

Α.Τ.Ε.Ι. Πειραιά
Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής

Πτυχιακή Εργασία

Θέμα: «Κοστολόγηση γραφικών τεχνών»
«Costing graphics»

Σπουδάστριες: Λογοθέτη Ιουλία-Ευθυμία (Α.Μ.:13836)
Μανιάτη Μαρία (Α.Μ.: 13213)

Επόπτης Καθηγητής: Γκούμας Σπυρίδων, Επίκουρος
Καθηγητής

2012



Πειραιάς

Ευχαριστίες

Για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, ήταν απαραίτητη η συμβολή πάρα πολλών ανθρώπων τους οποίους θα θέλαμε να ευχαριστήσω θερμά. Αρχικά, ευχαριστώ την οικογένειά μου για τη στήριξη που μου παρείχε σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου. Επίσης, ιδιαίτερα ευχαριστώ τον καθηγητή μου κ. Γκούμα, για την βοήθειά του και την καθοδήγησή του στη συγκέντρωση του αρχικού υλικού και τις συμβουλές τους σε όλη τη διάρκεια πραγματοποίησης της εργασίας μου. Τέλος, ευχαριστώ όλους τους εργαζόμενους των βιβλιοθηκών στις οποίες , για την παροχή αναρίθμητων πληροφοριών, χωρίς τις οποίες η ολοκλήρωση της εργασίας θα ήταν αδύνατη.

Περίληψη

Η κοστολόγηση εστιάζει στο σύνολο των ενεργειών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μιας οικονομικής μονάδας με σκοπό τη συγκέντρωση, κατάταξη, καταγραφή και επιμερισμό των δαπανών της επιχείρησης ώστε να προσδιοριστεί αντικειμενικά το κόστος των υπηρεσιών, προϊόντων και διαδικασιών της επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό του κόστους, υπάρχει ένα μεγάλο εύρος μεθόδων, παραδοσιακών και σύγχρονων. Στη συγκεκριμένη εργασία, ο βασικός στόχος είναι να παρουσιαστεί η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC). Η μέθοδος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) δίνει τη δυνατότητα εντοπισμού των δαπανηρών δραστηριοτήτων για την επιχείρηση συμβάλλοντας στον περιορισμό τους, τη βελτίωσή τους ή ακόμα και στην παύση τους.

Για την επίτευξη του παραπάνω στόχου, η εργασία χωρίζεται σε τέσσερα (4) κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, προσεγγίζεται η κοστολόγηση με όλα τα στοιχεία που τη συνθέτουν. Ειδικότερα, περιγράφεται η έννοιά της κοστολόγησης, το αντικείμενο, ο σκοπός, οι αρχές και η σημασία της αλλά και οι βασικές προϋποθέσεις του αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, αναλύονται οι παραδοσιακές μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης όπως η εξατομικευμένη και συνεχής παραγωγή, των συμπαραγώγων και των υποπαραγώγων προϊόντων. Ως προς τις τεχνικές περιγράφονται οι πλήρεις κόστους, οριακού κόστους και πρότυπου κόστους.

Στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται αναλυτικά η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC). Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται οι βασικές αρχές της μεθόδου, η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες, η σύγκριση της ABC με παραδοσιακές μεθόδους, η χρηστικότητά της, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της ABC κ.ά..

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο, αναλύεται μια μελέτη περίπτωσης (case study) της μεθόδου κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) στην εταιρεία Cory Express η οποία δραστηριοποιείται στην παροχή υπηρεσιών γραφικών τεχνών. Αρχικά, παρουσιάζονται βασικά στοιχεία της εταιρείας όπως το προφίλ και οι παρεχόμενες υπηρεσίες ενώ στη συνέχεια εφαρμόζεται η μέθοδος ABC, ακολουθώντας βήμα βήμα τη διαδικασία με οικονομικό απολογισμό εταιρείας,

καθορισμό των βασικών δραστηριοτήτων της, υπολογισμό των λειτουργικών εξόδων, καθορισμό της χρέωσης κεφαλαίου δραστηριοτήτων, επιλογή των οδηγών κόστους (drivers cost) και τέλος την κοστολόγηση με τη μεθοδολογία ABC.

Λέξεις Κλειδιά: Κοστολόγηση, δραστηριότητες, μέθοδος, οδηγός κόστους, επιχείρηση.

Abstract

Costing focuses on all the actions performed within an entity for collecting, classifying, recording and sharing the costs of the business to objectively determine the cost of services, products and business processes.

To determine the cost, there is a wide range of methods, traditional and modern. In this paper, the main goal is to present the costing method based activities (Activity Based Costing - ABC). The method of costing based on activities (Activity Based Costing - ABC) enables detection of costly activities for the company to help reduce them, improve them or even cease.

To achieve the above objective, the work is divided into four (4) chapters. In the first chapter, approached the costing of all its components. Specifically, it describes the concept of cost, scope, purpose, principles and the importance of and basic requirements of effective cost accounting system.

The second chapter analyzes the traditional cost accounting methods and techniques such as personalized and continuous production of co-and sub-products. As the techniques described in the total cost, marginal cost and standard cost.

The third chapter presents the analytical method of costing based on activities (Activity Based Costing - ABC). Specifically, the basic principles of the method, the process of determining the cost basis of activities, a comparison of ABC with traditional methods, usability, the conditions of the ABC and others.

Finally, the fourth chapter, we analyze a case study of the cost methodology based activities (Activity Based Costing - ABC) Copy Express in the company which is engaged in providing graphic design services. Initially, basic information such as company profile and services and then apply the method ABC, following step by step process to review financial company, identification of key activities, net of operating expenses, capital charge of defining activities, selection of cost drivers (drivers cost) and finally the costing methodology with ABC.

Keywords: Costing, activities, methods, cost drivers, business.

Πίνακας Περιεχομένων

Ευχαριστίες.....	2
Περίληψη.....	3
Abstract.....	5
Εισαγωγή.....	8
Κεφάλαιο 1. Προσέγγιση της κοστολόγησης.....	10
1.1. Η έννοια κόστους και κοστολόγησης.....	10
1.2. Το αντικείμενο του κόστους.....	13
1.3. Ο σκοπός και η σημασία της κοστολόγησης.....	15
1.3.1. Ο έλεγχος της οικονομικότητας.....	17
1.3.2. Η τιμολόγηση.....	18
1.3.3. Ο προγραμματισμός και η καθοδήγηση της επιχειρηματικής δράσης.....	19
1.4. Οι βασικές προϋποθέσεις του αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.....	20
1.5. Οι αρχές κοστολόγησης.....	21
Κεφάλαιο 2. Παραδοσιακές μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης.....	24
2.1. Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης (πρώτες ύλες, εργασία, έξοδα).....	24
2.2. Μέθοδοι κοστολόγησης.....	27
2.2.1. Εξατομικευμένης παραγωγής.....	28
2.2.2. Συνεχούς παραγωγής.....	31
2.2.3. Συμπαράγωγων και υποπαράγωγων προϊόντων.....	33
2.4. Τεχνικές κοστολόγησης.....	34
2.4.1. Πλήρους κόστους.....	34
2.4.2. Οριακού κόστους.....	35
2.4.3. Πρότυπου κόστους.....	36
Κεφάλαιο 3. Μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC).....	41
3.1. Περιγραφή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC).....	41
3.2. Οι βασικές αρχές της μεθόδου κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC).....	43
3.3. Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC).....	44

3.4. Σύγκριση ABC (Activity Based Costing) με παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης.....	46
3.4.1. Σύγκριση ABC (Activity Based Costing) με παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης μέσω παραδείγματος.....	47
3.5. Η χρηστικότητα της μεθόδου ABC (Activity Based Costing).....	48
3.6. Οργανωσιακές διαστάσεις της ABC (Activity Based Costing).....	49
3.7. Το κόστος δραστηριοτήτων στην ABC (Activity Based Costing).....	50
3.8. Η επιλογή των οδηγών κόστους στην κοστολόγηση με βάση δραστηριότητες ...	51
3.9. Προϋποθέσεις εφαρμογής της ABC.....	53

Κεφάλαιο 4. Case study: Μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) στην εταιρεία Copy Express.....

4.1. Παρουσίαση εταιρείας Copy Express.....	54
4.2. Οι παρεχόμενες υπηρεσίες της Copy Express.....	55
4.3. Εξοπλισμός της Copy Express.....	56
4.4. Κοστολόγηση Copy Express βάσει ABC (Activity Based Costing).....	58
4.4.1. Οικονομικός απολογισμός εταιρείας.....	58
4.4.2. Καθορισμός βασικών δραστηριοτήτων.....	61
4.4.3. Υπολογισμός λειτουργικών εξόδων.....	61
4.4.4. Καθορισμός χρέωσης κεφαλαίου δραστηριοτήτων.....	63
4.4.5. Επιλογή οδηγών κόστους (drivers cost).....	65
4.4.6. Κόστος με τη μεθοδολογία ABC.....	68
4.5. Αξιολόγηση κοστολόγησης της Copy Express βάσει ABC (Activity Based Costing).....	72

Επίλογος.....

Βιβλιογραφία.....	76
Ελληνική.....	76
Ξενόγλωσση.....	77
Άλλες πηγές.....	78

Εισαγωγή

Η έννοια του κόστους είναι ευρέως χρησιμοποιούμενη σε πολλές δραστηριότητες της καθημερινής ζωής. Το κόστος είναι έννοια συνυφασμένη με ολόκληρη την υπόσταση μιας οικονομικής μονάδας καθώς την επηρεάζει σε επίπεδο λειτουργιών, απόδοσης και κερδοφορίας. Οι οικονομικές μονάδες μπορούν να επιτύχουν τους στόχους τους βάσει συγκεκριμένου κατά περίπτωση κόστους.

Το κόστος, θα μπορούσε να εκφραστεί ως *«η εκφραζόμενη σε χρήμα θυσία που εκ πρόθεσης υφίσταται κανείς για την απόκτηση ή δημιουργία υλικών ή άυλων οικονομικών αγαθών»* (Ιγνατιάδης, 1998:33). Ο συγκεκριμένος ορισμός ωστόσο ελλοχεύει τον κίνδυνο ταύτισης της έννοιας του κόστους με εκείνη της δαπάνης. Το κόστος δεν είναι οικονομική θυσία, όπως είναι το έξοδο, αλλά αποτελεί ενεργητικό στοιχείο της εκάστοτε οικονομικής μονάδας. Με άλλα λόγια αντιπροσωπεύει το σύνολο των χρησιμοτήτων που δεν έχουν ακόμα χρησιμοποιηθεί μέχρι τη δεδομένη χρονική στιγμή και που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε επόμενες χρονικές περιόδους. Η χρησιμοποίησή του για την επίτευξη κάποιου συγκεκριμένου σκοπού θα το καταστήσει τελικά έξοδο.

Είναι σαφές ότι το κόστος προϊόντων ή υπηρεσιών αποτελεί στην ουσία ένα μέτρο της οικονομικής λειτουργίας μιας οικονομικής μονάδας. Όσο μικρότερο είναι το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας τόσο πιο επιτυχημένη αξιολογείται η επίτευξη των στόχων της εταιρείας. Ωστόσο, στο συγκεκριμένο σημείο παρεμβαίνει και η τελική ποιότητα του προϊόντος ή της υπηρεσίας που πολλές φορές επηρεάζει και το τελικό κόστος.

Για τον προσδιορισμό του κόστους, οι οικονομικές μονάδες έχουν στη διάθεσή τους μια σειρά μεθόδων ή συστημάτων κοστολόγησης (cost accounting systems), τα οποία έχουν αξιολογηθεί διαχρονικά ως τα περισσότερο αξιόπιστα. Μεταξύ των συγκεκριμένων μεθόδων, καλούνται οι διοικούντες ή οι μάνατζερ να επιλέξουν κάθε φορά την καταλληλότερη ώστε να εξαχθούν κατά το δυνατόν τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα, που θα βοηθήσουν στη λήψη ορθότερων αποφάσεων. Η γνώση και η πληροφόρηση σχετικά με τους διάφορους τρόπους με τους οποίους είναι δυνατόν το κόστος να κατηγοριοποιηθεί, αποτελούν στοιχεία ζωτικής σημασίας για την δραστηριότητα της λήψης αποτελεσματικών επιχειρησιακών αποφάσεων. Τα

κοστολογικά δεδομένα που συγκεντρώνονται, ανεξάρτητα από τη μέθοδο κοστολόγησης,, αξιοποιούνται στον προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της λειτουργίας της επιχείρησης.

Για να αντιμετωπιστεί πιο αντικειμενικά το ζήτημα της κοστολόγησης και να εξάγονται ασφαλέστερα συμπεράσματα, δημιουργήθηκε ένα εναλλακτικό σύστημα κοστολόγησης, αυτό της κοστολόγησης μέσω των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Activity Based Costing - ABC).

Η συγκεκριμένη μέθοδος κοστολόγησης, βασίζεται στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί μια επιχείρηση για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Η διαφοροποίησή της από τις παραδοσιακές μεθόδους έγκειται στο γεγονός ότι θεωρεί όλα τα πάγια και άμεσα έξοδα σαν μεταβλητά. Με άλλα λόγια, γίνεται επιμερισμός των διαφόρων εξόδων βάσει του όγκου και της αξίας μιας παραγγελίας, τον πελάτη, τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής, κλπ. Το τελικό αποτέλεσμα μέσω της μεθόδου κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι να προσφέρεται στα στελέχη μια ποσοτική περιγραφή της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να τα «εξοπλίζει» με ένα πολύτιμο εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Η συγκεκριμένη μέθοδος και όλα τα στοιχεία που την διαφοροποιούν, έδωσαν και το έναυσμα πραγματοποίησης της παρούσας εργασίας. Από την ανάλυση των κεφαλαίων που θα ακολουθήσουν, ο αναγνώστης θα είναι σε θέση να αντιληφθεί σε γενικό επίπεδο την έννοια του κόστους, της μεθοδολογίας ABC αλλά και να κατανοήσει τη σπουδαιότητά της για τις σύγχρονες επιχειρήσεις.

