψη τις ικανότητες των υπαλλήλων.

5.1.2. Εξωτερικοί περιορισμοί

Πρόκειται για περιορισμούς που επιβάλλει το εξωτερικό περιβάλλον, όπως:

- Οικονομική κρίση
- Νομοθεσία της ΕΕ
- Η ανταγωνιστικότητα
- Η έλλειψη τεχνολογίας.

5.2. Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΖΕΙ

Ένα από τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι περισσότερες επιχειρήσεις όσον αφορά το κόστος Διασφάλισης της Ποιότητας των Προϊόντων και Υπηρεσιών κατά τη λήψη των επιχειρηματικών τους αποφάσεων είναι ,ότι τα “ κέρδη ” αργούν να φανούν σε αντίθεση με τα έξοδα που είναι προφανή από τα αρχικά στάδια .

Τα συγκεκριμένα κόστη είναι τα εξής:

- Κόστος Βελτίωσης της παραγωγικής διαδικασίας .
- Κόστος Επιλογής και εκπαίδευσης προσωπικού για τον έλεγχο της Ποιότητας .
- Extra διαδικασίες Ποιότητας.
- Κόστος ενθάρρυνσης προσωπικού για την Ποιοτική βελτίωση των προϊόντων .

- Διοικητικά έξοδα για τη δημιουργία διεθνών αναγνωρισμένων οργανισμών ,όπως , ISO 9.000 ,9.001 ,9.015 κ.λ.π.²⁷

5.3. ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

Το **κόστος διασφάλισης της ποιότητας** ,περιλαμβάνει εργασίες επιθεώρησης του παραγόμενου προϊόντος σε όλα τα στάδια παραγωγής του . Τέτοιες εργασίες μπορεί να είναι ,δοκιμές σε λαμβανόμενα δείγματα ημιτελών ή έτοιμων προϊόντων ,δοκιμές που γίνονται κατά τη χρησιμοποίηση του προϊόντος στο χώρο του πελάτη κ.λ.π. Περιλαμβάνει επίσης το κόστος των χρησιμοποιούμενων μέσων πραγματοποίησης των δοκιμών και ελέγχων ,το κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού που ασχολείται με τον ποιοτικό έλεγχο και το κόστος δοκιμών σε εργαστήρια τρίτων²⁸

5.4. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ.

Το κόστος διασφάλισης της ποιότητας περιλαμβάνει τέσσερις (4) υποκατηγορίες που αντιστοιχούν στα στάδια όπου αναπτύσσονται οι δραστηριότητες οι οποίες αποβλέπουν στην παραγωγή και διάθεση υψηλού ποιοτικού επιπέδου προϊόντων και υπηρεσιών. Αυτές φαίνονται παρακάτω:

5.4.1. Κόστος αποφυγής εμφάνισης ποιοτικών ελαττωμάτων

Το κόστος αποφυγής εμφάνισης_ποιοτικών ελαττωμάτων είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται με σκοπό να παρεμποδίσει ή να προλάβει το ενδεχόμενο να παρουσιάσει ,το προϊόν η υπηρεσία , αποκλίσεις από τις ποιοτικές προδιαγραφές της παραγωγής του . Στο κόστος αυτό εντάσσονται όλες οι δαπάνες που προηγούνται της έναρξης της παραγωγικής διαδικασίας όπως ο σχεδιασμός του προς παραγωγή προϊόντος . Κατά το σχεδιασμό αυτό πρέπει να προβλεφθεί ο πλέον απλός και ελέγξιμος τρόπος συναρμολόγησης ή η πλέον απλή και εύκολα ελέγξιμη παραγωγική διαδικασία με σκοπό την

²⁷ RICHARD LYNCH – “ CORPORATE STRATEGY ”

²⁸ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α. ΒΑΡΒΑΚΗ – “ ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ”

αποφυγή παραγωγής ελαττωματικών προϊόντων .Σημαντική επιρροή στην καλή ποιότητα του προϊόντος ασκεί η ποιότητα των χρησιμοποιούμενων υλικών και για την εξασφάλιση της μπορεί να χρειαστεί η παροχή βοήθειας ή τεχνικής υποστήριξης στους προμηθευτές αυτών των υλών και ο έλεγχος τους στο χώρο του προμηθευτή .Επίσης ,η εκπαίδευση του προσωπικού παραγωγής αποτελεί ουσιώδη παράγοντα διασφάλισης της ποιότητας και προηγείται κατά κανόνα της έναρξης της παραγωγής του προϊόντος .

