

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

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

ΔΗΜΗΤΡΑ ΚΑΜΑΚΑΡΗ

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»**

ΚΑΜΑΚΑΡΗ ΔΗΜΗΤΡΑ (Α.Μ. 14073)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2012

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ



**Τ.Ε.Ι.
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
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
ΚΑΜΑΚΑΡΗ	ΔΗΜΗΤΡΑ	14073	dimikama@logistiki.teimes.gr

**ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

.....

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας - εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα - αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηγούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ	2
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	3
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ	5
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	10
ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	10
1.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ.....	11
1.2. ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ	12
1.3. ΕΝΝΟΙΑ.....	14
1.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	15
1.5. ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	16
1.5.1. Βασικά χαρακτηριστικά	18
1.5.1.1. Στοιχεία κόστους	18
1.5.1.2. Μεταβλητά κόστη.....	19
1.5.1.3. Κόστος περιόδου	20
1.6. ΠΛΗΡΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	21
1.6.1. Διαχωρισμός δαπανών	21
1.6.2. Κόστος παραγωγής.....	21
1.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	22
1.8. ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ.....	23
2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	25
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	25
2.1. ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	25
2.2. ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ.....	27
2.3. ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	28
2.4. ΚΟΣΤΟΣ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΒΚΚ)	29
2.5. ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	30
2.5.1. Τμήμα Ποιότητας	30
2.5.2. Τμήμα Κατασκευών	31
2.5.3. Τμήμα ηλεκτρολόγων	32
2.5.4. Κόστος Μηχανουργείου	32
2.5.5. Κόστος Μεταφοράς Προσωπικού	33
2.5.6. Κόστος Προμηθειών - Τεχνικής Διεύθυνσης.....	34
2.5.7. Κόστος Παραλαβής Υλικών	35
2.5.8. Κόστος τμήματος αποθηκών.....	36
2.5.9. Γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ)	37
2.6. ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΟΣΤΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	37
2.6.1. Ενέργειας (ΔΕΗ)	37
2.6.2. Ύδρευσης	38
2.6.3. Τηλεφωνίας	38
2.6.4. Ασφαλίσεων	39
3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	40
ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	40
3.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	40
3.2. ΣΤΑΔΙΑ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	42
3.2.1. Προσδιορισμός των εναλλακτικών λύσεων (1 ^ο Στάδιο)	42
3.2.2. Ανάλυση των εναλλακτικών λύσεων (2 ^ο Στάδιο)	43
3.2.3. Επιλογή της καλύτερης λύσης (3 ^ο Στάδιο).....	44

3.3.	ΜΟΡΦΕΣ ΛΗΨΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	44
3.4.	ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ.....	45
3.5.	ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ.....	47
3.6.	ΟΜΑΔΙΚΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	47
3.6.1.	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα	48
3.7.	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΟΜΑΔΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ.....	50
3.8.	ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	52
3.4.1.	Προγραμματισμένες αποφάσεις.....	52
3.4.2.	Μη προγραμματισμένες αποφάσεις	53
3.4.3.	Μη προγραμματισμένες αποφάσεις	53
3.9.	ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	54
3.10.	SWOT	55
4.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	56
	Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	56
4.1.	ΓΕΝΙΚΑ	56
4.2.	ΤΥΠΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	57
4.3.	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	58
4.3.1.	Εσωτερικοί Περιορισμοί.....	58
4.3.2.	Εξωτερικοί περιορισμοί	59
4.4.	ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	59
4.5.	ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	60
4.6.	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	60
4.6.1.	Κόστος αποφυγής εμφάνισης ποιοτικών ελαττωμάτων (<i>Prevention Cost</i>)	61
4.6.2.	Κόστος ανίχνευσης (<i>Appraisal Costs</i>)	62
4.6.3.	Το κόστος εξακρίβωσης ελαττωματικών προϊόντων (<i>Internal failure Costs</i>)... ..	63
4.6.4.	Το κόστος διαπιστούμενων ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στον πελάτη (<i>External Failure Costs</i>).....	64
4.7.	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ.....	65
4.8.	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ.....	69
4.9.	ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ	69
4.9.1.	Αποφάσεις βραχυχρόνιου χαρακτήρα.....	69
4.9.2.	Αποφάσεις μακροχρόνιου χαρακτήρα	71
4.9.3.	Η κοινωνική διάσταση του κόστους διασφάλισης της ποιότητας.....	72
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	75
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	77

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Κόστος υλικών.....	28
Πίνακας 2: Κόστος άμεσης εργασίας.....	29
Πίνακας 3: Βάρος παραχθέντων προϊόντων 1 ^{ου} τριμήνου 20011.....	30
Πίνακας 4: Κόστος τμήματος ποιότητας.....	31
Πίνακας 5: Κόστος τμήματος Κατασκευών.....	31
Πίνακας 6: Κόστος τμήματος Ηλεκτρολόγων.....	32
Πίνακας 7: Κόστος Μηχανουργείου.....	33
Πίνακας 8: Κόστος Προμηθειών & Τεχνικής Διεύθυνσης.....	35
Πίνακας 9: Κόστος Παραλαβής Υλικών.....	36
Πίνακας 10: Κόστος τμήματος Αποθηκών.....	37
Πίνακας 11: ΓΒΕ ενέργειας, ύδατος, τηλεφωνίας και ασφαλίσεων.....	39

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παραγωγή, την έρευνα, την λιανική πώληση και την λογιστική, το κόστος είναι η αξία του χρήματος που έχει χρησιμοποιηθεί μέχρι να παραχθεί ένα προϊόν, και ως εκ τούτου, έπειτα δεν είναι διαθέσιμο για χρήση πια. Στην επιχείρηση, το κόστος μπορεί να είναι μια εξαγορά, στην οποία - το ποσό των χρημάτων που δαπανήθηκαν για να αποκτηθεί - υπολογίζεται το κόστος. Το κόστος απόκτησης μπορεί να είναι το άθροισμα του κόστους παραγωγής, όπως προκύπτει από τον αρχικό παραγωγό, και περαιτέρω το κόστος της συναλλαγής, όπως προκύπτει από τον αποκτώντα, πέρα και πάνω από την τιμή που καταβάλλεται στον παραγωγό. Συνήθως, η τιμή περιλαμβάνει επίσης μια προσαύξηση για το κέρδος πάνω από το κόστος παραγωγής.

Το κόστος, ως αντικείμενο μελέτης¹, έρευνας, σπουδής, διδασκαλίας και πρακτικής εφαρμογής απασχόλησε πολλούς κοστολόγους της πράξης, επιστήμονες και καθηγητές στη χώρα μας κατά τη διάρκεια του δεύτερου μισού του 20^{ου} αιώνα. Όμως η μελέτη, η έρευνα και η διδασκαλία επικεντρώθηκαν, κύρια ή σχεδόν αποκλειστικά, στη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, στην κοστολόγηση, καθώς και τη λογιστική παρακολούθηση της διαδικασίας αυτής και όχι στο οικονομικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει το κόστος, στις μορφές, στους τύπους και στις χρήσεις που οι διάφοροι τύποι του κόστους έχουν κατά τη διαδικασία λήψης των καθημερινών ή των επιχειρηματικών αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα.

Στην Ευρώπη κατά την ίδια περίοδο, όσον αφορά τα θέματα του κόστους, η ευρωπαϊκή επιστήμη παρέμεινε προσηλωμένη στο ιστορικό πλήρες κόστος, μακριά από τις πραγματικές ανάγκες της ραγδαίας αναπτυσσόμενης βιομηχανίας και οικονομίας γενικότερα.

Στις Η.Π.Α οι ανάγκες της επιχειρηματικής πράξης, αποτέλεσμα της συνεχούς μεγέθυνσης των αμερικάνικων επιχειρήσεων αλλά και της διαφορετικής αντίληψης και νοοτροπίας που ισχύουν στη Διοίκηση τους,

¹ Βαρβάκης Κ., «Θεωρία του Κόστους Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις», σελ. 93.

υποχρέωσαν την επιστήμη να ασχοληθεί με το κόστος, όχι μόνο ως διαδικασία προσδιορισμού του ή λογιστικής του παρακολούθησης, αλλά και ως οικονομική κατηγορία που εμφανίζεται με πολλές μορφές ή τύπους χρησιμοποιούμενους για να διευκολύνουν τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά θεμελιώθηκε από την αγγλοσαξονική κοστολογική θεωρία ,επιστήμη και πρακτική ένας θεμελιώδης κανόνας, ότι: «Δεν υπάρχει ένας τύπος κόστους γενικής εφαρμογής ικανός να υπηρετήσει όλες τις ανάγκες της επιχειρηματικής ζωής αλλά πολλοί τύποι, καθένας από τους οποίους θεωρείται ο καταλληλότερος να βοηθήσει αποτελεσματικά τη λήψη της συγκεκριμένης επιχειρηματικής απόφασης».

Στη χώρα μας, όπως αναφέραμε και προηγούμενα, η μελέτη, έρευνα και ανάλυση του κόστους, ως αυτόνομης κατηγορίας - οντότητας της κοστολογικής επιστήμης είναι πενιχρή, περιορισμένης εκτάσεως, αναλύσεως και ανύπαρκτη όσον αφορά τη συσχέτισή του με τις λαμβανόμενες επιχειρηματικές αποφάσεις. Αλλά και στο διεθνή χώρο και κυρίως στις Η.Π.Α, λείπει ο συστηματικός τρόπος αυτοτελούς ανάπτυξης των ποικίλων μορφών ή τύπων κόστους και των συγκεκριμένων επιχειρηματικών αποφάσεων που λαμβάνονται με τη χρησιμοποίηση κάθε τύπου ή μορφής κόστους. Τέλος, όσον αφορά τις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις πρέπει να πούμε ότι αντιμετωπίζουν την πρόκληση της ποιότητας και αυτό γιατί εμφανίστηκαν πολλοί ανατολικοί και Αμερικανοί γκουρού της ποιότητας και υποστήριξαν αρχές και τεχνικές, οι οποίες έχουν ήδη ένα τεράστιο αντίκτυπο στη διαδικασία βελτίωσης της Βιομηχανίας και των Υπηρεσιών των σκοπών τους.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κατά την ανάπτυξη ενός επιχειρηματικού σχεδίου² για μια νέα ή υπάρχουσα επιχείρηση, προϊόν, ή έργο, οι σχεδιαστές κάνουν συνήθως εκτιμήσεις του κόστους, προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον τα έσοδα / οφέλη θα καλύπτουν το κόστος. Αυτό γίνεται και στις δημόσιες επιχειρήσεις. Οι δαπάνες συχνά υποτιμούνται με αποτέλεσμα υπέρβασης των δαπανών³ κατά την εφαρμογή των ανώτερο σχεδίων. Κύρια αίτια της υποεκτίμησης του κόστους και της υπέρβασης, είναι απροκατάληπτη αισιοδοξία και η στρατηγική διαστρέβλωση.

Σκοπός της πτυχιακής εργασίας με θέμα «Το Κόστος και η συμβολή του, στη Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων», είναι η εισαγωγή στις βασικές έννοιες του Κόστους, συνδυάζοντας τα κλασικά και τα σύγχρονα θέματα για την συμβολή του στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Σ' αυτό το σημείο πρέπει να πω, ότι η **δομή** της εργασίας εξασφαλίζει την ανεξαρτησία του κάθε μέρους, ώστε να μπορούμε να τα διαβάσουμε αυτοτελώς και να τα κατανοούμε εύκολα. Γι' αυτό το λόγο άλλωστε, είναι χωρισμένη σε κεφάλαια και υποενότητες. Πρέπει επίσης να προσθέσω, ότι έχει γίνει εισαγωγή υποσημειώσεων ώστε να έχουμε τη δυνατότητα να ανατρέχουμε πιο εύκολα στα δοκίμια που χρησιμοποιήθηκαν.

Πιο συγκεκριμένα στο **1^ο κεφάλαιο** κάνω μια αναδρομή στο κόστος και την κοστολόγηση. Αναφέρω τα χαρακτηριστικά, το μάνατζμεντ και την έννοια του κόστους, την κοστολογική εργασία, την άμεση και πλήρη κοστολόγηση και τέλος τα λογιστικά αποτέλεσμα - σταθερά έξοδα.

² Ένα επιχειρηματικό σχέδιο είναι μια επίσημη δήλωση ενός συνόλου επιχειρηματικών στόχων. Μπορεί επίσης να περιέχει βασικές πληροφορίες σχετικά με την οργάνωση ή την ομάδα που προσπαθεί για να επιτευχθούν αυτοί οι στόχοι.

Τα Επιχειρηματικά σχέδια μπορούν επίσης να στοχεύουν αλλαγές στην αντίληψη του πελάτη. Όταν η υπάρχουσα επιχείρηση είναι να αναλάβει μια σημαντική αλλαγή ή κατά το σχεδιασμό μιας νέας επιχείρησης, 3 έως 5 χρόνια επιχειρηματικού σχεδίου είναι απαραίτητη, δεδομένου ότι οι επενδυτές θα αναζητήσουν την ετήσια απόδοση τους σε αυτό το χρονικό πλαίσιο.

³ Υπέρβαση κόστους, επίσης γνωστή ως αύξηση του κόστους ή υπέρβαση του προϋπολογισμού, είναι ένα απροσδόκητο κόστος που συνεπάγεται με υπέρβαση του προϋπολογισμού, που οφείλεται σε υποεκτίμηση του πραγματικού κόστους κατά τη διάρκεια της κατάρτισης του προϋπολογισμού. Υπέρβαση του κόστους θα πρέπει να διακρίνεται από την κλιμάκωση του κόστους, το οποίο χρησιμοποιείται για να εκφράσει μια αναμενόμενη αύξηση σε προϋπολογισμένο κόστος που οφείλεται σε παράγοντες όπως ο πληθωρισμός.

Στο 2^ο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στην κοστολόγηση των επιχειρήσεων, δηλαδή αναλύουμε το σύστημα κοστολόγησης, το κόστος υλικών, το κόστος άμεσης εργασίας, το κόστος βοηθητικών κέντρων παράγωγης και τέλος τα διάφορα κόστη της επιχείρησης.

Στο 3^ο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της λήψης αποφάσεων, όπως επίσης και η διαδικασία, τα στάδια και οι μορφές. Έπειτα παραθέτω την εφαρμογή, την αξιολόγηση του προγράμματος ομαδικής λήψης αποφάσεων. Και ως συμπεράσματα του κεφαλαίου τα αποτελέσματα των ομαδικών αποφάσεων, την κατάταξη, τις μεθόδους και τις τεχνικές λήψης των αποφάσεων.

Στο 4^ο κεφάλαιο παρουσιάζεται η συμβολή του κόστους στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Για τον λόγο αυτό θα αναπτύξω διεξοδικά τους τύπους επιχειρηματικών αποφάσεων, τους περιορισμούς και την ποιότητα της διαδικασίας λήψης αποφάσεων. Έπειτα θα αναφέρω τα προβλήματα των επιχειρήσεων, τις κατηγορίες κόστους, την κοστολόγηση ποιότητας και την λειτουργική ποιότητα προϊόντων.

Στο τελευταίο κεφάλαιο θα εξάγω συμπεράσματα για την συμβολή του κόστους στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

1.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Επένδυση, είναι ένας όρος που χρησιμοποιείται πολλές φορές. Με τον όρο αυτό⁴, εννοούμε τη διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση διάφορων αγαθών υλικών ή άυλων, δηλ. αναφερόμαστε στη φυσική κατάσταση διάφορων περιουσιακών στοιχείων π.χ. το μηχάνημα, το εμπόρευμα, το κτίριο, κ.λπ. Οι επενδύσεις σε μια εμπορική επιχείρηση είναι τα εμπορεύματα, τα κτίρια, τα έπιπλα, ο εξοπλισμός κ.λπ..

Σε μία βιομηχανική επιχείρηση εκτός των μηχανημάτων, των κτιρίων, των πρώτων υλών, επένδυση είναι και οι υπηρεσίες των τρίτων που αγοράζει για την παραγωγή των έτοιμων προϊόντων. Το ποσό των χρημάτων που καταβάλλει για την απόκτηση της επένδυσης ,αποτελεί το κόστος αυτής.

Επομένως, κόστος, είναι το ποσό των χρημάτων που επενδύεται σε υλικά ή άυλα αγαθά ή υπηρεσίες, γενικά, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από τις πωλήσεις ή για κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Τα χαρακτηριστικά του κόστους είναι:

- ➔ Επένδυση χρηματικού ποσού.
- ➔ Η μορφή της επένδυσης είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες και
- ➔ Ο σκοπός της επένδυσης είναι η πραγματοποίηση εσόδων από τις πωλήσεις ή από την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Το κόστος, όπως αναλύθηκε, εφόσον είναι επένδυση σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία αποτελεί επομένως στοιχείο του ενεργητικού, π.χ. μηχανήματα, πρώτες ύλες.