Κεφάλαιο 1. Προσέγγιση της κοστολόγησης

1.1. Η έννοια κόστους και κοστολόγησης

Η έννοια του κόστους αποτελεί μία από τις δυσκολότερες έννοιες της οικονομικής θεωρίας, συγχρόνως δε και κεντρική έννοια της οικονομικής των εκμεταλλεύσεων και επιχειρήσεων. Οι διάφοροι συγγραφείς, που ασχολήθηκαν με κοστολογικά θέματα, προσπαθούν ν' αναπτύξουν ένα δικό τους φραστικό και εννοιολογικό περιεχόμενο της λέξεως «κόστος», πράγμα που φαίνεται στο πλήθος των διερμηνεύσεων και προσδιορισμών της έννοιας του κόστους εξ αιτίας της πολύπλευρης χρησιμότητας της και των διάφορων σκοπών που επιδιώκονται με τον ορισμό της. Η έννοια του κόστους ως και κάθε έννοια της μικροοικονομίας θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από μία ανάλογη προς το σκοπό διάρθρωση, μία εξάρτηση από το αντικείμενο της, από έλλειψη αντιφάσεων, από μια ευκρίνεια και βέβαια από μια χρησιμότητα και γονιμότητα για την πράξη και έρευνα.

Υπάρχουν πολλά και διαφορετικά είδη κόστους και πολλοί τρόποι που μπορούν να παρουσιαστούν. Διαφορετικά κόστη εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς. Η διοίκηση είναι δυνατόν να χρειάζεται ένα πλήθος από εκθέσεις κόστους για λήψη αποφάσεων και αξιολογήσεις.

Ο όρος κόστος έχει πολλές διαφορετικές σημασίες και οι λογιστές πρέπει να προμηθεύουν τη Διοίκηση με κατανοητούς τύπους κόστους. Ένας απλός ορισμός του κόστους θα μπορούσε να είναι η διάθεση κάποιων πηγών για την ανταλλαγή τους με αγαθά ή υπηρεσίες. Οι πηγές συνήθως αναφέρονται σε μετρητά, αλλά και όταν δεν συμβαίνει τούτο, θα πρέπει και πάλι να εκφράζονται σε ευρώ. Για παράδειγμα, εάν μια βιομηχανική επιχείρηση αποκτήσει ένα μηχάνημα με την ανταλλαγή ενός ανυψωτικού μηχανήματος που δεν το χρησιμοποιούσε για αρκετό καιρό, το νέο αυτό μηχάνημα αποτιμάται με την αξία (υπολειμματική αξία) του ανυψωτικού μηχανήματος (Πάγγειος, 1993:37).

Η επικρατούσα έννοια του κόστους είναι η αναλωθείσα (πραγματοποιηθείσα ή υπολογιζόμενη) αξία που αντιστοιχεί στην μονάδα ενός έργου (παραγωγή προϊόντος, παροχή υπηρεσίας, εκτέλεση λειτουργίας). Δηλαδή το κόστος προκύπτει από τη διαίρεση των δαπανών απόκτησης ενός αγαθού προς τις μονάδες που αποκτήθηκαν.

Στην πράξη η πιο συχνή χρήση της έννοιας του κόστους είναι συνδεδεμένη με τα προϊόντα. Έτσι υπάρχει κόστος παραγωγής, κόστος πώλησης, κόστος αγοράς, μεταποίησης, μεταφοράς κλπ. Ο υπολογισμός των δαπανών θα συνεπαγόταν και εύκολο υπολογισμό του κόστους, αν δεν υπήρχε το πρόβλημα κατανομής των γενικών δαπανών σε αγαθά που κάνει την κοστολόγηση χρονοβόρα και επίπονη (Πομόνης, 2001:14).

Σε μερικές περιπτώσεις, εντούτοις, ο υπολογισμός του κόστους του προϊόντος και των υπηρεσιών, δεν είναι τόσο απλός. Για παράδειγμα, εάν η εταιρεία αποφασίσει να κατασκευάσει ένα γραφείο αντί να το αγοράσει, η μέτρηση του κόστους είναι πιο σύνθετη, διότι το κόστος όλων των συντελεστών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή του γραφείου πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος του γραφείου. Υλικά, εργασία καθώς και το κόστος όλων των παραγωγικών μηχανημάτων (μέσω των αποσβέσεων), πρέπει να περιληφθούν στον υπολογισμό (μέτρηση) του κόστους του γραφείου.

Το τι ακριβώς θα πρέπει να περιλαμβάνει μια έκθεση κόστους ενός προϊόντος εξαρτάται από τον σκοπό για τον οποίο γίνεται η έκθεση. Σε εκθέσεις κόστους που απευθύνονται σε εξωτερικούς χρήστες, οι λογιστές θα πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα κόστη παραγωγής του προϊόντος ή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Η διοίκηση ωστόσο μπορεί να χρειάζεται μόνο κάποια ειδικά κόστη που να αναφέρονται σε τρέχοντες στόχους και άλλα για άλλους στόχους. Υπάρχουν πάρα πολλοί διαφορετικοί τύποι εκθέσεων κόστους που εξυπηρετούν διαφορετικές διοικητικές ανάγκες. Η ακριβής μέτρηση του κόστους και η ικανοποίηση των διοικητικών αναγκών για ειδικούς τύπους εκθέσεων κόστους, όπως ενός προϊόντος ή μιας δραστηριότητας της επιχείρησης κ.λπ. απαιτεί την προσεκτική περιγραφή του κόστους που πρέπει να περιλαμβάνουν. Η επιχειρησιακή κοστολόγηση έχει ως βασική αποστολή (Βενιέρης, 1996:36):

- 1) Τον προσδιορισμό του κόστους των έργων (προϊόντων - υπηρεσιών) της εκμετάλλευσης,
- 2) Τον έλεγχο της οικονομικότητας αυτής.
- 3) Τον προγραμματισμό του κόστους.
- 4) Τον βραχυχρόνιο προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης.
- 5) Την εξακρίβωση του μικτού περιθωρίου κέρδους στη βάση της μερικής κοστολόγησης.

Η κοστολόγηση λαμβάνει μια κεντρική θέση στα πλαίσια του οικονομικού λογισμού, διότι οφείλει να αποδώσει με ακρίβεια τις πραγματικές σχέσεις των ενδοεκμεταλλευσιακών γεγονότων, έτσι ώστε να εξασφαλίσει την αναγκαία βάση για την άσκηση αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου στην εν γένει δράση της εκμεταλλεύσεως, που είναι απαραίτητος για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων στα χέρια της διευθύνουσας αρχής, αφού, ως γνωστόν, οι μικροοικονομικές αποφάσεις για διάθεση και χρήση οικονομικών αγαθών στηρίζεται πρωτίστως σε μεγέθη κόστους.

Η κοστολόγηση ανταποκρίνεται στην εσωγενή ή εσωστρεφή λειτουργία του οικονομικού λογισμού, διότι παρακολουθεί τις κινήσεις των παραγωγικών συντελεστών (πρώτων υλών, ανθρώπινης εργασίας, μέσων παραγωγής, υπηρεσιών) στην πορεία των διαφόρων συνδυασμών και μετασχηματισμών τους, περιορίζεται δε στη λογαριασματική σύλληψη των αναλύσεων των ποσοτήτων και αξιών εκείνων, που προκαλούνται από την παραγωγή και διάθεση έργων, δηλαδή στον προσδιορισμό του κόστους συνολικού και κατά μονάδα .

Με την αντιπαράθεση της αξίας των παραχθέντων έργων και της αξίας των αναλωθέντων παραγωγικών συντελεστών, προσδιορίζεται βραχυχρόνια το υπολογιστικό αποτέλεσμα της εκμεταλλεύσεως ως συνόλου ή επί μέρους.

Ο λογισμός του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης ή βραχυχρόνιος λογισμός αποτελέσματος εντάσσεται και ερευνάται συνήθως, για λόγους οργανωτικούς, στα πλαίσια της κοστολόγησης, αποτελεί δε και αυτός σπουδαίο κλάδο του οικονομικού λογισμού, διότι με τα στοιχεία επί των αποτελεσμάτων, που εξασφαλίζει βραχυχρόνια, διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων από τη διευθύνουσα αρχή πάνω σε τρέχοντα και επείγοντα προβλήματα της παραγωγικής και εμπορικής της δραστηριότητας (Βανάκας, 1994:22).

Η διάρθρωση και εφαρμογή της κοστολόγησης είναι προαιρετική και όχι υποχρεωτική για την εκμετάλλευση, διενεργείται δε σήμερα, με την εκτεταμένη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών, με τη βοήθεια καρτελών - πινάκων ή άλλης μορφής εντύπων ανάλογα με το μέγεθος και το αντικείμενο δράσεως της εκμεταλλεύσεως, τη σημασία που έχει για τη διευθύνουσα αρχή κ.τ.λ.

Χρονικά η κοστολόγηση διεξάγεται προ, κατά ή μετά την παραγωγή και διάθεση του έργου (προκοστολόγηση - ενδιάμεση κοστολόγηση - μετακοστολόγηση) και μπορεί ν' αναφέρεται σε μία χρονική περίοδο ή να αφορά ορισμένο έργο (τεμάχιο, παρτίδα, παραγγελία κ.τ.λ.).

Εάν κατά το λογισμό του κόστους λαμβάνονται όλα τα συστατικά του στοιχείου υπ' όψη, πρόκειται για πλήρη κοστολόγηση. Αντίθετα, πρόκειται για μερική κοστολόγηση, όταν κατά το λογισμό του κόστους διαχωρίζεται ένα μέρος των συστατικών του στοιχείων και περιορίζεται η σύλληψη του υπολοίπου μέρους.

Για την πληρέστερη πραγματοποίηση της αποστολής της η κοστολόγηση χωρίζεται στο λογισμό των ειδών κόστους, στο λογισμό των θέσεων κόστους και στο λογισμό των φορέων κόστους. Ο λογισμός των ειδών κόστους αποτελεί την πρώτη ενέργεια της κοστολόγησης και αποβλέπει στη σύλληψη, κατανομή και καταγραφή του συνολικού κόστους που προκύπτει σε μία χρονική περίοδο, στα διάφορα είδη αυτού.

Ο λογισμός των θέσεων κόστους έχει ως αποστολή τον επιμερισμό των ειδών κόστους στις διάφορες θέσεις ή τμήματα της εκμεταλλεύσεως, στα οποία προέκυψε το κόστος αυτό. Ο επιμερισμός αυτός γίνεται συνήθως στο φύλλο επιμερισμού. Μετά το λογισμό αυτό γνωρίζει η διευθύνουσα αρχή, ποια τμήματα ή θέσεις εργασίας προκάλεσαν το δεδομένο κόστος και αν έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει το ύψος του.

Ο ορθός λογισμός του κόστους κατά θέση αποτελεί τη βάση για τον ακριβή λογισμό του κόστους κατά έργο (προϊόν - υπηρεσία), επειδή ο καταλογισμός του, στους φορείς, γίνεται από τα τμήματα που παρήγαγαν τα έργα αυτά.

Με το λογισμό των φορέων κόστους επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός του συνολικού και κατά μονάδα κόστους των έργων της εκμετάλλευσης (προϊόντα - υπηρεσίες). Ο λογισμός αυτός αποτελεί την τελευταία φάση της καθαυτού κοστολογικής εργασίας. Μετά το λογισμό αυτό είναι δυνατή η περιοδική αντιπαραθέση του κόστους των έργων προς τις πραγματοποιηθείσες προσόδους από αυτά και ο προσδιορισμός του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης (Ζάππας, 1992:23).

1.2. Το αντικείμενο του κόστους

Το πρώτο βήμα στον υπολογισμό του κόστους κάθε προϊόντος ή δραστηριότητας είναι να οριστεί το αντικείμενο του κόστους. Αντικείμενο του κόστους μπορεί να είναι κάθε προϊόν, δραστηριότητα ή έργο, των οποίων το κόστος πρέπει να μετρηθεί. Όταν το αντικείμενο του κόστους είναι ένα βιομηχανικό προϊόν αυτό θα πρέπει να ορισθεί με μεγάλη σαφήνεια έτσι ώστε να περιλαμβάνει όλα τα κόστη που

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

Σε μια βιομηχανική επιχείρηση το βασικό αντικείμενο του κόστους είναι τα προϊόντα. Ακόμα και σε μια βιομηχανική επιχείρηση, τα προϊόντα δεν είναι το μοναδικό αντικείμενο κόστους που ενδιαφέρει τη διοίκηση. Πολλά διαφορετικά είδη κόστους απαιτούνται για τη λήψη αποφάσεων και τα στελέχη χρειάζονται εκείνες τις πληροφορίες κόστους που είναι σχετικές με τις προσδοκίες της επιχείρησης.

Εκτός από τα κόστη που αναφέρονται στην παραγωγή αντικείμενα του κόστους θεωρούνται επίσης και τα κόστη που αναφέρονται στη διαφήμιση, στη διανομή, στο κέντρο του ηλεκτρονικού υπολογιστή καθώς και στο κόστος των λοιπών λειτουργιών της επιχείρησης. Το βασικό σημείο είναι, ότι το αντικείμενο του κόστους πρέπει να ορισθεί προσεκτικά πριν αρχίσουμε να κάνουμε μέτρηση του κόστους (Πάγγειος, 1993:39).