Σκοπός των δαπανών αυτής της κατηγορίας είναι η μείωση ,στο ελάχιστο , των παραγόμενων ελαττωματικών προϊόντων και συνεπώς του κόστους που δημιουργείται για την επιχείρηση από την παραγωγή τους .

5.4.2. Κόστος ανίχνευσης ή εξακρίβωσης ελαττωμάτων κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας

Το κόστος ανίχνευσης ή εξακρίβωσης_ελαττωμάτων κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας ,είναι το κόστος που πραγματοποιείται με σκοπό την ανεύρεση ,ποιοτικά ,ελαττωματικής παραγωγής και τελικό στόχο την πλήρη διασφάλιση της επιχείρησης ότι τα χρησιμοποιούμενα υλικά και τα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες πριν αυτά παραδοθούν στον πελάτη είναι απολύτως σύμφωνα με τις υφιστάμενες προδιαγραφές ή τα ποιοτικά στάνταρς . Το κόστος αυτό αρχίζει από τον ποιοτικό έλεγχο των πρώτων υλών πριν αυτά εξαχθούν προς τα παραγωγικά τμήματα ,όταν ακόμη βρίσκονται στην αποθήκη της μονάδας και συνεχίζεται με τον έλεγχο του παραγόμενου προϊόντος σε κάθε στάδιο ή φάση παραγωγής ,μέχρι την εισαγωγή του στην αποθήκη των ετοιμών .Το κόστος αυτό περιλαμβάνει επίσης και τις δαπάνες ποιοτικού ελέγχου που γίνεται από την πλευρά του πελάτη μέχρι να φορτωθεί το προϊόν σε παραλαβή του .Σχηματικά το κόστος εξακρίβωσης τυχόν ελαττωμάτων στην παραγωγή περιλαμβάνει κάθε αρχείο κατ' είδος δαπάνης , όπως : αναλύσεις υλικών λαμβανομένων δειγμάτων ,αμοιβές και έξοδα προσωπικού ,αμοιβές τρίτων ,αποσβέσεις εξοπλισμού εξέτασης δειγμάτων, παροχές τρίτων όπως ηλεκτρικό ρεύμα ,νερό ,συντηρήσεις εξοπλισμού χρησιμοποιούμενου σε αναλύσεις ,δοκιμές κ.λ.π. Και το κόστος αυτό έχει ως αντάλλαγμα τη μείωση άλλων δαπανών ,όπως

είναι οι δαπάνες επανεκατεργασίας ελαττωματικών προϊόντων προς εξάλειψη των ελαττωμάτων ,η ενίσχυση του κύρους και της αξιοπιστίας της επιχείρησης ,η επίτευξη υψηλότερων τιμών πώλησης έναντι του ανταγωνισμού ,η βελτίωση των πωλήσεων κ.λ.π.

5.4.3. Το κόστος εξακρίβωσης ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων πριν αυτά αποσταλούν στον πελάτη

Το κόστος εξακρίβωσης ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων πριν αυτά αποσταλούν στον πελάτη ,είναι το κόστος που πραγματοποιείται κατά στο στάδιο που αρχίζει από το τέλος της παραγωγικής διαδικασίας και μέχρι το προϊόν να αποσταλεί στον πελάτη .Πρέπει να πούμε ότι περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία ή γεγονότα που διαπιστώνονται ,προσδιορίζονται και αποτιμώνται κατά το στάδιο αυτό .Αυτά τα στοιχεία ή γεγονότα είναι :

- Προϊόντα τελείως κατεστραμμένα
- Προϊόντα που έχουν ανάγκη επανεκατεργασίας
- Σκράπ που παράγονται μαζί με το προϊόν
- Απώλειες χρόνου από τις διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας ,ή
- Δαπάνες ποιοτικού ελέγχου προϊόντων επανεκατεργασθέντων

