

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

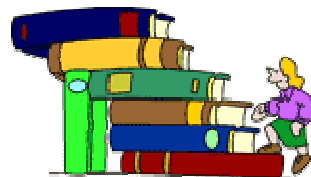
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

ΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ :
ΛΑΜΠΡΟΥ ΖΑΧΑΡΕΝΙΑ
ΜΕΝΤΖΑ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

Ο ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ :

ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2008



**Τα σκαλοπάτια της γνώσης
διευρύνουν το νου και
απελευθερώνουν τον άνθρωπο**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΤΟ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	
1.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	3
1.1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	4
1.1.1.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ Η' ΑΛΛΙΩΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	5
1.1.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	7
1.1.3 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	9
1.1.4 Η ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕΣΩ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.....	10
1.1.4.1 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	11
1.2 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ	12
1.2.1 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	18
1.3 ΤΟ ΝΕΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΚΑΛΕΙΤΑΙ ΝΑ ΚΑΛΥΨΕΙ ΕΝΑ ΝΕΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	22
1.3.1 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ...	22
1.3.2 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΚΑΛΕΙΤΑΙ ΝΑ ΚΑΛΥΨΕΙ ΕΝΑ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	24
1.3.3 Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΞΕΛΙΞΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	24
1.4 Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.....	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

2.1 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	32
2.2 ΕΝΑ ΝΕΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	33
2.2.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	37
2.3 ΑΒC ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	41
2.4 Η ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ	

	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	45
2.5	Η ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΓΙΑ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ (ΚΑΙ Η ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC).....	46
2.5.1	Η ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	47
2.6	Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ABC ΣΤΟΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΧΩΡΟ.....	51
2.6.1	Η ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC

3.1	Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ABC.....	58
3.2	ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	62
3.3	ΜΟΝΤΕΛΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC.....	65
3.4	ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΓΙΑ ΜΙΑ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC.....	68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΕΦΑΡΜΟΓΗ ABC ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΗ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	
4.1 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ.....	70
4.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΟΣ ΜΟΝΤΕΛΟΥ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ.....	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΚΥΡΙΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ.....	100
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	104

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον για να επιβιώσουν και να αναπτυχθούν θα πρέπει να επιδιώκουν τη διαρκή μείωση του κόστους, τη βελτίωση της ποιότητας και της ανταγωνιστικότητας τους.

Ο αντικειμενικός σκοπός των συστημάτων της παραδοσιακής κοστολόγησης ήταν ο προσδιορισμός του κόστους της παραγωγής των προϊόντων, η αποτίμηση των αποθεμάτων και ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα συστήματα αυτά αναπτύχθηκαν στις αρχές του προηγούμενου αιώνα με τις βιομηχανικές εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων σχεδιασμένες να παράγουν ένα σχετικά μικρό εύρος προϊόντων, η παραγωγή των οποίων απαιτούσε την ανάλωση ομοίων ποσοτήτων υπηρεσιών υποστήριξης, ο καταλογισμός των οποίων στους τελικούς φορείς κόστους (προϊόντα ή υπηρεσίες) βασιζόνταν κύρια σε στοιχεία όγκου (απασχόλησης, λειτουργίας μηχανών κ.α.). Ο βασικός αντικειμενικός σκοπός της εργασίας αυτής είναι να παρουσιάσει τις βασικές αρχές και διαδικασίες της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα και να εξετάσει την εφαρμογή των αρχών αυτών στο τομέα παροχής υπηρεσιών από εταιρία τηλεπικοινωνιών.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων χρειάζονται πληροφορίες σχετικά με το κόστος παραγωγής των αγαθών, των παρεχόμενων υπηρεσιών και άλλων πολλών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Ο ολοένα αυξανόμενος ανταγωνισμός μεταξύ των εταιριών επιβάλλει την όσο το δυνατό καλύτερη εξυπηρέτηση πελατών με όσο το δυνατό χαμηλότερο κόστος. Επιπλέον οι εταιρίες διαπιστώνουν το εξής παράδοξο; ότι ενώ αποκτούν νέους πελάτες, το κέρδος τους μειώνεται χωρίς να ξέρουν από που διαφεύγουν έσοδα. Η παραδοσιακή κοστολόγηση η οποία χρησιμοποιείται από τις περισσότερες εταιρίες, έχει αποδειχθεί ανεπαρκής, εφόσον δεν παρέχει διαφάνεια. Η ανάγκη για καλύτερη πληροφόρηση όσον αφορά οικονομικά και μη οικονομικά στοιχεία επέβαλλε την ανάγκη για αλλαγή στο σύστημα κοστολόγησης. Η Activity-Based Costing (ABC) – κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων λύνει το πρόβλημα της διαφάνειας του κόστους σε όλο το φάσμα της εφοδιαστικής αλυσίδας.

Αυτό που αποτελεί καινοτομία της ABC σε σχέση με παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, είναι ότι για τη κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών αφενός υπολογίζονται μόνο οι πόροι οι οποίοι έχουν αναλωθεί και αφετέρου η ανάλωση αυτών των πόρων υπολογίζεται βάση των δραστηριοτήτων που έχουν χρησιμοποιηθεί για το τελικό προϊόν – προϊόντα/υπηρεσίες. Επιπλέον συνδυάζει παράγοντες όπως ποιότητα, δυναμικότητα, ευελιξία και κόστος και μπορεί να εφαρμοστεί σε οποιοδήποτε είδος εταιρίας ή οργανισμού.

Η ABC μαζί με τις προεκτάσεις της -Activity Based Management (ABM), Activity Based Budget (ABB) μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν ένα ολοκληρωμένο εργαλείο management. Ο συνδυασμός ABC & ABM όχι μόνο βελτιστοποιεί πωλήσεις προϊόντων και υπηρεσιών αλλά, και το πιο σημαντικό, εστιάζει σε ευκαιρίες βελτιστοποίησης των δραστηριοτήτων και διαδικασιών με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας, τη δημιουργία αξίας στα παραγόμενα προϊόντα/υπηρεσίες και την αύξηση του κέρδους, το οποίο αποτελεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για κάθε επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΤΟ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Ίσως κανένας άλλος όρος της Λογιστικής δεν χρησιμοποιείται τόσο συχνά στις καθημερινότητες όσο το κόστος. Οι άνθρωποι αναφέρονται καθημερινά στο κόστος ζωής και στις συνεχείς αυξήσεις του όπως π.χ. το κόστος τροφίμων, το κόστος αγοράς ή ενοικίασης κατοικίας ή οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας.

Ο όρος κόστος εντούτοις μπορεί να έχει διαφορετική σημασία για κάθε άνθρωπο. Πολλοί άνθρωποι μετρούν το κόστος σε ευρώ, αλλά το κόστος μπορεί να μετρηθεί και με το χρόνο που απαιτείται για να τελειώσει ένα έργο, ή με την ενέργεια που δαπανάται για να κατασκευαστεί ένα προϊόν ή με τις χαμένες ευκαιρίες από την εκλογή για δράση μιας από περισσότερες διαθέσιμες δυνατότητες. Ένας απλός ορισμός για το κόστος θα μπορούσε να είναι η διάθεση κάποιων πηγών για την ανταλλαγή τους με αγαθά ή υπηρεσίες. Οι πηγές συνήθως αναφέρονται σε μετρητά, αλλά και όταν δεν συμβαίνει αυτό, τότε θα πρέπει και πάλι να εκφράζονται σε μετρητά. Ο υπολογισμός του μπορεί να είναι απλός. Για παράδειγμα μπορεί κανείς να υπολογίσει εύκολα το κόστος δακτυλογράφησης εκατό σελίδων όταν γνωρίζει ότι το κόστος μιας σελίδας είναι 50 λεπτά. Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας ταυτίζεται με την τιμή αγοράς.

Σε μερικές περιπτώσεις όμως ο υπολογισμός του κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας δεν είναι και τόσο απλός. Είναι σημαντικό λοιπόν στην αρχή της εργασίας αυτής να ορίσουμε τι είναι κόστος.

Κ Ο Σ Τ Ο Σ είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. [Βαρβάκης Κων/νος 2001, σελ. 36]

1.1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολόγηση είναι :

«το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες , έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των υπηρεσιών, των διαδικασιών κτλ. μίας επιχείρησης.»

Με άλλα λόγια κοστολόγηση είναι η όλη η διαδικασία που ακολουθούμε για τον προσδιορισμό κόστους. Παρά το γεγονός ότι μεταξύ των δύο εννοιών (κόστος-κοστολόγηση) φαίνεται να υπάρχει σαφής διάκριση, στην πραγματικότητα συγχέονται κατά κανόνα οι έννοιες αυτές και πολλές φορές χρησιμοποιούνται εναλλακτικά.

Αλλά ούτε στο θεωρητικό επίπεδο υπάρχει σαφής διάκριση των εννοιών κόστους και κοστολόγησης. Η Αγγλοσαξωνική διδασκαλία π.χ. αποφεύγει να ορίσει το περιεχόμενο του όρου κοστολόγηση (costing), ενώ καθολική σχεδόν η απασχόλησή της με το κόστος. Όταν η αγγλοσαξωνική επιστήμη αναφέρεται στον όρο costing (κοστολόγηση) πάντοτε τον συνδέει με τα διάφορα συστήματα ή μεθόδους κοστολόγησης όπως π.χ. η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing) ή η άμεση κοστολόγηση (Marginal Costing) ή η πρότυπη κοστολόγηση (Standard Costing) κ.ο.κ.

Κατά τη γνώμη μας το κόστος αποτελεί προϊόν της κοστολόγησης, προκύπτει ως αποτέλεσμα της κοστολογικής διαδικασίας, δεν ταυτίζεται όμως με αυτή. Ο προσδιορισμός του κόστους αποτελεί στόχο για πραγματοποίηση. Η κοστολόγηση αντιπροσωπεύει τη μέθοδο ή τη διαδικασία που ακολουθούμε για την πραγματοποίηση του στόχου. Έτσι ο προσδιορισμός ακριβούς πραγματικού κόστους ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας με σκοπό τον αποτελεσματικό έλεγχο του και τη σύγκρισή του με το έσοδο για τον προσδιορισμό ορθού αποτελέσματος, επιβάλλει τη χρησιμοποίηση του σύγχρονου κοστολογικού συστήματος «κοστολόγησης» με βάσει τις δραστηριότητες αντί του παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης. Και στα δύο συστήματα κοστολόγησης ο στόχος είναι ο ίδιος - ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους - η μέθοδος όμως που χρησιμοποιείται είναι αυτή που διαφέρει.

Ποια είναι όμως η σημασία της κοστολόγησης σε μία επιχείρηση; Πού χρησιμεύει και πώς συνδέεται με τις επιχειρηματικές αποφάσεις που λαμβάνουν τα διοικητικά στελέχη;

1.1.1.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ Η ΑΛΛΙΩΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Οι δύο όροι «Λογιστική Κόστους» και «Διοικητική Λογιστική» χρησιμοποιούνται σήμερα σαν ταυτόσημοι. Εάν εξετάσει κανείς την ιστορική εξέλιξη του κλάδου της Λογιστικής Κόστους θα διαπιστώσει ότι η αρχική αιτία ύπαρξης του κλάδου αυτού ήταν η λεπτομερειακή παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παρήχθησαν ή πουλήθηκαν σε μια χρονική περίοδο. Η ανάγκη του προσδιορισμού και της γνώσης του τρόπου διαμόρφωσης του ποσού αυτού ήταν που επέβαλε την λεπτομερέστερη παρακολούθηση και καταχώρηση των ποσών αυτών σε λογαριασμούς.

Η Λογιστική Κόστους, όπως διαπιστώνεται, ξεκίνησε από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις με αντικείμενο την παρακολούθηση του κόστους παραγωγής και για το λόγο αυτό σε παλιότερα συγγράμματα ονομάζεται «Βιομηχανική Λογιστική». Όμως το αντικείμενό της επεκτάθηκε και η εξέλιξη της κοστολόγησης κατά τη διάρκεια των τελευταίων χρόνων την έχει καταστήσει ικανή να μπορεί να εφαρμοστεί σε όλους τους τύπους των οργανισμών και όλες τις λειτουργίες αυτών. Κάθε εμπορική επιχείρηση ή επιχείρηση παροχής υπηρεσιών μπορεί να έχει διοικητική λειτουργία ή λειτουργία χρηματοδότησης κλπ. Παράλληλα θα υπάρχει και η λειτουργία εκείνη που έχει σχέση με το κύριο αντικείμενο της επιχείρησης. Για την εμπορική επιχείρηση υπάρχει το εμπορικό κόστος ενώ για την επιχείρηση παροχής υπηρεσιών το κόστος παροχής υπηρεσίας. Η έννοια δηλαδή του κόστους υπάρχει και έξω από τα στενότερα πλαίσια της παραγωγής προϊόντων. Με τη βοήθεια της Λογιστικής κόστους μπορεί να παρακολουθηθεί κάθε κόστος που δημιουργείται μέσα στην επιχείρηση πέρα από το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Και εδώ θα πρέπει να λεχθεί ότι όταν είναι γνωστός ο τρόπος με τον οποίο διαμορφώνεται ένα κόστος τότε είναι δυνατός ο έλεγχος και ο προγραμματισμός του.

Η γνώση της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων οδήγησε στη συνέχεια στο επόμενο βήμα, δηλαδή στον προγραμματισμό ή στον προϋπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας μελλοντικής περιόδου με δεδομένη την ποσότητα των προϊόντων που θα παραχθούν μέσα στην περίοδο αυτή. Όταν έχει προγραμματιστεί το κόστος παραγωγής που αναμένεται να διαμορφωθεί σε μία μελλοντική περίοδο το επόμενο βήμα είναι να περιμένει κανείς το πέρασμα του χρόνου σε τρόπο ώστε τμήμα ή ολόκληρη μελλοντική περίοδος για την οποία είχε κάνει τις εκτιμήσεις του αρχίσει να μεταβάλλεται σε παρελθόν. Κατ' αυτό τον τρόπο θα αρχίσει να έχει στη διάθεσή του όχι πλέον εκτιμήσεις σχετικά με τη διαμόρφωση του κόστους αλλά πραγματικά δεδομένα σχετικά με το πώς διαμορφώθηκε το κόστος παραγωγής. Μετά δηλαδή τον προγραμματισμό ακολουθεί ο έλεγχος του πώς εξελίχθηκαν τα προγράμματα αυτά καθώς και το τι φταίει στην περίπτωση που τα πραγματικά δεδομένα διαφέρουν ή αποκλίνουν από τα προγραμματισμένα.

Είναι σαφές ότι ο προγραμματισμός και ο έλεγχος δράσης της επιχείρησης έχουν άμεση σχέση με την διοίκησή της. Για να γίνει ο έλεγχος και ο προγραμματισμός απαιτούνται δεδομένα κόστους τα οποία παρέχει η Λογιστική κόστους. Η βοήθεια και η υποστήριξη που παρέχει η Λογιστική Κόστους στη διοίκηση της επιχείρησης είναι ο λόγος για τον οποίο η Λογιστική Κόστους ονομάζεται και Διοικητική Λογιστική.

1.1.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με τα προλεγόμενα μπορεί κανείς εύκολα να διακρίνει πόσο άμεσα είναι συνδεδεμένες η διοίκηση της επιχείρησης με την διαδικασία της κοστολόγησης. Η διαδικασία της κοστολόγησης μέσα στην επιχείρηση είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς τα αποτελέσματα αυτής είναι βασικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την λήψη των όποιων πολύ σημαντικών αποφάσεων καλείται η διοίκηση να λάβει.

Η μελέτη της διοικητικής λογιστικής μπορεί να οδηγήσει στη διαχείριση της λήψης αποφάσεων οι οποίες είναι βασισμένες στις κοστολογικές πληροφορίες. Οι managers έχουν ένα πολύ σημαντικό ρόλο να παίξουν στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον και οι αποφάσεις τους κατά ένα πολύ μεγάλο ποσοστό βασίζονται στις πληροφορίες που διοχετεύει στην επιχείρηση το σύστημα της διοικητικής λογιστικής.

Ο ρόλος του manager είναι να είναι ενήμερος για τις συνθήκες, το περιβάλλον, να μπορεί να αναγνωρίζει τις ευκαιρίες και να ξεκαθαρίζει καταστάσεις, να σχεδιάζει, να οργανώνει και να ελέγχει. Για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων πρέπει να περάσει από όλα αυτά τα στάδια ώστε με υπευθυνότητα να φτάσει στην ανάλογη απόφαση.

Όσον αφορά στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων πραγματοποιείται έρευνα η οποία κατευθύνεται στο να βρεθεί η σχέση ανάμεσα στις τεχνικές διοίκησης κόστους και στη διατύπωση ανταγωνιστικής στρατηγικής, την εφαρμογή και τροποποίησή της. Ο σκοπός αυτού είναι να ανακαλυφθεί η αλληλεπίδραση στρατηγικής και λογιστικής σε όλα τα επίπεδα διοίκησης χρησιμοποιώντας μια ποικιλία από ερευνητικές προσεγγίσεις.

Αν επιμένει κανείς σ' αυτή τη χρησιμότητα της κοστολόγησης, δηλ. τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ' ένα διευθυντή, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη της πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα δηλαδή ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό κι αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν έχει κανείς υπόψη του. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μία επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο το οποίο μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα ότι κανείς «ικανός» διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μία επιχείρηση χωρίς να εξασφαλίσει προηγουμένως τις πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα όπως π.χ. εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή εάν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, ή εάν οι τιμές πώλησης θα μπορούσαν να παραμείνουν οι ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν κλπ. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστασίου είτε ενός τμήματός του.

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

1.1.3 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Σαν πρώτο βήμα στη διαδικασία αυτή είναι η αναγνώριση του προβλήματος. Όταν το πρόβλημα έχει καθοριστεί με επιτυχία πρέπει να αναγνωρισθεί και ένα σύνολο από εναλλακτικές λύσεις. Μετά από το στάδιο αυτό ο άνθρωπος της διοίκησης κόστους πρέπει να βρει την κατάλληλη πληροφόρηση όσον αφορά το κόστος και τα σχετικά έσοδα από κάθε εναλλακτική λύση. Τα έσοδα και το κόστος είναι αυτά που αλλάζουν κατά περίπτωση κάθε φορά. Αυτά καλούνται και διαφορεικά έσοδα και διαφορεικό κόστος. Όταν λοιπόν τα έσοδα και το κόστος συσχετιστούν με τις εναλλακτικές λύσεις τότε επιλέγεται μία, αυτή που βασίζεται στην ελαχιστοποίηση του κόστους ή στην μεγαλύτερη συνεισφορά στο κέρδος. Δεν πρέπει όμως να ξεχνάμε ότι στην

εποχή μας σε τέτοιες διαδικασίες πρέπει να ληφθούν υπόψη και άλλοι παράγοντες του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος.

Κάποιος άνθρωπος της διοίκησης κόστους προφανώς θα πρέπει να γνωρίζει όλα τα στοιχεία που αφορούν το κόστος ώστε να μπορέσει να πάρει μια σωστή απόφαση όσον αφορά την εταιρία, το προϊόν της ή την παραγωγική διαδικασία. Η διοίκηση κόστους ουσιαστικά λειτουργεί σαν ένα εργαλείο παροχής πληροφοριών μέσα στο σκελετό της διαδικασίας λήψης αποφάσεων. Μέσω αυτής παρέχεται η απαιτούμενη πληροφορία για σχεδιασμό και έλεγχο. Έτσι χρησιμοποιώντας διάφορες τεχνικές μπορεί να βελτιωθεί και να αξιοποιηθεί μια πληροφόρηση και να μεταφερθεί σε αυτούς που λαμβάνουν αποφάσεις στα διαφορετικά επίπεδα της διοίκησης.

1.1.4 Η ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕΣΩ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Η κοστολόγηση υλοποιείται μέσω του κοστολογικού συστήματος που κάθε επιχείρηση έχει. Το κοστολογικό σύστημα είναι :

«ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μία επιχείρηση».

Πολύ σημαντικά είναι και η έννοια του κέντρου κόστους. Ως κέντρα κόστους ορίζουμε :

«τα τμήματα προς τα οποία γίνεται η συγκέντρωση κόστους»

Σε κάθε κοστολογικό σύστημα υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες :
[Πάγγειος, 1993]

- Μέτρηση κόστους.

Συγκέντρωση δεδομένων για προσδιορισμό κόστους ή δραστηριότητας π.χ. άμεσα υλικά, ώρες άμεσης εργασίας κλπ.

- Εσωλογιστική κοστολόγηση (καταγραφή του κόστους).

Τα δεδομένα που έχουν συγκεντρωθεί μετατρέπονται σε οικονομικά μεγέθη και καταγράφονται από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης .

- Ανάλυση του κόστους.

Το κόστος που καταγράφηκε αναλύεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για ανάλυση προβλημάτων και διαδικασιών.

- Έκθεση του κόστους.

Το κόστος παρουσιάζεται τόσο στο εσωτερικό περιβάλλον, με εσωτερικές εκθέσεις επί διαφόρων θεμάτων, όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον, με εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

1.1.4.1 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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

- Το μέγεθος της εταιρίας.
- Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας.
- Ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση.

- Η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης.
- Εξωτερικές μεταβλητές, όπως νόμοι και ρυθμίσεις κ.α.

1.2 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ

Προκειμένου να μπορέσουμε να διαπιστώσουμε κατά πόσο το κοστολογικό σύστημα που χρησιμοποιείται από μια επιχείρηση είναι το κατάλληλο και κατά πόσο αυτό δίνει σωστή πληροφόρηση, υπάρχει μια σειρά ενδείξεων οι οποίες όταν εμφανίζονται θα πρέπει να μας ανησυχούν. Αυτές τις βλέπουμε παρακάτω: [Cooper,1987]

- Τα προϊόντα μας των οποίων η κατασκευή είναι δύσκολη, αναφέρεται από το κοστολογικό μας σύστημα ως ιδιαίτερος επικερδής, παρά το γεγονός ότι δεν τιμολογούνται ακριβά.

Η κατασκευή προϊόντων μπορεί να είναι δύσκολη και χρονοβόρος για δύο λόγους: είτε γιατί το προϊόν έχει μόλις εισαχθεί στην διαδικασία παραγωγής και η εμπειρία παραγωγής του είναι πολύ μικρή, είτε επειδή η κατασκευή του προϊόντος είναι εγγενώς δύσκολη (λόγω πολυπλοκότητας προϊόντος, χρησιμοποιούμενων διαδικασιών παραγωγής κλπ).Ενώ η πρώτη κατηγορία προβλημάτων επιλύεται με την πάροδο του χρόνου και η παραγωγή γίνεται ευκολότερα εξαιτίας των βελτιώσεων στον εξοπλισμό αλλά και εξαιτίας και της εμπειρίας του προσωπικού [Πάππης,2001],η δεύτερη κατηγορία προβλημάτων δεν μπορούν να επιλυθούν και να παραμένουν. Εάν επικεντρωθούμε και μελετήσουμε αυτά ακριβώς τα προβλήματα, μπορούμε να διαπιστώσουμε και την καλή λειτουργία του κοστολογικού μας συστήματος.

Ένα καλό κοστολογικό σύστημα θα μπορεί να εντοπίσει τα αυξημένα κόστη παραγωγής του προϊόντος αυτού. Στην που αυτό συμβεί, είναι σαφές πως η επιχείρηση βρίσκεται μπροστά σε ένα δίλλημα: είτε να τιμολογήσει ακριβά το προϊόν, είτε να συμβιβαστεί με μικρότερο περιθώριο κέρδους. Εάν λοιπόν έχουμε ένα προϊόν

το οποίο κατασκευάζεται δύσκολα από την επιχείρησή μας και το οποίο δεν υπερτιμολογείται και παρόλα αυτά φαίνεται να μας αποφέρει ιδιαίτερα υψηλά κέρδη, τότε προφανώς το κοστολογικό σύστημα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση έχει αδυναμία στο να εντοπίσει και να καταγράψει τα αυξημένα κόστη παραγωγής.

- Η επιχείρηση δεν μπορεί να εξηγήσει τα περιθώρια κέρδους τα οποία έχουν τα προϊόντα της. Η επιχείρηση η οποία γνωρίζει τι γίνεται στο εσωτερικό της και η οποία αντιλαμβάνεται τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η αγορά στην οποία ανήκει, μπορεί και να εξηγήσει το λόγο για τον οποίο τα περιθώρια κέρδους της είναι αυτά που είναι. Εάν λοιπόν τα περιθώρια κέρδους δεν μπορούν να εξηγηθούν, τότε προφανώς είτε η επιχείρηση δεν αντιλαμβάνεται πλήρως την θέση της στην αγορά είτε δεν έχει καλή εσωτερική πληροφόρηση και θα πρέπει να επανεξετάσει την καταλληλότητα του κοστολογικού συστήματος που χρησιμοποιεί.
- Η επιχείρηση πουλάει προϊόντα που φαίνονται να έχουν μεγάλα περιθώρια κέρδους και παρόλα αυτά ο ανταγωνισμός δεν ενδιαφέρεται να τα παράγει και να τα πουλήσει.

Όταν ένα προϊόν έχει μεγάλο περιθώριο κέρδους, αυτό αναμένεται να προσελκύσει πολλές επιχειρήσεις να μπουν στην αγορά του και να το παράγουν. Εφόσον αυτό δεν συμβαίνει, προφανώς τα περιθώρια κέρδους που αναφέρει το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης είναι λανθασμένα, εφόσον όλοι οι άλλοι ανταγωνιστές τα βρίσκουν μη ελκυστικά. Η περίπτωση αυτή δεν ισχύει όταν έχουμε φραγμούς στην παραγωγή του προϊόντος όπως προστασία από πατέντες, υψηλή αναγνωσιμότητα προϊόντος και ιδιοκτησία πατεντών διαδικασιών παραγωγής.

- Η επιχείρηση δεν μπορεί να εξηγήσει τα αποτελέσματα των προσφορών της σε διαγωνισμούς για συνεργασίες με άλλες επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις, όταν υποβάλλουν προσφορές για διαγωνισμούς, συνήθως γνωρίζουν εάν θα πάρουν την προσφορά ή όχι. Αυτό οφείλεται στο ότι γνωρίζουν πότε έχουν κάνει μια ελκυστική προσφορά και πότε όχι. Εάν τα αποτελέσματα των διαγωνισμών δεν δικαιώνουν τις προσδοκίες της επιχείρησης, το κοστολογικό σύστημα μάλλον έχει πρόβλημα. Εάν οι προσφορές που ήταν χαμηλές και έπρεπε

να κερδίσουν τελικά δεν κέρδισαν και εάν οι προσφορές που ήταν υψηλές και έπρεπε να χάσουν τελικά δεν έχασαν, τότε το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης χρειάζεται αναθεώρηση.

- Οι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις τιμολογούν τα υψηλού όγκου παραγωγής προϊόντα τους συγκριτικά πολύ χαμηλά.

Τα υψηλού όγκου παραγωγής προϊόντα αναμένεται να έχουν και χαμηλό κόστος λόγω οικονομιών κλίμακας [Chase, Jacobs, Aquilano, 2004]. Έτσι αναμένεται ότι όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες εμπορεύονται ένα συγκεκριμένο προϊόν, θα το τιμολογούν στα ίδια χαμηλά επίπεδα. Εφόσον κάποιος ανταγωνιστής καταφέρει να πουλάει το προϊόν αυτό σε αρκετά χαμηλότερη τιμή και να έχει πάλι ικανοποιητικά κέρδη, η επιχείρηση είναι πολύ πιθανόν ότι παίρνει από το κοστολογικό της σύστημα λανθασμένα στοιχεία και τιμολογεί λανθασμένα τα προϊόντα της. Τα περισσότερα συστήματα υπολογίζουν το κόστος προσεγγιστικά και συχνά το σύστημα αδυνατεί να κοστολογήσει τα προϊόντα χαμηλής έντασης παραγωγής. Εκεί ακριβώς γίνεται και το λάθος στους υπολογισμούς και συνήθως τα προϊόντα χαμηλής έντασης παραγωγής. Εκεί ακριβώς γίνεται και το λάθος στους υπολογισμούς και συνήθως τα προϊόντα υψηλής έντασης παραγωγής υποκοστολογούνται. Αυτό οδηγεί αντίστοιχα σε υπερτιμολόγηση και υποτιμολόγηση των προϊόντων.

- Οι προσφορές που δέχεται η επιχείρηση για αγορά έτοιμων εξαρτημάτων είναι πολύ χαμηλότερες από τις αναμενόμενες.

Οι επιχειρήσεις όταν αντιμετωπίζουν το ερώτημα της αγοράς ή ιδιοκατασκευής (make or buy decision) για κάποιο προϊόν, λαμβάνουν τις αποφάσεις τους με βάση τα στοιχεία που παίρνουν από το σύστημα διοικητικής λογιστικής της επιχείρησης. Το κόστος το οποίο προκύπτει για τα προϊόντα εάν παραχθούν από την επιχείρηση συγκρίνεται με την τιμή που δίνει η αγορά. Το λάθος σ' αυτή τη περίπτωση μπορεί να γίνει στον υπολογισμό των γενικών εξόδων που αντιστοιχούν στην παραγωγή του προϊόντος. Όταν λοιπόν η αγορά προσφέρει το προϊόν σε σημαντικά χαμηλότερη τιμή από την αναμενόμενη, τότε το κοστολογικό μας σύστημα μάλλον κατανέμει λανθασμένα τα γενικά έξοδα στα προϊόντα. Συνεχίζοντας να χρησιμοποιούμε αυτό

το σύστημα που δίνει λάθος κοστολογικά στοιχεία θα συνεχίσουμε ενδεχομένως να λαμβάνουμε και λανθασμένες αποφάσεις.

- Οι πελάτες δεν μεταβάλλουν την αγοραστική συμπεριφορά τους όταν αυξάνεται η τιμή του προϊόντος ακόμη και όταν η ποιότητα του προϊόντος παραμένει ίδια.

Η παραπάνω κατάσταση μας δείχνει ότι προφανώς οι πελάτες πλήρωναν εξαρχής λιγότερα από όσα ήταν διατεθειμένοι να πληρώσουν. Το προϊόν δηλαδή ήταν υποτιμολογημένο. Εάν με την αύξηση της τιμής και των αντίστοιχων προϊόντων του ανταγωνισμού, τότε είναι ακόμη πιο πιθανό ότι είχαμε υποτιμολόγηση και απλά οι ανταγωνιστές φοβόντουσαν να κάνουν την πρώτη κίνηση και να αυξήσουν τις τιμές τους. Σε μια τέτοια κατάσταση είναι ιδιαίτερα δύσκολο να εντοπιστεί το λάθος και προκειμένου να γίνει κάτι τέτοιο θα πρέπει τα λάθη στην κοστολόγηση του προϊόντος να είναι ιδιαίτερα μεγάλα.