Κάθε μία από διαφορετικές παραμέτρους ορίζουν το αντικείμενο του κόστους για το μάρκετινγκ ενός προϊόντος. Πώς αυτό θα χρησιμοποιηθεί, εξαρτάται από τη διοίκηση. Το αντικείμενο του κόστους πρέπει να ορίζεται καθαρά, ώστε οι λογιστές συγκεντρώνοντας τα διάφορα κόστη, να το αναπαριστούν σωστά και έτσι, η διοίκηση, οποία χρησιμοποιεί τις πληροφορίες (κόστους), να γνωρίζει απεικονίζουν αυτές.

Την παραπάνω αποστολή της επιτελεί η γενική λογιστική με τη σύλληψη και καταγραφή, κατά το σύστημα της διπλογραφίας, όλων των χρηματοοικονομικών συναλλαγών της επιχείρησης, που επηρεάζουν το ύψος ως και τη δομή της περιουσίας και του κεφαλαίου. Η καταγραφή αυτή βασίζεται σε αντίστοιχα παραστατικά έγγραφα και πραγματοποιείται κατά χρονολογική ιεράρχηση (ημερολόγιο) και συστηματικά υπό μορφή λογαριασμών (καθολικό).

Η γενική λογιστική αποτελεί τη μνήμη και το νευρικό σύστημα της επιχείρησης και συμπίπτει με την εξωγενή λειτουργία του οικονομικού λογισμού, αφού συλλαμβάνει όλα τα δυνάμενα να ποσοτικοποιηθούν γεγονότα, που λαμβάνουν χώρα μεταξύ επιχείρησης και του εξωτερικού κόσμου αυτής (πελάτες, προμηθευτές, πιστωτές, χρεώστες), υπόκεινται δε στις διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας, ως επίσημης λογιστικής της επιχείρησης (Πρωτοσυγγελίδης, 1990:33).

1.3. Ο σκοπός και η σημασία της κοστολόγησης

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι (Τζόγιος, 2000: 16):

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

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

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

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα όπως εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή εάν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, ή εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή εάν οι τιμές 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 (Τσακλάγκανος, 1994:28-30).

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 τμήματος του.

Εκτός από τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγομένου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης. Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης η επιχείρηση πρέπει να έχει τον τρόπο να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους (Βανάκας, 1994:30).

1.3.1. Ο έλεγχος της οικονομικότητας

Η κοστολόγηση, ως ήδη ειπώθηκε, έχει ως βασική αποστολή τον κατά το δυνατόν ακριβή υπολογισμό του κόστους των έργων (προϊόντων και υπηρεσιών) της εκμετάλλευσης. Ωστόσο ο προσδιορισμός αυτός του κόστους αποτελεί μέσον για την επιδίωξη ποικίλων σκοπών, με τους οποίους είναι συνυφασμένη κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο έλεγχος των συμβαινόντων στην εκμετάλλευση αποτελεί τον σπουδαιότερο σκοπό όχι μόνο της κοστολόγησης, αλλά και του οικονομικού λογισμού γενικότερα. Με τη σημερινή εξέλιξη των εκμεταλλεύσεων από άποψη μεγέθους, παραγωγικοτεχνικής συγκρότησης και συναλλακτικής δικτύωσης με τον εξωτερικό τους περίγυρο, είναι αδιανόητη η άσκηση ορθολογικής διεύθυνσης και η ευδοκίμηση τους, εάν δεν υπάρχουν σ' αυτές οι κατάλληλοι μηχανισμοί για την εποπτεία και αριθμητική απεικόνιση των αντιοικονομικών παραγόντων στους επί μέρους τομείς δράσεως τους. Η εξεύρεση αλλά και η δια του ελέγχου πιστοποίηση της ευνοϊκότερης εναλλακτικής λύσης δεν θα ήταν δυνατή χωρίς λογισμό του κόστους (Βανάκας, 1994:31).

Για την άσκηση ελέγχου της οικονομικότητας πρέπει η εκμετάλλευση να διαθέτει μία διάρθρωση του κόστους σε είδη αλλά και σε θέσεις - τμήματα. Με αυτό τον τρόπο μπορεί να εντοπισθεί ευκολότερα ο υπεύθυνος για κάθε αντιοικονομικότητα, προς τον οποίο θα γίνουν ανάλογες παρατηρήσεις ή ακόμη να αναζητηθούν με τη συνεργασία του, οι αιτίες και να προσδιορισθούν τα κατάλληλα μέτρα βελτίωσης της οικονομικότητας. Χρονικά οι έλεγχοι της οικονομικότητας διενεργούνται σε βραχυχρόνιες περιόδους, συνήθως κατά μήνα. Εδώ προκύπτει αυτόματα η ανάγκη των συγκρίσεων διαφόρων μεγεθών, τα οποία πρέπει να είναι συγκρίσιμα. Συνήθως επιλέγονται τα σπουδαιότερα είδη κόστους όπως πρώτες ύλες, άμεσα εργατικά κ.τ.λ. Συγκρίνονται τα πραγματικά μεγέθη μιας περιόδου με εκείνα της αμέσως προηγούμενης περιόδου ή περιόδων του προηγούμενου έτους.

Είναι δυνατόν όμως τα πραγματικά μεγέθη μιας περιόδου να συγκρίνονται με προϋπολογισθέντα μεγέθη. Με αυτές τις συγκρίσεις γίνεται απεικόνιση των διαφορών μεταξύ προϋπολογισθεισών και πραγματικών αναλώσεων παραγωγικών συντελεστών ως και αναλώσεων προηγούμενων περιόδων. Με την ανάλυση δε που επακολουθεί εντοπίζονται τα αίτια των διαφορών και αναζητούνται τα κατάλληλα μέτρα για την

πραγματοποίηση των τεθέντων στόχων. Έτσι για παράδειγμα με τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί ν' αποδειχθεί ότι μία διαδικασία Α είναι οικονομικότερη της Β, η εγκατάσταση ενός πλήρως αυτοματοποιημένου μηχανήματος με υψηλές αποσβέσεις είναι οικονομικότερη ενός άλλου μη αυτόματου με υψηλό κόστος εξάμεσων εργατικών, κ.ο.κ.

Οι συγκρίσεις για τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί να επεκτείνονται και σε διεκμεταλλευσιακό ή διεπιχειρησιακό επίπεδο. Συγκρίνονται δηλαδή αναλώσεις αξιών μιας εκμετάλλευσης με τις αναλώσεις άλλης εκμετάλλευσης του ιδίου κλάδου. Το πεδίο ελέγχου της οικονομικότητας σε κάθε εκμετάλλευση είναι ευρύτατο. Οι συγκρίσεις που είναι αναγκαίες για κάθε επιλογή γίνονται φυσικά μέσα από μια διαδικασία κοστολόγησης, αφού σε τελευταία ανάλυση αφορούν πάντα τη δομή του κόστους και απαντούν στο ερώτημα: ποία η οικονομικότερη λύση από τις προσφερόμενες για την πραγματοποίηση ενός συγκεκριμένου οικονομικού στόχου (Βανάκας, 1994:32).

1.3.2. Η τιμολόγηση

Είναι ιδιαίτερα σημαντικό ότι τα περιθώρια κερδών που συνεπάγεται μια ορισμένη τιμολογιακή πολιτική επηρεάζουν όχι μόνο τους υπάρχοντες ανταγωνιστές, αλλά από ένα σημείο και πάνω λειτουργούν «προκλητικά» για νέους ανταγωνιστές. Εκτός από τους διανομείς και τους ανταγωνιστές ή τιμολογιακή πολιτική σε διάφορους κλάδους (καύσιμα, φάρμακα, γεωργικά προϊόντα, τηλεπικοινωνίες κ.λπ.) πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις κυβερνητικές παρεμβάσεις και περιορισμούς που επιβάλλονται για λόγους ελέγχου του πληθωρισμού ή μονοπωλιακής θέσης και συμπεριφοράς (Cohen, 1998:95).

Η τιμολόγηση αποτελεί βασικό σκοπό της κοστολόγησης. Η κοστολόγηση εξασφαλίζει την αναγκαία βάση για τον προσδιορισμό των τιμών πώλησεως προϊόντων και υπηρεσιών. Βέβαια, ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού δεν εξαρτάται πάντοτε από τη βούληση της διευθύνουσας αρχής μιας επιχείρησης και από το επίπεδο του κόστους της, αλλά και από τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στην αγορά. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις, όπου ο καθορισμός της τιμής

ενός αγαθού γίνεται με βάση το κόστος αυτού. Βασικά μπορούν να διακριθούν οι εξής περιπτώσεις(Βανάκας, 1994:33, Σαχταχτίνσκαγια, 2003:59):

- 1) Η τιμή ενός αγαθού καθορίζεται με βάση το κόστος όταν: δεν υπάρχουν διαμορφωμένες γι' αυτό τιμές στην αγορά, καθορίζεται αγορανομικά βάσει κοστολογίου, πρόκειται για εξαιρετικής ποιότητας αγαθό και ο προσφέρων είναι διατεθειμένος να το πωλήσει μόνον όταν γίνει αποδεκτή η τιμή του, η οποία φυσικά έχει ως βάση το κόστος. Αυτό συμβαίνει περισσότερο όταν ένα προϊόν δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμο με παρόμοιο προϊόν του ανταγωνισμού.
- 2) Η τιμή ενός αγαθού διαμορφώνεται στην αγορά ανάλογα με την κατάσταση που υπάρχει στον τομέα της ζήτησεως δηλαδή των αναγκών και το βαθμό του επικρατούντος ανταγωνισμού. Στην περίπτωση αυτή οι τιμές δεν παράγονται οπωσδήποτε από το κόστος.
- 3) Η τιμή ενός αγαθού προσδιορίζεται από την πολιτεία δια των αρμοδίων οργάνων της, όπως συμβαίνει για παράδειγμα με τα αγροτικά προϊόντα στα πλαίσια της Ε.Ε. Για τον σχηματισμό της τιμής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας λαμβάνεται ως βάση το μέσον κόστος που επιτυγχάνεται στον υπό κρίση κλάδο ή άλλα κριτήρια γενικότερης οικονομικής πολιτικής.

Σε καθεστώτα με κατευθυνόμενη κεντρικά οικονομία, οι τιμές καθορίζονται από το κράτος. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνεται, κατά το πλείστον, ως βάση το κόστος. Γενικά θα μπορούσε να ειπωθεί ότι, και στις περιπτώσεις όπου η αγορά ή η πολιτεία προσδιορίζει τις τιμές, η γνώση του επιπέδου του κόστους είναι αναγκαία, για να κρίνει κανείς το ποσοστό που καλύπτει η προσφερόμενη ή διαμορφούμενη τιμή στην αγορά και να καθορίσει τα ακριβή όρια των υποχωρήσεων του στο κόστος (κατώτατο όριο τιμών). Εξάλλου η γνώση του κόστους αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής στον τομέα του εφοδιασμού υλικών και στον τομέα της χρησιμοποίησης ιδιοπαραγόμενων προϊόντων.

1.3.3. Ο προγραμματισμός και η καθοδήγηση της επιχειρηματικής δράσης

Η κοστολόγηση κατάλληλα διαρθρωμένη έχει τη δυνατότητα να παράσχει στη διευθύνουσα αρχή πλήθος πληροφοριών πάνω στις οποίες θα στηριχθεί ένας καλά θεμελιωμένος προγραμματισμός και μία ουσιαστική καθοδήγηση της επιχειρηματικής

δράσεως σ' όλους τους τομείς της. Οι πληροφορίες αυτές αναφέρονται σε μεγέθη κόστους (αναλώσεις μικροοικονομικών αξιών) και εργοπαροχών ως και αποτελεσμάτων. Ειδικότερα, με την επεξεργασία των πληροφοριών αυτών επιτυγχάνεται απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους, που αποτελεί τη βάση για την αποκάλυψη των διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθεισών και πραγματοποιηθεισών αναλώσεων μικροοικονομικών αξιών. Στη συνέχεια δε, με την αξιολόγηση των δεδομένων αυτών, ακολουθεί λήψη μέτρων για τη διόρθωση της οικονομικής πορείας της επιχείρησης, που σε τελευταία ανάλυση στοχεύουν στην ελαχιστοποίηση του κόστους, στη μεγιστοποίηση των εργοπαροχών και του αποτελέσματος (Βανάκας, 1994:33).

1.4. Οι βασικές προϋποθέσεις του αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Ένα αποδοτικό (ή αποτελεσματικό) σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης «αποδοτικό» πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι (Καρδακάρης, 1996:39):

- 1) Η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.
- 2) Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.
- 3) Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να

λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

- 4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φθάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπέρ το δέον λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία, το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμοδίων στελεχών της επιχείρησης τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.
- 5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλουν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίδονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σ' αυτά όλες οι σχετικές οδηγίες οι απαραίτητες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων από τα οποία προέρχονται.

1.5. Οι αρχές κοστολόγησης

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις εξής γενικές αρχές (Simini et al, 1994:54-56):

- 1) Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Ο μισθός ενός εργοδηγού για παράδειγμα δεν μπορεί να επιβαρύνει ένα οποιοδήποτε φορέα κόστους. Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους οι οποίοι περνούν από το τμήμα του εργοδηγού αυτού, και όχι τους φορείς εκείνους οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.
- 2) Μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής πολλές φορές ξεχνιέται. Για παράδειγμα ένας

ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

- 3) Όλα τα κόστη τα οποία συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όσο μικρά ή επουσιώδη και αν φαίνονται. Αυτό πρέπει να γίνεται ώστε να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος ενός μόνο τμήματος του εργοστασίου, είναι σήμερα μικρό μπορεί όμως να μεγαλώσει στο μέλλον.
- 4) Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει ήδη λεχθεί η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντας τους πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Το να συμπεριλάβει για παράδειγμα κανείς τη ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από μια θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής χωρίς να προσθέτει τίποτε στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης.
- 5) Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες έχουν σαν αποτέλεσμα να αλλοιώνουν την εικόνα της απόδοσης της επιχείρησης. Εάν δηλαδή γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση των μηχανημάτων του εργοστασίου στο πρώτο τρίμηνο μιας χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του τριμήνου αυτού, η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό αλλοιώνει την πληροφόρηση για το τρίμηνο αυτό. Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίησή ενός κόστους πρόκειται να εμφανισθεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και όχι μόνο μπορεί αλλά πρέπει να

καταλογισθεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται και το όφελος για την επιχείρηση.