Η ανάλυση του κόστους αυτού κατά στοιχείο ή μορφή με την οποία εμφανίζεται ,όπως η προηγούμενα αναφερόμενη ,έχει ιδιαίτερη σημασία γιατί αφ' ενός διασφαλίζει την αναζήτηση και ανεύρεση των αιτιών που το προκάλεσαν και αφ' ετέρου διευκολύνει την λήψη κατάλληλων μέτρων καταπολέμησης ή εξουδετέρωσης των αιτιών αυτών και μείωσης δραστικά του αντίστοιχου κόστους . Έτσι ο υπερβολικά μεγάλος αριθμός ακατάλληλων προϊόντων μπορεί να οφείλεται σε ποιοτικά ακατάλληλη πρώτη ύλη που χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγή τους η οποία ενδεχόμενα αγοράσθηκε σε χαμηλή τιμή και για την οποία δεν έγινε αυστηρός ποιοτικός έλεγχος κατά την παραλαβή της .Το υψηλό ποσοστό scraps (άμορφα κομμάτια κατεργασμένης πρώτης ύλης) , μπορεί να οφείλονται σε χαμηλής ειδίκευσης και εμπειρίας

προσωπικού παραγωγής ,σε πλημμελή εποπτεία από τους προϊσταμένους βάρδιας ή από τους εργοδηγούς ή σε πολύ συχνές διακοπές παροχής ηλεκτρικού ρεύματος από τη ΔΕΗ . Ο διαπιστούμενος μεγάλος αριθμός ελαττωμάτων ,στα παραγόμενα προϊόντα ,μπορεί να οφείλεται σε πλημμελή συντήρηση του εξοπλισμού ή και σε πολύ παλαιά μηχανήματα .

Το κόστος που δημιουργείται από τα προηγούμενα γεγονότα οφείλεται στις διαπιστώσεις του διενεργούμενου αυστηρού ποιοτικού ελέγχου ο οποίος καλύπτει την περιοχή από το τέλος της παραγωγικής διαδικασίας μέχρις ότου το προϊόν γίνει έτοιμο να φορτωθεί για τον πελάτη .

Αντίκρισμα ή αντιστάθμισμα του κόστους αυτού είναι η ενίσχυση της αξιοπιστίας της επιχείρησης προς τους πελάτες της ,η μείωση των επιστροφών πωλουμένων προϊόντων ,η βελτίωση των πωλήσεων και η εξασφάλιση καλύτερων τιμών πώλησης έναντι του ανταγωνισμού .

5.4.4.Το κόστος διαπιστούμενων ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στον πελάτη

Το κόστος διαπιστούμενων ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στον πελάτη ,είναι το κόστος το οποίο προκύπτει από την εξακρίβωση ελαττωμάτων στα πωληθέντα προϊόντα ,κατά την αποστολή τους στους πελάτες και αρχίζει από τη στιγμή που ο πελάτης διαμαρτυρηθεί γραπτά ή προφορικά για την κακή ποιότητα του πωληθέντος σ' αυτόν προϊόντος .Η Κατάσταση αυτή οδηγεί κατά κανόνα στην :

1. Επιστροφή και αντικατάσταση του προϊόντος ,
2. Επιστροφή ,απάλειψη του ελαττώματος και ξανά αποστολή του στον πελάτη ,
3. Διατύπωση αξίωσης παροχής σημαντικής έκπτωσης λόγω ποιοτικών διαφορών μεταξύ του παραδοθέντος και του παραγγελθέντος προϊόντος ,

4. Διατύπωση αξίωσης αποζημίωσης για ζημιές τις οποίες υπέστη ο πελάτης από τη χρησιμοποίηση του ελαττωματικού προϊόντος με ταυτόχρονη άρνηση πληρωμής της αξίας του .

Τα παραπάνω ενδεχόμενα δημιουργούν στην επιχείρηση σημαντικό κόστος ,το οποίο κατατάσσεται σε δύο κατηγορίες :

A. Κόστος πραγματικό_: όπως είναι π.χ. ,οι δαπάνες επιστροφής του προϊόντος ,οι δαπάνες επανεκατεργασίας του προς εξάλειψη ελαττώματος (εάν είναι αυτό εφικτό) ,το κόστος αποστολής ξανά στον πελάτη του κανονικού προϊόντος ,η δαπάνη με τη μορφή της παροχής έκπτωσης στον πελάτη για να πειστεί να μην επιστρέψει το ελαττωματικό προϊόν .Επίσης ,είναι η δαπάνη καταβολής αποζημίωσης για την αποκατάσταση των ζημιών που υπέστη ο πελάτης από τη χρησιμοποίηση του πωληθέντος σ' αυτόν ελαττωματικού προϊόντος ,καθώς και η δαπάνη αντίστοιχη της αξίας του ελαττωματικού προϊόντος η οποία δεν καταβάλλεται από τον πελάτη που υπέστη τη ζημιά .