- Το έμμεσο κόστος είναι πολύ μεγάλο συγκριτικά με το άμεσο κόστος του προϊόντος, όμως παρόλα αυτά χρησιμοποιούνται μόνο μια ή δύο βάσεις καταμερισμού κόστους. [Hilton, Maher, Selto, 2003].

Η χρήση μόνο μίας ή δύο βάσεων καταμερισμού κόστους οδηγεί συχνά σε πολύ μεγάλες διαστρεβλώσεις του κόστους, ιδίως όταν το έμμεσο κόστος (το οποίο κατανέμεται χρησιμοποιώντας τις βάσεις καταμερισμού κόστους) είναι πολύ μεγάλο συγκριτικά με το άμεσο κόστος. Σε αυτήν την κατάσταση, το λάθος που μπορεί να γίνει, εξαιτίας του μεγέθους του έμμεσου κόστους που πρέπει να καταμεριστεί, είναι πολύ μεγάλο.

- Τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης εκτιμούν ότι το υπολογισθέν κόστος προϊόντων της επιχείρησης είναι λανθασμένο και οδηγεί σε λάθος αποφάσεις σχετικά με τα προϊόντα αυτά.

Τα περισσότερα κοστολογικά συστήματα δεν μπορούν να αποδώσουν ακριβώς το κόστος του προϊόντος ακριβώς επειδή δεν εντοπίζουν το έμμεσο κόστος αλλά το κατανείμουν. Επίσης είναι φυσικό το κάθε τμήμα να έχει την δική του άποψη η οποία μπορεί να είναι διαφορετική από αυτή της διοίκησης. Παρόλα αυτά, όταν οι

εκτιμήσεις των τμημάτων για το κόστος του προϊόντος είναι σημαντικά διαφορετικές από το κόστος που υπολογίζει το κοστολογικό σύστημα, σε βαθμό μάλιστα τέτοιο ώστε να εκτιμάται η χρήση του άλλου τρόπου υπολογισμού του κόστους θα οδηγούσε σε διαφορετικές αποφάσεις σχετικά με το προϊόν, τότε προφανώς υπάρχει πρόβλημα στο κοστολογικό μας σύστημα. Άλλωστε οι άνθρωποι της παραγωγής οι οποίοι βρίσκονται πιο κοντά στις ίδιες τις διαδικασίες κατά μήκος ολόκληρης της αλυσίδας αξίας (value chain) συνήθως γνωρίζουν πολύ καλύτερα το προϊόν και την επιχείρηση από τα άτομα της ανώτερης διοίκησης.

- Η επιχείρηση έκανε σημαντικές αλλαγές στην παραγωγική της διαδικασία αλλά παράλα αυτά δεν έκανε αλλαγές στο χρησιμοποιούμενο κοστολογικό της σύστημα.

Το κάθε σωστά φτιαγμένο κοστολογικό σύστημα το οποίο λειτουργεί αποτελεσματικά και υπολογίζει ορθά το κόστος των προϊόντων είναι φτιαγμένο και προσαρμοσμένο έτσι ώστε να αναγνωρίζει την συγκέντρωση του κόστους σε κέντρα κόστους και τους οδηγούς κόστους με βάση τους οποίους γίνεται αυτό και να υπολογίζει το κόστος των προϊόντων λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω. Όταν όμως έχουμε σημαντικές αλλαγές στην οργάνωση και λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας, τότε προφανώς μεταβάλλεται η διαδικασία συγκέντρωσης του κόστους στα κέντρα κόστους και έτσι υπάρχει μεγάλος κίνδυνος το υπολογιζόμενο κόστος να είναι διαστρεβλωμένο σε σημαντικό βαθμό.

Οι παραπάνω ενδείξεις μας προσφέρουν την δυνατότητα για ένα γρήγορο και πρόχειρο έλεγχο του κοστολογικού μας συστήματος. Ο έλεγχος αυτός όμως δεν είναι τέλειος για δυο λόγους: αφενός μεν οι ενδείξεις που αναφέρθηκαν παραπάνω δεν είναι εύκολο να εντοπιστούν στην πράξη, αφετέρου δε αν οι ενδείξεις αυτές τελικά εντοπιστούν θα μπορούν να αποδοθούν σε μια σειρά διαφόρων αιτιών και δεν θα είναι βέβαιο ότι φταίει το σύστημα διοικητικής λογιστικής της επιχείρησης [Cooper,1987].

Δεδομένου της στρατηγικής φύσεως αλλά και της αντικειμενικής δυσκολίας που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις με πολύπλοκα και όχι εύκολα διακριτά συστήματα παραγωγής-διοίκησης-διάθεσης-έρευνας και εν γένει λειτουργιών, αναπτύχθηκαν με την πάροδο του χρόνου πάρα πολλά συστήματα κοστολόγησης με σκοπό την

κάλυψη των εξειδικευμένων αναγκών κατά περίπτωση. Το σύνολο των συστημάτων κοστολόγησης είναι το αντικείμενο ενός αναδυθέντος εξ' ανάγκης εξειδικευμένου τμήματος της Λογιστικής Επιστήμης, Λογιστικής Κόστους.

Βασικά σημεία αναφοράς στα συστήματα κοστολόγησης μπορούν να θεωρηθούν τα παρακάτω (Πάγγειος):

Άμεση τεχνική κοστολόγησης

Περιλαμβάνει μόνο άμεσες δαπάνες, δαπάνες δηλαδή που δεν προέρχονται από κατανομή (μερισμό). Πολλοί συγγραφείς ταυτίζουν την άμεση κοστολόγηση με την μεταβλητή κοστολόγηση. Όλα τα σταθερά έξοδα (fixed cost) δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά επιβαρύνουν το κόστος της περιόδου (period cost) το οποίο συμμετέχει στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Πλήρης τεχνική κοστολόγησης

Πλήρης κοστολόγηση είναι η κοστολογική μέθοδος σύμφωνα με το οποίο όλες οι δαπάνες παραγωγής (σταθερές και μεταβλητές) επιβαρύνουν και ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Πρότυπη τεχνική κοστολόγησης

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

Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής

Το σύστημα αυτό κοστολόγησης χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να προσδιορίσουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή μιας δραστηριότητας με τελείως διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τεχνικές προδιαγραφές.

Κατά φάση κοστολόγηση

Το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης είναι το σύστημα εκείνο στο οποίο ο προσδιορισμός του κόστους του παραγόμενου προϊόντος μέχρι να ολοκληρωθεί η παραγωγή που διέρχεται από διάφορες φάσεις ή στάδια.

Υπάρχει ομοιομορφία στις μονάδες παραγωγής (προϊόντα μαζικής παραγωγής).

□ Κοστολόγηση συμπαραγώγων και υποπαραγώγων προϊόντων

Συνδεδεμένο κόστος (ενωμένο) είναι το κόστος συμπαραγόμενων προϊόντων, κατά κανόνα, διαφορετικής ανά μονάδα αξίας. Τα συμπαραγώγα προϊόντα προκύπτουν συνήθως κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας από τη βιομηχανική κατεργασία μιας πρώτης ύλης. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του ενωμένου ή συνδεδεμένου κόστους είναι η απόλυτα τεχνική αδυναμία διαχωρισμού του κόστους και η αντικειμενική κατανομή του στα συμπαραγώγα προϊόντα. Έναντι ενός ενωμένου κόστους παραγωγής υπάρχουν ποσότητες παραχθέντων προϊόντων ανόμοιων μορφολογικά και ουσιαστικά μεταξύ των και διαφορετικής μοναδιαίας αξίας.

Πρέπει να σημειωθεί ότι τα συστήματα κοστολόγησης που αναπτύσσονται με την πάροδο του χρόνου, δεν είναι αποκομμένα από την εποχή τους. Εντάσσονται πάντα σε ένα συγκεκριμένο πλαίσιο τεχνολογικών δυνατοτήτων, αναγκών, επιχειρηματικής φάσης και εξέλιξης και καλούνται να καλύψουν συγκεκριμένες ανάγκες.

Ασφαλώς δε μπορούμε να συγκεντρώσουμε όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά που οδήγησαν στην ανάπτυξη των παραπάνω ανόμοιων και ετερογενών συστημάτων κοστολόγησης. Ως κοινή συνισταμένη τους όπως μπορεί να καταγραφεί ένα.

1.2.1 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Αφού αναφερθήκαμε στις ενδείξεις που μας προειδοποιούν ότι κάποιο κοστολογικό σύστημα είναι ακατάλληλο και δίνει λανθασμένα στοιχεία, προχωράμε στο να δείξουμε ποιες είναι οι αδυναμίες των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης. Δηλαδή εντοπίζουμε ποια είναι τα σημεία αυτά στο σχεδιασμό των συστημάτων τα

οποία δημιουργούν το πρόβλημα και προκαλούν τα λανθασμένα αποτελέσματα. Συχνά η προσπάθεια επίλυσης του προβλήματος απαιτεί εκτεταμένο επανασχεδιασμό κάποιου τμήματος του κοστολογικού συστήματος. Παρακάτω βλέπουμε τα σημεία αυτά:[Cooper,1987].

- Χρήση των εργατωρών (ή των αντίστοιχων χρηματικών αμοιβών)ως βάση καταμερισμού του κόστους.

Οι εργατώρες αποτελούν σε πολλά συστήματα την βάση καταμερισμού κόστους. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι στα τέλη του 19^{ου} αιώνα, οι επιχειρήσεις διέθεταν πολύ καλά συστήματα μέτρησης των εργατωρών προκειμένου να διατηρούν το εργατικό δυναμικό παραγωγικό και έτσι τα πρώτα κοστολογικά συστήματα που αναπτύχθηκαν χρησιμοποίησαν αυτή τη πληροφόρηση για να λειτουργήσουν. Τα συστήματα αυτά τα οποία σχεδιάστηκαν τότε είχαν ικανοποιητικά αποτελέσματα, κυρίως εξαιτίας του γεγονότος ότι το μεγαλύτερο μέρος του κόστους παραγωγής ήταν η άμεση εργασία, ενώ τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ήταν μόνο ένα πολύ μικρό ποσοστού του συνολικού κόστους της παραγωγής. Άλλωστε οι επιχειρήσεις τότε δεν παρήγαγαν μεγάλη γκάμα διαφορετικών προϊόντων και αυτό διευκόλυνε τη λειτουργία των χρησιμοποιούμενων κοστολογικών συστημάτων. Στη σημερινή πραγματικότητα όμως, όπου το εργατικό κόστους είναι περίπου το 10% του συνολικού κόστους και όπου τα γενικά έξοδα τα οποία πρέπει να κατανεμηθούν είναι το 30% του συνολικού κόστους, είναι πολύ δύσκολο να κατανεμηθούν σωστά τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στα προϊόντα.

- Χρήση βάσεων καταμερισμού κόστους που σχετίζονται με τον όγκο της παραγωγής (εργατώρες, μηχανώρες, κόστος χρησιμοποιούμενων άμεσων υλικών).

Η χρήση αυτών των βάσεων καταμερισμού κόστους γίνεται γιατί θεωρείται από το σύστημα ότι το ποσοστό των γενικών εξόδων που αντιστοιχεί σε κάθε προϊόν είναι ανάλογο της επεξεργασίας που το προϊόν υφίσταται κατά την παραγωγική διαδικασία. Αυτό ισχύει σε κάποιο βαθμό για ορισμένες δραστηριότητες, ο όγκος των οποίων εξαρτάται από τον όγκο της παραγωγής (π.χ. εφοδιασμός παραγωγής) αλλά δεν ισχύει για πολλές άλλες δραστηριότητες όπως ο ποιοτικός έλεγχος, η συντήρηση

των μηχανών και οι ρυθμίσεις που γίνονται στην παραγωγή πριν από κάθε παρτίδα. Έτσι το κόστος το οποίο προκύπτει δεν είναι ακριβές και μάλιστα η απόκλιση μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς και στις μέρες μας το κόστος που δεν εξαρτάται από τον όγκο της παραγωγής φτάνει ως και το 25% του συνολικού κόστους. Η λανθασμένη πληροφόρηση αυτή οδηγεί σε λήψη λανθασμένων αποφάσεων και στην υιοθέτηση ακαταλλήλων και επικίνδυνων για την επιχείρηση στρατηγικών.

- Πολύ ευρείες δεξαμενές κόστους που περιλαμβάνουν κόστη τα οποία δεν μπορούν να καταμεριστούν σωστά χρησιμοποιώντας την ίδια βάση καταμερισμού. Επίσης συχνό φαινόμενο είναι να περιλαμβάνονται στις δεξαμενές κόστους και μηχανές των οποίων το κόστος ακολουθεί δικό του πρότυπο.

Οι πολύ ευρείες δεξαμενές κόστους δεν μπορούν να χρησιμοποιήσουν αποτελεσματικά τις βάσεις καταμερισμού του κόστους και έτσι παίρνουμε και λανθασμένα στοιχεία. Σε ότι έχει να κάνει με τις μηχανές, δύσκολα μπορεί να χρησιμοποιηθεί κοινή βάση καταμερισμού του κόστους των μηχανών μαζί με άλλα κόστη (στην ίδια δεξαμενή κόστους) δίχως να υπάρξει λάθος.

- Το κοστολογικό σύστημα χειρίζεται το κόστος για marketing και διανομή ως κόστος περιόδου και όχι ως κόστος προϊόντος.

Πολλά κοστολογικά συστήματα έχουν να κάνουν μόνο με την διαδικασία παραγωγής και το κόστος της. Οι λειτουργίες του marketing και της διανομής, ακριβώς επειδή δεν μπορούν να αποθεματοποιηθούν, θεωρούνται από τα παραδοσιακά συστήματα ως κόστη περιόδου και δεν λαμβάνονται υπόψη στο κόστος προϊόντος. Η πρακτική αυτή οδηγεί σε υπολογισμό κόστους το οποίο δεν περιλαμβάνει το κόστος των πολύ σημαντικών δραστηριοτήτων της διανομής και του marketing παρά το ότι οι δραστηριότητες αυτές και το κόστος που δημιουργούν οφείλονται στο προϊόν. Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι το κόστος της διανομής φτάνει να είναι μέχρι και το 25% του συνολικού κόστους και το να θεωρείται το κόστος αυτό σαν κόστος περιόδου μπορεί να δώσει αποτελέσματα σημαντικά διαστρεβλωμένα σε ότι έχει να κάνει με το μικτό κέρδος της επιχείρησης.

Παρά το γεγονός ότι μπορεί στο κοστολογικό σύστημα να εντοπιστεί μια ή και περισσότερες σχεδιαστικές αδυναμίες σαν αυτές που αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν είναι βέβαιο ότι εξαιτίας αυτών τελικά παίρνουμε και λανθασμένα αποτελέσματα. Δηλαδή ένα σύστημα μπορεί να έχει σχεδιαστικές αδυναμίες και παρόλα αυτά να δίνει καλά στοιχεία κόστους για τα προϊόντα του. Ο βαθμός στον οποίο τα αποτελέσματα διαστρεβλώνονται από το κακό σχεδιασμό του κοστολογικού συστήματος εξαρτάται από την παραγωγική διαδικασία, το εύρος των παραγόμενων προϊόντων και τα χρησιμοποιούμενα κανάλια διανομής. Ο συνδυασμός τους με τις σχεδιαστικές αδυναμίες του κοστολογικού συστήματος είναι που δημιουργεί τα μεγάλα λάθη και που δημιουργεί την ανάγκη για επανασχεδιασμό του κοστολογικού συστήματος [Cooper,1987].

Εκείνη την εποχή που σχεδιάστηκαν τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, ακόμη και να ήθελε κάποιος να εφαρμόσει ένα πιο πολύπλοκο κοστολογικό σύστημα το οποίο να χρησιμοποιούσε περισσότερα κέντρα κόστους και βάσεις καταμερισμού κόστους, δεν θα ήταν εφικτό λόγω των πολλών υπολογισμών που θα έπρεπε να γίνουν. Οι υπολογισμοί εκείνη την εποχή γινόντουσαν κυρίως με το χέρι, καθώς δεν υπήρχαν ηλεκτρονικοί υπολογισμοί και έτσι οι σχεδιαστές των συστημάτων προσπαθούσαν να φτιάξουν κοστολογικά συστήματα που θα δούλευαν αφενός μεν αποτελεσματικά και με ακρίβεια κατά το μέτρο του δυνατού, αφετέρου δε η λειτουργία τους θα μπορούσε να γίνει σχετικά εύκολα και γρήγορα και χωρίς μεγάλη πιθανότητα λάθους. Επίσης σημαντικό είναι και το γεγονός ότι μια τέτοια προσπάθεια δεν θα είχε και τα ανάλογα οφέλη για την επιχείρηση, καθώς η πολύ κοστοβόρος διαδικασία της συλλογής και επεξεργασίας δεδομένων για χρήση περισσότερων βάσεων καταμερισμού κόστους δεν θα δημιουργούσε αποτέλεσμα ικανό να δικαιολογήσει το κόστος της λειτουργίας ενός τέτοιου κοστολογικού συστήματος. Άλλωστε η ίδια η διαδικασία παραγωγής ήταν τόσο απλοποιημένη που δεν υπήρχε ουσιαστικά λόγος για να χρησιμοποιηθούν πιο πολύπλοκες διαδικασίες για τον καταμερισμό του έμμεσου κόστους. Οι βιομηχανίες τότε παρήγαγαν ένα ή δύο προϊόντα και είχαν μια συνήθως γραμμική παραγωγή. Έτσι δεν υπήρχε το ζήτημα της πολυπλοκότητας των διαδικασιών την οποία δεν θα μπορούσε να «αντιληφθεί» το κοστολογικό σύστημα, μιας και η πολυπλοκότητα αυτή δεν υπήρχε και η λειτουργία του εργοστασίου ήταν πολύ απλή [Johnson,Karlan,1987].

1.3 ΤΟ ΝΕΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΚΑΛΕΙΤΑΙ ΝΑ ΚΑΛΥΨΕΙ ΕΝΑ ΝΕΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

1.3.1 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Με την πάροδο του χρόνου και καθώς το βιομηχανικό περιβάλλον εξελισσόταν, οι βιομηχανίες παρήγαγαν ολοένα και περισσότερα προϊόντα στα εργοστάσιά τους. Τα εργοστάσια είχαν πλέον πολλαπλές γραμμές παραγωγής και πολλές διαδικασίες για την λειτουργία των γραμμών αυτών. Επίσης οι αυτοματισμοί που μπήκαν στις παραγωγικές διαδικασίες άλλαξαν σε πολύ μεγάλο βαθμό την λειτουργία των εργοστασίων. Η άμεση εργασία μειώθηκε σε πολύ μεγάλο βαθμό και αντικαταστάθηκε από την εργασία των μηχανών. Παράλληλα τα Γ.Β.Ε. αυξήθηκαν και αντιπροσωπεύουν πλέον πολύ σημαντικό ποσοστό του συνολικού κόστους του προϊόντος. [Johnson, Kaplan, 1987]

. πολύ σημαντικό στοιχείο για την σωστή αναγνώριση του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος είναι η παγκοσμιοποίηση της αγοράς. Σήμερα οι επιχειρήσεις μπορούν να επεκταθούν σε νέες γεωγραφικά αγορές είτε μεταφέροντας είτε τις παραγωγικές τους εγκαταστάσεις εκεί, είτε αξιοποιώντας τις σημερινές αξιόπιστες και αξιόλογες μεταφορικές υπηρεσίες που προσφέρονται παγκοσμίως. Η πρόοδος της τεχνολογίας έχει παίξει πολύ σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση του σημερινού εξαιρετικά ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Η απελευθέρωση πολλών αγορών έχει διαφοροποιήσει έντονα τις συνθήκες σε σχέση με αυτές του παρελθόντος και πλέον το παγκόσμιο επιχειρηματικό στερέωμα παρουσιάζει μια ιδιαίτερα έντονη δυναμική.

Μια σύγχρονη επιχείρηση θα πρέπει, προκειμένου να αντιλαμβάνεται τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η αγορά γύρω της να αποδέχεται τα παρακάτω: [Κεχράς, 2005]

- Την παγκοσμιοποίηση του ανταγωνισμού.
- Την ανάγκη για στενή συνεργασία τόσο με τους πελάτες όσο και με τους προμηθευτές.
- Την αναγκαιότητα για προσαρμογή των προϊόντων στα μέτρα και στις απαιτήσεις των πελατών.
- Τον προσανατολισμό των σύγχρονων εργαζομένων σε εργαζόμενους με υψηλή γνώση οι οποίοι προσδίδουν αξία στην επιχείρηση και ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.
- Την μείωση του κύκλου ζωής των προϊόντων και την ανάγκη για διαρκή ανανέωση προϊόντων.
- Την αποδοχή και χρήση νέων πρωτοποριακών διαδικασιών κατά όλο το μήκος της αλυσίδας αξίας, από τις προμήθειες μέχρι την εξυπηρέτηση του τελικού πελάτη.

Μια τέτοια επιχείρηση προκειμένου να λειτουργήσει θα πρέπει να αξιοποιεί σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο βαθμό τους πόρους της και την εσωτερική της οργάνωση προκειμένου να παραμείνει ευέλικτη, να προσαρμόζεται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις του εξωτερικού περιβάλλοντος, να επιβιώνει και να εξελίσσεται. Προκειμένου να συμβεί αυτό, η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να λαμβάνει τις σωστές αποφάσεις. Και για τη λήψη των σωστών αποφάσεων θα πρέπει να έχουμε και αξιόπιστη πληροφόρηση. Η πληροφόρηση αυτή έρχεται συνήθως από το σύστημα μέτρησης της επιχειρηματικής απόδοσης της επιχείρησης και από το σύστημα διοικητικής λογιστικής.

Αντιλαμβανόμαστε έτσι την σημασία που έχει η ορθή και αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος διοικητικής λογιστικής αλλά και το σύστημα της λογιστικής κόστους.

Η ίδια επιχείρηση συνολικά δεν θα μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά εάν τα συστήματα αυτά δεν λειτουργεί αποτελεσματικά.

1.3.2 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΚΑΛΕΙΤΑΙ ΝΑ ΚΑΛΥΨΕΙ ΕΝΑ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Όπως είδαμε παραπάνω, τα παλαιότερα κοστολογικά συστήματα είχαν μια σειρά αδυναμιών οι οποίες τα καθιστούσαν κατά περιπτώσεις ανίκανα να λειτουργήσουν αποτελεσματικά και να δώσουν ικανοποιητικά κοστολογικά στοιχεία.

Το βασικό πρόβλημα των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων είναι η έλλειψη ακρίβειας στην αποτύπωση των επιχειρησιακών διαδικασιών και της κατανομής του κόστους στα κέντρα κόστους. Δεν αποτυπώνονται δηλαδή με ακρίβεια οι πραγματικοί οδηγοί κόστους και έτσι δεν μπορούμε να στηριχθούμε στην χρήση των συστημάτων αυτών και στα αποτελέσματά τους για να λάβουμε στρατηγικές αποφάσεις και να αξιολογήσουμε και την απόδοση του οργανισμού και των διαδικασιών του. [Boons, 1998]

Επομένως ζητάμε από ένα σύγχρονο κοστολογικό σύστημα να είναι προσαρμοσμένο στην σημερινή πραγματικότητα και να μπορεί να αποδίδει σωστά το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών των σημερινών επιχειρήσεων. Για να συμβεί αυτό, το σύστημα πρέπει να είναι σχεδιασμένο έτσι ώστε, αναγνωρίζοντας τον διαδικασιο-κεντρικό χαρακτήρα των επιχειρήσεων, να εντοπίζει μέσω των διαδικασιών τους οδηγούς του κόστους και να το κατανέμει στα κέντρα κόστους ορθά.

1.3.3 Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΞΕΛΙΞΗ ΣΤΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Σήμερα το επιχειρησιακό περιβάλλον έχει αλλάξει δυναμικά σε σχέση με την εποχή που αναπτύχθηκαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

- Οι περισσότερες εταιρίες σήμερα πωλούν και παράγουν ένα μεγάλο πλέγμα προϊόντων και υπηρεσιών που αλληλοσυνδέονται και δεν διακρίνονται εύκολα ως προς το κόστος παραγωγής.
- Το μίγμα κόστους έχει διαφοροποιηθεί υπέρ των Γενικών εξόδων και σε βάρος του άμεσου μεταβλητού κόστους. Σχήμα
- Τα πληροφοριακά συστήματα προσφέρουν αυξημένες δυνατότητες παραμετροποίησης, αναφορών, παρακολούθησης κόστους και πολυπλοκότητας εφαρμογών ώστε να μην είναι απαραίτητη πλέον η κατά προσέγγιση κοστολόγηση με τους απλούς κατά το παρελθόν καταμερισμούς.
- Ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων έχει αυξηθεί, και τα περιθώρια λάθους είναι περιορισμένα.
- Είναι εντονότερη η ανάγκη υιοθέτησης συστημάτων υποστήριξης επιχειρηματικών αποφάσεων.
- Σύγχρονα ευέλικτα συστήματα διοίκησης με έμφαση στην ποιότητα, στη δημιουργία και στη διαρκή βελτίωση των διαδικασιών της επιχείρησης εφαρμόζονται σε όλο και μεγαλύτερη κλίμακα και χρειάζονται δεδομένα κόστους για να λειτουργήσουν.

Η αυξημένη ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών που προσφέρουν οι επιχειρήσεις λόγω της ανάγκης για προσαρμογή στις ανάγκες του πελάτη και διαφοροποίηση του προϊόντος οδηγεί σε μεγάλη αύξηση των Γενικών Εξόδων. Η αύξηση αυτή δεν προέρχεται από γραφειοκρατικές διαδικασίες αλλά από την πολυπλοκότητα που συνεπάγεται η ποικιλία, τα κοινά και ολοένα αυξανόμενα κόστη διαφήμισης, προώθησης, έρευνας και ανάπτυξης, συσκευασίας κλπ. Επίσης, παλαιότερα οι επιχειρήσεις έτειναν να θεωρούν ίδιους όλους τους πελάτες τους, ενώ σήμερα αναγνωρίζουν τις ιδιαιτερότητές τους και μέσω πρόσθετων υπηρεσιών προσπαθούν να ικανοποιούν τις αυξημένες ανάγκες τους.

Όλο και περισσότεροι managers βλέπουν με απογοήτευση και σκεπτικισμό τις κοστολογικές αναφορές που προκύπτουν από τα συστήματα κοστολόγησης.

Απογοήτευση δεδομένης της δυσκολίας που αντιμετωπίζουν στη χρήση τους για την εξαγωγή συμπερασμάτων και σκεπτικισμό για τις παραδοχές που οδήγησαν στη διαμόρφωσή τους. Ένα στέλεχος χρειάζεται σήμερα διαφορετικά «όπλα» για να διοικήσει, χρειάζεται εύκολη και άμεση πληροφόρηση για συγκεκριμένες διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα σε ένα τμήμα παραγωγής.

Το πιο σημαντικό για τις επιχειρήσεις στο νέο αυτό περιβάλλον, είναι να κατορθώσουν να παραμείνουν ανταγωνιστικές. Πολύ συχνά απαντάται το φαινόμενο μεγάλων εταιριών, οι οποίες θεωρούν ότι είναι ανέγγιχτες από τα σημεία των καιρών και ακολουθούν μία στρατηγική εκμετάλλευσης της παρούσας θέσης τους στην αγορά. Παρ' όλα αυτά, το πλεονέκτημα που ανακύπτει από μία ηγετική θέση στην αγορά δε σημαίνει ότι θα διατηρηθεί αμετάβλητο στο χρόνο χωρίς στρατηγικές κινήσεις από την εταιρία. Η προσπάθεια μιας επιχείρησης να κρατήσει το περιθώριο κέρδους της σταθερό μέσω της αύξησης των τιμών των προϊόντων ή των υπηρεσιών της, θα οδηγήσει αναμφισβήτητα σε μείωση του μεριδίου αγοράς.

Όσο μια καινούρια αγορά ενηλικιώνεται, ο ανταγωνισμός αυξάνεται και η τιμές και τα περιθώρια κέρδους μειώνονται αισθητά ως αποτέλεσμα των ανταγωνιστικών πιέσεων που υφίστανται. Η εισαγωγή νέων, καινοτόμων προϊόντων από ανταγωνιστές ελαχιστοποιεί το πλεονέκτημα της εικόνας που είχαν αποκτήσει οι παλαιότερες εταιρίες του χώρου. Συνέπεια αυτού, οι επιχειρήσεις οφείλουν να ενδυναμώνουν συνεχώς τη λειτουργικότητα και ευχρηστία των προϊόντων και υπηρεσιών που προσφέρουν, να βελτιώνουν την παραγωγικότητα και να ελαχιστοποιούν το κόστος. Πάντως, οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη βραχυπρόθεσμη κερδοφορία ως βαρόμετρο της επιτυχίας και δεν προχωρούν σε θεμελιώδεις αλλαγές που θα βελτιώσουν συνολικά την αποδοτικότητα τους παρά μόνο όταν προκύψει η ανάγκη για αλλαγή.

Αντί να ακολουθούνται αλλαγές που θα ωφελήσουν μόνο σε βραχυχρόνια βάση, οι επιχειρήσεις οφείλουν να : 1) διακρίνουν τα θεμελιώδη προβλήματά τους και να εξαφανίζουν όλες τις κατηγορίες του μη παραγωγικού κόστους, 2) να σχεδιάζουν το κόστος μέσω των προϊόντων, δραστηριοτήτων και των διαδικασιών της επιχείρησης

και 3) να βελτιστοποιήσουν την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης σε μακροχρόνιο επίπεδο.