Για τις υπηρεσίες όμως που δεν αποτελούν στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να εξετάσουμε το λειτουργικό χαρακτήρα αυτών.

⁴ Μπέης Ι., «Κόστη και Επενδύσεις», σελ. 145-146.

Οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της λειτουργίας παραγωγής ενώνονται με το κόστος των χρησιμοποιηθέντων υλικών και σχηματίζουν το κόστος των έτοιμων προϊόντων, το οποίο αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού.

Το κόστος των υπηρεσιών όμως που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων των λειτουργιών πωλήσεων, διοίκησης, χρηματοδότησης και ερευνών - ανάπτυξης, δε βρίσκεται σε στοιχεία του ενεργητικού, αλλά εξαφανίζεται (εκπνέει), μεταβαλλόμενο σε έξοδο.

Το κόστος συνεπώς των υπηρεσιών της λειτουργίας παραγωγής διατηρείται με άλλη μορφή ως κόστος ετοιμών προϊόντων, των δε λοιπών λειτουργιών εξαντλείται και μεταβάλλεται σε έξοδο.

Το κόστος επίσης των πωληθέντων προϊόντων, μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από τις πωλήσεις τους.

1.2. MANATZMENT

Το κόστος της χαμηλής ποιότητας⁵ γενικά, συνδέεται με την ανακάλυψη (κόστος αξιολόγησης) και τη διόρθωση (κόστος αποτυχίας) της χαμηλής ποιότητας, καθώς και με την πρόληψη της χαμηλής ποιότητας (κόστος πρόληψης). Είναι γνωστό ότι το κόστος της χαμηλής ποιότητας εμπεριέχεται σε όλα τα προγραμματισμένα έργα βελτίωσης της ποιότητας. Υπάρχουν πολλοί άνθρωποι που εξακολουθούν να θεωρούν τις προσπάθειες για βελτίωση της ποιότητας, ως οικονομική επιβάρυνση την οποία αναπόφευκτα θα πρέπει να επωμισθεί ο καταναλωτής. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση (και ισχύει ακόμα για πολλές επιχειρήσεις) όπου οι μοναδικές ενέργειες που σχετίζονται με το πρόγραμμα της ποιότητας είναι οι αυξανόμενες προσπάθειες για μαζική επιθεώρηση, η επιδιόρθωση των ελαττωματικών προϊόντων, η επανεπιθεώρηση, η αξιολόγηση της λειτουργίας, οι συχνοί εσωτερικοί έλεγχοι της ποιότητας, ο

⁵http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%BF%CE%AF%CE%BA%CE%B7%CF%83%CE%B7_%CE%9F%CE%BB%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82_%CE%A0%CE%BF%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%CF%82

έλεγχος της ποιότητας των παραλαμβανόμενων προϊόντων και η επένδυση σε νέα μηχανήματα. Οι περισσότερες από τις παραπάνω ενέργειες είναι αρνητικές, όσον αφορά την επίτευξη της ποιότητας. Το πιθανότερο είναι ότι δε θα προσφέρουν τίποτα στη διαδικασία βελτίωσης. Ενισχύουν την άποψη ότι τα ελαττώματα είναι αναπόφευκτα και επομένως ο μόνος τρόπος για να αποφευχθεί η χαμηλή ποιότητα που φθάνει στον καταναλωτή είναι το να καταβληθεί μεγαλύτερη προσπάθεια για τον εντοπισμό και τη διόρθωση του ελαττωματικού. Η συμπεριφορά αυτή ενθαρρύνει την παθητικότητα και τον εφησυχασμό, και στην πραγματικότητα, συνεισφέρει στην αύξηση της χαμηλής ποιότητας και του συνολικού κόστους. Πρέπει να πούμε επίσης, ότι η μαζική επιθεώρηση δεν είναι ποτέ ολοκληρωτικά αξιόπιστη, γιατί τα προϊόντα που επιδιορθώνονται έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες να είναι προβληματικά κ.λπ. Επιπλέον, το αυξανόμενο κόστος της χαμηλής ποιότητας συχνά μπορεί να αντανακλά την επιχειρησιακή γραφειοκρατία και να μην αποτελεί το πραγματικό κόστος της βελτίωσης και της καινοτομίας. Δεν είναι να απορεί κανείς που ο καταναλωτής τελικά πληρώνει περισσότερα, όμως όχι απαραίτητα για καλύτερη ποιότητα.

Ωστόσο, τα πράγματα δεν είναι υποχρεωτικό να εξελιχθούν έτσι. Αν καταβληθεί αρκετή προσπάθεια για τη σωστή μόρφωση και τη χρήση των εργαλείων ποιότητας για την πρόληψη της φτωχής ποιότητας, τα δύο αρνητικά στοιχεία του κόστους της χαμηλής ποιότητας, δηλαδή το κόστος της αποτυχίας και της εκτίμησης, θα ελαττωθούν ως αποτέλεσμα. Το θετικό στοιχείο, που είναι το κόστος πρόληψης, είναι αναγκαίο και επομένως, αν μη τι άλλο, θα πρέπει να περιμένουμε ότι θα αυξηθεί. Το συνολικό κόστος της χαμηλής ποιότητας όμως θα μειωθεί, πράγμα που θα είναι μια απλή συνέπεια της πρωτοβουλίας για την ολική ποιότητα.

Κατά τα αρχικά στάδια της πρωτοβουλίας για την ποιότητα, ο έλεγχος του κόστους της χαμηλής ποιότητας θα μπορούσε να χρησιμεύσει στη συνειδητοποίηση των προβλημάτων της ποιότητας. Θα μπορούσε να φανεί

χρήσιμος κατά την εκτίμηση του μεγέθους των δραστηριοτήτων οι οποίες δεν προσθέτουν αξία και επομένως, να δώσει ένα κίνητρο στις προσπάθειες για βελτίωση. Εντούτοις, όταν η κουλτούρα του TQM⁶ έχει σταθεροποιηθεί, δεν εξυπηρετεί σε τίποτα η μέτρηση του κόστους της χαμηλής ποιότητας και σε τελευταία ανάλυση, σε πολλές περιπτώσεις το σημαντικότερο κόστος μπορεί να μην είναι μετρήσιμο ή αναγνωρίσιμο. Και το σημαντικότερο, έλεγχος του κόστους της χαμηλής ποιότητας ερμηνεύει μόνο το πού πέφτει το κόστος και όχι το πού δημιουργείται. Η έκβαση αυτού του ελέγχου μπορεί να είναι ακόμα και το αποτέλεσμα «μαγειρέματος» λογαριασμών ή ανειλικρίνειας ή περιττής μείωσης του κόστους. Υπάρχει ο κίνδυνος τελικά να γίνει, στην καλύτερη περίπτωση, μια δραστηριότητα που δεν προσθέτει καμία αξία στη συνολική διαδικασία και στη χειρότερη, κόστος αποτυχίας αυτό καθαυτό.

Ας μην ξεχνάμε ότι η μείωση του κόστους της χαμηλής ποιότητας είναι μια συνέπεια και δε θα πρέπει να αποτελεί αντικειμενικό στόχο για τον οποίο θα αγωνιζόμαστε συνεχώς.

1.3. ENNOIA

Κοστολόγηση⁷ είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώνουν, να κατατάζουν, να καταγράψουν και να επιμετρήσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος.

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλει 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 ονομαστεί διαφορετικά κοστολογικό

⁶ TQM: Το μάνατζμεντ ολικής ποιότητας είναι μια κουλτούρα και εγγενές συστατικό αυτής της κουλτούρας είναι η ολοκληρωμένη δέσμευση ως προς την ποιότητα και μια συγκεκριμένη νοοτροπία, η οποία εκδηλώνεται με την ανάμειξη όλων στη διαδικασία της συνεχούς βελτίωσης των προϊόντων και υπηρεσιών, μέσα από τη χρήση καινοτομικών επιστημονικών μεθόδων.

⁷ Μπέης Ι., «Διοικητική Κοστολόγηση», σελ. 64-65.

σύστημα τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του. Επειδή όμως δεν παράγουν όλες 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 ή στην ποικιλία τους. Επίσης οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο οργάνωσής τους ή και ακόμα στο πλήθος και στο είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα. Μπορεί δηλαδή δύο επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο όμως η μια να εξειδικεύεται από την άλλη. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετηθούν και οι δύο επιχειρήσεις με το ίδιο σύστημα κοστολόγησης.

1.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η κοστολογική εργασία επικεντρώνεται στο πρόβλημα κατανομής του κόστους σε περισσότερους τομείς ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Η κατανομή αυτή του κόστους είναι αναγκαία για την προμήθεια χρήσιμων και σχετικών στοιχείων για τρεις βασικούς σκοπούς πληροφόρησης⁸:

- 1.** Για την κοστολόγηση και τιμολόγηση του προϊόντος.
- 2.** Για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης.
- 3.** Για την λήψη ειδικών αποφάσεων.

Για την κατανομή του κόστους οι κοστολόγοι έχουν τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δυο μεθόδων. Η μια της πλήρους κοστολόγησης ή

⁸ Πομόνης Ν., «Κοστολόγηση», σελ. 342.

απορρόφησης είναι καθιερωμένη και γενικώς αποδεκτή στην ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για εξωτερικούς χρήστες. Η άλλη, γενικά αναφέρεται στην άμεση ή διαφορετική κοστολόγηση και ενώ σαν ιδέα δεν είναι νέα, δεν έχει γίνει γενικά αποδεκτή από τις επιχειρήσεις.

Μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο, πολλές επιχειρήσεις των Η.Π.Α. και των άλλων χωρών έδειξαν ζωηρό ενδιαφέρον στην υιοθέτηση της μεθόδου αυτής ως βάσης για την ετοιμασία χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων αναφορών για εσωτερικές χρήσεις. Στην χώρα μας ελάχιστες ίσως επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο αυτή. Σκοπός μας είναι από τη μία μεριά η εξέταση και η ανάλυση της μεθόδου της άμεσης κοστολόγησης,

βασικά χαρακτηριστικά, σύνθεση του ανά μονάδα κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας, πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα και από την άλλη η διερεύνηση της δυνατότητας χρησιμοποίησης της για διοικητικούς σκοπούς.

1.5. ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Ο όρος της άμεσης κοστολόγησης⁹ δεν αποδίδει την ουσία των πραγμάτων και μάλλον είναι απατηλός, υπό την έννοια ότι βάση της άμεσης κοστολόγησης δεν αποτελεί κατάταξη των δαπανών σε άμεσες και έμμεσες αλλά σε μεταβλητές και σταθερές. Άλλοι όροι που έχουν προταθεί και χρησιμοποιούνται σε μια προσπάθεια αντικατάστασής του είναι: οριακή κοστολόγηση, διαφορική κοστολόγηση, μεταβλητή κοστολόγηση. Παρ' όλα αυτά ο όρος άμεση κοστολόγηση υπερίσχυσε στη λογιστική φιλοσοφία και βιβλιογραφία.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, μόνο τα κόστη της παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Έτσι το κόστος

⁹ Ο.π., σελ. 347.

παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο μεταβλητά κόστη, όπως άμεσα υλικά, άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε.¹⁰ Η άμεση κοστολόγηση, τα σταθερά Γ.Β.Ε. δεν τα μεταχειρίζονται σαν κόστος παραγωγής αλλά σαν κόστος της περιόδου, δηλαδή σύμφωνα πάντα με την μέθοδο αυτή τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν έξοδα και επομένως έχουν την ίδια μεταχείριση που έχουν και τα άλλα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης. Επομένως, τα ανά μονάδα κόστος του προϊόντος δεν περιλαμβάνει σταθερά Γ.Β.Ε.

Με βάση την πλήρη κοστολόγηση, ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων γίνεται από όλα τα στοιχεία του κόστους χωρίς να γίνεται διάκριση των Γ.Β.Ε. σε σταθερό και μεταβλητό τμήμα.

Ο διαφορετικός υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους των προϊόντων δημιουργεί διαφορετικές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με την άμεση και την πλήρη κοστολόγηση.

Η μια διαφορά εντοπίζεται στα κόστη που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων με τις δυο μεθόδους.

Η άλλη προκύπτει από το είδος της πληροφόρησης που παρέχεται από τις καταστάσεις εισοδήματος.

Σχετικά με την πρώτη και βασική διαφορά η άμεση κοστολόγηση μεταχειρίζεται τα σταθερά Γ.Β.Ε. σαν κόστος περιόδου παρά σαν κόστος παραγωγής αναφορικά με την διαφορετική πληροφόρηση που παρέχεται με τις καταστάσεις εισοδήματος μπορούμε να επισημάνουμε τα εξής: Η πλήρης κοστολόγηση με τον τρόπο ετοιμασίας της κατάστασης εισοδήματος αναφέρεται μάλλον στα λειτουργικά κόστη παρά σε οποιεσδήποτε άλλες διακρίσεις του. Έτσι συμφωνά με αυτή το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής αφαιρείται από τις πωλήσεις για τον προσδιορισμό του μεικτού κέρδους. Τα κόστη των λειτουργιών της διοίκησης και διάθεσης αφαιρούνται

¹⁰ Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ), είναι όλα τα έξοδα (έμμεσα) έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται.

από το μεικτό κέρδος για τον υπολογισμό του λειτουργικού αποτελέσματος. Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας αφαιρείται από το λειτουργικό αποτέλεσμα για να προσδιορίσουμε το καθαρό κέρδος.

Με την άμεση κοστολόγηση η κατάσταση εισοδήματος συνδυάζεται περισσότερο με την συμπεριφορά του κόστους παρά με τις λειτουργίες της επιχείρησης. Το μεταβλητό κόστος της παραγωγής των μονάδων που πουλήθηκαν αφαιρείται από τις πωλήσεις για να υπολογίσουμε το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής. Στην συνέχεια, τα μεταβλητά μη βιομηχανικά κόστη αφαιρούνται από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής για να καταλήξουμε στο τελικό περιθώριο συμβολής. Στο τέλος όλα τα σταθερά κόστη αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για να προσδιορίσουμε το καθαρό εισόδημα της περιόδου. Η πληροφόρηση που παρέχεται στα στελέχη της επιχείρησης με τις παραπάνω καταστάσεις εισοδήματος είναι σημαντικά διαφορετική. Με την άμεση κοστολόγηση τα στελέχη μπορούν να εκτιμήσουν εύκολα την επίδραση των πιθανών αλλαγών στην δραστηριότητα της επιχείρησης, επειδή τα σταθερά και μεταβλητά κόστη αναφέρονται ξεχωριστά.

1.5.1. Βασικά χαρακτηριστικά

1.5.1.1. Στοιχεία κόστους

Όπως προείπα μια με την άμεση κοστολόγηση¹¹ μια τιμή μπορεί να αποδοθεί εξ ολοκλήρου στην παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών. Οι άμεσες δαπάνες αναφέρονται σε υλικά, εργασία και έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή ενός προϊόντος. Άλλες δαπάνες, όπως οι αποσβέσεις και διοικητικά έξοδα, είναι πιο δύσκολο να αναθέσει σε συγκεκριμένο προϊόν, και ως εκ τούτου θεωρούνται έμμεσες δαπάνες.

Ο διαχωρισμός αυτός αποτελεί τη βάση της άμεσης κοστολόγησης και αναφέρεται στο χαρακτηρισμό των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και

¹¹ <http://www.accountingtools.com/direct-costing>

μεταβλητά. Ο διαχωρισμός των δαπανών κατ' είδος σε μεταβλητές και σταθερές γίνεται κατά την αρχική φάση καταχώρησης τους και εξακολουθεί σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Ο διαχωρισμός αυτός διατηρείται, επίσης, και στις διάφορες καταστάσεις που υποβάλλονται στη διοίκηση, η οποία βοηθιέται σημαντικά στην λήψη αποφάσεων για τον προγραμματισμό.

Όλα τα κόστη κατ' είδος (παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης, χρηματοοικονομικά) διαχωρίζονται ήδη από το στάδιο της καταχώρησής τους σε μεταβλητά και σταθερά. Είναι όμως φανερό, ότι με την πιο πάνω διαπίστωση των δαπανών κατ' είδος δεν εξαντλείται ο διαχωρισμός - σύμφωνα πάντα με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχόλησης. Είναι γνωστό, ότι εκτός από δαπάνες κατ' είδος μεταβλητές και σταθερές υπάρχουν και ημιμεταβλητές, όπως δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης, δηλαδή δαπάνες που αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό τμήμα.