B. Κόστος ευκαιρίας_: όπως η δυσφήμιση της εταιρίας στην αγορά ,από την ελαττωματικότητα των προϊόντων της ,η απώλεια της αξιοπιστίας της και η συνέπεια αυτών που είναι η απώλεια πωλήσεων .Επίσης , είναι η μείωση των τιμών πώλησης των προϊόντων της λόγω της κακής τους φήμης στην αγορά ,οι δυσκολίες στην προώθηση των πωλήσεων και αυξημένο κόστος επανάκτησης των απωλεσμένων πελατών της ,η αυξημένη πίεση από τους πελάτες παροχής ευνοϊκότερων γι' αυτούς αλλά δυσμενέστερων για την εταιρία όρων πωλήσεων κ.λ.π.

Το πραγματικό κόστος είναι μετρήσιμο δεδομένου ότι πραγματοποιείται και στο σύνολο του εκταμιεύεται ,μπορεί συνεπώς να προσδιοριστεί με πλήρη

ακρίβεια .Ενώ το κόστος ευκαιρίας ,δύσκολα υπολογίζεται παρά το γεγονός ,
ότι ενδέχεται να είναι μεγαλύτερο²⁹

5.5. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

5.5.1. Αποφάσεις βραχυχρόνιου χαρακτήρα

Το κόστος διασφάλισης της ποιότητας³⁰ χρησιμοποιείται σε βραχυπρόθεσμη βάση ή προοπτική, κυρίως όταν η διοίκηση πρέπει να αποφασίσει την αύξηση των δαπανών ελέγχου πρόληψης και ανίχνευσης ελαττωματικής ή ακατάλληλης παραγωγής με σκοπό τη δραστική βελτίωση του ποιοτικού επιπέδου των παραγόμενων και πωλουμένων προϊόντων. Στην πραγματικότητα πρόκειται για αποφάσεις μείωσης του συνολικού κόστους διασφάλισης της ποιότητας η οποία προϋποθέτει, ή διέρχεται δια μέσου των αντιθέτων μεταβολών - αυξητικών και μειωτικών - των τεσσάρων κατηγοριών που συνθέτουν το ολικό κόστος διασφάλισης της ποιότητας.

Όταν η Διοίκηση της εταιρίας επιθυμεί να μειωθεί το ολικό κόστος διασφάλισης της ποιότητας τόσο σε απόλυτο όσο και σε σχετικό μέγεθος και αναθέτει στις υπηρεσίες αγορών, παραγωγής και οικονομικών υπηρεσιών, να μελετήσουν το θέμα και να υποβάλλουν σχετική έκθεση με πλήρη αξιολόγηση του. Σε κάθε περίπτωση το κόστος αυτό δεν πρέπει να υπερβεί το 10 % του κύκλου εργασιών.

Το κόστος ευκαιρίας αφορά τη βελτίωση της αξιοπιστίας της επιχείρησης απέναντι στην πελατεία και στην κατ' ακολουθία αύξηση των πωλήσεων με μικρότερο κόστος προώθησής των.

5.5.2. Αποφάσεις μακροχρόνιου χαρακτήρα

Σε μακροχρόνια βάση το κόστος διασφάλισης της ποιότητας συνδέεται με αποφάσεις, των οποίων τα αποτελέσματα αναμένεται να προκύψουν μετά την πάροδο πολλών ετών. Οφείλονται δε στην εδραίωση

²⁹ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α. ΒΑΡΒΑΚΗ – “ ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ “

³⁰ ΜΠΕΗΣ Ι., «Κόστη και Επενδύσεις»..

υψηλού βαθμού αξιοπιστίας της επιχείρησης απέναντι των πελατών, αλλά και των προμηθευτών της, οι οποίοι αποκτούν πλήρη εμπιστοσύνη στην επιχείρηση και τα προϊόντα της.

Η διασφάλιση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων στηρίζεται και προϋποθέτει:

- την αδιάκοπη λειτουργία ολόκληρου συστήματος ποιοτικών προδιαγραφών των αγοραζομένων και χρησιμοποιημένων πρώτων υλών,
- ποιοτικών προδιαγραφών του χρησιμοποιημένου μηχανολογικού εξοπλισμού,
- ποιοτικών προδιαγραφών λειτουργίας του εξοπλισμού και του απασχολούμενου στην παραγωγή προσωπικού με κατάλληλη και συνεχή εκπαίδευσή του,
- ποιοτικού ελέγχου των παραγόμενων προϊόντων σε όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και αποθήκευσής τους μέχρι της αποστολής και παραλαβή τους από τον πελάτη.