Μία επιχείρηση μπορεί να είναι ανταγωνιστική όταν διαθέτει τις απαραίτητες πληροφορίες έτσι ώστε να κατανοήσει ποιους παράγοντες μπορεί να επηρεάσει. Είναι αναγκαία η ανεξάντλητη πίεση σε όλον τον οργανισμό με στόχο τη μείωση του κόστους και την αύξηση της παραγωγικότητας. Η διορατικότητα είναι πολύ κρίσιμο στοιχείο στην περίπτωση αυτή, αφού είναι πολύ δύσκολο να επανακτήσεις την ανταγωνιστικότητα κόστους αν αυτή έχει χαθεί. Το κόστος δεν πρέπει να ξεφεύγει από τα στενά όρια μέσα στα οποία πρέπει να κινείται, από την πρώτη κιόλας στιγμή. Βέβαια όταν μιλάμε για χαμηλό κόστος δεν εννοούμε απαραίτητα το χαμηλότερο της αγοράς. Μία επιχείρηση έχει χαμηλό κόστος όταν αυτό βρίσκεται από το μέσο όρο των ανταγωνιστών της, οι οποίοι απευθύνονται στην ίδια αγορά με την επιχείρηση. Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι το χαμηλότερο κόστος της αγοράς μπορεί να επιτευχθεί εις βάρος της ποιότητας, του βαθμού εξυπηρέτησης, της ικανοποίησης του πελάτη, της επένδυσης για το μέλλον καθώς και άλλων παραγόντων. Κάτι τέτοιο όμως αντίκειται στην λογική της συνεχούς βελτίωσης.

Ένας σημαντικός λόγος που επηρεάζει αν τα προϊόντα μιας επιχείρησης θα είναι ανταγωνιστικά ή όχι είναι το κόστος της επιχείρησης, αφού συνήθως η τιμή βασίζεται στο κόστος. Το κόστος όμως υπολογίζεται με βάση διάφορα συστήματα κοστολόγησης. Το γεγονός ότι τα συμβατικά συστήματα κοστολόγησης διαστρεβλώνουν το κόστος παραγωγής ενώ δεν έχουν τη δυνατότητα να αναδεικνύουν τις ευκαιρίες για βελτίωση της παραγωγής, οδηγούν πολλές φορές τους managers σε λανθασμένες αποφάσεις. Οι περισσότεροι managers μάλιστα καταλήγουν να αποφασίζουν για κρίσιμα θέματα χωρίς να διαθέτουν τα περισσότερα στοιχεία.

Οι managers λοιπόν, χρησιμοποιούν χρηματοοικονομικά στοιχεία για να κρίνουν τι αντίκτυπο έχουν οι αποφάσεις τους στα κέρδη της εταιρίας. Οι ακριβείς πληροφορίες που συσχετίζονται με το κόστος αποτελούν το κλειδί για την επιβίωση, ανάπτυξη και ικανότητα της εταιρίας να πραγματοποιεί κέρδη στο εξαιρετικά ανταγωνιστικό περιβάλλον. Κατά συνέπεια, η χρήση ενός κατάλληλου συστήματος κοστολόγησης

διευκολύνει την εταιρία και να αποτιμά την κερδοφορία των προϊόντων της αλλά και να διακρίνει τα αποτελέσματα της διανομής των παραγωγικών συντελεστών πάνω στο κέρδος. Χρησιμεύει επίσης στον σχεδιασμό καθώς και των έλεγχου των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οφείλουμε να τονίσουμε ότι οι αλλαγές που έχουν επέλθει στο σύγχρονο παγκόσμιο επιχειρηματικό περιβάλλον λόγω της ραγδαίας ανάπτυξης της τεχνολογίας και της επιστήμης δεν επικεντρώνονται μόνο στο γεγονός ότι το άμεσο κόστος αποτελεί πλέον το μικρότερο ποσοστό στην παραγωγική διαδικασία. Οι σημερινοί managers έχουν την δυνατότητα και την ανάγκη μεγαλύτερης πληροφόρησης σχετικά με τις δραστηριότητες της επιχείρησης τους. Η πληροφόρηση αυτή γίνεται δυνατή μέσω των τομών που έχει επιφέρει η νέα τάξη των πραγμάτων:

- Η ύπαρξη αναλυτικού λογισμικού επιτρέπει τη συγκέντρωση, διαχείριση, σχεδίαση και επεξεργασία των απαραίτητων δεδομένων με τρόπους που πριν 10 χρόνια ανήκαν στη σφαίρα της φαντασίας.
- Περισσότερο δυναμικές μέθοδοι προβλέψεων αντικαθιστούν τους ελλιπείς και μη ευαίσθητους προϋπολογισμούς.
- Ο προσανατολισμός της διαφήμισης αναγνωρίζει την ανάγκη οι managers να μπορούν να εφαρμόζουν καλύτερες, ακριβέστερες και περισσότερο ποσοτικές μεθόδους για να εξομοιώσουν διαφορετικά σενάρια κέρδους.

Οι νέες αυτές δομές αποτελούν κατάλληλο υπόβαθρο για την ανάπτυξη νέων συστημάτων κοστολόγησης που θα είναι σε θέση να ανταποκρίνονται καλύτερα στις απαιτήσεις του σύγχρονου επιχειρηματικού κόσμου και να υποβοηθούν τους managers στην επιλογή των αρτιότερων στρατηγικών αποφάσεων.

1.4. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Στα μέσα του 1960 περίπου, όταν οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές μπήκαν στις επιχειρήσεις κ' εξαπλώθηκε σταδιακά ολοένα και περισσότερο η χρήση τους, ήρθε και η ώρα για την αυτοματοποίηση των κοστολογικών συστημάτων που χρησιμοποιούνταν. Παρόλο αυτά οι σχεδιαστές των ηλεκτρονικών πλέον κοστολογικών συστημάτων επέλεξαν να μην χρησιμοποιήσουν την παραπάνω υπολογιστική δύναμη που είχαν οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές προκειμένου να σχεδιάσουν και να θέσουν σε εφαρμογή πολυπλοκότερα και αποτελεσματικότερα συστήματα κοστολόγησης που θα έδιναν ακριβέστερα αποτελέσματα. Αντίθετα αυτό που έκαναν ήταν να μετατρέψουν τα κοστολογικά συστήματα που είδη χρησιμοποιούνταν σε ηλεκτρονικά. Σημαντικό όμως είναι το κατά πόσο τα συστήματα αυτά λειτουργούσαν πλέον αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπόψη την εξάπλωση της τεχνολογίας και της αλλαγής που αυτή επέφερε στα χρησιμοποιούμενα συστήματα οργάνωσης και λειτουργίας της επιχείρησης αλλά και κυρίως στην ίδια την παραγωγική της λειτουργία[Johnson,Karlan,1987,pp14]

Στα τελευταία χρόνια μια σειρά από εναλλακτικά κοστολογικά συστήματα εμφανίστηκαν και όντας άλλα περισσότερο και άλλα λιγότερο εξελιγμένα, προτάθηκαν ως λύσεις για να αντιμετωπιστούν οι αδυναμίες των παραδοσιακών συστημάτων. Τα συστήματα αυτά είναι:[Boons,1998].

.Activity based costing

.Throughput accounting

.Target costing

.Strategic accounting

Σημαντικό είναι να πούμε ότι πολλά από τα συστήματα αυτά, όπως το target costing, δεν είναι αυτοτελή κοστολογικά συστήματα αλλά συμπληρωματικές τεχνικές που μπορούν να εφαρμοστούν σε συνδυασμό με κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα. Αυτό που προσφέρουν ουσιαστικά είναι ότι βελτιώνουν τη λειτουργία των παραδοσιακών συστημάτων και τους επιτρέπουν να λειτουργήσουν αποτελεσματικά προσαρμοσμένα στις σημερινές επιχειρηματικές συνθήκες και εξυπηρετώντας τις ανάγκες της διοίκησης της επιχείρησης. Παρόλα αυτά πρέπει να σημειώσουμε ότι το activity-based costing που αναφέρεται στην αρχή της λίστας είναι ένα πλήρες κοστολογικό σύστημα το οποίο μπορεί να δουλέψει είτε μόνο του είτε σε συνεργασία με άλλα βοηθητικά υποσυστήματα κατά περίπτωση.

Παρά το γεγονός ότι το κάθε μοντέλο έχει τα δικά του ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, κοινά στοιχεία όλων των συστημάτων είναι η έμφαση κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού του κοστολογικού μοντέλου που τα συστήματα αυτά δίνουν στις διαδικασίες και στα σχετικά με αυτές χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας του οργανισμού.[Boons,1998].

Οι οργανισμοί στις μέρες μας είναι διαδικοσιοκεντρικοί και ως τέτοιοι αντιμετωπίζονται και από τα αποτελεσματικά κοστολογικά συστήματα.

Ένα παράδειγμα σημαντικού στοιχείου σχετικού με τις διαδικασίες ενός οργανισμού είναι η αναγνώριση των παρτίδων[batches] παραγωγής που μπορεί να υπάρχουν σε μια επιχείρηση. Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα αναγνωρίζει ότι η παρτίδα αποτελεί μια οντότητα σε μια επιχείρηση που χρησιμοποιεί παρτίδες στην οργάνωση της παραγωγής της και έτσι θεωρεί την παρτίδα σαν οδηγό κόστους. Αντίθετα ένα παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα το οποίο δεν είναι σχεδιασμένο έτσι ώστε να αναγνωρίζει τις διαδικασίες ενός οργανισμού και το οποίο αναγνωρίζει ως κέντρα κόστους μόνο τα τμήματα ενός οργανισμού, δεν μπορεί να διαχωρίζει το σύνολο των μονάδων προϊόντος που βρίσκονται μέσα σε μια παρτίδα από όλες της υπόλοιπες και να τις ομαδοποιήσει, σε αυτή την άλλη οντότητα, την παρτίδα[Boons,1998]

Ενδεικτικό είναι το σχήμα 1.2.Βλέπουμε ότι η παρτίδα στην περίπτωση αυτή δεν είναι απλά μια οντότητα, αλλά μια οντότητα που δημιουργεί μέσα στον οργανισμό

ακολουθώντας ένα δικό της πρότυπο[*pattern*]το οποίο δεν αντικατοπτρίζεται και δεν ενυπάρχει στο σύνολο των μονάδων *προϊόντος* που την αποτελούν εάν αυτό εξεταστεί δίχως την παραδοχή ότι αυτό το σύνολο κινείται στον οργανισμό με ένα συγκεκριμένο τρόπο και δημιουργεί κόστος σαν σύνολο. Παραδείγματα είναι το κόστος των επιθεωρήσεων ποιότητας της παρτίδας τόσο για της πρώτες ύλες όσο και για τα ενδιάμεσα και το τελικό στάδιο, το κόστος για την προετοιμασία των μηχανών πριν μετακινήσει η επεξεργασία μιας παρτίδας, το κόστος για των καθαρισμό των μηχανών μετά το τέλος της επεξεργασίας της παρτίδας και το κόστος για την εσωτερική μετακίνηση των μονάδων των τελικών προϊόντων από το τμήμα παραγωγής στην αποθήκη.Το κόστος σε αυτές της περιπτώσεις δεν είναι ανάλογο με την ποσότητα των μονάδων προϊόντων τις οποίες αφορά αλλά σχετίζεται με την επεξεργασία της παρτίδας ως σύνολο. Ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης το οποίο θα «έβλεπε»τον όγκο της παραγωγής αλλά όχι και την παρτίδα δεν θα είχε τρόπο να αντιληφθεί τον τρόπο δημιουργίας και συγκέντρωσης του έμμεσου κόστους και θα χρησιμοποιούσε κάποια βάση καταμερισμού κόστους βασισμένη στον όγκο του προϊόντος με την οποία θα παίρναμε ,λιγότερο ή περισσότερο κατά περίπτωση, διαστρεβλωμένα κοστολογικά στοιχεία. Αυτό έχει να κάνει με το ότι οι βάσεις καταμερισμού που στηρίζονται αποκλειστικά στον όγκο της παραγωγής δεν έχουν μια σχέση αιτίου και αποτελέσματος[*cause and effect relationship*]με σημαντικό μέρος του έμμεσου κόστους και έτσι ο καταμερισμός του γίνεται λανθασμένα.[*Horngren,Datar,Foster,2003:Hilton,Maher,Selto,2003*]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

2.1 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Η ανάπτυξη των συστημάτων ABC συνδέεται με το πανεπιστήμιο του Harvard και συγκεκριμένα με τη πρόκληση που διατυπώθηκε το 1983 από τον καθηγητή Kaplan για την ανάπτυξη νέων εσωτερικών συστημάτων τα οποία θα υποστήριζαν την στρατηγική των επιχειρήσεων. Οι καθηγητές Kaplan και Cooper, επισήμαναν την αδυναμία των αποτελεσμάτων των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης να αποτελέσουν τη βάση για τη λήψη των στρατηγικών αποφάσεων και η πρωτοποριακή τους παρότρυνε όλους τους ακαδημαϊκούς και ερευνητές να συνεισφέρουν στη βιβλιογραφία αναφορικά με τα ABC συστήματα.

Η διαφοροποίηση του ABC σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έγκειται στην αντιμετώπιση του έμμεσου κόστους παραγωγής ή μη (γενικά βιομηχανικά έξοδα, κόστος διοίκησης, διάθεσης, χρηματοοικονομικό, έρευνας και ανάπτυξης κ.α.)

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης κατανέμουν το έμμεσο κόστος παραγωγής από τα βοηθητικά τμήματα στα κύρια και από τα κύρια στα προϊόντα μέσω συγκεκριμένων βάσεων επιμερισμού Γ.Β.Ε. και το μη παραγωγικό κόστος (κόστος διοίκησης, διάθεσης, χρηματοοικονομικό, έρευνας και ανάπτυξης), βάσει κλειδιών κόστους που συνήθως συνδέονται με τις παραγόμενες μονάδες προϊόντων ή βρίσκονται σε αναλογία με το κόστος παραγωγής, το επιθυμητό περιθώριο κέρδους κ.οκ.

Τα συστήματα ABC κοστολογούν τις δραστηριότητες και στη συνέχεια διοχετεύουν το κόστος αυτών στις εκροές με τη χρήση άμεσων κλειδιών, οδηγών κόστους (direct

cost drivers), που αποτελούν μετρήσιμους συντελεστές – συχνά μη χρηματοοικονομικούς.

2.2 ΕΝΑ ΝΕΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Η προσπάθεια για βελτίωση ενός κοστολογικού συστήματος το οποίο θα μπορεί να μετράει και να καταγράφει καλύτερα τον τρόπο ανάλωσης του έμμεσου κόστους, πρέπει να ακολουθεί τις παρακάτω κατευθύνσεις.

1. εντοπισμός όσο το δυνατόν καλύτερα του κόστους άμεσα στα αντικείμενα κόστους. Εντοπίζοντας όσο το δυνατόν περισσότερο άμεσο κόστος, έχουμε μικρότερο έμμεσο κόστος να καταναίμουμε και έτσι μειώνεται και η διαστρέβλωση που δημιουργείται από την κατανομή του έμμεσου κόστους στα αντικείμενα κόστους.
2. κατηγοριοποίηση του έμμεσου κόστους που δεν μπορεί να εντοπιστεί στο αντικείμενο κόστους σε δεξαμενές/κέντρα κόστους, οι δεξαμενές/κέντρα κόστους πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο ομοιογενείς. Αυτό σημαίνει ότι σε κάθε δεξαμενή/κέντρο κόστους πρέπει να συγκεντρώνεται κόστος το οποίο έχει κοινούς οδηγούς κόστους.
3. επιλογή των καλύτερων βάσεων καταμερισμού κόστους προκειμένου και η κατανομή του να γίνει όσο το δυνατόν καλύτερα. Οι βάσεις καταμερισμού του κόστους πρέπει να έχουν αιτιακή σχέση με το κόστος που είναι συγκεντρωμένο στη δεξαμενή/κέντρο κόστους.

Τις απαιτήσεις αυτές τις ικανοποιεί το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, το οποίο παρέχει πιο αξιόπιστα αποτελέσματα σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα. Το νέο αυτό σύστημα επιτρέπει στις επιχειρήσεις να καθορίζουν το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών τους με μεγαλύτερη ακρίβεια και να λαμβάνουν σημαντικές αποφάσεις που σχετίζονται με το κόστος των προϊόντων, την τιμολόγηση, το μίγμα προϊόντων και τις επενδύσεις.

Ο σκοπός του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δεν έχει κάποια άλλη διαφορά με τα υπόλοιπα κοστολογικά συστήματα εκτός από το γεγονός ότι διαχειρίζεται το έμμεσο κόστος διαφορετικά, χρησιμοποιώντας τις δραστηριότητες και όχι τον όγκο παραγωγής. Η ανάλωση των δραστηριοτήτων αυτών έχει σχέση αιτίου και αποτελέσματος με τον τρόπο που δημιουργείται το έμμεσο κόστος. Το σύστημα μπορεί να φτάσει σε πάρα πολύ μεγάλη ανάλυση εάν θελήσει, δεδομένης της τεράστιας δυνατότητας των ηλεκτρονικών υπολογιστών. Κάτι τέτοιο όμως δεν θα ήταν φρόνιμο καθώς ο υπολογισμός του κόστους με ολόένα και μεγαλύτερη ακρίβεια μας εξυπηρετεί μονάχα όταν τα οφέλη που αποκομίζουμε από την ακριβέστερη πληροφόρηση αυτή αντισταθμίζουν το κόστος που έχει η διαδικασία υπολογισμού του κόστους. Η διαδικασία δηλαδή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα πρέπει να γίνεται με συμφέρον τρόπο για την επιχείρηση.

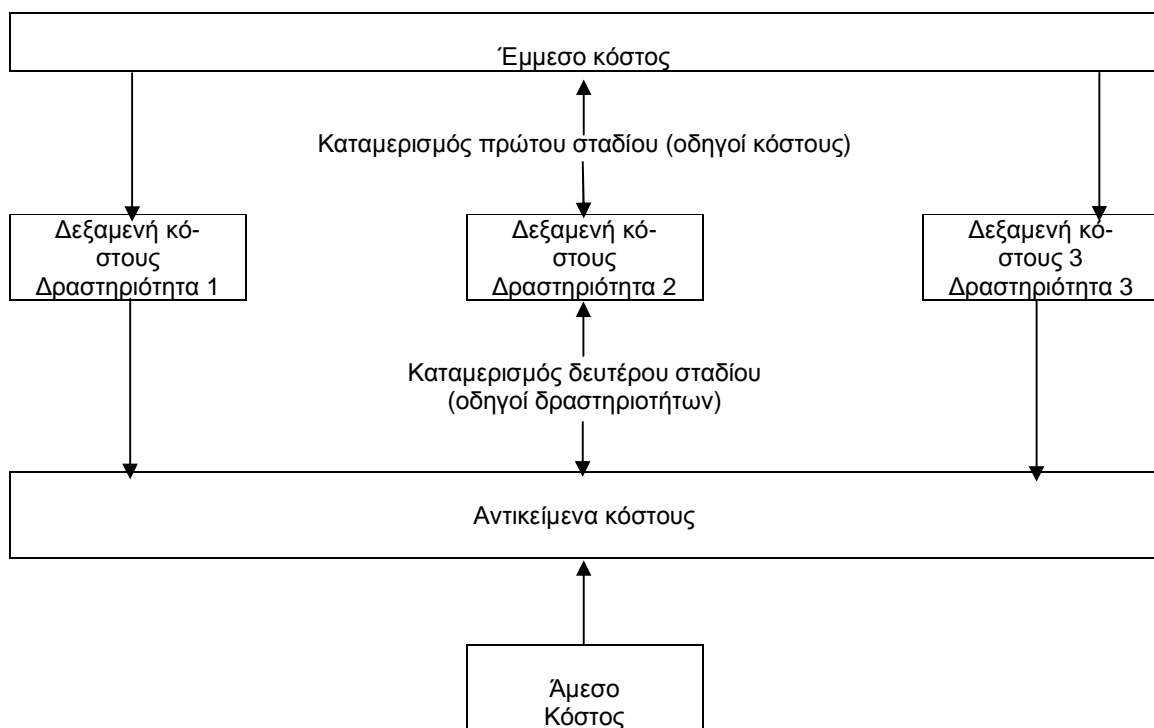
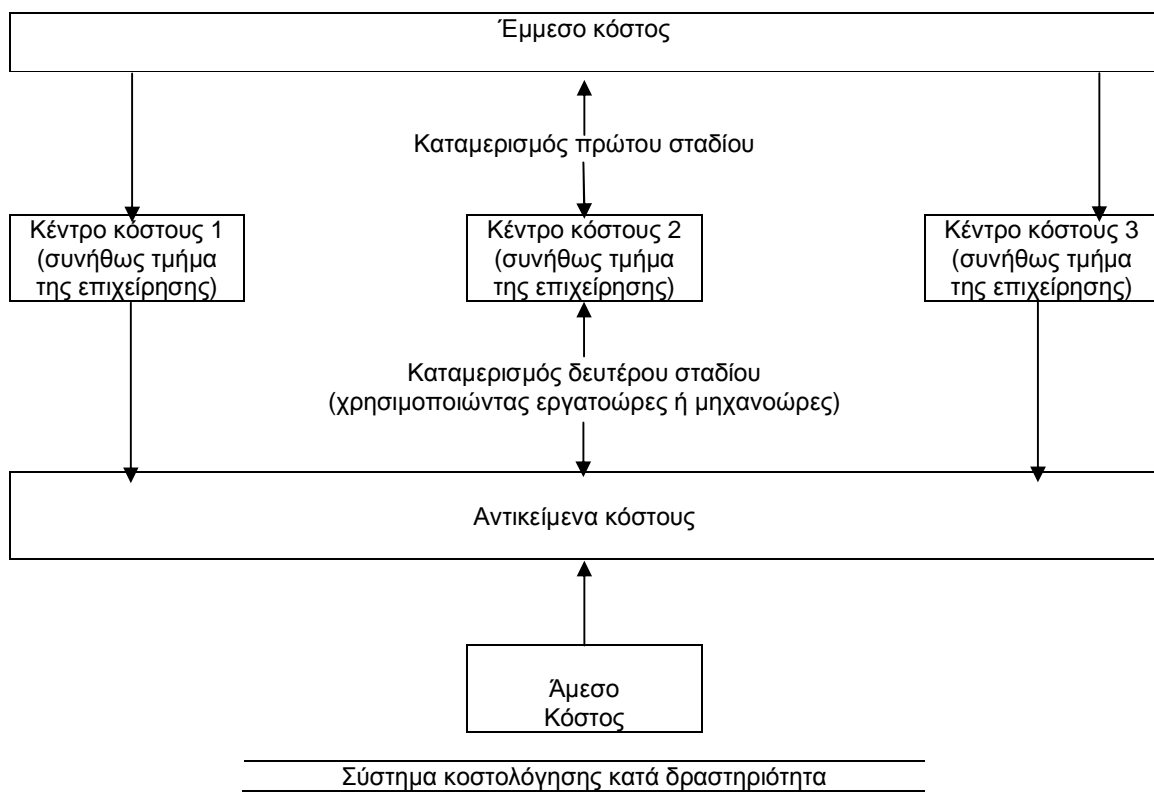
Ο στόχος του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δεν είναι μόνο να κοστολογήσει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της επιχείρησης με μεγαλύτερη ακρίβεια αλλά και να καθορίσει τα σημεία όπου υπάρχει σπατάλη πόρων. Η αναγνώριση των σημείων όπου υπάρχει σπατάλη γίνεται μέσω της μελέτης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και τον διαχωρισμό τους σε δραστηριότητες που προσθέτουν και σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στον πελάτη (value added and non-added activities). [Gunasekeran, Sarhadī, 1998] Με το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, η επιχείρηση μπορεί να αποκτήσει και να διατηρήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα εξαλείφοντας από την λειτουργία της τις δραστηριότητες που δεν έχουν ουσιαστικό αποτέλεσμα. Έτσι η επιχείρηση μπορεί να αυξήσει σημαντικά την παραγωγικότητά της και να διαχειριστεί το λειτουργικό κόστος μέσω της παρατήρησης και της ανάλυσης του πώς και του γιατί δημιουργείται.[Lee, Kao, 2001]

Στο διάγραμμα βλέπουμε την πολύ σημαντική διαφορά που το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα έχει όταν το συγκρίνουμε με ένα παραδοσιακό σύστημα. Η διαφορά αυτή δεν είναι η χρήση περισσότερων βάσεων καταμερισμού του έμμεσου κόστους αλλά το γεγονός ότι η βάση αυτή είναι οι δραστηριότητες και όχι τα τμήματα της επιχείρησης. Η χρήση των τμημάτων της οργανωτικής δομής της επιχείρησης της επιχείρησης σαν κέντρα κόστους ήταν μια συνηθισμένη πρακτική στα παραδοσιακά συστήματα. Η προσπάθεια όμως για βελτίωση του κοστολογικού

συστήματος απαιτούσε τα κέντρα κόστους να περιλαμβάνουν κόστη τα οποία είναι ομοιογενή, δηλαδή κόστη που δημιουργούνται με τον ίδιο τρόπο.[Drury, 2000, Horngren, Bhimani, Datar, Foster, 2002].

Το σύνολο του έμμεσου κόστους που συνδέεται με ένα σύνολο δραστηριοτήτων ονομάζεται ομογενής δεξαμενή κόστους. Η ομοιογένεια του κόστους στην οποία αναφερόμαστε έχει να κάνει με: [Hansan, Mowen, 2000]

- λογική συσχέτιση μεταξύ των δραστηριοτήτων που συγκεντρώνονται στην ίδια δεξαμενή/κέντρο κόστους.
- ίδιο ρυθμό ανάλωσης πόρων σε κάθε δραστηριότητα για όλα τα αντικείμενα κόστους. Επειδή ακριβώς υπάρχει για όλες τις δραστηριότητες ο ίδιος ρυθμός ανάλωσης πόρων, μπορούμε για ολόκληρη την ομοιογενή αυτή δεξαμενή κόστους στην οποία συγκεντρώνεται κόστος από περισσότερες των μια δραστηριοτήτων να χρησιμοποιούμε έναν μόνο οδηγό κόστους με τον οποίο το κόστος αυτό θα καταμεριστεί στο αντικείμενο κόστους.



Σχήμα 2.1.: Παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα

2.2.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Σε ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, η βασική ιδέα είναι ότι το κόστος ενός προϊόντος ισούται με το κόστος των άμεσων υλικών του συν το κόστος όλων value added δραστηριοτήτων που χρειάστηκαν για να παρασκευαστεί αυτό. Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δέχεται ότι οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης καταναλώνουν τους πόρους της και στη συνέχεια τα αντικείμενα κόστους απορροφούν το κόστος αυτό καταναλώνοντας τις δραστηριότητες. Οι δραστηριότητες δηλαδή είναι ο φορέας μέσω του οποίου κατανέμεται το κόστος στα αντικείμενα κόστους.

Το αντικείμενο κόστους το οποίο αναφερθήκαμε παραπάνω είναι ένας όρος της διοικητικής λογιστικής. Αντικείμενο κόστους είναι «κάθε προϊόν, δραστηριότητα, ή έργο, των οποίων το κόστος πρέπει να μετρηθεί.»

Στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα αντικείμενο κόστους είναι μεταξύ των άλλων και οι δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιούμε. Παρόλα αυτά όταν αναφερόμαστε σε αντικείμενα κόστους θα εννοούμε τα τελικά αντικείμενα κόστους και όχι τις δραστηριότητες του συστήματος. Τα αντικείμενα κόστους σε ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα χρησιμοποιούνται για να υπολογιστεί το συνολικό κόστος.

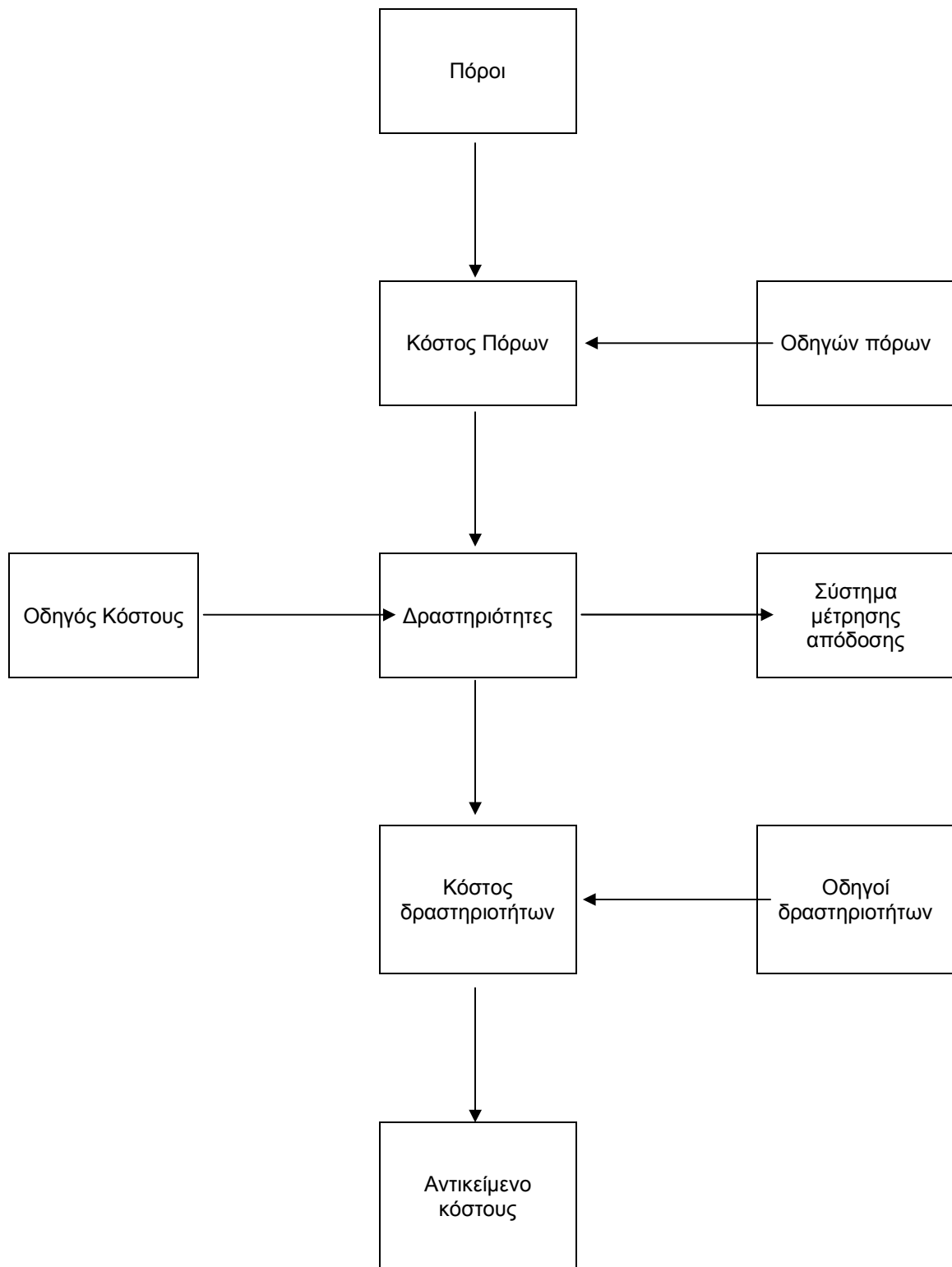
Τα βασικά βήματα της λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι τα παρακάτω:

1. προσδιορισμός των αντικειμένων κόστους.
2. προσδιορισμός του άμεσου κόστους των αντικειμένων κόστους.
3. προσδιορισμός των πόρων που αναλώνονται και που δεν μπορούν να εντοπιστούν άμεσα στα αντικείμενα κόστους και υπολογισμός του κόστους που οι πόροι αυτοί έχουν.
4. προσδιορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.
5. επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστους για κάθε δραστηριότητα.
6. υπολογισμός του κόστους που αντιστοιχεί σε κάθε δεξαμενή/κέντρο κόστους (σε κάθε δεξαμενή/κέντρο κόστος αντιστοιχεί και μια δραστηριότητα).