Επειδή, η άμεση κοστολόγηση αναγνωρίζει μόνο σταθερά και μεταβλητά, τα ημιμεταβλητά θα χαρακτηριστούν σαν σταθερά ή σαν μεταβλητά, ανάλογα με το ποιος είναι ο βασικός χαρακτήρας τους. Έτσι, οι δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης, ή οι εποχιακές δαπάνες χαρακτηρίζονται σαν σταθερές. Σε άλλες όμως περιπτώσεις, μπορεί με ακρίβεια η ημιμεταβλητά δαπάνη να διαχωριστεί σε σταθερή και μεταβλητή.

1.5.1.2. Μεταβλητά κόστη

Το κόστος παραγωγής προϊόντος αποτελείται από τα κόστη των άμεσων υλικών, άμεσων εργατικών και από το μεταβλητό μόνο τμήμα των Γ.Β.Ε., ενώ αποκλείεται το σταθερό τμήμα των Γ.Β.Ε. Αποτέλεσμα του χειρισμού αυτού είναι το κόστος των αποθεμάτων προϊόντων στο τέλος της κοστολόγησης ή της διαχειριστικής περιόδου να μην περιλαμβάνει σταθερά Γ.Β.Ε., αφού αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων. Το σημείο αυτό αποτελεί και τη βασική διαφορά της άμεσης και της πλήρης κοστολόγησης.

Σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε. περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων και επομένως, σύμφωνα με αυτή, το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων περικλείει κάποια αναλογία σταθερών Γ.Β.Ε. Στη διαφορά αυτή, στη σύνθεση του κόστους με τις δύο μεθόδους κοστολόγησης, οφείλεται το γεγονός ότι το λογιστικό υπολογιζόμενο αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου θα διαφέρει. Ταύτιση των δύο αποτελεσμάτων θα υπάρξει μόνο κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις. Τα μεταβλητά έξοδα πώλησης δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων αφού εξ' ορισμού τα έξοδα επιβαρύνουν το προϊόν κατά τη στιγμή της πώλησης.

1.5.1.3. Κόστος περιόδου

Τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου και επομένως κι αυτά επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης, δηλαδή είναι μειωτικά των εσόδων. Αυτός ο χειρισμός είναι αποτέλεσμα του χαρακτηρισμού σύμφωνα με τον οποίο το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη της λειτουργίας της παραγωγής. Επομένως, τα σταθερά Γ.Β.Ε. μαζί με τα άλλα κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος ή εισοδήματος. Συνοψίζοντας τη φιλοσοφία του πρώτου χαρακτηρισμού της άμεσης κοστολόγησης, διαπιστώνουμε ότι η ακολουθούμενη διαδικασία κατάταξης των δαπανών είναι η ακόλουθη:

→ Πρώτη κατάταξη δαπανών:

Ανάλογα με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους ρυθμούς απασχόλησης, δηλαδή η διάκριση τους σε σταθερές και μεταβλητές δαπάνες.

→ Δεύτερη κατάταξη δαπανών:

Κατά τη λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους δηλαδή σε μεταβλητά (κόστη - έξοδα) των λειτουργιών παραγωγής, της διοίκησης, της διάθεσης και

χρηματοοικονομικής και σε σταθερά (κόστη - έξοδα) των αντίστοιχων λειτουργιών.

→ Τρίτη κατάταξη των δαπανών:

Στην ανάλυση κατά λειτουργία κόστους σε κόστος κατ' είδος, δηλαδή σε δαπάνες προσωπικού, ηλεκτρικό ρεύμα κίνησης, αποσβέσεις κτλ.

1.6. ΠΛΗΡΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης σε σχέση με την άμεση κοστολόγηση είναι τα εξής¹²:

1.6.1. Διαχωρισμός δαπανών

Ο διαχωρισμός αυτός προηγείται της διάκρισης των δαπανών σε κόστος κατ' είδος. Με άλλα λόγια δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την πραγματοποίηση της δαπάνης. Σύμφωνα λοιπόν με την αιτία πραγματοποίησης της δαπάνης είναι δυνατός να καταλήξουμε στην πιο κάτω διαπίστωση όσον αφορά την κατάταξη των δαπανών κατ' είδος.

→ Πρώτη κατάταξη των δαπανών (κόστη - έξοδα):

Κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους ή κατά τμήμα. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή, οι δαπάνες κατ' είδος ταξινομούνται κατά λειτουργία παραγωγής χωρίς καμία διάσπαση των δαπανών κατ' είδος σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

→ Δεύτερη κατάταξη των δαπανών:

Κόστος ή έξοδο κατ' είδος. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή στα πλαίσια των λειτουργιών της επιχείρησης δημιουργούνται κόστη ή έξοδα κατ' είδος όπως δαπάνες προσωπικού, συντηρήσεις, αποσβέσεις κ.α.

1.6.2. Κόστος παραγωγής

¹² Μπέης Ι., «Διοικητική Κοστολόγηση», σελ. 215-218.

Με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και το σύνολο των Γ.Β.Ε.

1.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ

Στη λογιστική¹³, κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ της αγοράς και του κόστους των παραδιδόμενων αγαθών ή / και υπηρεσιών και κάθε λειτουργίας ή άλλων εξόδων.

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων οφείλεται στο διαφορετικό τρόπο μεταχείρισης των σταθερών Γ.Β.Ε. Είναι επίσης φανερό ότι το προσδιοριζόμενο κόστος παραγωγής του προϊόντος με βάση την άμεση κοστολόγηση θα είναι μικρότερο από το αντίστοιχο κόστος που υπολογίζεται με την πλήρη κοστολόγηση, από το γεγονός ότι τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου με αποτέλεσμα να μην επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής του προϊόντος, αλλά τα έξοδα εκμετάλλευσης της περιόδου.

Το ότι στο κόστος παραγωγής του προϊόντος με βάση την άμεση κοστολόγηση, δεν περιλαμβάνονται και τα σταθερά Γ.Β.Ε. έχουν σαν συνέπεια ότι, αν μέρος της παραγωγής έχει πωληθεί σε μια συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο και το υπόλοιπο παραμένει σαν απόθεμα, το κόστος του αποθέματος αυτού, σαν μέρος της όλης παραγωγής της περιόδου δεν θα περιλαμβάνει οποιοδήποτε ποσό σταθερών Γ.Β.Ε. Το αντίθετο παρατηρείται με το κόστος του αποθέματος όταν υπολογίζεται με την μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης. Το κόστος εδώ θα περιλαμβάνει ένα ποσοστό του συνόλου των σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου. Συνεπώς, το κόστος του αποθέματος του προϊόντος με την άμεση κοστολόγηση θα είναι μικρότερο σε σχέση με το αντίστοιχο κόστος της πλήρους κοστολόγησης, αφού δεν περιλαμβάνει στην σύνθεσή του ένα επιπλέον στοιχείο κόστους, δηλαδή κάποιο ποσοστό σταθερών Γ.Β.Ε. Το σύνολο των

¹³ [http://en.wikipedia.org/wiki/Profit_\(accounting\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Profit_(accounting))

σταθερών Γ.Β.Ε. αφαιρείται από το περιθώριο συμβολής σαν ένα από τα έξοδα εκμετάλλευσης.

Η ανάλυση αυτή ερμηνεύει ότι το λογιστικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου θα είναι μάλλον διαφορετικό με τις δύο μεθόδους κοστολόγησης. Η διαφοροποίηση του αποτελέσματος οφείλεται σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση, τα έσοδα συσχετίζονται μόνο με εκείνο το τμήμα των σταθερών Γ.Β.Ε. που περιλαμβάνεται στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν, ενώ σύμφωνα με την άμεση κοστολόγηση, τα έσοδα συσχετίζονται με το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. Στην άμεση κοστολόγηση, το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. που πραγματοποιήθηκαν στη λογιστική περίοδο επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήση μέσω των εξόδων εκμετάλλευσης, ανεξάρτητα αν υπάρχει ποσοτική διαφοροποίηση μεταξύ παραγωγή και διάθεσης. Αντίθετα, στην πλήρη, το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. με το οποίο επιβαρύνεται η λογιστική περίοδος μέσω του κόστους των προϊόντων που πουλήθηκαν, μπορεί να είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από το ύψος των σταθερών Γ.Β.Ε. της χρήσης. Το αν θα είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο εξαρτάται από τη σχέση της ποσότητας των προϊόντων που παράχθηκαν και της αντίστοιχης ποσότητας που πουλήθηκε.

1.8. ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ

Νεκρό σημείο (break even point)¹⁴ ονομάζεται το ποσό ακριβώς των πωλήσεων (κύκλου εργασιών), που μια επιχείρηση καλύπτει το σύνολο των εξόδων της, σταθερά και μεταβλητά, μη πραγματοποιώντας ούτε κέρδος ούτε ζημιά. Η συγκεκριμένη έννοια αποτελεί σημαντικό αντικείμενο μελέτης και ανάγεται στη σφαίρα ανάλυσης των πωλήσεων μιας επιχείρησης. Εκφράζεται ως αξία επί των πωλήσεων (μας δείχνει πόση είναι η χρηματική αξία των πωλήσεων που πρέπει να κάνει η επιχείρηση ώστε να μην έχει ούτε κέρδος ούτε

¹⁴http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CE%BD%CE%AC%CE%BB%CF%85%CF%83%CE%B7_%CE%BD%CE%B5%CE%BA%CF%81%CE%BF%CF%8D_%CF%83%CE%B7%CE%BC%CE%B5%CE%AF%CE%BF%CF%85

ζημία), ως ποσοστό επί των πωλήσεων (μας δείχνει σε ποιο ποσοστό επί των πωλήσεων που έκανε ή αναμένεται να κάνει η επιχείρηση, δεν έχει ούτε κέρδος ούτε ζημία), ως ποσότητα πωλήσεων (μας δείχνει πόσα τεμάχια από το παραγόμενο προϊόν πρέπει να πουλήσει η επιχείρηση ώστε να μην έχει ούτε κέρδος αλλά ούτε και ζημία) και ως χρόνος (πόσο χρόνο αναμένεται ότι θα χρειαστεί η επιχείρηση ώστε να πουλήσει τον απαραίτητο αριθμό μονάδων προϊόντος, τέτοιον ώστε να μην έχει ούτε κέρδος ούτε ζημία).

Η διαμάχη αυτή αναφέρεται στο αν το κόστος πρέπει να είναι διαχωρισμένο σε μεταβλητό και σταθερό σε θέματα που σχετίζονται με το σχεδιασμό και τον έλεγχο. Μάλλον η διαμάχη εντοπίζεται στη βασική θέση της άμεσης κοστολόγησης, δηλαδή στον αποκλεισμό του σταθερού κόστους από το κόστος των παραγόμενων μονάδων και κατά συνέπεια από το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων.

Οι υποστηρικτές της άμεσης κοστολόγησης έχουν της άποψη ότι τα σταθερά κόστη πρέπει να συνδέονται με την παραγωγική ικανότητα παρά με την πραγματική παραγωγή των προϊόντων ενός δεδομένου έτους. Οι υποστηρικτές αυτοί πιστεύουν ότι τα κόστη για εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, ασφάλιστρα κτλ. εκφράζουν κόστος ετοιμότητας και από το γεγονός αυτό, το κόστος αυτό παραμένει ανεπηρέαστο από οποιαδήποτε πραγματική παραγωγή που θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί στην διάρκεια του έτους. Για τον λόγο αυτό, οι υποστηρικτές της άμεσης κοστολόγησης πιστεύουν ότι τέτοια κόστη πρέπει να θεωρούνται σαν κόστη της περιόδου μάλλον παρά σαν κόστη παραγωγής.

Οι υποστηρικτές της πλήρους κοστολόγησης, από την άλλη μεριά, πιστεύουν ότι δεν υπάρχει διαφορά αν το κόστος κατασκευής είναι σταθερό ή μεταβλητό όταν το ενδιαφέρον μας εντοπίζεται στην κοστολόγηση του προϊόντος. Θεωρούν ότι τα σταθερά κόστη, όπως οι αποσβέσεις και τα ασφάλιστρα, είναι τόσο σημαντικά στην διαδικασία παραγωγής όσο είναι και τα μεταβλητά κόστη και έτσι δεν μπορεί να αγνοηθούν από το κόστος των

παραγόμενων μονάδων. Για να έχουμε πλήρη κοστολόγηση πιστεύουν οι υποστηρικτές ότι κάθε μονάδα προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται με δίκαια μερίδια από όλα τα κόστη παραγωγής.

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

2.1. ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύστημα κοστολόγησης¹⁵ είναι ένα λογιστικό σύστημα για την παρακολούθηση του κόστους μιας εταιρείας, παρέχοντας στη διαχείριση πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες και τις επιδόσεις της.

Κοστολόγηση συστημάτων είναι οι συνιστώσες ενός ευρύτερου λογιστικού συστήματος που χρησιμοποιείται από μια συγκεκριμένη εταιρεία ή οργανισμό. Η κύρια λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης είναι να κρατήσει εστιασμένη την προσοχή για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την εταιρεία. Ενώ τα δεδομένα που συλλέγονται και παράγονται από το σύστημα κοστολόγησης ενσωματώνονται στο γενικό λογιστικό σύστημα. Η κοστολόγηση ως ευρύτερη προσέγγιση επιτρέπει την εύκολη εξαγωγή των δεδομένων για την υποβολή εκθέσεων προς την ανώτερη διαχείριση.

Στις εταιρείες ακολουθείται το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης, βασιζόμενο στην χρήση των κυρίων και βοηθητικών κέντρων κόστους. Τα στοιχεία κόστους που δημιουργούν το κόστος προϊόντος διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Κόστος άμεσων υλικών, το οποίο αναφέρεται στο κόστος των υλικών που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων.
- Κόστος άμεσης εργασίας, το οποίο αναφέρεται στην εργασία που απαιτείται για την παραγωγή των προϊόντων.
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, που αναφέρονται σε όλα τα υπόλοιπα κόστη που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων (ΔΕΗ, ΟΤΕ, αποσβέσεις, ασφάλεια κλπ.).
- Κόστος Βοηθητικών κέντρων κόστους (υποστηρικτικά τμήματα όπως αποθήκες, ποιότητα, συντήρηση, προμήθειες κλπ.)

Χάριν ευκολότερης κατανόησης του τρόπου κοστολόγησης των προϊόντων που παραγάγει μια επιχείρηση παρατίθεται παρακάτω ένα παράδειγμα κοστολόγησης (σωλήνων PE) για το πρώτο τρίμηνο του 2011. Ειδικότερα θα υπολογίσουμε το κόστος των σωλήνων μεταφοράς φυσικού

¹⁵ <http://www.wisegeek.com/what-is-a-costing-system.htm>

αερίου PVC με σκοπό να τα συγκρίνουμε με τα αντίστοιχα κόστη που θα προκύψουν από την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (κοστολόγησης ABC) που παρατίθενται παρακάτω.

2.2. ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ

Κάθε προϊόν, σωλήνας στην περίπτωσή μας, έχει συγκεκριμένη τεχνική προδιαγραφή στην οποία αναφέρονται τα παρακάτω στοιχεία¹⁶.

■ Βάρος προϊόντος

■ Αναλογία ανάμειξης των πρώτων υλών από τις οποίες παράγεται.

Σε καθημερινή βάση παρακολουθούνται από τους υπευθύνους της επιχείρησης οι αναλώσεις των πρώτων υλών για την παραγωγή των τελικών προϊόντων. Σε επίπεδο τριμήνου, η επιχείρηση κοστολογεί τα παραχθέντα προϊόντα. Για την εύρεση του κόστους των, η επιχείρηση υπολογίζει αρχικά τις αναλώσεις σε επίπεδο τριμήνου, για όλα τα παραχθέντα προϊόντα (σωλήνες) τού τμήματος παραγωγής σωλήνων PE. Οι ποσότητες που αναλύονται στο τρίμηνο αποτιμώνται βάσει της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους και έτσι προκύπτει το κόστος των αναλωθέντων πρώτων υλών, που ανέρχεται σε 140519€, για το πρώτο τρίμηνο του 2011. Το παραπάνω κόστος αναλωθέντων διαιρείται στην συνέχεια με το βάρος των συνολικώς παραχθέντων σωλήνων, το οποίο για το πρώτο τρίμηνο του 2011 ανέρχεται σε 113946kg. Έτσι, το μοναδιαίο κόστος πρώτων υλών ανέρχεται σε 1,2332kg. Παρακάτω δίνονται στοιχεία κόστους των πρώτων υλών σύμφωνα με την υφιστάμενη μέθοδο για το 1^ο τρίμηνο του 2011:

- ❖ Σύνολο βάρους (σε κιλά) των πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή των σωλήνων στο διάστημα του τριμήνου 120102kg
- ❖ Συνολικό κόστος αναλωθέντων πρώτων υλών 140519kg.
- ❖ Συνολική παραγωγή προϊόντων 113946kg.

