

Α.Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ.

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ.

ΤΜΗΜΑ : ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
&
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ.

ΘΕΜΑ: "Αξιολόγηση μεθόδων κόστους, μελέτη περίπτωσης του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων".

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : Κος Ε. ΚΑΤΣΙΚΑΣ.

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ : ΔΑΛΙΑΝΗ ΜΑΡΙΑ.
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	7019
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.

- 1.1. ΚΟΣΤΟΣ: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ.
- 1.2. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.
- 1.3. Η ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.
- 1.4. Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ.
- 1.5. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.



2. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.

- 2.1. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΣΕ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ.
- 2.2. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕΣΑ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.
- 2.3. ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (Activity – Based Cost System).

3. ΜΕΘΟΔΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.

- 3.1. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.
- 3.2. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.
- 3.3. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

4. ΜΟΝΤΕΛΟ Activity – Based Cost system.

- 4.1. ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΟ ABC SYSTEM.
- 4.2. Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC.
- 4.3. Η ΤΕΧΝΙΚΗ ABC ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.

5. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΤΟΥ ABC ΣΤΗΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ.

- 5.1. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ABC ΣΤΗΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ.

6. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC SYSTEM ΣΤΟ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

6.1. Ο ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ABC SYSTEM ΣΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΑΝΩΤΑΤΟΥ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ.

6.2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΣΠΟΥΔΩΝ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

6.3. ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΤΟΥ ABC ΣΤΟ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

7. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ Activity Based Cost System ΣΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΜΕΛΕΤΗΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

8. ΕΠΙΛΟΓΟΣ.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.

1.1. ΚΟΣΤΟΣ: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ.

1.2. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

“Ως κόστος εννοούμε το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται όπως – υπό δοθείσας εκάστοτε τεχνικοοικονομικές συνθήκες – ένα προϊόν ή υπηρεσία παραχθή και προσλάβη ωρισμένη μορφή ή ιδιότητας, ως και θέσιν εις τον χώρο και χρόνον.”

(Μ. Ν. ΤΣΙΜΑΡΑΣ).

Πηγές: “ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ” Μ. Ν. ΤΣΙΜΑΡΑΣ.

“Κόστη είναι οι δια την παραγωγή ή την εκμετάλλευσιν, προκαλούμεναι κανονικαί αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών.

(Ι. Τ. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ).

Πηγές: “ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ” Ι. Τ. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ.

Είναι φανερό πως υπάρχουν πάρα πολλές εκδοχές και ορισμοί για την έννοια του κόστους που θα μπορούσαμε να εκθέσουμε, κάτι τέτοιο όμως θα ήταν κουραστικό. Σημαντική όμως είναι η διευκρίνιση και το ξεκαθάρισμα της έννοιας του κόστους που θα μπορούσε να παίξει η μόνη συγκροτημένη, ξεκαθαρισμένη και ολοκληρωτικά διατυπωμένη κοστολογική μέθοδος του Πρότυπου Κόστους.

Σύμφωνα με σχετικά παλαιότερη θεωρία, η οποία επικεντρώθηκε περισσότερο στο πεδίο του επιστημονικά προσδιορισμένου ρόλου του κόστους, ήταν περισσότερο πλήρης και ακριβής.

Ωστόσο, σύμφωνα με νεότερες θεωρίες και μεθόδους διδασκαλίας, επικράτησε μια σύγχυση γύρω από την έννοια του κόστους, το οποίο ήταν αποτέλεσμα μιας προσπάθειας, να αναζητηθεί η έννοια του κόστους σε περιοχές και εκτός της επιστημονικής. Έτσι λοιπόν, μία εκδοχή ήταν πως κόστος αποτελεί η αγορά ενός πράγματος ή υπηρεσίας, όπου επόμενο ήταν να ταυτιστεί το κόστος με το έξοδο.

Επίσης υπήρξαν περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος ταυτίστηκε με τη δαπάνη, ακόμα και με την επένδυση. Ως συνέπεια όλων αυτών, δημιουργήθηκε η ανάγκη για την συγκεκριμενοποίηση της έννοιας του όρου κόστους, προς αποφυγήν των συγχύσεων.

Κοινή παραδοχή των συγγραφέων, αποτελεί η αντίληψη ότι κόστος είναι ένα σύνολο από δαπάνες, με σκοπό να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία. Συγκεντρώνοντας όλες τις παραπάνω εκδοχές σχετικά με την έννοια του κόστους, μπορούμε να οδηγηθούμε στην άποψη πως κόστος είναι η συνολική αξία των πραγμάτων και υπηρεσιών που καταναλώνονται κάθε φορά για να παραχθεί μια μονάδα από ένα ορισμένο έργο ή ένα ορισμένο επίσης προϊόν.

Το ερώτημα που γεννάται τώρα είναι: ποιες ποσότητες από ποια υλικά και υπηρεσίες είναι αυτά που θα περιληφθούν στο κόστος. Και επίσης, ο χρόνος που απαιτείται, είναι αυτός που καθορίζει το είδος και το επίπεδο του κόστους?

Το ζήτημα αυτό, του περιεχομένου, δηλαδή, του κόστους από τα διάφορα είδη δαπανών, προκάλεσε σύγχυση στην έρευνα για τα είδη του κόστους, για το λόγο ότι πάλι παρατηρήθηκε απομάκρυνση από την επιστημονική βάση του ζητήματος. Ως αποτέλεσμα, λοιπόν, της έρευνας ήταν στην ύπαρξη ενός μεγάλου αριθμού από "είδη" κόστους ο οποίος θα μπορούσε να είναι απεριόριστος.

Λαμβάνοντας έτσι σαν βάση τον ορισμό που δώσαμε παραπάνω, το κόστος έτσι όπως προσδιορίζεται, θεωρείται σαν βάση αναφοράς, που με διάφορες τροποποιήσεις, αλλά και την χρονική του αναφορά, θα δώσει τα διάφορα άλλα είδη του κόστους.

Αυτό στο οποίο θα πρέπει να δοθεί πολύ μεγάλη σημασία, είναι πως ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους, το οποίο θεωρείται δείκτης, χρησιμοποιείται για σύγκριση και συνεπώς αν τα κόστη που συγκρίνονται έχουν ανόμοιο περιεχόμενο, τότε η σύγκριση οδηγεί σε λάθος συμπεράσματα, χωρίς όμως να είναι ευδιάκριτα. Πηγές: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ. Ν. Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ.

1.3 Η ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

Ως απόρροια της προσπάθειάς μας, να δώσουμε έναν όσο το δυνατόν πιο πλήρη και ακριβή ορισμό του κόστους, συνάγεται ότι το κόστος είναι ένας δείκτης, ο οποίος προκύπτει από το κλάσμα όπου αριθμητής είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και παρονομαστής είναι οι μονάδες από τα προϊόντα που παρήχθησαν, μέσα στην ίδια χρονική περίοδο.

Βέβαια, ο δείκτης αυτός από μόνος του δεν μπορεί να ορίσει τίποτα, αλλά ούτε και να οδηγήσει σε κάποιο συμπέρασμα. Αυτό το οποίο θα μας οδηγήσει σε χρήσιμα συμπεράσματα και συνεπώς και στη λήψη διαφόρων αποφάσεων είναι η σύγκριση που θα γίνει είτε με το ίδιο κόστος προηγούμενης περιόδου, είτε με το κόστος της ίδιας περιόδου αλλά διαφορετικής παραγωγής.

Αντικείμενο της έρευνας του κόστους, είναι αρχικά οι διεργασίες που απαιτήθηκαν για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας και στη συνέχεια είναι το προϊόν που δημιουργήθηκε από τις διεργασίες αυτές. Με το κόστος της μονάδας του έργου, ελέγχεται η οικονομικότητα της διαδικασίας που παράγει το έργο αυτό. Και με το κόστος του προϊόντος ελέγχεται η οικονομικότητα όλων μαζί των διαδικασιών που κατασκεύασαν το προϊόν, του οποίου την παραγωγή εμείς εξετάζουμε.

Όπως προαναφέρθηκε, υπολογίζοντας το κόστος, σημαίνει πως γίνεται έλεγχος στις δαπάνες για την παραγωγή ενός προϊόντος. Με βάση λοιπόν ότι η

κάθε δαπάνη είναι το γινόμενο κάποιων μονάδων επί την τιμή της μονάδας, ο έλεγχος με το κόστος θα επεκταθεί και στις δύο αυτές συνιστώσες της δαπάνης.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος με βάση το κόστος της μονάδας εκτείνεται σε όλη την έκταση της επιχείρησης όπου πραγματοποιούνται μεταβλητές δαπάνες, αλλά και μόνο εκεί, όπου η οικονομικότητα μπορεί να ελεγχθεί μόνο με βάση τις δαπάνες της κάθε μονάδας. Λειτουργίες τέτοιες είναι επιχειρηματικές λειτουργίες όπως είναι η Παραγωγή, η Διάθεση, ο Εφοδιασμός και η Διοίκηση.

Συνεπώς, με το κόστος θα ελεγχθεί η οικονομικότητα στο μεταβλητό μέρος της παραγωγικής διαδικασίας που πραγματοποιεί ο Εφοδιασμός κατά την παραλαβή, αποθήκευση και παράδοση των υλικών, η Παραγωγή κατά την διαδικασία παραγωγής των προϊόντων, η Διάθεση κατά την παραλαβή την αποθήκευση και την παράδοση των προϊόντων.

Κάνοντας μια σύγκριση του δείκτη της παραγωγικότητας και του δείκτη του κόστους, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι λαμβάνοντας ως γνώμονα τον δείκτη της παραγωγικότητας, ο έλεγχος εξειδικεύεται και περιορίζεται εκεί όπου καταναλώνεται το σχετικό είδος της αξίας που ελέγχεται. Ενώ, λαμβάνοντας ως γνώμονα το δείκτη του κόστους, ο έλεγχος μπορεί να επεκταθεί ελεύθερα.

Για το λόγο όμως ότι ο έλεγχος με το κόστος, ασκείται με βάση την αξία, που είναι γενικό μέτρο, μπορεί να εκταθεί σε οποιοδήποτε κομμάτι της σχετικής λειτουργίας που ελέγχεται, όπως είναι ο έλεγχος που μπορεί να καταλάβει από μια απλή κατεργασία, μέχρι και ολόκληρο το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, ο τομέας της παραγωγής.

Εκείνο στο οποίο θα πρέπει να δώσουμε ιδιαίτερη έμφαση, είναι στις διαδικασίες οι οποίες θα ελεγχθούν, να έχουν οριστεί σαν θέσεις κόστους, διότι μόνο τότε υπάρχουν προσδιορισμένες οι δαπάνες για την παραγωγή του προϊόντος και μπορεί να προσδιοριστεί και το κόστος σαν δείκτης ελέγχου.

Πηγές: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ. Ν. Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ.

1.4. Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ.

Από την μέχρι τώρα ανάλυση του κόστους, γίνεται φανερό πως το κόστος είναι ένα σύνολο από δαπάνες οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή διαφόρων προϊόντων και υπηρεσιών. Αυτό, λοιπόν που χαρακτηρίζει το κόστος, είναι ο διπλός ρόλος του, ο οποίος επιτρέπει να χρησιμοποιηθεί προς δύο κατευθύνσεις.

Η μία κατεύθυνση είναι εκείνη του ελέγχου των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και η δεύτερη κατεύθυνση είναι εκείνη της πληροφόρησης για το ύψος στο οποίο διαμορφώθηκαν οι δαπάνες αυτές.

Έτσι αντιλαμβανόμαστε ότι όσο το κόστος λειτουργεί σαν μέσο ελέγχου, τόσο περισσότερο θα πρέπει να είναι απαλλαγμένο από δαπάνες οι οποίες παρεμποδίζουν τον έλεγχο, διαχέουν την ευθύνη, καθιστούν ανέφικτη την ουσιαστική του λειτουργία και συνεπώς μειώνουν την αποτελεσματικότητά του. Αντίθετα, από την άλλη πλευρά, όσο περισσότερο χρησιμοποιείται το κόστος σαν μέσο πληροφόρησης, τόσο περισσότερο επιδιώκεται να είναι "πλήρες" και "ακριβές".

Ως αποτέλεσμα των δύο αυτών ρόλων του κόστους, διαμορφώθηκαν δύο βασικές τάσεις. Η πρώτη που υποστηρίζει το λιτό κόστος το οποίο περιλαμβάνει μόνο δαπάνες που βρίσκονται σε άμεση σχέση με την παραγωγή, δηλαδή ένα κόστος που επιτρέπει την άμεση διορθωτική παρέμβαση.

Και η δεύτερη τάση είναι εκείνη η οποία υποστηρίζει την συμπλήρωση του κόστους με ένα πλήθος από δαπάνες, για να παρέχει έτσι την αναγκαία ενημέρωση για επιχειρηματική δράση σε τομείς έξω από την παραγωγή, κυρίως για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.

Η απόφαση για το ποια από τις δύο αποστολές του κόστους θα επιλεγεί, είναι κάτι που θα προσδιορίσει, όπως είναι λογικό, σε κάθε ειδική περίπτωση, το επίπεδο του κόστους, σε περιεχόμενο δαπανών.

Θεωρώντας ότι η τιμολογιακή πολιτική θα καθοριστεί βασικά από τους όρους που επικρατούν στην αγορά του ίδιου προϊόντος και όχι από το κόστος παραγωγής, λαμβάνουμε ως πρωταρχικό ρόλο του κόστους, τον ελεγκτικό χαρακτήρα του κόστους, ο οποίος έχει σαν κύρια αποστολή τον έλεγχο, κυρίως στην παραγωγική διαδικασία, αλλά και σε άλλες διαδικασίες όπου παράγεται έργο σε μονάδες (Εφοδιασμός – Διάθεση), στο βαθμό εκείνον που εφαρμόστηκε η οικονομικότητα της σχετικής διαδικασίας.

Από τα όσα αναφέραμε, προκύπτει ότι το κόστος χρησιμοποιείται και στην εμπορική επιχείρηση, αλλά και στην κάθε επιχείρηση στις ίδιες λειτουργίες, διότι δεν περιορίζεται μόνο στην παραγωγική διαδικασία ή στην βιομηχανική επιχείρηση, αλλά και μέσα στην βιομηχανική επιχείρηση, επεκτείνεται εκτός από την παραγωγή, και στις λειτουργίες "Εφοδιασμός" και "Πωλήσεις".

Πρέπει βέβαια να τονίσουμε ότι σκοπός της χρησιμοποίησης του κόστους είναι ο έλεγχος της οικονομικότητας στο χώρο των μεταβλητών δαπανών, και πιο συγκεκριμένα στον Εφοδιασμό, με το κόστος θα κριθεί η διαδικασία παραλαβής, και αποθήκευσης των υλικών, όπου οι δαπάνες είναι συνάρτηση της ποσότητας των υλικών που παραλαμβάνονται.

Στις Πωλήσεις, θα κριθεί η διαδικασία της αποθήκευσης και των παραδόσεων, που είναι συνάρτηση των δεδομένων της παράδοσης και ειδικότερα των ποσοτήτων των προϊόντων, ή των αποστάσεων από τους τόπους παράδοσης.

Όμως στην περίπτωση της παραγωγικής διαδικασίας της βιομηχανικής επιχείρησης, η οικονομικότητα θα κριθεί με ένα κόστος που δεν θα περιέχει σταθερές δαπάνες, με το κόστος, δηλαδή, που συνδέεται άμεσα με την παραγωγή του έργου και των προϊόντων.

Συνοψίζοντας τα όσα έχουμε αναλύσει σχετικά με τη λειτουργία του κόστους στον έλεγχο της οικονομικότητας, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι με το κόστος, ελέγχεται ο καθένας υπεύθυνος για το κομμάτι εκείνο της παραγωγικής διαδικασίας που έχει την ευθύνη του. Πηγές: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Ν. Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ.

1.5. ΕΝΕΡΓΕΙΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, ΩΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

Είναι λογικό πως το κόστος παρουσιάζεται, βέβαια, σε οποιαδήποτε επιχείρηση οικονομικού χαρακτήρα και φυσικά ο υπολογισμός του γίνεται με βάση αυτό, όμως το κόστος βρίσκεται και σε οποιαδήποτε ενέργεια γίνει μέσα σε μία επιχείρηση και μπορεί, είτε να σχετίζεται με οικονομικά μεγέθη, είτε όχι.

Για να δώσουμε μια σαφή εικόνα των όσων παραθέτουμε, είναι χρήσιμο να αναφέρουμε και άλλες δραστηριότητες, όπως είναι η ανθρώπινη δουλειά, η ενέργεια και λοιπές υπηρεσίες που καθημερινά πραγματοποιούν την παγκόσμια παραγωγική διαδικασία σε όλα τα κομμάτια της και σε όλα τα είδη της.

Σχετικά με την ανθρώπινη δραστηριότητα, πρόκειται για την ζωντανή ανθρώπινη δουλειά η οποία κινεί τον παραγωγικό μηχανισμό στο σύνολό του, εφαρμόζοντας τις ανάλογες κάθε φορά μεθόδους, εκείνες που οδηγούν την παραγωγή σαν διαδικασία, στο ζητούμενο κάθε φορά παραγωγικό αποτέλεσμα και τελικά στην ικανοποίηση των αναγκών της ανθρωπότητας, στην πραγματοποίηση της ανθρώπινης κατανάλωσης.

Η δουλειά όμως, όπως και οι άλλες παραγωγικές προϋποθέσεις, μπορεί να εμφανίζει αυτά τα γενικά χαρακτηριστικά, όταν πρόκειται όμως για την κάθε ειδική παραγωγή που πραγματοποιεί η καθεμία ξεχωριστή επιχείρηση, τότε απαιτείται αλλά και εμφανίζεται στην ειδική και εξειδικευμένη μορφή της, που στην συγκεκριμένη κάθε φορά παραγωγική διαδικασία, κινεί τα παραγωγικά μέσα, και εφαρμόζει την κατάλληλη παραγωγική μέθοδο, η οποία οδηγεί στην αποδοτικότερη παραγωγή του ειδικού και συγκεκριμένου προϊόντος.

Στην περίπτωση, λοιπόν, της ανθρώπινης εργασίας, υπάρχει μια χρονική σύνδεση μεταξύ της ανθρώπινης εργασίας και της παραγωγής του προϊόντος, το οποίο σημαίνει ότι η παραπέρα ανάλωση της, λογαριάζεται με τις μονάδες του χρόνου που διήρκησε η παροχή της.

Έτσι, σαν συντελεστής του κόστους, συνεπώς, λογαριάζεται η αξία της ανθρώπινης δουλειάς σε χρόνο ο οποίος καταναλώθηκε για να παραχθεί μια ποσότητα από το συγκεκριμένο προϊόν.

Το ερώτημα στο οποίο καλούμαστε να απαντήσουμε τώρα, είναι το πώς θα λογαριάζεται η ανθρώπινη εργασία σαν έξοδο, δουλεμένο, εφόσον πρόκειται για υπηρεσία που από τη φύση της ενσωματώνεται στην παραγωγική διαδικασία αμέσως με την παροχή της?

Αυτό λοιπόν το οποίο θα αποτελέσει έναν από τους συντελεστές κόστους, είναι η αμοιβή για το σύνολο του προσωπικού που απασχολεί η επιχείρηση και η οποία αποτελεί το δουλεμένο έξοδο για την αμοιβή της ανθρώπινης δουλειάς.

Το έξοδο αυτό θα πρέπει να υπολογιστεί ως δαπάνη κόστους, που σημαίνει πως θα πρέπει να καταλογιστεί στις διάφορες θέσεις κόστους και να βαρύνει το κόστος της ανάλογης κοστολογικής περιόδου.

Φυσικά, υπάρχουν πολλές άλλες υπηρεσίες που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, προκειμένου σαν οργανισμός να συνδεθεί και να συνδέεται με τον πραγματικό, τον οικονομικό και κοινωνικό περίγυρό της, με τρόπο τέτοιο που να μπορεί να αντλεί από αυτόν τις προϋποθέσεις της λειτουργίας της (εφοδιασμός), να παράγει το έργο της (παραγωγή), και να διοχετεύει από το προϊόν αυτό και στο περιβάλλον της (πώληση).

Συνεπώς σε κάθε περίπτωση, για να μπορέσει να προσδιοριστεί το δουλεμένο έξοδο για μια κοστολογική περίοδο, θα πρέπει να υπολογιστεί η αναλογία του εξόδου που αντιστοιχεί είτε στη χρονική διάρκεια της περιόδου αυτής που κοστολογείται, είτε στις μονάδες οι οποίες καταναλώθηκαν.

Είναι αυτονόητο, λοιπόν, από όσα αναλύσαμε ότι χωρίς αυτές τις υπηρεσίες, η λειτουργία της επιχείρησης καθίσταται αδύνατη, γι' αυτό άλλωστε και αγοράζονται και καταναλώνονται από την επιχείρηση, συνιστώντας έτσι ένα συντελεστή του κόστους παραγωγής και γενικότερα της λειτουργίας της.

"ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ" Ν. Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ.

2. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ & ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΣΕ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ.

2.1 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΣΕ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ.

Στην προσπάθειά μας να κατανοήσουμε την σημασιολογική έννοια του όρου: κόστος, κρίνεται αναγκαία η όσο το δυνατόν πληρέστερη αναφορά στις λειτουργίες του κόστους, όσων αφορά σε Συστήματα Διαχείρισης.