Κεφάλαιο 2. Παραδοσιακές μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης

2.1. Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης (πρώτες ύλες, εργασία, έξοδα)

Τα βασικά στοιχεία της κοστολόγησης περιλαμβάνουν βασικά τις πρώτες ύλες και την εργασία. Η διαδικασία της αγοράς πρώτων υλών είναι πολύ σημαντική για μια βιομηχανία διότι ένα μεγάλο μέρος του συνολικού κόστους του προϊόντος αποτελείται από το κόστος των πρώτων υλών. Αυτό σημαίνει ότι ο υπεύθυνος για τις αγορές πρώτων υλών μπορεί να δαπανήσει περισσότερα χρήματα από πολλά άλλα υπεύθυνα στελέχη της επιχείρησης. Ένα λάθος από μέρους του θα είναι όχι μόνο πολύ «ακριβό» αλλά μπορεί να αποδειχθεί και καταστροφικό για την επιχείρηση. Αυτό το τελευταίο μπορεί να συμβεί εάν αγοραστούν πρώτες ύλες κατώτερης ποιότητας, πράγμα το οποίο θα έχει σαν αποτέλεσμα είτε την δημιουργία δυσκολιών κατά την επεξεργασία, είτε την πτώση της ποιότητας του παραγομένου προϊόντος, είτε ακόμη και την φθορά των μηχανημάτων τα οποία θα επεξεργασθούν τις πρώτες ύλες. Επιπλέον οι ευθύνες του υπεύθυνου αγορών είναι μεγάλες και για την εκλογή προμηθευτών εμπιστοσύνης. Εάν ο προμηθευτής δεν παραδώσει έγκαιρα τις πρώτες ύλες που είναι απαραίτητες για την παραγωγή, τότε ολόκληρο εργοστάσιο μπορεί να ακινητοποιηθεί, οπότε και πάλι οι συνέπειες μπορεί να είναι καταστροφικές για την επιχείρηση.

Η διαδικασία αγορών αρχίζει από τη στιγμή που κάποιος υπεύθυνος μέσα στην επιχείρηση αποφασίζει ότι θα χρειασθούν πρώτες ύλες. Αυτός ο κάποιος μπορεί να είναι για παράδειγμα ο αποθηκάριος ο οποίος θέλει να αναπληρώσει τα αποθέματα του, το γραφείο παραγωγής το οποίο θέλει να εξασφαλίσει τις απαραίτητες πρώτες ύλες για το πρόγραμμα παραγωγής το οποίο ετοιμάζει ή ο προϊστάμενος ενός τμήματος, ο οποίος θέλει να υπάρχουν τα απαραίτητα υλικά στην αποθήκη για να λειτουργήσει το τμήμα του (Βενιέρης, 1996:95).

Οι διάφοροι υπεύθυνοι θα υλοποιήσουν την επιθυμία τους για αγορά πρώτων υλών συμπληρώνοντας μια «αίτηση αγορών» την οποία θα δώσουν στο Τμήμα Αγορών ή Προμηθειών της επιχείρησης. Στην αίτηση αυτή πρέπει να δώσουν την περιγραφή, τις προδιαγραφές, τον κωδικό αριθμό (αν υπάρχει) και την ποσότητα από το υλικό που θέλουν να αγοραστεί καθώς επίσης την ημερομηνία που θέλουν να γίνει η παράδοση.

Το Τμήμα Αγορών στη συνέχεια θα προβεί στην αγορά από τον προμηθευτή, ο οποίος έχει επιλεγεί σαν ο πιο κατάλληλος. Η ευθύνη του Τμήματος Αγορών δεν σταματά στην προετοιμασία της παραγγελίας της αγοράς των υλικών.

Οι αγοραζόμενες πρώτες ύλες σπανίως παραδίδονται την ίδια ημέρα που αγοράζονται. Συνήθως υπάρχει μια προκαθορισμένη ημερομηνία κατά την οποία θα γίνει η παράδοση. Το Τμήμα Αγορών πρέπει να «ενοχλήσει» τον προμηθευτή λίγες μέρες πριν από την ημερομηνία παράδοσης για να επιβεβαιώσει την ημερομηνία. Εάν ο προμηθευτής πρόκειται να καθυστερήσει την παράδοση, το Τμήμα Αγορών πρέπει να ειδοποιήσει τα αμέσως ενδιαφερόμενα στελέχη της επιχείρησης. Εάν, παρά τις διαβεβαιώσεις του, ο προμηθευτής καθυστερήσει την παράδοση, το Τμήμα Αγορών είναι πάλι υπεύθυνο για τις σχετικές συνεννοήσεις και ενέργειες που απαιτούνται κατά του υπερήμερου προμηθευτή. Η ευθύνη και αρμοδιότητα του Τμήματος Αγορών σταματά μόνο όταν οι πρώτες ύλες φθάσουν σε καλή κατάσταση στην αποθήκη της επιχείρησης (Βενιέρης, 1996:108).

Όταν φθάσουν οι πρώτες ύλες στην αποθήκη πρέπει να ελεγχθούν από τους υπαλλήλους της, να ταξινομηθούν στις θέσεις τους και να συμπληρωθεί το «Δελτίο Εισαγωγής» στην αποθήκη το οποίο θα αναφέρει τα είδη τα οποία πράγματι έφθασαν. Το δελτίο εισαγωγής πρέπει να αναφέρει την περιγραφή, τις προδιαγραφές, τον κωδικό και την πραγματική ποσότητα την οποία έστειλε ο προμηθευτής. Αφού γίνει και αυτό, ο αποθηκάριος ειδοποιεί το Λογιστήριο ότι έγινε η εκκαθάριση της παραλαβής στέλνοντας σ' αυτό ένα αντίγραφο του Δελτίου Εισαγωγής. Το Λογιστήριο με τη σειρά του θα ελέγξει εάν τα υλικά που αναφέρει το τιμολόγιο του προμηθευτή συμφωνούν με εκείνα που είχαν παραγγελθεί ως προς τις τιμές και τις εκπτώσεις, εάν τα υλικά που αναφέρει το τιμολόγιο του Προμηθευτή ή του Δελτίου Αποστολής είναι εκείνα που μπήκαν στην αποθήκη και εάν οι αριθμητικές πράξεις που υπάρχουν στο τιμολόγιο είναι σωστές. Αφού γίνουν όλα αυτά, το Λογιστήριο θα προχωρήσει στη διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών (Πρωτοσυγγελίδης, 1990:56).

Η αποθήκευση των πρώτων υλών συνίσταται από δύο ξεχωριστές εργασίες: η μία είναι η φυσική τήρηση των αποθηκών και η άλλη είναι η λογιστική παρακολούθηση των αποθηκών. Οι δύο αυτές εργασίες μπορεί να γίνονται μαζί (δηλαδή στον ίδιο γεωγραφικό χώρο) ή όχι. Η φυσική τήρηση των αποθηκών έχει σαν αντικειμενικό σκοπό τον άμεσο εντοπισμό και προσδιορισμό των υλικών, τη γρήγορη παραλαβή και

χορήγηση των υλικών, την προστασία από ζημιές (π.χ. σπασίματα), φωτιά και κλοπή των υλικών και την οικονομική χρησιμοποίηση του αποθηκευτικού χώρου.

Η άμεση εργασία, περιλαμβάνει το προσωπικό μιας επιχείρησης που μπορεί να χωρισθεί σε δύο κατηγορίες: στο υπαλληλικό και στο εργατικό προσωπικό. Σε οποιαδήποτε όμως κατηγορία και αν ανήκει ένας εργαζόμενος, οι ώρες τις οποίες αναλύει εκτελώντας την εργασία του πρέπει να είναι γνωστές. Αυτό εξυπηρετεί τους εξής βασικούς σκοπούς: ο εργαζόμενος πρέπει να αμοιφθεί για όλες τις ώρες που εργάστηκε, η αμοιβή αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη είτε στο κόστος παραγωγής του προϊόντος, είτε στις υπόλοιπες δαπάνες της επιχείρησης.

Το κόστος της άμεσης εργασίας επιβαρύνει το κόστος των παραγομένων προϊόντων. Επειδή όμως είναι δυνατόν τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ποικίλα και να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την ποσότητα ή την ποιότητα της άμεσης εργασίας η οποία απαιτείται για την παραγωγή τους, είναι απαραίτητο να υπάρχει ανάλυση του πώς και στην παραγωγή ποιών προϊόντων έχει αναλωθεί ο χρόνος του εργατικού προσωπικού. Είναι αυτονόητο ότι το σύνολο του χρόνου που θα προκύψει από την ανάλυση αυτή θα πρέπει να ισούται με το χρόνο της παρουσίας του εργαζομένου στο εργοστάσιο (Βενιέρης, 1996:49).

Ένας τρόπος για να παρακολουθηθεί το πώς και το που το εργατικό προσωπικό αναλύει το χρόνο του είναι η χρησιμοποίηση των «φύλλων ανάλυσης χρόνου». Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται από τον ίδιο τον εργαζόμενο και μπορεί να είναι είτε εβδομαδιαία είτε ημερήσια. Το μειονέκτημα που παρουσιάζουν τα εβδομαδιαία φύλλα είναι ότι συνήθως οι εργαζόμενοι τα συμπληρώνουν μόνο όταν είναι υποχρεωμένοι να κάνουν κάτι τέτοιο, δηλαδή στο τέλος της εβδομάδας, έχει δε παρατηρηθεί ότι επειδή έχουν ξεχάσει το τι έκαναν νωρίτερα μέσα στην εβδομάδα δίνουν ανακριβή στοιχεία. Τα ημερήσια φύλλα είναι απαλλαγμένα από το μειονέκτημα αυτό.

Ένας άλλος τρόπος ανάλυσης του χρόνου είναι με τη χρησιμοποίηση της «κάρτας εργασίας». Η διαφορά μεταξύ κάρτας εργασίας και φύλλου ανάλυσης χρόνου είναι ότι η κάρτα εργασίας αναφέρεται σε εργασία, ενώ το φύλλο ανάλυσης χρόνου αναφέρεται σε εργαζόμενο.

Η κάρτα εργασίας αναφέρεται είτε σε ένα σύνολο εργασιών, είτε σε κάθε μια επιμέρους εργασία. Όταν υπάρχει μια κάρτα εργασίας για ένα σύνολο εργασιών, τότε η κάρτα αυτή πρέπει να πηγαίνει σε όλους τους εργαζομένους που θα κάνουν το σύνολο αυτό των εργασιών. Το πλεονέκτημα το οποίο παρουσιάζει η κάρτα εργασίας

που αναφέρεται σε σύνολο εργασιών είναι ότι, όταν αυτή φτάσει στο γραφείο κοστολόγησης, όλοι οι χρόνοι είναι συγκεντρωμένοι ανά εργασία και ο υπολογισμός του κόστους είναι ευκολότερος. Το μειονέκτημα του τρόπου αυτού είναι ότι το κόστος δεν είναι γνωστό παρά μόνο όταν τελειώσουν όλες οι επί μέρους εργασίες με αποτέλεσμα να είναι άγνωστη η προοδευτική διαμόρφωση του κόστους. Το μειονέκτημα αυτό διορθώνεται εάν κάθε κάρτα εργασίας αναφέρεται σε κάθε μία επιμέρους εργασία.

Όπως προκύπτει από όσα έχουν λεχθεί μέχρι στιγμής, ο υπολογισμός του κόστους της άμεσης εργασίας, που αποτελεί τμήμα του συνολικού κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος, βασίζεται στον υπολογισμό των ωρών που αναλώθηκαν για την παραγωγή της μονάδας αυτής του προϊόντος. Στη συνέχεια, με βάση τον αριθμό των ωρών, θα προκύψει το ποσόν της αμοιβής, τακτικής, έκτακτης, υπερωριακής κλπ., των εργαζομένων καθώς και το ποσόν των εργοδοτικών εισφορών που επιβαρύνουν την επιχείρηση (Henry et al, 1994:95).