¹⁶ <http://www.qfinance.com/dictionary/material-cost>

- ❖ Μέσος όρος κόστους πρώτων υλών $140519 \div 113946 = 1,2332 \text{€}/\text{kg}$.
- ❖ Συνολική φύρα (διαφορά αναλώσεων από παραχθέντα) $= 120102 - 113946 = 6156 \text{kg}$.

Επομένως έχουμε τελικά:

Συνολικό Κόστος Σωλήνων		Βάρος Παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
Κόστος υλικών Σωλήνων PVC	140519	113946,0	1,233€

Πίνακας 1: Κόστος υλικών.

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει το κόστος πρώτων υλών ανά κιλό σωλήνα, $1,233 \text{€}/\text{kg}$: Με βάση το βάρος του κάθε σωλήνα, το οποίο αναφέρεται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων, προκύπτει το κόστος πρώτων υλών για κάθε σωλήνα. Έτσι π.χ. για το σωλήνα Φ 63 το βάρος ανά μέτρο είναι $1,050 \text{kg}/\text{m}$, οπότε το κόστος πρώτων υλών του ενός μέτρου Φ 63 είναι $1,050 * 1,233 = 1,295 \text{€}/\text{m}$.

2.3. ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το κόστος άμεσης εργασίας¹⁷, υπολογίζεται με βάση τους μισθούς των εργαζομένων που ανήκουν στο τμήμα παραγωγής σωλήνων. Στο τέλος του κάθε τριμήνου αθροίζονται οι μισθοί των εργαζομένων που απασχολούνται άμεσα στο τμήμα σωλήνων και στην συνέχεια επιρρίπτονται στα επί μέρους παραχθέντα προϊόντα, με βάση μερισμού τα κιλά. Δηλαδή, διαιρείται το σύνολο των μισθών του τριμήνου με τα συνολικά κιλά των παραχθέντων σωλήνων PVC, ώστε να προκύψει η ανά κιλό επιβάρυνση της άμεσης εργασίας. Με άλλα λόγια, το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης θεωρεί στην ουσία το κόστος αυτό ως έμμεσο. Στη συνέχεια αποδεικνύεται ότι ο τρόπος αυτός μερισμού δεν είναι ο ενδεδειγμένος.

¹⁷ <http://www.qfinance.com/dictionary/direct-labor-cost-percentage-rate>

Στο διάστημα του τριμήνου το κόστος από τους μισθούς του προσωπικού του τμήματος παραγωγής σωλήνων ΡΕ είναι 19307€. Διαιρώντας το ποσό αυτό με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου, 113946kg, λαμβάνεται το κόστος άμεσης εργασίας ανά κιλό οποιουδήποτε σωλήνα.

Στοιχείο Κόστους	Συνολικό Κόστος σωλήνων	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
Μισθοδοσία τμήματος	19.307, 00€	113.946	0,109€

Πίνακας 2: Κόστος άμεσης εργασίας.

2.4. ΚΟΣΤΟΣ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΒΚΚ)

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στην διαδικασία παραγωγής των προϊόντων, εκτός των Κέντρων Κόστους Παραγωγής¹⁸, συμμετέχουν και άλλα υποστηρικτικά τμήματα τα οποία αναλώνουν πόρους για την διεκπεραίωση σημαντικών δραστηριοτήτων. Τέτοια βοηθητικά κέντρα αποτελούν το τμήμα ποιότητας, το μηχανουργείο, το τμήμα ηλεκτρολόγων, το τμήμα κατασκευών, το τμήμα προμηθειών, το τμήμα μεταφοράς προσωπικού, το τμήμα παραλαβής υλικών και το τμήμα αποθηκών.

Από τις συζητήσεις που διεξήχθησαν, με τους υπευθύνους κοστολόγησης της εταιρείας, προκύπτει ότι για τον μερισμό του κόστους του κάθε ΒΚΚ χρησιμοποιείται ως οδηγός κόστους το βάρος των παραχθέντων προϊόντων στο κάθε Κέντρο Κόστους Παραγωγής (ΚΚΠ). Έτσι, σύμφωνα με τα στοιχεία του παρακάτω πίνακα, το βάρος των παραχθέντων σωλήνων του 1^{ου} τριμήνου του 2005 ανέρχεται στο 15,1 % των συνολικώς παραχθέντων προϊόντων της εταιρείας και αναμένεται η χρήση τού ποσοστού αυτού για τον

¹⁸<http://www.qfinance.com/operations-management-best-practice/reducing-costs-through-production-and-supply-chain-management?full>

μερισμό του κόστους των ΒΚΚ (εφόσον θεωρείται αυτό το ποσοστό ο οδηγός κόστους).

ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ (ΚΓ)	% ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	996.197	75.2
ΣΩΛΗΝΩΝ PVC		
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	200.662	15,1
ΣΩΛΗΝΩΝ PE		
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	110.452	8,4
ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ		
PVC		
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	17.224	1,3
ΚΟΛΛΗΤΩΝ		
ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
ΣΥΝΟΛΟ	1.324.535	100

Πίνακας 3: Βάρος παραχθέντων προϊόντων 1^{ου} τριμήνου 20011.

Όπως όμως θα παρατηρήσουμε παρακάτω, κατά την εξέταση του κάθε ΒΚΚ, στις περισσότερες των περιπτώσεων, χρησιμοποιείται εντελώς αυθαίρετα ποσοστό περίπου 17,86%, αντί του υπολογισθέντος 15,1 %.

2.5. ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ¹⁹

2.5.1. Τμήμα Ποιότητας

Για το πρώτο τρίμηνο του 2011, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων του τμήματος ποιότητας ανέρχεται σε 48654€, όπως προκύπτει αναλυτικά από τον παρακάτω Πίνακα. Ενώ θεωρείται ως οδηγός κόστους το βάρος των παραχθέντων σωλήνων σε σχέση με το βάρος των συνολικώς παραχθέντων προϊόντων (15.1 %), αντί αυτού, για την εύρεση της συμμετοχής τού τμήματος ποιότητας στο κόστος των σωλήνων PE, χρησιμοποιείται αυθαίρετα, ποσοστό ίσο με 17,86%. Οι υπεύθυνοι του λογιστηρίου δεν έδωσαν καμία εξήγηση για την επιλογή του ανωτέρω ποσοστού. Έτσι, το κόστος ποιότητας που μερίζεται στο τμήμα σωλήνων PE είναι $48654 \times 17,86\% = 8690$

¹⁹ http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm

€ και διαιρούμενο με το σύνολο των 113946 κιλών παραγωγής σωλήνων PVC του 1^{ου} τριμήνου 2011, μάς δίνει το κόστος ποιότητας ανά κιλό σωλήνα, που ανέρχεται σε 0,076€/Kg.

Είδος κόστους	Συνολικό κόστος ποιότητας	% αναλογία συμμετοχής	Αναλογία κόστους τμ. Εξ\των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
1 Μισθ/σία τμήματος	24.006,00€		4.287,0€	113.946,0	0,038 € 0,039€
2 Λοιπά-έξοδα τμ	24.648,00€		4.402,0€		
Σύνολο	48.654,80€	X 17,86%=	8.689,00€		0,076

Πίνακας 4: Κόστος τμήματος ποιότητας.

2.5.2. Τμήμα Κατασκευών

Για το πρώτο τρίμηνο του 2011, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων του τμήματος κατασκευών ανέρχεται σε 15144€, όπως προκύπτει αναλυτικά από τον παρακάτω Πίνακα. Για τον μερισμό τού κόστους κατασκευών στο τμήμα σωλήνων χρησιμοποιείται αυθαίρετα πάλι, ποσοστό 17,86% αντί 15,1 %. Έτσι, $15144 \times 17,86\% = 2704,72\text{€}$. Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων τού τριμήνου μας δίνει το κόστος ανά βάρος σωλήνα PVC $2704,72/113946 = 0,024 \text{€}$.

	Είδος Κόστους	Συνολικό κόστος κατασκευών	% αναλογία συμμετοχής	Αναλογία κόστους τμ. Εξ\των	Βάρος παραχθέντων ^{^)}	Κόστος ανά κιλό
1	Μισθ/σία τμήματος	14050,00€		4287,0€	113,946.0	0,022€
2	Λοιπά έξοδα τμ.	1094,00€		4402,0€		0,002€
	Σύνολο	15.144.00€	*17.86%=	2.704.72€		0,024€

Πίνακας 5: Κόστος τμήματος Κατασκευών.

2.5.3. Τμήμα ηλεκτρολόγων

Όπως προκύπτει αναλυτικά από τον παρακάτω πίνακα για το πρώτο τρίμηνο του 2011, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων τού τμήματος ηλεκτρολόγων ανέρχεται σε 13774€. Για τον μερισμό τού κόστους του τμήματος ηλεκτρολόγων στο τμήμα εξαρτημάτων χρησιμοποιείται το αυθαίρετο ποσοστό 17,86% αντί του 15,1%. Έτσι, $13774 * 17,86\% = 2460$ €. Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων PE τού τριμήνου μάς δίνει το κόστος τού τμήματος ηλεκτρολόγων ανά κιλό σωλήνα $2460 / 113946 = 0,022$.

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος ηλεκτρολόγων	% αναλογία συμμετοχής	Αναλογία κόστους τμ.εξ\των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
1	Μισθσία τμήματος	13444,00€		2401,1€	113946,0	0,021€
2	Λοιπά έξοδα τμ.	330,00€		58,9€		0,001€
	Σύνολο	13774,00€	*1,0786=	2460,04€		0,022€

Πίνακας 6: Κόστος τμήματος Ηλεκτρολόγων.

2.5.4. Κόστος Μηχανουργείου

Το μηχανουργείο ασχολείται με την κατασκευή καλουπιών παραγωγής καθώς και άλλων παρελκομένων συσκευών. Εξυπηρετεί ουσιαστικά όλα τα ΚΚΠ. Όπως προκύπτει αναλυτικά από τον παρακάτω πίνακα (Κόστος Μηχανουργείου) για το πρώτο τρίμηνο του 2011, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων τού Μηχανουργείου ανέρχεται σε 43028€.

Για τον μερισμό τού κόστους του Μηχανουργείου στο τμήμα παραγωγής σωλήνων χρησιμοποιείται ως οδηγός κόστους το βάρος των παραχθέντων σωλήνων ως προς το σύνολο των παραχθέντων προϊόντων της επιχείρησης (ποσοστό 15,1%). Έτσι, $43028 * 15,1\% = 6497,23$ €.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων PE τού τριμήνου μάς δίνει το κόστος τού Μηχανουργείου ανά κιλό σωλήνα $6497,23/113946 = 0,057$.

Ο οδηγός κόστους στην περίπτωση του μηχανουργείου είναι αυθαίρετος και θα πρέπει να συσχετιστεί με τις δραστηριότητες αυτού, που στο μεγαλύτερο ποσοστό τους σχετίζονται με εργασίες κατασκευής καλουπιών.

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος μηχανουργείου	% αναλογία συμμετοχής	Αναλογία κόστους τμ. Εξ\των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανα κιλό
1	Μισθολογία τμήματος	19702,00€		2975,0€	113946,0	0,026€
2	Λοιπά έξοδα τμ.	23326,00€		3522,2€		0,031€
	Σύνολο	43028,00€	*15,1% =	6497,23€		0,057€

Πίνακας 7: Κόστος Μηχανουργείου.

2.5.5. Κόστος Μεταφοράς Προσωπικού

Η εταιρεία διαθέτει ένα λεωφορείο για την μεταφορά των εργαζομένων της. Στο κόστος συμπεριλαμβάνονται η αμοιβή του οδηγού, η αναλογία των τελών κυκλοφορίας και ασφάλειας στο τρίμηνο, τα καύσιμα, κλπ. Ο μερισμός του κόστους μεταφοράς στο τμήμα σωλήνων PE γίνεται με βάση το ποσοστό των εργαζομένων που εργάζονται σε αυτό, που ισούται με 7,4% επί του συνόλου.

Το σύνολο του κόστους μεταφοράς προσωπικού ανέρχεται σε 3191€. Το ποσό που αναλογεί στο τμήμα σωλήνων PE συνεπώς είναι $3191 * 7,4\% = 236,13€$. Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων PE του τριμήνου (113,946kg) δίνει το κόστος του λεωφορείου ανά κιλό σωλήνα $236,13/113.946 = 0,002$.

2.5.6. Κόστος Προμηθειών - Τεχνικής Διεύθυνσης

Στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται δαπάνες από τα παρακάτω στοιχεία κόστους:

- ✓ Ποσοστό 7% της αμοιβής του Διευθύνοντος Συμβούλου (Δ.Σ.), ο οποίος εκτελεί χρέη τεχνικού διευθυντή και διευθυντού προμηθειών
- ✓ Ποσοστό αποσβέσεων 10% του κτιρίου διοίκησης που αντιστοιχεί στο άνωθεν τμήμα

Το συνολικό κόστος εργασίας του ανωτέρω στελέχους ανήλθε, για το πρώτο τρίμηνο του 2011, σε 9250. Από παλαιότερες μετρήσεις, τού Τμήματος Λογιστηρίου, διαπιστώθηκε ότι ο Διευθύνων Σύμβουλος ασχολείται κατά περίπου 70% τού συνολικού χρόνου του με τεχνικά θέματα παραγωγής όλων των προϊόντων της εταιρείας.

Θεωρείται συνεπώς ότι το 70% του συνολικού κόστους μισθοδοσίας του πρέπει να βαρύνει τα ΚΚΠ και το υπόλοιπο 30% επιβαρύνει το κόστος διοίκησης. Παρατηρήθηκε επίσης, πως το 10% τού χρόνου απασχόλησής του με τεχνικά θέματα, αναλώνεται στο τμήμα σωλήνων PE. Άρα, το 7% του κόστους εργασίας του ($70\% * 10\% = 7\%$) επιβαρύνει το τμήμα σωλήνων PE.

Με βάση τα ανωτέρω, ο μερισμός σε όλα τα ΚΚΠ γίνεται ως εξής:

Το 70% αυτού τού κόστους, δηλαδή $9250 * 0,70 = 6475$ € μερίζεται στα κύρια ΚΚΠ. Ποσοστό 10% τού ανωτέρω ποσού μερίζεται στους σωλήνες PE, δηλαδή $6.475 * 0,1 = 647,5$ € (ή $9.250 * 0,07 = 647,5$ €).

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου (113.946kg) δίνει το κόστος των προμηθειών ανά κιλό παραχθέντων σωλήνων PE.

Το κόστος αποσβέσεων του κτιρίου Διοίκησης για το 1^ο τρίμηνο του 2011 ανέρχεται σε 4.250€. Το γραφείο του Διευθύνων Συμβούλου καταλαμβάνει το 10% τού συνολικού εμβαδού τού κτιρίου διοίκησης και συνεπώς το κόστος αποσβέσεων είναι $4.250 * 0,1 = 425$ €. Σύμφωνα με τα

παραπάνω, το 7% του κόστους αυτού, δηλαδή $425 \cdot 0,07 = 29,75\text{€}$, αντιστοιχούν στο τμήμα σωλήνων PE. Όλα τα παραπάνω φαίνονται στον παρακάτω πίνακα (Κόστους Προμηθειών & Τεχνικής Διεύθυνσης).

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος τεχν. διεύθυνσης	Αναλογία κόστους τμ.εξ/των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανα κιλό
1	Μισθοδοσία	6475,00€	647,50€	113946,00	0,006€
2	Αποσβέσεις	425,00€	29,75€		0,000€
	Σύνολο	6900,00€	677,25€		0,006€

Πίνακας 8: Κόστος Προμηθειών & Τεχνικής Διεύθυνσης.

2.5.7. Κόστος Παραλαβής Υλικών

Συμπεριλαμβάνονται μέρος των δαπανών από μισθούς 2 εργαζομένων που σχετίζονται με τις παραλαβές των πρώτων υλών και των διαφόρων ανταλλακτικών στα διάφορα ΚΚΠ ως και λοιπά έξοδα (δαπάνες μέσων, μεταφοράς).