Το κόστος αυτό παρά το γεγονός ότι είναι τρέχουσας μορφής αποτελεί στην πραγματικότητα επένδυση που αποδίδει, μακροχρονιότερα, πολύ περισσότερα αποτελέσματα από τα αποτελέσματα που προκύπτουν στη χρήση κατά την οποία πραγματοποιείται το κόστος αυτό.

Σε βραχυχρόνια βάση το ολικό κόστος διασφάλισης της ποιότητας μπορεί να παραμείνει σταθερό, να αυξάνεται ή να μειώνεται, ως ποσοστό επί των πωλήσεων. Όμως οι άμεσες και έμμεσες ωφέλειες στο κόστος αλλά και στο έσοδο που προκύπτουν μακροχρόνια, είναι εξαιρετικά σημαντικές αν και δύσκολα μετρήσιμες με ικανοποιητική έστω προσέγγιση.

5.6. ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η Ποιότητα και κόστος αποτελούν τους δύο αποφασιστικής σημασίας παράγοντες που διασφαλίζουν τη συνεχή ανάπτυξη και κερδοφορία των

οικονομικών μονάδων και κατ' επέκταση την οικονομική και κοινωνική πρόοδο της χώρας στα πλαίσια της οποίας δραστηριοποιούνται οι οικονομικές αυτές μονάδες .

Υψηλή ποιότητα και χαμηλές τιμές ωφελούν κατά κύριο λόγο τον τελικό καταναλωτή ,τον εργαζόμενο ,το κοινωνικό σύνολο που χρησιμοποιεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες αυτές .

Στα πλαίσια όμως λειτουργίας της οικονομίας της αγοράς οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες ,να προσαρμόζονται στις μεταβολές του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος και στις εξελίξεις της επιστήμης και της τεχνολογίας ,για να μπορέσουν να επιβιώσουν και να αναπτυχθούν .Συνεπώς ,όταν η επιχείρηση διαπιστώσει ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες της δε ζητούνται ,λόγω χαμηλής ποιότητας τους έναντι των αντίστοιχων του ανταγωνισμού ,θα υποχρεωθεί ,για λόγους επιβίωσής της ,να βελτιώσει το ποιοτικό τους επίπεδο υιοθετώντας και εφαρμόζοντας σύστημα διασφάλισης της ποιότητας ,να αναλύσει το αντίστοιχο κόστος στους τέσσερις παράγοντες ή στάδια που το διαμορφώνουν με σκοπό να το ελέγξει και να παρεμποδίσει την αύξησή του ή ακόμα και να το μειώσει .

Η διαδικασία αυτή οδηγεί:

1. στη γενική βελτίωση της ποιοτικής στάθμης των παραγόμενων , προσφερόμενων και χρησιμοποιούμενων από την κοινωνία προϊόντων και υπηρεσιών ,
2. στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και συνεπώς ολόκληρης της οικονομίας με προφανείς τις ευεργετικές επιδράσεις στην απασχόληση ,το εισόδημα και την ποιότητα της ζωής .

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως συμπεραίνουμε από την παραπάνω εργασία, η αναγκαιότητα του προγραμματισμού αναγνωρίζεται γενικά γιατί χαράζει την πορεία και προσφέρει πυξίδα προσανατολισμού στην επιχείρηση. Κάθε επιχείρηση πρέπει να έχει στόχους, στρατηγική και πολιτική.

Επίσης, δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι η διαδικασία λήψης αποφάσεων αποτελεί την καρδιά του προγραμματισμού. Η λήψη των αποφάσεων συνιστά τη βασική δραστηριότητα για όλα τα διοικητικά στελέχη, όλων των επιπέδων της διοικητικής ιεραρχίας.

Όπως είναι γνωστό, σε καθημερινή βάση λαμβάνονται επιχειρηματικές αποφάσεις, από διοικητικά στελέχη όταν υφίστανται ή δημιουργούνται διαζευκτικές δυνατότητες ενέργειας οπότε και τίθεται θέμα επιλογής της καλύτερης από αυτές .

Σε σχεδόν όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις ο όρος <<κόστος>> αποτελεί μία από τις μεταβλητές που πρέπει να λαμβάνονται υπ'όψιν από όσους καλούνται να αποφασίσουν.