7. επιλογή του κατάλληλου οδηγού δραστηριοτήτων για κάθε δραστηριότητα.
8. υπολογισμός για κάθε δραστηριότητα της αναλογίας του κόστους ανά μονάδα οδηγού δραστηριοτήτων (activity driver rate).
9. υπολογισμός του έμμεσου κόστους για κάθε αντικείμενο κόστους και κατανομή του σε αυτό.
10. υπολογισμός του συνολικού κόστους των αντικειμένων κόστους.

Τα αντικείμενα κόστους είναι ο λόγος για τον οποίο οι δραστηριότητες πραγματοποιούνται και οι πόροι της επιχείρησης υπάρχουν για να μπορούν να επιτελούνται οι δραστηριότητες. Τα αντικείμενα του κόστους μπορούν να είναι προϊόντα, υπηρεσίες, κανάλια διανομής, πελάτες κτλ. Με αυτή τη διαδικασία η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα συνδέει το κόστος των αντικειμένων κόστους με τους πόρους της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που κάποιοι πόροι καταναλώνονται αλλά δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά, δεν κατανέμονται στα αντικείμενα κόστους ακριβώς επειδή τα αντικείμενα κόστους δεν είναι η αιτία για την ανάλωση των πόρων. Αντιθέτως οι πόροι αυτοί αναγνωρίζονται ως πόροι που αναλώθηκαν σε μη παραγωγικές διαδικασίες ή ακόμη και ως πόροι που αναλώθηκαν αλλά δεν απορροφήθηκαν από κανένα αντικείμενο κόστους.



Σχήμα 2.2.: Δομή ενός συστήματος ABC

ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ABC

Η μέθοδος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων εστιάζει στην αιτία του κόστους όχι στο προϊόν αλλά στις διαδικασίες που συνέβαλαν στην παραγωγή του. Το ABC ορίζεται από την Computer Aided Manufacturing – International (CAM-I) ως «η συλλογή οικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών με βάση τη σημαντικότητα των δραστηριοτήτων στην διαμόρφωση του κόστους των προϊόντων». Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων βασίζεται στο γεγονός ότι για την παραγωγή των προϊόντων συνεισφέρουν προσθετικά ένα σύνολο ανεξάρτητων δραστηριοτήτων με συγκεκριμένο κόστος.

Την προηγούμενη δεκαετία (Liggett et al, 1992) η φιλοσοφία του ABC οριοθετήθηκε ως εξής:

«Συγκεκριμένες δραστηριότητες πραγματοποιούνται κατά την παραγωγή των προϊόντων. Αυτές οι δραστηριότητες καταναλώνουν τους πόρους μιας εταιρίας και με τον τρόπο αυτό δημιουργούν τις δαπάνες. Τα προϊόντα στη συνέχεια, καταναλώνουν τις δραστηριότητες. Με τον καθορισμό του ποσού των πόρων που αναλώνονται από μια δραστηριότητα και του ποσού της δραστηριότητας που αναλώνεται κατά την παραγωγή ενός προϊόντος, είναι δυνατό να προσδιοριστεί άμεσα το κόστος παραγωγής στα προϊόντα».

Η δημοσιότητα η οποία απέκτησε η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων την δεκαετία του '90 οφείλεται κυρίως στους Cooper και Kaplan οι οποίοι με μια σειρά από άρθρα βασισμένα σε επιστημονικές πάλω στην εφαρμογή των συστημάτων κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων διαμόρφωσαν το πλαίσιο πάλω στο οποίο στηρίζονται τα συστήματα αυτά και είναι αυτοί που υιοθέτησαν τον όρο ABC (activity based costing) για να τα προσδιορίσουν.

2.3 ABC ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

Σ' ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, η βασική ιδέα είναι ότι το κόστος ενός προϊόντος ισούται με το κόστος των άμεσων υλικών του συν το κόστος όλων των value added δραστηριοτήτων που χρειάστηκαν για να παρασκευαστεί αυτό.

[Gunasegeran, Sarhadi, 1998] Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δέχεται ότι οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης καταναλώνουν τους πόρους της και στη συνέχεια τα αντικείμενα κόστους απορροφούν το κόστος αυτό καταναλώνοντας τις δραστηριότητες. Οι δραστηριότητες είναι δηλαδή ο φορέας μέσω του οποίου κατανέμεται το κόστος στα αντικείμενα κόστους. [Hilton, Maher, Selton, 2003]

Το αντικείμενο κόστους στο οποίο αναφερθήκαμε παραπάνω είναι ένας όρος της διοικητικής λογιστικής. Αντικείμενο κόστους είναι [Πάγγειος, 1993] «κάθε προϊόν, δραστηριότητα ή έργο, των οποίων το κόστος πρέπει να μετρηθεί»

Στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα αντικείμενο κόστους μεταξύ άλλων είναι και οι δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιούμε. Παρόλα αυτά όταν αναφερόμαστε σε αντικείμενα κόστους θα εννοούμε τα τελικά αντικείμενα και όχι τις δραστηριότητες του συστήματος. Τα αντικείμενα κόστους σε ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα χρησιμοποιούνται λοιπόν για να ανατεθεί και να υπολογιστεί το συνολικό κόστος. [Lee, Kao, 2001]

Τα βασικά βήματα του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι τα παρακάτω: [Lee, Kao ,2001 ; Horngren, Bhimani, Datar, Foster, 2002; Hilton, Maher, Selto, 2003; Gupta, Galloway, 2003]

1. Προσδιορισμός των αντικειμένων κόστους.
2. Προσδιορισμός του άμεσου κόστους των αντικειμένων κόστους.
3. Προσδιορισμός των πόρων που αναλώνονται και που δεν μπορούν να εντοπιστούν άμεσα στα αντικείμενα κόστους και υπολογισμός του κόστους που οι πόροι αυτοί έχουν.

4. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.
5. Επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστος για κάθε δραστηριότητα.
6. Υπολογισμός του κόστους που αντιστοιχεί σε κάθε δεξαμενή/κέντρο κόστους (σε κάθε δεξαμενή/κέντρο κόστους αντιστοιχεί και μια δραστηριότητα).
7. Επιλογή του κατάλληλου οδηγού δραστηριοτήτων για κάθε δραστηριότητα.
8. Υπολογισμός για κάθε δραστηριότητα της αναλογίας του κόστους ανά μονάδα οδηγού δραστηριοτήτων (activity driver rate).
9. Υπολογισμός του έμμεσου κόστους για κάθε αντικείμενο κόστους και κατανομή του σε αυτό.
10. Υπολογισμός του συνολικού κόστους των αντικειμένων κόστους.

Τα αντικείμενα κόστους είναι ο λόγος για τον οποίο οι δραστηριότητες πραγματοποιούνται και οι πόροι της επιχείρησης υπάρχουν για να μπορούν να επιτελούνται οι δραστηριότητες. Τα αντικείμενα του κόστους μπορούν να είναι προϊόντα, υπηρεσίες, κανάλια διανομής, πελάτες, κλπ. [Goebel, Marshal, Locander, 1998]. Με αυτή τη διαδικασία, η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα συνδέει το κόστος των αντικειμένων κόστους με τους πόρους της επιχείρησης. Επειδή ο προσδιορισμός του κόστους του τελικού αντικειμένου κόστους γίνεται μέσω των δραστηριοτήτων και των οδηγών τους, η ακρίβεια του κόστους που θα υπολογιστεί με το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα εξαρτάται από την ακρίβεια του κόστους που συγκεντρώθηκε στην δεξαμενή/κέντρο κόστους και από τον όγκο του οδηγού δραστηριότητας. [Lee, Kao, 2001]

Σε περίπτωση που κάποιοι πόροι καταναλώνονται αλλά δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά, δεν κατανέμονται στα αντικείμενα κόστους ακριβώς επειδή τα αντικείμενα κόστους δεν είναι η αιτία για την ανάλωση των πόρων. Αντιθέτως οι πόροι αυτοί αναγνωρίζονται ως πόροι που αναλώθηκαν σε μη παραγωγικές διαδικασίες ή ακόμη και ως πόροι που αναλώθηκαν αλλά δεν απορροφήθηκαν από κανένα αντικείμενο κόστους. [Hilton, Maher, Selto, 2003]

Η δημοσιότητα η οποία απέκτησε η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων την δεκαετία του '90 οφείλεται κυρίως στους Cooper και Kaplan οι οποίοι με μια σειρά από άρθρα τους βασισμένα σε επιστημονικές πάλω στην εφαρμογή των συστημάτων κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων διαμόρφωσαν το πλαίσιο πάλω στο οποίο στηρίζονται τα συστήματα αυτά και είναι αυτοί που υιοθέτησαν τον όρο ABC (activity based costing) για να τα προσδιορίσουν.

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) υλοποιείται σε δύο φάσεις. Στην πρώτη φάση καθορίζονται οι δαπάνες που αφορούν κάθε δραστηριότητα σύμφωνα με τους φορείς κάθε δραστηριότητας.

Το ποσό των πόρων που αντιστοιχεί σε μια δραστηριότητα καλείται στοιχείο κόστους. Σύμφωνα με την ορολογία που χρησιμοποιείται από την CAM-I ένα κοστολογικό κέντρο (cost pool) ορίζεται ως ένα σύνολο, ομάδα στοιχείων κόστους που αφορούν μια δραστηριότητα. Παρόλα αυτά μια κοστολογική ενότητα δεν είναι απαραίτητα να περιέχει μόνο μια δραστηριότητα. Μπορεί να διαμορφωθεί με την ταξινόμηση ενός μεγάλου αριθμού δραστηριοτήτων σε μερικές ομάδες. Μία βασική υπόθεση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι ότι οι κοστολογικές ενότητες πρέπει να είναι ομογενείς, πράγμα που σημαίνει ότι το κόστος που αντιστοιχεί σε κάθε δραστηριότητα μιας κοστολογικής ενότητας θα πρέπει να έχει την ίδια σχέση αιτίας και αποτελέσματος με τον επιλεγμένο φορέα κόστους.

Στη δεύτερη φάση το κόστος κάθε κοστολογικού κέντρου προσδιορίζει το κόστος του προϊόντος με βάση την χρησιμοποιούμενη δραστηριότητα και το επίπεδο της δραστηριότητας στην κοστολογική ιεραρχία. Οι οδηγοί κόστους χρησιμοποιούνται για να μεταφέρουν το κόστος των δραστηριοτήτων στα προϊόντα. Οδηγοί κόστους είναι οποιοσδήποτε παράγοντας που προκαλεί κόστος ή οτιδήποτε χρειάζεται η επιχείρηση για να γνωρίζει το κόστος της, όπως ο αριθμός των μηχανών, ο αριθμός εντολών αγοράς. Τουλάχιστον ένας οδηγός κόστους απαιτείται για κάθε δραστηριότητα. Περισσότεροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να αυξήσουν την ακρίβεια των παρεχόμενων πληροφοριών.

Τα δύο βασικά σημεία διαφοροποίησης της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων από την παραδοσιακή κοστολόγηση είναι τα εξής:

α. Σε ένα σύστημα ABC γίνεται η παραδοχή ότι για ένα φορέα κόστους (προϊόν, υπηρεσία, κοκ.) αναλώνονται δραστηριότητες ενώ σε ένα σύστημα παραδοσιακής κοστολόγησης γίνεται η παραδοχή ότι για τους φορείς κόστους αναλώνονται παραγωγικοί πόροι. Συνέπεια της διαφοροποίησης αυτής είναι η υπεροχή της οπτικής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων σύμφωνα με την οποία κάποιος δεν μπορεί να διοικήσει τα είδη κόστους αλλά τις δραστηριότητες.

β. Ένα σύστημα ABC αξιοποιεί τη χρήση οδηγών κόστους σε διάφορα επίπεδα (επίπεδο προϊόντος, επίπεδο παρτίδας, κ.α.) ενώ ένα σύστημα παραδοσιακής κοστολόγησης χρησιμοποιεί βάσεις επιμερισμού οι οποίες εκτός του υποκειμενικού έως και αυθαίρετου χαρακτήρα τους, είναι συχνά οδηγοί κόστους που αναφέρονται στη μονάδα του προϊόντος. Η διαφορά αυτή κάνει τα αποτελέσματα των συστημάτων ABC περισσότερο ακριβή.

Ένα χαρακτηριστικό γνώρισμα της ABC είναι ότι αναγνωρίζει ότι τα κόστη προέρχονται και μεταβάλλονται σημαντικά από παράγοντες διαφορετικούς από την ποσότητα των Α' Υλών και τα άμεσα έξοδα για τις αμοιβές των εργατών. Η μεθοδολογία ABC συσχετίζει τα κόστη με τα προϊόντα στηριζόμενη στην ύπαρξη και εκτέλεση δραστηριοτήτων (που αυτά παρουσιάζουν) όπως είναι για παράδειγμα η προετοιμασία της παραγγελίας, ο χρόνος αποθήκευσης, ο χρόνος αναμονής, οι αλλαγές στη μηχανική υποστήριξη και η εσωτερική κίνηση ενός προϊόντος.

Σαν αποτέλεσμα των ανωτέρω χαρακτηριστικών της, η ABC, σύμφωνα με τον Beischel (1990, 53) παρέχει στις εταιρίες καλύτερη κοστολόγηση των προϊόντων και καλύτερη διοίκηση κόστους, χρησιμοποιώντας σαν βάση την κερδοφορία της εταιρίας.

Σύμφωνα με την ABC το τελικό κόστος ενός προϊόντος ισούται με το άμεσο κόστος (πρώτων υλών, εργατικά) συν το έμμεσο κόστος όλων των δραστηριοτήτων που έλαβαν χώρα προκειμένου να ολοκληρωθεί η παρασκευή του. Δηλαδή, η συγκεκριμένη μεθοδολογία κοστολόγησης εστιάζει στο κόστος χρήσης των πόρων της εταιρίας μέσω της περιγραφής και συσχέτισης τους με τις δραστηριότητες που έλαβαν χώρα (για την παρασκευή κάποιου προϊόντος και ακολούθως συνδέει το

κόστος των δραστηριοτήτων αυτών με το κόστος των προϊόντων και τελικά την απόδοση.

2.4 Η ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι ένα σημαντικό εργαλείο διοίκησης. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί για: [Tsai, 1996]

- Σχεδιασμό προϊόντος.
- Βελτίωση αποδοτικότητας.
- Μέτρηση απόδοσης.
- Μείωση χρόνων set-up.
- Ανάλυση μίγματος προϊόντων.
- Ανάλυση θεμάτων διοίκησης ποιότητας του περιβάλλοντος.
- Μέτρηση κόστους ποιότητας.
- Προϋπολογισμούς.
- Ανάλυση θεμάτων marketing.
- Ανάλυση πληροφοριακών συστημάτων.
- Ανάλυση θεμάτων μισθοδοσίας προσωπικού.
- Ανάλυση θεμάτων καινοτομίας, έρευνας και ανάπτυξης.
- Ανάλυση θεμάτων προμηθειών.

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα έχει χρησιμοποιηθεί σε πολλούς κλάδους τόσο βιομηχανικούς όσο και παροχής υπηρεσιών. Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω κλάδοι : [Tsai, 1996]

- Βιομηχανία ηλεκτρονικών.
- Αυτοκινητοβιομηχανία.
- Αεροδιαστημική βιομηχανία και άμυνα.
- Αεροναυπηγική βιομηχανία.
- Ναυπηγική βιομηχανία.
- Βιομηχανία χημικών.
- Βιομηχανία τυπογραφίας.
- Κλάδος αερομεταφορών.
- Ασφαλιστικός κλάδος.
- Τραπεζικός κλάδος.
- Τηλεπικοινωνίες.
- Κλάδος υπηρεσιών υγείας.

2.5 Η ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΓΙΑ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Ο διαρκώς αυξανόμενος διεθνής ανταγωνισμός και η απαίτηση για ολοένα και μικρότερους κύκλους ζωής προϊόντων, κάνουν σαφές ότι η τιμολόγηση με βάση το κόστος γίνεται ολοένα και περισσότερο ξεπερασμένη και ότι η προσέγγιση αυτή

σαφώς και δεν μπορεί να δώσει στην επιχείρηση το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που χρειάζεται για να αυξήσει τα μερίδια της αγοράς της, να επιβιώσει και να κυριαρχήσει σε μία αγορά. Αυτό που θα πρέπει να κάνει είναι να κινηθεί στην αντίθετη κατεύθυνση. Ξεκινώντας δηλαδή από την τιμή του προϊόντος την οποία πρέπει να επιτύχει για την αγορά, θα πρέπει να υπολογίσει τα περιθώρια κέρδους τα οποία επιθυμεί και στη συνέχεια και το κόστος το οποίο θα έχει το τελικό προϊόν. Έτσι η κοστολόγηση με βάση την τιμή του προϊόντος αναδεικνύεται σε στρατηγικό εργαλείο διοίκησης καθώς σε σχέση με τις παραδοσιακές τεχνικές διοικητικής λογιστικής, αποτελεί μια ιδιαίτερα ανεπτυγμένη και εξελιγμένη προσέγγιση για την μείωση και τον έλεγχο του κόστους.

2.5.1. Η ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον επικρατούν οι εξής συνθήκες:

(Grandy, 1990)

- μειωμένη αποδοχή της αγοράς σε αυξήσεις τιμών
- ταχύτερος ρυθμός ανανέωσης προϊόντων
- ταχύτερος ρυθμός ανανέωσης διαδικασιών λειτουργίας επιχειρήσεων
- αυξημένος ανταγωνισμός, προερχόμενος τόσο από το εσωτερικό όσο και από το εξωτερικό κάθε χώρας
- ταχεία πρόοδος και αλλαγές στην τεχνολογία των προϊόντων που οδηγεί σε ολοένα και μικρότερους κύκλους ζωής των προϊόντων.

Το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης πρέπει λοιπόν να επιτελέσει περισσότερες λειτουργίες από το να εξυπηρετεί απλά το λογιστήριο της επιχείρησης από την αποτίμηση αποθεμάτων και στο να κάνει τις σχετικές λογιστικές εγγραφές. Θα πρέπει το κοστολογικό σύστημα να παράγει πληροφόρηση που θα εξυπηρετεί επίσης: (Grandy, 1990)

- το τμήμα παραγωγής
- το τμήμα επιχειρησιακών λειτουργιών
- το τμήμα διαχείρισης υλικών

- το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης
- το τμήμα σχεδιασμού
- το τμήμα marketing
- το τμήμα χρηματοοικονομικών λειτουργιών

Για να το καταφέρει αυτό, το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης, το οποίο θα γίνει σύστημα του οποίου θα επιτυγχάνεται η διοίκηση του κόστους, πρέπει να ικανοποιεί τους παρακάτω στόχους:

- Ακριβής κατά το δυνατόν υπολογισμός κόστους προϊόντος.
Ο ακριβής υπολογισμός του κόστους είναι η πιο βασική λειτουργία του κάθε κοστολογικού συστήματος. Εάν ο στόχος αυτός δεν επιτευχθεί, τότε το σύστημα δεν μπορεί να επιτελέσει αποτελεσματικά καμία από τις άλλες λειτουργίες του. Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα εξαιτίας της δυνατότητας του να αναλύει την λειτουργία της επιχείρησης και να κατανέμει το έμμεσο κόστος ακολουθώντας τον τρόπο με τον οποίο αυτό δημιουργήθηκε, σαφώς εξυπηρετεί αυτόν τον στόχο.
- Τιμολόγηση και υπολογισμός κόστους.
Η τιμολόγηση αφορά όχι μόνο τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων που παράγονται από την επιχείρηση αλλά και των νέων προϊόντων που θα παραχθούν ή που σχεδιάζεται να παραχθούν από την επιχείρηση. Μέσω του συστήματος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα έχουμε την ανάλυση της λειτουργίας της επιχείρησης σε δραστηριότητες και τη γνώση των οδηγών κόστους και δραστηριοτήτων. Έτσι μπορούμε να κοστολογήσουμε και να τιμολογήσουμε ορθά και αποτελεσματικά τα προϊόντα μας.
- Μέτρηση αποδοτικότητας επιχειρησιακών λειτουργιών.
Για την μέτρηση αποδοτικότητας των επιχειρησιακών λειτουργιών, πέρα από τα στοιχεία που σχετίζονται με το μέγεθος του ανθρώπινου δυναμικού, το βαθμό αξιοποίησης των μηχανών, τους δείκτες ποιότητας, το κατά πόσο ακολουθείται το σχέδιο παραγωγής κλπ, πρέπει να χρησιμοποιηθούν και οικονομικά στοιχεία, όπως το πραγματικό κόστος λειτουργίας (συγκρινόμενο με το προϋπολογισμένο), το κόστος αποθεμάτων και οι διακυμάνσεις στον όγκο και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών καθώς και στο κόστος

αυτών. Τα οικονομικά στοιχεία αυτά μπορούν να δοθούν από ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, το οποίο έχει τη δυνατότητα να εξετάσει και να παρακολουθήσει πολύ αναλυτικά αυτές τις λειτουργίες της επιχείρησης.

- Εντοπισμός αδυναμιών της εκμετάλλευσης.

Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να μπορεί να εντοπίζει τις διαφορές μεταξύ του πραγματικού και του πρότυπου κόστους προκειμένου με μελέτη των διαφορών να εντοπίζονται τα σημεία στη λειτουργία της επιχείρησης όπου χρειάζονται παρεμβάσεις με στόχο να επιτευχθεί υψηλότερη κερδοφορία.

- Διοίκηση μείωσης του κόστους.

Η διοίκηση του κόστους απαιτεί έλεγχο τόσο των λειτουργιών της επιχείρησης όσο και των οδηγών κόστους. Τα βήματα που απαιτούνται για την αποτελεσματικότερη διοίκηση μείωσης κόστους είναι τα εξής:

1. Εκτίμηση του κόστους των λειτουργιών της επιχείρησης και της δυνατότητας για ενδεχόμενη βελτίωση.
2. Αναγνώριση των αντικειμένων κόστους και κατηγοριοποίηση του κόστους σε άμεσο και έμμεσο.
3. Αναγνώριση δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους.
4. Αποτύπωση υπάρχουσας κατάστασης από την άποψη του κόστους ανά αντικείμενο κόστους. Η κατάσταση αυτή θα είναι η βάση πάνω στην οποία θα γίνουν οι βελτιώσεις-μειώσεις κόστους.
5. Σύγκριση των αποτελεσμάτων μείωσης του κόστους με τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα το οποίο χρησιμοποιεί οδηγούς κόστους και αναλύει τις δραστηριότητες της επιχείρησης σε value και non-valued adding μπορεί να αναγνωρίσει σημαντικές ευκαιρίες για μείωση κόστους και να τις εκμεταλλευτεί κατάλληλα προκειμένου να επιτύχει τους στόχους που τίθενται.

- Διοίκηση αυτοματισμών παραγωγής.

Η διοίκηση αυτοματισμών της παραγωγής στοχεύει στην σωστή χρήση των αυτοματοποιημένων και μηχανοποιημένων διαδικασιών. Η σημασία του να ανατίθεται το κόστος ορθά σε δραστηριότητες και διαδικασίες γίνεται ολοένα και περισσότερο σημαντική καθώς η παραγωγή γίνεται ολοένα και πιο αυτοματοποιημένη. Η χρήση του ανθρώπινου δυναμικού είναι λοιπόν περιορισμένη και έχει να κάνει κυρίως με επιθεωρήσεις, ρυθμίσεις και χειρισμό μηχανών. Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μέσω της ανάλυσης των δραστηριοτήτων που κάνει, αναγνωρίζει τον τρόπο με τον οποίο το κόστος δημιουργείται από τις λειτουργίες της επιχείρησης και τον χρησιμοποιεί για να καταλείψει το κόστος ορθά στα αντικείμενα κόστους. Η κάθε αλλαγή στις παραγωγικές διαδικασίες της επιχείρησης αναγνωρίζεται ως πιθανή πηγή μεταβολής του τρόπου με τον οποίο το κόστος δημιουργείται και έτσι συνιστά και λόγο για την επανεξέταση και επανασχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.

- Δυνατότητα επισήμανσης περιοχών όπου υπάρχουν προβλήματα.

Το κοστολογικό σύστημα πρέπει να μπορεί να εντοπίζει και να επισημαίνει περιοχές (δραστηριότητες) μέσα στην επιχείρηση όπου παρουσιάζονται προβλήματα, προκειμένου να ληφθεί δράση για την αντιμετώπισή τους. Οι αναφορές που το σύστημα θα παράγει θα πρέπει να είναι σαφείς και επικεντρωμένες στους παράγοντες που η επιχείρηση θεωρεί πολύ σημαντικούς για την επίτευξη των στόχων της.

- Προσαρμογή του συστήματος με τα συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων και λειτουργιών της επιχείρησης.

Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να σχεδιαστεί έτσι ώστε να χρησιμοποιεί τα συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων και λειτουργιών της επιχείρησης και με τη σειρά

του να τους παρέχει στοιχεία τέτοια που να τους είναι χρήσιμα και να μπορούν να τα επεξεργαστούν.

2.6 Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ABC ΣΤΟΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΧΩΡΟ

Τα αποτελέσματα ερευνών τόσο στο εξωτερικό όσο και στην Ελλάδα δείχνουν μια αυξανόμενη τάση των επιχειρήσεων να χρησιμοποιούν συστήματα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Σε έρευνα στις ΗΠΑ που διεξήχθη από το Αμερικανικό Κέντρο Παραγωγικότητας και Ποιότητας (American Productivity and Quality Center) φαίνεται ότι περίπου μια στις τέσσερις επιχειρήσεις που εδρεύουν στις ΗΠΑ χρησιμοποιούν μια μορφή ABC. Τα πλεονεκτήματα του ABC που προκύπτουν από την έρευνα είναι:

- α) ακριβέστερη πληροφόρηση για την κοστολόγηση και την τιμολόγηση του προϊόντος
- β) βελτιωμένος έλεγχος κόστους
- γ) βελτιωμένος εντοπισμός των αιτιών του κόστους
- δ) καλύτερη μέτρηση απόδοσης
- ε) ακριβέστερη ανάλυση κερδοφορίας πελάτη

Αναφορικά στον ελλαδικό χώρο σύμφωνα με μια έρευνα στον τομέα της παροχής υπηρεσιών (Ε. Καϊμενάκη, 2002), με ένα τελικό δείγμα 18 επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διάφορους κλάδους του συγκεκριμένου τομέα, αποδείχθηκε ότι 11 από τις 18 επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το ABC.

Στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις, οι χρήσεις της κοστολογικής πληροφόρησης που έχουν επιλεγεί σε ποσοστιαία βάση είναι οι ακόλουθες:

- Ανάλυση κερδοφορίας υπηρεσιών, πελατών κτλ (81,8%)
- Κατάρτιση προϋπολογισμών τμημάτων και έλεγχος κόστους (63,6%)
- Μείωση γενικών εξόδων και κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων (54,5%)

Επίσης, σύμφωνα πάντα με την έρευνα, οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το ABC δεν αντιμετωπίζουν κάποιο ιδιαίτερο πρόβλημα σχετικά με την καταλληλότητα των βάσεων επιμερισμού του έμμεσου κόστους και την ικανότητα του συστήματος ABC να αντικατοπτρίζει το πραγματικό κόστος των υπηρεσιών.

Οι πιο κάτω έξι παράγοντες εξηγούν γιατί όλο και περισσότερες επιχειρήσεις υιοθετούν την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων:

1. Ο εντεινόμενος ανταγωνισμός συμπιέζει τα περιθώρια κέρδους και καθιστά επιτακτική την ανάγκη για συγκέντρωση ακριβέστερων εκτιμήσεων κόστους.
2. Η αυξανόμενη συνθετότητα των επιχειρήσεων έχει οδηγήσει σε μεγαλύτερη διεύρυνση της γκάμας των προϊόντων και των πελατών.
3. Νέες τεχνικές παραγωγής έχουν αυξήσει σημαντικά την αναλογία του έμμεσου κόστους σε σχέση με το άμεσο.
4. Η ραγδαία μείωση της χρονικής διάρκειας του κύκλου ζωής των προϊόντων λόγω της τεχνολογικής έξαρσης έχει ως συνέπεια να περιορίζεται ο χρόνος που έχουν στη διάθεσή τους οι επιχειρήσεις για κοστολογικές προσαρμογές με τις οποίες θα διορθωθούν τα τυχόν κοστολογικά σφάλματα.
5. Η τεχνολογία των υπολογιστών μειώνει το κόστος διαχείρισης και υποστήριξης των συστημάτων κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.
6. Το κόστος που προκαλείται από λανθασμένα κοστολογικά στοιχεία και των εξ' αυτών αποφάσεων είναι πολύ σημαντικό (π.χ. υπερκοστολόγηση).