Με τον τρόπο αυτό μόνο θα είμαστε σε θέση να αναλύσουμε και να ερμηνεύσουμε την σπουδαιότητα του και την χρησιμότητά του υπολογισμού του, μέσα στο επιχειρηματικό, επιχειρησιακό και γενικότερα, οικονομικό περιβάλλον της επιχείρησης και όχι μόνο.

Λέγοντας «επιχείρηση», θα πρέπει να αναφέρουμε πως, εξετάζουμε την συμπεριφορά μιας ιδεατής επιχείρησης, που ενώ έχει διαφορές με όλες τις πραγματικές επιχειρήσεις, συνδυάζει όλα τα κοινά τους στοιχεία και έτσι γίνεται αντιπροσωπευτική του συνόλου.

Είναι φανερό λοιπόν πως, αλλαγές που έγιναν στην επιχείρηση κατά την διάρκεια της δεκαετίας 1970 – 1980, προκλήθηκαν και ουσιαστικά ήταν συνέπεια του παγκόσμιου ανταγωνισμού αλλά και των τεχνολογικών καινοτομιών που συνέβησαν την περίοδο εκείνη και τα οποία με τη σειρά τους, οδήγησαν στην ανάγκης δημιουργίας διαφόρων καινοτομιών στην χρήση οικονομικών και μη οικονομικών πληροφοριών σε οικονομικούς οργανισμούς.

Το νέο, ανταγωνιστικό περιβάλλον της επιχείρησης που δημιουργήθηκε, απαιτεί περισσότερο σχετικό κόστος και λειτουργικές πληροφορίες για τις δραστηριότητες της επιχείρησης, τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της, τους πελάτες της αλλά και την μετέπειτα πορεία της επιχείρησης.

Η ηγετική επιχείρηση, χρησιμοποιεί το σύστημα αυξανόμενου κόστους στην προσπάθειά της :

- Να σχεδιάσει προϊόντα και υπηρεσίες τα οποία ως πρωταρχικό στόχο θα έχουν την όσο το δυνατό πληρέστερη ικανοποίηση των αναγκών των καταναλωτών, ωστόσο να επιφέρουν κέρδος στην επιχείρηση.
- Να αποφασίσει για την συνέχιση ή όχι της υπάρχουσας δραστηριότητάς της, την βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων και υπηρεσιών της, την αποδοτικότητα ή ακόμα και αλλαγές στην ταχύτητα με την οποία παράγει τα προϊόντα της.
- Να βοηθήσει τους περισσότερο αποδοτικούς υπαλλήλους της (front-line employees) στην πληρέστερη εκμάθηση των στρατηγικών της, αλλά επίσης και όλο και συνεχόμενες ενέργειες βελτίωσης τους.
- Να καθοδηγήσει το προσωπικό της σχετικά με την εικόνα των προϊόντων που επιδιώκει να παράγει αλλά και τις αποφάσεις της σχετικά με μελλοντικές επενδύσεις.
- Να επιλέξει ανάμεσα σε εναλλακτικούς τρόπους προμήθειας, επιλέγοντας εκείνον που της εξασφαλίζει το μικρότερο κόστος.
- Να διαπραγματευτεί για τις τιμές των προϊόντων της, για τα χαρακτηριστικά των προϊόντων της, την ποιότητά τους, τους τρόπους με τους οποίους φτάνουν τα προϊόντα αυτά στους καταναλωτές καθώς επίσης και τις υπηρεσίες που παρέχουν.
- Να "κατασκευάσει" αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη κατανομή των μεθόδων κατασκευής προϊόντων και των υπηρεσιών τους, που στοχεύουν στην επικράτησή της στην αγορά και την τμηματοποίηση των καταναλωτών.

Ωστόσο, πολλές επιχειρήσεις δεν καταφέρνουν, ακόμα και σήμερα, να κερδίσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα από την χρήση του συστήματος αυξανόμενου κόστους και αυτό οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι οι περισσότεροι διευθύνων σύμβουλοι των επιχειρήσεων στηρίζονται περισσότερο σε πληροφορίες ενός συστήματος κοστολόγησης το οποίο σχεδιάστηκε για μια πιο απλή τεχνολογική περίοδο, όπου ο ανταγωνισμός ήταν περιορισμένος και όχι παγκόσμιος και όπου τα χαρακτηριστικά των προϊόντων δεν κατηγοριοποιούσαν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες και ακόμα και η ταχύτητα κατασκευής τους, η ποιότητά τους ή ακόμα και οι λειτουργίες τους, ήταν σαφώς λιγότερο επικείμενες για την επίτευξη της επιτυχίας.

Αυτοί οι διευθύνων σύμβουλοι, λοιπόν, δεν διαθέτουν συνεχείς και σχετικές πληροφορίες ώστε να οδηγήσουν σε βελτίωση των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων. Επίσης ούτε μπορούν να λάβουν σαφής, συγκεκριμένες, ουσιαστικές πληροφορίες ώστε να διαμορφώσουν την στρατηγική για λήψη αποφάσεων σχετικά με την διαδικασία παραγωγής, τα προϊόντα που θα παραχθούν και τις υπηρεσίες και τέλος με τους πελάτες. [Πηγές: *Cost Accounting* Ralph S. Polimeni, Frank J. Fabozzi, Arthur H. Adelberg].

2.2 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕΣΑ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.

Η επιχείρηση όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, χρειάζεται ένα σύστημα κοστολόγησης για να εκπληρώσει τρεις βασικές λειτουργίες της, οι οποίες είναι:

1. Η αξιολόγηση της απογραφής και της καταμέτρησης του κόστους των παραγόμενων και προσφερόμενων προϊόντων για την οικονομική αναφορά.
2. Η εκτίμηση του κόστους παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών, αλλά και διάθεσης στους καταναλωτές.
3. Η παροχή οικονομικής ανατροφοδότησης των συμβούλων και των διαχειριστών σχετικά με διαδικασίες αποδοτικότητας.

Αναφερόμενοι στις παραπάνω λειτουργίες που η επιχείρηση επιδιώκει να εξυπηρετήσει, γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι, η πρώτη λειτουργία, είναι απόρροια ανάγκης η οποία δημιουργήθηκε κυρίως από εξωτερικούς παράγοντες των οργανισμών: επενδυτές, πιστωτές, φορολογικές αρχές και ρυθμίσεις.

Οι τεχνικές για σύνταξη οικονομικών αναφορών των εξωτερικών λειτουργιών των οργανισμών, καθοδηγούνται από άπειρους κανόνες και περιορισμούς οι οποίοι δημιουργήθηκαν από φορολογικές αρχές, κυβερνητικές ανάγκες και δημόσιο όφελος των εκάστοτε κοινωνιών.

Η δεύτερη και τρίτη λειτουργία δημιουργήθηκαν από τις ανάγκες εσωτερικών συμβούλων της επιχείρησης στην προσπάθειά τους να κατανοήσουν και να βελτιώσουν την οικονομική κατάσταση των εργασιών που διαχειρίζονται.

Οι σύμβουλοι είναι λοιπόν εκείνοι οι οποίοι χρειάζονται ακριβής και έγκυρες πληροφορίες για να επιτύχουν παράλληλα στρατηγικές αποφάσεις αλλά και βελτιώσεις σε θέματα διαχείρισης. [Πηγές: *Cost and Effect*. ROBERT S. KAPLAN, ROBIN COOPER].

2.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ. **(Activity – Based Cost System).**

Καθώς ο ανταγωνισμός γίνεται ολοένα και πιο έντονος και καθώς η βάση του μετατοπίζεται συνεχώς από την αποδοτική χρήση των γραμμών παραγωγής και των μηχανών, οι διευθύνων σύμβουλοι, όπως έχουμε προαναφέρει, χρειάζονται περισσότερο ακριβή πληροφόρηση σχετικά με το κόστος παραγωγής, τα προϊόντα και τους καταναλωτές τους πολύ περισσότερο από ότι θα μπορούσαν να επιτύχουν μέσα από ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο χρησιμοποιείται για οικονομικές αναφορές που αφορούν στους εξωτερικούς παράγοντες της επιχείρησης.

Το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων, αρχικά έκανε την εμφάνιση του την δεκαετία 1970 – 1980 στην προσπάθεια να ικανοποιήσει την ανάγκη για μια ακριβή πληροφόρηση σχετικά με τα κόστη της επιχείρησης που απαιτείται για την παραγωγή και διάθεση προϊόντων, υπηρεσιών, δικτύων προώθησης στους καταναλωτές.

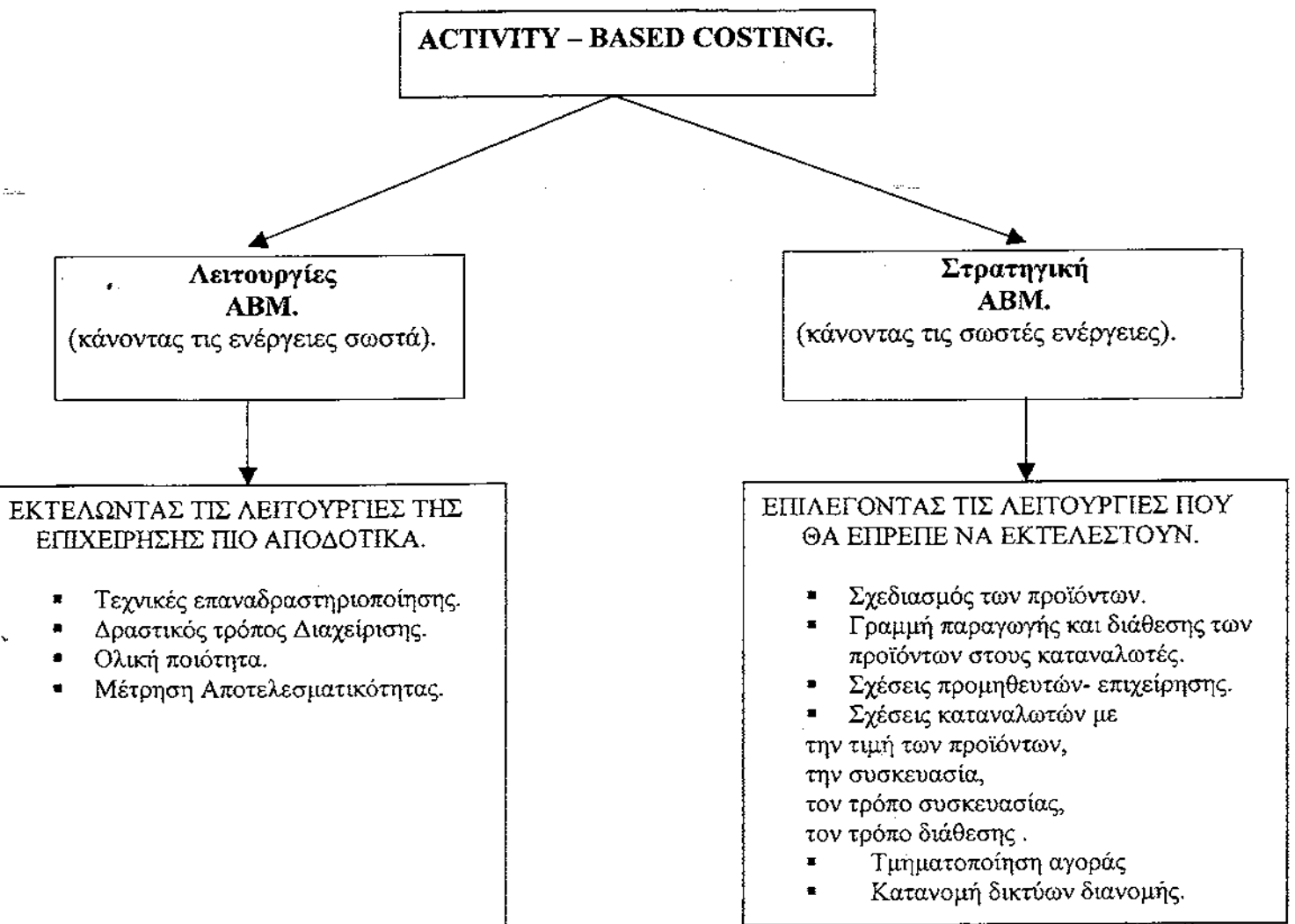
Με το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει δραστηριοτήτων, καθίσταται εφικτός ο άμεσος καθορισμός εξόδων που θα δημιουργηθούν αρχικά από ενέργειες λειτουργίας της επιχείρησης και στη συνέχεια, από την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών.

Το ABC system, είναι σε θέση να προσφέρει στους διευθύνων συμβούλους της επιχείρησης μια ολοκληρωμένη και πλήρης εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των διεργασιών που λαμβάνουν χώρα.

Θεωρείται απολύτως λογικό το γεγονός, το ABC system, να οδηγήσει στην Ορθή Διαχείριση Βάσει Δραστηριοτήτων (ABM). Βοηθάει στο να γίνουν οι ενέργειες σωστά μέσα στην επιχείρηση, με σκοπό στην αποδοτικότερη λειτουργία της επιχείρησης, το χαμηλότερο δυνατό κόστος και φυσικά την αύξηση του ενεργητικού της επιχείρησης.

Η στρατηγική όμως που ακολουθείται για την επίτευξη της Ορθής Διαχείρισης Βάσει Δραστηριοτήτων, αποσκοπεί στο να γίνουν οι σωστές ενέργειες στην επιχείρηση, που σκοπό έχει να μετατρέψει την ζήτηση για δραστηριότητες, σε αύξηση του κέρδους με την προϋπόθεση ότι η αποδοτικότητα των μηχανισμών λειτουργίας της επιχείρησης, παραμένει αμετάβλητη. [Πηγές: Costing, T. LUCE].

Μια γραφική απεικόνιση της λειτουργίας του ABC system δίνεται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα:



Σχήμα : Χρήση του μοντέλου ABM βελτιώσεις στη λειτουργία της επιχείρησης και στη στρατηγική Λήψης Αποφάσεων. *Cost & Effect*. Robert s. Kaplan, Robin Cooper.

3. ΜΕΘΟΔΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.

3.1 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.

Η διαδικασία της κοστολόγησης, όπως και κάθε διαδικασία άλλωστε, χαρακτηρίζεται από τον σκοπό τον οποίο εξυπηρετεί, τις συνθήκες κάτω από τις οποίες εφαρμόζεται, αλλά και τις διάφορες παραμέτρους που θα πρέπει να λάβουμε υπ' όψιν μας προκειμένου για την πλέον σωστή εφαρμογή της διαδικασίας.

Αρχικά, λοιπόν, θα πρέπει να συγκεκριμενοποιήσουμε τον σκοπό της κοστολόγησης, που δεν είναι άλλος, από τον προσδιορισμό του κόστους της μονάδας παραγωγής (ενδιάμεσο στάδιο), για το λόγο ότι από το κόστος αυτό θα σχηματιστεί τελικά, είτε το κόστος παραγωγής του προϊόντος (τελικό στάδιο), είτε το κόστος μεταβολής της κατάστασης ενός προϊόντος(π.χ. συσκευασία ή τρόπος μεταφοράς του προϊόντος).

Ως αρχική προϋπόθεση, θα χρειαστεί να προσδιορίσουμε τις παραμέτρους από τις οποίες εξαρτάται η διαδικασία παραγωγής ενός προϊόντος. Μια παράμετρος είναι οι δαπάνες που απαιτούνται για την παραγωγή και η δεύτερη παράμετρος είναι τα διάφορα στάδια παραγωγής.

Αυτό το οποίο εμείς θα επιδιώξουμε να προσδιορίσουμε είναι οι δαπάνες οι οποίες θα χρειαστεί να γίνουν και όχι τόσο τα στάδια παραγωγής, δηλαδή, οι τεχνολογικοί περιορισμοί διότι αυτοί υπόκεινται σε τεχνολογικούς περιορισμούς οι οποίοι μπορεί μεν να αποτελούν καθοριστικό παράγοντα για την ολοκλήρωση μιας διαδικασίας παραγωγής, αλλά δεν είναι ο αποφασιστικός παράγοντας.

Είναι ευνόητο πως αυτό συμβαίνει επειδή η κοστολόγηση και η κοστολογική διαδικασία, δεν είναι τεχνολογικά φαινόμενα, αλλά επιδιώξεις της Διοίκησης της επιχείρησης, προκειμένου αυτή να αποκτήσει τα μέσα τα οποία απαιτούνται για την άσκηση αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου των σχετικών διαδικασιών.

Αυτό σημαίνει ότι η Διοίκηση της επιχείρησης, με βάση όσα επιτρέπουν τα τεχνολογικά δεδομένα των διαδικασιών, θα αποφασίσει που είναι δυνατό και σκόπιμο να δημιουργηθούν και οι λουπές οργανωτικές προϋποθέσεις για να προσδιορίζεται το κόστος.

Έτσι οδηγούμαστε αρχικά στο να γνωρίσουμε τις διαδικασίες που πρόκειται να κοστολογηθούν και να τις αναλύσουμε με τεχνολογικά κριτήρια. Συνεπώς αντιλαμβανόμαστε ότι η οργάνωση της κοστολόγησης θα ξεκινήσει από την αποτύπωση των διαδικασιών. Θα πρέπει να καταγραφεί, δηλαδή, η διαδοχή της καθεμιάς διαδικασίας, ανεξάρτητα από τα ειδικά χαρακτηριστικά του κάθε προϊόντος που δέχεται η διαδικασία παραγωγής.

Επίσης στην προσπάθειά μας αυτή να προσδιορίσουμε τις δαπάνες μιας παραγωγικής διαδικασίας, θα χρειαστεί να καταγραφούν και οι "τομές" στη διαδοχή των εργασιών, το οποίο σημαίνει ότι στα σημεία αυτά ένα μεγαλύτερο ή μικρότερο στάδιο της σχετικής διαδικασίας με τρόπο τέτοιο ώστε στις τομές αυτές να μπορούν να καταγραφούν οι μονάδες που παράχθηκαν από τη σχετική εργασία που προηγήθηκε σε κάθε τομή.

Συνοψίζοντας, θα συγκεκριμενοποιήσουμε τα σημεία εκείνα τα οποία θα πρέπει να λάβουμε υπ' όψιν μας ως παραμέτρους, τα οποία είναι:

- a. Να εξασφαλιστεί η δυνατότητα να καταμετρούνται οι μονάδες από τη διαδικασία παραγωγής που συντελείται, από την εργασία της ειδικής κάθε φορά κατεργασίας.
- b. Να προσδιορίζονται με ακρίβεια οι δαπάνες του κάθε σημείου της παραγωγικής διαδικασίας ξεχωριστά, όπως θα έχουν αυτά προσδιοριστεί από το προηγούμενο στάδιο ανάλυσης.
- c. Να καθοριστούν οι κοστολογικές πληροφορίες, τις οποίες η διοίκηση θεωρεί απαραίτητες, καθώς επίσης και την ανάλυση αυτού του πλέγματος στις σχετικές ειδικές διαδικασίες και τα σημεία των διαδικασιών αυτών.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι αναλύοντας τις παραμέτρους οι οποίοι θα ληφθούν υπ' όψιν για την διαδικασία της κοστολόγησης, εξετάζονται οι δυνατότητες να αποκτηθεί μια κοστολογική πληροφορία. Έτσι παίρνεται με οικονομικά κριτήρια η απόφαση αν θα αποκτηθεί η σχετική πληροφορία. Η απόφαση αυτή αποτελεί την τρίτη και βασική προϋπόθεση η οποία θα προσδιορίσει σε ποια από τα παραπάνω σημεία θα προσδιοριστούν οι θέσεις του κόστους. [Πηγές: *Κοστολόγηση*, Ν. Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ].

3.2. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.

Η διαδικασία οργάνωσης της κοστολόγησης ως λειτουργία παρακολούθησης της διαμόρφωσης του κόστους, ουσιαστικά αποτελεί μια διαδικασία η οποία καταγράφει τα δεδομένα υπολογισμού του κόστους, που όπως προαναφέραμε είναι οι δαπάνες και η διαδικασία παραγωγής. Το επόμενο βήμα για την επίτευξη της διαδικασίας αυτής είναι :

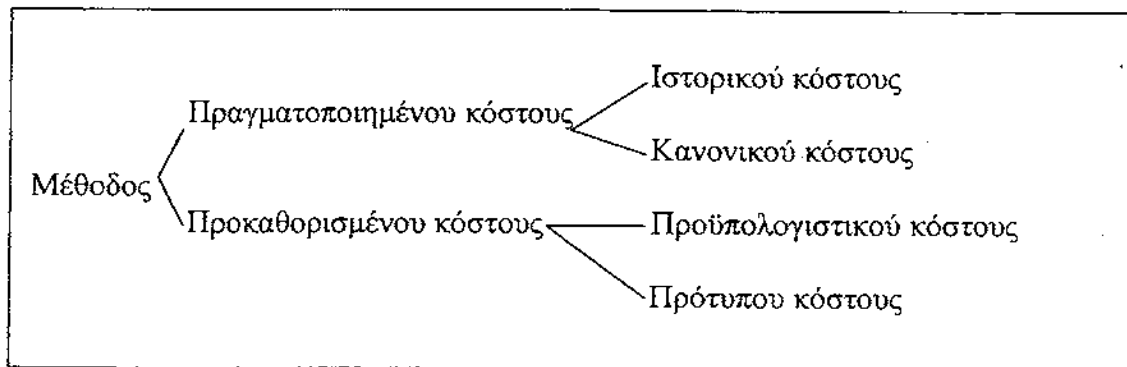
- Ο προσδιορισμός των θέσεων κόστους, με βάση τους κανόνες και τους όρους που θέτουν οι κανόνες της κοστολόγησης,
- Η συγκρότηση των θέσεων αυτών σε ολοκληρωμένο σύστημα που θα εξασφαλίζει την ομαλή ροή των διαδικασιών και συνεπώς την συλλογή των στοιχείων εκείνων που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος σε εκείνα τα είδη και τα επίπεδα παραγωγής στα οποία επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότερη διοίκηση της επιχείρησης, από οικονομική πλευρά.