2.2. Μέθοδοι κοστολόγησης

Υπάρχουν πάρα πολλά κριτήρια κατάταξης του κόστους και αντίστοιχες κατηγορίες, τα σπουδαιότερα είναι τα παρακάτω (Παπαναγιώτου, 2002:63):

- 1) Το οικονομικό στάδιο στο οποίο βρίσκεται το αγαθό (παραγωγή, μεταποίηση, εμπορία, μεταφορά κλπ.) οπότε υπάρχει κόστος παραγωγής ή κατασκευής, κόστος μεταφοράς, κόστος μεταποίησης, κόστος αγοράς ή πώλησης.
- 2) Η φύση των δαπανών και συντελεστών απόκτησης του αγαθού όπως το κόστος υλικών, το κόστος εργασίας, το κόστος εδάφους, το κόστος μόνιμου κεφαλαίου, το κόστος γενικών εξόδων.
- 3) Ο χρόνος υπολογισμού του κόστους. Ανάλογα με τον χρόνο υπολογισμού το κόστος διακρίνεται σε ιστορικό ή απολογιστικό, όταν αναφέρεται στο παρελθόν, προϋπολογιστικό ή μελλοντικό κόστος, όταν αναφέρεται στο μέλλον.
- 4) Ο σκοπός για τον οποίο υπολογίζεται το κόστος. Το κόστος υπολογίζεται για σκοπούς ανάλυσης μιας κατάστασης, για έλεγχο και σύγκριση της υφιστάμενης κατάστασης με μια άριστη και για σκοπούς σχεδιασμού και

μελλοντικού προγραμματισμού, οπότε υπάρχουν και διαφορετικές κατηγορίες κόστους. Για ανάλυση υπάρχει:

- i. Το κόστος ευκαιρίας ή εναλλακτικό κόστος. Αναφέρεται στο κόστος ενός αγαθού ή συντελεστή αν χρησιμοποιηθεί εναλλακτικά. Κατά μια διαφορετική προσέγγιση το κόστος ευκαιρίας είναι η απώλεια σε εναλλακτικό προϊόν από τη χρήση των συντελεστών παραγωγής για την παραγωγή ενός προϊόντος.
 - ii. Οριακό κόστος. Οριακό κόστος είναι το κόστος της τελευταίας μονάδας του συντελεστή που χρησιμοποιείται στην παραγωγή, ή το κόστος της τελευταίας μονάδας του προϊόντος που παράγεται. Με άλλα λόγια αντιπροσωπεύει τη μείωση του κόστους από μια μείωση της παραγωγής κατά 1 μονάδα ή την αύξηση του από την παραγωγή μιας επί πλέον μονάδας. Το οριακό κόστος (ΟΚ) λέγεται και διαφορικό κόστος.
- 5) Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους. Το κόστος βασίζεται είτε σε λογιστικά στοιχεία, είτε σε γενικές πληροφορίες από ερωτηματολόγια οικονομικών μονάδων ή υπηρεσιών. Οπότε αντίστοιχα υπάρχει το λογιστικό κόστος και το εξωλογιστικό κόστος.

2.2.1. Εξατομικευμένης παραγωγής

Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος εξαρτάται από τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας. Η παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει μία από τις εξής δύο μορφές: εξατομικευμένη παραγωγή ή τη συνεχή παραγωγή.

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από το ότι το εργοστάσιο αναλαμβάνει την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας. Το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση ή με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Στην περίπτωση της εξατομικευμένης παραγωγής ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για ολόκληρη την παραγγελία. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους θα γίνει στη συνέχεια με βάση τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που περιέχονται στην κάθε παραγγελία. Διαδικασία εξατομικευμένης παραγωγής έχουν οι βιομηχανίες οι

οποίες παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία κλπ. καθώς και οι επισκευαστικές ή κατασκευαστικές επιχειρήσεις (Ιγνατιάδης, 1998:57).

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κοστολόγηση παραγγελίας χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή οι παραγγελίες που εκτελεί το εργοστάσιο είναι διαφορετικές μεταξύ τους για τους λόγους που αναφέρθηκαν πιο πάνω.

Για να κοστολογηθεί η παραγγελία εξατομικεύεται με την έννοια ότι της δίδεται ένας αύξων ή κωδικός αριθμός που την διαφοροποιεί αμέσως από τις άλλες παραγγελίες που εκτελούνται, συγχρόνως ίσως, στο εργοστάσιο. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή σε περισσότερα τμήματα του εργοστασίου (Βαρβάκης, 1993:104).

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία θα πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν (όχι αναγκαστικά εξίσου) τις δύο αυτές παραγγελίες. Το άθροισμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων με τα οποία θα επιβαρυνθούν οι δύο παραγγελίες θα πρέπει να ισούται με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος (ή το σύνολο) των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος.

Εάν η τιμή πωλήσεως των προϊόντων της επιχείρησης είναι σταθερή είτε για λόγους ανταγωνισμού είτε διότι έχει καθορισθεί από μια αρμόδια δημόσια υπηρεσία (το Υπουργείο Εμπορίου), τότε η επιβάρυνση των παραγγελιών με γενικά βιομηχανικά έξοδα θα μπορούσε να γίνει στο τέλος της χρήσης που τα γενικά

βιομηχανικά έξοδα των τμημάτων του εργοστάσια είναι γνωστά. Έτσι, ανάλογα με το πόσο χρόνο απασχόλησε η κάθε παραγγελία το κάθε τμήμα μέχρι να ολοκληρωθεί, θα υπολογισθούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που θα την επιβαρύνουν. Η κοστολόγηση στην περίπτωση αυτή ανεξαρτητοποιείται από τον καθορισμό της τιμής πώλησης αποσκοπεί στο να δώσει πληροφορίες χρήσιμες για τον υπολογισμό του μικτού κέρδους καθώς και για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δραστηριότητας της επιχείρησης (Simini et al, 1994:33-35).

Στις περισσότερες όμως περιπτώσεις επιχειρήσεων που η παραγωγική τους διαδικασία απασχολείται με την εκτέλεση παραγγελιών, η τιμή πώλησης των παραγομένων προϊόντων τους δεν είναι σταθερή ή προκαθορισμένη αλλά εξαρτάται από το κόστος παραγωγής του αντικείμενου της παραγγελίας. Αυτό σημαίνει ότι η κοστολόγηση, εκτός από τα ανωτέρω αναφερόμενα, πρέπει να αποσκοπεί στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής της παραγγελίας μόλις τελειώσει η ολοκλήρωση της και πρέπει να παραδοθεί στον πελάτη που την έδωσε στην επιχείρηση.

Μόνο όταν είναι γνωστό το κόστος παραγωγής θα μπορέσει η επιχείρηση να καθορίσει την τιμή πώλησης. Είναι εμφανές ότι στην περίπτωση αυτή η παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί με γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία ίσως δεν έχουν γίνει ακόμη. Εάν δηλαδή η εκτέλεση μιας παραγγελίας απαιτήσει τρεις ημέρες για την ολοκλήρωσή της, στα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί θα πρέπει να περιλαμβάνεται και ένα ποσό για τα τηλεφωνικά έξοδα του εργοστασίου. Όμως την στιγμή της ολοκλήρωσης της παραγγελίας και της παράδοσης της στον πελάτη το ποσό για τα τηλεφωνικά έξοδα είναι άγνωστο (Δαμίρης, 1996: 4).

Τα προβλήματα αυτής της μορφής αντιμετωπίζονται με την χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης των παραγγελιών με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Πρέπει να σημειωθεί ότι το πρόβλημα του προσδιορισμού του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας μόλις ολοκληρωθεί η εκτέλεση της υπάρχει ανεξάρτητα από το εάν τα προϊόντα μπορούν να αποθηκευθούν ή όχι. Το πρόβλημα υπάρχει επειδή πρέπει να υπολογισθεί το κόστος παραγωγής για να οδηγηθεί στη συνέχεια η επιχείρηση στον υπολογισμό της τιμής πωλήσεως αυξάνοντας το κόστος παραγωγής κατά ένα ποσοστό ώστε να καλυφθούν τα υπόλοιπα έξοδα λειτουργίας της και να υπάρξει και ένα κέρδος.

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας ακολουθείται η εξωλογιστική κοστολόγηση (ανεξάρτητα από το εάν η επιχείρηση μπορεί να έχει και

εσωλογιστική κοστολόγηση) και χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό το «Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγωγής» (Βενιέρης και συν., 2003:115).

2.2.2. Συνεχούς παραγωγής

Η συνεχής παραγωγή χαρακτηρίζεται από το ότι το εργοστάσιο παράγει ένα τυποποιημένο προϊόν. Η παραγωγή του προϊόντος αυτού απαιτεί μία σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου οι οποίες γίνονται σύμφωνα με μία σαφώς προκαθορισμένη ακολουθία. Ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για κάθε στάδιο επεξεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας. Το ανά μονάδα κόστος κάθε σταδίου ή τμήματος επεξεργασίας θα είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει διαιρώντας το συνολικό κόστος του για μια χρονική περίοδο δια του αριθμού των μονάδων οι οποίες παρήχθησαν στην περίοδο αυτή. Διαδικασία συνεχούς παραγωγής έχουν οι βιομηχανίες οι οποίες παράγουν πετροχημικά προϊόντα, υφάσματα, τσιμέντο κ.λπ.

Το χαρακτηριστικό της εξατομικευμένης παραγωγής είναι ότι τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο παραγωγής τους, τη διάρκεια που απαιτείται για την παραγωγή τους ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Για τους λόγους αυτούς η κοστολογική παρακολούθηση συσχετίζεται με τα συγκεκριμένα προϊόντα που παράγονται κάθε φορά.

Η συνεχής παραγωγή, σε αντίθεση με την εξατομικευμένη παραγωγή, έχει το χαρακτηριστικό ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους, ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Για το λόγο αυτό η συνεχής παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή (Βενιέρης και συν., 2003:117).

Η ομοιότητα που υπάρχει μεταξύ των παραγομένων μονάδων του προϊόντος συνεπάγεται ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει αν το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου διαιρεθεί με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παρήχθησαν μέσα σ' αυτή την περίοδο. Είναι προφανής η διευκόλυνση για την κοστολόγηση που επέρχεται από το γεγονός ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής είναι στην ουσία το μέσο κόστος παραγωγής της περιόδου. Η συγκέντρωση των πρωτογενών κοστολογικών στοιχείων γίνεται για μια χρονική περίοδο και όχι για μια συγκεκριμένη παραγγελία.

Η παραγωγική διαδικασία, συνήθως, διαιρείται σε επί μέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής. Κάθε στάδιο ή φάση της παραγωγικής διαδικασίας ολοκληρώνεται, συνήθως, σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μια παραγωγική διαδικασία συνεχούς παραγωγής είναι όμοια μεταξύ τους, για να ολοκληρωθεί η επεξεργασία τους θα πρέπει όλα να περάσουν από τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου (ή ακόμη και από μικρότερα κέντρα κόστους στα οποία χωρίζεται ένα τμήμα του εργοστασίου) σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας. Σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Με αυτό το κόστος διαμορφωμένο συνεχίζεται η επεξεργασία του προϊόντος στο επόμενο τμήμα όπου θα διαμορφωθεί ένα νέο μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό συνεχίζεται, μέχρι να τελειώσουν όλα τα στάδια ή οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Το μέσο, δηλαδή, ανά μονάδα κόστος παραγωγής διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο σε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και «κατά φάση» κοστολόγηση.

Οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να συμπίπτουν ή να μην συμπίπτουν με τα τμήματα στα οποία είναι χωρισμένο το εργοστάσιο της επιχείρησης. Επίσης είναι δυνατόν να συμβεί να συντελούνται δύο ή περισσότερες φάσεις στο ίδιο τμήμα ή ακόμη η κατάτμηση της παραγωγικής διαδικασίας σε φάσεις να είναι τελείως ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή όχι τμημάτων και να γίνεται με αντικειμενικό σκοπό την ανάλυση ή την βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης. Οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις αυτές και αν ισχύει η κοστολόγηση έχει αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους παραγωγής. Απο την πιο πάνω περιγραφή της συνεχούς παραγωγής προκύπτουν τα εξής χαρακτηριστικά (Βενιέρης, 1996:164, Βανάκας, 1994:66):

- 1) Ο κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται και παρακολουθείται για μια χρονική περίοδο ανά φάση, τμήμα ή κέντρο κόστους. Εάν η κοστολόγηση γίνεται εσωλογιστικά, η συγκέντρωση και η παρακολούθηση του κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων λογαριασμών για κάθε φάση, τμήμα ή κέντρο κόστους.
- 2) Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που υπολογίζεται για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους του τμήματος δια των μονάδων του προϊόντος που παρήχθησαν στην περίοδο

αυτή. Σαν μονάδες του προϊόντος που παρήχθησαν μπορεί να ληφθούν οι φυσικές μονάδες ή οι ισοδύναμες μονάδες.

- 3) Οι μονάδες του προϊόντος, η επεξεργασία των οποίων ολοκληρώνεται σε ένα τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας, μεταφέρονται με το κόστος παραγωγής τους στο επόμενο τμήμα για την περαιτέρω επεξεργασία τους. Όταν οι μονάδες του προϊόντος περάσουν από όλα τα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας καταλήγουν στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων.

2.2.3. Συμπαράγωγων και υποπαράγωγων προϊόντων

Είναι συνηθισμένο φαινόμενο μια παραγωγική διαδικασία να καταλήγει στη παραγωγή περισσότερων από ένα προϊόντων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η επεξεργασία του αργού πετρελαίου από την οποία παράγονται η βενζίνη, η κηροζίνη, το φωτιστικό πετρέλαιο κλπ.

Τα προϊόντα που παράγονται από μια κοινή παραγωγική διαδικασία ονομάζονται συμπαράγωγα ή υποπαράγωγα. Η ονομασία τους εξαρτάται από την συσχέτιση της αξίας πωλήσεως τους. Εάν τα παραγόμενα προϊόντα έχουν μεταξύ τους ίσες ή περίπου ίσες αξίες πωλήσεως τότε χαρακτηρίζονται σαν συμπαράγωγα. Εάν από τα προϊόντα που παράγονται ορισμένα έχουν πολύ μικρότερη αξία πωλήσεως σε σύγκριση με τα υπόλοιπα, τότε τα προϊόντα αυτά χαρακτηρίζονται σαν υποπαράγωγα. Τα υπολείμματα που εξετάστηκαν ήδη σε άλλα σημεία του βιβλίου χαρακτηρίζονται πολλές φορές σαν υποπαράγωγα προϊόντα.

Η κοστολόγηση των συμπαραγωγών και των υποπαραγωγών έχει σκοπό να επιμερίσει το κοινό κόστος παραγωγής στα παραγόμενα προϊόντα. Δηλαδή η κοστολόγηση αυτή δεν αποτελεί ξεχωριστή μέθοδο κοστολόγησης αλλά συνυπάρχει τόσο στην περίπτωση της εξατομικευμένης παραγωγής όσο και στην περίπτωση της συνεχούς παραγωγής, εφόσον από τις παραγωγικές αυτές διαδικασίες προκύπτουν συμπαράγωγα ή υποπαράγωγα προϊόντα.