2.6.1. Η ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC

Στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον επικρατούν οι εξής συνθήκες: (Grady, 1990)

- Μειωμένη αποδοχή της αγοράς σε αυξήσεις τιμών
- Ταχύτερος ρυθμός ανανέωσης προϊόντων
- Ταχύτερος ρυθμός ανανέωσης διαδικασιών επιχειρήσεων
- Αυξημένος ανταγωνισμός, προερχόμενος τόσο από το εσωτερικό όσο και από το εξωτερικό της κάθε χώρας
- Ταχεία πρόοδος και αλλαγές στην τεχνολογία των προϊόντων που οδηγεί σε ολοένα και μικρότερους κύκλους ζωής προϊόντων

Το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης πρέπει λοιπόν να επιτελέσει περισσότερες λειτουργίες από το να εξυπηρετήσει απλά το λογιστήριο της επιχείρησης στην αποτίμηση αποθεμάτων και στο να κάνει τις σχετικές λογιστικές εγγραφές. Θα πρέπει το κοστολογικό σύστημα να παράγει πληροφόρηση που θα εξυπηρετεί επίσης: (Grady, 1990)

- Το τμήμα παραγωγής
- Το τμήμα επιχειρησιακών λειτουργιών
- Το τμήμα διαχείρισης υλικών
- Το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης
- Το τμήμα σχεδιασμού
- Το τμήμα marketing

- Το τμήμα χρηματοοικονομικών λειτουργιών

Για να το καταφέρει αυτό, το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης, το οποίο θα γίνει σύστημα μέσω του οποίου θα επιτυγχάνεται η διοίκηση του κόστους, πρέπει να ικανοποιεί οχτώ στόχους: (Grady, 1990)

- Ακριβής κατά το δυνατόν υπολογισμός κόστους προϊόντος.

Ο ακριβής υπολογισμός του κόστους είναι η πιο βασική λειτουργία του κάθε κοστολογικού συστήματος. Εάν ο στόχος αυτός δεν επιτευχθεί, τότε το σύστημα δε μπορεί να επιτελέσει αποτελεσματικά καμία από τις άλλες λειτουργίες του. Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα εξαιτίας της δυνατότητάς του να αναλύει τη λειτουργία της επιχείρησης και να κατανέμει το έμμεσο κόστος ακολουθώντας τον τρόπο με τον οποίο αυτό δημιουργήθηκε, σαφώς εξυπηρετεί αυτό τον στόχο.

- Τιμολόγηση και υπολογισμός κόστους.

Η τιμολόγηση αφορά όχι μόνο τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων που παράγονται από την επιχείρηση αλλά και των νέων προϊόντων που θα παραχθούν από την επιχείρηση. Μέσω του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα έχουμε την ανάλυση της λειτουργίας της επιχείρησης σε δραστηριότητες και τη γνώση των οδηγών κόστους και δραστηριοτήτων. Έτσι μπορούμε να κοστολογήσουμε και να τιμολογήσουμε ορθά και αποτελεσματικά τα προϊόντα μας.

- Μέτρηση αποδοτικότητας επιχειρησιακών λειτουργιών.

Για τη μέτρηση της αποδοτικότητας των επιχειρησιακών λειτουργιών, πέρα από τα στοιχεία που σχετίζονται με το μέγεθος του ανθρώπινου δυναμικού, το βαθμό αξιοποίησης των μηχανών, τους δείκτες ποιότητας, το κατά πόσο ακολουθείται το σχέδιο παραγωγής κλπ., πρέπει να χρησιμοποιηθούν και οικονομικά στοιχεία όπως, όπως το πραγματικό κόστος λειτουργίας (συγκρινόμενο με το προϋπολογισμένο), κόστος αποθεμάτων και διακυμάνσεις στον όγκο και την αποτελεσματικότητα των

λειτουργιών καθώς και το κόστος αυτών. Τα οικονομικά στοιχεία αυτά μπορούν να δοθούν από ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, το οποίο έχει τη δυνατότητα να εξετάσει και να παρακολουθήσει πολύ αναλυτικά αυτές τις λειτουργίες της επιχείρησης.

- Εντοπισμός αδυναμιών της εκμετάλλευσης.

Το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης θα πρέπει να μπορεί να εντοπίζει τις διαφορές μεταξύ του πραγματικού και του πρότυπου κόστους προκειμένου με μελέτη των διαφορών να εντοπίζονται τα σημεία στη λειτουργία της επιχείρησης όπου χρειάζονται παρεμβάσεις προκειμένου να επιτευχθεί υψηλότερη κερδοφορία. Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις αυτές.

- Διοίκηση μείωσης του κόστους

Η διοίκηση του κόστους απαιτεί έλεγχο τόσο των λειτουργιών της επιχείρησης όσο και των οδηγών του κόστους. Τα βήματα που απαιτούνται για της αποτελεσματική διοίκηση μείωσης του κόστους είναι τα παρακάτω:

1. Εκτίμηση του κόστους των λειτουργιών της επιχείρησης και της δυνατότητας για ενδεχόμενη βελτίωση.
2. Αναγνώριση των αντικειμένων κόστους και κατηγοριοποίηση του κόστους σε άμεσο και έμμεσο.
3. Αναγνώριση δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους.
4. Αποτύπωση υπάρχουσας κατάστασης από την άποψη του κόστους ανά αντικείμενο κόστους. Η κατάσταση αυτή θα είναι η βάση πάνω στην οποία θα πρέπει να γίνουν οι βελτιώσεις - μειώσεις κόστους.
5. Σύγκριση των αποτελεσμάτων μείωσης του κόστους με τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα το οποίο χρησιμοποιεί οδηγούς κόστους και αναλύει τις δραστηριότητες της επιχείρησης σε value και non-value adding μπορεί να αναγνωρίσει σημαντικές ευκαιρίες για μείωση κόστους και να τις εκμεταλλευτεί κατάλληλα προκειμένου να επιτύχει τους στόχους που τίθενται.

- Διοίκηση αυτοματισμών παραγωγής.

Η διοίκηση αυτοματισμών της παραγωγής στοχεύει στην σωστή χρήση των αυτοματοποιημένων και μηχανοποιημένων διαδικασιών. Η σημασία του να ανατίθεται το κόστος ορθά σε δραστηριότητες και διαδικασίες γίνεται ολοένα και περισσότερο σημαντική καθώς η παραγωγή γίνεται ολοένα και πιο αυτοματοποιημένη. Η χρήση του ανθρωπίνου δυναμικού είναι λοιπόν περιορισμένη και έχει να κάνει κυρίως με επιθεωρήσεις, ρυθμίσεις και χειρισμό μηχανών. Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, μέσω της ανάλυσης των δραστηριοτήτων που κάνει, αναγνωρίζει τον τρόπο με τον οποίο το κόστος δημιουργείται από τις λειτουργίες της επιχείρησης και τον χρησιμοποιεί (μέσω των δραστηριοτήτων) για να κατανείμει το κόστος ορθά στα αντικείμενα κόστους. Η κάθε αλλαγή στις παραγωγικές διαδικασίες της επιχείρησης αναγνωρίζεται ως πιθανή πηγή μεταβολής του τρόπου με τον οποίο το κόστος δημιουργείται και έτσι συνιστά και λόγο για την επανεξέταση και τον επανασχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.

- Δυνατότητα επισήμανσης περιοχών όπου υπάρχουν προβλήματα.

Το κοστολογικό σύστημα πρέπει να μπορεί να εντοπίζει και να επισημαίνει περιοχές (δραστηριότητες) μέσα στην επιχείρηση όπου παρουσιάζονται προβλήματα, προκειμένου να ληφθεί δράση για την αντιμετώπισή τους. Οι αναφορές που το σύστημα θα παράγει θα πρέπει να είναι σαφείς και επικεντρωμένες στους παράγοντες που η επιχείρηση θεωρεί πολύ σημαντικούς για την επίτευξη των στόχων της (critical success factors).

- Προσαρμογή του συστήματος με τα συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων και λειτουργιών της επιχείρησης.

Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να σχεδιαστεί έτσι ώστε να χρησιμοποιεί στοιχεία από τα συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων και λειτουργιών της επιχείρησης και με τη σειρά του να τους παρέχει στοιχεία τέτοια που να τους είναι χρήσιμα και που να μπορούν να τα επεξεργαστούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC

3.1 Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ABC

Η μεθοδολογία του κοστολογικού συστήματος αποτελείται από τέσσερα στάδια:

1. προσδιορισμός δραστηριοτήτων
2. καθορισμός του κόστους των κέντρων κόστους
3. προσδιορισμός των οδηγών κόστους δραστηριοτήτων
4. μεταφορά του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους.

Τα δύο πρώτα στάδια αναφέρονται στην κατανομή των πόρων στις δραστηριότητες και το τρίτο και το τέταρτο στη σύνδεση του κόστους των δραστηριοτήτων με τους φορείς κόστους μέσω των οδηγών κόστους.

1. Προσδιορισμός δραστηριοτήτων

Το πρώτο σημαντικό βήμα για ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι ο προσδιορισμός και η ιεράρχηση των δραστηριοτήτων. Το εγχείρημα αυτό μπορεί να είναι δύσκολο και χρονοβόρο. Μία προσέγγιση για την καταγραφή των δραστηριοτήτων είναι η συνέντευξη με τους επικεφαλής των τμημάτων της επιχείρησης κατά την οποία τους ζητείται η περιγραφή των κυρίων δραστηριοτήτων των τμημάτων τους. Το γεγονός αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα μια αρκετά ευρεία λίστα δραστηριοτήτων. Πέρα από την διάκριση αυτών σε πρωτογενείς και δευτερογενείς, ένας χρήσιμος τρόπος οργάνωσης των δραστηριοτήτων σε αυτή τη φάση είναι σε πέντε επίπεδα.

- Δραστηριότητες της παραγωγικής διαδικασίας: είναι εκείνες οι δραστηριότητες που σχετίζονται άμεσα με τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες της επιχείρησης. Αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της αλυσίδας των γεγονότων που λαμβάνουν χώρα ώστε να παραχθεί το προϊόν ή να παρασχεθεί η υπηρεσία.

- Δραστηριότητες υποστήριξης της παραγωγικής διαδικασίας: είναι εκείνες που παρέχουν υποστήριξη σε άλλες δραστηριότητες εντός της επιχείρησης αλλά δεν σχετίζονται άμεσα με τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες της. Η συντήρηση του εξοπλισμού και η πιστοποίηση της ποιότητας είναι παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων.
- Δραστηριότητες υποστήριξης σε επίπεδο οργανισμού: είναι εκείνες οι δραστηριότητες που εκτελούνται σε επίπεδο ευρύτερης διοίκησης της επιχείρησης για να παρέχουν ένα άνετο περιβάλλον εντός του οποίου γίνονται όλες οι υπόλοιπες δραστηριότητες. Ο κλιματισμός, η συντήρηση κτιρίων κ.α. είναι κάποια παραδείγματα.
- Δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος: σχετίζονται με τα προϊόντα και πρέπει να πραγματοποιηθούν ανεξάρτητα από το πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται ή πωλούνται, π.χ. ο σχεδιασμός ή η διαφήμιση ενός προϊόντος.
- Δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη: σχετίζονται με συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως τηλεφωνικές κλήσεις πωλήσεων, ταχυδρομική αποστολή καταλόγων και γενική τεχνική υποστήριξη.

Όταν συνδυάζονται δραστηριότητες σε ένα σύστημα ABC θα πρέπει να ομαδοποιούνται στο κατάλληλο επίπεδο.

2. Καθορισμός του κόστους των κέντρων κόστους

Αφού προηγηθεί ο προσδιορισμός των αναγκαίων δραστηριοτήτων, το κόστος που δαπανάται σε κάθε περίοδο θα πρέπει να συσχετιστεί με τα κέντρα των δραστηριοτήτων. Στόχος μας είναι να διαπιστώσουμε το ποσό των δαπανών που αντιστοιχούν σε κάθε μία από τις δραστηριότητες που αποτελούν τα κέντρα δραστηριοτήτων. Πολλοί από τους πόρους είναι δυνατό να συνδεθούν άμεσα με τα κέντρα δραστηριότητας, σε αντίθεση με άλλους όπως το κόστος θέρμανσης,

φωτισμού, που συνδέονται έμμεσα και αφορούν αρκετές δραστηριότητες. Αυτές οι δαπάνες είναι δυνατό να αποδοθούν στα κέντρα δραστηριοτήτων με τη χρήση οδηγών κόστους που βασίζονται στη σχέση αιτίου και αποτελέσματος.

Σε αυτή τη φάση οι οδηγοί κόστους που χρησιμοποιούμε καλούνται οδηγοί κόστους πόρων. Ένας οδηγός κόστους πόρων ορίζεται ως ένα μέτρο της ποσότητας των πόρων που καταναλώνεται σε μία δραστηριότητα. Παράδειγμα οδηγού κόστους για τον πόρο «μισθού» θα μπορούσε να είναι οι «ώρες που δαπανώνται σε κάθε δραστηριότητα».

Εδώ θα πρέπει να τονισθεί ότι όσο μεγαλύτερο είναι το κόστος που διανέμεται στα κέντρα δραστηριοτήτων χωρίς την χρήση οδηγών κόστους, τόσο πιο αυθαίρετος και αναξιόπιστος θα είναι ο υπολογισμός κόστους του τελικού φορέα κόστους. Παράλληλα όμως η προσπάθεια ακριβούς διανομής κόστους συνεπάγεται και υψηλότερο κόστος εφαρμογής του ABC, οπότε ο χρήστης του συστήματος θα πρέπει να βρει τη χρυσή τομή ανάμεσα στην επιθυμητή ακρίβεια και σε ένα αποδεκτό κόστος.

3. Καθορισμός των οδηγών κόστους δραστηριοτήτων

Οι οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων αποτελούν τα μέσα διοχέτευσης του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Πολλοί είναι οι παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψιν για την κατάλληλη επιλογή των οδηγών κόστους. Οι οδηγοί κόστους θα πρέπει να είναι μετρήσιμοι, έτσι ώστε τα δεδομένα να μπορούν να εξαχθούν εύκολα.

Οι οδηγοί κόστους δραστηριότητας μπορούν να διαχωριστούν σε τρεις κατηγορίες :

- Οδηγοί συναλλαγής

Οι οδηγοί της συναλλαγής αριθμούν τις φορές που πραγματοποιήθηκε μία δραστηριότητα. Παραδείγματα οδηγών συναλλαγής είναι ο αριθμός των εντολών των πελατών που έχουν εκτελεστεί, ο αριθμός των επιθεωρήσεων που έγιναν και ο

αριθμός αλλαγών στη γραμμή προϊόντος. Οι οδηγοί συναλλαγής συνδέονται συνήθως με μη δαπανηρές δραστηριότητες και είναι επίσης πιθανό να είναι και λιγότερο ακριβείς καθώς λειτουργούν σύμφωνα με την παραδοχή ότι η ίδια ποσότητα δαπανών απαιτείται που κάθε φορά μια δραστηριότητα εκτελείται.

- Οδηγοί διάρκειας

Οι οδηγοί διάρκειας αντιπροσωπεύουν το ποσό του χρόνου που απαιτείται για να ολοκληρωθεί μία δραστηριότητα. Παράδειγμα οδηγών κόστους είναι ο χρόνος που απαιτείται για την πραγματοποίηση απαιτητών αλλαγών (για την εισαγωγή ενός νέου προϊόντος) στη γραμμή παραγωγής. Αν για την προετοιμασία παραγωγής του προϊόντος είναι μικρός και για ένα άλλο περισσότερος, τότε χρησιμοποιώντας ως οδηγό κόστους θα έχουμε μία σχετικά ακριβή εικόνα των πραγματοποιηθέντων δαπανών. Στην περίπτωση που υιοθετούμε ένα οδηγό συναλλαγής, θα κοστολογούσαμε χαμηλότερα το προϊόν που απαιτεί περισσότερο χρόνο προετοιμασίας και θα κοστολογούσαμε υψηλότερα το προϊόν που απαιτεί λιγότερο χρόνο προετοιμασίας.

- Οδηγοί έντασης

Οι οδηγοί έντασης είναι ουσιαστικά οδηγοί διάρκειας, μόνο που περιεχούν επιπρόσθετη πληροφόρηση. Έστω ότι μία δραστηριότητα εκτελείται από εξειδικευμένους και ανειδίκευτους εργάτες. Ένας οδηγός έντασης θα εκτιμούσε το χρόνο που αφιερώνει ο εργαζόμενος κάθε κατηγορίας στη δραστηριότητα.

4. Μεταφορά του κόστους δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους

Τέλος έχουμε τη μεταφορά του κόστους δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Για το λόγο αυτό οι οδηγοί κόστους που θα επιλεγούν θα πρέπει να είναι κατ' αρχήν χρηστικοί δια του φορέα κόστους που απευθύνονται. Για παράδειγμα εάν επιλεγούν ως οδηγός κόστους οι ώρες προετοιμασίας των μηχανών, θα πρέπει να εξασφαλιστεί ότι υπάρχει ένας μηχανισμός καταγραφής των ωρών που απαιτούνται για κάθε προϊόν (φορέας κόστους). Διαφορετικά εάν επιλεγεί ως οδηγός κόστους ο αριθμός αλλαγών στη γραμμή παραγωγής, δεν απαιτείται κάποιος μηχανισμός αφού όλα τα προϊόντα κοστολογούνται.

3.2 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δεν μπορεί να εφαρμοστεί εξαρχής σε ολόκληρη την επιχείρηση. Σε περίπτωση που γίνει μια τέτοια προσπάθεια, είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα είναι αποτυχημένη, καθώς η πολυπλοκότητα της λειτουργίας της επιχείρησης δεν θα επιτρέψει τον αρχικό σωστό σχεδιασμό του συστήματος. Για αυτό το λόγο, πριν εφαρμοστεί το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα σε ολόκληρη την επιχείρηση γίνεται μια πιλοτική εφαρμογή του σε ένα μικρό τμήμα της. Με την πιλοτική αυτή εφαρμογή η οποία έχει μεγάλες πιθανότητες επιτυχίας, το σύστημα εισάγεται σταδιακά και αναγνωρίζονται τα σημεία σε αυτήν όπου μπορούν να εμφανιστούν δυσκολίες όταν θα γίνει η εφαρμογή σε ολόκληρη την επιχείρηση. Για την υποστήριξη της πιλοτικής αλλά και της συνολικής εφαρμογής του συστήματος συστήνεται μια ομάδα υποστήριξης του η οποία συνήθως έχει μέλη από όλα τα τμήματα της επιχείρησης. [Hilton, Maher, Selto, 2003]

Η υλοποίηση της πιλοτικής εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα διαιρείται σε δύο στάδια. Το πρώτο στάδιο έχει να κάνει με τις με τις αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν πριν ακόμη ξεκινήσει η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και το δεύτερο στάδιο έχει να κάνει με τα απαιτούμενα βήματα που χρειάζονται για την επιτυχή εφαρμογή αυτή. Οι αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν από την επιχείρηση στο πρώτο στάδιο της υλοποίησης αφορούν τα παρακάτω ζητήματα: [No, Kleiner, 1997; Hilton, Maher, Selto, 2003]

Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα θα λειτουργεί σε συνεργασία με τα υπόλοιπα με τα υπόλοιπα συστήματα της επιχείρησης ή θα είναι ένα σύστημα ανεξάρτητο;

- Ποιος θα είναι ο στόχος της εφαρμογής του συστήματος;
- Ποιοι και πόσοι πόροι θα χρειαστούν;

- Τι πληροφορίες θα χρειαστεί το σύστημα για να λειτουργήσει;
- Θα πρέπει το σχέδιο του συστήματος να εγκριθεί μετά την ολοκλήρωσή του και πριν τεθεί σε εφαρμογή;
- Πως θα αντιμετωπιστεί το ζήτημα της αντίστασης στην αλλαγή;
- Ποιος θα είναι ο υπεύθυνος για την λειτουργία του συστήματος;
- Σε ποιο επίπεδο θα μπορεί η ομάδα υποστήριξης του συστήματος να λαμβάνει αποφάσεις;
- Ποιος θα είναι ο βαθμός ακρίβειας του συστήματος;
- Θα πρέπει το αρχικό σχέδιο να είναι απλό η πολύπλοκο;

Στο δεύτερο στάδιο θα πρέπει να ακολουθηθεί μια δομημένη προσέγγιση για να διασφαλιστεί κατά το δυνατόν η επιτυχία της πιλοτικής εφαρμογής του συστήματος. Η δομημένη προσέγγιση αυτή έχει επτά βήματα: [No, Kleiner, 1997]

- Ενημέρωση του προσωπικού σχετικά με το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Με την ενημέρωση αυτή, το ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης μαθαίνει την γενική ιδέα και τα πλεονεκτήματα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, τα χαρακτηριστικά της παραγωγικής μονάδας που την κάνουν κατάλληλη για να εφαρμοστεί το σύστημα αυτό καθώς και τα καθήκοντα που ανατίθενται στην ομάδα υποστήριξης του συστήματος.
 - Εκπαίδευση της ομάδας υποστήριξης σχετικά με το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και σχετικά και με τη σημασία των αποφάσεων που καλούνται να λάβουν.
 - Σχεδιασμός του συστήματος και συγκέντρωση στοιχείων.
1. Προσδιορισμός άμεσου κόστους.
 2. Διενέργεια συνεντεύξεων για να προσδιοριστούν οι βασικές δραστηριότητες.
 3. Προσδιορισμός έμμεσου κόστους για το σύνολο των δραστηριοτήτων.

4. Προσδιορισμός οδηγών κόστους πρώτου σταδίου.
5. Προσδιορισμός οδηγών κόστους δευτέρου σταδίου (οδηγών δραστηριοτήτων).
6. Υπολογισμός κόστους των αντικειμένων κόστους.
 - Διενέργεια συχνών συναντήσεων της ομάδας υποστήριξης με την διοίκηση για την ενημέρωση της διοίκησης σχετικά με τα ευρήματα της ομάδας και συζήτηση σχετικά με τα προβλήματα που παρουσιάζονται.
 - Συμπληρωματική ενημέρωση της διοίκησης σχετικά με το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Η ενημέρωση αυτή βοηθάει στο να αντιληφθεί καλύτερα η διοίκηση τη σημασία της ορθής λειτουργίας του συστήματος και ταυτόχρονα την προετοιμάζει για τα αποτελέσματα της έρευνας και για τις αποφάσεις που ενδεχομένως να χρειαστεί να ληφθούν.
 - Διενέργεια συνάντησης όπου ανακοινώνονται και αναλύονται τα αποτελέσματα στην διοίκηση της επιχείρησης. Εδώ παρουσιάζεται το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί για την επιχείρηση, και εξηγείται στην διοίκηση ο τρόπος λειτουργίας του καθώς και τα πλεονεκτήματά του.
 - Διενέργεια συναντήσεων της ομάδας υποστήριξης με την ανώτερη διοίκηση της επιχείρησης προκειμένου να μπορέσει η επιχείρηση να αντιληφθεί τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να αξιοποιήσει τις πληροφορίες που έχει πλέον διαθέσιμες. Έτσι μπαίνουμε στην διαδικασία της διοίκησης με βάση τις δραστηριότητες και της προσπάθειας εξεύρεσης τρόπου μείωσης του κόστους αξιοποιώντας την ανάλυση δραστηριοτήτων που έχει ήδη γίνει..

Οι παράγοντες που μπορούν να συμβάλουν σε πολύ σημαντικό βαθμό στην επιτυχία ή και στην αποτυχία της εφαρμογής ενός συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι οι παρακάτω: [Malmi, 1997]

- Υποστήριξη της εφαρμογής του συστήματος από την ανώτερη διοίκηση.
- Σύνδεση και συσχέτιση του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα με την στρατηγική της επιχείρησης.

- Σύνδεση και συσχέτιση του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα με το σύστημα μέτρησης και αξιολόγησης της επιχειρηματικής απόδοσης καθώς και με το σύστημα αμοιβών και βραβείων της επιχείρησης.
- Εκπαίδευση του προσωπικού σχετικά με το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και με την εφαρμογή του.
- Συμμετοχή του συνόλου της επιχείρησης στη λειτουργία του συστήματος και όχι μόνο του οικονομικού τμήματος.
- Παροχή των απαραίτητων πόρων (οικονομικών, υλικών και ανθρώπινων) για την σωστή εισαγωγή και την απρόσκοπτη λειτουργία του συστήματος.

Από την άλλη τα μεγαλύτερα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια της αρχικής εφαρμογής του ενός συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα σχετίζονται με την έλλειψη των κατάλληλων πόρων, κυρίως σε ότι έχει να κάνει με τον χρόνο που αφιερώνει το προσωπικό στο project εφαρμογής του έργου και σε ότι έχει να κάνει και με την υποστήριξη από τα κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα διοίκησης. Κάποιοι από τους παράγοντες που παίζουν πολύ συχνά ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο είναι: [Malmi, 1997]

- Τα εμπλεκόμενα άτομα.
- Η οργανωσιακή δομή της επιχείρησης.
- Ο σχεδιασμός του project υλοποίησης της εφαρμογής του συστήματος.
- Η εμπλεκόμενη τεχνολογία που χρησιμοποιείται.
- Το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης.

3.3 ΜΟΝΤΕΛΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC

Η εφαρμογή του ABC στην πράξη είναι μια δύσκολη διαδικασία και η διοίκηση θα πρέπει να έχει ένα αναλυτικό σχεδιάγραμμα για να ακολουθήσει. Οι Ernst και

Υογη ανέπτυξαν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή του ABC και συνοψίζεται σε μια μεθοδολογία 8 βημάτων:

ΒΗΜΑ 1^ο: Συνεντεύξεις σε κάθε τμήμα

Η πραγματοποίηση των συνεντεύξεων ανά τμήμα συντελεί στο να εντοπιστούν οι δραστηριότητες του τμήματος. Ο ορισμός των δραστηριοτήτων αυτών είναι η βάση για τη μεταγενέστερη ανάλυση. Τα αποτελέσματα των συνεντεύξεων θα μας δώσουν μια προσωρινή λίστα δραστηριοτήτων. Εδώ χρειάζεται να αναφέρουμε τον κανόνα του «5%» ο οποίος συνιστά ότι κάθε δραστηριότητα που δεν απορροφά τουλάχιστον 5% του συνολικού χρόνου κάθε τμήματος θα πρέπει να αθροίζεται σε κάποια άλλη δραστηριότητα. Η εφαρμογή του προαναφερόμενου κανόνα βοηθά στο να αποφεύγεται πιθανός υπερπληθωρισμός δραστηριοτήτων που θα καθιστούσε προβληματική την προσπάθεια ανάλυσης των δεδομένων και εξαγωγής συμπερασμάτων.

ΒΗΜΑ 2^ο : Λογιστική Κόστους

Ένας κρίκος της αλυσίδας που συχνά υποτιμάται είναι η ανάλυση της λογιστικής κόστους. Η συγκεκριμένη ανάλυση μπορεί να αποδειχθεί ιδιαίτερα χρονοβόρα. Για να διατηρηθεί μια συνέχεια με τα συστατικά της λογιστικής κόστους, η πληροφόρηση για το κόστος θα πρέπει να εξάγεται από το γενικό καθολικό. Το βήμα αυτό είναι ιδιαίτερα κρίσιμο, η λανθασμένη πληροφόρηση για το κόστος έχει σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις στην παραπέρα ανάλυση.

ΒΗΜΑ 3^ο : Σύστημα παρακολούθησης του χρόνου

Η εφαρμογή της παρακολούθησης του χρόνου σε μια επιχείρηση που δεν το έχει κάνει στο παρελθόν παρέχει σημαντικές προκλήσεις. Τα σημεία κλειδιά στην εφαρμογή του συστήματος είναι τα ακόλουθα:

- Επιλογή του κατάλληλου συστήματος: η αγορά προσφέρει μια σειρά από λύσεις. Μερικά συστήματα είναι μέρη ενός συνολικού πακέτου (software) ABC.
- Κατάλληλη διαμόρφωση του συστήματος: Τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να είναι σε θέση να ελέγχουν τα φύλλα ελέγχου για το προσωπικό του τμήματος στο οποίο προΐστανται. Το σύστημα πρέπει να πληροφορεί τα στελέχη επαρκώς για τις χρονικές επιδόσεις των υφισταμένων τους.
- Εφαρμογή του συστήματος: για τη σωστή εφαρμογή του συστήματος καλό είναι να προηγηθεί μια εβδομάδα εκπαίδευσης στα τμήματα για το πώς λειτουργεί το σύστημα. Επίσης θα ήταν ιδανικό να υπάρξει μια περίοδος δοκιμαστικής εφαρμογής της τάξης των 2 - 4 εβδομάδων κατά την οποία το σύστημα θα γίνει οικείο στο προσωπικό, δραστηριότητες θα προστεθούν ή θα απαλειφθούν κοκ.

ΒΗΜΑ 4^ο : Κοστολόγηση Δραστηριοτήτων

Με τη συνεισφορά της παρακολούθησης του χρόνου και των προϋπολογισμών των τμημάτων, κάθε δραστηριότητα μπορεί να κοστολογηθεί με ακρίβεια. Μέσω αυτής της διαδικασίας τα διοικητικά στελέχη μπορούν να διαγνώσουν πως δαπανάται ο χρόνος και κατά πόσον ο χρόνος αυτός αφορά σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία (value-added activities) ή σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία (non-value added activities).

ΒΗΜΑ 5^ο : Μονάδες μέτρησης όγκου

Οι μονάδες μέτρησης όγκου (π.χ. αριθμός παραγγελιών) είναι απαραίτητο συστατικό για την ανάλυση μέσω ABC. Ο καθορισμός των μονάδων μέτρησης όγκου είναι συνήθως μια χρονοβόρα διαδικασία, η Αχίλλειος πτέρνα κάθε σχεδίου ABC.

ΒΗΜΑ 6^ο : Μετατροπή του σχεδίου ABC σε σύστημα ABC

Είναι διαθέσιμα μια σειρά από συστήματα ABC (software) που υποστηρίζουν στην πράξη ένα μοντέλο ABC.

ΒΗΜΑ 7^ο : Διασφάλιση της συνέχειας με άλλα μοντέλα ABC.

Η αξιοποίηση των πληροφοριών από άλλα μοντέλα ABC που πιθανώς προϋπάρχουν ή λειτουργούν σε άλλα τμήματα της επιχείρησης είναι πρωταρχικής σημασίας.

ΒΗΜΑ 8^ο: Ζητήματα μετά την εφαρμογή του ABC

Από τη στιγμή που θα λειτουργήσει το σύστημα δεν πρέπει να εφησυχάσουν οι εμπλεκόμενοι μια και οι πρώτοι 6 μήνες ή καλύτερα 12 μήνες είναι ενδεικτικοί για τη λειτουργία του. Το χρονικό διάστημα είναι απαραίτητο προκειμένου να έχουμε δεδομένα που δεν επηρεάζονται από την εποχικότητα ή άλλες διακυμάνσεις. Το σύστημα ABC δεν είναι σωστό να αντιμετωπίζεται ως ένα στατικό σύστημα αλλά αντίθετα ως ένας ζωντανός δυναμικός οργανισμός, όπως άλλωστε είναι και η επιχείρηση. Οι νέες δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση ή η κατάργηση δραστηριοτήτων είναι γεγονότα που πρέπει να αντικατοπτρίζονται στο σύστημα ABC.