Το ερώτημα όμως που εύλογα δημιουργείτε ,είναι ποιό κόστος πρέπει να χρησιμοποιεί το στέλεχος για τη λήψη της αποφάσεως ώστε αυτή να είναι η καλύτερη δυνατή. Σύμφωνα λοιπόν με αυτό το ερώτημα αποδεχόμαστε τη θεμελιώδη αρχή της πολυμορφίας που έχει το κόστος με την οποία:

Δεν υπάρχει κόστος γενικής εφαρμογής ,ένας δηλαδή τύπος κόστους δυνάμενος να υπηρετήσει εξ ίσου αποτελεσματικά όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Αντίθετα ,για κάθε επιχειρηματική απόφαση πρέπει να αναζητείται ο τύπος εκείνος του κόστους που θεωρείται ο καταλληλότερος να την υπηρετήσει αποτελεσματικά.

Στα πλαίσια αυτά ο προσδιορισμός των διαφόρων τύπων κόστους αποτελεί προϋπόθεση για τη σύνδεση και τη χρησιμοποίησή τους κατά των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Παραπάνω αναλύσαμε έννοιες όπως κόστος, κοστολόγηση, κέρδος, επιχειρηματικές αποφάσεις και συνεπώς τη χρησιμότητα ή τη βοήθεια που

προσφέρει αυτή η ανάλυση στη Διοίκηση και τα Διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΒΑΡΒΑΚΗΣ Κ., «Θεωρία του Κόστους. Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις», Εκδόσεις: Παπαζήση ΑΕΒΕ, Έτος έκδοσης: 2005
- ΒΑΝΑΚΑΣ Α , " Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους Ι " ,ΑΘΗΝΑ 1998 .
- ΒΕΝΙΕΡΗΣ Σ , 1993, Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό.
- ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Α., «Επιχειρηματικότητα και Οικονομία», Εκδόσεις: Τυροβόλας Θ.Σ. & ΣΙΑ Ο.Ε., Έτος έκδοσης: 1999
- ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ Ν , " Μάνατζμεντ Ολικής Ποιότητας " ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ : TQM HELLAS LTD – INTERBOOKS ,ΑΘΗΝΑ 1992 .
- ΜΠΕΗΣ Ι., «Διοικητική Κοστολόγηση», Εκδόσεις: Παρατηρητής ΑΕ, Έτος έκδοσης: 2002
- ΜΠΕΗΣ Ι., «Κόστη και Επενδύσεις», Εκδόσεις: Επίκεντρο Α.Ε, Έτος έκδοσης: 2008
- ΛΟΓΟΘΕΤΗΣ Ν , " Μάνατζμεντ Ολικής Ποιότητας " ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ : TQM HELLAS LTD – INTERBOOKS ,ΑΘΗΝΑ 1992 .
- ΠΑΠΑΝΙΚΟΣ Γ –ΠΟΖΙΟΣ Γ , "Οργάνωση και Διοίκηση Επιχειρήσεων " ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ : ΑΘΙΝΕΕ 2003 .
- RICHARD LYNCH , " Corporate Strategy " ,FINANCIAL TIMES PITMAN PUBLISHING 1997 .
- ΠΟΜΟΝΗΣ Ν., «Κοστολόγηση (6η Έκδοση)», Εκδόσεις: Σταμούλη, Έτος έκδοσης: 2009
- DEAKINS D - Freel Mark, «Επιχειρηματικότητα», Εκδόσεις: Κριτική ΑΕ, Έτος έκδοσης: 2007
- RICHARD LYNCH , " Corporate Strategy " ,FINANCIAL TIMES PITMAN PUBLISHING 1997 .
- ΤΖΩΡΤΖΑΚΗΣ Κ. Οργάνωση & Διοίκηση - Το Management της Νέας Εποχής, , Εκδόσεις Rosili 2004.
- Οργάνωση και Διοίκηση – Management, Εκδόσεις Interbooks 1997.

ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

- www.dratte.gr, Άρθρο: Προγραμματισμός και Μέθοδοι Λήψης Επιχειρηματικών Αποφάσεων, καθηγήτης Δρα Δημήτρης Λαλούμης, δημοσιεύτηκε 2010.
- www.ee.teihal.gr/labs/pkoukos/Documentation/nekro_simeio.pdf
- [http://en.wikipedia.org/wiki/Profit_\(accounting\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Profit_(accounting))
- <http://www.qfinance.com/operations-management-best-practice/reducing-costs-through-production-and-supply-chain-management?full>
- http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm
- <http://digitalschool.minedu.gov.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C122/38/220,1112/unit=1646>
- <http://www.dratte.gr/ARTHRA/2005des.htm>