2.4. Τεχνικές κοστολόγησης

2.4.1. Πλήρους κόστους

Το χαρακτηριστικό του πλήρους κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους τους συντελεστές του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση. Η επιβάρυνση των παραγομένων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σημείο εκείνο στο οποίο διαφέρουν το πλήρες κόστος και το οριακό κόστος. Τα περί οριακού κόστους και οριακής κοστολόγησης αναπτύσσονται σε επόμενες παραγράφους.

Για να ολοκληρωθεί το θέμα του πλήρους κόστους και της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης πρέπει να εξετασθεί η περίπτωση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα του εργοστασίου μιας επιχείρησης. Ο τρόπος με τον οποίο συγκεντρώνεται το κόστος αυτό, παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον από την άποψη ότι πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρο το εργοστάσιο της επιχείρησης, όπως τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας του εργοστασίου. Όμως όπως διαπιστώθηκε τόσο στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής όσο και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπάρχει ανάγκη συγκεντρώσεως των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά τμήμα του εργοστασίου ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, ανά κέντρο κόστους. Το ενδιαφέρον συγκεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή η συγκέντρωση του κόστους των πρώτων υλών ή της άμεσης εργασίας ανά κέντρο κόστους είναι πολύ ευκολότερη. Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας μπορεί σε πάρα πολλές περιπτώσεις να συγκεντρωθεί όχι μόνο ανά κέντρο κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν (Τζόγιος, 2000: 43).

Κατά τη συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους διαπιστώνεται ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι δύο ειδών: εκείνα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι ο μισθός του προϊστάμενου του κέντρου κόστους, και εκείνα που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα

κέντρο κόστους αλλά έμμεσα, όπως είναι η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που θα επιβαρύνουν το κέντρο κόστους. Η επιβάρυνση των κέντρων κόστους με το δεύτερο αυτό είδος των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με τη βοήθεια της τεχνικής που ονομάζεται επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους. Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη διότι (Πομόνης, 2001:77-78, Βενιέρης και συν., 2003:219):

- 1) Εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του έλεγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης.
- 2) Αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγομένων προϊόντων δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επί μέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά.

2.4.2. Οριακού κόστους

Το χαρακτηριστικό του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, το επίπεδο απασχόλησης του εργοστασίου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό το οριακό κόστος ονομάζεται συχνά μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος.

Το οριακό κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος ονομάζεται οριακή ή άμεση κοστολόγηση.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριακή κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται κόστος περιόδου, δηλαδή κόστος που δεν οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος, άρα που δεν αποθεματοποιείται, αλλά αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου. Η οριακή κοστολόγηση βασίζεται στη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η οριακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων (Τσακλάγκανος, 1994:84).

Εάν από την τιμή πώλησης μιας μονάδας προϊόντος αφαιρεθεί το οριακό κόστος παραγωγής της, το υπόλοιπο ονομάζεται περιθώριο συμμετοχής ή περιθώριο συμβολής. Το περιθώριο συμμετοχής δείχνει το ποσό που απομένει από τη πώληση μιας μονάδας προϊόντος με το οποίο αυτή συμμετέχει στη κάλυψη των συνολικών σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων ή, διαφορετικά, το ποσό με το οποίο συμβάλλει η πωλούμενη μονάδα στη κάλυψη των συνολικών σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Πολλές φορές η έννοια του οριακού κόστους διευρύνεται και περιλαμβάνει το συνολικό μεταβλητό κόστος της λειτουργίας της επιχείρησης, δηλαδή το μεταβλητό κόστος της παραγωγής, το μεταβλητό κόστος των πωλήσεων κλπ. Στην περίπτωση αυτή τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα ομαδοποιούνται μαζί με τα υπόλοιπα σταθερά έξοδα των λειτουργιών των πωλήσεων ή της διοίκησης κλπ. της επιχείρησης (Henry et al, 1994:88).

2.4.3. Πρότυπου κόστους

Στις προηγούμενες παραγράφους που έγινε η ανάπτυξη του πλήρους κόστους και του οριακού κόστους, η κοστολόγηση βασίστηκε σε ιστορικά, ή όπως αλλιώς ονομάζονται απολογιστικά, πρωτογενή κοστολογικά δεδομένα. Δηλαδή τα δεδομένα για το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ήταν πραγματικά. Σε μία μόνο περίπτωση χρησιμοποιήθηκαν προϋπολογιστικά δεδομένα και αυτό έγινε για τον υπολογισμό του συντελεστή επιβάρυνσης των παραγομένων προϊόντων με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ο συντελεστής επιβάρυνσης είναι ένα είδος πρότυπου κόστους.

Το πρότυπο κόστος στηρίζεται σε προϋπολογιστικά δεδομένα όχι μόνο σε σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αλλά και σε σχέση με τους υπόλοιπους συντελεστές του κόστους, δηλαδή τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Αυτό σημαίνει ότι πριν ακόμη ξεκινήσει η παραγωγή των προϊόντων έχει γίνει η εκτίμηση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής. Καθ' αυτή την έννοια το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που στηρίζεται σε εκτιμήσεις θα μπορούσε να ονομάζεται «προϋπολογιστικό κόστος» (Βαρβάκης, 1993:45-47).

Όσο οι εκτιμήσεις αυτές γίνονται ακριβέστερες τόσο το προϋπολογιστικό κόστος τείνει προς το πρότυπο κόστος. Εάν, δηλαδή, αρχίσει για πρώτη φορά η παραγωγή ενός προϊόντος μπορούν οπωσδήποτε να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με το ανά μονάδα κόστος παραγωγής του και να υπολογισθεί το προϋπολογιστικό του κόστος. Οι εκτιμήσεις όμως αυτές, όσο λεπτομερειακές και αν είναι, θα έχουν το μειονέκτημα ότι αναφέρονται σε κάτι που ακόμη δεν υπάρχει, αλλά που θα υπάρξει στο μέλλον. Οι εκτιμήσεις αυτές θα υποδεικνύουν το κόστος που πιθανότατα «θα έχει» το παραγόμενο προϊόν. Εάν, αντιθέτως, ένα προϊόν παράγεται ήδη, και πάλι μπορούν να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με το ανά μονάδα κόστος παραγωγής του. Οι εκτιμήσεις όμως αυτές, στη προκειμένη περίπτωση, μπορούν να βασισθούν σε πραγματικές παρατηρήσεις και μετρήσεις. Οι παρατηρήσεις και οι μετρήσεις θα αφορούν την πραγματική ανάλωση κάθε πρώτης ύλης που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή τον πραγματικό χρόνο εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή ανάλογα μάλιστα με το βαθμό εξειδίκευσης των εργαζομένων που συμμετέχουν στην παραγωγή του προϊόντος. Έτσι, οι εκτιμήσεις αυτές θα υποδεικνύουν το κόστος που «πρέπει» να έχει το παραγόμενο προϊόν. Το συμπέρασμα είναι ότι το πρότυπο κόστος είναι ένα πολύ σωστά και λεπτομερειακά υπολογισμένο προϋπολογιστικό κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος (Πρωτοσυγγελίδης, 1990:79).

Επειδή το πρότυπο κόστος υποδεικνύει το πόσο «πρέπει» να είναι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής, εκτός από το ρόλο που παίζει στη κοστολόγηση των παραγομένων προϊόντων, χρησιμοποιείται ευρύτατα στο χώρο της διοίκησης των επιχειρήσεων για να εκφράσει: το στόχο που πρέπει να επιτευχθεί ως προς το κόστος παραγωγής και τη βάση προς την οποία πρέπει να συγκριθούν τα πραγματικά κοστολογικά δεδομένα μιας χρονικής περιόδου για να ελεγχθεί εάν και κατά πόσο επιτεύχθηκε ο στόχος που είχε τεθεί. Η διαπίστωση διαφορών, ή όπως αλλιώς ονομάζονται «αποκλίσεων», μεταξύ του πραγματικού - απολογιστικού κόστους και του πρότυπου κόστους αποτελεί το σημείο εκκίνησης της σχετικής έρευνας που πρέπει να καταλήξει στον εντοπισμό των αιτιών των αποκλίσεων και να προκαλέσει στη συνέχεια τις απαραίτητες αποφάσεις της διοίκησης της επιχείρησης σχετικά με τη εξάλειψη των αιτιών αυτών. Για το λόγο αυτό η τεχνική του πρότυπου κόστους θεωρείται ότι αποτελεί την σημαντικότερη συμβολή της λογιστικής κόστους στην καλύτερη διοίκηση των επιχειρήσεων. Η γνώση του ανά μονάδα πρότυπου κόστους μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για τη κατάσχεση προγραμμάτων δράσης των

επιχειρήσεων στα οποία χρειάζεται ο προϋπολογισμός του συνολικού κόστους παραγωγής. Όπως το ανά μονάδα πρότυπο κόστος έτσι και το συνολικό πρότυπο κόστος χρησιμεύει στη διοίκηση της επιχείρησης σαν στόχος και σαν βάση σύγκρισης. Η κοστολόγηση που βασίζεται στο πρότυπο κόστος ονομάζεται πρότυπη κοστολόγηση (Βενιέρης, 1996:254).

Ο καθορισμός του πρότυπου κόστους δεν είναι τίποτε άλλο από τον καθορισμό προτύπων για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, για όλους δηλαδή τους παράγοντες που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής. Τα πρότυπα που καθορίζονται σχετικά με τις πρώτες ύλες αφορούν (Βενιέρης, 1996:255):

- 1) Τις ποσότητες των χρησιμοποιουμένων πρώτων υλών.
- 2) Τις τιμές των αγοραζομένων πρώτων υλών.

Ο καθορισμός των προτύπων ποσοτήτων των πρώτων υλών, δηλαδή των ποσοτήτων που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, είναι ευθύνη των μηχανικών της επιχείρησης. Για τον καθορισμό αυτό οι μηχανικοί θα βασισθούν στις τεχνικές προδιαγραφές του παραγομένου προϊόντος, στα τεχνικά χαρακτηριστικά ή στην προέλευση των πρώτων υλών, στην πείρα τους, σε μελέτες σχετικά με την παραγωγική διαδικασία ή σε πειράματα που θα κάνουν ειδικά για το σκοπό αυτό.

Ο καθορισμός των προτύπων τιμών των αγοραζομένων πρώτων υλών, δηλαδή των τιμών στις οποίες πρέπει να γίνουν οι αγορές, είναι ευθύνη του τμήματος προμηθειών της επιχείρησης. Το τμήμα αυτό γνωρίζει καλύτερα τις τιμές που επικρατούν ή που θα επικρατήσουν στο άμεσο μέλλον καθώς επίσης και τις συνθήκες που επικρατούν στις αγορές από τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στη παραγωγή των προϊόντων.

Το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών είναι το γινόμενο της πρότυπης ποσότητας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος επί την πρότυπη τιμή των πρώτων υλών. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση που χρησιμοποιούνται πολλές πρώτες ύλες για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος το πρότυπο κόστος θα υπολογισθεί για κάθε μια πρώτη ύλη ξεχωριστά. Τα πρότυπα που καθορίζονται σχετικά με την άμεση εργασία αφορούν (Καρδακάρης, 1996:96-98):

- 1) Την απόδοση των εργαζομένων.
- 2) Το ωρομίσθιο με το οποίο αμείβονται οι εργαζόμενοι.

Ο καθορισμός της πρότυπης απόδοσης των εργαζομένων σημαίνει τον προσδιορισμό του χρόνου που πρέπει να αναλωθεί για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος. Για τον καθορισμό αυτό απαιτείται η εξακρίβωση όλων των εργασιών που γίνονται από τους εργαζόμενους για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος καθώς επίσης και η μέτρηση του χρόνου που χρειάζεται για να γίνει κάθε μια από τις εργασίες αυτές. Ο καθορισμός της πρότυπης απόδοσης βασίζεται σε μελέτες του τρόπου εργασίας και σε μεγάλο αριθμό χρονομετρήσεων. Η μελέτη του τρόπου εργασίας αποσκοπεί στο να υποδείξει ποιος είναι ο καλύτερος, και άρα ο πιο αποδοτικός, τρόπος για να εργασθεί ο εργαζόμενος.

Ο μεγάλος αριθμός των χρονομετρήσεων έχει σαν αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση της κάθε εργασίας έτσι ώστε να εξομαλύνονται οι διαφορές στην απόδοση των εργαζομένων που προκαλούνται από τον διαφορετικό βαθμό εξειδίκευσης τους, την κόπωση, ή από άλλους τυχαίους παράγοντες. Πρέπει να σημειωθεί ότι κάθε φορά που αλλάζει ο τρόπος εκτέλεσης μιας εργασίας πρέπει να προσδιορίζεται νέος πρότυπος χρόνος εκτέλεσης της εργασίας αυτής. Την ευθύνη του προσδιορισμού της πρότυπης απόδοσης των εργαζομένων την έχουν οι τεχνικοί της παραγωγής της επιχείρησης (Ιγνατιάδης, 1998:63).

Ο καθορισμός του πρότυπου ωρομίσθιου είναι ευθύνη του γραφείου προσωπικού της επιχείρησης και βασίζεται στο βαθμό εξειδίκευσης του εργατικού δυναμικού της επιχείρησης σε συνδυασμό με την πολιτική ημερομισθίων που ακολουθεί η επιχείρηση, τις συλλογικές συμβάσεις, την κρατική εισοδηματική πολιτική κλπ.