3.4 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΓΙΑ ΜΙΑ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ABC

Υπάρχουν 4 παράγοντες που συντελούν αποφασιστικά για την επιτυχημένη εφαρμογή του ABC:

α) Υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση: από την εφαρμογή του συστήματος ίσως προκύψουν κάποιοι οι άλλοι δυσανασχετήσουν και πιθανώς να προβάλουν εμπόδια στην εφαρμογή του. Γι' αυτόν ακριβώς το λόγο η ανώτατη διοίκηση θα πρέπει να έχει δηλώσει την υποστήριξή της στο νέο σύστημα με τρόπο αδιαμφισβήτητο.

β) Κατανοητό σύστημα: ένα σύστημα με απλοποιημένες διαδικασίες δίνει τη δυνατότητα στα άτομα που εμπλέκονται να το κατανοήσουν, να αξιοποιήσουν τις δυνατότητες που τους παρέχει και να το εξελίξουν.

γ) Προσβασιμότητα: όπως έχει παρατηρηθεί, η έλλειψη πρόσβασης είναι ένας σημαντικός λόγος αποτυχίας για PC-based συστήματα. Επιπλέον, αν περιοριστεί η προσβασιμότητα, ενδέχεται να δημιουργηθεί κλίμα έλλειψης εμπιστοσύνης. Η περιορισμένη πρόσβαση μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για μερικές διαδικασίες λήψης αποφάσεων.

δ) Επίβλεψη του συστήματος από ανθρώπους του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης όπως όλα τα νέα συστήματα, έτσι και το σύστημα ABC χρειάζεται κάποιον που να είναι υπεύθυνος και να έχει αναλάβει να παρακολουθεί και να αντιμετωπίζει πιθανά εμπόδια εφαρμογής του ABC.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ABC ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΤΗΝ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΗ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

4.1. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ

Η Εταιρεία ΑΒΓ δραστηριοποιείται στον τομέα τηλεπικοινωνιών και ανάπτυξης εφαρμογών διαδικτύου και είναι οργανωμένη σε στρατηγικές επιχειρηματικές μονάδες, των οποίων οι λειτουργίες συντονίζονται και παρακολουθούνται από αντίστοιχους Υπεύθυνους (Unit Managers). Οι μονάδες, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο επισκόπησης στην παρούσα εργασία είναι:

– *Επιχειρηματικές Μονάδες 1 και 2*

Οι μονάδες παρέχουν ολοκληρωμένες υπηρεσίες τοποθέτησης, συντήρησης και λειτουργίας τηλεφωνικών γραμμών και τηλεφωνικών κέντρων για αστικές, υπεραστικές, διεθνής και κλίσεις προς κινητά τηλέφωνα σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο έπειτα από αίτηση συνδρομής. Πρόσθετα, η μονάδα 2 έχει αναπτύξει μία υπηρεσία (προϊόν Χ) η οποία παρέχει υπηρεσίες σύνδεσης ψηφιακής τηλεόρασης μέσω συνδρομής.

– *Επιχειρηματική Μονάδα 3*

Οι εφαρμογές που υλοποιούνται από τη Μονάδα αφορούν τοποθέτηση γραμμών ADSL Internet και απευθύνονται σε εταιρίες και ιδιώτες μέσω συνδρομής.

– *Επιχειρηματική Μονάδα 4*

Η μονάδα έχει αναπτύξει το προϊόν Ψ, για την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών μέσω Internet σε εταιρίες και ιδιώτες επίσης μέσω συνδρομής.

Αντίστοιχα, τα υποστηρικτικά τμήματα, τα οποία αποτέλεσαν αντικείμενο επισκόπησης είναι:

– *Τμήμα Δημιουργικού*

Το τμήμα ασχολείται με εφαρμογές δημιουργικού (designing), που άπτονται της υλοποίησης ενός έργου, ή των υποχρεώσεων της συνολικής λειτουργίας της εταιρείας.

– *Τμήμα Νομικής Υποστήριξης*

Το νομικό τμήμα ασχολείται με πάσης φύσεως νομικά θέματα που αφορούν, είτε μεμονωμένα έργα και τμήματα (Business Units) όπως η κατάρτιση συμβάσεων, η κατοχύρωση σημάτων κ.ά., είτε με τη διεκπεραίωση των νομικών θεμάτων που αφορούν την εταιρία.

– *Τμήμα Διαχείρισης Συστημάτων και Δικτύων*

Τα τμήματα διαχείρισης συστημάτων και δικτύων ασχολείται με τις δραστηριότητες που αφορούν την ασφάλεια και προστασία των ηλεκτρονικών δεδομένων, καθώς και τις ενέργειες ελέγχου και συντήρησης του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται από την Εταιρεία.

– *Τμήμα Μάρκετινγκ*

Αντικείμενο του τμήματος είναι η ανάπτυξη προγραμμάτων marketing για τα προϊόντα της Εταιρείας, ο προσδιορισμός στόχων και στρατηγικής για την ανάπτυξη τους, ο εντοπισμός των επιχειρηματικών ευκαιριών στην αγορά και η εισήγηση στρατηγικών και προγραμμάτων για την εκμετάλλευσή τους. Κύρια

παραγωγική δραστηριότητα του τμήματος είναι η σύνταξη προσφορών για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της Εταιρείας.

– *Τμήμα Λειτουργιών (Operations)*

Το τμήμα ασχολείται με την παρακολούθηση της πορείας των συνδρομητικών προϊόντων, τη διασφάλιση της σωστής τεχνικής υποστήριξης των πελατών, καθώς και με την παρακολούθηση και έλεγχο των καθημερινών τεχνικών εργασιών που τα αφορούν.

– *Τμήμα Διασφάλισης Ποιότητας*

Την ευθύνη για την οργάνωση της ηλεκτρονικής διαχείρισης του συστήματος και την ανάπτυξη και συνεχή ενημέρωση της τεκμηρίωσης του, έχει ο Υπεύθυνος Ποιότητας.

Η διοίκηση της εταιρείας ασκείται από το Διευθύνοντα Σύμβουλο καθώς και το Τεχνικό Διευθυντή, ο οποίος εποπτεύει τις τεχνικές υπηρεσίες τοποθέτησης τηλεφωνικών γραμμών και διαδικτύου. Η γραμματειακή υποστήριξη στις παραπάνω μονάδες και τμήματα παρέχεται από δύο γραμματείες καθώς επίσης και από τη γραμματεία διοίκησης.

Στη μικρή διάρκεια ζωής της εταιρίας, είναι συχνές οι αλλαγές στην οργανωτική και λειτουργική δομή με την προσαύξηση ατόμων και ρόλων βάσει των εκάστοτε αναγκών της και της προσπάθειάς της να ανταποκριθεί στις συνεχώς εξελισσόμενες συνθήκες αγοράς και να εξυπηρετήσει καλύτερα τις διαδικασίες και τους στόχους της. Η αναλυτική λογιστική που εφαρμόζεται σήμερα στην Εταιρεία καλύπτει τις βασικές ανάγκες κοστολόγησης των λειτουργιών με σκοπό τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο λογαριασμός 92 «Κέντρα (θέσεις) Κόστους» στις βασικές λειτουργίες οι οποίες προσδιορίζουν και τις σχετικές θέσεις κόστους που καθορίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. με ανάλυση των υπολειτουργιών, αντίστοιχων των μονάδων της εταιρείας είναι:

- 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής». Στο λογαριασμό 92.00 συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής το οποίο περιλαμβάνει από όλα τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, το τμήμα εκείνο που αφορά στη λειτουργία της παραγωγής. Ο αντίστοιχος λογαριασμός της Εταιρείας έχει επιμέρους τριτοβάθμια ανάλυση στις 4 κύριες επιχειρηματικές μονάδες και όσες βοηθητικές υποστηρίζουν τις κύριες δραστηριότητες.
- 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας». Στο λογαριασμό 92.01 συγκεντρώνονται οι αμοιβές και έξοδα της διοικητικής λειτουργίας (κόστος λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών) το οποίο τελικά μεταφέρεται στο λογ. 98.99 (Αποτελέσματα Χρήσεως). Ο λογ/σμός 92.01 έχει τριτοβάθμια ανάλυση σε αμοιβές και έξοδα Διοικητικού Συμβουλίου και Οικονομικού Τμήματος όπου αντίστοιχα περιλαμβάνονται οι αμοιβές και έξοδα του Διευθύνοντος Συμβούλου του Τεχνικού Διευθυντή, της γραμματειακής υποστήριξης, του Υπεύθυνου Ποιότητας, του Νομικού Συμβούλου και τυχόν ωρομίσθιου προσωπικού καθώς και οι αμοιβές και τα έξοδα του Λογιστηρίου.
- 92.03 «Έξοδα λειτουργίας και διαθέσεως». Στο λογαριασμό 92.03 συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, δηλαδή τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών πωλήσεων και προώθησης πωλήσεων τα οποία τελικά μεταφέρονται στο λογ. 98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως. Στην περίπτωση της Εταιρείας, στο λογαριασμό συγκεντρώνονται οι αμοιβές και έξοδα του τμήματος Marketing.
- 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας». Στο λογαριασμό περιλαμβάνονται τα ποσά του λογαριασμού 65 της Γενικής Λογιστικής «τόκοι και συναφή έξοδα» τα οποία στην συνέχεια μεταφέρονται στο λογ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Στις παραπάνω τέσσερις πρωταρχικές λειτουργίες συγκεντρώνεται και προσδιορίζεται το κόστος λειτουργίας των κύριων και υποστηρικτικών μονάδων

της Εταιρείας με περαιτέρω ανάλυση κατ' είδος εξόδου, το οποίο αναλώθηκε στη λειτουργία της κάθε κύριας επιχειρηματικής μονάδας και των υποστηρικτικών τμημάτων διαμορφώνοντας την αντίστοιχη θέση κόστους. Όπως παρατηρείται η λειτουργία της Διαχείρισης συστημάτων και δικτύων της Εταιρείας έχει αποτελέσει βοηθητικό κέντρο κόστους της λειτουργίας παραγωγής (92.00) και όχι τμήμα της διοικητικής λειτουργίας (92.01) αφού η κύρια αρμοδιότητα του τμήματος είναι η διασφάλιση του περιβάλλοντος λειτουργίας των κύριων επιχειρηματικών μονάδων για την υλοποίηση των έργων τους.

Σύμφωνα με τις αρχές της κοστολόγησης [Γρηγοράκος Θ., 1991], κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους της λειτουργίας παραγωγής τα ποσά που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής μεταφέρονται μέσω του λογ/σμού 90.06 (Οργανικά Έξοδα κατά είδος λογισμένα) ή υπο-λογαριασμών του 91.00 (Ανακατάταξη Εξόδων και Αγορών) στα κέντρα κόστους (92.00) διαμορφώνοντας το κόστος λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών τμημάτων παραγωγής. Η μεταφορά γίνεται βάσει κάποιων κριτηρίων μερισμού των έμμεσων εξόδων. Το κόστος των βοηθητικών τμημάτων, τα οποία εξυπηρετούν ολικά ή μερικά τα κύρια τμήματα επιρρίπτεται σε αυτά, ενώ το διαμορφωμένο τελικό κόστος των κύριων τμημάτων μεταφέρεται στους τελικούς φορείς κόστους με σκοπό τον καταλογισμό του κόστους στους φορείς κόστους (λογ/σμός 93).

Στην Εταιρεία ΑΒΓ, τα ποσά που αφορούν τη λειτουργία «παραγωγής», μεταφέρονται μέσω του λογαριασμού 90.06 (Οργανικά Έξοδα κατά είδος λογισμένα) στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους, όπως καθορίζονται στο λογ. 92.00 (Κέντρα Κόστους). Η παρακολούθηση του κόστους των φορέων κόστους (έργα σύνδεσης και συντήρησης, υπηρεσίες) δεν προβλέπεται στην εφαρμοζόμενη αναλυτική λογιστική (δεν υφίσταται λογ/σμός 93) ενώ το κόστος παραγωγής και λειτουργίας και η ανάλυση της κερδοφορίας πραγματοποιείται με ευθύνη του Υπεύθυνου σε επίπεδο μονάδας και τμήματος, με βάση τα προϋπολογιστικά στοιχεία για το κόστος λειτουργίας της μονάδας/τμήματος.

Η αδυναμία παρακολούθησης του κόστους και ανάλυσης του κέρδους ανά έργο οφειλόταν κύρια στην έλλειψη ενός συστήματος για την καταχώρηση του χρόνου εργασίας από το δυναμικό των μονάδων. Πρόσθετα, με δεδομένο αυτό τον περιορισμό διαπιστώθηκε ότι δεν ήταν δυνατό να εκτιμηθεί το απολογιστικά το πραγματικό κόστος των έργων, να διαχωριστεί το κόστος που δεν βαρύνει τα έργα (σύμφωνα με τους κανόνες λογισμού, το κόστος π.χ. της υποαπασχολήσεως - δεν πρέπει να επιβαρύνει τους φορείς κόστους) αλλά και να πραγματοποιηθεί ανάλυση της κερδοφορίας ανά πελάτη ή ανά υπηρεσία.

Η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής γίνεται μέσω μηχανογραφικού συστήματος και ο καθορισμός του προορισμού των εξόδων στα παραπάνω κέντρα κόστους πραγματοποιείται κατά την λογιστικοποίηση των εξόδων. Είναι κοινά αποδεκτό στην πρακτική της εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής ότι ο έγκαιρος χαρακτηρισμός του κοστολογικού προορισμού κάθε εξόδου είναι ιδιαίτερα σημαντικός και για το λόγο αυτό η ορθότητα της κατανομής των δαπανών διασφαλίζεται σε μεγάλο βαθμό όταν πραγματοποιείται στο χρόνο ανάλωσης των εξόδων και όχι μεταγενέστερα. Ωστόσο, ενώ για την εφαρμογή της παραδοσιακής κοστολόγησης (ομάδα 9), ο προσδιορισμός των κέντρων κόστους στα οποία κατανέμονται τα έξοδα πραγματοποιείται από το λογιστήριο (την ίδια στιγμή που γίνονται οι λογιστικές εγγραφές της γενικής λογιστικής (ομάδες 1-8) συχνά η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα πραγματοποιείται με πρωτοβουλία άλλων ρόλων και τμημάτων πλην του λογιστηρίου και για το λόγο αυτό πραγματοποιείται ανεξάρτητα από τις λογιστικές εγγραφές της Γενικής αλλά και Αναλυτικής Λογιστικής. Για την εφαρμογή του ABC απαιτείται μία διάχυση γνώσης για θέματα που παραδοσιακά άπτονται της λειτουργίας του λογιστηρίου. Μία ενδεικτική παρατήρηση για το πώς η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα με σκοπό την ανάλυση της κερδοφορίας ενός έργου, απαιτεί ολοκληρωμένη γνώση για τα έξοδα που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ενός έργου προκύπτει από την ανάλυση των στοιχείων του λογιστηρίου της εταιρείας ΑΒΓ για το μήνα Ιανουάριο του 2007. Ο λογ/σμός 65 της Γενικής Λογιστικής ο

οποίος αφορά «τόκους και συναφή έξοδα» και μεταφέρεται στον 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας», συγκέντρωσε την προμήθεια εγγυητικής επιστολής που αφορούσε έργο της Επιχειρηματικής Μονάδας 1 καθώς και προμήθειες πιστωτικών καρτών Τραπεζών που αφορούν κατά κύριο λόγο τη λειτουργία της μονάδας Υποστήριξης και Οργάνωσης για το προϊόν Χ τα έσοδα του οποίου αποτελούν χρηματική εισροή της μονάδας Επιχειρηματικής Μονάδας 2. Ακόμα και εάν ο Υπεύθυνος της Επιχειρηματικής Μονάδας 1 ήταν ο αρμόδιος για την έκδοση της εγγυητικής επιστολής, είναι αμφίβολο εάν η μονάδα Επιχειρηματική Μονάδα 2 συνυπολογίζει στα έξοδα του κάθε συνδρομητή του προϊόντος Χ τις προμήθειες για τη χρήση πιστωτικών καρτών.

Από την άλλη πλευρά, το λογιστήριο δεν έχει τη γνώση των έργων της εταιρείας ούτως ώστε να παρακολουθήσει το κόστος τους και επιπρόσθετα η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) όπως προβλέπεται στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν απαιτεί σε μία εταιρεία υπηρεσιών όπως είναι οι εταιρείες υλοποίησης εφαρμογών λογισμικού τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους ανά υπηρεσία και έργο, που αποτελούν και τους τελικούς φορείς κόστους.

4.2. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΟΣ ΜΟΝΤΕΛΟΥ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το μεθοδολογικό πλαίσιο, η μελέτη και κατανόηση της επιχειρηματικής λειτουργίας αποτελεί το πρώτο βήμα για την εφαρμογή οποιουδήποτε κοστολογικού μοντέλου καθώς η διάρθρωση των παραδοσιακών κέντρων κόστους αλλά και των κέντρων κόστους δραστηριότητας βασίζεται στη διοικητική και τεχνολογική ανάπτυξη της επιχείρησης και κυρίως τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Στο πλαίσιο της κατανόησης του τρόπου λειτουργίας της Εταιρείας ΑΒΓ αρχικά πραγματοποιήθηκε μελέτη των καταγεγραμμένων στο

σύστημα ποιότητας διαδικασιών. Με κύριο στόχο την ανάπτυξη και εφαρμογή ενός συστήματος ποιότητας που θα εναρμονίζονταν ως προς τις απαιτήσεις του προτύπου, οι τεκμηριωμένες διαδικασίες αποτύπωναν τις επιχειρηματικές λειτουργίες υλοποίησης έργων και παροχής υπηρεσιών με σκοπό την επίτευξη της πολιτικής και των στόχων ποιότητας.

Οι διαδικασίες καθόριζαν το γενικό πλαίσιο των λειτουργιών ανάλυσης των απαιτήσεων των πελατών, λειτουργικού και τεχνικού σχεδιασμού των εφαρμογών, εγκατάστασης και συντήρησης για τις εφαρμογές των κύριων Επιχειρηματικών Μονάδων 1,2 και 3 καθώς και τις λειτουργίες τεχνικής υποστήριξης των συνδρομητών του προϊόντος Χ, ενώ οι λειτουργίες υποστήριξης του προϊόντος Ψ δεν ανήκαν στο πεδίο πιστοποίησης. Πρόσθετα, για την εφαρμογή του συστήματος ποιότητας, είχαν αναπτυχθεί οι απαιτούμενες υποστηρικτικές (διαχειριστικές) διαδικασίες και συγκεκριμένα διαδικασίες ανασκόπησης του συστήματος ποιότητας, διενέργειας εσωτερικών επιθεωρήσεων, λήψης διορθωτικών και προληπτικών ενεργειών, διαχείρισης εγγράφων και δεδομένων και διαχείρισης αρχείων ποιότητας. Με τη χρήση ειδικού προγράμματος λογισμικού, η Εταιρεία βρίσκονταν στο στάδιο οργάνωσης ηλεκτρονικών διαδικασιών διασφάλισης ποιότητας και ενοποίησης του συστήματος ποιότητας με πρόγραμμα λογισμικού για την καταχώρηση του χρόνου εργασίας από το προσωπικό. Στη φάση αυτή διερευνούνταν οι λειτουργικές ανάγκες που θα καλύπτονταν από το σύστημα καταγραφής του χρόνου και οι δραστηριότητες στις οποίες θα συγκεντρωνόταν το κόστος άμεσης εργασίας.

Στάδιο 1: Προσδιορισμός δραστηριοτήτων και ιχνηλάτιση του κόστους ποιότητας

Η εταιρεία διαμόρφωσε ένα μοντέλο υλοποίησης των έργων, το οποίο κάλυπτε τις φάσεις του κύκλου ανάπτυξης μίας υπηρεσίας ή εφαρμογής (φάσεις έναρξης, επεξεργασίας, υλοποίησης και μετάβασης) και τις σχετικές δραστηριότητες ανά φάση για τις εφαρμογές των Επιχειρηματικών Μονάδων 1, 2 και 3. Οι φάσεις του κύκλου ανάπτυξης προϊόντος ή εφαρμογής και οι επιμέρους δραστηριότητες που καθορίστηκαν ανά φάση, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 1: Δραστηριότητες ανά Φάση του Κύκλου Ανάπτυξης Προϊόντος Λογισμικού

Φάσεις υλοποίησης εφαρμογών των Επιχειρηματικών Μονάδων 1,2 και 3	Δραστηριότητες Φάσης
<p><i>Φάση Έναρξης (Inception)</i></p> <p>Η Φάση Έναρξης του Έργου αφορά κύρια στον προσδιορισμό του αντικείμενου και του σκοπού του έργου και εκτιμάται ότι αποτελεί το 10% του κύκλου ζωής ενός έργου. Στη Φάση Έναρξης εντάσσονται οι αρχικές συναντήσεις με τον πελάτη, ο καθορισμός των απαιτήσεων του έργου σε υψηλό επίπεδο, άλλες δραστηριότητες που μπορεί να πραγματοποιηθούν πριν τη σύναψη της Σύμβασης και τέλος η σύνταξη της Προσφοράς και της Σύμβασης.</p>	<p>Προσφορά και Σύμβαση 1</p> <p>Διοίκηση Έργου</p> <p>Προσδιορισμός Απαιτήσεων</p> <p>Ανάλυση και Σχεδίαση Έργου</p> <p>Περιβάλλον Ανάπτυξης</p> <p>Διαμόρφωση Έργου και Διαχείριση Αλλαγών</p>
<p><i>Φάση Επεξεργασίας</i></p> <p>Η Φάση Επεξεργασίας έπεται της υπογραφής της Σύμβασης και περιλαμβάνει τη συλλογή των προδιαγραφών (απαιτήσεων) του πελάτη και τον αναλυτικό σχεδιασμό του συστήματος που ταιριάζει σε κάθε περίπτωση. Η Φάση εκτιμάται ότι πρέπει να αποτελεί το 30% του κύκλου ζωής του έργου.</p>	<p>Διοίκηση Έργου</p> <p>Προσδιορισμός Απαιτήσεων</p> <p>Ανάλυση και Σχεδίαση Έργου</p> <p>Ανάπτυξη Έργου</p>

	<p>Έλεγχος Εφαρμογών</p> <p>Περιβάλλον Ανάπτυξης</p> <p>Διαμόρφωση Έργου και Διαχείριση Αλλαγών</p>
<p><i>Φάση Υλοποίησης</i></p> <p>Η Φάση Υλοποίησης αποτελεί το 50% του κύκλου ζωής του έργου. Στην φάση αυτή ολοκληρώνεται ο σχεδιασμός του έργου και υλοποιούνται τα τμήματά του.</p>	<p>Διοίκηση Έργου</p> <p>Προσδιορισμός Απαιτήσεων</p> <p>Ανάλυση και Σχεδίαση Έργου</p> <p>Ανάπτυξη Έργου</p> <p>Έλεγχος Εφαρμογών</p> <p>Περιβάλλον Ανάπτυξης</p> <p>Διαμόρφωση Έργου και Διαχείριση Αλλαγών</p>
<p><i>Φάση Μετάβασης</i></p> <p>Η Φάση Μετάβασης αποτελεί το 10% του κύκλου ζωής του έργου και αφορά τη μετάβαση στους τελικούς χρήστες. Περιλαμβάνει την εγκατάσταση, τον έλεγχο αποδοχής του συστήματος καθώς και την προκαθορισμένη από την σύμβαση υποστήριξη του.</p> <p>Η ανάλυση, η σχεδίαση και η υλοποίηση στη φάση αυτή απαιτούνται μόνο στις περιπτώσεις επαναπροσδιορισμού των χαρακτηριστικών της σύνδεσης ή από αιτήματα αλλαγών του πελάτη. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να οφείλονται σε ελλιπή καθορισμό των προδιαγραφών του έργου, αποτελώντας κόστος μη συμμόρφωσης μετά την εγκατάσταση. Σκοπός είναι η μείωση του σχετικού κόστους.</p>	<p>Διοίκηση Έργου</p> <p>Προσδιορισμός Απαιτήσεων</p> <p>Ανάλυση και Σχεδίαση Έργου</p> <p>Ανάπτυξη Έργου</p> <p>Έλεγχος Εφαρμογών</p> <p>Περιβάλλον Ανάπτυξης</p>

	Διαμόρφωση Έργου και Διαχείριση Αλλαγών
	Διόρθωση προβλημάτων Κώδικα
	Έλεγχος Αποδοχής Συστήματος
	Εγκατάσταση

Για την Επιχειρηματική Μονάδα 4 καθώς και για τα υποστηρικτικά τμήματα (βοηθητικά της «παραγωγής» και υπόλοιπα διοικητικά ή διαχειριστικά κέντρα κόστους) οι κύριες δραστηριότητες, στις οποίες θα συγκεντρώνονταν οι άμεσες ώρες εργασίας καθορίστηκαν μέσω των διαδικασιών που είχαν αναπτυχθεί στο πλαίσιο του συστήματος ποιότητας και των συνεντεύξεων που πραγματοποιήθηκαν με το προσωπικό. Σκοπός ήταν η δυνατότητα συγκέντρωσης του συνολικού κόστους εργασίας της Μονάδας σε κύριες και υποστηρικτικές δραστηριότητες του έργου, ενώ έμφαση δόθηκε και στις δραστηριότητες που επιβάλλονται από την εφαρμογή του συστήματος διασφάλισης ποιότητας (π.χ. διενέργεια εσωτερικών επιθεωρήσεων ποιότητας).

Το σχήμα που ακολουθεί απεικονίζει την οργανωτική δομή και λειτουργία της εταιρείας όπως αυτή καθορίζεται από το σύνολο των δραστηριοτήτων γύρω από τις οποίες αποφασίσθηκε ότι θα αναπτυχθεί το σύστημα καταγραφής του χρόνου εργασίας και στις οποίες θα συγκεντρωνόταν το σύνολο των δαπανών με τελικό στόχο την παρακολούθηση του κόστους των τελικών αντικειμένων κόστους, την ανάπτυξη προϋπολογιστικών δεικτών κόστους αλλά και την ανάλυση αυτών για το σχεδιασμό των δράσεων βελτίωσης της απόδοσης.

Η έννοια του «Έργου» αποτέλεσε τη βάση για τη λειτουργία του συστήματος καταγραφής του χρόνου εργασίας του προσωπικού των μονάδων της εταιρείας στις παραπάνω δραστηριότητες. Στο πλαίσιο αυτό, οι δραστηριότητες των

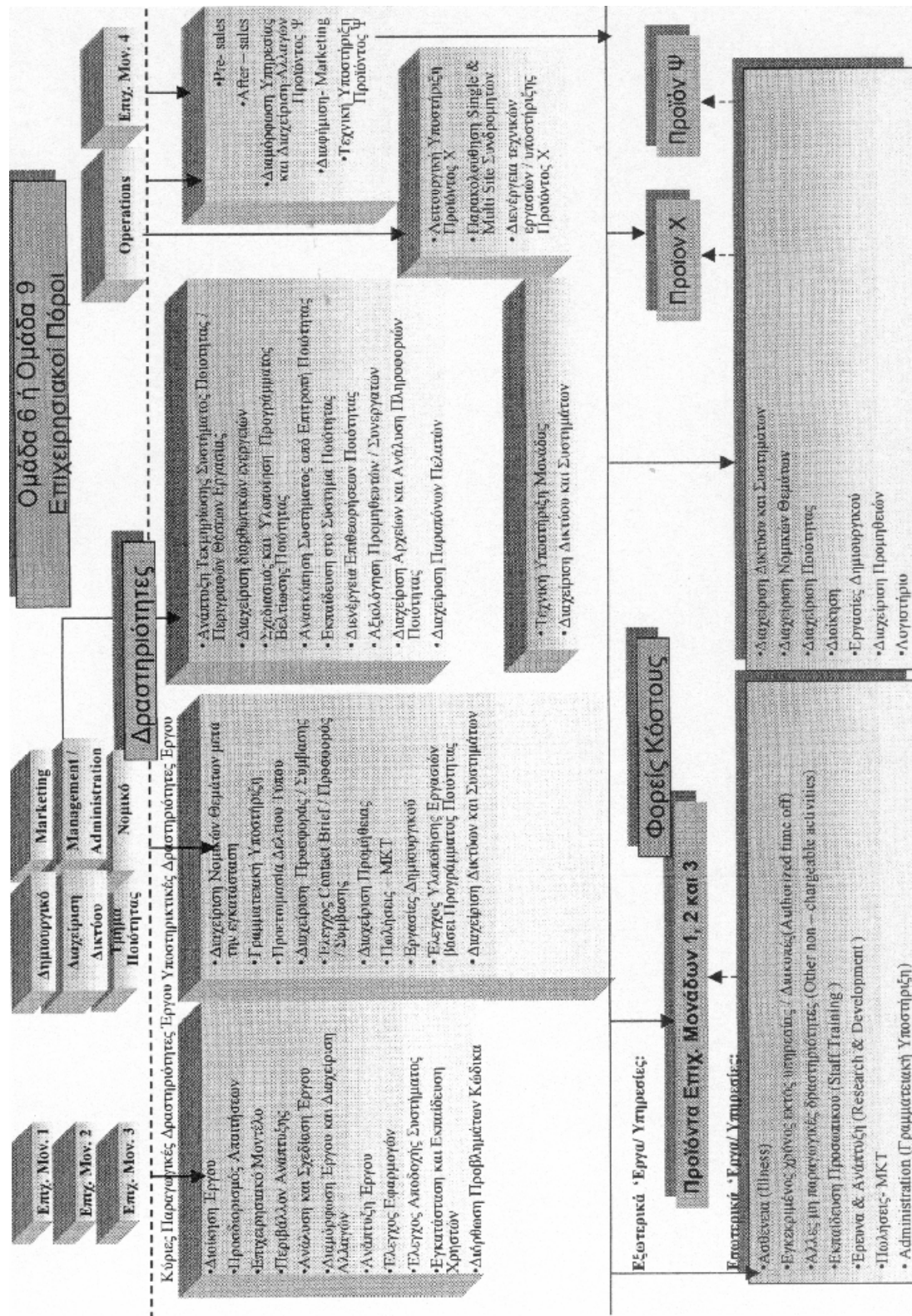
κύριων και υποστηρικτικών μονάδων συσχετίστηκαν (εντάχθηκαν) με εσωτερικά ή εξωτερικά έργα της εταιρείας (εσωτερικούς ή εξωτερικούς πελάτες). Πιο συγκεκριμένα, η ανάλυση των δραστηριοτήτων, ανέδειξε συγκεκριμένα έργα στα οποία ήταν δυνατή η χρέωση των ωρών εργασίας, δίνοντας τη δυνατότητα συσχέτισης του άμεσου κόστους εργασίας με συγκεκριμένες δραστηριότητες στο πλαίσιο της υποστήριξης ενός προϊόντος ή υλοποίησης ενός εσωτερικού (για τις λειτουργίες της Μονάδας ή της Εταιρείας) ή εξωτερικού έργου (για πελάτη).