Ποσοστό ίσο με 17,86% του συνολικού ποσού των μισθών των εργαζομένων αυτών μερίζεται στους σωλήνες PE.

Όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα (Κόστους Παραλαβής Υλικών), το συνολικό κόστος των δύο εργαζομένων που ασχολούνται με θέματα παραλαβών καθώς και τα αντίστοιχα λοιπά έξοδα είναι 8865€. Το κόστος που αντιστοιχεί στο τμήμα σωλήνων PE είναι $8865 \cdot 0,1786 = 1583,29\text{€}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων , σωλήνων PE του τριμήνου (113.946kg) δίνει το κόστος παραλαβής των υλικών και των ανταλλακτικών ανά κιλό σωλήνα, το οποίο ανέρχεται σε $1583,29/113.946 = 0.014\text{€}$.

Το ποσοστό αυτό αποτελεί αυθαίρετη εκτίμηση, διότι το κόστος αυτό είναι εντελώς ανεξάρτητο των δραστηριοτήτων παραλαβής υλικών που εκτελούνται από αυτούς τους εργαζομένους.

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος τμ. Παραλαβής υλικών	Αναλογία κόστους τμ. Εξήτων	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
1	Μισθοδοσία	3300,00€	589,4€	113946,0	0,005€
2	Λοιπά έξοδα	5565,00€	993,9€		0,009€
	Σύνολο	8865,00€	1583,29€		0,014€

Πίνακας 9: Κόστος Παραλαβής Υλικών.

2.5.8. Κόστος τμήματος αποθηκών

Συμπεριλαμβάνονται μισθοί και λοιπά έξοδα του προσωπικού πρώτων υλών και τελικών προϊόντων.

Όπως φαίνεται αναλυτικότερα από τον παρακάτω πίνακα (Κόστος τμήματος Αποθηκών) το συνολικό κόστος της αποθήκευσης των πρώτων υλών και των τελικών προϊόντων ανήλθε σε 46798. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει κυρίως τους μισθούς των αποθηκαρίων και των εργαζομένων φόρτωσης καθώς και λοιπά έξοδα όπως κόστος μεταφορικών μέσων κλπ. Ο μερισμός του κόστους της μισθοδοσίας στο ΚΚΠ σωλήνων PE γίνεται χρησιμοποιώντας ποσοστό 17,86% του συνολικού κόστους μισθοδοσίας, δηλαδή $41.233 * 17,86\% = 7362,43\text{€}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος σωλήνων του τριμήνου (113.946kg) δίνει το κόστος αποθήκευσης ανταλλακτικών ανά κιλό σωλήνα.

Λαμβάνοντας υπ' όψη και τα λοιπά έξοδα το κόστος αποθήκευσης υλικών και προϊόντων για το τμήμα σωλήνων ανέρχεται σε 0,064 ευρώ/κιλό.

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος αποθηκών	Αναλογία κόστους τμ. Εξήτων	Βάρος Παραχθέντων (Kg)	Κόστος ανά κιλό
1	Μισθοδοσία	41233,006€	3137,86€	110452,0	0,0286€
2	Λοιπά έξοδα	5565,006€	3939,036€		0,0366€

	Σύνολο	46798,006€	7076,836€		0,0646€
--	---------------	-------------------	------------------	--	----------------

Πίνακας 10: Κόστος τμήματος Αποθηκών.

2.5.9. Γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ)

Εκτός από τα ανωτέρω κόστη, στο κόστος του προϊόντος συμπεριλαμβάνονται και διάφορα άλλα έξοδα τα οποία μερίζονται με έμμεσο τρόπο στα προϊόντα. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται γενικά βιομηχανικά έξοδα και στις περισσότερες περιπτώσεις διαιρούνται με το βάρος των συνολικών παραχθέντων σωλήνων, στο χρονικό διάστημα της κοστολόγησης (τρίμηνο), με σκοπό να βρεθεί το κόστος των ΓΒΕ ανά κιλό προϊόντος.

Σημαντική θεωρείται η συνεισφορά των ΓΒΕ. στο μοναδιαίο κόστος ανά κιλό προϊόντος αφού η συμμετοχή του ανέρχεται σε 41,5% όπως θα δούμε παρακάτω. Επομένως, όσο πιο ορθές είναι οι βάσεις μερισμού, τόσο ακριβέστερο θα είναι το μοναδιαίο κόστος.

2.6. ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΟΣΤΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ²⁰

2.6.1. Ενέργειας (ΔΕΗ)

Ο μερισμός του κόστους της ενέργειας γίνεται σε δύο στάδια:

- Κατά το πρώτο στάδιο το κόστος της ενέργειας επιρρίπτεται στα ΚΚΠ με βάση τα βάρη των παραχθέντων προϊόντων του κάθε κέντρου, στο τρίμηνο (22% για το κέντρο κόστους σωλήνων ΡΕ).
- Κατά το δεύτερο στάδιο, το κόστος της ηλεκτρικής ενέργειας που αντιστοιχεί στο κέντρο σωλήνων ΡΕ επιρρίπτεται στους επιμέρους παραγόμενους σωλήνες, με βάση το βάρος τους (κιλά).

Σύμφωνα με το Λογιστήριο, ο μερισμός του κόστους ενέργειας στα επί μέρους ΚΚΠ γίνεται με οδηγό κόστους το βάρος των παραχθέντων προϊόντων σε κάθε ΚΚΠ. Αυτό διότι για κάθε τμήμα παραγωγής δεν υπάρχουν μετρητές

²⁰ http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm

της αναλωθείσας ενέργειας, που να μας παρέχουν την άμεση επιβάρυνση του κάθε τμήματος. Θα αναμενόταν δηλαδή, σύμφωνα με τα παραπάνω το κόστος της ΔΕΗ για το τμήμα σωλήνων ΡΕ να είναι: $85148,6 * 0,151 = 12857,44 \text{ €}$.

Αντί αυτού όμως παρατηρείται ότι χρησιμοποιείται συστηματικά ως βάση μερισμού (πρώτου επιπέδου) του κόστους ενέργειας συντελεστής ίσος με 22%. Ο συντελεστής αυτός προέκυψε από παλαιότερες εκτιμήσεις, τα στοιχεία των οποίων χάθηκαν στον χρόνο, οπότε και θεωρείται αυθαίρετος. Σύμφωνα με τα παραπάνω, το κόστος της ΔΕΗ για το τμήμα σωλήνων ΡΕ είναι:

$$85148,6 * 0,22 = 18732,69 \text{ €}$$

Σε δεύτερο επίπεδο η επιχείρηση διαιρεί το σύνολο του τριμηνιαίου κόστους ενέργειας με τα συνολικά κιλά των παραχθέντων σωλήνων ΡΕ, ώστε να προκύψει η ανά κιλό επιβάρυνση της ενέργειας: $18732,69 / 113946 = 0,164 \text{ Kg}$.

2.6.2. Ύδρευσης

Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία το συνολικό κόστος ύδατος της εταιρείας, για το 1^ο τρίμηνο του 2011, είναι 300€. Από τον ίδιο πίνακα φαίνεται ότι για τον μερισμό του κόστους ύδατος στο τμήμα σωλήνων ΡΕ χρησιμοποιήθηκε ποσοστό 20%. Το τελευταίο αποτελεί χονδρική εκτίμηση του οικονομικού τμήματος και επομένως έχουμε: $300 * 0,2 = 60 \text{ €}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου (113946kg) δίνει το κόστος ύδατος ανά βάρος σωλήνα, το οποίο είναι: $60 / 113946 = 0,0005 \text{ €/Kg}$

2.6.3. Τηλεφωνίας

Το σύνολο του κόστους τηλεφωνίας ανέρχεται στα 4.639€. Στην περίπτωση των τηλεφώνων χρησιμοποιείται, εντελώς αυθαίρετα, ποσοστό 3%

επί του συνολικού κόστους τηλεφωνίας, για την χρέωση του τμήματος εξαρτημάτων: $4.639 * 0,03 = 232\text{€}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων εξαρτημάτων του τριμήνου (113946kg) δίνει το κόστος της τηλεφωνίας ανά βάρος εξαρτήματος, το οποίο είναι: $232/113946 = 0,002 \text{ €\Kg}$

2.6.4. Ασφαλίστρων

Σ' αυτά συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα για την ασφάλεια από φωτιά, πλημμύρες, σεισμούς κλπ. Τα ασφαλίστρα αφορούν κτιριακές εγκαταστάσεις, μηχανήματα και εμπορεύματα. Ο μερισμός γίνεται με βάση το εμβαδόν κάθε Κέντρου Κόστους Παραγωγής. Το συνολικό ύψος των ασφαλίστρων ανέρχεται σε 49.434€. Ο μερισμός του κόστους ασφαλίστρων στα ΚΚΠ γίνεται με βάση το εμβαδόν του χώρου που κατέχει το κάθε ΚΚΠ. Το τμήμα παραγωγής σωλήνων PE κατέχει το 11 % του συνολικού εμβαδού και το παραπάνω ποσοστό αποτελεί έναν σταθερό συντελεστή μερισμού των ασφαλίστρων στο τμήμα σωλήνων PE. Έτσι το κόστος των ασφαλίστρων για το τμήμα εξαρτημάτων είναι $49.434 * 0,11 = 5.437,7 \text{ €}$.

Το κόστος των ασφαλίστρων που προκύπτει για το Τμήμα Παραγωγής σωλήνων PE μερίζεται στα παραχθέντα προϊόντα διαιρώντας το ποσό των ασφαλίστρων με το σύνολο των κιλών των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου: $5.437,7/113946 = 0,0496 \text{ \Kg}$.

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος είδους ΓΒΕ	Αναλογία κόστους τμ. Σωλήνων PE	Βάρος Παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
1	ΔΕΗ	85148,60€	18732,70€	113946,00	0,164€
2	ΝΕΡΟ	300,00€	60,00€		0,001€
3	ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ	4639,00€	232,00€		0,002€
4	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	49434,00€	5437,70€		0,048€
	Σύνολο	139521,60€	24462,38€		0,215€

Πίνακας 11: ΓΒΕ ενέργειας, ύδατος, τηλεφωνίας και ασφαλίστρων.

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

3.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Η λήψη αποφάσεων μπορεί να θεωρηθεί ως νοητική διεργασία (γνωστική διαδικασία) με αποτέλεσμα την επιλογή μιας πορείας δράσης μεταξύ διαφόρων εναλλακτικών σεναρίων. Κάθε διαδικασία λήψης αποφάσεων παράγει μια τελική επιλογή. http://en.wikipedia.org/wiki/Decision_making_-_cite_note-reason-0 Το αποτέλεσμα μπορεί να είναι μια πράξη ή μια άποψη της επιλογής.

Σύμφωνα, όμως, με αυτή την άποψη η λήψη αποφάσεων²¹ παρουσιάζεται ως μια απλή εργασία. Στην πραγματικότητα, η λήψη αποφάσεων είναι μια διαδικασία, και όχι απλά η επιλογή μιας λύσης ανάμεσα σε διάφορες εναλλακτικές.

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.

Για παράδειγμα, η διοίκηση του ξενοδοχείου πρέπει να λάβει την απόφαση αν θα πραγματοποιηθεί η αλλαγή αυτή, όπως επίσης ποια είναι η πλέον ενδεδειγμένη μέθοδος για την πραγματοποίηση της αλλαγής. Έτσι, π.χ., ο διευθυντής του ξενοδοχείου αντιμετωπίζει έλλειψη στο προσωπικό μαγειρείου

²¹http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A3%CF%84%CF%81%CE%B1%CF%84%CE%B7%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82_%CF%83%CF%87%CE%B5%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82

εξαιτίας της αναμενόμενης αύξησης της ζήτησης. Πρώτο ερώτημα που τίθεται είναι αν πρέπει να μεταφέρει εργαζόμενους από άλλα τμήματα για να βοηθήσουν στο μαγειρείο.

Στην περίπτωση που αποφασίσει θετικά, πρέπει να επιλέξει το τμήμα από το οποίο θα μεταφέρει προσωπικό. Αφού επιλέξει το τμήμα, πρέπει να επιλεγούν τα συγκεκριμένα άτομα που θα μεταφερθούν προσωρινά για να ενισχύσουν την παραγωγή του μαγειρείου.

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 ποσοτικοποιηθούν.

3.2. ΣΤΑΔΙΑ ΛΗΨΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ²²

3.2.1. Προσδιορισμός των εναλλακτικών λύσεων (1^ο Στάδιο)

²² Βαρβάκης Κ., «Θεωρία του Κόστους Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις», σελ. 432-437.

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. 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.

3.2.2. Ανάλυση των εναλλακτικών λύσεων (2^ο Στάδιο)

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.

Όποια μέθοδος όμως, κι αν ακολουθηθεί, αυτό που έχει σημασία είναι η σωστή και ολοκληρωμένη αξιολόγηση των διαφόρων εναλλακτικών λύσεων.

3.2.3. Επιλογή της καλύτερης λύσης (3^ο Στάδιο)

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.

3.3. ΜΟΡΦΕΣ ΛΗΨΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι μορφές λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων είναι οι εξής²³:

- 1.** Η παραδοσιακή (απηρεχαιωμένη) 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.
- 2.** 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.
- 3.** 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,

²³ Deakins David - Freel Mark, «Επιχειρηματικότητα», σελ. 304.

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 ελάχιστο.

4. Μορφή της επιστημονικής προπαρασκευής και λήψης των αποφάσεων. Τώρα δεν αποφασίζει ένας ή κάποιοι, οποιοδήποτε, 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.

3.4. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

Με την υιοθέτηση του προγράμματος δράσης πρέπει να ληφθούν και τα κατάλληλα μέτρα για τη σωστή υλοποίησή του. Η εφαρμογή είναι ουσιαστικά το τέταρτο στάδιο της διαδικασίας του προγραμματισμού και αποτελεί το κλειδί για την επιτυχία της επιχείρησης. Το καλύτερο πρόγραμμα είναι άχρηστο εάν δεν υλοποιηθεί σωστά. Η ορθή υλοποίηση, όμως, απαιτεί διοικητικές ικανότητες.

Τα διοικητικά στελέχη πρέπει να λάβουν τα απαραίτητα μέτρα για την εφαρμογή του προγράμματος μόλις αυτό υιοθετηθεί. Όλοι όσοι θα ασχοληθούν με το πρόγραμμα πρέπει να ενημερωθούν με κάθε λεπτομέρεια. Επίσης, θα πρέπει να τους δοθούν τα απαραίτητα μέσα για την υλοποίησή του. Οι λόγοι για τη μη σωστή εφαρμογή ενός προγράμματος είναι²⁴:

- Τα στελέχη της επιχείρησης αντιδρούν σ' ένα πρόγραμμα επειδή δεν το καταλαβαίνουν: για να υλοποιηθεί σωστά ένα πρόγραμμα, θα πρέπει να γίνει κατανοητό από όλους όσους έχουν σχέση με την εφαρμογή του.

²⁴ Ο.π., σελ. 306.

Επιπρόσθετα, όλα τα στελέχη πρέπει να κατανοήσουν πολύ καλά όχι μόνο το πρόγραμμα αλλά και ποιος ακριβώς είναι ο ρόλος τους στο πρόγραμμα αυτό. Τι ακριβώς δηλαδή έχουν κληθεί να κάνουν προκειμένου να διεκπεραιωθεί το πρόγραμμα. Απαιτείται, επομένως, η δημιουργία προτύπων απόδοσης, η καθιέρωση του απαραίτητου μηχανισμού επικοινωνίας, καθώς και του κατάλληλου χρονοδιαγράμματος για κάθε εργασία που πρέπει να εκτελεστεί.

- Τα στελέχη αντιδρούν στα προγράμματα γιατί δεν πιστεύουν σ' αυτά: Ένα πρόγραμμα έχει μεγαλύτερες πιθανότητες να γίνει αποδεκτό εάν αυτοί που καλούνται να το εφαρμόσουν έχουν πάρει μέρος στην προετοιμασία του. Υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα για σωστή υλοποίηση του προγράμματος εάν όλοι όσοι ασχολούνται με αυτό δεν ακούν μόνο, αλλά νιώθουν ότι συμμετέχουν και είναι υπεύθυνοι για την επιτυχία του.