Το πρότυπο κόστος της άμεσης εργασίας είναι το γινόμενο της πρότυπης απόδοσης, εκφρασμένης σε ώρες άμεσης εργασίας, επί το πρότυπο ωρομίσθιο. Για τον καθορισμό των προτύπων γενικών βιομηχανικών εξόδων πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι αυτά είναι δύο ειδών: τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Κάθε ένα είδος γενικού βιομηχανικού εξόδου πρέπει να εξετασθεί μόνο του για να καθορισθεί το ύψος στο οποίο πρέπει να ανέλθει ανάλογα με το αν είναι μεταβλητό ή σταθερό. Ένα πρότυπο γενικό βιομηχανικό έξοδο είναι οπωσδήποτε προϋπολογιστικό. Όμως έχει ήδη γίνει η διάκριση μεταξύ των εννοιών του «προϋπολογιστικού» και του «πρότυπου». Για να γίνει ο προϋπολογισμός ενός γενικού βιομηχανικού εξόδου μπορούν να ακολουθηθούν δύο προσεγγίσεις. Σύμφωνα με την μία, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να είναι μία απλή χρονική επέκταση των

στοιχείων του παρελθόντος για το μέλλον. Σύμφωνα με την άλλη, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να καθορισθεί έπειτα από πολύ προσεκτική εξέταση και εκτίμηση των συνθηκών που θα επικρατήσουν κατά την χρονική περίοδο στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Εάν δηλαδή πρόκειται, για παράδειγμα, να καθορισθεί το γενικό βιομηχανικό έξοδο που ονομάζεται «έξοδα συντήρησης μηχανημάτων» οι δύο αυτές προσεγγίσεις θα είναι ως εξής: στην πρώτη περίπτωση θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη τα έξοδα συντήρησης της τρέχουσας περιόδου και να γίνει σ' αυτά μια απλή αναπροσαρμογή σε ό,τι αφορά για παράδειγμα τις αμοιβές των τεχνικών που κάνουν την συντήρηση, με το σκεπτικό ότι όλοι οι υπόλοιποι παράγοντες που επιδρούν πάνω στη διαμόρφωση του ύψους των εξόδων συντήρησης θα παραμείνουν αμετάβλητοι (Βενιέρης και συν., 2003:88).

Κεφάλαιο 3. Μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC)

3.1. Περιγραφή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC)



Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) αποτέλεσε μια μέθοδο που ουσιαστικά οδήγησε και στην ανάπτυξη της διοίκησης βάσει των δραστηριοτήτων. Η συγκεκριμένη μέθοδος δίνει τη δυνατότητα εξεύρεσης του κόστους ανά δραστηριότητα και το ποίο θα οδηγήσει στη λήψη των κατάλληλων μέτρων ώστε κατά το δυνατόν να μειωθεί.

Στη λήψη των συγκεκριμένων μέτρων μπορούν να περιληφθούν ο ανασχεδιασμός των υπάρχοντων δραστηριοτήτων με σκοπό την αύξηση ή την μείωση τους, η χρησιμοποίηση περισσότερων κριτηρίων μερισμού του έμμεσου κόστους, η κατάργηση κάποιας δραστηριότητας και η ανάθεση εκτέλεσης του παραγομένου σε αυτήν έργου σε εξωτερικούς συνεργάτες οι οποίοι ουσιαστικά θα μειώσουν το κόστος (Μανουσόπουλος, 2009: 5).

Η μέθοδος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) ουσιαστικά δίνει τη δυνατότητα εντοπισμού εκείνων των δραστηριοτήτων που είναι κοστοβόρες για την επιχείρηση συμβάλλοντας στον περιορισμό τους ή ακόμα και στην παύση τους προσθέτοντας αξία σε άλλα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο εντοπισμός συχνά των δραστηριοτήτων που είναι «επιβλαβείς» για την επιχείρηση είναι συχνά μια πολύπλοκη διαδικασία που καλούνται να αντιμετωπίσουν κυρίως οι μάνατζερς. Οι βασικές αιτίες και οι λόγοι που οδηγούν στην ύπαρξη μη παραγωγικών δραστηριοτήτων βρίσκει αιτιολογία σε παράγοντες εντός της επιχείρησης, φυσικούς ή ανθρώπινους, καθώς και σε παράγοντες του εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης (Cenentia Business Solution, 2005:3).

Το σύγχρονο διαμορφωμένο οικονομικό περιβάλλον όπου η επιβίωση μιας επιχείρησης είναι άμεσα συνδεδεμένη με την παρουσία κερδοφορίας, είναι ιδιαίτερα

σημαντικό να προσφέρονται όχι μόνο ποιοτικά προϊόντα και υπηρεσίες αλλά και να κοστίζουν κατά το δυνατόν λιγότερο στην επιχείρηση

Η επίτευξη του συγκεκριμένου στόχου εξασφαλίζεται με την από βήμα βήμα εξέταση, από πλευράς κόστους, κάθε δραστηριότητας. Οι δραστηριότητες που θα πρέπει να ελέγχονται είναι η έρευνα, η ανάπτυξη, η παραγωγή, το μάρκετινγκ, η διανομή και η εξυπηρέτηση των πελατών (Δεληγιάννης, 2002:21).

Σχήμα 1. Δραστηριότητες προσθήκης αξίας στο προϊόν



Πηγή: Ιδία επεξεργασία, 2012

3.2. Οι βασικές αρχές της μεθόδου κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC)

Η μεθοδολογία της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) συχνά θεωρείται αρκετά περίπλοκη διότι δεν απουσιάζουν οι απόψεις εκείνων που ισχυρίζονται ότι περιλαμβάνει πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα, η συγκεκριμένη μεθοδολογία κοστολόγησης είναι βασισμένη στις ακόλουθες αρχές (Cenentia Business Solution, 2005:3):

- 1) Πρώτη (1^η) αρχή: Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη αρχή, κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης ανεξάρτητα από την ωφέλεια της ή όχι, σπαταλά πόρους της επιχείρησης.
- 2) Δεύτερη (2^η) αρχή: Κάθε δραστηριότητα επιτελείται για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό. Στη συγκεκριμένη αρχή υπάρχει η παραδοχή ότι κάθε δραστηριότητα πραγματοποιείται για κάποια αιτία ή σκοπό. Σε επιχειρήσεις που διαθέτουν άρτια οργάνωση, κάθε δραστηριότητα είναι άμεσα συνδεδεμένη με το κόστος. Δεν είναι λίγες όμως οι περιπτώσεις όπου ένα τμήμα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης να μην μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με τα αντικείμενα κόστους αλλά να συσχετίζεται με κάποιο κέντρο κόστους, δηλαδή κάποιο τμήμα της επιχείρησης.
- 3) Τρίτη (3^η) αρχή: Κάθε πελάτης, προϊόν ή υπηρεσία «απαιτεί» διαφορετικής έντασης εργασία.

Σε αντίθεση με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης όπου τα γενικά έξοδα επιμερίζονται στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις επιμερισμού όπως ο όγκος και η αξία των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες απασχόλησης των μηχανημάτων κλπ. χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος, μέθοδος κοστολόγησης ABC λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους με βάση το τι πραγματικά καταναλώθηκε για το κάθε αντικείμενο.

3.3. Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC)



Η κοστολόγηση κατά ABC, προσφέρει σημαντικά πλεονεκτήματα όπως προαναφέρθηκε στον εντοπισμό κοστοβόρων δραστηριοτήτων. Η διαδικασία ωστόσο προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) ακολουθεί συγκεκριμένα στάδια. Τα στάδια που ακολουθούνται είναι τα εξής (Roztocki et al, 1998:33, Κονόμη, 2006:133, Μανουσόπουλος, 2009: 7):

- 1) Προσδιορισμός δραστηριοτήτων που χρησιμοποιεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία κατά την παραγωγή του και καταγραφή οικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης. Στο συγκεκριμένο στάδιο, ουσιαστικά πραγματοποιείται μια λειτουργική και κοστολογική υποδιαίρεση της επιχείρησης σε κατηγορίες με βασικό σκοπό τη δημιουργία τέτοιων δραστηριοτήτων που θα παράγουν προϊόντα ή υπηρεσίες σε ανάπτυξη καθώς και αποτύπωση των οικονομικών της δεδομένων βάσει του ετήσιου ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.
- 2) Προσδιορισμός κόστους κάθε δραστηριότητας της επιχείρησης. Ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων που αναπτύσσονται, στο συγκεκριμένο στάδιο καθορίζεται το κόστος κάθε δραστηριότητας. Δημιουργούνται τέτοια κέντρα κόστους βάσει δραστηριοτήτων που έχουν καθοριστεί και συγκεντρώνεται στο καθένα το προκύπτον κόστος. Προσδιορίζεται ουσιαστικά το πραγματικό κόστος κάθε δαπάνης, σε μέγεθος και αξία. Παρότι κάθε δαπάνη μπορεί να επιμεριστεί σε διάφορες δραστηριότητες, στην κατανομή τους χρησιμοποιείται διαφορετικό κατά περίπτωση κριτήριο.
- 3) Καθορισμός κριτηρίων προσδιορισμού του κόστους κάθε δραστηριότητας. Ο καθορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας αποτυπώνεται στο συγκεκριμένο στάδιο. Οι δαπάνες θα πρέπει να αντικατοπτρίζουν την κατανάλωση λειτουργικών πόρων που προκαλεί κάθε δραστηριότητα.
- 4) Καταλογισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας στο προϊόν ή την υπηρεσία. Μετά τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας της επιχείρησης σε τελικό στάδιο καταλογίζεται κάθε κόστος στους ανάλογους

φορείς, οι οποίοι επιβαρύνονται το κόστος για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό ή το ποσό που τη χρησιμοποιούν. Αξίζει να σημειωθεί ότι σημαντική επίδραση ασκεί και η χρέωση κεφαλαίου κάθε δραστηριότητας που υπολογίζεται στο συγκεκριμένο στάδιο.

- 5) Καθορισμός οδηγών κόστους (drivers cost). Οι οδηγοί κόστους αξιοποιούνται και καταγράφονται για να εντοπιστεί το κόστος δραστηριοτήτων. Επομένως, οι λειτουργικοί παράγοντες εντοπίζουν τα λειτουργικά έξοδα και οι κεφαλαιουχικοί παράγοντες τη χρέωση κεφαλαίου.
- 6) Υπολογισμός κόστους ανά μονάδα προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας.

Σχήμα 2. Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC)



Πηγή: Ιδία επεξεργασία, 2012

3.4. Σύγκριση ABC (Activity Based Costing) με παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης

Η κοστολόγηση σύμφωνα με τις δραστηριότητες, αποτελεί μια σύγχρονη θεώρηση προσδιορισμού του κόστους. Η συγκεκριμένη μέθοδος βασίζεται στο γεγονός ότι το κόστος είναι το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Σ' αυτή τη βάση, η μέθοδος ABC, έχει τη δυνατότητα να παρουσιάζει με μεγαλύτερη αμεσότητα όλα τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης βοηθώντας ταυτόχρονα τους μάνατζερ να λάβουν τις καλύτερες δυνατές αποφάσεις για την επιχείρηση σχετικά με την τιμολόγηση των προϊόντων ή υπηρεσιών, τη διαχείριση των πελατειακών σχέσεων, το μείγμα των προϊόντων ή υπηρεσιών που πρέπει να παραχθούν ή να προσφερθούν ώστε να συμβάλλουν στο βασικό σκοπό της επιχείρησης, την επίτευξη κερδοφορίας (Δεληγιάννης, 2002:42).

Η βασική διαφορά της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων με παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όπως του ολικού, του πρότυπου κλπ κόστους, έγκειται στο τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζει το έμμεσο κόστος της οικονομικής μονάδας, είτε αυτό σχετίζεται με τη διαδικασία παραγωγής προϊόντων, της διάθεσής του, της διαδικασίας πώλησης και διανομής του κλπ. Η συγκεκριμένη μέθοδος θεωρεί ότι το κόστος δεν επιβαρύνει μόνο το προϊόν ή μια υπηρεσία αλλά και ότι ακόμα και οι δραστηριότητες εν δυνάμει φέρουν στοιχεία κόστους.

Σημαντικότερο σημείου του προσδιορισμού το κόστους με τη συγκεκριμένη μέθοδο αποτελούν οι οδηγοί κόστους (cost drivers), οι οποίοι ουσιαστικά αποτελούν και τις αιτίες δημιουργίας του κόστους κάθε δραστηριότητας, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όπου χρησιμοποιούν τις βάσεις επιμερισμού.

Η πρόκληση που καλούνται να αντιμετωπίσουν τα στελέχη έχει να κάνει με τον εντοπισμό εκείνων των δραστηριοτήτων που παρουσιάζουν αυξημένο κόστος με μικρή ωφέλεια ώστε είτε να τις αντικαταστήσουν είτε να τις τροποποιήσουν.

Η χρησιμότητα του προσδιορισμού του κόστους βάσει δραστηριοτήτων είναι ιδιαίτερα σημαντική έναντι παραδοσιακών μεθόδων στις περιπτώσεις εκείνες όπου μια επιχείρηση με υψηλά γενικά έξοδα, τα οποία είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής, παράγει πολλαπλές και διαφορετικές γραμμές προϊόντων. Με την εφαρμογή της μεθόδου ABC, η επιχείρηση επιτυγχάνει ελαχιστοποίηση των διαστρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων (Cohen et al, 2005:986).