Στην αρχική φάση σχεδιασμού του συστήματος, δεν κρίθηκε σκόπιμη η περαιτέρω ανάλυση του έμμεσου κόστους που αφορά γραμματειακή υποστήριξη και εργασίες λογιστηρίου. Ο χρόνος διεκπεραίωσης επομένως αυτών των εργασιών, στο βαθμό που δεν αφορούσαν άμεσα τα υπό εκτέλεση έργα, θα συγκεντρώνονταν στα αντίστοιχα εσωτερικά έργα τα οποία θα αφορούσαν σε εργασίες της Μονάδας σε μία και όχι περισσότερες δραστηριότητες.

Όσον αφορά στο κόστος της μονάδας υποστήριξης των συστημάτων και δικτύων της Εταιρείας, αυτό θα μπορούσε να:

- Καταλογισθεί άμεσα σε έργο, στο βαθμό που η εργασία πραγματοποιήθηκε για τον πελάτη (δραστηριότητα διαχείρισης δικτύου και συστημάτων πελάτη στο πλαίσιο εξωτερικού έργου).
- Επιρριφθεί άμεσα σε τμήμα και έμμεσα σε δραστηριότητα του τμήματος (δραστηριότητα τεχνικής υποστήριξης help desk προσωπικού των κύριων παραγωγικών Μονάδων της Εταιρείας στο πλαίσιο του εσωτερικού έργου διαχείρισης δικτύου και συστημάτων) μέσω του συστήματος καταγραφής χρόνου εργασίας ή αυθαίρετα μέσω κάποιων δεικτών (π.χ. χρόνος ανθρωποωρών εργασίας) στα διαφορετικά έργα όπως έχει ήδη αναφερθεί η λειτουργία της διαχείρισης συστημάτων και δικτύων της Εταιρείας αποτελεί βοηθητικό κέντρο κόστους της λειτουργίας παραγωγής (92.00).

Τέλος, έμφαση δόθηκε στην ανάλυση του κόστους που αφορούσε στη διαχείριση του συστήματος ποιότητας, ενώ για τη διασφάλιση μίας ενιαίας βάσης καταχώρησης των ωρών εργασίας, κρίθηκε απαραίτητη η ανάπτυξη οδηγίας και η σχετική κατάρτιση του προσωπικού (π.χ. ελάχιστος χρόνος χρέωσης το ημίωρο).



Σχήμα : Απεικόνιση Δραστηριοτήτων και Φορέων Κόστους σε Εταιρεία Ανάπτυξης Τηλεπικοινωνιών

Στην επόμενη φάση των εργασιών, οι δραστηριότητες που επιλέχθηκαν ταξινομήθηκαν με βάση τις κατηγορίες κόστους ποιότητας.

Πίνακας 2: Ταξινόμηση των δραστηριοτήτων στις κατηγορίες κόστους ποιότητας

ΈΡΓΟ ΜΟΝ. ΜΟΝΑΔΑΣ 1,2,3	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ
Διοίκηση Έργων	-
Προσδιορισμός Απαιτήσεων	Κόστος Πρόληψης
Επιχειρησιακό Μοντέλο	-
Ανάλυση και Σχεδίαση Έργου	Κόστος Πρόληψης
Περιβάλλον Ανάπτυξης	-
Διαμόρφωση Έργου και Διαχείριση Αλλαγών	Κόστος Διαχείρισης Εσωτερικών Αστοχιών
Ανάπτυξη Έργου	-
Έλεγχος Εφαρμογών	Κόστος Αξιολόγησης
Εγκατάσταση Συστήματος	-
Έλεγχος Αποδοχής Συστήματος	Κόστος Αξιολόγησης
Διόρθωση προβλημάτων Κώδικα	Κόστος Διαχείρισης Εξωτερικών Αστοχιών
Άλλες Υποστηρικτικές Δραστηριότητες Έργου Μον. 1,2,3	
Διαχείριση Νομικών Θεμάτων μετά την εγκατάσταση	Κόστος Διαχείρισης Εξωτερικών Αστοχιών
Γραμματειακή Υποστήριξη	-
Προετοιμασία Δελτίου Τύπου	-
Διαχείριση Προσφοράς / Σύμβασης	-
Έλεγχος Προσφοράς/ Σύμβασης	Κόστος Αξιολόγησης
Προετοιμασία Παρουσίασης	-
Διαχείριση Προμήθειας Έργου	-
Πωλήσεις	-
Εργασίες Δημιουργικού	-
Διαχείριση Δικτύων και Συστημάτων Έργου	-
Δραστηριότητες Προϊόντος Ψ (Επιχ. Μονάδας 4 και Operations)	
Επαφή με πελάτη- Επικοινωνία	-
Υπηρεσίες μετά την πώληση	-
Διαμόρφωση Υπηρεσίας και Διαχείριση Αλλαγών Προϊόντος Ψ	-
Διαφήμιση - Marketing Προϊόντος Ψ	-
Τεχνική Υποστήριξη Προϊόντος Ψ	Κόστος Διαχείρισης Εξωτερικών Αστοχιών
Δραστηριότητες Προϊόντος Χ (Operations)	
Λειτουργική Υποστήριξη Προϊόντος Χ	-
Παρακολούθηση Συνδρομών Πελατών	-
Διενέργεια Τεχνικών Εργασιών / Υποστήριξης Προϊόντος Χ	Κόστος Διαχείρισης Εξωτερικών Αστοχιών
Εσωτερικά Έργα Υποστηρικτικών Μονάδων και Λοιπά Εσωτερικά Έργα	
Διαχείριση Νομικών Θεμάτων	-
Πωλήσεις - Marketing	-
Administration - Γραμματειακή Υποστήριξη	-
Εργασίες Δημιουργικού	-
Διοίκηση	-
Διαχείριση Προμήθειας	-
ς	-
Λογιστήριο	-
Διαχείριση Δικτύων και Συστημάτων	-

Διαχείριση Ποιότητας	Κόστος Πρόληψης
Ανάπτυξη τεκμηρίωσης συστήματος ποιότητας / Περιγραφών Θέσεως Εργασίας	Κόστος Διαχείρισης Εσωτερικών Αστοχιών
Διαχείριση διορθωτικών ενεργειών	
Σχεδιασμός και Υλοποίηση Προγράμματος Βελτίωσης Ποιότητας	Κόστος Πρόληψης Κόστος Αξιολόγησης Κόστος Πρόληψης
Ανασκόπηση Συστήματος	
Εκπαίδευση στο Σύστημα Ποιότητας	Κόστος Αξιολόγησης
Διενέργεια Επιθεωρήσεων Ποιότητας	
Αξιολόγηση Προμηθευτών / Συνεργατών	Κόστος Αξιολόγησης
Διαχείριση Αρχείων και ανάλυση πληροφοριών Ποιότητας	
Διαχείριση Παραπόνων / Πελατών	Κόστος Αξιολόγησης
	Κόστος Διαχείρισης Εξωτερικών Αστοχιών
Εγκεκριμένος Χρόνος Εκτός Εργασίας	-
Εκπαίδευση Προσωπικού	Κόστος Πρόληψης
Άλλες Μη Παραγωγικές Δραστηριότητες	-
Ασθένεια	-

Κόστος αξιολόγησης

Παραδοσιακά το κόστος το οποίο σχετίζεται με δραστηριότητες αξιολόγησης είναι αυτό που δημιουργείται από τον έλεγχο του προϊόντος για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης του σε πρότυπα και προδιαγεγραμμένες απαιτήσεις. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η δυσκολία συσχέτισης των δραστηριοτήτων αξιολόγησης της ποιότητας του προϊόντος τηλεπικοινωνίας βασίζεται στο ότι η τηλεπικοινωνία ως προϊόν απαιτεί τη διενέργεια συχνών ελέγχων κατά την ανάπτυξη του. Με τη σκεπτική αυτή ενώ το κόστος δοκιμών (field testing) θα μπορούσε να θεωρηθεί κόστος αξιολόγησης ποιότητας, παραδοσιακά από τους προγραμματιστές και τους υπεύθυνους μονάδων παροχής τηλεπικοινωνιών εκτιμάται ως άμεσο κόστος ανάπτυξης παροχής τηλεπικοινωνιών. Στην παρούσα εφαρμογή, στο κόστος αξιολόγησης εντάχθηκαν οι δραστηριότητες αξιολόγησης των εφαρμογών, ελέγχου της αποδοχής του συστήματος κατά την οριστική παραλαβή του από τον

πελάτη, αξιολόγησης των εσωτερικών και εξωτερικών συνεργατών, ελέγχου του σχετικού με τις συμβατικές υποχρεώσεις της Εταιρείας τεκμηριωτικού υλικού, ανάλυσης και αξιολόγησης των πληροφοριών των αρχείων ποιότητας, διενέργειας εσωτερικών επιθεωρήσεων ποιότητας και τέλος η δραστηριότητα ανασκόπησης των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή του συστήματος ποιότητας.

- *Κόστος Πρόληψης*

Ενώ το κόστος αξιολόγησης αφορά στον εντοπισμό ελαττωμάτων, το κόστος της πρόληψης κακής ποιότητας είναι εκείνο που συνεπάγεται η προσπάθεια για την αποφυγή αστοχιών στη διεκπεραίωση των εργασιών. Σε αυτή την κατηγορία εντάχθηκαν οι εργασίες του προσδιορισμού των απαιτήσεων και ανάλυσης και σχεδίασης του έργου (στη δραστηριότητα εντάσσεται και η ανάπτυξη του προγράμματος ποιότητας του έργου), η εργασία ανάπτυξης της τεκμηρίωσης του συστήματος ποιότητας, ο σχεδιασμός και η υλοποίηση προγράμματος βελτίωσης της ποιότητας και τέλος η εκπαίδευση του προσωπικού (συμπεριλαμβανομένης της εκπαίδευσης στο σύστημα ποιότητας).

- *Κόστος διαχείρισης εσωτερικών / εξωτερικών αστοχιών*

Το κόστος διαχείρισης εσωτερικών και εξωτερικών αστοχιών αφορά κυρίως στην εσωτερική επανεπεξεργασία, καθώς και τη τεχνική υποστήριξη και τη διαχείριση των ελαττωμάτων του προϊόντος / εφαρμογής από τη στιγμή που έχει παραδοθεί στον πελάτη. Στην τηλεπικοινωνία το μεγαλύτερο ποσοστό κόστους ποιότητας προέρχεται από τη συντήρηση της εφαρμογής και τη διαχείριση των ελαττωμάτων μετά την παράδοση της. Στις κατηγορίες αυτές του κόστους ποιότητας εντάχθηκαν οι δραστηριότητες διαχείρισης παραπόνων, καταγραφής και διαχείρισης εσωτερικών μη συμμορφώσεων, επίλυσης τεχνικών προβλημάτων στα συστήματα δικτύου καθώς και η τεχνική υποστήριξη των χρηστών των συνδρομητικών υπηρεσιών της Εταιρείας (προϊόντα Χ και Ψ).

Στάδιο 2: Υπολογισμός κόστους δραστηριοτήτων

Λόγω των συχνών αλλαγών στην οργανωτική δομή της Εταιρείας ΑΒΓ και του γεγονότος ότι δεν είχε ολοκληρωθεί το σύστημα καταγραφής του χρόνου εργασίας εκτιμήθηκε ότι δεν θα ήταν δυνατή η εκτίμηση του κόστους των δραστηριοτήτων των έργων της Εταιρείας για μια ολόκληρη χρήση. Εναλλακτικά, μία ενδεικτική εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες θα μπορούσε να γίνει για μία Μονάδα της Εταιρείας στην τρέχουσα χρονική περίοδο (τρέχον ισοζύγιο λογαριασμών γενικής λογιστικής) στην οποία κύρια μέσω συνεντεύξεων και επιτόπιας παρατήρησης θα διερευνούνταν οι κατάλληλοι οδηγοί του κόστους για την κατανομή του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες της μονάδας καθώς και η κατανομή του χρόνου και κόστους εργασίας σε αυτές.

Για την προσεγγιστική αυτή κατανομή του χρόνου εργασίας και του έμμεσου κόστους στις επιλεχθείσες δραστηριότητες και έργα της Μονάδας αλλά και για τη διαμόρφωση συνολικότερης εικόνας για τις μεθόδους επιμερισμού των δαπανών πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις με τους Υπεύθυνους και τα Στελέχη της Επιχειρηματικής Μονάδας και τον Υπεύθυνο Λογιστηρίου της Εταιρείας. Αντικείμενο των συναντήσεων με τα στελέχη ήταν:

- η εκτίμηση της κατανομής των χρόνων ανά δραστηριότητα,
- η «επιλεξιμότητα» της κατηγορίας εξόδου ανά δραστηριότητα, ο προσδιορισμός συσχετισμών δαπανών και δραστηριοτήτων και κατάλληλων οδηγών πόρων για τον καταλογισμό των δαπανών,
- ο προσδιορισμός άλλων πλην ωρών άμεσης εργασίας, δαπανών στα πλαίσια των υπό εξέλιξη έργων (δαπάνες ταξιδιών, έκδοσης εγγυητικών επιστολών κοκ),
- ο εντοπισμός διαθέσιμων μετρήσεων για την κατανομή άλλων έμμεσων δαπανών (π.χ. δυνατότητα καταλογισμού δαπανών αναλώσιμων σε χαρτί

εκτύπωσης και toner εκτυπωτών με βάση τις διαθέσιμες μετρήσεις από ειδικό λογισμικό (Print Manager Plus),

- η διερεύνηση των υπάρχοντων συστημάτων μέτρησης (μετρητές ανάλωσης ρεύματος, κυβισμός των χώρων για το λογισμικό των αποσβέσεων, ή των δαπανών ενοικίασης εγκαταστάσεων κοκ),
- η ανάλυση των δεικτών επιμερισμού του έμμεσου κόστους στο πλαίσιο του εφαρμοζόμενου συστήματος κοστολόγησης και η αξιολόγηση της πληρότητας και αποτελεσματικότητας αυτών (π.χ. διαπιστώθηκε από την ανάλυση των τιμολογίων ανά γραμμή επικοινωνίας ότι μεγάλο ποσοστό του κόστους τηλεπικοινωνίας αφορά την εξυπηρέτηση των αναγκών της Επιχ. Μονάδας 4).

Με βάση το ισοζύγιο λογαριασμών του τρέχοντος μηνός, στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι λογαριασμοί της Ομάδας 6 που αναλύθηκαν, το ποσοστό κάθε δευτεροβάθμιου λογαριασμού εξόδων στο σύνολο των εξόδων καθώς και συμπεράσματα για τον τρόπο συσχέτισης τους με τα έργα / υπηρεσίες της Εταιρείας.

Πίνακας 3: Ανάλυση Εξόδων και διερεύνηση οδηγιών για τον επιμερισμό τους

Νομός	Περιγραφή Λογαριασμού			
60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	56.81%		
60.00	Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού	34.64%	Ο επιμερισμός των δαπανών μισθοδοσίας πραγματοποιείται βάσει της αναλυτικής κατάστασης μισθοδοσίας του μηνός και την κατανομή του χρόνου εργασίας ανά δραστηριότητα μέσω του συστήματος καταγραφής χρόνου εργασίας ή τις κάρτες απασχόλησης του προσωπικού σε περίπτωση που δεν έχει αναπτυχθεί σύστημα. Οι λοιπές δαπάνες όπως έξοδα κυλικείου προσωπικού κοκ (60.02) καθώς και το τμήμα του ετήσιου προϋπολογισμού δώρων και επιδομάτων(60.99), επιμερίζεται αναλογικά στα τμήματα με βάση τις ανθρωποώρες εργασίας από το απασχολούμενο προσωπικό σε αυτά.	
60.01	Αμοιβές Ημερομίσθιου Προσωπικού	0.33%		
60.02	Παρεπόμενες Παροχές και Έξοδα Προσωπικού	3.77%		
60.03	Εργοδοτικές Εισφορές & Επιβ. Έμμ. Προσωπικού	9.25%		
60.04	Εργοδ. Εισφ. & Επιβ. Ημερ. Προσωπ.	0.10%		
60.05	Αποζημιώσεις Απολύσεως ή Εξ από υπ.	1.44%		
60.99	Προϋπολ-προπλ. Αμοιβ. & Έξ. Προσωπ.	7.28%		
61	Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	10.93%		
61.00	Αμοιβές και έξοδα Επαγγ. Υποκ. σε φόρο	0.53%		Τα έξοδα αφορούν δαπάνες διοίκησης, όπως δαπάνες νομικών, συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών

61.90	Αμοιβές Τρίτων μη υποκ. σε φόρο	4.32%	αναλύονται ούτως ώστε δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με έργα ή άμεσα με τμήμα και έμμεσα με έργα να καταλογισθούν σε αυτά. Σε αντίθετη περίπτωση, θεωρούνται δαπάνες διοίκησης και εντάσσονται στους προϋπολογισμούς των τμημάτων με βάση τον αριθμό των ανθρωποωρών του απασχολούμενου προσωπικού σε αυτά.	
61.98	Λοιπές Αμοιβές Τρίτων	6.09%		
62	Παροχές Τρίτων	11.24%		
62.03	Τηλεπικοινωνίες	2.47%	Οι δαπάνες Internet επιμερίζονται με βάση τον αριθμό α.ω.ε. στις δραστηριότητες των τμημάτων των οποίων η εργασία απαιτεί τη χρήση του διαδικτύου (κύρια τεχνική υποστήριξη συνδρομητικών προϊόντων Χ και Ψ). Η ανάλυση του κόστους των επιμέρους τηλ. γραμμών βοηθάει στην ορθότερη κατανομή μεταξύ των μονάδων και επιμερίζεται με βάση τον αριθμό ω.ε. σε δραστηριότητες, στις οποίες είναι επιλέξιμη δαπάνη. Εφαρμόζεται ο παραδοσιακός επιμερισμός του κόστους ενοικίου βάσει τ.μ. και αρ. ατόμων σε μονάδες και στη συνέχεια σε δραστηριότητες που εκτελούνται εντός της επιχείρησης. Τα λοιπά έξοδα του λογ. 62 τα οποία αφορούν δαπάνες καθαρισμού κτιρίων, αντιμετωπίζονται ως δαπάνες διοίκησης και εντάσσονται στους προϋπολογισμούς των τμημάτων.	
62.04	Ενοίκια	5.61%		
62.07	Επισκευές και Συντηρήσεις	0.00%		
62.98	Λοιπές Παροχές Τρίτων	1.08%		
62.99	Προϋπολ. Παροχές Τρίτων	2.08%		
63	Φόροι - Τέλη	0.25%		
63.02	Τέλη Συνδ/κών Δανείων και Λοιπών Πράξεων	0.06%	Δεν επιμερίστηκαν. Παραδοσιακά, οι δαπάνες καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική στα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (92.01).	
63.98	Διάφοροι Φόροι - Τέλη	0.19%		
64	Διάφορα Έξοδα	16.39%		
64.00	Έξοδα Μεταφορών	0.80%	Τα έξοδα μεταφορών και ταξιδιών καθώς και προβολής και διαφήμισης καταλογίζονται στα έργα που αφορούν άμεσα, διαφορετικά αντιμετωπίζονται ως δαπάνες διοίκησης. Η ακρίβεια στην κοστολόγηση, προϋποθέτει ακρίβεια στη μέτρηση και προς το σκοπό αυτό είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν ειδικά εργαλεία. Ενδεικτικά στην περίπτωση της χρήσης αναλώσιμων ειδών εκτύπωσης, ειδικό πρόγραμμα συμβάλλει στον προσδιορισμό της ανάλωσης χαρτιού ανά μονάδα και κατά συνέπεια βοηθά στον υπολογισμό του κόστους εκτύπωσης. Οι δαπάνες θεωρούνται επιλέξιμες σε κάθε δραστηριότητα.	
64.01	Έξοδα ταξιδιών	0.47%		
64.00	Έξοδα Προβολής και Διαφήμισεως	2.10%		
64.05	Συνδρομές - Εισφορές	0.30%		
64.07	Έντυπα και Γραφική Ύλη	0.21%		
64.08	Υλικά άμεσης ανάλωσης	0.19%		
64.98	Διάφορα Έξοδα	0.05%		
64.99	Προϋπολ. - Προπληρ. Διάφορα Έξοδα	12.27%		
65	Τόκοι και Συναφή Έξοδα	0.13%		
65.01	Προμήθειες Εγγυητικών Επιστολών	0.07%		Παραδοσιακά, οι τόκοι και συναφή έξοδα συνιστούν τη θέση κόστους που αφορά στα έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας (92.04). Όπου είναι δυνατό, καταλογίζονται άμεσα σε έργα (π.χ. σε περίπτωση έκδοσης εγγυητικής επιστολής) ή υπηρεσίες (δαπάνες πιστωτικών καρτών για το συνδρομητικές υπηρεσίες του προϊόντος Χ).
65.98	Λοιπά Συναφή με τις Χρημ/σεις Έξοδα	0.05%		
66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων - Ενσωμ. Λεπ. Κόστος	4.26%		
66.01	Αποσβέσεις Κτιρίων - Εγκ. Κτιρίων - Τεχν. Έργων	0.34%	Για τον ορθό επιμερισμό των δαπανών που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος απαιτείται εκ νέου απογραφή του εξοπλισμού και τήρηση μητρώου παγίων ανά μονάδα και είδος. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η εκτίμηση της αξίας άυλων παγίων στοιχείων όπως σήματα, πνευματική ιδιοκτησία κοκ. Στην παρούσα, φάση ο επιμερισμός των εξόδων αποσβέσεων πραγματοποιήθηκε με βάση το κόστος αποσβέσεων που συγκέντρωσαν οι μονάδες στους λογαριασμούς της αναλυτικής	
66.02	Αποσβέσεις Μηχ/των - Τεχν. Εγκατ. - Λ. Μηχ. Εξοπλ.	0.04%		
66.04	Αποσβέσεις Επίπλων & Λ. Εξοπλισμού	3.24%		
66.05	Αποσβέσεις Ασωμ. Ακιν. & Εξ. Πολ. Αποσβ.	0.64%		

Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας συγκέντρωσης των απαραίτητων πληροφοριών για τις δαπάνες της εταιρείας και με βάση τις εκτιμήσεις για την κατανομή τους την περίοδο αναφοράς, αποτυπώθηκε ενδεικτικά η κατανομή του κόστους εργασίας της Μονάδας 1 στις δραστηριότητες που καθορίστηκαν να συγκεντρώνουν το χρόνο εργασίας. Σε συνεργασία με το λογιστήριο, έγινε προσπάθεια να καθορισθεί ο μη παραγωγικός χρόνος (ασθένεια, εγκεκριμένος χρόνος εκτός εργασίας κ.λπ.) ο οποίος καταγράφηκε ως τέτοιος χωρίς περαιτέρω αποτύπωση πληροφοριών. Για λόγους απλούστευσης των εργασιών και με δεδομένο ότι δεν ήταν δυνατή η αποτύπωση του κόστους έργων υπό εξέλιξη απολογιστικά χωρίς σύστημα καταγραφής του χρόνου εργασίας σε επίπεδο έργου, έγινε η παραδοχή ότι το κόστος που συγκεντρώθηκε στις κύριες και υποστηρικτικές δραστηριότητες αφορούσαν ένα μοναδικό έργο, ενώ επίσης για λόγους απλούστευσης δεν σημειώθηκαν χρεώσεις από άλλες Μονάδες της Εταιρείας σε αυτό το έργο.

Ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους πραγματοποιήθηκε με βάση τις παραδοχές και τα συμπεράσματα που αναπτύχθηκαν κατά την ανάλυση των εξόδων από την Ομάδα 6, καθώς και την υπάρχουσα πληροφόρηση από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Η χρήση των λογαριασμών της Ομάδας 9 έγινε με σκοπό να ελαχιστοποιηθούν οι επιφυλάξεις για την ορθότητα του προσδιοριζόμενου κόστους επειδή αυτό υπολογίζεται σε χρόνο μεταγενέστερο της πραγματοποίησης των εξόδων. Τα στοιχεία κόστους διοχετεύονται μέσω ανάλυσης των δαπανών της Ομάδας 6 αλλά και θέσεων κόστους της αναλυτικής λογιστικής (Λογ. 92) σε δραστηριότητες οι οποίες ωστόσο διερευνήθηκαν και αποτυπώθηκαν με άξονα την υλοποίηση εσωτερικών και εξωτερικών έργων.

Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι για τον προσδιορισμό των δεδομένων που αφορούν στις Αποσβέσεις των Παγίων Στοιχείων της Μονάδας, δεν χρησιμοποιήθηκε ο Λογαριασμός 66 αλλά η ανάλυση των αξιών αποσβέσεων όπως παρουσιάζεται στο Λογαριασμό 92 «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους» και πιο συγκεκριμένα στο λογαριασμό που αφορούσε στις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων της Μονάδας.

Σε κάθε άλλη περίπτωση και με σκοπό την ορθότερη κοστολόγηση, η απόσβεση του εξοπλισμού θα επιρρίπτονταν όχι με βάση τη μονάδα που έχει απογραφεί ως πάγιο αλλά με βάση τη χρήση του εξοπλισμού.

Η χρέωση των ωρών εργασίας από το προσωπικό συνεπάγεται τον αυτόματο υπολογισμό του κόστους σε ανθρωποώρες εργασίας και του έμμεσου κόστους από κατηγορίες εξόδων οι οποίες είναι απαραίτητες για την εκτέλεση της εργασίας. Η χρέωση δαπανών οι οποίες δεν έχουν κριθεί ως επιλέξιμες είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί κατόπιν σχετικής τεκμηρίωσης και εγκρίσεως της δαπάνης (π.χ. έξοδα προβολής και διαφήμισης στο εσωτερικό έργο ανάπτυξης και διατήρησης του συστήματος ποιότητας). Στο τελικό στάδιο της ανάλυσης του κόστους όλων των έργων της εταιρείας, καθορίζεται το ύψος των μη διοχετεύσιμων στοιχείων κόστους και η κατανομή τους πραγματοποιείται έμμεσα στις δραστηριότητες των έργων των Μονάδων, βάσει κάποιας αυθαίρετης βάσης κατανομής (π.χ. αριθμό ανθρωποωρών). Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται όσες δραστηριότητες συγκέντρωσαν το κόστος από τις ώρες άμεσης εργασίας της Μονάδας και συνυπολογίζονται οι δαπάνες όπως επιμερίζονται σε αυτές βάσει της ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε στις κατηγορίες δαπανών μέσω της ανάλυσης των εξόδων της Γενικής Λογιστικής (Λογ. 6) και των θέσεων κόστους (Λογ. 92). Οι δαπάνες διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Άμεσα διοχετεύσιμη δαπάνη σε δραστηριότητα έργου (ΑΕ),
- Άμεσα διοχετεύσιμη δαπάνη σε έργο ή έμμεσα σε αυτό μέσω επιμερισμού της δαπάνης στη Μονάδα (ΑΕ/ΕΕ).
- Μη διοχετεύσιμη δαπάνη (ΜΔΕ).