Από τα προαναφερθέντα, είναι φανερό πως η υλοποίηση ενός προγράμματος είναι μια συνεχής πρόκληση. Η εμπειρία έχει δείξει ότι οι παρακάτω παράγοντες θα βοηθήσουν στην προώθηση μιας σωστής εφαρμογής ενός προγράμματος:

- Σωστή επικοινωνία: Η σωστή επικοινωνία είναι απαραίτητο συστατικό για την εφαρμογή ενός προγράμματος γιατί αφήνει τη δυνατότητα στους συμμετέχοντες να ζητούν διευκρινίσεις για το πρόγραμμα, καθώς και για διάφορα προβλήματα που ενδεχομένως θα προκύψουν.
- Συμμετοχή και δέσμευση των εργαζομένων: Ένας άλλος παράγοντας που θα βοηθήσει ώστε να εξαλειφθεί η αντίδραση είναι να συμμετέχουν στη διαμόρφωση του προγράμματος οι εργαζόμενοι από το στάδιο του σχεδιασμού.
- Παροχή των απαραίτητων μέσων: Τέσσερα μέσα είναι απαραίτητα: χρήματα, προσωπικό, τεχνικοί και χρόνος.
- Πρόγραμμα υλοποίησης: Στο πρόγραμμα αναφέρεται λεπτομερώς ποιος θα κάνει τι, και πότε πρέπει να το ολοκληρώσει.

3.5. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

Ο μηχανισμός της αξιολόγησης αρχίζει μόλις το πρόγραμμα υλοποιηθεί. Η αξιολόγηση είναι το τελικό στάδιο του προγραμματισμού²⁵ και είναι βασική για την επιτυχία των στόχων της επιχείρησης. Τα διοικητικά στελέχη όλων των επιπέδων της διοικητικής ιεραρχίας πρέπει να συμμετέχουν στη διαδικασία αυτή. Η αξιολόγηση θα τους δώσει τη δυνατότητα να ελέγξουν τις ενέργειές τους στα διάφορα στάδια εφαρμογής του προγράμματος και να διορθώσουν τις τυχόν αποκλίσεις από τα προγραμματισθέντα. Επίσης, η αξιολόγηση επιτρέπει στα διοικητικά στελέχη να διευρύνουν την εμπειρία τους και να αυξήσουν την παραγωγικότητα τους στο σχεδιασμό μελλοντικών προγραμμάτων. Δεν έχει σημασία πόσο καλά έχει εκπονηθεί ένα πρόγραμμα, πάντα θα υπάρχουν αποκλίσεις. Κάθε επιχείρηση που βλέπει ότι ένα πρόγραμμα είναι στατικό, έχει από την αρχή προεξοφλήσει την αποτυχία του. Υπάρχουν περιπτώσεις που οι προβλεπόμενες ευκαιρίες δεν αξιοποιούνται, που οι στόχοι δεν είναι δυνατόν να υλοποιηθούν, οι προτάσεις δεν είναι σωστές ή το σχέδιο δράσης για την υλοποίηση του προγράμματος δεν ήταν κατάλληλο.

Τα διοικητικά στελέχη δεν θα πρέπει να αισθάνονται άσχημα αν, παρ' όλες τις προσπάθειές τους, δεν κατόρθωσαν να προβλέψουν τυχόν δυσμενείς καταστάσεις που μπορεί να προκύψουν. Τέτοιου είδους εξελίξεις είναι κάποιες φορές αναπόφευκτες, η δε προσέγγισή τους θα πρέπει να είναι θετική σε όλα τα στάδια εφαρμογής του προγράμματος.

3.6. 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

²⁵ Ο.π., σελ. 314-15.

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 πρώτες²⁶.

3.6.1. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα

Τόσο οι ατομικές όσο και οι ομαδικές αποφάσεις έχουν τα δικά τους θετικά σημεία. Ούτε όμως, η μία ούτε η άλλη περίπτωση είναι κατάλληλη για όλες τις καταστάσεις.

Ας δούμε αρχικά 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. Για παράδειγμα, μια ομάδα που απαρτίζεται από αντιπροσώπους των ειδικοτήτων της μηχανολογίας, της λογιστικής, της παραγωγής και του μάρκετινγκ, θα παραγάγει διαφορετικές λύσεις που θα αντικατοπτρίζουν τα διαφορετικά τους ενδιαφέροντα.
- 3.** Αυξάνεται η αποδοχή των λύσεων: Πολλές αποφάσεις αποτυγχάνουν αφού έχει γίνει η τελική επιλογή, γιατί οι άνθρωποι δεν θέλουν να δεχτούν τη

²⁶ Καραγιαννης Α., «Επιχειρηματικότητα και Οικονομία», σελ. 167-169.

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 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.

Η ομαδική λήψη αποφάσεων έχει και αυτή τα μειονεκτήματά της. Τα πιο σημαντικά μειονεκτήματα της ομαδικής λήψης αποφάσεων είναι τα εξής:

- a.** Είναι μια χρονοβόρα διαδικασία: μια ομάδα χρειάζεται πάντα περισσότερο χρόνο απ' ό,τι ένα άτομο για τη λήψη μιας απόφασης. Αυτό συμβαίνει γιατί απαιτείται περισσότερος χρόνος να συγκεντρωθούν τα μέλη που απαρτίζουν την ομάδα αλλά και γιατί η συζήτηση που γίνεται όταν συγκεντρωθούν όλα τα μέλη, είναι συχνά ανεπαρκής και δύσκολα επιτυγχάνεται συγκερασμός των ακραίων κυρίως απόψεων.
- b.** Η μειοψηφία κυριαρχεί: Τα μέλη μιας ομάδας δεν είναι ποτέ απόλυτα ίσα. Μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τη θέση τους μέσα στην επιχείρηση, την πείρα τους, τη γνώση τους γύρω από το πρόβλημα, την επιρροή τους στα υπόλοιπα μέλη της επιχείρησης κ.α. Αυτό δίνει την ευκαιρία σε ένα ή περισσότερα μέλη να χρησιμοποιούν το πλεονέκτημά τους σε βάρος άλλων στην ομάδα. Η μειοψηφία που επικρατεί σε μια ομάδα συχνά επηρεάζει υπέρμετρα την τελική απόφαση.

- c. Πιέσεις για συμφωνία: Στις ομάδες ασκούνται κοινωνικές πιέσεις. Η επιθυμία των μελλών μιας ομάδας να γίνουν αποδεκτά μπορεί να καταπνίξει κάθε φανερή διαφωνία και να ενθαρρύνει συμμόρφωση στις απόψεις της πλειοψηφίας.
- d. Ασαφής ευθύνη: τα μέλη, μιας ομάδας, όταν παίρνουν μια απόφαση, μοιράζονται την ευθύνη για το τελικό αποτέλεσμα και έτσι η ατομική ευθύνη κάθε μέλους της ομάδας μετριάζεται, με όλες τις δυσμενείς συνέπειες που συνεπάγεται αυτό στη λήψη της απόφασης.

3.7. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΟΜΑΔΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Το αν οι ομάδες είναι περισσότερο αποτελεσματικές από τα άτομα εξαρτάται από τα κριτήρια που ορίζουν την αποτελεσματικότητα. Όσον αφορά στην ακρίβεια, οι ομαδικές αποφάσεις τείνουν να είναι πιο ακριβείς. Είναι γνωστό, ότι τις περισσότερες φορές οι ομάδες παίρνουν ορθότερες αποφάσεις απ' ό, τι τα άτομα μεμονωμένα. Αυτό, όμως, δεν σημαίνει ότι όλες οι ομάδες ξεπερνούν σε αποδοτικότητα κάθε άτομο.

Αν η αποτελεσματικότητα μιας απόφασης ορίζεται από την ταχύτητα λήψης της²⁷, τότε οι ατομικές αποφάσεις υπερέχουν. Οι διαδικασίες ομαδικής λήψης αποφάσεων χαρακτηρίζονται από δοσοληψίες και απαιτούν χρόνο.

Ακόμη, αποτελεσματικότητα μπορεί να σημαίνει το πόσο μια απόφαση δείχνει δημιουργικότητα. Αν η δημιουργικότητα είναι σημαντική, τότε οι ομάδες είναι πιο αποτελεσματικές από το κάθε μεμονωμένο στέλεχος.

Το τελικό κριτήριο όσον αφορά στην αποτελεσματικότητα είναι ο βαθμός αποδοχής που επιτυγχάνεται για την τελική λύση. Συνήθως, οι ομάδες παίρνουν αποφάσεις που είναι περισσότερο αποδεκτές, αφού υπάρχει προσφορά από πολλούς ανθρώπους.

²⁷ Ο.π., σελ. 183-184.

Η αποτελεσματικότητα της ομαδικής λήψης αποφάσεων επηρεάζεται και από το πόσα μέλη απαρτίζουν την ομάδα. Όσο πιο πολλά μέλη έχει η ομάδα τόσο μεγαλύτερη είναι η δυνατότητα μιας πιο ετερογενούς αντιπροσώπευσης. Πρέπει όμως, να έχουμε υπόψη μας, ότι μια μεγάλη ομάδα απαιτεί συντονισμό και χρόνο, ώστε να μπορέσουν όλα τα μέλη να συνεισφέρουν. Γι' αυτό το λόγο, καλό είναι οι ομάδες δεν θα πρέπει να είναι πολύ μεγάλες: το κατώτερο όριο είναι πέντε άτομα, το ανώτερο περίπου δεκαπέντε. Το ιδανικότερο είναι οι ομάδες να απαρτίζεται από πέντε ή επτά άτομα, αριθμοί που είναι μονοί κι έτσι αποφεύγονται τα αδιέξοδα. Οι ομάδες αυτές είναι αρκετά μεγάλες ώστε τα μέλη τους να εναλλάσσουν ρόλους και να αντιπαρέχονται καταστάσεις που τους φέρνουν σε αμηχανία, αλλά ταυτόχρονα και αρκετά μικρές ώστε τα πιο συνεσταλμένα από τα μέλη τους να συμμετέχουν ενεργά στις συζητήσεις.

Δεν θα πρέπει, όμως, να ξεχνάμε ότι μαζί με την αποτελεσματικότητα, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η αποδοτικότητα. Όσον αφορά στην αποδοτικότητα, οι ομάδες έρχονται σχεδόν πάντα σε δεύτερη μοίρα σε σύγκριση με αυτόν που παίρνει μόνος του τις αποφάσεις. Μόνο με λίγες εξαιρέσεις η ομαδική λήψη αποφάσεων καταναλώνει λιγότερες ώρες εργασίας απ' ό,τι η ατομική. Οι εξαιρέσεις εμφανίζονται όταν αυτός που παίρνει μεμονωμένα τις αποφάσεις πρέπει να καταναλώνει πολύ χρόνο κάνοντας ανασκόπηση φακέλων και συζητώντας με άλλους, ώστε να συγκεντρώσει συγκρίσιμες ποσότητες πληροφοριών ποικίλης ύλης.

Επειδή οι ομάδες, μπορεί να συμπεριλαμβάνουν μέλη από διάφορους τομείς ενδιαφερόντων, έχουν τη δυνατότητα να καταναλώνουν λιγότερο χρόνο ψάχνοντας για πληροφορίες. Γενικά, οι ομάδες είναι μάλλον λιγότερο αποδοτικές σε σύγκριση με τα άτομα. Σε περίπτωση που απαιτείται συγκέντρωση ομάδων για τη λήψη αποφάσεων, τότε πρωταρχικό μέλημα πρέπει να είναι ο προσδιορισμός του αν η ωφέλεια σε αποτελεσματικότητα είναι τόσο μεγάλη ώστε να εξισορροπεί την απώλεια σε αποδοτικότητα.

3.8. ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι αποφάσεις που λαμβάνονται για τις λύσεις των διαφόρων προβλημάτων που προκύπτουν σε μια επιχείρηση δεν είναι όλες στο ίδιο. Γι' αυτό το λόγο οι αποφάσεις κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες: σε προγραμματισμένες και σε μη προγραμματισμένες αποφάσεις²⁸.

3.4.1. Προγραμματισμένες αποφάσεις

Στις προγραμματισμένες αποφάσεις περιλαμβάνονται οι επαναλαμβανόμενες λύσεις ρουτίνας. Τα στελέχη μιας επιχείρησης αντιμετωπίζουν καθημερινά ένα μεγάλο αριθμό προγραμματισμένων αποφάσεων κατά την εκτέλεση των δραστηριοτήτων τους. Οι αποφάσεις αυτές λαμβάνονται χωρίς τα στελέχη να δαπανούν ιδιαίτερο χρόνο και προσπάθεια αφού κάθε φορά που καλούνται να πάρουν μια τέτοια απόφαση, η διαδικασία μοιάζει με όλες τις προηγούμενες φορές.

Η διεύθυνση χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, για παράδειγμα, πήρε την απόφαση να εξοφλεί τους προμηθευτές της επιχείρησης την πρώτη Τετάρτη κάθε μήνα. Αυτή είναι μια προγραμματισμένη απόφαση. Έτσι, το λογιστήριο ακολουθεί αυτή τη διαδικασία ρουτίνας.

Οι προγραμματισμένες αποφάσεις έχουν, συνήθως μεγάλη διάρκεια ζωής. Μια προγραμματισμένη απόφαση, όμως, όταν αυτή πρωτοεμφανίζεται, δεν είναι μια απλή απόφαση ρουτίνας αλλά μια πρότυπη διαδικασία αντιμετώπισης του προβλήματος. Τα διοικητικά στελέχη του ανώτατου επιπέδου της διοικητικής ιεραρχίας χρειάστηκαν πολύ χρόνο και κατέβαλαν μεγάλη προσπάθεια μέχρι να καταλήξουν σ' αυτή την πρότυπη απόφαση αντιμετώπισης του προβλήματος.

²⁸ <http://digitalschool.minedu.gov.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C122/38/220,1112/unit=1646>

3.4.2. Μη προγραμματισμένες αποφάσεις

Οι μη προγραμματισμένες αποφάσεις λαμβάνονται για την επίλυση περίπλοκων και ειδικών προβλημάτων, που δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν από τις καθιερωμένες πρότυπες διαδικασίες ρουτίνας .

Οι προγραμματισμένες αποφάσεις έχουν, συνήθως μεγάλη διάρκεια ζωής. Μια προγραμματισμένη απόφαση, όμως, όταν αυτή πρωτοεμφανίζεται, δεν είναι μια απλή απόφαση ρουτίνας αλλά μια πρότυπη διαδικασία αντιμετώπισης του προβλήματος. Τα διοικητικά στελέχη του ανώτατου επιπέδου της διοικητικής ιεραρχίας χρειάστηκαν πολύ χρόνο και κατέβαλαν μεγάλη προσπάθεια μέχρι να καταλήξουν σ' αυτή την πρότυπη απόφαση αντιμετώπισης του προβλήματος.

3.4.3. Μη προγραμματισμένες αποφάσεις

Οι μη προγραμματισμένες αποφάσεις λαμβάνονται για την επίλυση περίπλοκων και ειδικών προβλημάτων, που δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν από τις καθιερωμένες πρότυπες διαδικασίες ρουτίνας. Σ' αυτή την περίπτωση τα προβλήματα δεν εμφανίζονται συχνά, γι' αυτό το λόγο δεν υπάρχει εμπειρία αντιμετώπισης τους. Οι μη προγραμματισμένες αποφάσεις λαμβάνονται τις περισσότερες φορές από τα ανώτατα στελέχη της διοικητικής ιεραρχίας. Όταν πρόκειται για προβλήματα τα οποία δεν εμφανίζονται συχνά και χαρακτηρίζονται από ένα μεγάλο βαθμό αβεβαιότητας και είναι στρατηγικής σημασίας, οι αποφάσεις για τη λύση αυτών των προβλημάτων λαμβάνονται από τα διοικητικά στελέχη ανώτατου επιπέδου. Αντίθετα, για τα προβλήματα που εμφανίζονται συχνά και για τα οποία υπάρχει μια πρότυπη διαδικασία αντιμετώπισής τους, οι αποφάσεις λαμβάνονται από τα διοικητικά στελέχη του κατώτερου επιπέδου. Τα διοικητικά στελέχη μεσαίου επιπέδου ασχολούνται και αυτά, κυρίως, με μη προγραμματισμένες αποφάσεις.