Ένα βασικό σημείο στο οποίο θα πρέπει να δώσουμε προσοχή όσων αφορά στην οργάνωση αλλά και στη λειτουργία της κοστολόγησης, είναι η έννοια της λέξης "θέση κόστους". Η οικονομική και ειδικότερα κοστολογική αυτή έννοια, αφορά στην παρακολούθηση της οικονομικής διεξαγωγής των διαφόρων κατεργασιών κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Σαν ορισμό, λοιπόν της έννοιας "θέση κόστους", θα μπορούσαμε να πούμε πως είναι το κομμάτι μιας διαδικασίας όπου, από τεχνολογική σκοπιά μπορεί να γίνει, από οικονομική σκοπιά κρίνεται σκόπιμη και από διοικητική σκοπιά οργανώνεται ώστε να γίνει η καταγραφή των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά την παραγωγική διαδικασία και του αποτελέσματος που παράγεται στο κομμάτι εκείνο της συγκεκριμένης παραγωγικής διαδικασίας.

Όσον αφορά την κοστολογική έννοια του όρου "θέση κόστους", σαν έννοια, δέχεται όλες τις δαπάνες κατ' είδος που προκύπτουν από την διαδικασία παραγωγής, αλλά και αποδίδει το αποτέλεσμα το οποίο παράγεται από την παραγωγική αυτή διαδικασία.

Για να έχουμε μια εικόνα της διαδικασίας κοστολόγησης πιο κοντά στην καθημερινή πραγματικότητα, αναφέρουμε ενδεικτικά τις μεθόδους κοστολόγησης οι οποίες καθορίζουν τις βασικές αρχές που προσδιορίζουν το τι δεχόμαστε σαν δαπάνες και τι σαν αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας.



Σχήμα: " ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ". ΝΙΚ. ΠΟΜΟΝΗΣ.

Οι μέθοδοι του πραγματοποιημένου κόστους αναφέρονται στο τρόπο με τον οποίο θα προσδιοριστεί ένα κόστος κατά τη διάρκεια που πραγματοποιείται.

Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο με τον οποίο θα προσδιοριστεί ένα κόστος πριν πραγματοποιηθεί.

Η διαφορά μεταξύ μεθόδου πραγματοποιημένου και προκαθορισμένου κόστους, είναι πως στη μέθοδο του προκαθορισμένου κόστους, δίνεται η δυνατότητα να προδιαγραφούν τα ποσά των δαπανών και το ύψος προς το οποίο πρέπει να τείνει η διαμόρφωση τους μέσα στη μελλοντική περίοδο που κοστολογείται.

Επίσης κατά την εφαρμογή της μεθόδου του προκαθορισμένου κόστους, κρίνεται και το κύρος της μεθόδου από το βαθμό που θα προσεγγίσει τις δαπάνες που θα διαμορφωθούν κάτω από ομαλές συνθήκες.

Η μέθοδος του ιστορικού κόστους προχωράει στον καταλογισμό των δαπανών εκείνων οι οποίες είναι :

- "πραγματικές", οι οποίες δεν είναι εικονικές και έχουν πραγματοποιηθεί.
- "παραγωγικές", οι οποίες συντελούν στην παραγωγή οικονομικού αποτελέσματος.
- "δουλεμένες", να αφορούν δηλαδή χρονικά, την κοστολογική περίοδο που εξετάζεται κάθε φορά.

Η μέθοδος του κανονικού κόστους έχει σκοπό να σχηματίσει ένα κόστος το οποίο θα είναι απαλλαγμένο από είδη δαπανών τα οποία είναι ασυνήθιστα και δίνει τη δυνατότητα να προκύψει κόστος το οποίο να μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός της περιόδου την οποία προορίζεται, αλλά και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις.

Με τη μέθοδο του προϋπολογιστικού κόστους, υπολογίζονται δαπάνες που μελλοντικά θα πραγματοποιηθούν σε μια επιχείρηση και συνεπώς το επίπεδο στο οποίο υπολογίζεται ότι θα διαμορφωθεί το κόστος της παραγωγής αυτής.

Τέλος, η μέθοδος του πρότυπου κόστους, αποτελεί τη μόνη συγκροτημένη και ολοκληρωτικά διατυπωμένη κοστολογική μέθοδο η οποία εστιάζει περισσότερο στη παραγωγική διαδικασία, αλλά και στο κόστος Εφοδιασμού και Διάθεσης.

Έτσι στη μέθοδο αυτή, για κάθε θέση κόστους προσδιορίζονται οι δαπάνες αλλά και το αποτέλεσμα της διαδικασίας παραγωγή.

3.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

Οι μέθοδοι υπολογισμού των διαφόρων ειδών κόστους που αναφέραμε, είναι αντικείμενα τα οποία αποτελούν το περιεχόμενο του κοστολογικού συστήματος. Λέγοντας κοστολογικό σύστημα εννοούμε τον προσδιορισμό, τη συστηματοποίηση και την καθιέρωση της κοστολόγησης, ως διαδικασία.

Εκτός από τις μεθόδους και το σύστημα κοστολόγησης, βασικό στοιχείο που πρέπει να οριστεί, από την κοστολογική οργάνωση είναι η διαδικασία με την οποία προσδιορίζεται το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών μονάδων παραγωγής ενός προϊόντος. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

1. Ο "μερισμός" των δαπανών εκείνων οι οποίες δεν παράγουν έργο(έμμεσες δαπάνες για τις τελικές θέσεις κόστους).
2. Ο "μερισμός" του κόστους, των θέσεων εκείνων που παράγουν έργο.
3. Ο προσδιορισμός του κόστους ανά μονάδα παραγωγής ενδιάμεσου αλλά και ανά μονάδα παραγωγής κάθε τελικού προϊόντος.

Θέλοντας να κάνουμε μια μικρή ανάλυση των σταδίων που αναφέραμε, θα μπορούσαμε να πούμε πως το πρώτο στάδιο, αναφέρεται στις θέσεις κόστους εκείνες οι οποίες αποδέχονται τις δαπάνες, ενδεχομένως να μην παράγουν κάποιο έργο, είναι όμως θέσεις συγκέντρωσης των δεδομένων του χαμηλότερου επιπέδου που υποδέχονται τις δαπάνες οι οποίες πρόκειται να μεριστούν στις θέσεις κόστους του αμέσως χαμηλότερου επιπέδου.

Το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας, αφορά στον προσδιορισμό του κόστους το οποίο βαρύνει άμεσα όχι μόνο τους τελικούς φορείς κόστους, αλλά και τους ενδιάμεσους, αν υπάρχουν περισσότερες τέτοιες διαδικασίες.

Τέλος το τρίτο στάδιο αποτελεί μια διαδικασία η οποία είναι συνάρτηση των τεχνικών χαρακτηριστικών που έχουν τα προϊόντα τα οποία παράγονται. [Κοστολόγηση. Ν. Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ].

4. MONTELO Activity – Based Cost System.

4.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΟ “ABC SYSTEM”.

Το ABC system, είναι μια μέθοδος η οποία μετρά το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας το οποίο προέρχεται από την δραστηριότητες που απαιτούνται να γίνουν για την παραγωγή αυτή. Βασική προϋπόθεση, είναι πως οι δραστηριότητες οδηγούν το κόστος, το οποίο οδηγείται από το προϊόν ή τον πελάτη. Αυτό διαφέρει ριζικά από τα τυπικά συστήματα κοστολόγησης τα οποία είναι βασισμένα στην υπόθεση πως το προϊόν οδηγεί το κόστος.

Το ABC system, οδηγεί τα έμμεσα και υποστηρικτικά έξοδα, αρχικά στις δραστηριότητες και τις διαδικασίες και στη συνέχεια στα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες, δίνοντας έτσι στους διευθύνοντες συμβούλους μια πιο ξεκάθαρη εικόνα οικονομικής κατάστασης των λειτουργιών και των υπηρεσιών.

Διαφορετικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι το ABC, είναι ένα ουσιώδες κομμάτι από λειτουργικές διαδικασίες βελτίωσης μιας προσπάθειας. Δηλαδή, παίρνει τα δεδομένα κόστους και τα μεταφράζει σε πληροφορίες.

Το ABC , εκτιμά τις δραστηριότητες, καθορίζει το κόστος της επιχείρησης κατά τη διαδικασία παραγωγής και αναγνωρίζει ευκαιρίες βελτίωσης της διαδικασίας με αποτελεσματικότητα. Η ποιοτική αποτίμηση και αποφασιστικότητα είναι ανεπαρκής σαν ανεξάρτητη μονάδα μέτρησης της αποτελεσματικότητας, παρά το γεγονός ότι η ποιότητα καθορίζεται καλύτερα δεν συμβάλει σε άλλες σημαντικές αποφάσεις όπως “οικονομικότερα” ή “γρηγορότερα”.

Όπως αναφέρει και ο Peter Drucker ("Managing in a time of great change"), η κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα αντιπροσωπεύει μια διαφορετική αρχή της επιχειρηματικής διαδικασίας και διαφορετικούς τρόπους μέτρησης.

Το κόστος το οποίο μας απασχολεί για τον ανταγωνισμό και το κέρδος, είναι το κόστος της συνολικής διαδικασίας, γεγονός το οποίο καθιστά την μέτρηση του, χρήσιμη και εύχρηστη.

Βασική της προϋπόθεση είναι μία ολοκληρωμένη διαδικασία η οποία αρχίζει την στιγμή που φτάνουν οι προμήθειες και τα υλικά, και συνεχίζεται αφού το προϊόν στην τελική του μορφή, φτάσει στον τελικό χρήστη. Το κόστος του προϊόντος είναι η υπηρεσία, το ίδιο ισχύει και για την εγκατάσταση ακόμα και αν πληρώνει ο πελάτης.

Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων λοιπόν, καταγράφει το κόστος για πράγματα τα οποία δεν γίνονται ή καθυστερούν ή επιδιορθώνονται στα σημεία που είναι ελαττωματικά. Τα κόστη για τις δραστηριότητες που δεν έχουν γίνει και οι οποίες στην παραδοσιακή κοστολόγηση δεν καταγράφονται, συχνά είναι ισοδύναμα και ορισμένες φορές ξεπερνούν τα κόστη των δραστηριοτήτων που γίνονται.

Το ABC system, συντελεί όχι μόνο στον καλύτερο έλεγχο κόστους, αλλά δίνει, κλιμακωτά, αποτελέσματα ελέγχου. Επίσης, συγκεντρώνει ποικίλες δραστηριότητες, αναλύει την αξία, την διαδικασία, τον έλεγχο ποιότητας και κοστολόγησης και μέσα από την ανάλυση αυτή, διαφαίνεται το δυνατότερό του σημείο το οποίο έγκειται στις υπηρεσίες.

Άλλη εκδοχή για το ABC system, δίνεται από τον James A. Brimson, ο οποίος το χαρακτηρίζει ως: « μια διαδικασία υπολογισμού και καταγραφής κόστους και παρουσίαση στοιχείων στις εργασίες μιας επιχείρησης, την παροχή πραγματικών αποτελεσμάτων σε σχέση με το σχεδιασμένο κόστος, ώστε να γίνουν διορθωτικές κινήσεις, όπου είναι απαραίτητο.

Είναι ένα εργαλείο για την κατανόηση του κόστους. Το ABC system, ορίζει τα κόστη όπως πραγματικά υπάρχουν σε μια συγκεκριμένη στιγμή και όχι όπως θα έπρεπε ή όπως θα μπορούσαν να λειτουργήσουν.

Πηγές: [http://www.offtech.com.au/abc/ABC_How.asp]
[www.activitybasedmgmt.com/Activity_Based_Costing.htm]

4.2. Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ABC SYSTEM.

Στην μέχρι τώρα αναφορά μας σχετικά με την κοστολόγηση, εστίασαμε την προσοχή μας στις διάφορες μεθόδους οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέσα την επιχείρηση.

Βασικό κομμάτι της κοστολόγησης αποτελεί το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, Activity Based Cost System (ABC). Το νέο αυτό σύστημα ABC, απαιτεί ένα νέο τρόπο σκέψης.

Μέχρι τώρα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορούσαν να βρουν απάντηση στο ερώτημα : "πώς μπορεί μια επιχείρηση να κατανείμει τα κόστη της για οικονομικές ενέργειες της, καθώς και τον έλεγχο κατανομής του κόστους σε καθεμία από τις ενέργειες αυτές".

Το ABC όμως, έρχεται να δώσει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως:

- Ποιες ενέργειες πρόκειται να ολοκληρωθούν, με βάση την δραστηριότητα της επιχείρησης?
- Πόσο κοστίζει η ολοκλήρωση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και των μεθόδων ολοκλήρωσής τους?
- Γιατί χρειάζεται η επιχείρηση να βάλει σε εφαρμογή διάφορες ενέργειες και επιχειρηματικές δραστηριότητες?
- Πόσο απαιτείται από κάθε δραστηριότητα, για την παραγωγή των προϊόντων, υπηρεσιών της επιχείρησης καθώς επίσης και της πελατείας της?

Ένα σχετικά κατάλληλα δομημένο μοντέλο ABC, είναι αυτό το οποίο μας παρέχει τις απαντήσεις στα ερωτήματα που τέθηκαν παραπάνω, και αυτό, διότι το μοντέλο ABC αποτελεί τον "οικονομικού χάρτη" της επιχείρησης, ο οποίος απεικονίζει τα έξοδα της επιχείρησης, τα κέρδη της, τα οποία δημιουργούνται βάσει των δραστηριοτήτων της.

Συνεπώς, θα ήταν πιο σωστό να αναφερόμαστε στο σύστημα αυτό, ως "οικονομικός χάρτης", παρά σαν ένα σύστημα κοστολόγησης, συγκεκριμενοποιώντας με αυτόν τον τρόπο, τον σκοπό τον οποίο εξυπηρετεί.

Για να κατανοήσουμε την σπουδαιότητά του, μπορούμε να απλά να αναρωτηθούμε; "μπορούμε να ξεκινήσουμε μια διαδρομή, χωρίς να έχουμε μαζί μας ένα "χάρτη"? Η θα μπορούσε ένας αρχιτέκτονας να κατασκευάσει ένα κτίριο, χωρίς να έχει το αρχιτεκτονικό σχέδιο ? Κάποιες φορές, ενδεχομένως να οδηγηθούμε στο επιθυμητό αποτέλεσμα, αλλά θα είναι αποτέλεσμα το οποίο θα προέρχεται από την εμπειρία. Τι μπορεί όμως να συμβεί σε περίπτωση που η περιοχή είναι άγνωστη, είτε για να φτάσουμε στον προορισμό μας είτε για να κατασκευάσει ο μηχανικός το κτίριο, και οι συνθήκες έχουν αλλάξει σε σημαντικό βαθμό σε σχέση με προηγούμενες περιόδους?

Εκείνο, λοιπόν, είναι το σημείο στο οποίο ένα καλό σύστημα πληροφόρησης όπως ένας καλός "χάρτης" ή ένα σωστό σχέδιο μηχανικού γίνονται απαραίτητα. Κάπως έτσι λειτουργεί και το σύστημα ABC για την επιχείρηση.

Το σύστημα ABC, θα λέγαμε πως είναι ο "χάρτης" με βάση τον οποίο μελετούνται, αποφασίζονται και ακολουθούνται όλες οι ενέργειες μέσα στην επιχείρηση.

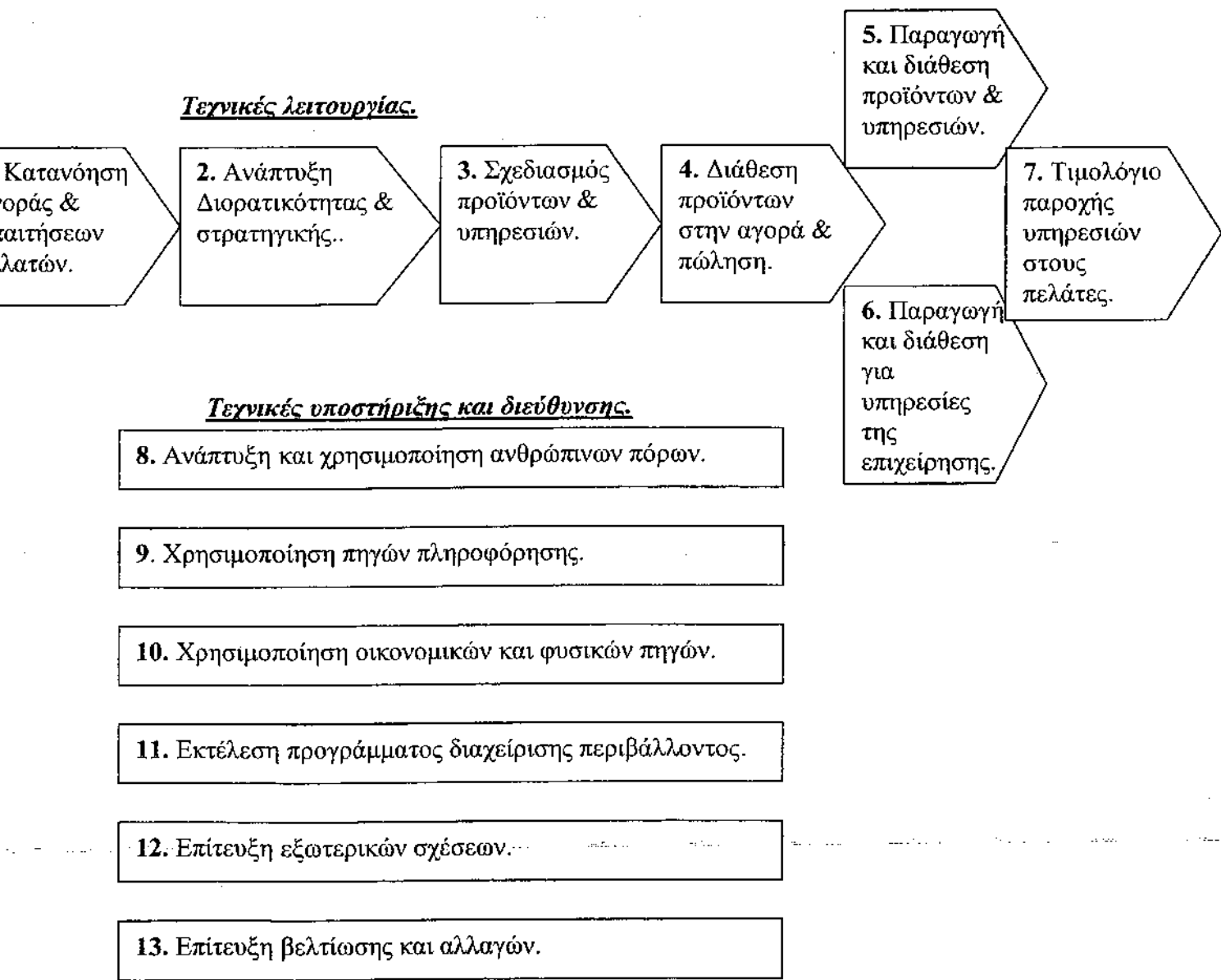
Για επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν κάτω από συγκεκριμένες και σταθερές συνθήκες, παράγοντας διάφορα προϊόντα, στην παραγωγή των οποίων η επιχείρηση διαθέτει πολύ μεγάλη εμπειρία και επίσης έχει αναπτύξει μία συγκεκριμένη πελατειακή σχέση. Αυτό είναι πιθανόν να προέρχεται από την συνολική πορεία της επιχείρησης, χωρίς να ακολουθεί κάποιο συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης, για να την καθοδηγεί.

Στην περίπτωση όμως επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται στο στάδιο να παράγουν πολλά νέα προϊόντα, εισάγοντας νέες μεθόδους παραγωγής, επιδιώκοντας να αποκτήσουν νέους πελάτες, ή ακόμα και νέες κατηγορίες πελατών και, φυσικά, σκοπός της προσπάθειάς τους αυτής θα είναι να ικανοποιήσουν όσο το δυνατόν περισσότερες απαιτήσεις των πελατών, είναι πολύ εύκολο η επιχείρηση να "χαθεί" οικονομικά, καθώς λειτουργεί σε ένα νέο περιβάλλον.

Ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC system), παρέχει στην επιχείρηση ένα οικονομικό "χάρτη" των δραστηριοτήτων της με τον οποίο εκφράζει το ήδη υπάρχον κόστος, αλλά και το προβλεπόμενο κόστος των δραστηριοτήτων και των επιχειρηματικών διαδικασιών, τα οποία με τη σειρά τους θα οδηγήσουν στην γνώση σχετικά με τα κόστη της επιχείρησης και τα κέρδη της, από την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών αλλά και των μονάδων παραγωγής.

Ο οικονομικός αυτός χάρτης, παρέχει τη δυνατότητα στους Διευθύνοντες Συμβούλους της επιχείρησης να γνωρίζουν που θα πρέπει να εστιάσουν την προσοχή τους και τις προσπάθειές τους για την αριότερη λειτουργία της επιχείρησης. [Πηγή: *Cost & Effect*. Robert S. Kaplan, Robin Cooper].

ΔΟΜΗ Activity – Based cost System.



Σχήμα: ABC Activity and process dictionary. (Cost and Effect. Robert s. Kaplan, Robin Cooper.)

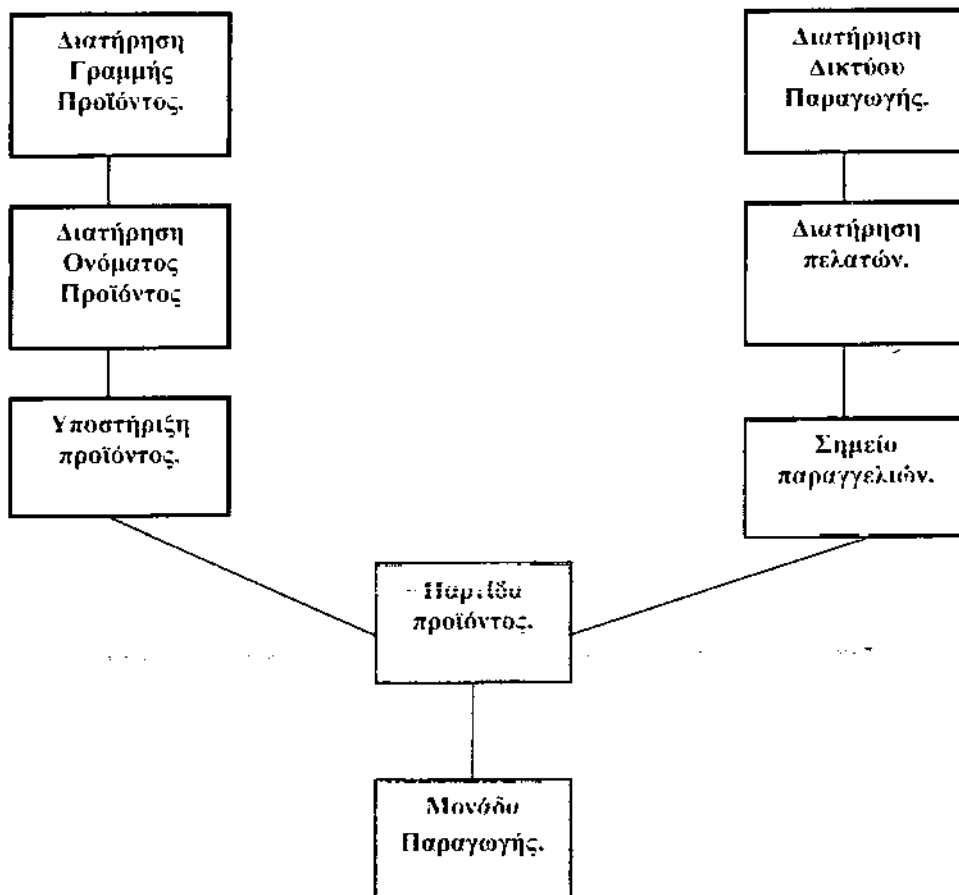
4.3. Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΟΥ "Activity Based Cost System".

Από την μέχρι τώρα ανάλυσή μας σχετικά με το ABC system, αντιλαμβανόμαστε ότι είναι ένα σύστημα το οποίο θέτει το "σκελετό", πάνω στον οποίο τοποθετούνται ιεραρχικά οι ενέργειες και οι διαδικασίες που εκτελούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος.

Καθώς, λοιπόν, οι πηγές του κόστους καθορίζουν τις δραστηριότητες, οι διευθύνοντες σύμβουλοι, αποκτούν πολύ δυνατή γνώση από την διαδικασία αποσαφήνισης, των κρίσιμων γνωρισμάτων των δραστηριοτήτων.

Ένα από τα πιο βασικά γνωρίσματα είναι εκείνο το οποίο κατατάσσει τις δραστηριότητες κατά μήκος των εξής ιεραρχιών: μονάδα παραγωγής, παρτίδα προϊόντος, προϊόντα, πελάτες και υποστήριξη ευκολιών.

Διάγραμμα Ιεραρχίας Δραστηριοτήτων:



Σχήμα: ABC Hierarchy of Activities. ("Cost & Effect". Robert S. Kaplan, Robin Cooper.)

Ανάλυση:

Το στάδιο Μονάδα Παραγωγής: περιλαμβάνει δραστηριότητες οι οποίες θα πρέπει να ολοκληρωθούν για κάθε προϊόν ή υπηρεσία που παράγεται. Η ποσότητα των δραστηριοτήτων αυτού του σταδίου, είναι ανάλογη της παραγωγής και του επιπέδου των πωλήσεων.

Το στάδιο Παρτίδα Προϊόντος: περιλαμβάνει δραστηριότητες οι οποίες πρέπει να ολοκληρωθούν για κάθε παρτίδα προϊόντος που θα παραχθεί ή οργάνωση της εργασίας που απαιτείται. Οι δραστηριότητες της παραγωγής παρτίδας προϊόντος περιλαμβάνουν εγκατάσταση μηχανισμού νέων μεθόδων παραγωγής, αγορά υλικών, καθώς και παραγγελίες των καταναλωτών.

Το στάδιο Υποστήριξης προϊόντος: περιλαμβάνει δραστηριότητες οι οποίες τίθενται σε εφαρμογή προκειμένου να γίνει εφικτή η παραγωγή εξατομικευμένων προϊόντων ή υπηρεσιών. Επεκτείνοντας αυτή την αντίληψη έξω από τα πλαίσια της βιομηχανίας, οδηγούμαστε στις δραστηριότητες του σταδίου Υποστήριξης Καταναλωτών, οι οποίες καθιστούν την επιχείρηση ικανή να πωλεί ξεχωριστά σε κάθε πελάτη της, αλλά η πώληση αυτή να εξαρτάται από την ένταση του συνόλου των πωλήσεων προϊόντων και υπηρεσιών που διατίθενται στους καταναλωτές. Οι δραστηριότητες των δύο αυτών σταδίων, επίσης περιλαμβάνουν ανανέωση και ενημέρωση των χαρακτηριστικών των προϊόντων, ιδιαίτερες δοκιμασίες και tests, σαν εργαλεία για την εξειδικευμένα προϊόντα και υπηρεσίες, με σκοπό να εξυπηρετήσουν, εξατομικευμένα, τους καταναλωτές.

Πέρα από τις δραστηριότητες του στάδιο της Μονάδας παραγωγής, της Παρτίδας προϊόντος, της υποστήριξης προϊόντος και της υποστήριξης καταναλωτών, άλλοι πόροι, παρέχουν δυνατότητες, που δεν μπορούν να χαραχθούν σε εξειδικευμένα προϊόντα και εξατομικευμένα σε καταναλωτές. Ορισμένες δραστηριότητες, όπως η ανάπτυξη προϊόντων και η διαφήμιση, μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως: Υποστήριξη Γραμμής προϊόντος ή Ονόματος από τη στιγμή που υποστηρίζουν μια ολόκληρη γραμμή Ονόματος προϊόντος.

Άλλες δραστηριότητες, όπως είναι η τιμολογιακή πολιτική και η τιμολόγηση, μπορεί να είναι κατά κανόνα σχετικά με μια συγκεκριμένη σειρά παραγγελιών, αλλά ανεξάρτητα από την ένταση και το περιεχόμενο των παραγγελιών.

Διαφορετικές δραστηριότητες παρέχουν γενικότερες δυνατότητες παραγωγής ή πωλήσεων – όπως είναι τα δίκτυα υποστήριξης εξόδων- οι οποίες δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε εξειδικευμένα προϊόντα και υπηρεσίες. Τα έξοδα της γραμμής παραγωγής, των διευκολύνσεων καθώς και των πηγών, μπορεί να οριστούν κατ' ευθείαν με βάση εξειδικευμένες γραμμές προϊόντων και δικτύων πηγών, αλλά σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να κατανεμηθούν στην παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών, μέσα στις κατηγορίες που αναφέραμε.

Η ιεραρχία του *Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων*, είναι εφαρμόσιμο για τον σχεδιασμό, την προώθηση, την έρευνα και την εξέλιξη εξόδων, κάνοντας έτσι όλα τα έξοδα της επιχείρησης να εμφανιστούν στο χάρτη με μια συγκεκριμένη ιεραρχία των επιπέδων της επιχείρησης, όπου η αιτία και το αποτέλεσμα μπορούν να γίνουν εμφανή .

Έτσι, τα έξοδα του επιπέδου υποστήριξης καταναλωτών, δεν γίνεται να κατανεμηθούν στα προϊόντα και τις υπηρεσίες τα οποία αγοράζονται από τους καταναλωτές, από την στιγμή που αυτά τα έξοδα συνάπτονται ανεξάρτητα από την ένταση και το μίγμα προϊόντων και υπηρεσιών που ζητούνται από τους καταναλωτές.

Τα έξοδα διατήρησης καταναλωτών μπορεί να αποφευχθούν ή να ελέγχονται μόνο με το να λειτουργήσει μόνο στο επίπεδο των καταναλωτών και όχι με το να μετατραπεί η ένταση και το μίγμα προϊόντος των διαφόρων προϊόντων και υπηρεσιών που ζητούν οι καταναλωτές.

Βασιζόμενοι στο ιεραρχικό διάγραμμα που σχεδιάσαμε, μπορούμε να εντοπίσουμε και να απεικονίσουμε πώς συνδέονται τα κόστη με τις δραστηριότητες παραγωγής και διάθεσης προϊόντων και υπηρεσιών προς τους καταναλωτές.

Η σχέση μεταξύ των δραστηριοτήτων και του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών, γίνονται χειροπιαστά και μπορούμε να τα κατανοήσουμε όπως δημιουργούνται στην πραγματικότητα, με την χρησιμοποίηση των οδηγών κόστους των δραστηριοτήτων.

Ένας οδηγός κόστους αποτελεί ένα ποσοτικό μέτρο των αποτελεσμάτων μιας ή περισσοτέρων δραστηριοτήτων.

Συγκεκριμένα:

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΟΔΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ.
Λειτουργία Μηχανημάτων.	Ώρες Λειτουργίας Μηχανημάτων.
Τοποθέτηση Μηχανημάτων.	Απαιτούμενος χρόνος τοποθέτησης μηχανημάτων.
Σχεδιάγραμμα Εργασιών Παραγωγής.	Λειτουργία Παραγωγής.
Προμήθεια Υλικών.	Εισπράξεις Υλικών
Υποστήριξη προϊόντων που ήδη υπάρχουν.	Αριθμός Προϊόντων.
Παρουσίαση Νέων προϊόντων.	Αριθμός νέων Προϊόντων που παρουσιάζονται.
Συντήρηση Μηχανημάτων.	Χρόνος συντήρησης Μηχανημάτων.
Τροποποίηση χαρακτηριστικών των προϊόντων.	Μηχανικές αλλαγές των προϊόντων που παρατηρούνται.

Σχήμα: "Select Activity cost drivers that link activity costs to the organization 's products, services, and customers".

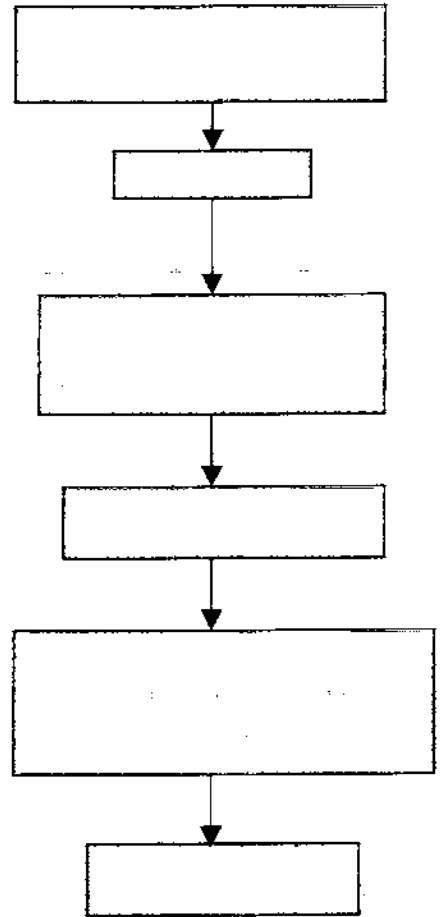
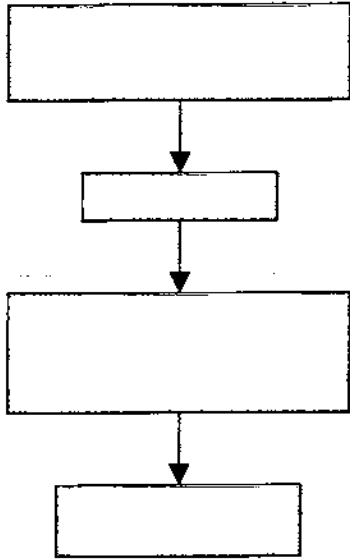
4.4. ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ – ABC SYSTEM, ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.

Το ABC system, αποτελεί μία νέα μέθοδο κοστολόγησης η οποία μπορεί να εφαρμοστεί σε πολλά επίπεδα, χωρίς όμως να σημαίνει πως είναι η μοναδική μέθοδος. Θα μπορούσαμε να πούμε πως είναι η "εξέλιξη" των παραδοσιακών μοντέλων κοστολόγησης. Η εμφάνιση και η εφαρμογή όμως των διαφόρων μεθόδων κοστολόγησης, οδηγούν τις επιχειρήσεις σε μια διαδικασία επιλογής της καταλληλότερης μεθόδου, την οποία θα χρησιμοποιήσουν.

Αρχικά, λοιπόν, θα χρειαστεί να γίνει αποσαφήνιση των διαφορών που υπάρχουν ανάμεσα στις παραδοσιακές, μέχρι τώρα, μεθόδους κοστολόγησης και στο σύστημα ABC.

Σύμφωνα με τους Massy και Wilger, η παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης στηρίζονται σε κόστη τα οποία δημιουργούνται από τα προϊόντα, ενώ η μέθοδος ABC στηρίζεται σε κόστη τα οποία δημιουργούνται από τις δραστηριότητες οι οποίες διενεργούνται για την παραγωγή των προϊόντων [Πηγές: "Massy & Wilger" Northwest Missouri State University].

Σχηματικά, δηλαδή, αυτό σημαίνει:



ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ VS "ABC SYSTEM".

	ABC SYSTEM	TRADITIONAL COST SYSTEM.
Cost pools	<ul style="list-style-type: none"> • Συγκεντρώνει τα κόστη σε ομάδες κόστους σύμφωνα με τη δραστηριότητα. Σχεδιάζονται για να ανταποκριθούν στις βασικές δραστηριότητες ή επιχειρηματικές διαδικασίες. Το κόστος σε κάθε ομάδα έχει προκληθεί από έναν μοναδικό παράγοντα – cost driver-. 	<ul style="list-style-type: none"> • Συγκεντρώνει το κόστος σε ομάδες με βάση τις ευκολίες ή το τμήμα. Τα κόστη σε κάθε ομάδα είναι ετερογενή – είναι κόστη από πολλές βασικές διαδικασίες και γενικά δεν έχουν προκληθεί από έναν μοναδικό παράγοντα.
Allocation Bases	<ul style="list-style-type: none"> • Κατανέμει το κόστος σε προϊόντα, υπηρεσίες και άλλα cost Objects, προερχόμενα από τις ομάδες κόστους με βάση τη δραστηριότητα, χρησιμοποιώντας βάση κατανομής που να ανταποκρίνεται στα cost drivers of activity costs. 	<ul style="list-style-type: none"> • Κατανέμει το κόστος σε προϊόντα, χρησιμοποιώντας βάση κατανομής, βασισμένη στην ποσότητα: μονάδες, άμεση εργασία, ώρες μηχανημάτων, έσοδα.
Hierarchy of Costs	<ul style="list-style-type: none"> • Αναγνωρίζει πως μερικά κόστη δεν προκαλούνται από τον αριθμό των μονάδων που παράγονται. 	<ul style="list-style-type: none"> • Υπολογίζει κάθε κόστος σαν να έχει οδηγηθεί από την ποσότητα του προϊόντος ή της υπηρεσίας.
Cost Object	<ul style="list-style-type: none"> • Επικεντρώνεται στον υπολογισμό του κόστους πολλών cost Objects: μονάδες, γραμμή παραγωγής, επιχειρηματική δραστηριότητα, καταναλωτές, προμηθευτές. 	<ul style="list-style-type: none"> • Επικεντρώνεται στον υπολογισμό του κόστους ενός μόνο cost Object: μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας.
Cost	<ul style="list-style-type: none"> • Σχετικά δαπανηρό στην υλοποίηση και συντήρησή του. 	<ul style="list-style-type: none"> • Μη δαπανηρό στην υλοποίηση και συντήρησή του.
Decision Support	<ul style="list-style-type: none"> • Εξαιτίας της ικανότητας της ευθυγράμμισης της βάσης της κατανομής με τα drive costs, παρέχει πιο ακριβή πληροφόρηση για να υποστηρίξει τις διοικητικές αποφάσεις. 	<ul style="list-style-type: none"> • Εξαιτίας της ανικανότητας για ευθυγράμμιση της βάσης κατανομής με τα drive costs, οδηγούνται σε υπερτίμηση ή αποτίμηση προβλημάτων.

[Πηγές: "Using Activity – Based Costing to Manage More Effectively".
Granof M. & Platt, D. & Vaysman, I].

5. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC SYSTEM ΣΤΗΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ.

Στην προσπάθειά μας, να εφαρμόσουμε κάποια από τις μεθόδους κοστολόγησης στον τομέα της εκπαίδευσης, θεωρήσαμε ως καταλληλότερο, το σύστημα κοστολόγησης εκείνο το οποίο θα περιελάμβανε περισσότερες παραμέτρους και θα ήταν σε θέση να προβάλλει περισσότερο ρεαλιστικά τα αποτελέσματα της κοστολόγησης.

Την εφαρμογή διαφόρων μεθόδων κοστολόγησης την έχουμε συναντήσει περισσότερο να εφαρμόζεται σε οικονομικές μονάδες, στους τομείς της βιομηχανίας ή των κατασκευών.

Στην περίπτωση στην οποία, εμείς καλούμαστε να μελετήσουμε, θεωρήσαμε σωστό να εφαρμόσουμε την μέθοδο κοστολόγησης του συστήματος Activity – Based Cost, διότι όπως έχει επισημανθεί, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται για έργα τα οποία έχουν καθυστερήσει, ή έργα τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί αλλά παρουσιάζουν αδυναμίες ή χρειάζονται βελτίωση.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν, λοιπόν, τα όσα αναφέραμε σχετικά με τα διάφορα μοντέλα συστήματος κοστολόγησης, κρίναμε πως στην περίπτωση κοστολόγησης στον τομέα της Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης, θα ήταν σωστή η επιλογή ενός μοντέλου το οποίο θα ανταποκρινόταν περισσότερο στις σημερινές ανάγκες της εκπαίδευσης, θα λάμβανε περισσότερες παραμέτρους, θα χρησιμοποιούσε περισσότερα κριτήρια, και φυσικά θα παρουσίαζε τα αποτελέσματα, συμπεριλαμβανομένων και των πιθανών διαφόρων δυσκολιών, όσο το δυνατόν πιο ρεαλιστικά.

Έτσι, με αυτόν τον τρόπο γίνεται εμφανές το κατά πόσο μπορεί να εφαρμοστεί στην εκπαίδευση ένα τέτοιο μοντέλο και φυσικά να εντοπιστούν τα διάφορα σημεία στα οποία πιθανόν να χωλαίνει, ώστε, να διεξαχθούν οι απαραίτητες ενέργειες προκειμένου για την βελτίωσή του.

Ίσως είναι δύσκολο να γίνει προσομοίωση του μοντέλου κοστολόγησης στον τομέα που καλούμαστε να εφαρμόσουμε την κοστολόγηση, όμως δεν φαίνεται να είναι ανέφικτο το αντίστροφο, δηλαδή να γίνει προσομοίωση του τομέα που θα κοστολογήσουμε, στο μοντέλο κοστολόγησης που θα χρησιμοποιήσουμε.

Με βάση αυτές τις παραμέτρους, λοιπόν, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι στον τομέα της εκπαίδευσης, το μοντέλο το οποίο είναι σε θέση να καλύψει περισσότερες ανάγκες και να οδηγήσει στο επιθυμητό αποτέλεσμα με τις ελάχιστες πιθανότητες αποτυχίας, είναι το ABC system.

5.1 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ABC ΣΤΗΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ.