Πίνακας 4: Προσδιορισμός Κόστους Δραστηριοτήτων

Βήμα 1 – Κατανομή των Πόρων

Στοιχεία Κόστους	Κύριες Δραστηριότητες έργου Μονάδας 1												
	Κατηγορία Εξόδου	Διοίκηση Έργου	Προσδ/σμός Απαιτήσεων	Επιχ/κό Μοντέλο (Business Modeling)	Ανάλυση και Σχεδίαση Έργου	Περιβάλλον Ανάπτυξης	Διαμόρφωση Έργου και Διαχείριση Αλλαγών	Ανάπτυξη Έργου	Έλεγχος Εφαρμογών	Εγκατάσταση Συστήμ. και Χρηστών	Έλεγχος Αποδοχής Συστήμα-	Διόρθωση Προβλ/των Κώδικα	Εφαρμογή Προγράμ/τος Ποιότητας Έργου
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 1	ΑΕ	1,299,424	275,305		569,012	1,225,221	419,799	2,203,559	503,135	217,884	36,471	20,366	
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 2	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 3	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 4	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Operations	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Δημιουργικού	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μάρκετινγκ	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διαχειρ. Δικτ. & Συστημ.	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διοίκησης	ΑΕ												
Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	ΑΕ/ΕΕ	413,913	76,522		292,174	563,478	194,783	1,078,261	222,609	90,435	13,913	6,957	
Τηλεπικοινωνίες	ΑΕ/ΕΕ	138,071	44,391		71,403	138,063	59,269	268,875	50,593			1,581	
Ενοίκια	ΑΕ/ΕΕ	136,660	21,541		74,704	144,071	49,802	275,692	56,917			1,779	
Επισκευές και Συντηρήσεις	ΑΕ/ΕΕ												
Λοιπές Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ												
Προϋπολογιζόμενες Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ												
Φάροι-Τέλη	ΜΔΕ												
Έξοδα Μεταφορών	ΑΕ/ΕΕ	122,915	107,352				54,901			48,458	1,779		
Έξοδα Ταξιδιών	ΑΕ/ΕΕ												
Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	ΑΕ/ΕΕ												
Συνδρομές - Εισφορές	ΑΕ/ΕΕ	40,000	4,704	1,581		3,320	6,403	2,213	12,253	2,530	1,028	158	79
Έντυπα και Γραφική Ύλη	ΑΕ/ΕΕ	5,879	1,087	0			2,767	15,316		1,285	198	99	
Υλικά Άμεσης Αναλώσεως	ΑΕ/ΕΕ	3,224	326	0		2,401	1,830	4,595		385	59	30	
Διάφορα Έξοδα	ΑΕ/ΕΕ	5,488	1,501	600	4,040	7,234	2,893	13,296	3,221	1,665	764	682	
Προϋπολ. - Προπληρ. Διάφορα Έξοδα	ΜΔΕ												
Προμήθειες Εγγυητικών Επιστολών	ΑΕ												
Λοιπά Συναφή με τις Χρημ/σεις Έξοδα	ΜΔΕ												
Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων - Ενσωμ. Λειτ. Κόστος	ΑΕ	70,583		0	49,823	96,087	33,215	183,871				1,186	
		2,236,158	532,729	2,181	1,061,156	2,179,877	825,663	4,045,678	848,728	362,642	54,211	32,837	79

Στοιχεία Κόστους	Υποστηρικτικές Δραστηριότητες Έργου Μονάδας 1							
	Κατηγορία εξόδου	Διαχείριση Προσφοράς / Σύμβασης	Έλεγχος Contact/Brief/ Προσφοράς και Σύμβασης	Προετοιμασία Παρουσίασης	Διαχείριση Προμήθειας Έργου	Πωλήσεις - MKT	Εργασίες Δημιουργικού	Διαχείριση Δικτύων και Συστημάτων Έργου
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 1	ΑΕ	427,189		190,858		242,954		13,734
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 2	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 3	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 4	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Operations	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Δημιουργικού	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μάρκετινγκ	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διαχειρ. Δικτ. & Συστημ.	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διοίκησης	ΑΕ							
Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	ΑΕ/ΕΕ							
Τηλεπικοινωνίες	ΑΕ/ΕΕ					14,229		791
Ενοίκια	ΑΕ/ΕΕ	30,237		12,451		16,008		
Επισκευές και Συντηρήσεις	ΑΕ/ΕΕ							
Λοιπές Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ							
Προϋπολογιζόμενες Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ							
Φόροι-Τέλη	ΜΔΕ							
Έξοδα Μεταφορών	ΑΕ/ΕΕ					10,717		2,000
Έξοδα Ταξιδιών	ΑΕ/ΕΕ					208,893		
Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	ΑΕ/ΕΕ							
Συνδρομές - Εισφορές	ΑΕ/ΕΕ			1,344	553		711	
Έντυπα και Γραφική Ύλη	ΑΕ/ΕΕ	6,675		12,692		889		49
Υλικά Άμεσης Αναλώσεως	ΑΕ/ΕΕ	504		208		267		15
Διάφορα Έξοδα	ΑΕ/ΕΕ							
Προϋπολ. - Προπληρ. Διάφορα Έξοδα	ΜΔΕ							
Προμήθειες Εγγυητικών Επιστολών	ΑΕ							
Λοιπά Συναφή με τις Χρημ/σεις Έξοδα	ΜΔΕ							
Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων - Ενσωμ. Λειτ. Κόστος	ΑΕ	20,167		8,304		10,676		593
		484,772		225,856	553	504,634	711	17,182

Στοιχεία Κόστους	Δραστηριότητες Εσωτερικού Έργου Διαχείρισης Ποιότητας									
	Κατηγορία Εξόδου	Ανάπτυξη Τεκμηρίωσης	Διαχείριση Διορθωτικών Ενεργειών	Σχεδιασμός και Υλοποίηση Προγράμματος Βελτίωσης Ποιότητας	Ανασκόπηση Συστήματος	Εκπαίδευση στο Σύστημα Ποιότητας	Διενέργεια Εσωτερικών Επιθεωρήσεων ποιότητας	Αξιολόγηση Προμηθευτών / Συνεργατών	Διαχείριση Αρχείων και Ανάλυση Πληροφοριών Ποιότητας	Διαχείριση Παραπόνων
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 1	ΑΕ		10,183	80,985	26,758	134,040	101,591	39,072	182,559	
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 2	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 3	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 4	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Operations	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Δημιουργικού	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μάρκετινγκ	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διαχειρ. Δικτ. & Συστημ.	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διοίκησης	ΑΕ									
Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	ΑΕ/ΕΕ			1,483,487						
Τηλεπικοινωνίες	ΑΕ/ΕΕ							2,372		
Ενοίκια	ΑΕ/ΕΕ		889	5,336	1,779	12,451	8,004	2,668	22,233	
Επισκευές και Συντηρήσεις	ΑΕ/ΕΕ									
Λοιπές Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ									
Προϋπολογιζόμενες Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ									
Φόροι-Τέλη	ΜΔΕ									
Έξοδα Μεταφορών	ΑΕ/ΕΕ									
Έξοδα Ταξιδιών	ΑΕ/ΕΕ									
Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	ΑΕ/ΕΕ									
Συνδρομές - Εισφορές	ΑΕ/ΕΕ	40		40	237	79	553	356	119	988
Έντυπα και Γραφική Ύλη	ΑΕ/ΕΕ		49	99	99	100	445	148	1,235	
Υλικά Άμεσης Αναλώσεως	ΑΕ/ΕΕ		15	89	30	208	133	44	371	
Διάφορα Έξοδα	ΑΕ/ΕΕ									
Προϋπολ. - Προπληρ. Διάφορα Έξοδα	ΜΔΕ									
Προμήθειες Εγγυητικών Επιστολών	ΑΕ									
Λοιπά Συναφή με τις Χρημ/σεις Έξοδα	ΜΔΕ									
Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων - Ενσωμ. Λεπ. Κόστος	ΑΕ		593	3,559	1,186	8,304	5,338	1,779	14,828	
		40	11,730	1,573,594	30,089	155,181	116,064	46,439	221,345	988

Στοιχεία Κόστους	Εσωτερικά Έργα Υποστηρικτικών Μονάδων και Λοιπά Εσωτερικά Έργα						Ασθένεια	Εγκεκριμένος χρόνος εκτός εργασίας	Άλλες μη παραγωγικές δραστηριότητες
	Κατηγορία Εξόδου	Έρευνα και Ανάπτυξη	Πωλήσεις- ΜΚΤ	Γραμματειακή υποστήριξη	Διοίκηση	Εκπαίδευση προσωπικού			
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 1	ΑΕ	26,048	175,823				29,369	54,937	70,810
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 2	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 3	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μονάδας 4	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Operations	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Δημοιουργικού	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Μάρκετινγκ	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διαχειρ. Δικτ. & Συστημ.	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Μισθ/σίας Διοίκησης	ΑΕ								
Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	ΑΕ/ΕΕ		10,672						
Τηλεπικοινωνίες	ΑΕ/ΕΕ								
Ενοίκια	ΑΕ/ΕΕ	1,779	12,006						
Επισκευές και Συντηρήσεις	ΑΕ/ΕΕ								
Λοιπές Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ								
Προϋπολογιζόμενες Παροχές Τρίτων	ΜΔΕ								
Φόροι-Τέλη	ΜΔΕ								
Έξοδα Μεταφορών	ΑΕ/ΕΕ		21,003						
Έξοδα Ταξιδιών	ΑΕ/ΕΕ		306,670						
Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	ΑΕ/ΕΕ		79		534				
Συνδρομές - Εισφορές	ΑΕ/ΕΕ								
Έντυπα και Γραφική Ύλη	ΑΕ/ΕΕ	99	667			124			
Υλικά Άμεσης Αναλώσεως	ΑΕ/ΕΕ	30	200			37			
Διάφορα Έξοδα	ΑΕ/ΕΕ								
Προϋπολ. - Προπληρ. Διάφορα Έξοδα	ΜΔΕ								
Προμήθειες Εγγυητικών Επιστολών	ΑΕ								
Λοιπά Συναφή με τις Χρημ/σεις Έξοδα	ΜΔΕ								
Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων - Ενσωμ. Λεπ. Κόστος	ΑΕ	1,186	8,007			1,483			5,931
		29,141	535,128	534	1,643		29,369	54,937	76,741

Στάδιο 3: Αξιολόγηση απόδοσης και σχεδιασμός προγράμματος βελτίωσης

Με την ολοκλήρωση της συγκέντρωσης του κόστους σε δραστηριότητες, είναι δυνατή η αξιολόγηση αυτών με κριτήρια τόσο το ποσοστό του κόστους που συγκεντρώνεται σε δραστηριότητες με μη προστιθέμενη αξία [Tsai, 1998] για τις υπηρεσίες της εταιρείας όσο και η αξιολόγηση με βάση την κατηγορία κόστους στην οποία εντάσσονται οι δραστηριότητες. Η αξιολόγηση των δραστηριοτήτων με βάση την κατηγορία κόστους στην οποία εντάσσονται δίνει τη δυνατότητα διερεύνησης των περιοχών βελτίωσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν η επιχείρηση θέσει στόχους ποιότητας βάσει των οποίων να καθορίζεται ένα ενδιάμεσο στατικό επίπεδο ποιότητας, θα είναι δυνατό να ελαχιστοποιήσει το συνολικό κόστος ποιότητας όπως αυτό διαμορφώνεται τόσο από το κόστος αποφυγής μη συμμορφώσεων (κόστος πρόληψης και κόστος αξιολόγησης της ποιότητας) όσο και από το κόστος ελαττωματικών (κόστος διαχείρισης εσωτερικών και εξωτερικών μη συμμορφώσεων) [Δερβιτσιώτης Ν. Κ., 1997].

Η δυνατότητα που προσφέρεται μέσω ενός συστήματος κοστολόγησης που βασίζεται σε δραστηριότητες να ιχνηλατηθεί το κόστος ποιότητας είναι ιδιαίτερα σημαντική τόσο για την εκτίμηση του κόστους ποιότητας και τη συσχέτιση του με το ποσοστό πωλήσεων της Εταιρείας καθώς και για την αξιολόγηση των τρόπων με τους οποίους είναι δυνατή η βελτίωση της ποιότητας και η μείωση του κόστους που σχετίζεται με αυτή.

Στα στοιχεία που ακολουθούν επιδιώκεται μία ανάλυση διάρθρωσης του συνολικού κόστους ποιότητας, όπως αυτό διαμορφώνεται από το κόστος των διαδικασιών της προηγούμενης φάσης.

Πίνακας 5: Ανάλυση Διάρθρωσης Κόστους Ποιότητας

Δραστηριότητα ανά κατηγορία κόστους ποιότητας Κόστος αξιολόγησης ποιότητας		
Ανασκόπηση Συστήματος	30,089	
Έλεγχος Εφαρμογών	848,728	
Έλεγχος Αποδοχής Συστήματος	54,211	
Διενέργεια Εσωτερικών Επιθεωρήσεων Ποιότητας	116,064	
Αξιολόγηση Προμηθευτών / Συνεργατών	46,439	
Διαχείριση Αρχείων και Ανάλυση Πληροφοριών Ποιότητας	221,345	
	1,316,876	24%
Εξωτερικό κόστος αστοχιών		
Διόρθωση Προβλημάτων Κώδικα	32,837	
Διαχείριση Νομικών Θεμάτων μετά την Εγκατάσταση	0	
Διαχείριση Παραπόνων	988	
	33,825	1%
Εσωτερικό κόστος αστοχιών		
Διαμόρφωση Έργου και Διαχείριση Αλλαγών	825,663	
Υλοποίηση Διορθωτικών Ενεργειών	11,730	
	837,392	15%
Κόστος πρόληψης κακής ποιότητας		
Προσδιορισμός Απαιτήσεων	532,729	
Ανάλυση και Σχεδίαση Έργου	1,061,156	
Σχεδιασμός και Υλοποίηση Προγράμματος Βελτίωσης Ποιότητας	1,573,594	
Εκπαίδευση στο Σύστημα Ποιότητας	155,181	
	3,322,660	60%
	5,510,753	

Η ανάλυση του κόστους ποιότητας τη συγκεκριμένη περίοδο που εξετάσθηκε δεν μπορεί να οδηγήσει σε αντιπροσωπευτικά συμπεράσματα για τον τρόπο με τον οποίο διαμορφώνεται αυτό. Η αξιόπιστη παρακολούθηση του κόστους ποιότητας απαιτεί τη μέτρηση του χρόνου που αναλώνεται σε συγκεκριμένες δραστηριότητες για χρονικό διάστημα που να καλύπτει όλες τις παραγωγικές φάσεις των έργων. Μόνο μετά από συστηματική προσπάθεια παρακολούθησης του κόστους ποιότητας και κύρια του κόστους διαχείρισης διορθωτικών ενεργειών τόσο στο εσωτερικό της επιχείρησης όσο και σε σχέση με τους πελάτες αυτής και ανάλυσης των αιτίων για τη διαμόρφωση αυτού του κόστους, είναι δυνατό να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα με σκοπό τη βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης. Σε περίπτωση που τα συστήματα διαχείρισης της ποιότητας που εφαρμόζει η εταιρεία φθάσουν σε τέτοιο επίπεδο ωρίμανσης που το κόστος

ποιότητας διαμορφώνεται από δραστηριότητες που εφαρμόζονται για την πρόληψη κακής ποιότητας και αστοχιών στο πλαίσιο των κύριων και υποστηρικτικών δραστηριοτήτων ποιότητας, η εφαρμογή του ABC θα συμβάλλει στη διερεύνηση του κόστους που θα προέκυπτε από αλλαγές στην οργάνωση, την αξιοποίηση καλύτερης τεχνολογίας, την εξειδικευμένη εκπαίδευση του προσωπικού κ.ά. Η χρησιμότητα του ABC κατά την αξιολόγηση των βελτιώσεων της ποιότητας από τη λήψη διορθωτικών ενεργειών έχει επισημανθεί ιδιαίτερα, ενώ σημαντικό είναι να συμπεριλαμβάνονται και πιθανές επιπτώσεις που αφορούν αλλαγές στην οργάνωση και τον τρόπο απασχόλησης του προσωπικού.

Στάδιο 4: Ανάλυση Κόστους Τελικών Αντικειμένων Κόστους

Στο προηγούμενο στάδιο εργασιών, η μέτρηση του κόστους των τελικών αντικειμένων κόστους (εσωτερικά, εξωτερικά έργα), πραγματοποιείται μέσω της καταχώρησης του χρόνου εργασίας και του αυτόματου υπολογισμού του κόστους από ανθρωποώρες, του επιμερισμού των εξόδων που συνεπάγεται η εκτέλεση των δραστηριοτήτων (π.χ. η δραστηριότητα ελέγχου αποδοχής του συστήματος από τον πελάτη δεν συνεπάγεται δαπάνες ενοικίων, αποσβέσεων κοκ) καθώς και των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο των εργασιών ενός έργου (π.χ. δαπάνες ταξιδιών, μεταφορών κ.ο.κ.).

Ο υπολογισμός του κόστους των έργων απολογιστικά, ολοκληρώνεται μέσω της ανάλυσης του υπολοίπου των δαπανών ανά κατηγορία εξόδων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε επίπεδο Μονάδας και δεν καταχωρήθηκαν σε έργα. Η ανάλυση αυτών των εξόδων θα συμβάλλει στη λογιστική συμφωνία των δαπανών της Γενικής Λογιστικής αλλά και την παρακολούθηση του κόστους στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής. Ο υπολογισμός του κόστους των έργων συμβάλλει στην ανάλυση κερδοφορίας και στην αξιολόγηση της πολιτικής τιμολόγησης ανά πελάτη/έργο. Επιπλέον, μέσω της κοστολόγησης των

δραστηριοτήτων, είναι δυνατή η ανάλυση των πηγών κόστους των έργων και η λήψη αποφάσεων για τις μεθόδους διεκπεραίωσης των εργασιών.

Κεφάλαιο 5

Κύρια Συμπεράσματα από την εφαρμογή του ABC σε εταιρεία ανάπτυξης εφαρμογών τηλεπικοινωνιών.

Η εφαρμογή του ABC παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τόσο ως προς την ορθότερη κοστολόγηση των τελικών εκροών όσο και ως προς τη δυνατότητα εντοπισμού των περιοχών προς βελτίωση, την καλύτερη οργάνωση της επιχείρησης με μεταφορά πόρων από μη κερδοφόρες σε κερδοφόρες δραστηριότητες και επομένως τη βελτίωση των λειτουργικών δραστηριοτήτων και προϊόντων. Η κοστολογική πληροφόρηση η οποία προκύπτει από την εφαρμογή του ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί με πολλούς τρόπους. Ενδεικτικά αναφέρονται η μείωση του κόστους και η ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας, η χάραξη τιμολογιακής πολιτικής, η μέτρηση της απόδοσης του προσωπικού, η κατάρτιση προϋπολογισμών, ο επαναπροσδιορισμός του προγράμματος επενδύσεων σε κεφαλαιουχικό εξοπλισμό με βάση τα νέα δεδομένα για την παραγωγικότητα των διαφόρων δραστηριοτήτων, ο εντοπισμός των μη παραγωγικών δραστηριοτήτων που μπορούν να ανατεθούν σε άλλους φορείς εκτός της εταιρείας (outsourcing).

Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας τονίσθηκε ότι τα συμβατικά λογιστικά συστήματα τα οποία υποστηρίζουν την εφαρμογή της κοστολόγησης δεν μπορούν να συμβάλλουν ως προς την καταγραφή του κόστους ποιότητας καθώς δεν τηρούνται χωριστοί λογαριασμοί για τις κατηγορίες κόστους που αναφέρονται σε αυτό και επομένως δεν μπορούν να το συσχετίσουν με τους επιχειρησιακούς πόρους. Από την άλλη πλευρά, και οι τεχνικές μέτρησης του κόστους ποιότητας αδυνατούν να προσεγγίσουν την έννοια του κόστους συνολικά, ενώ παρουσιάζουν εγγενείς αδυναμίες και ως προς τη συσχέτιση του κόστους ποιότητας με τους πόρους της επιχείρησης.

Αν και η εφαρμογή του ABC πραγματοποιείται εξωλογιστικά, απορρέοντας από την ανάγκη ορθότερης κοστολόγησης και όχι από την ανάγκη προσέγγισης του κόστους ποιότητας, η παρούσα εργασία επιδίωξε να επισημάνει τη δυναμικότητα του ABC τόσο ως προς τη μέτρηση του κόστους ποιότητας όσο και ως προς τη συμβολή του στην ανάπτυξη ενός μηχανισμού βελτίωσης της απόδοσης.

Το μεθοδολογικό πλαίσιο εφαρμογής του ABC παρουσιάζει πλεονεκτήματα ως προς τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δίνοντας τη δυνατότητα μέτρησης του κόστους ποιότητας που προέρχονται από δραστηριότητες κύρια διαχειριστικές των εσωτερικών και εξωτερικών αστοχιών, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στον έλεγχο του κόστους από έλλειψη ποιότητας. Πρόσθετα, μέσω της ανάλυσης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και την ενσωμάτωση δεικτών απόδοσης ποιότητας ωφελεί σημαντικά στην αναγνώριση των δραστηριοτήτων οι οποίες δε δημιουργούν προστιθέμενη αξία. Η ενοποίηση των συστημάτων μέτρησης του κόστους ποιότητας και κοστολόγησης δραστηριοτήτων και η δημιουργία μίας ενιαίας βάσης, εξυπηρετεί σημαντικά τους σκοπούς εξάλειψης των δραστηριοτήτων χωρίς προστιθέμενη αξία. Ο Tsai [Tsai, 1998] για το λόγο αυτό εισήγαγε την έννοια της αξίας κατηγοριοποιώντας αντίστοιχα τις διαδικασίες και εστιάζοντας στην προσπάθεια μείωσης του κόστους μη συμμόρφωσης και του κόστους δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στα τελικά προϊόντα, υπηρεσίες.

Δίνοντας έμφαση στην ανάλυση του έμμεσου κόστους παραγωγής καθώς και του έμμεσου κόστους που προέρχεται από τις υποστηρικτικές, διαχειριστικές δραστηριότητες, το ABC συνηγορεί ως προς το ότι οι υποστηρικτικές διαδικασίες θα πρέπει να υπόκεινται σε βελτίωση με τον ίδιο τρόπο που υπόκεινται και οι παραγωγικές διαδικασίες και ότι η επίτευξη της μείωσης του κόστους είναι στενά συνδεδεμένη με την ορθή κατανομή των γενικών εξόδων (το παράδοξο της παραγωγικότητας και των γενικών εξόδων επισημάνθηκε από τον Watson) [Watson H.G., 1994].

Συνοψίζοντας, το μεθοδολογικό πλαίσιο εφαρμογής του ABC προτείνεται κύρια γιατί:

- διασφαλίζει ότι οι μεγαλύτερες δυνατότητες για βελτίωση του κόστους και της απόδοσης αναγνωρίζονται γρήγορα και ότι οι προσπάθειες επικεντρώνονται στις βασικές περιοχές που χρειάζονται βελτίωση,
- συμβάλλει σημαντικά στη διαχείριση του κόστους που προέρχεται από τη διαχείριση εσωτερικών και εξωτερικών αστοχιών καθώς και στο κόστος πρόληψης και αξιολόγησης της ποιότητας όπως αυτό δημιουργείται από εφαρμογή συστηματικών ελέγχων και άλλων δραστηριοτήτων που επιβάλλονται από το εφαρμοζόμενο σύστημα ποιότητας,
- επιτυγχάνει το μέσο για την αναδιοργάνωση της δομής όσον αφορά στη διοίκηση και την παραγωγή μέσω της κατάργησης των δραστηριοτήτων με μειωμένη αποδοτικότητα και προστιθέμενη αξία, τη καθιέρωση ευέλικτων δομών αλλά και τη βελτίωση της ποιότητας σε όλα τα επίπεδα.
- παρέχει ένα μηχανισμό που περιλαμβάνει και εμπλέκει όλους τους ενδιαφερόμενους στη διαδικασία, καθιστώντας έτσι δυνατή την εποικοδομητική εφαρμογή των αποτελεσμάτων της.

Παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα τα οποία εκτενώς παρουσιάστηκαν στην παρούσα διπλωματική εργασία, οι επιχειρήσεις επικαλούνται δυσκολίες στη συγκέντρωση των απαραίτητων στοιχείων, τον καθορισμό των κατάλληλων οδηγών κόστους και γενικότερα την ανάπτυξη ενός καλά δομημένου συστήματος για τον υπολογισμό του κόστους. Συχνά η εφαρμογή του ABC δεν αναιρεί τη χρήση παραδοσιακών τρόπων επιμερισμού του κόστους γεγονός που αποδυναμώνει τη φιλοσοφία του ABC. Δυσκολίες παρουσιάζονται στην άμεση συσχέτιση των δραστηριοτήτων με συγκεκριμένα προϊόντα ή άλλα αντικείμενα κόστους με αποτέλεσμα το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων να επιμερίζεται σε αυτά τα προϊόντα με τον παραδοσιακό τρόπο. Σύμφωνα με τη

μεθοδολογική προσέγγιση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες που παρουσιάστηκε για τις εταιρείες ανάπτυξης τηλεπικοινωνιών, το κόστος του χρόνου εργασίας που σχετίζεται άμεσα με το έργο καταλογίζεται με ευκολία σε αυτό, ενώ για τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους, πραγματοποιούνται στο βαθμό που είναι δυνατό, μετρήσεις με σκοπό τον προσδιορισμό των κατάλληλων οδηγών για τον επιμερισμό του στις δραστηριότητες. Σε κάθε άλλη περίπτωση οι δαπάνες κατανέμονται με περισσότερο αυθαίρετους δείκτες ή παραμένουν μη κατανεμημένες (unallocated expenses). Οι υποστηρικτές του ABC επισημαίνουν ωστόσο ότι αν και αποδυναμώνεται πραγματικά ο ρόλος του όταν κάποιος δείκτης επιμερισμού δανείζονται από την παραδοσιακή κοστολόγηση, η εφαρμογή του συμβάλλει ούτως ή άλλως σε ορθότερη κοστολόγηση, με βάση την αρχή ότι το ποσοστό αξιοπιστίας του κόστους ισούται με το ποσοστό των άμεσων εξόδων που περιλαμβάνει.

Η αδυναμία αυτή είναι ιδιαίτερα εμφανής στην περίπτωση των εταιρειών που δραστηριοποιούνται στο χώρο του διαδικτύου όπου δεν έχει αναπτυχθεί ακόμα σημαντική εμπειρία για τη δομή και τους οδηγούς του κόστους που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την ορθότερη κοστολόγηση των δραστηριοτήτων και των τελικών προϊόντων. Η διερεύνηση των πηγών κόστους και των οδηγών κόστους στον τομέα των εφαρμογών για το διαδίκτυο αποτελεί ένα αντικείμενο έρευνας με ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Σε κάθε περίπτωση, κρίσιμος παράγοντας για την αποτελεσματική εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι η ύπαρξη κατάλληλης μηχανογραφικής υποστήριξης.

Βιβλιογραφία 1^{ου} Κεφαλαίου

Ελληνική

Παππής Κώστας, «Διοίκηση Παραγωγής – Ο σχεδιασμός παραγωγικών συστημάτων», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 2001, σελ. 63-67.

Βενιέρης Γιώργος, Κοέν Σάνδρα, Κωλέτση Μαρία , «Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές» P.I.Publishing, Αθήνα, 2003, σελ. 22,25,28.

Γεώργιος Βενιέρης, Λογιστική Κόστους, 'Το Οικονομικό' Κ&Π Σμπιλιας , 1996, σελ 15-18

Πάγγειος Ιωάννης , «Θεωρία Κόστους, Τεύχος Ι» , Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα Πειραιάς, 1993, σελ. 20-21.

Κεχράς Δ. Ιωάννης, «Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα», Διδακτορική Διατριβή, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα, 2005, σελ. 18-19,24-25.

Δανιάς Δ. Νικόλαος, «Η μεθοδολογία της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και μελέτη περιπτώσεως ενός οργανισμού παροχής εκπαιδευτικών υπηρεσιών και προγραμμάτων», Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Πειραιάς 2006.

Κουτσουμπός Γεώργιος, «Activity based costing (ABC) και οικονομική επίδοση. Χαρακτηριστικά, εγκατάσταση και αξιολόγηση ενός ολοκληρωμένου συστήματος ABC και EVA, Διπλωματική εργασία, MBA 2004-2005.

Σκολαρίκος Θεόδωρος, «Η συνεισφορά της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων (activity based costing) στην μέτρηση του κόστους ποιότητας», Διπλωματική εργασία, Πειραιάς 2001.

Ξενόγλωσση

Chase Richard, Jacobs Robert, Aquilano Nicholas, «Operations Management for Competitive Advantage», Tenth Edition, Mc Graw-Hill Irwin, 2004, pp. 390-391.

Horngren T. Charles, Datar M. Srikant, Foster George, «Cost Accounting, A Managerial Emphasis», Eleventh Edition, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey, 2003, pp. 135-173.

Jackson Steve, Sawyers Roby, «Managerial Accounting, A Focus on Decision Making», Harcourt College Publishers, 2001, pp. 86-90.

Johnson H. Thomas, Kaplan S. Robert, "Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting ", Harvard Business School Pres, Boston, Massachussetts, 1987, pp. 1-18.

Hilton W. Ronald, Maxer W. Michael, Selto H. Frank, "Cost Management: Strategies for Business Decisions", McGraw-Hill, 2nd Edition, 2003, pp. 142-205.

Βιβλιογραφία 2^{ου} Κεφαλαίου

Ελληνική

Πάγγειος Ιωάννης, «Θεωρία Κόστους, Τεύχος Ι», Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα-Πειραιάς, 1993, σελ. 39.

Παπαδημητρίου Δημήτριος, «Βιομηχανικός Λογισμός, Τόμος 1», Εκδόσεις Παπαζήση.

Δανιάς Δ. Νικόλαος, «Η μεθοδολογία της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και μελέτη περιπτώσεως ενός οργανισμού παροχής εκπαιδευτικών υπηρεσιών και προγραμμάτων», Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Πειραιάς 2006.

Κουτσουμπός Γεώργιος, «Activity based costing (ABC) και οικονομική επίδοση. Χαρακτηριστικά, εγκατάσταση και αξιολόγηση ενός ολοκληρωμένου συστήματος ABC και EVA, Διπλωματική εργασία, MBA 2004-2005.

Σκολαρίκος Θεόδωρος, «Η συνεισφορά της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων (activity based costing) στην μέτρηση του κόστους ποιότητας», Διπλωματική εργασία, Πειραιάς 2001.

Ξενόγλωσση

Drury Colin, "Management & Cost Accounting", Fith Edition, Thomson Learning, 2000, pp 335-370.

Hansen R. Don, Mowen M. Maryanne, "Cost Management, Accounting and Control", Third Edition, South-Western College Publishing, Thomson Learning, 2000, pp 64-110, 438-487.

Hilton W. Ronold, Maher W. Michael, Selto H. Frank, "Cost Management: Strategies for Business Decisions", Mc Graw-Hill, Second Edition, 2003, pp. 142-205.

Horngren T. Charles, Bhimani Alnoor, DatarM. Srikant, Foster George, "Management and Cost Accounting", Second Edition, Financial Times Prentice Hall, 2002,pp. 331-364.

Hornigren T. Charles, Datar M. Srikant, Foster George, "Cost Accounting, A Managerial Emphasis" Eleventh Edition, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey, 2003, pp. 135-173.

Johnson H. Thomas, Kaplan S. Robert, "Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston, Massachussets, 1987, pp. 1-18.

Lysons Kenneth, "Purchasing and Supply Chain Management", Fifth Edition, Financial Times Prentice Hall, 2000, pp. 423-427.

Βιβλιογραφία 3^{ου} Κεφαλαίου

Ελληνική

Δανιάς Δ. Νικόλαος, «Η μεθοδολογία της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και μελέτη περιπτώσεως ενός οργανισμού παροχής εκπαιδευτικών υπηρεσιών και προγραμμάτων», Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Πειραιάς 2006.

Κουτσουμπός Γεώργιος, «Activity based costing (ABC) και οικονομική επίδοση. Χαρακτηριστικά, εγκατάσταση και αξιολόγηση ενός ολοκληρωμένου συστήματος ABC και EVA, Διπλωματική εργασία, MBA 2004-2005.

Σκολαρίκος Θεόδωρος, «Η συνεισφορά της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων (activity based costing) στην μέτρηση του κόστους ποιότητας», Διπλωματική εργασία, Πειραιάς 2001.

Ξενόγλωσση

Jullie Mabberley, Activity Based Costing in Financial Institutions, Financial Times, 2nd Edition, σελ. 39-56 , 29-37, 293-310

M. O' Guin, The Complete Guide to Activity Based Costing. J. Wiley and Sons, 1997, σελ. 66-74

Βιβλιογραφία 4^{ου} Κεφαλαίου

Ελληνική

Γρηγοράκος θ. Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1991

Δερβιτσιώτης Ν.Κ. Διοίκηση Ολικής Ποιότητας, Εκδόσεις Σταμούλης, 1997

Καρδάση Βασιλική, «Καταγραφή κόστους ποιότητας και συνεχής βελτίωση απόδοσης στο πλαίσιο εφαρμογής κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC) : ανάλυση περίπτωσης σε εταιρία ανάπτυξης εφαρμογών λογισμικού, Διπλωματική εργασία, Πειραιάς 2001.

Ξενόγλωσση

Tsai Wen-Hsien Quality cost measurement under activity-based costing : International Journal of Quality & Reliability Management, Vol 15 No 7, 1998