3.9. 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 είναι²⁹:

- **γραμμικός προγραμματισμός:** είναι ένα από τα σημαντικότερα μοντέλα λήψης αποφάσεων στο χώρο της Διοικητικής Επιστήμης και ίσως από τις σπουδαιότερες επιστημονικές ανακαλύψεις. Το αντικείμενό του είναι η κατανομή περιορισμένων πόρων ανάμεσα σε διάφορες «ανταγωνιστικές» δραστηριότητες κατά τον άριστο δυνατό τρόπο.
- **Η θεωρία των πιθανοτήτων:** Η πιθανότητα είναι ένας βαθμός βεβαιότητας που βασίζεται σε διάφορα δεδομένα, στα οποία αντιτίθενται αλλά και πρέπει, τόσο τα πρώτα όσο και τα δεύτερα να λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του βαθμού της πιθανότητας. Η θεωρία των πιθανοτήτων στηρίζεται στην αρχή, σύμφωνα με την οποία, αν σε ένα πλήθος πιθανοτήτων n είναι k οι επιθυμητές απ' αυτές ο λόγος k/n δίνει την πιθανότητα των επιθυμητών περιπτώσεων. Επομένως, για κάθε περίπτωση πρέπει να προσδιορίζεται το σύνολο των πιθανοτήτων που μπορεί να προκύψουν. Με τον λογισμό των πιθανοτήτων βρίσκονται οι διάφορες εναλλακτικές λύσεις σ' ένα πρόβλημα και επιλέγεται η πιο ικανοποιητική.
- **Η θεωρία των ουρών αναμονής:** Με αυτή τη θεωρία επιλύονται προβλήματα αναμονής, όπως πελατών που περιμένουν να εξυπηρετηθούν, εγγράφων που αναμένουν την ταξινόμησή τους, υλών που πρέπει να αποθηκευθούν κ.λπ. Το πρόβλημα έγκειται στον υπολογισμό της

²⁹ <http://www.dratte.gr/ARTHRA/2005des.htm>

πιθανότητας με την οποία παίρνει ορισμένο μήκος (χρόνο) η αναμονή, σύμφωνα με τα υπάρχοντα δεδομένα.

- **Η τεχνική των Δελφών:** Η τεχνική αυτή είναι μια μέθοδος ομαδικής λήψης αποφάσεων. Τα μέλη, όμως, της ομάδας δεν συναντούνται πρόσωπο με πρόσωπο όταν πρόκειται να λάβουν αποφάσεις. Με την τεχνική των Δελφών κάθε μέλος εργάζεται ανεξάρτητα από τα άλλα και έτσι αποφεύγονται οι αλληλεπιδράσεις, αφού δεν απαιτείται η φυσική παρουσία των μελών της ομάδας που συμμετέχουν σ' αυτή τη διαδικασία.
- **Η μέθοδος του νεκρού σημείου:** Νεκρό ή ουδέτερο ή αδρανές σημείο κύκλου εργασιών (break even point) είναι το ύψος εκείνο των συναλλαγών (κύκλος εργασιών) με το οποίο η επιχείρηση καλύπτει τόσο το σταθερό όσο και το μεταβλητό κόστος και δεν αποκομίζει κέρδη, αλλά ούτε και ζημιά. Με άλλα λόγια η επιχείρηση από το σημείο αυτό ξεκινάει να επιτυγχάνει κέρδη. Η μέθοδος του νεκρού σημείου μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον καθορισμό της τιμής πώλησης με πρόβλεψη κέρδους, και σε διάφορα επίπεδα παραγωγής ή βαθμό απασχόλησης της επιχείρησης.
- **Η προσομοίωση:** καταρτίζεται ένα μαθηματικό μοντέλο με στοιχεία που μοιάζουν με την επιχειρησιακή πραγματικότητα και με βάση αυτό ερευνώνται διάφορες εναλλακτικές λύσεις, που αντιστοιχούν σε επιχειρησιακές αποφάσεις κι ανάμεσα σ' αυτές επιλέγεται εκείνη που θεωρείται ως η πιο ικανοποιητική.
- **Η ανάλυση S.W.O.T.**

3.10. SWOT³⁰

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

³⁰ http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CE%BD%CE%AC%CE%BB%CF%85%CF%83%CE%B7_SWOT

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.

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

4.1. ΓΕΝΙΚΑ

Η λήψη αποφάσεων³¹ είναι ένα κρίσιμο μέρος της καλής επιχειρηματικής ικανότητας. Το ερώτημα, λοιπόν, είναι «πώς είναι καλή απόφαση αυτή που ελήφθη;

Ένα μέρος της απάντησης είναι η καλή πληροφόρηση και εμπειρία στην ερμηνεία των πληροφοριών. Υπάρχουν, διάφορες τεχνικές που βοηθούν ώστε οι πληροφορίες που συλλέγουμε, η καλύτερη ανάλυση δεδομένων, η αριθμητική ακρίβεια και αντικειμενικότητα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, να μειώσει το ποσό της υποκειμενικότητας έτσι ώστε να ενισχυθεί η σωστή λήψη αποφάσεων.

Οι διευθυντές μπορούν να εκπαιδευθούν για να πάρουν καλύτερες αποφάσεις. Θα χρειαστείτε επίσης ένα υποστηρικτικό περιβάλλον όπου δεν θα υφίσταται αθέμιτη κριτική για τη λήψη λανθασμένων αποφάσεων (όπως όλοι μας μερικές φορές) και θα λάβει την κατάλληλη υποστήριξη από συναδέλφους και ανωτέρους τους. Ένα κλίμα φόβου και κριτική καταπνίγει την ανάληψη κινδύνων και τη δημιουργικότητα.

4.2. ΤΥΠΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Η λήψη αποφάσεων γίνεται όλο και περισσότερο σε όλα 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. Αλλά είναι πολύ συνηθισμένο οι εργαζόμενοι όλο και περισσότερο να αναμένουν τις αποφάσεις σχετικά με τη διεξαγωγή των καθηκόντων τους από ανώτερα κλιμάκια.

³¹ Βαρβάκης Κ., «Θεωρία του Κόστους. Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις», σελ. 248-249.

Παρακάτω θα αναφέρω διάφορους τύπους επιχειρηματικών αποφάσεων³²:

- 1. Προγραμματισμένες αποφάσεις,** είναι οι τυποποιημένες αποφάσεις που ακολουθούν πάντα την ίδια ρουτίνα. Ως εκ τούτου, μπορούν να γραφτούν σε μια σειρά συμβάσεων ορισμένων βημάτων που ο καθένας μπορεί να ακολουθήσει.
- 2. Μη προγραμματισμένες αποφάσεις.** Πρόκειται για μη τυπικές και όχι για καθήκοντα ρουτίνας. Κάθε απόφαση δεν είναι ακριβώς ίδια με κάθε προηγούμενη απόφαση.
- 3. Στρατηγικές αποφάσεις.** Οι παράγοντες αυτοί επηρεάζουν τη μακροπρόθεσμη κατεύθυνση της επιχείρησης, π.χ. αν πρέπει να αναλάβει η εταιρία κάποια άλλη.
- 4. Αποφάσεις Τακτικής.** Αυτές είναι οι μεσοπρόθεσμες αποφάσεις για τον τρόπο εφαρμογής της στρατηγικής, π.χ. τι είδος μάρκετινγκ να ακολουθήσουν, ή πόσο επιπλέον προσωπικό να προσλάβουν.
- 5. Επιχειρησιακές αποφάσεις.** Αυτές είναι βραχυπρόθεσμες αποφάσεις (που ονομάζονται επίσης διοικητικές αποφάσεις) για το πώς να εφαρμόσουν τις τακτικές π.χ. ποια επιχείρηση να χρησιμοποιήσουν για να κάνει παραδόσεις.

4.3. ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ³³

4.3.1. Εσωτερικοί Περιορισμοί

Αυτά είναι προβλήματα που προέρχονται μέσα από την ίδια την επιχείρηση:

- Διαθεσιμότητα χρηματοδότησης, ορισμένες αποφάσεις θα πρέπει να απορριφθούν, διότι κοστίζουν πάρα πολύ.

³² Ο.π., σελ. 251-252.

³³ Ο.π., σελ. 255-256.

- Υπάρχουσα πολιτική Επιχειρήσεων, δεν είναι πάντα πρακτικό να ξαναγράψουν την πολιτική των επιχειρήσεων για να ληφθεί μια νέα απόφαση.
- Λαϊκής ικανότητας και συναισθηματική, μια απόφαση δεν μπορεί να ληφθεί αν αναλαμβάνει υψηλότερο επίπεδο δεξιοτήτων από ό, τι οι εργαζόμενοι πραγματικά έχουν, ή εάν η απόφαση είναι τόσο δημοφιλής κανείς δεν θα λειτουργήσει σωστά σε αυτό.

4.3.2. Εξωτερικοί περιορισμοί

Αυτοί προέρχονται από το επιχειρηματικό περιβάλλον έξω από την επιχείρηση:

- Η εθνική νομοθεσία της ΕΕ.
- Η συμπεριφορά των ανταγωνιστών, καθώς και πιθανή αντίδρασή τους σε επιχειρηματικές αποφάσεις.
- Η έλλειψη τεχνολογίας.
- Οικονομική κρίση - οικονομικό κλίμα.

4.4. ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Ορισμένοι διαχειριστές και οι επιχειρήσεις λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις από ό, τι άλλοι. Η επιτυχία της καλής λήψης αποφάσεων προέρχεται από³⁴:

- Εκπαίδευση των στελεχών στη λήψη αποφάσεων δεξιότητες.
- Καλές πληροφορίες.
- Δεξιότητες διαχείρισης στην ανάλυση πληροφοριών και τη διαχείριση των αδυναμιών.
- Η εμπειρία και η φυσική ικανότητα στη λήψη αποφάσεων.

³⁴ Ο.π., σελ. 259.

- Ανθρώπινοι παράγοντες. Οι άνθρωποι είναι άνθρωποι. Συναισθηματικές αντιδράσεις έρχονται πριν από την ορθολογική αντίδραση, και είναι πολύ δύσκολο να κάνουμε τους ανθρώπους να πάρουν λογικές αποφάσεις σχετικά με τα πράγματα αισθάνονται πολύ έντονα. Οι άνθρωποι παίρνουν απλά διαφορετικές απόψεις για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, και κάνουν απλά λάθη.

4.5. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

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. Παρ' όλα αυτά όμως, τα έξοδα / κόστη είναι προφανή από τα αρχικά στάδια³⁵.

- 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.λπ.

4.6. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

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

³⁵ Καραγιάννης Α., «Επιχειρηματικότητα και Οικονομία», σελ. 214-215.

ποιοτικού επιπέδου προϊόντων και υπηρεσιών. Οι υποκατηγορίες αυτές είναι οι ακόλουθες:

4.6.1. Κόστος αποφυγής εμφάνισης ποιοτικών ελαττωμάτων (*Prevention Cost*)

Το κόστος αποφυγής εμφάνισης ποιοτικών ελαττωμάτων³⁶ 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 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 .

Είναι πιθανό το μειωμένο ποσοστό των ελαττωματικών προϊόντων, μιας περίπτωσης, να οφείλεται σε καλύτερης ποιότητας, αλλά ακριβότερα υλικά ή σε καλύτερα εκπαιδευόμενο προσωπικό, σε εργοδηγούς εμπειρότερους και

³⁶ http://www.accounting4management.com/quality_costs.htm

υψηλότερα αμειβόμενους, σε καινούργιο ή πολύ καλά συντηρημένο εξοπλισμό κ.λπ..

Όλα αυτά δημιουργούν κόστος περιορισμού των παραγόμενων ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων και δικαιολογούνται όταν έχουν ως αποτέλεσμα το τελικά χαμηλότερο κόστος του παραγόμενου έτοιμου κανονικού προϊόντος.

4.6.2. Κόστος ανίχνευσης (*Appraisal Costs*)

Το κόστος ανίχνευσης ή εξακρίβωσης ελαττωμάτων κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας³⁷, 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: αναλώσεις 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.λπ.

Και το κόστος αυτό έχει ως αντάλλαγμα τη μείωση άλλων δαπανών, όπως είναι οι δαπάνες επανεκατεργασίας ελαττωματικών προϊόντων προς

³⁷ http://en.wiktionary.org/wiki/appraisal_cost

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.λπ.

4.6.3. Το κόστος εξακρίβωσης ελαττωματικών προϊόντων (*Internal failure Costs*)

Το κόστος εξακρίβωσης ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων πριν αυτά αποσταλούν στον πελάτη³⁸, 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

³⁸ <http://asq.org/learn-about-quality/cost-of-quality/overview/overview.html>




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, ενδεικτικά, απαριθμηθέντα 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.

4.6.4. Το κόστος διαπιστούμενων ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στον πελάτη (*External Failure Costs*)

Το κόστος διαπιστούμενων ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στον πελάτη³⁹, 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:

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

³⁹ Ο.π.

✚ 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.λπ.

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 μεγαλύτερο.

4.7. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

Η κοστολόγηση της ποιότητας κανονικά χρησιμοποιείται, για να δώσει ένα μέτρο των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με το κόστος της χαμηλής ποιότητας. Όλα τα είδη κόστους μπορούν να υπαχθούν σε μία από τις παρακάτω δραστηριότητες⁴⁰:

- a. Κόστος της βασικής εργασίας: προσθέτει αξία, άχρηστο.
- b. Κόστος αποτυχιών: εξωτερικό (εκτός έδρας), εσωτερικό (εντός έδρας).
- c. Κόστος αξιολόγησης.
- d. Κόστος πρόληψης.

Η βασική εργασία αναφέρεται στις ουσιώδεις και αναπόφευκτες δραστηριότητες που απαιτεί μια δουλειά. Η αποτυχία αναφέρεται σε κάθε δραστηριότητα που έρχεται ως αποτέλεσμα της μη συμμόρφωσης προς τις απαιτήσεις από την αρχή. Οι δραστηριότητες αυτές αφορούν:

- στη διόρθωση,
- διάθεση ή επανεκατεργασία της ελαττωματικής δουλειάς,
- επανάληψη της εργασίας,
- ενασχόληση με παράπονα από (εσωτερικούς και εξωτερικούς) πελάτες,
- συντήρηση με εγγύηση,
- εκ νέου επιθεώρηση,
- πυροσβεστικού τύπου ενέργειες,
- κόστος κυρώσεων,
- ακυρώσεις,
- διάθεση του άχρηστου,
- αποτυχία του συστήματος ή των εργαζομένων,
- απώλεια παραγωγής ή
- χάσιμο χρόνου.

Η αξιολόγηση αναφέρεται στις δραστηριότητες που ελέγχουν αν ικανοποιήθηκαν οι απαιτήσεις, οι οποίες συμπεριλαμβάνουν:

⁴⁰ Πομόνης Ν., «Κοστολόγηση», σελ. 224-226.

- τη μέτρηση της απόδοσης,
- την επιθεώρηση του προϊόντος,
- τις δοκιμές,
- την επαλήθευση,
- τον έλεγχο των υλικών που αγοράζονται,
- τον έλεγχο των διαδικασιών
- τους εσωτερικούς ελέγχους και
- τον υπολογισμό της ικανοποίησης του πελάτη.

Η πρόληψη αναφέρεται σε κάθε δραστηριότητα που στοχεύει στο να εμποδίζει:

- τις εσφαλμένες κινήσεις,
- μια δραστηριότητα όπως ο προ - σχεδιασμός της ποιότητας,
- την προληπτική συντήρηση,
- την αξιολόγηση των προμηθευτών,
- τη ρύθμιση των μηχανημάτων,
- τις ομάδες για έργα βελτίωσης της ποιότητας,
- το σχεδιασμό πειραμάτων,
- την ανάλυση δεδομένων από τα προγραμματισμένα έργα βελτίωσης,
- την αναθεώρηση των συμβολαίων,
- τις πειραματικές δοκιμές,
- την εδραίωση των διαδικασιών και το σημαντικότερο,
- την εκπαίδευση.
 - ✓ το κόστος αποτυχιών: εξωτερικό (εκτός έδρας), εσωτερικό (εντός έδρας),
 - ✓ το κόστος αξιολόγησης και
 - ✓ το κόστος πρόληψης.

Στην ιδανική περίπτωση, όλο το κόστος, εκτός από αυτά για βασική εργασία προστιθέμενης αξίας και τα κόστη πρόληψης, θα πρέπει να είναι ανύπαρκτο ή ελαχιστοποιημένο. Όμως, όπως μας δείχνει το σχήμα που θα δούμε στη συνέχεια, μια αρχική ταξινόμηση του κόστους της χαμηλής

ποιότητας (στη αρχή ενός σοβαρού προγράμματος βελτίωσης της ποιότητας) συνήθως υποδηλώνει ότι έχει ανατεθεί πολύ μικρή προσπάθεια στις δραστηριότητες πρόληψης.