Σύμφωνα με μία έρευνα που κάναμε σε δύο πανεπιστήμια του εξωτερικού, τα αποτελέσματα που πήραμε, έδειξαν ότι, η διοίκηση των Πανεπιστημίων, ενώ διαθέτει την πιο εξελιγμένη έκδοση πολύπλοκων λογιστικών συστημάτων κοστολόγησης, συχνά βρίσκεται στη δυσάρεστη θέση να μην καθίσταται εφικτή η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης που επιλέχθηκε, διότι δεν υπήρξε επαρκής πληροφόρηση την οποία απαιτούσε το μοντέλο αυτό της κοστολόγησης.

Αυτό, όπως προαναφέραμε, σημαίνει ότι είτε υπάρχει έλλειψη πληροφόρησης σχετικά με το κόστος που απαιτείται για μια δραστηριότητα, είτε το μοντέλο κοστολόγησης που τέθηκε σε εφαρμογή δεν έλαβε υπ' όψιν όλες τις παραμέτρους που θα έπρεπε.

Πραγματικά, καθηγητές υποστηρίζουν ότι: ενώ γνωρίζουμε πολλά για την "αξία", δεν γνωρίζουμε τίποτα για το "κόστος". Θεωρούμε πως στην περίπτωση όχι μόνο ίδρυσης ενός νέου τμήματος, αλλά και στην περίπτωση βελτίωσης λειτουργίας ενός τμήματος, το μοντέλο ABC system θα μπορέσει να εφαρμοστεί με επιτυχία.

Αυτό που εμείς αποκομίσαμε από το case study το οποίο μελετάμε είναι πως είμαστε σε θέση να κρίνουμε αν το μοντέλο ABC system, σύμφωνα με τα όσα παρουσιάζει και τους τομείς που μπορεί να εφαρμοστεί, είναι σε θέση να λειτουργήσει σωστά στον τομέα της πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης, με τρόπο τέτοιο, ο οποίος να μπορέσει να καλύψει όσο το δυνατόν περισσότερα κενά και οδηγήσει στο επιθυμητό αποτέλεσμα.

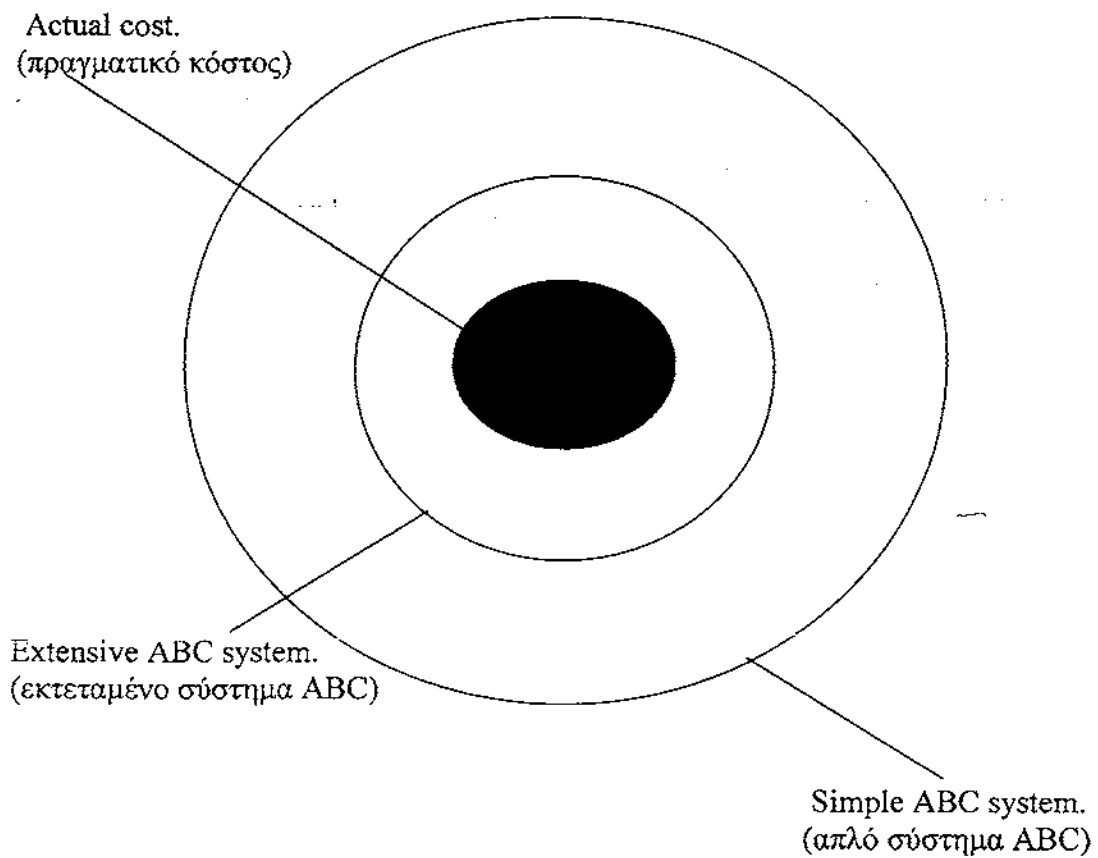
Πιο συγκεκριμένα, ο σκοπός ενός πολύ καλά σχεδιασμένου συστήματος κοστολόγησης ABC, δεν σημαίνει πως είναι το τέλειο σύστημα κοστολόγησης, διότι είναι φυσικό να παρουσιάζει αδυναμίες, όμως είναι το σύστημα εκείνο το οποίο μπορεί να γίνει τέλειο αν προσαρμοστεί στα δεδομένα μιας κατάστασης, έτσι ώστε να καλύψει όσο γίνεται την πιθανότητα απόκλισης από το προβλεπόμενο κόστος, αυτό οφείλεται στις λειτουργίες που μπορεί να διεξάγει το ABC system.

Συγκεκριμένα για να εφαρμοστεί το σύστημα ABC στην εκπαίδευση, οι λειτουργίες που θα χρειαστεί να εκτελέσει, θα είναι:

- Να αναπτύξει την κατάσταση του οργανισμού (Πανεπιστήμιο).
- Να καθοριστούν οι προτεραιότητες.
- Να παρέχει συγκεκριμενοποίηση του κόστους.
- Να εντοπίσει τα οφέλη.
- Να μετρήσει την δραστηριότητα του οργανισμού (Πανεπιστημίου) για περαιτέρω βελτίωση.

Αυτό, το οποίο επιδιώκει να πετύχει το ABC system, είναι η επίτευξη ακριβώς στο στόχο, δηλαδή στο να υπολογίσει το πραγματικό κόστος (actual cost) μιας σειράν δραστηριοτήτων με σκοπό την ολοκλήρωση ενός έργου, το οποίο διαφέρει από την εφαρμογή ενός απλού συστήματος κοστολόγησης ABC, και θα λέγαμε πως πλησιάζει περισσότερο σε ένα εκτεταμένο σύστημα κοστολόγησης ABC, το οποίο δεν σημαίνει ότι αναφέρεται μόνο για την ανάπτυξη ενός νέου τμήματος στην εκπαίδευση, αλλά μπορεί να αναφέρεται στην βελτίωση της λειτουργίας ενός τμήματος που ήδη υπάρχει.

Σχηματικά αυτό σημαίνει:



Σχήμα: Cost accuracy target. (*Cost and Effect: Robert S. Kaplan, Robin Cooper*).

Αξίζει να αναφέρουμε πως το ABC system, σαν τεχνική κοστολόγησης, είναι περισσότερο διαδεδομένη στο εξωτερικό και όχι τόσο στην Ελλάδα. Βέβαια, θα πρέπει να τονίσουμε ότι η υλοποίηση ενός Activity Based Cost system, δεν είναι πάντα επιτυχημένη.

Περισσότερο ευαίσθητο είναι το θέμα αυτό, όταν αναφερόμαστε για κοστολόγηση σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς όπως είναι η εκπαίδευση και όχι μόνο για οικονομικές μονάδες.

Σημαντικό ρόλο στην αδυναμία αυτή είναι το γεγονός πως για να λειτουργήσει αποδοτικά το ABC system, απαιτείται μεγάλος αριθμός πληροφοριών και δεδομένων που θα πρέπει να δοθούν στο σύστημα.

Όπως αντιλαμβανόμαστε μια τέτοια διαδικασία απαιτεί μεγάλη προσοχή, ακρίβεια και λεπτομέρεια. Για να έχει, λοιπόν, απόδοση ένα ABC system, στην Πανεπιστημιακή Εκπαίδευση, θα πρέπει να επικεντρωθεί στα εξής πεδία:

- a) Στον ακριβή υπολογισμό του κόστους που αφορούν ενέργειες σχετικές με την λειτουργία του τμήματος, όπως είναι τα κτίρια και ο μηχανολογικός εξοπλισμός του, καθώς επίσης και προμήθεια υλικών όπως είναι οι υπολογιστές, τα γραφεία, τα βιβλία και
- b) Στον υπολογισμό του κόστους που δημιουργείται από την εργασία του προσωπικού του τμήματος, όπως είναι οι αμοιβές των καθηγητών.

Δηλαδή, αυτό που θα χρειαστεί να κάνουμε εμείς, είναι ο διαχωρισμός των τμημάτων εκείνων τα οποία απαιτούν κάποιο κόστος, προκειμένου για την ολοκλήρωση ενός τμήματος Πανεπιστημίου.

Ειδικότερα, όσον αφορά το πρώτο πεδίο, που αναφέραμε, θα πρέπει να επικεντρωθούμε ειδικότερα στην κατανομή του κόστους που θα δημιουργηθεί, στηριζόμενοι στα επίπεδα που χρειάζεται να δημιουργηθούν, τα οποία μπορεί να είναι:

- Τεχνολογικός εξοπλισμός του τμήματος.
- Λειτουργία γραφείου του Πρύτανη.
- Λειτουργία γραφείων του διοικητικού συμβουλίου.
- Εφοδιασμός βιβλιοθήκης για την όσο το δυνατόν καλύτερη εξυπηρέτηση των φοιτητών.
- Πλήρης εφοδιασμός γραφείου διασύνδεσης φοιτητών.

Σχετικά με το δεύτερο πεδίο, τα σημεία στα οποία θα πρέπει να επικεντρώσουμε την προσοχή μας, είναι τα επίπεδα τα οποία σχετίζονται με κόστη που αφορούν:

- Υπηρεσίες προσωπικού (συμπεριλαμβανομένου και της διοίκησης).
- Υποστήριξη Διδασκαλίας.
- Έρευνα επιστημονικών πεδίων.
- Παροχή ενημερωτικών σεμιναρίων στο εκπαιδευτικό προσωπικό.
- Ανάπτυξη νέων επιστημονικών προγραμμάτων.

Αυτό το οποίο θα πρέπει να τονιστεί είναι πως για την υλοποίηση του σχεδιασμού ενός νέου Πανεπιστημιακού τμήματος, τα κόστη που προκύπτουν για την λειτουργία του, δημιουργούνται πάντοτε σύμφωνα με κάποιους οδηγούς κόστους (cost driver), με βάση τους οποίους, θα λέγαμε πως μπορούμε να προβούμε σε παραπέρα ενέργειες.

Με τους οδηγούς κόστους (cost driver) γίνεται ένας σχεδιασμός και παράλληλα οριοθετείται το ύψος του κόστους το οποίο μπορεί να καλυφθεί, ελαχιστοποιώντας, έτσι, τις πιθανότητες να το υπερβούμε.

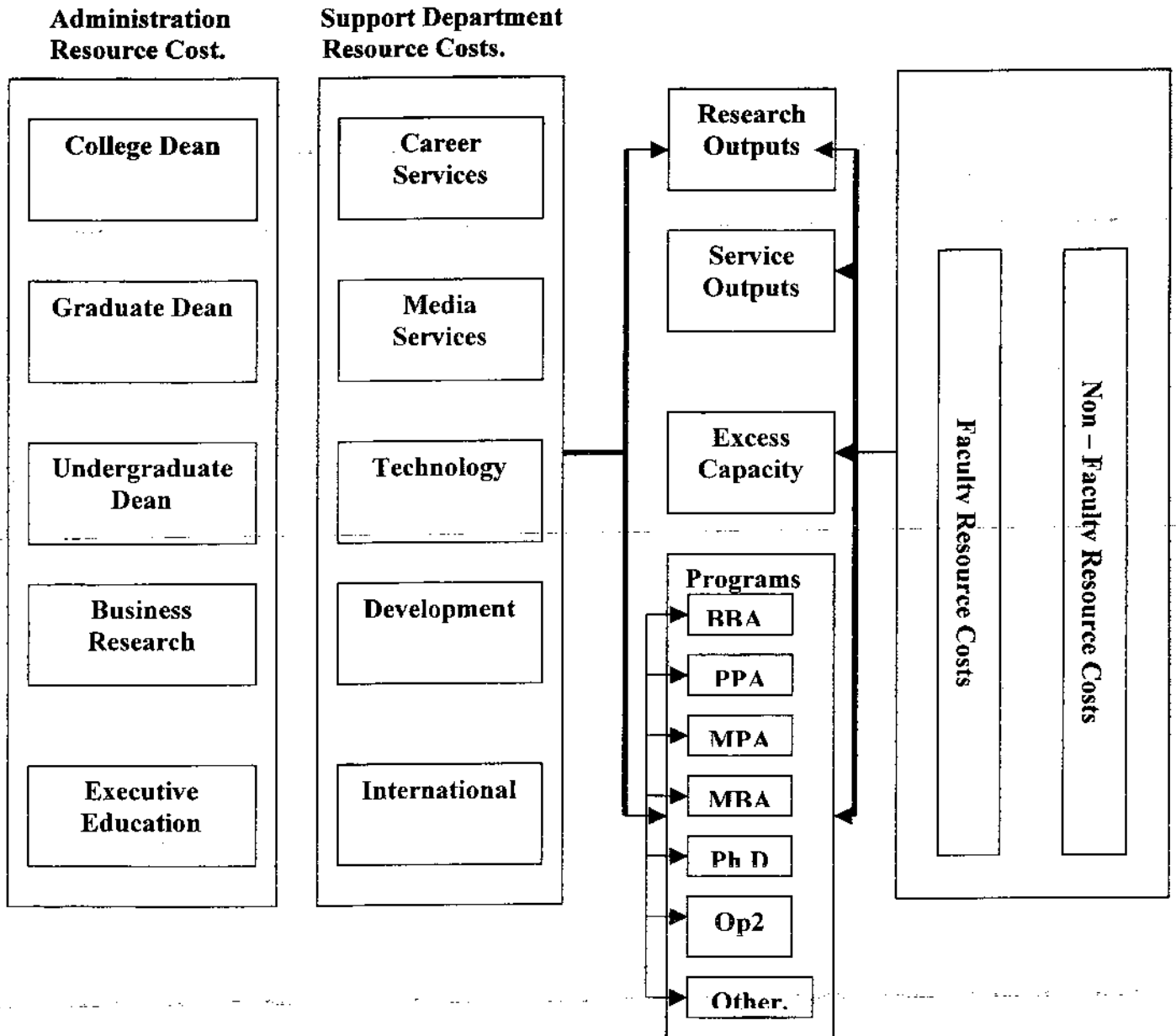
Σχετικά με την λειτουργία ενός νέου τμήματος Πανεπιστημίου ο σχεδιασμός του θα πρέπει να γίνει σύμφωνα με ορισμένους οδηγούς κόστους, και σύμφωνα με τη δομή του τμήματος. [*Πηγές: "Using Activity Based Costing to Manage More Effectively" Granof, M. & Platt, D. & Vaysman, I.*]

Σύμφωνα με τους Granof, Platt, Vaysman, η εικόνα της δομής πάνω στην οποία θα στηριχτούμε για την ολοκλήρωση ενός τμήματος, στην οποία παρουσιάζονται τα κομμάτια τα οποία συνθέτουν τη δομή αυτή, παρουσιάζεται ως εξής:

Design of ABC Cost Allocation System – college Level.

College cost centers

Academic Department Cost



Exhna: "Using Activity Based Costing to Manage More Effectively" Granof, M. & Platt, D. & Vaysman, I.

Ανάλυση:

Όπως παρουσιάζονται στο σχήμα, αρχικά υπάρχουν τρία κέντρα κόστους τα οποία είναι:

I. Τμήμα διαχείρισης πηγών κόστους.

Σε αυτό περιέχονται κλιμακωτά, κόστη των προγραμμάτων του Πανεπιστημίου:

- Εξειδικευμένη Εκπαίδευση.
- Επιχειρησιακή έρευνα.
- Τμήμα φοιτητών.
- Τμήμα απόφοιτων.
- Τμήμα πρύτανη.

II. Τμήμα υποστήριξης πηγών κόστους.

Τα κόστη του τμήματος αυτού σχηματίζονται από τα τμήματα υποστήριξης λειτουργίας, τα οποία περιέχουν κυρίως τον τεχνολογικό εξοπλισμό.

- Διεθνές τμήμα.
- Τμήμα ανάπτυξης.
- Τμήμα τεχνολογίας.
- Τμήμα υπηρεσιών μέσω μαζικής ενημέρωσης.
- Τμήμα υπηρεσιών καριέρας.

III. Τμήμα κόστους της Ακαδημίας.

Στο τμήμα αυτό, παρουσιάζονται δύο είδη κόστους τα οποία προέρχονται από:

- Πηγές κόστους μη- πανεπιστημιακών σχολών.
- Πηγές κόστους πανεπιστημιακών σχολών.

Από την λειτουργία των τριών αυτών τμημάτων, δημιουργούνται πλαίσια μέσα στα οποία αναπτύσσονται υπηρεσίες οι οποίες ολοκληρώνουν την δομή ενός Πανεπιστημιακού τμήματος.

Οι υπηρεσίες αυτές συνήθως αφορούν σε διάφορα τμήματα όπως:

- Η λειτουργία Πανεπιστημιακών προγραμμάτων.
- Περαιτέρω δυνατότητες του Πανεπιστημίου.
- Υπηρεσίες παραγωγής.
- Έρευνα παραγωγής.

Αναπτύσσοντας, λοιπόν, τις υπηρεσίες των τμημάτων αυτών σύμφωνα πάντα με τους οδηγούς κόστους κάθε περίπτωσης, οδηγούμαστε στη δημιουργία και ολοκλήρωση της δομής πάνω στην οποία θα στηρίζεται ολόκληρη η άρτια οργάνωση ενός νέου Πανεπιστημιακού τμήματος .

Με βάση αυτών των λειτουργιών, θα μπορούν οι φοιτητές του συγκεκριμένου τμήματος να μπορούν να έχουν πρόσβαση σε νέα προγράμματα που θα σχεδιαστούν και θα εφαρμοστούν, τα οποία θα τους βοηθούν σε θέματα μαθημάτων ή ακόμα και επιλογών.

Αυτό στο οποίο θα μπορέσει να μας βοηθήσει η τεχνική του ABC system, είναι στο να μπορέσει να παρέχει σιγουριά για την ολοκληρωμένη λειτουργία του τμήματος και την αποφυγή αποκλίσεων κόστους.

6. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ "ABC SYSTEM" ΣΤΟ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

Πολλές είναι οι αναφορές και οι ερμηνείες που έχουν δοθεί, κατά καιρούς, σχετικά με την τεχνική "ABC system".

Συγκεκριμένα, το 1990, οι *Beaujon & Singhal* αναφέρουν πως το ABC system μπορεί να παρουσιάσει με τον πιο κατανοητό τρόπο το πώς μειώνεται το κόστος μέσα από την διαχείριση των δραστηριοτήτων που καταναλώνονται από τους πόρους. Δηλαδή δίνουν έμφαση στο γεγονός πως μια ξεκάθαρη εικόνα των δραστηριοτήτων, ήταν το κλειδί για μία αποτελεσματική εφαρμογή του ABC.

Άλλη αναφορά του Trunk το 1992 δίνει έμφαση στο γεγονός ότι το πρώτο βήμα σε αυτή την προσέγγιση κοστολόγησης ήταν να αναγνωρίσει τις δραστηριότητες που έχουν οριστεί, όπως είναι μέσα στους στόχους της αποστολής του τμήματος.

«Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων, εξασφαλίζει μια μέθοδο για την καταγραφή οικονομικών δεδομένων, μέσω πολύτιμων παραγωγικών δραστηριοτήτων (όπως για παράδειγμα, αιθουσών διδασκαλίας και εργαστηριακών χρήσεων) σε μια ποικιλία της διδασκαλίας, της έρευνας και των υπηρεσιών που εξέρχονται από την ανώτερη εκπαίδευση».

DeHayes Loverinic (1994).

Σε συνέχεια της εμβάθυνσης της τεχνικής του ABC system, ο *Plater* αναφέρει:

« Οι περισσότεροι από τους πόρους του Πανεπιστημίου είναι σταθεροί, αλλά οι καθηγητές και το προσωπικό είναι ο μόνος πολύτιμος πόρος. Τα Πανεπιστήμια πρέπει να επανεκτιμούν το πώς η χρήση του χρόνου των καθηγητών συναντά τις ευκαιρίες που επικυρώνουν την αποστολή τους Παρέχεται ωστόσο η δυνατότητα να μετρηθεί η εργασία των καθηγητών. Με την τεχνική του ABC, μπορεί να επιτευχθεί η αιχμαλώτιση, ο προσδιορισμός και η αναφορά των καθηγητών με το κόστος ». *Plater (1995).*

Τέλος οι Robin Cooper & Robert Kaplan, αναφέρουν πως το μοντέλο ABC υποθέτει πως η συμπεριφορά του κόστους οδηγείται από τις δραστηριότητες που εκτελούνται στο τμήμα. [Πηγές: R. Cooper & R. S. Kaplan, *ABC 's of higher Education – Getting back to the Basics an Activity – Based Costing Approach to Planning and financial Decision Making* : Cox K. & Downey R. & Smith L].

6.1. Ο ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ABC SYSTEM ΣΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΑΝΩΤΑΤΟΥ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ.

Σύμφωνα με την θεωρία την οποία ανέπτυξε ο Baven 's (1980), τα κολέγια και τα Πανεπιστήμια αναπτύσσονται με όσα χρήματα μπορούν να ξοδεύουν, όσα χρήματα μπορούν να αναπτύξουν.

Πραγματικά, αυτό που κάνει τη διαφορά είναι το γεγονός πως τα Πανεπιστήμια όπως και διάφορα άλλα δημόσια εκπαιδευτικά ιδρύματα, είναι οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το οποίο δηλώνει πως τα έξοδά τους, είναι άμεσα συνδεδεμένα με τα διαθέσιμα έσοδα. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει πως ενώ τα έσοδά τους αυξάνονται, το κόστος λειτουργίας τους μειώνεται.

Αναφορές μελετητών πάνω σε θέματα κοστολόγησης πανεπιστημιακών Ινστιτούτων καταλήγουν στην άποψη πως η Ανώτατη Εκπαίδευση είναι ένα "αδρανές εργοστάσιο" το οποίο είναι αποτέλεσμα της υψηλής εργασίας, εντατικής φύσης και της μη πραγματοποίησης οφέλους από την παραγωγικότητα μέσω της χρησιμοποίησης, σε μεγάλο βαθμό, της τεχνολογίας όπως πραγματοποιείται με άλλους τομείς της τεχνολογίας.

Καθίσταται αναγκαίος, λοιπόν ο σχεδιασμός, η υλοποίηση και η εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης αποσκοπώντας στην βελτίωση της ποιότητας και των δυνατοτήτων στον τομέα της διοίκησης και τεχνολογίας σε όλα τα επίπεδα των πόρων μέσα στον εκπαιδευτικό οργανισμό.

Σύμφωνα με την μέχρι σήμερα, λειτουργία των διαφόρων τμημάτων του Ανώτατου Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Πατρών, είναι γνωστό πως έχουν δαπανηθεί μεγάλα ποσά προκειμένου εφοδιαστούν όλα τα εργαστήρια με τον απαραίτητο μηχανολογικό και τεχνολογικό εξοπλισμό των εργαστηρίων, με σκοπό την όσο το δυνατόν περισσότερο αποδοτική μέθοδο διδασκαλίας.

Επίσης θα πρέπει να τονίσουμε πως τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές πιέσεις, καθορίζουν το φάσμα του κόστους των μονάδων μέσα στη λειτουργία του Α.Τ.Ε.Ι. Έτσι θα λέγαμε πως λειτουργεί μέσα σε ένα φάσμα αποδεχόμενων κανόνων για την παραγωγή, όπως : αναλογίες σπουδαστών – καθηγητών, ή εργασιακός χώρος / σπουδαστή.

Φυσικά, το σκεπτικό για την κάλυψη αυτού του κόστους, είναι πως η τεχνολογία θα βελτιώσει τελικά την Ακαδημαϊκή και Διοικητική Παραγωγικότητα.

Συγκεκριμενοποιώντας τις συνθήκες αλλά και τους κανόνες, πάνω στους οποίους βασίζεται ολόκληρη η λειτουργία του Α.Τ.Ε.Ι Πατρών, διαθέτουμε τις πληροφορίες πως το μόνιμο προσωπικό που εργάζεται σε αυτό, είναι 172 άτομα, ενώ το έκτακτο προσωπικό είναι 815 άτομα. Ο ενεργός πληθυσμός των σπουδαστών ανέρχεται κατά μέσο όρο στις 18.000, καθώς η αναλογία διδασκόντων / σπουδαστή είναι 1 / 18,24.

Χρίζει ιδιαίτερης σημασίας να αναφερθεί πως δεν εκμεταλλεύονται (χρησιμοποιούνται) όλοι οι διαθέσιμοι πόροι το ίδιο αποτελεσματικά. Αυτό είναι απόρροια μιας σειράς γεγονότων τα οποία λαμβάνουν χώρα, όπως:

- Έλλειψη διδακτικού προσωπικού.
- Άνισος καταμερισμός σπουδαστών σε διάφορα τμήματα του Ιδρύματος.
- Ανεπαρκές κυβερνητικού κεφαλαίου για την λειτουργία του Ιδρύματος.

Εφαρμόζοντας, έτσι ένα δυνατό σύστημα κοστολόγησης ABC θα υποδείξει ένα πολύ ισχυρό Διοικητικό εργαλείο στην ορθότερη αξιοποίηση διαθέσιμων πόρων.

[Πηγή: *Cost – Effectiveness as a Managerial Tool in Technological Educational Institutes In Greece*. E. Katsikas, G. Kakarelidis, G. Kabouridis, 2004].

6.2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΣΠΟΥΔΩΝ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

Σύμφωνα με αυτά που αποκομίσαμε από την μελέτη του μοντέλου κοστολόγησης ABC system, θα επιχειρήσουμε να το εφαρμόσουμε στη μελέτη της περίπτωσης του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων.

Το τμήμα αυτό, ανήκει στη Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας και ιδρύθηκε το 1999 στα πλαίσια της πρωτοβουλίας του ΥΠΕΠΘ, για την διεύρυνση της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, με προεδρικό διάταγμα 200 (ΦΕΚ 179 / 6-9-99). Χρηματοδοτήθηκε στα πλαίσια του Β ΚΠΣ με το υπ' αριθμ. ΚΑ/1493 με το ποσό των 200.000.000.

Μέλη του Εκπαιδευτικού προσωπικού του Α.Τ.Ε.Ι Πατρών, με την καθοδήγηση του καθηγητή και προέδρου του Α.Τ.Ε.Ι Dr Ι. Μακρυγένη, ανέλαβαν την πρωτοβουλία να επεξεργαστούν την πρόταση και να εκπονήσουν την μελέτη σκοπιμότητας για την δημιουργία νέου τμήματος στην ΣΔΟ του Α.Τ.Ε.Ι Πατρών με τίτλο: *ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ*.

Η μελέτη διαρθρώνεται ως εξής:

- Τεκμηρίωση της αναγκαιότητας ίδρυσης νέου τμήματος.
- Περιφερειακή διάσταση της πρότασης.
- Αιτιολόγηση της σκοπιμότητας ίδρυσης νέου τμήματος.
- Παρουσίαση της διεθνούς εμπειρίας στο χώρο της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης σε θέματα επιχειρηματικού σχεδιασμού.
- Σχέδιο λειτουργίας και ανάπτυξης.

Η εισαγωγή των 80 πρώτων σπουδαστών στο τμήμα, έγινε στις 30-9-1999 με τον υπ' αριθμ. Φ. 152.23/Β3/5688 (30-9-99).

Τα στοιχεία που συγκεντρώσαμε σχετικά με την απασχόληση προσωπικού (Εκπαιδευτικού, αλλά και Διοικητικού) του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, είναι:

Το προσωπικό του τμήματος, αποτελείται από 10 μόνιμους εκπαιδευτικούς και 63 έκτακτους, κατά την διάρκεια της μέχρι σήμερα λειτουργίας του τμήματος, ενώ το Διοικητικό προσωπικό σήμερα αποτελείται από 4 υπαλλήλους.

Κατά μέσο όρο, ο αριθμός των σπουδαστών κάθε εξαμήνου, ανέρχεται στους 150 ανά εξάμηνο, δηλαδή συνολικά στο τμήμα υπάρχουν περίπου 1200 σπουδαστές.

Η δομή των σπουδών στο τμήμα Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων έχει ως εξής:

Η διάρκεια σπουδών είναι οκτώ (8) εξάμηνα. Οι σπουδές στα πρώτα επτά (7) εξάμηνα περιλαμβάνουν θεωρητική διδασκαλία, φροντιστηριακές ασκήσεις, εργαστηριακή εργασία, εκπόνηση εργασιών και μελέτη περιπτώσεων, είτε αυτόνομα, είτε στα πλαίσια ομαδικής εργασίας. Το όγδοο (8ο) εξάμηνο περιλαμβάνει διεξαγωγή Πρακτικής άσκησης και εκπόνηση πτυχιακής εργασίας.

Το πρόγραμμα Σπουδών του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, περιλαμβάνει τη διδασκαλία των επιστημονικών και τεχνολογικών εννοιών σε Μαθήματα Γενικής Υποδομής, Μαθήματα Ειδικής Υποδομής και Μαθήματα Ειδικότητας.

Τα βασικά γνωστικά αντικείμενα του Προγράμματος Σπουδών, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνουν:

- Οικονομική Ανάλυση.
- Επιχειρηματικό Σχεδιασμό.
- Επιχειρηματική Έρευνα.
- Marketing.

- Ποσοτικές Μεθόδους.
- Αλγόριθμους, Δομές και Βάσεις Δεδομένων.
- Γλώσσες και Μεθοδολογίες Προγραμματισμού.
- Λειτουργικά Συστήματα.
- Πληροφοριακά και Επικοινωνιακά Συστήματα και Εφαρμογές.
- Τεχνολογία Λογισμικού, Υπολογιστικών Συστημάτων και Δικτύων.
- Στατιστική.
- Οικονομία.

Η διεξαγωγή όλων των εργασιών για την ορθή λειτουργία του τμήματος, στηρίχτηκε στη χρηματοδότηση που έγινε από το ΥΠΕΠΘ, σε ποσοστό 25%, ειδική υπηρεσία διαχείρισης ΕΠΕΑΕΚ, αλλά και στην συγχρηματοδότηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, σε ποσοστό 75%. Ακόμα, η ενέργεια αυτή χρηματοδοτήθηκε και από το Β Επιχειρησιακό πρόγραμμα Εκπαίδευσης και Αρχικής Επαγγελματικής Κατάρτισης «Παιδεία Μπροστά». [*Πηγές: "Οδηγός Σπουδών Τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων"*].

Στους πίνακες που ακολουθούν, απεικονίζονται αναλυτικά το πρόγραμμα των μαθημάτων για κάθε εξάμηνο ξεχωριστά:

1 ^ο ΕΞΑΜΗΝΟ								
A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Άσκηση	Εργαστήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1	ΔΟΝΑ	Μικροοικονομική	3	2	1		7	4
2	ΜΓΥ	Οικονομική της Διοίκησης I	3	2	1		7	4
3	ΔΟΝΑ	Εμπορικό Δίκαιο	2	2			6	4
4	ΜΓΥ	Γενικά Μαθηματικά I	5	2	3		9	5
5	ΜΓΥ	Εισαγωγή στην Πληροφορική των Επιχειρήσεων	6	2		4	10	6
6	ΜΓΥ	Λογιστική I	5	3	2		11	7
Γενικό Σύνολο			24	13	7	4	50	30

2^ο ΕΞΑΜΗΝΟ

A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Άσκηση	Εργαστ ήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1	ΔΟΝΑ	Μακροοικονομική	3	2	1		7	4
2	ΜΕΥ	Οικονομική της Διοίκησης II	4	2		2	8	5
3	ΜΓΥ	Γενικά μαθηματικά II	5	2	3		9	5
4	ΜΓΥ	Εισαγωγή στη Στατιστική των Επιχειρήσεων	4	3		1	10	6
5	ΜΕΥ	Δομές Δεδομένων και Οργάνωση Αρχείων	4	2		2	8	5
6	ΜΓΥ	Λογιστική II	4	2	2		8	5
Γενικό Σύνολο			24	13	6	5	50	30

3^ο ΕΞΑΜΗΝΟ

A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Άσκηση	Εργαστ ήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1	ΜΕ	Επιχειρηματικός Σχεδιασμός Ι	5	2	1	2	9	5
2	ΜΕΥ	Marketing – Ανάλυση Πολύκων Αγοράς	3	2	1		7	4
3	ΜΕΥ	Εισαγωγή στην Επιχειρησιακή Έρευνα	4	3		1	10	6
4	ΜΓΥ	Ειδικά Θέματα στη Στατιστική των Επιχειρήσεων	4	2		2	8	5
5	ΜΕΥ	Δίκτυα Η/Υ στην επιχείρηση	4	2		2	8	5
6	ΜΕΥ	Εισαγωγή στα συστήματα Διαχείρισης Βάσεων Δεδομένων	4	2		2	8	5
Γενικό Σύνολο			24	13	2	9	50	30

4^ο ΕΞΑΜΗΝΟ

A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Άσκηση	Εργαστήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1	ΜΕ	Επιχειρησιακός Σχεδιασμός II	5	2	1	2	9	5
2	ΜΕΥ	Marketing – Προγραμματισμός Πολιτικών Αγοράς	3	2	1		7	4
3	ΜΕΥ	Χρηματοοικονομική Διοίκηση I	4	3	1		10	6
4	ΜΕΥ	Επιχειρησιακή Έρευνα – ειδικά θέματα	4	2		2	8	5
5	ΜΕ	Εισαγωγή στα Πληροφορτικά Συστήματα	4	2		2	8	5
6	ΜΕΥ	Συστήματα Διαχείρισης Βάσεων Δεδομένων και κειμένων στο Επιχειρηματικό Περιβάλλον	4	2		2	8	5
Γενικό Σύνολο			24	13	3	8	50	30

5^ο ΕΞΑΜΗΝΟ

A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Ασκηση	Εργαστήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1	ΜΕΥ	Marketing – Έλεγχος και Ειδικά Θέματα Ολικής Ποιότητας	3	2		1	7	4
2	ΜΕΥ	Χρηματοοικονομική Διοίκηση II	4	3	1		10	6
3	ΜΕ	Ανάλυση και Έλεγχος επιχειρησιακών στρατηγικών	3	2	1		7	4
4	ΜΕ	Γεχνικές Προβλέψεων και Ελέγχου	4	2		2	8	5
5	ΜΕ	Εφαρμοσμένα πληροφοριακά συστήματα στο Επιχειρηματικό Περιβάλλον	4	2		2	8	5
6	ΜΕ	Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων I	4	3		1	10	6
Γενικό Σύνολο			22	14	2	6	50	30

6^ο ΕΞΑΜΗΝΟ

A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Άσκηση	Εργαστήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1	ΜΕ	Επιχειρησιακά παίγνια	4	3		1	10	6
2	ΜΕ	Διαχείριση χαρτοφυλακίων και προϋπολογισμοί	4	3	1		10	6
3	ΜΕ	Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων II	6	3		3	12	7
4	ΜΕ	Επιχειρηματικές δικτυακές Εφαρμογές και Internet	4	2		2	8	5
5	ΜΕΥ	Εισαγωγή στην Ανάλυση της	4	3	1		10	6
		Εκμετάλλευσης και τον Βιομηχανικό σχεδιασμό						
Γενικό Σύνολο			22	14	2	6	50	30

7° ΕΞΑΜΗΝΟ

A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Άσκηση	Εργαστήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1	ΜΕ	Σεμινάριο Τελαιοφοίτων	3	3			9	5
2	ΜΕΥ	Πρότυπο Κόστος	4	3	1		10	6
3	ΜΕΥ	Οικονομετρικά Πρότυπα	4	3	1		10	6
4	ΜΕ	Επιχειρηματικά Συστήματα Αυτοματισμού Γραφείου και Επανασχεδιασμός Διαδικασιών	8	3		5	14	8
5	ΜΕΥ	Ξένη Γλώσσα - Ορολογία	4	2		2	8	5
Γενικό Σύνολο			23	14	2	7	51	30

8^ο ΕΞΑΜΗΝΟ

A/A	Κατηγορία	Μάθημα	Σύνολο	Θεωρία	Πρακτική Άσκηση	Εργαστήριο	Φόρτος εργασίας	Διδακτικές Μονάδες
1		Πρακτική Άσκηση					40	10
2		Πτυχιακή Εργασία					10	20
Γενικό Σύνολο							50	30

Εφαρμόζοντας το σύστημα κοστολόγησης ABC στην μελέτη της περίπτωσης του τμήματος Επιχειρηματικού σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, παρουσιάζονται σημαντικά πλεονεκτήματα, τα οποία μπορούν να λειτουργήσουν ως σημαντικά εργαλεία για την κοστολόγηση λειτουργίας του τμήματος.

Το πρώτο και σημαντικό πλεονέκτημα είναι το γεγονός ότι μπορεί να εφαρμοστεί, αλλάζοντας από τις μέχρι τώρα παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης κεφαλαίου που είχαμε συναντήσει, σε μία μέθοδο κοστολόγησης σχετική με τις δραστηριότητες.

Το δεύτερο πολύ σημαντικό πλεονέκτημα είναι πως το ABC system, θα αποτελεί ένα εργαλείο αναφοράς για την κοστολόγηση, διότι θεωρείται μια αξιόπιστη μέθοδος αναφοράς του χρόνου που διατίθεται από του εκπαιδευτικούς σε συγκεκριμένες δραστηριότητες, συμβάλλοντας έτσι στην παραγωγικότητα που διεξάγεται συνολικά μέσα στο τμήμα του Α.Τ.Ε.Ι.

Σύμφωνα με πληροφορίες, γνωρίζουμε πως η λειτουργία Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων και Ινστιτούτων, στηρίζεται σε έσοδα τα οποία προέρχονται από χρηματοδοτήσεις εθνικών πόρων, δωρεές και άλλες πηγές, με σκοπό να

καλύπτουν τους μισθούς του έκτακτου και μόνιμου εκπαιδευτικού προσωπικού, διοικητικών υπαλλήλων λογαριασμούς συντήρησης, εξοπλισμού και άλλων λειτουργιών.

Δηλαδή, ο προϋπολογισμός των δαπανών, θα λέγαμε πως αρχικά μοιράζεται για την κάλυψη των εξής δραστηριοτήτων:

A. Υπηρεσίες Διδασκαλίας.

B. Διοικητικές Υπηρεσίες.

C. Λοιπές υπηρεσίες.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν μας την διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στις υπηρεσίες που προσφέρει ένας μόνιμος από έναν έκτακτο εκπαιδευτικό, αυτό θα αποτελέσει για εμάς εργαλείο ώστε να μπορέσουμε να προβούμε στο διαχωρισμό του κόστους των υπηρεσιών τους. Είναι εύλογο πως ένας μόνιμος εκπαιδευτικός, εκτός από τις υπηρεσίες που προσφέρει για την διδασκαλία μαθημάτων, παρέχει και άλλες υπηρεσίες όπως να είναι μέλος της επιτροπής καθηγητών του τμήματος, να είναι μέλος του συμβουλίου του τμήματος κ.α.

Συνεπώς, ο εκπαιδευτικός αυτός θα χρειαστεί να κατανείμει ένα μέρος του χρόνου του, στην παροχή των επιπλέον υπηρεσιών που προσφέρει. Με βάση αυτό το σημαντικό μέρος χωρίσαμε τις τρεις αρχικές δραστηριότητες, που αναφέραμε, σε συνολικά έντεκα (11) επιμέρους κατηγορίες.

Συγκεκριμένα, η δραστηριότητα των υπηρεσιών διδασκαλίας διαχωρίζεται στις εξής δραστηριότητες:

- ΔΟΝΑ
- ΜΕΥ
- ΜΓΥ
- ΜΕ

Η δραστηριότητα των Διοικητικών υπηρεσιών διαχωρίζεται στις εξής δραστηριότητες:

- Μέλος της επιτροπής του Συμβουλίου του τμήματος.
- Μέλος της γενικής συνέλευσης των καθηγητών του τμήματος.
- Μέλος επιτροπής Επιστημονικών και Εργαστηριακών Συνεργατών.

Η δραστηριότητα λοιπών Υπηρεσιών τις οποίες προσφέρει ένας μόνιμος εκπαιδευτικός, διαχωρίζεται ως εξής:

- Υπηρεσίες Εκπαιδευτικής Υποστήριξης.
- Υπηρεσίες Διοικητικής Υποστήριξης.
- Υπηρεσίες Γραμματειακής Υποστήριξης.
- Υπηρεσίες Εργαστηρίων.

Ο διαχωρισμός των δραστηριοτήτων, σε επιμέρους κατηγορίες έγινε σύμφωνα με την αντικειμενική αξιολόγηση των εκπαιδευτικών οι οποίοι αναλαμβάνουν συγκεκριμένες θέσεις:

Σύμφωνα με την διαδικασία αυτή της αξιολόγησης, ο προϊστάμενος του τμήματος θέτει κάποιους στόχους που επιδιώκει να επιτευχθούν και αναθέτει τις δραστηριότητες για την επίτευξη των στόχων αυτών, σε εκείνους τους εκπαιδευτικούς και Διοικητικούς υπαλλήλους τους οποίους κρίνει ως καταλληλότερους.