Η κοστολόγηση της χαμηλής ποιότητας χρησιμεύει στην αναγνώριση της ανάγκης για βελτίωση και στον προσδιορισμό των ευκαιριών για προαγωγή της ποιότητας, σε μια γλώσσα που όλοι καταλαβαίνουν, το χρήμα. Όταν επικεντρώνονται στο κόστος της χαμηλής ποιότητας, οι μάνατζερς αποκτούν επίγνωση των πλεονεκτημάτων που θα είχαν, αν μείωναν αυτό το κόστος. Ειδικά κατά τα πρώτα βήματα ενός προγράμματος για τη βελτίωση της ποιότητας, η επίγνωση του κόστους της χαμηλής ποιότητας, προάγει την κατάλληλη εκτίμηση των συγκεκριμένων προβλημάτων της ποιότητας και παρέχει τα κίνητρα για την επίλυσή τους. Αυτό μπορεί, επίσης, να αποδειχτεί ένα χρήσιμο εργαλείο σε προγραμματισμένα έργα, για την απόδειξη της αποτελεσματικότητας των ατομικών προσπαθειών και για τη διευκρίνιση των πλεονεκτημάτων που αποκομίζει κανείς, όταν κάνει τα πράγματα σωστά από την αρχή.

Φυσικά, το κόστος της χαμηλής ποιότητας είναι κενό περιεχομένου ,αν δε συνδυαστεί με κάποιες ενέργειες για την εξάλειψη των ριζικών αιτιών του κόστους. Θα πρέπει κανείς να έχει επίγνωση του γεγονότος, ότι συνήθως η διαδικασία κοστολόγησης της χαμηλής ποιότητας επικεντρώνεται στο αποτέλεσμα και όχι στην αιτία. Επίσης μερικές φορές δε λαμβάνει υπόψη του κάποιο σημαντικό κόστος μη ορατό, όπως:

- a.** την απογοήτευση του πελάτη,
- b.** την απώλεια του καλού ονόματος της επιχείρησης,
- c.** το ότι το εργασιακό κόστος έχει χάσει την υπερηφάνεια για την εργασία του,
- d.** το ευκαιριακό κόστος κ.λπ.

Η εμπειρία μας δείχνει ότι είναι πολύ πιο ενδιαφέρον, από οικονομική άποψη, το να προλάβει κανείς το πρόβλημα από την αρχή, παρά να το αναγνωρίσει (μέσω της κοστολόγησης της χαμηλής ποιότητας) και να το

θεραπεύσει, όταν εμφανιστεί. Επομένως συμπεραίνουμε, ότι θα είναι σίγουρα μεγάλη η απόδοση της επένδυσης που αφορά στα χρήματα που δαπανήθηκαν για την πρόληψη.

4.8. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

Η λειτουργική ανάπτυξη της ποιότητας (Q.F.D.)⁴¹, είναι μια διαδικασία η οποία συνδέει τα ουσιαστικά συστατικά και τα κρίσιμα χαρακτηριστικά των διαφόρων φάσεων του κύκλου ζωής ενός προϊόντος:

- ❖ από τη σύλληψή του μέσω του σχεδιασμού,
- ❖ της ανάπτυξης,
- ❖ της κατασκευής,
- ❖ της διανομής και
- ❖ της χρήσης του.

Εστιάζει στις διάφορες δυνατότητες ενός οργανισμού και τις συντονίζει και ενθαρρύνει την ομαδική δουλειά ανάμεσα στους ανθρώπους του μάρκετινγκ, τους μηχανικούς σχεδιασμού και το προσωπικό της παραγωγής. Με την αναγνώριση των αλληλεξαρτήσεων ανάμεσα στις ιδιότητες του προϊόντος και τις απαιτήσεις του πελάτη, η επιχείρηση μπορεί να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες σε κάθε στάδιο ανάπτυξης του προϊόντος. Αυτό γίνεται, ώστε να προλαμβάνονται οι ανάγκες του πελάτη, να τίθενται σε προτεραιότητα και να ενσωματώνονται επιτυχώς μέσα στο προϊόν.

4.9. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

4.9.1. Αποφάσεις βραχυχρόνιου χαρακτήρα

Το κόστος διασφάλισης της ποιότητας⁴² χρησιμοποιείται σε βραχυπρόθεσμη βάση ή προοπτική, κυρίως όταν η διοίκηση πρέπει να αποφασίσει την αύξηση των δαπανών ελέγχου πρόληψης και ανίχνευσης

⁴¹ http://en.wikipedia.org/wiki/Quality_function_deployment

⁴² Μπέης Ι., «Κόστη και Επενδύσεις», σελ. 231-236.

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.

Η ομάδα των ειδικών ύστερα από μελέτη - έρευνα όλων των δεδομένων του προβλήματος διατύπωσε τις ακόλουθες προτάσεις βάσει των οποίων καταρτίστηκε σχετική προϋπολογιστική κατάσταση του κόστους για τη λήψη της επιχειρηματικής απόφασης. Οι προτάσεις αυτές είναι οι ακόλουθες:

- a.** Αύξηση του κόστους εκπαίδευσης του προσωπικού κατά 50%.
- b.** Αύξηση του κόστους ελέγχου των αγοραζομένων υλικών κατά 20%.
- c.** Πρόσθετο κόστος αγοραζομένων ,καλύτερης ποιότητας, υλικών κατά 2.000.000 €.
- d.** Αύξηση του κόστους δοκιμών και αναλύσεων κατά 30%.
- e.** Μείωση των διακοπών παραγωγής και του αντίστοιχου κόστους κατά 50%.
- f.** Μείωση των παραγόμενων scraps και των επανεκατεργασιών κατά 50%.
- g.** Μείωση του κόστους αποζημιώσεων πελατών κατά 50%.
- h.** Μείωση του κόστους μεταφορών αντικαθιστωμένων πωλημένων προϊόντων κατά 50%.

Η ομάδα των στελεχών εκτίμησε επίσης, ότι πέραν των αυξομειώσεων του πραγματικού κόστους διασφάλισης της ποιότητας, αναμένεται και μείωση του κόστους ευκαιρίας από τις προτεινόμενες παρεμβάσεις, το οποίο

υπολογίζεται ότι θα ανέλθει στο 2% του κύκλου εργασιών των 150.000.000 €. 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. Το τελικό όφελος που θα προκύψει υπολογίζεται να φθάσει στο ποσοστό του 2% επί των εσόδων.

Με βάση τις παραπάνω προτάσεις, εκτιμήσεις και υπολογισμούς καταρτίστηκε η κατάσταση κόστους διασφάλισης της ποιότητας από την οποία προκύπτει μείωση του συνολικού κόστους κατά 2.034.000 ή κατά ποσοστό 0.40% εν σχέση προς το υφιστάμενο πραγματικό έτους 2011. Αν τώρα συνυπολογιστεί και η μείωση του κόστους ευκαιρίας 3.000.000€ (2% * 150.000.000), τότε η συνολική ωφέλεια από τις προτεινόμενες παρεμβάσεις ανέρχεται σε 5.034.000 € και αντιστοιχεί σε ποσοστό 3.356 % επί των πωλήσεων.

Η πρόταση συνεπώς μπορεί αν γίνει αποδεκτή και να ληφθεί απόφαση από τη Διοίκηση της επιχείρησης για την πραγματοποίηση των προτεινόμενων παρεμβάσεων και δαπανών, αφού με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται σημαντική μείωση του συνολικού κόστους διασφάλισης της ποιότητας.

4.9.2. 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 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.

4.9.3. Η κοινωνική διάσταση του κόστους διασφάλισης της ποιότητας

Η παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών υψηλής ποιοτικής στάθμης και χαμηλού κόστους, αποτελεί τη βάση αλλά και την προϋπόθεση επιτυχούς λειτουργίας των πολυποίκιλων δραστηριοτήτων και των οικονομικών μονάδων υπό τις οποίες αυτές αναπτύσσονται. Οι οικονομικές δραστηριότητες μπορεί να έχουν ως κίνητρο το κέρδος ή να είναι εξισωτικού χαρακτήρα, δηλαδή να προβλέπουν αποκλειστικά, στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, στην εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου.

Η περίπτωση των οικονομικών δραστηριοτήτων που βρίσκονται στην υπηρεσία του κοινωνικού συνόλου, όπως π.χ. τα Κρατικά Νοσοκομεία, τα Α.Ε.Ι. ή τα Τ.Ε.Ι. κ.λπ., η παροχή υπηρεσιών υψηλής ποιοτικής στάθμης και

χαμηλού κόστους, αποτελεί αυτονόητο στόχο αν και ουδέποτε πραγματοποιούμενο, όπως επίσης ούτε καν προσεγγιζόμενο.

Θα εξετάσουμε εδώ αν οι οικονομικές δραστηριότητες που αναπτύσσονται με σκοπό το κέρδος ,δηλαδή οι επιχειρήσεις, για την υλοποίηση του στόχου αυτού είναι υποχρεωμένες να διασφαλίζουν την ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών και ταυτόχρονη ελαχιστοποίηση του αντίστοιχα πραγματοποιούμενου συνολικού «κόστους διασφάλισης της ποιότητας». Και περαιτέρω πως η επίτευξη ,από τις επιμέρους επιχειρήσεις του στόχου αυτού, ωφελεί τελικά την οικονομία, τον καταναλωτή, δηλαδή το κοινωνικό σύνολο.

Στο σύστημα της οικονομίας της αγοράς οι επιχειρήσεις - τα κύτταρα της κοινωνικής οικονομίας - που δρουν ανταγωνιστικά, για να επιβιώσουν και να αναπτυχθούν, είναι υποχρεωμένες να εξασφαλίσουν σωστή ζήτηση των παραγόμενων και πωλουμένων προϊόντων ή υπηρεσιών τους. Ταυτόχρονα προσπαθεί να πραγματοποιεί ικανοποιητικό πλεόνασμα - κέρδος - αφ' ενός για τη διανομή μερίσματος στους μετόχους και αφ' ετέρου για τη διεύρυνση και επέκταση της παραγωγικής και εμπορικής τους βάσεως.

Η ζήτηση των προϊόντων και υπηρεσιών εξασφαλίζεται όταν η ποιότητά τους βρίσκεται σε υψηλότερο επίπεδο από το αντίστοιχο του ανταγωνισμού και οι τιμές τους είναι πλήρως ανταγωνιστικές.

Στις ίδιες ή σε παραπλήσιες τιμές ο καταναλωτής θα αγοράσει το προϊόν ή την υπηρεσία που υπερέχει ποιοτικά και μόνο όταν δεν βρεθεί αυτό θα στραφεί στο υποδεέστερης ποιότητας εμπόρευμα. Σε πολλές περιπτώσεις ο καταναλωτής είναι διατεθειμένος να πληρώσει και μεγαλύτερη τιμή για το ποιοτικά ανώτερο προϊόν ή υπηρεσία, στηριζόμενος στην εμπειρικά επαληθευμένη αρχή, ότι το φθηνότερο «πράγμα» δεν είναι πάντα και το συμφερότερο.

Το κέρδος από το άλλο μέρος - ο έτερος σημαντικός μοχλός ανάπτυξης των επιχειρήσεων - διασφαλίζεται από το χαμηλό - το ανταγωνιστικό - συνολικό

κόστος, υπολογίσιμο μέρος του οποίου είναι, «το κόστος διασφάλισης της ποιότητας».

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 ,όπως είναι φανερό:

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

Έτσι, το σύστημα διασφάλισης της ποιότητας και το κόστος που συνδέεται με αυτό, αποκτά έντονα κοινωνικό χαρακτήρα, αφού τελικός αποδέκτης των ευεργετημάτων που προκύπτουν από τη λειτουργία του είναι η κοινωνία και ο απλός πολίτης.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λήψη αποφάσεων αποτελεί ζωτικό στοιχείο μιας επιχειρηματικής επιτυχίας. Οι αποφάσεις που βασίζονται στα θεμέλια της γνώσης και της συλλογιστικής ήχως μπορεί να οδηγήσουν την εταιρεία σε μακροπρόθεσμη ευημερία. Αντιστρόφως, αποφάσεις που λαμβάνονται επί τη βάσει εσφαλμένη λογικής, συναισθηματισμού, ή ελλιπών πληροφοριών μπορεί να θέσει γρήγορα μια επιχείρηση σε όλεθρο. Όλοι οι επιχειρηματίες αναγνωρίζουν την οδυνηρή

αναγκαιότητα της επιλογής. Επιπλέον, κάνουν αυτές τις επιλογές εγκαίρως, διότι η αναποφασιστικότητα είναι στην ουσία μια επιλογή από μόνη της.

Η έννοια της λήψης αποφάσεων έχει μια μακρά ιστορία. Επιλέγοντας ανάμεσα σε εναλλακτικές λύσεις ήταν πάντα μέρος της ζωής. Ωστόσο, η σταθερή προσοχή των ερευνών προς τις επιχειρήσεις στη λήψη αποφάσεων έχει αναπτυχθεί μόλις τα τελευταία χρόνια. Σύγχρονες εξελίξεις στον τομέα περιλαμβάνουν την πρόοδο σε αυτά τα στοιχεία της λήψης αποφάσεων ανάλογα με τα συμφραζόμενα πρόβλημα.

Ανταγωνιστική επιχείρηση σημαίνει ανταγωνιστική οικονομία ,η οποία αποτελεί βασικό όρο της οικονομικής ανάπτυξης και της εξασφάλισης καλύτερων συνθηκών ζωής του πληθυσμού .

Σε ότι αφορά την επιχείρηση, σ' αυτήν περιλαμβάνεται οποιαδήποτε αναπτυσσόμενη δραστηριότητα, η οποία μπορεί να επιδιώκει τη μεγιστοποίηση του κέρδους, μπορεί όμως να αποβλέπει στην πληρέστερη και οικονομικότερη κάλυψη αναγκών. Ξέρουμε, ότι η υψηλή ανταγωνιστικότητα σημαίνει χαμηλές τιμές και υψηλή ποιότητα παραγόμενων και προσφερόμενων στο κοινό προϊόντων και υπηρεσιών. Η πραγματοποίηση αυτού του στόχου στηρίζεται στην εξασφάλιση χαμηλού - ευνοϊκού κόστους παραγωγής και διάθεσης προϊόντων και υπηρεσιών.

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

Τελικά, αυτό που οδηγεί την επιτυχία των επιχειρήσεων είναι η ποιότητα των αποφάσεων και την εφαρμογή τους. Οι καλές αποφάσεις σημαίνει καλή επιχείρηση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΒΙΒΛΙΑ

- Βαρβάκης Κ., «Θεωρία του Κόστους. Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις», Εκδόσεις: Παπαζήση ΑΕΒΕ, Έτος έκδοσης: 2005
- Καραγιάννης Α., «Επιχειρηματικότητα και Οικονομία», Εκδόσεις: Τυροβόλας Θ.Σ. & ΣΙΑ Ο.Ε., Έτος έκδοσης: 1999

- Μπέης Ι., «Διοικητική Κοστολόγηση», Εκδόσεις: Παρατηρητής ΑΕ, Έτος έκδοσης: 2002
- Μπέης Ι., «Κόστη και Επενδύσεις», Εκδόσεις: Επίκεντρο Α.Ε, Έτος έκδοσης: 2008
- Πομόνης Ν., «Κοστολόγηση (6η Έκδοση)», Εκδόσεις: Σταμούλη, Έτος έκδοσης: 2009
- Deakins David - Freel Mark, «Επιχειρηματικότητα», Εκδόσεις: Κριτική ΑΕ, Έτος έκδοσης: 2007

2. ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%BF%CE%AF%CE%BA%CE%B7%CF%83%CE%B7_%CE%9F%CE%BB%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82_%CE%A0%CE%BF%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%CF%82
- [http://en.wikipedia.org/wiki/Profit_\(accounting\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Profit_(accounting))
- http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CE%BD%CE%AC%CE%BB%CF%85%CF%83%CE%B7_%CE%BD%CE%B5%CE%BA%CF%81%CE%BF%CF%8D_%CF%83%CE%B7%CE%BC%CE%B5%CE%AF%CE%BF%CF%85
- http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A3%CF%84%CF%81%CE%B1%CF%84%CE%B7%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82_%CF%83%CF%87%CE%B5%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82
- http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CE%BD%CE%AC%CE%BB%CF%85%CF%83%CE%B7_SWOT
- http://en.wiktionary.org/wiki/appraisal_cost
- <http://www.accountingtools.com/direct-costing>
- <http://www.wisegeek.com/what-is-a-costing-system.htm>

- <http://www.qfinance.com/dictionary/material-cost>
- <http://www.qfinance.com/dictionary/direct-labor-cost-percentage-rate>
- <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>
- http://www.accounting4management.com/quality_costs.htm
- <http://asq.org/learn-about-quality/cost-of-quality/overview/overview.html>