Κατανέμοντας το χρόνο των έντεκα (11) αυτών κατηγοριών, πετυχαίνουμε το διαχωρισμό και την συγκεκριμενοποίηση της προσπάθειας σύμφωνα με την ισχύ- κάθε υπαλλήλου, ενώ επιτυγχάνονται οι στόχοι του τμήματος, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Κατανομή χρόνου, ανάλογα με τις Βασικές Δραστηριότητες.

Χρόνος προσωπικού Δραστηριότητες	Μόνιμο Εκπαιδευτικό προσωπικό	Έκτακτο Εκπαιδευτικό Προσωπικό	Διοικητική Υποστήριξη
ΔΟΝΑ	%	%	0
ΜΕΥ	%	%	0
ΜΓΥ	%	%	0
ΜΕ	%	%	0
Μέλος της επιτροπής του Συμβουλίου του τμήματος.	%	0	%
Μέλος της γενικής συνέλευσης των καθηγητών του τμήματος.	%	0	%
Μέλος επιτροπής Επιστημονικών και Εργαστηριακών Συνεργατών.	%	0	%
Υπηρεσίες Εκπαιδευτικής Υποστήριξης.	0	0	%
Υπηρεσίες Διοικητικής Υποστήριξης.	0	0	%
Υπηρεσίες Γραμματειακής Υποστήριξης.	0	0	%
Υπηρεσίες Εργαστηρίων.	0	0	0
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΟΝΟΥ	100%	100%	100%

Ομαδοποιώντας τις έντεκα αυτές κατηγορίες, στις κατηγορίες που αρχικά αναφέραμε, γίνεται ευκολότερα κατανοητό το πώς κατανέμεται ο χρόνος του υπαλληλικού προσωπικού.

Δηλαδή θα έχουμε συνοπτικά, το χρόνο που διαθέτει η κάθε ομάδα προσωπικού σε κάθε μία από τις τρεις δραστηριότητες.

Έτσι έχουμε τον εξής πίνακα:

Υπαλληλικό προσωπικό Βασικές Δραστηριότητες	Μόνιμο Εκπαιδευτικό Προσωπικό	Έκτακτο Εκπαιδευτικό Προσωπικό	Διοικητική Υποστήριξη
Υπηρεσίες Διδασκαλίας.	%	%	0
Διοικητικές Υπηρεσίες.	%	0	%
Λοιπές υπηρεσίες.	0	0	%
ΣΥΝΟΛΟ	100%	100%	100%

Σύμφωνα με το μοντέλο κοστολόγησης ABC system, το σύνολο των τριών (3) περιοχών στις οποίες δραστηριοποιούνται το υπαλληλικό προσωπικό, ολοκληρώνεται στο σημείο που θα φτάσουν στο ποσό των χρημάτων που αντιστοιχούν σε κάθε μια δραστηριότητα.

Η παραπάνω διαδικασία γίνεται περισσότερο αντιληπτή σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί, στον οποίο γίνεται αναφορά κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων.

Πίνακας αναφοράς Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων.

Δραστηριότητες.	Τομείς στους οποίους διατίθενται τα ανάλογα χρηματικά ποσά.
Υπηρεσίες Διδασκαλίας.	<ul style="list-style-type: none">▪ Αμοιβές έκτακτου & μόνιμου εκπαιδευτικού προσωπικού.▪ Έξοδα για την αγορά εκπαιδευτικού υλικού.
Διοικητικές Υπηρεσίες.	<ul style="list-style-type: none">▪ Αμοιβές τακτικού εκπαιδευτικού προσωπικού.▪ Αμοιβές Διοικητικού προσωπικού.
Λοιπές Υπηρεσίες.	<ul style="list-style-type: none">▪ Αμοιβές προσωπικού.▪ Λειτουργικές Δαπάνες.▪ Προμήθεια υλικών.▪ Γενικά έξοδα.▪ Άλλες Δαπάνες.

Αρχικό στάδιο είναι να οριστούν τα ποσά που αντιστοιχούν σε κάθε δραστηριότητα, όπως απεικονίζεται στον παραπάνω πίνακα. Επόμενο στάδιο είναι να βρούμε τα ποσά τα οποία αντιστοιχούν σε κάθε δραστηριότητα για κάθε έτος ξεχωριστά, από την χρονιά την οποία ξεκίνησε η λειτουργία του τμήματος 1999 μέχρι και σήμερα, 2005. Έτσι, θα χρειαστεί να κάνουμε κατανομή του χρόνου του προσωπικού κατά τα έτη 1999 – 2005.

Ο πίνακας που ακολουθεί, δείχνει αναλυτικά την κατανομή του χρόνου του προσωπικού από το 1999 έως και το 2005.

Κατανομή χρόνου, του προσωπικού από το έτος 1999 έως και το 2005.

ΕΤΗ.	Υπηρεσίες Διδασκαλίας	Διοικητικές Υπηρεσίες	Λοιπές Υπηρεσίες.
1999-2000	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές έκτακτων εκπαιδευτικών (100%). ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (70%) ▪ Έξοδα για αγορά εκπαιδευτικού υλικού. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (90%). ▪ Λειτουργικές δαπάνες. ▪ Γενικά έξοδα. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (10%). ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών.
2000-2001	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές έκτακτων εκπαιδευτικών (100%). ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (70%). ▪ Έξοδα για αγορά εκπαιδευτικού υλικού. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (90%). ▪ Λειτουργικές δαπάνες. ▪ Γενικά έξοδα. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (30%). ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (10%).
2001-2002	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές έκτακτων εκπαιδευτικών (100%). ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (70%). ▪ Έξοδα για αγορά εκπαιδευτικού υλικού. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (90%). ▪ Προμήθεια υλικών. ▪ Άλλες δαπάνες. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (30%). ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (10%).
2002-2003	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές έκτακτων εκπαιδευτικών (100%). ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (70%). ▪ Έξοδα για αγορά εκπαιδευτικού υλικού. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (90%). ▪ Προμήθεια υλικών. ▪ Άλλες δαπάνες. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (30%). ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (10%).
2003-2004	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές έκτακτων εκπαιδευτικών (100%). ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (70%). ▪ Έξοδα για αγορά εκπαιδευτικού υλικού. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (90%). ▪ Προμήθεια υλικών. ▪ Άλλες δαπάνες. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμοιβές μόνιμων εκπαιδευτικών (30%). ▪ Αμοιβές διοικητικού προσωπικού (10%).
ΣΥΝΟΛΟ.			

Οι μέχρι τώρα παραδοσιακές διαδικασίες κοστολόγησης, κατένειμαν τα έξοδα λειτουργίας ενός τμήματος, στους μισθούς του προσωπικού, διοικητικού και εκπαιδευτικών, στα διοικητικά έξοδα, στον εργαστηριακό εξοπλισμό, και σε άλλα λειτουργικά έξοδα.

Η κοστολόγηση Βάση Δραστηριοτήτων όμως, αρχικά εντοπίζει τις δραστηριότητες που πρόκειται να ολοκληρωθούν, στη συνέχεια τις καταγράφει και με βάση αυτές γίνεται η κατανομή των χρημάτων τα οποία διαθέτει το τμήμα για τη λειτουργία του.

Αυτό στο οποίο προέβη το ΥΠΕΠΘ σχετικά με την δημιουργία του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων ήταν να κατανείμει το κεφάλαιο που διέθεσε σύμφωνα με τα εξάμηνα που περιελάμβανε το πρόγραμμα σπουδών του τμήματος.

Το πρόγραμμα των εξαμήνων, όπως έχουμε αναφέρει και έχουμε απεικονίσει, αποτελείται από οχτώ (8) εξάμηνα τα οποία απαρτίζονται από μαθήματα :

- ΔΟΝΑ, τα οποία αποτελούν το 7,50%.
- ΜΕΥ, τα οποία αποτελούν το 40%.
- ΜΓΥ, τα οποία αποτελούν το 20%.
- ΜΕ, τα οποία αποτελούν το 32,50%.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα εξάμηνα, το πλήθος των μαθημάτων κάθε κατηγορίας εμφανίζονται αναλυτικά στον πίνακα που ακολουθεί:

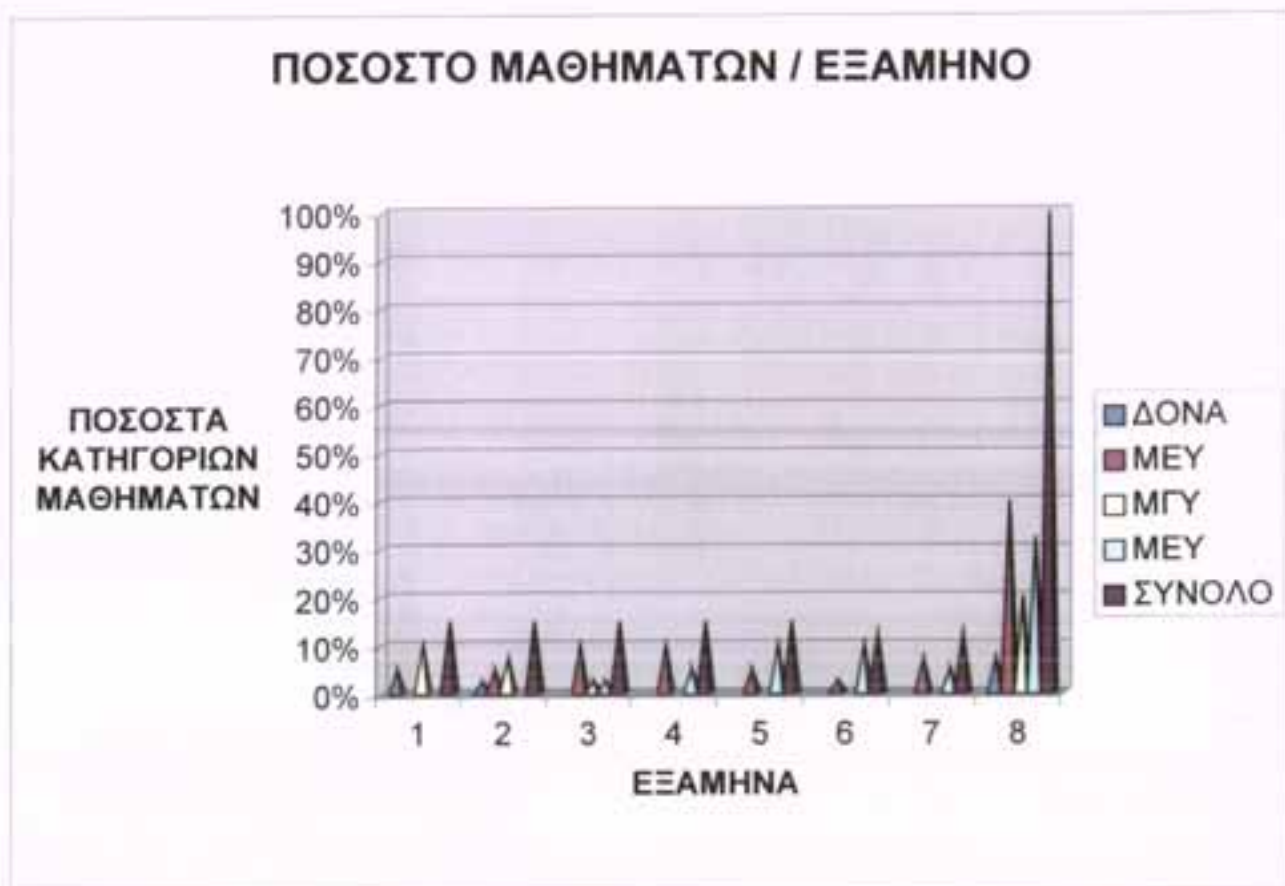
ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΜΑΘΗΜΑΤΩΝ	ΔΟΝΑ	ΜΕΥ	ΜΓΥ	ΜΕ
ΕΞΑΜΗΝΑ				
ΕΞΑΜΗΝΟ 1 ^ο	2		4	
ΕΞΑΜΗΝΟ 2 ^ο	1	2	3	
ΕΞΑΜΗΝΟ 3 ^ο		4	1	1
ΕΞΑΜΗΝΟ 4 ^ο		4		2
ΕΞΑΜΗΝΟ 5 ^ο		2		4
ΕΞΑΜΗΝΟ 6 ^ο		1		4
ΕΞΑΜΗΝΟ 7 ^ο		3		2

Το 8^ο εξάμηνο περιλαμβάνει την ολοκλήρωση του προγράμματος σπουδών με την εκπόνηση πτυχιακής εργασίας και την ολοκλήρωση της πρακτικής άσκησης.

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, κάνουμε αντιστοιχία του ποσοστού που καταλαμβάνει κάθε κατηγορία μαθήματος σε κάθε εξάμηνο, έτσι έχουμε τον πίνακα που ακολουθεί:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΜΑΘΗΜΑΤΩΝ	ΔΟΝΑ	ΜΕΥ	ΜΓΥ	ΜΕ	ΣΥΝΟΛΟ
ΕΞΑΜΗΝΑ					
ΕΞΑΜΗΝΟ 1 ^ο	5%		10%		15%
ΕΞΑΜΗΝΟ 2 ^ο	2,5%	5%	7,5%		15%
ΕΞΑΜΗΝΟ 3 ^ο		10%	2,5%	2,5%	15%
ΕΞΑΜΗΝΟ 4 ^ο		10%		5%	15%
ΕΞΑΜΗΝΟ 5 ^ο		5%		10%	15%
ΕΞΑΜΗΝΟ 6 ^ο		2,5%		10%	12,5%
ΕΞΑΜΗΝΟ 7 ^ο		7,5%		5%	12,5%
ΣΥΝΟΛΟ	7,5%	40%	20%	32,5%	100%

Διαγραμματικά αυτό σημαίνει:

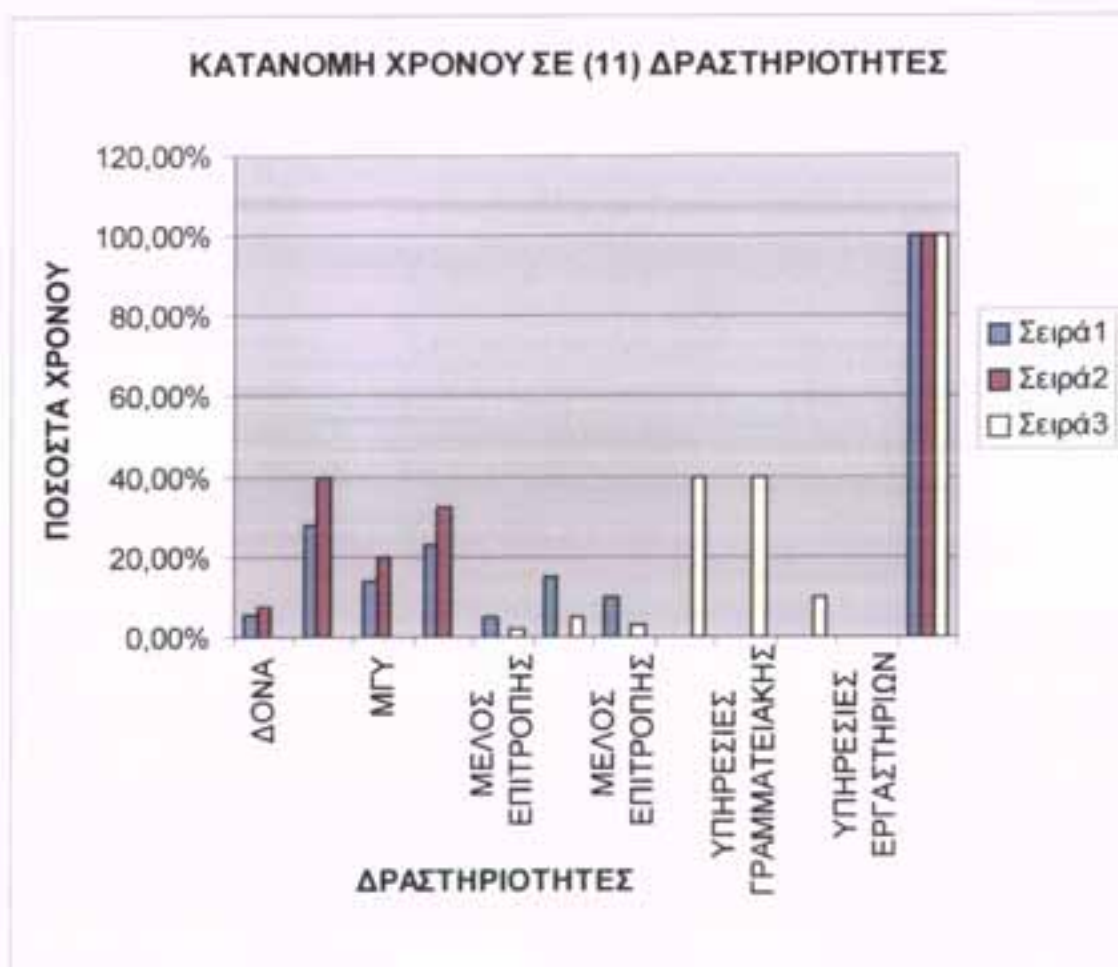


Έτσι, γίνεται εύκολα αντιληπτό, η κατανομή του ποσοστού των πέντε (5) κατηγοριών μαθημάτων ανά εξάμηνο.

Επόμενο βήμα, είναι να κάνουμε κατανομή του χρόνου του προσωπικού στις έντεκα (11) δραστηριότητες .

Προσωπικό. Δραστηριότητες	Μόνιμο Εκπαιδευτικό Προσωπικό.	Έκτακτο Εκπαιδευτικό Προσωπικό.	Διοικητική Υποστήριξη.
ΔΟΝΑ	5,25%	7,5%	0
ΜΕΥ	28%	40%	0
ΜΓΥ	14%	20%	0
ΜΕ	22,75%	32,5%	0
Μέλος επιτροπής Συμβουλίου του Τμήματος.	5%	0	2%
Μέλος Γενικής Συνέλευσης Καθηγητών του Τμήματος.	15%	0	5%
Μέλος επιτροπής Επιστημονικών & Εργαστηριακών Συνεργατών.	10%	0	3%
Υπηρεσίες Διοικητικής Υποστήριξης.	0	0	40%
Υπηρεσίες Γραμματειακής Υποστήριξης.	0	0	40%
Υπηρεσίες Εκπαιδευτικής Υποστήριξης.	0	0	10%
Υπηρεσίες Εργαστηρίων.	0	0	0
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΟΝΟΥ.	100%	100%	100%

Διαγραμματικά, κάνοντας απεικόνιση της κατανομής του χρόνου του προσωπικού του τμήματος, στις έντεκα (11) δραστηριότητες, έχουμε τα εξής:

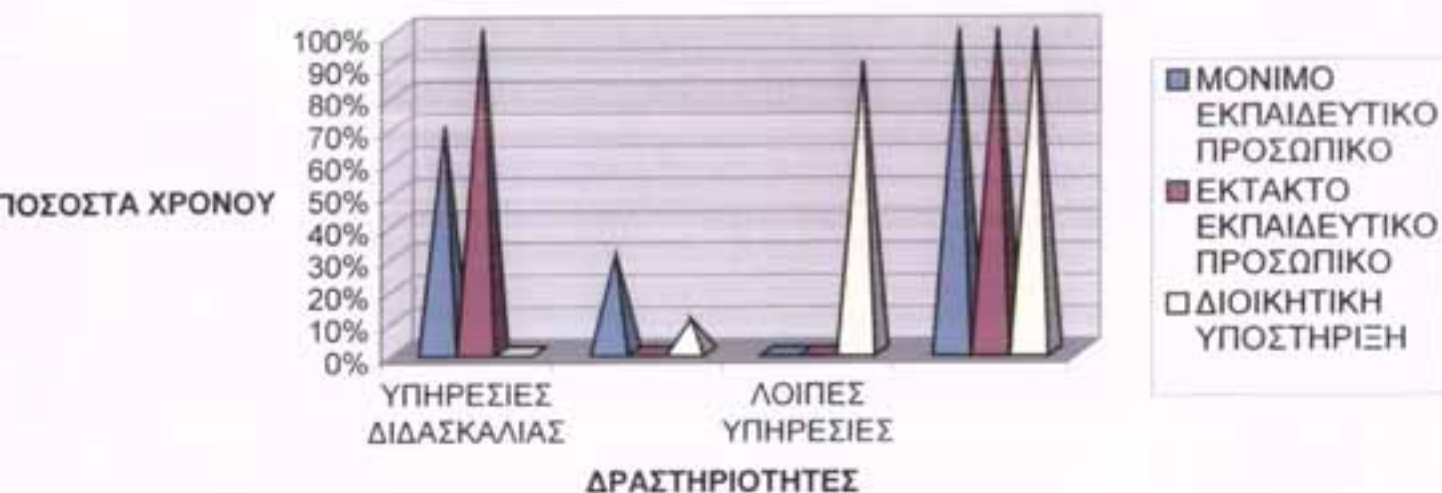


Συγκεντρώνοντας τις έντεκα (11) αυτές δραστηριότητες, στις τρεις (3) βασικές δραστηριότητες, μπορούμε να κάνουμε κατανομή του χρόνου του προσωπικού στις τρεις αυτές βασικές δραστηριότητες:

Προσωπικό \ Βασικές Δραστηριότητες	Μόνιμο Εκπαιδευτικό Προσωπικό.	Έκτακτο Εκπαιδευτικό Προσωπικό.	Διοικητική Υποστήριξη.
Υπηρεσίες Διδασκαλίας.	70%	100%	0%
Διοικητικές Υπηρεσίες.	0%	0%	90%
Λοιπές Υπηρεσίες.	30%	0%	10%
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΟΝΟΥ.	100%	100%	100%

Διαγραμματικά, έχουμε απεικόνιση της κατανομής του χρόνου του προσωπικού στις τρεις αυτές βασικές Δραστηριότητες:

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΧΡΟΝΟΥ ΣΤΙΣ (3) ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ



Σύμφωνα με οικονομικά στοιχεία που συγκεντρώσαμε από το τμήμα Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, κατασκευάσαμε έναν πίνακα στον οποίο αντιστοιχήσαμε τα ποσά που διατίθενται στις τρεις Βασικές Δραστηριότητες.

Έτσι έχουμε τον πίνακα που ακολουθεί:

Δραστηριότητες.	Χρηματικά Ποσά.
Υπηρεσίες Διδασκαλίας.	2.694.600
Διοικητικές Υπηρεσίες.	454.591,96
Λοιπές Υπηρεσίες.	223.720
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	3.327.911,96

Διαγραμματικά, απεικονίσαμε τα ποσά των εξόδων τα οποία διατίθενται για κάθε μία από τις τρεις βασικές δραστηριότητες του τμήματος.

Έτσι έχουμε την παρακάτω διαγραμματική απεικόνιση:

ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΟΣΟ / ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

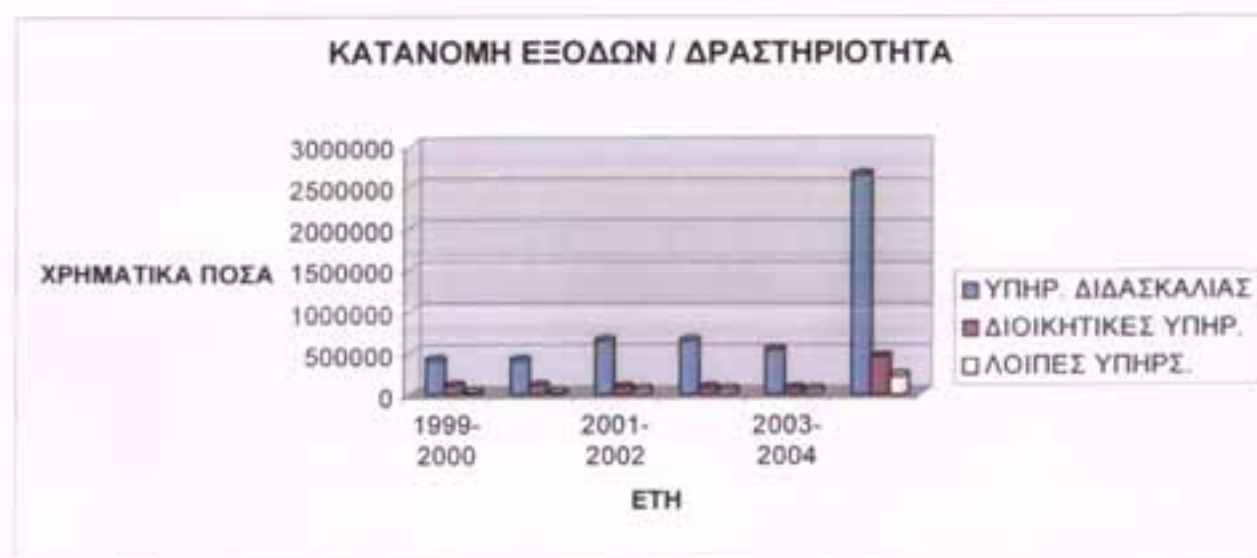


Τα οικονομικά στοιχεία τα οποία διαθέτουμε, από πληροφορίες που μας παρέχει το τμήμα επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, είμαστε σε θέση να παρουσιάσουμε αναλυτικά τα έξοδα τα οποία διατέθηκαν για κάθε μία από τις τρεις βασικές δραστηριότητες, δηλαδή, τις Υπηρεσίες Διδασκαλίας, τις Διοικητικές Υπηρεσίες και άλλες Υπηρεσίες, από το έτος 1999, έως και το έτος 2005.

Συγκεκριμένα, ο παρακάτω πίνακας δείχνει αναλυτικά την κατανομή των χρηματικών ποσών κάθε έτους, σε κάθε δραστηριότητα:

ΕΤΗ	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
1999 – 2000	413.400	105.980	23.520
2000 – 2001	413.400	105.980	23.520
2001 – 2002	642600	86.337,32	59.500
2002 – 2003	642600	86.337,32	59.500
2003 - 2004	537600	69.957,32	57.680
ΣΥΝΟΛΟ	2.649.600	454.591,96	223.720

Διαγραμματική απεικόνιση των στοιχείων που προηγήθηκαν, δείχνει με σαφήνεια το ύψος των χρηματικών ποσών κάθε έτους:



Ολοκληρώνοντας την κοστολόγηση του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, θα χρειαστεί να υπολογίσουμε και το κόστος κάθε σπουδαστή με βάση τις τρεις βασικές δραστηριότητες.

Όπως έχουμε αναφέρει, ο μ.ο. εισαχθέντων σπουδαστών το χρόνο, είναι 300. Για να υπολογίσουμε το κόστος κάθε σπουδαστή, αρκεί να αθροίσουμε τα ποσά που αντιστοιχούν σε κάθε μία από τις τρεις δραστηριότητες, και το άθροισμα αυτό να το διαιρέσουμε με τον αριθμό των σπουδαστών ανά έτος.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται αναλυτικά το κόστος κάθε σπουδαστή ανά έτος:

ΕΤΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ / ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΣΠΟΥΔΑΣΤΗ / ΕΤΟΣ
1999-2000	300	542900	1810
2000-2001	300	542900	1810
2001-2002	300	788437,32	2628
2002-2003	300	788437,32	2628
2003-2004	300	665237,32	2217
ΣΥΝΟΛΟ	1500	3327911,96	2219

Από τα στοιχεία του πίνακα, βλέπουμε πως το κόστος κάθε σπουδαστή ανά έτος, αρχικά για τα δύο πρώτα έτη αυξάνεται με αύξοντα ρυθμό, στη συνέχεια μειώνεται.

Έτσι ενώ κατά τη διάρκεια των ετών 1999-2000 και 2000-2001 το κόστος είναι 1810 ευρώ, τα επόμενα δύο έτη 2001-2002 και 2002-2003 ανέρχεται σε 2628 ευρώ και στη συνέχεια μειώνεται κατά 411 μονάδες, δηλαδή φτάνει στις 2217 ευρώ, το έτος 2003-2004 μειώθηκαν τα έξοδα που αντιστοιχούν σε κάθε δραστηριότητα.

7. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC, ΣΤΗΝ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

Στην προσπάθειά μας να εφαρμόσουμε όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά και σωστά την μέθοδο κοστολόγησης του ABC system, αποκομίσαμε πολλές ουσιαστικές και χρήσιμες πληροφορίες με τις οποίες μας δίνεται η δυνατότητα να κατανοήσουμε περισσότερο τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να εφαρμοστεί το ABC system σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς όπως είναι τα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα και τα Εκπαιδευτικά Ινστιτούτα.

Ωστόσο, η κρατική μηχανή, δεν έχει μεριμνήσει αρκετά, ώστε να υπάρξουν εγχειρίδια τα οποία εξασφαλίζουν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με την εγκατάσταση ενός προγράμματος κοστολόγησης ABC system για την λειτουργία των Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων. Η αδυναμία αυτή, απορρέει από το γεγονός πως κάθε "πακέτο" δραστηριοτήτων αντιπροσωπεύει διαφορετικά προβλήματα και εξυπηρετεί διαφορετικούς σκοπούς.

Έτσι το μόνο το οποίο μπορούμε να υποθέσουμε είναι πως τα προβλήματα κατανομής που αντιμετωπίζει το κάθε Εκπαιδευτικό Ίδρυμα, θα είναι παρόμοια με αυτά που αντιμετωπίζει η βιομηχανία.

Αξιολογώντας την εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC system στο τμήμα του Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, αξίζει να αναφέρουμε πως αποτελεί ένα πολύ ισχυρό εργαλείο αναφοράς για τον τρόπο ίδρυσης και λειτουργίας του τμήματος του Α.Τ.Ε.Ι, διότι θεωρείται μια αξιόπιστη μέθοδος αναφοράς του χρόνου που διατίθεται από τους εκπαιδευτικούς του Ιδρύματος, σε συγκεκριμένες Δραστηριότητες, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην παραγωγικότητα η οποία συντελείται συνολικά μέσα στο τμήμα του Α.Τ.Ε.Ι.

Η ευλυγισία του συστήματος ABC στο να εφαρμόζεται όλο και περισσότερο σε τέτοιες περιπτώσεις όπως είναι η μελέτη του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, εξαρτάται όπως είναι φυσικό, από την φύση του διοικητικού καθώς και κοστολογικού συστήματος κάθε περίπτωσης. Αυτό σημαίνει πως, όσο πιο δυνατό είναι το συγκεκριμένο διοικητικό κοστολογικό και πληροφοριακό σύστημα, τόσο πιο αποδοτικά και πραγματικά θα είναι τα αποτελέσματα τα οποία θα αποφέρει το σύστημα κοστολόγησης ABC.

Αξίζει να αναφέρουμε πως αν και το ABC system παρέχει πολύ σημαντικά στοιχεία, σχετικά με το κόστος προγραμμάτων και δραστηριοτήτων, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αποτελέσει εργαλείο το οποίο μπορεί να αναπτύξει θεμελιώδεις θεωρητικές μετρήσεις κόστους. Το σημείο, όμως στο οποίο συμβάλει πολύ αποτελεσματικά είναι στο εξασφαλίζει χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την εκάστοτε περίπτωση στην οποία θα εφαρμοστεί, με το να εστιάζει περισσότερο στις αλλαγές οι οποίες γίνονται στον τομέα που εξετάζεται και που οι αρμόδιοι δεν έχουν ενημερωθεί πλήρως.

Η κοστολόγηση Βάση Δραστηριοτήτων βοήθησε στο να κατανοήσουμε την λειτουργία του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, διότι έδωσε έμφαση στους πέντε (5) κύριους τομείς της λειτουργίας της κοστολόγησης, οι οποίοι είναι:

□ **Οι οδηγοί κόστους.**

Βοηθούν στην ανάλυση της ποσότητας των πηγών και για το λόγο αυτό, το κόστος χρειάζεται να εκπληρώσει μια δραστηριότητα.

Οι οδηγοί κόστους σχετίζονται με την αποδοτικότητα της εκπλήρωσης της δραστηριότητας.

□ **Οι πόροι.**

Αποτελούν το στοιχεία από το οποία θα αντληθούν όλα όσα χρειάζονται για την ολοκλήρωση μιας δραστηριότητας.

□ **Οι δραστηριότητες.**

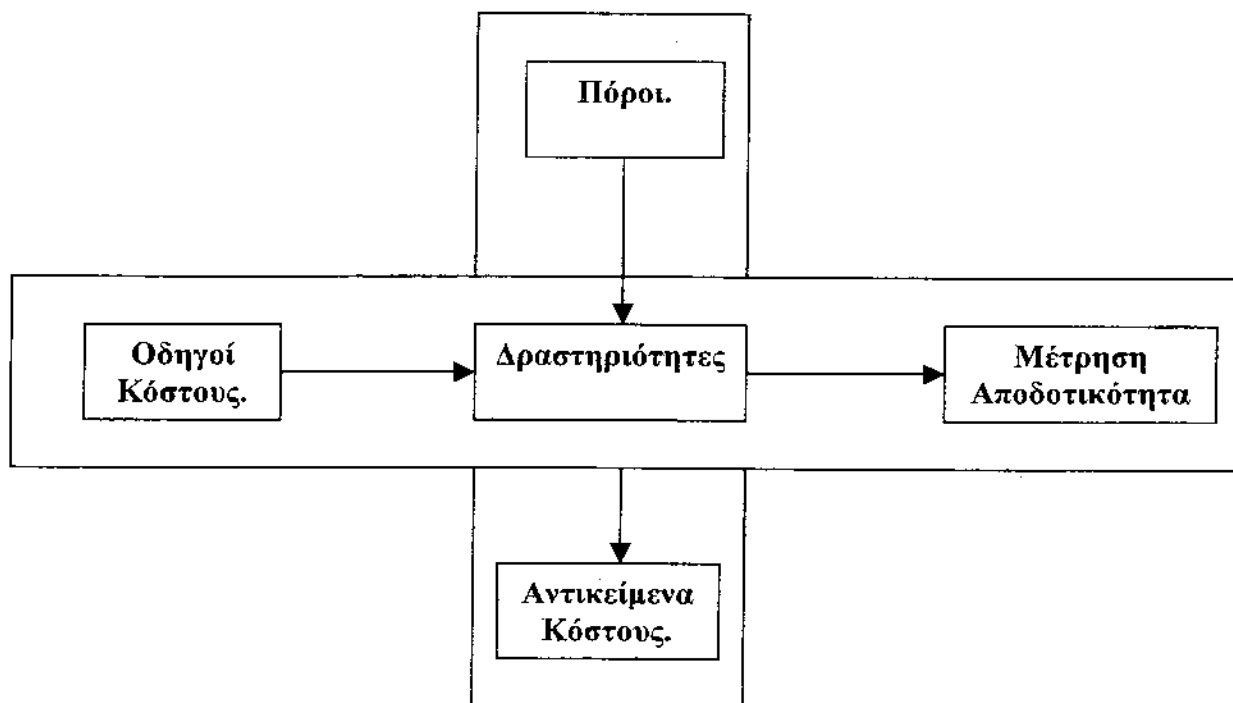
Είναι τα σημεία στα οποία θα εστιάσουμε την προσοχή μας, με βάση τα οποία θα εφαρμοστεί η μέθοδος κοστολόγησης.

□ **Τα αντικείμενα κόστους.**

Είναι τα στοιχεία τα οποία θα έχουμε χειροπιαστά και τα οποία εμείς καλούμαστε να αντιμετωπίσουμε εφαρμόζοντας την μέθοδο ABC .

□ **Μέτρηση αποδοτικότητας.**

Είναι η διαδικασία με την οποία γίνεται μέτρηση του αποτελέσματος της κοστολόγησης, σχετικά με το αν το αποτέλεσμα το οποίο διεξήχθη, είναι το επιθυμητό.



Σχήμα: Basic ABC Model. ("Cost & Effect" Robert S. Kaplan, Robin Cooper).

Στο σημείο αυτό, ύστερα από την κοστολόγηση λειτουργίας του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, που επιχειρήσαμε να εκτελέσουμε, διαπιστώσαμε πως αν και δεν είμαστε σε θέση να εφαρμόζουμε μεθόδους κοστολόγησης, κατανοήσαμε όμως τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να λειτουργήσει η μέθοδος ABC.

Θέλοντας να αξιολογήσουμε την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, καθώς και τον βαθμό στον οποίο εξυπηρέτησε το σκοπό μας, θα λέγαμε πως είναι πολύ καλή, αλλά θα λειτουργούσε ακόμα καλύτερα αν δεν υπήρχαν βασικές ελλείψεις σχετικά με στοιχεία τα οποία μπορούσαν να αντληθούν από την κρατική μηχανή, τα οποία θα αξιοποιούσαν ακόμα περισσότερο ολόκληρη την λειτουργία του συστήματος και, φυσικά, θα είχαν τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα.

Συγκεντρώνοντας τα απαραίτητα στοιχεία τα οποία χρειάστηκε να χρησιμοποιήσουμε για την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης ABC, θα λέγαμε πως βασική έλλειψη ήταν ο καθορισμός των στόχων του τμήματος από την αρχή, ώστε να υπάρξουν τόσο αποδοτικά, όσο και ποιοτικά αποτελέσματα τα οποία αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα.

Αυτό σημαίνει πως αντικειμενικοί στόχοι θα πρέπει να θέτονται από την αρχή, όπως είναι:

- ⇒ Η ένταξη φόρμουλας προϋπολογιστικής διαδικασίας.
- ⇒ Πρόβλεψη των στόχων τόσο του τμήματος όσο και των στόχων των εκπαιδευτικών και σε επίπεδο διδασκαλίας και σε επίπεδο λειτουργίας του τμήματος.
- ⇒ Το μοντέλο κοστολόγησης που θα ακολουθήσει το τμήμα να βασίζεται σε ακριβείς ερμηνείες των δραστηριοτήτων που πρόκειται να εκτελέσει.
- ⇒ Ο καθορισμός ενός δείκτη ο οποίος να αποτελεί ένα μέτρο της αποδοτικότητας της λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης, αλλά και να ερμηνεύει τα αποτελέσματα της μεθόδου αυτής.

(Πηγές: "Cost & Effect" Robert S. Kaplan, Robin Cooper).

8. ΕΠΙΛΟΓΟΣ.

Στο σημείο αυτό ολοκληρώνεται η μελέτη μας, σχετικά με την αξιολόγηση της μεθόδου κοστολόγησης ABC στο τμήμα του Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων .

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα τα οποία απέδωσε η μελέτη αυτή, θα λέγαμε πως η μέθοδος κοστολόγησης Βάση Δραστηριοτήτων , αποτελεί σημαντικό και εύχρηστο εργαλείο, το οποίο χρησιμοποιώντας το κατάλληλα, μπορεί να αποδώσει αποτελεσματικά και ποιοτικά, πληροφορίες, κυρίως όσων αφορά Δραστηριότητες, οι οποίες λαμβάνουν χώρα σε οργανισμούς μη – κερδοσκοπικού χαρακτήρα (όπως στην περίπτωση που μελετήσαμε είναι τα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα) όπου η χρησιμοποίηση των παραδοσιακών, μέχρι τώρα, μεθόδων κοστολόγησης, δεν μπορούν να αντικατοπτρίσουν την λεπτομερή εικόνα της κατάστασης η οποία επικρατεί.

Χρίζει ιδιαίτερης σημασίας να αναφερθεί πως η ορθή εγκατάσταση συστημάτων κοστολόγησης ABC σε τομείς της εκπαίδευσης, σε συνδυασμό πάντα με την κατάλληλα ενημερωμένη χρήση του συστήματος, αποτελεί το πιο ευέλικτο εργαλείο , το οποίο δίνει την δυνατότητα να επινοηθούν νέοι τρόποι οι οποίοι να μπορούν να διαχειριστούν το αυξανόμενο κόστος , τη μείωση των εσόδων και τελικά να οδηγούν στην συντήρηση της υψηλής ποιότητας της εκπαίδευσης.

Τα στοιχεία τα οποία συλλέξαμε, προκειμένου να διεξάγουμε την μελέτη πάνω στην μέθοδο κοστολόγησης Βάση Δραστηριοτήτων, στηρίζονται σε πραγματικά οικονομικά στοιχεία τα οποία αφορούν τη λειτουργία του τμήματος, από το 1999 που ξεκίνησε η λειτουργία του, έως και σήμερα.

Φυσικά δεν είμαστε σε θέση να κρίνουμε την εφαρμογή της μεθόδου Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων στην μελέτη της περίπτωσης του τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων, αλλά είμαστε σε θέση, στο σημείο αυτό, να παραθέσουμε τα πλεονεκτήματα τα οποία εμφανίζονται από την εφαρμογή της.

Με βάση την προσπάθεια μας να κατανοήσουμε όσο το δυνατόν πληρέστερα τον μηχανισμό του συστήματος κοστολόγησης ABC, θεωρούμε πως παραθέσαμε όσο το δυνατό πιο ρεαλιστικά και περιεκτικά, την διαδικασία αυτή και την εφαρμογή της στον τομέα της εκπαίδευσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.

Α. ΑΡΘΡΑ / ΒΙΒΛΙΑ.

1. ROBERT S. KAPLAN, ROBIN COOPER. - "Cost and Effect. Using integrated cost systems to drive Profitability and Performance".
2. T. LUCEY. - "Costing".
3. GRANOF M. & PLATT D. & VAYSMAN I. - "Using Activity - Based Costing to Manage More Effectively".
4. MASSY WILGER, Northwest Missouri State University.
5. RALPH S. POLIMENI, FRANK J. FABOZZI, ARTHUR H. ADELBERG. - "Cost Accounting".
6. COX K. & DOWNEY R. & SMITH L. - "ABC' s of Higher Education – Getting Back to the Basics an Activity – Based costing approach to Planning and Financial Decision Making".
7. E. KATSIKAS, G. KAKARELIDIS, G. KABOURIDIS. - "Cost – Effectiveness Analysis as a tool in Technological Educational Institutes in Greece".
8. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ. - "Κοστολόγηση".
9. Ι. Τ. ΧΡΥΣΟΚΕΡΗΣ. - "Βιομηχανικός Λογισμός".
10. Μ. Ν. ΤΣΙΜΑΡΑΣ. - "Κοστολόγηση".
11. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ. - "Πρότυπος Έλεγχος Κόστους".
12. Οδηγός Σπουδών του Τμήματος Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών Συστημάτων.



Β. ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.

13. [http://www.offtech.com.au/abc/ABC_How.asp].
14. [<http://www.activitybasedmgmt.com/ActivityBasedCosting.htm>].