3.4.1. Σύγκριση ABC (Activity Based Costing) με παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης μέσω παραδείγματος

Για την πλήρη κατανόηση της συγκριτικής αξίας της μεθόδου ABC σε σχέση με παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης θα παρατεθεί ένα παράδειγμα δύο πελατών όπου παραγγέλλουν συγκεκριμένη ποσότητα ενός προϊόντος σε συγκεκριμένη τιμή ο καθένας. Στην περίπτωση του πελάτη Α και βάσει της ABC, οι μονάδες ανέρχονται σε 10 ενώ κάθε προϊόν κοστίζει 15,00 €. Το άμεσο κόστος ανέρχεται στα 150,00 €, το κόστος παραγγελίας στα 220,00 € και το τελικό κόστος στα 370,00 €. Για τον πελάτη Β, οι μονάδες ανέρχονται σε 60 με ίδιο κόστος (15,00 €) ενώ το άμεσο κόστος ανέρχεται στα 900,00 €. Το κόστος παραγγελίας και για τον πελάτη Β είναι το ίδιο αφού δεν επηρεάζεται από την ποσότητα (220,00 €). Σύμφωνα με τη μέθοδο της ABC, το κόστος ανά μονάδα για τον πελάτη Α ανέρχεται στα 37,00 € και για τον πελάτη Β στα 1.120,00 €

Στις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, η διαφοροποίηση έγκειται στη μη περίληψη του κόστους παραγγελίας αλλά γενικών εξόδων που για το παράδειγμα θεωρούνται πως αντιπροσωπεύουν το 35% του άμεσου κόστους. Για τον πελάτη Α, το κόστος μονάδας, ο αριθμός μονάδων και το άμεσο κόστος είναι τα ίδια. Δεν υπολογίζεται κόστος παραγγελίας αλλά γενικά έξοδα που ανέρχονται στα 52,50 €. Το συνολικό κόστος στην προκειμένη περίπτωση ανέρχεται στα 202,50 € ενώ το κόστος ανά μονάδα στα 20,25 €. Για τον πελάτη Β, όμοιες είναι οι τιμές για το κόστος μονάδας, ο αριθμός μονάδων και το άμεσο κόστος ενώ τα γενικά έξοδα ανέρχονται σε 315,00 €. Το συνολικό κόστος του πελάτη Β ανέρχεται στα 1215,00 € ενώ το κόστος ανά μονάδα στα 20,25 €.

Η τελική αξιολόγηση του κάθε πελάτη είναι εμφανώς ευκολότερη, σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα, με τη μέθοδο κοστολόγησης της ABC. Όπως μπορεί να παρατηρήσει κανείς, η παραδοσιακή κοστολόγηση ανεξάρτητα ποσότητας μονάδων Ανέδειξε το ίδιο κοστοβόρος τους δύο πελάτες. Αντίθετα, με τη μέθοδο ABC αναδείχθηκε η ουσιαστική διαφορά των δύο πελατών με τον Α να είναι πιο κοστοβόρος από τον Β. Η πληροφορία αυτή επιτρέπει σε μια επιχείρηση να ερευνήσει

σε βάθος τις αιτίες αυτής της διαφοράς, και τελικά να τιμολογήσει τους δυο αυτούς πελάτες αντίστοιχα. Χωρίς το ABC τέτοιου είδους ανάλυση θα ήταν αδύνατη.

Πίνακας 1. Συγκριτική αξιολόγηση παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης με ABC

Δεδομένα	Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC)		Παραδοσιακή κοστολόγηση	
	Πελάτης A	Πελάτης B	Πελάτης A	Πελάτης B
Κόστος μονάδας	15,00 €	15,00 €	15,00 €	15,00 €
Αριθμός μονάδων	10,00	60,00	10,00	60,00
Άμεσο κόστος	150,00 €	900,00 €	150,00 €	900,00 €
Κόστος παραγγελίας	220,00 €	220,00 €	-	-
Γενικά έξοδα (35%)	-	-	52,50 €	315,00 €
Συνολικό κόστος	370,00 €	1.120,00 €	202,50 €	1.215,00 €
Κόστος/μονάδα	37,00 €	18,67 €	20,25 €	20,25 €

3.5. Η χρηστικότητα της μεθόδου ABC (Activity Based Costing)

Σε επίπεδα χρηστικότητας, η μέθοδος ABC (Activity Based Costing), συμβάλλει στην κατανόηση από την πλευρά των επιχειρήσεων της σχέσης μεταξύ αιτών και αποτελέσματος αναφορικά με το κόστος προσφέροντας σημαντικά οφέλη σε επίπεδα επιχειρησιακών διαδικασιών, εσωτερικής πληροφόρησης, κατανόησης οικονομικών δεδομένων κλπ. Ειδικότερα, η χρηστικότητα της μεθόδου εστιάζει στα ακόλουθα στοιχεία (Κονόμη, 2006:126, Cokins, 1996:35):

- 1) Σημαντική πληροφόρηση και ανάλυση της κερδοφορίας της επιχείρησης.
- 2) Προσδιορισμός των πιο κερδοφόρων πελατών και αγορών.
- 3) Προσδιορισμός διαδικασιών και παραγόντων που συμβάλλουν στην αύξηση της κερδοφορίας.
- 4) Στήριξη του στρατηγικού προγραμματισμού της επιχείρησης μέσω της αναλυτικής εικόνας των οικονομικών και όχι μόνο πόρων.
- 5) Αποτελεσματικότερη διαχείριση του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

- 6) Κατανόηση των πραγματικών πηγών του κόστους μέσω της σύνδεσής του με τις επιχειρησιακές δραστηριότητες.
- 7) Βελτίωση της ανάλυσης των διαδικασιών που υλοποιούνται σε μία οικονομική μονάδα μέσω της πρόσθετης και εναλλακτικής πηγής πληροφόρησης που παρέχει.

3.6. Οργανωσιακές διαστάσεις της ABC (Activity Based Costing)

Οι διαστάσεις της ABC (Activity Based Costing) είναι πάρα πολλές και παρουσιάζουν μεγάλη βαρύτητα για τις επιχειρήσεις όπου οι δραστηριότητες τους εστιάζουν στην παραγωγή ή την παροχή υπηρεσιών κατά κύριο λόγο. Τα πλαίσια των «φυσιολογικών» δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης περιλαμβάνουν συνήθως σχεδιασμό, τιμολόγηση, εξυπηρέτηση πελατών, βελτίωση προϊόντων, κλπ. εν ώ υπάρχουν και άλλες διευκολύνσεις όπως η πληροφόρηση, η εξυπηρέτηση πελατών, κλπ.

Το βασικό ερώτημα πλέον μετατοπίζεται από το ποια είναι η κατανομή του κόστους στο γιατί η επιχείρηση δαπανά χρήματα και σε ποιες δραστηριότητες. Η απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα προϋποθέτει τον καθορισμό όλων εκείνων των πόρων για κάθε δραστηριότητα ξεχωριστά. Επίσης, περιλαμβάνει την κατηγοριοποίηση των βασικών δραστηριοτήτων σε ένα ιεραρχικό μοντέλο όπου κάθε δραστηριότητα εντάσσεται σε ένα ευρύτερο πλέγμα λογαριασμών. Σ' αυτή τη βάση, διακρίνονται έξι (6) κατηγορίες δραστηριοτήτων (Κεχράς, 2006:351-353, (Κονόμη, 2006:126):

- 1) Σε επίπεδο μονάδας. Οι δραστηριότητες επιπέδου μονάδας είναι εκείνες που πρέπει να εκτελεσθούν για κάθε μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας. Ο αριθμός αυτού του είδους των δραστηριοτήτων είναι ανάλογος του όγκου της παραγωγής και των πωλήσεων. Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, χρησιμοποιούνται μεγέθη όπως οι ανθρωπόωρες, οι ώρες λειτουργίας των μηχανών, ο αριθμός των παραγόμενων κομματιών, το ύψος των πωλήσεων, κλπ. βασίζονται αποκλειστικά σε μοναδιαίους παράγοντες δημιουργίας κόστους. Η βασική διαφοροποίηση της ABC έναντι των υπολοίπων συστημάτων κοστολόγησης, είναι η χρήση μη μοναδιαίων παραγόντων

κόστους για την εκχώρηση του κόστους των πόρων στα προϊόντα και τους πελάτες.

- 2) Σε επίπεδο παρτίδας. Περιλαμβάνουν εκείνες που πρέπει να γίνουν για κάθε παρτίδα ή για την προετοιμασία της εκτελούμενης εργασίας. Οι απαιτούμενοι είναι ανεξάρτητοι από τον αριθμό των κομματιών της παρτίδας. Μέσω της ABC κατανέμεται το κόστος αγορών και της διεκπεραίωσης κινήσεων υλικών, προετοιμασιών, παραγγελιών πελατών και παραγωγής, στα προϊόντα, στους πελάτες και στις υπηρεσίες που προκαλούν τις δραστηριότητες.
- 3) Σε επίπεδο προϊόντων ή υπηρεσιών. Οι συγκεκριμένες δραστηριότητες καθιστούν και την επιχείρηση ικανή και βιώσιμη ουσιαστικά να παράγει τα προϊόντα της ή να προσφέρει μια υπηρεσία.
- 4) Σε επίπεδο υποστήριξης πελατών. Εστιάζουν στην προσφορά κάθε είδους εξυπηρέτησης και υποστήριξης στους πελάτες
- 5) Σε επίπεδο συντήρησης των εγκαταστάσεων. Περιλαμβάνουν δραστηριότητες τεχνικών ελέγχων παραγωγής, ποιότητας προσφερόμενων υπηρεσιών κλπ.
- 6) Σε επίπεδο ανάπτυξης προϊόντων και διαφήμισης. Εντάσσονται όλες εκείνες οι δραστηριότητες υποστήριξης της επωνυμίας της εταιρείας ή της γραμμής παραγωγής.

Η συγκεκριμένη ιεράρχηση που προαναφέρθηκε βοηθά στον προσδιορισμό των εξόδων κατασκευής, προώθησης, έρευνας και ανάπτυξης, και διευκολύνει τον καθορισμό των εξόδων ώστε να εντοπίζεται η σχέση μεταξύ αιτίου και αποτελέσματος. Αυτό πρακτικά θα μπορούσε να σημαίνει ότι ένα έξοδο υποστήριξης του πελάτη δεν θα κατανεμηθεί στα επιμέρους προϊόντα ή τις υπηρεσίες που αγόρασε, καθώς αυτό το έξοδο είναι ανεξάρτητο του όγκου και των ειδών των προϊόντων ή των υπηρεσιών που αγοράστηκαν. Το συγκεκριμένο έξοδο μπορεί να αποφευχθεί ή να ελεγχθεί μέσω της μεθόδου ABC .

3.7. Το κόστος δραστηριοτήτων στην ABC (Activity Based Costing)

Το κόστος δραστηριοτήτων στην ABC (Activity Based Costing) είναι ουσιαστικά η απάντηση στο ερώτημα πόσα δαπανώνται για κάθε δραστηριότητα. Για τον ακριβή προσδιορισμό όσων δαπανώνται σε κάθε δραστηριότητα, το σημαντικότερο ρόλο

διαδραματίζουν οι οδηγοί κόστους (cost drivers) της κάθε δραστηριότητας. Οι οδηγοί κόστους είναι εκείνοι που ουσιαστικά συμβάλλουν στην εκτίμηση του κόστους ανά δραστηριότητα, όπως για παράδειγμα της επιθεώρησης μέσω της κατανομής των αντιστοίχων επιχειρησιακών δαπανών στους οδηγούς κόστους της δραστηριότητας (Gunasekaran et al, 1999:288-289).

Το σημαντικό ζήτημα που τίθεται στη συγκεκριμένη είναι τα επιτυγχανόμενα επίπεδα παραγωγικότητας, ο σχεδιασμός της εργασίας κλπ. χωρίς ωστόσο να στοιχειοθετούν μεθόδους βάσει δραστηριοτήτων αλλά μια ένδειξη πως η εφαρμογή της είναι αναγκαία για τη διασφάλιση διαφάνειας στην εκτίμηση του κόστους. Ενδεικτικά παραδείγματα οδηγών κόστους (cost drivers) για τυπικές περιπτώσεις δραστηριοτήτων της επιχείρησης παρουσιάζονται στον πίνακα 2 που παρατίθεται (Κονόμη, 2006:128).

Πίνακας 2. Περιπτώσεις οδηγών κόστους (cost drivers) δραστηριοτήτων επιχείρησης

Δραστηριότητα	Οδηγός κόστους (cost driver)
Λειτουργία μηχανών	Ώρες λειτουργίας
Εγκατάσταση μηχανών	Ώρες προετοιμασίας
Σχεδιασμός εργασιών παραγωγής	Αριθμός κύκλων παραγωγής
Παραλαβή υλικών	Αριθμός παραλαβής υλικών
Υποστήριξη προϊόντων ή υπηρεσιών	Αριθμός προϊόντων ή υπηρεσιών
Εισαγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	Αριθμός νέων προϊόντων ή υπηρεσιών
Συντήρηση μηχανών	Αριθμός ωρών συντήρησης
Διαμόρφωση χαρακτηριστικών προϊόντων	Αριθμός αλλαγών χαρακτηριστικών

Πηγή: Κονόμη, 2006

3.8. Η επιλογή των οδηγών κόστους στην κοστολόγηση με βάση δραστηριότητες

Η επιλογή των οδηγών κόστους στην κοστολόγηση με βάση δραστηριότητες είναι άμεσα εξαρτημένος από την ακρίβεια που επιζητείται. Επειδή οι πιθανοί συνδυασμοί

δραστηριοτήτων με οδηγούς κόστους είναι πολυάριθμοι, είναι σκόπιμο για τον κατά το δυνατόν προσδιορισμό του κόστους να επιλέγεται τέτοιος αριθμός οδηγών που βοηθά και δεν περιπλέκει τη διαδικασία. Με άλλα λόγια ένας οδηγός κόστους μπορεί να είναι κοινός για περισσότερες από μία δραστηριότητες και επομένως θα πρέπει κάθε φορά να επιλέγεται ο καταλληλότερος. Η βασική ταξινόμηση των οδηγών κόστους περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες (Κονόμη, 2006:129):

- 1) Οδηγοί συναλλαγών. Στη συγκεκριμένη κατηγορία εντάσσονται οδηγοί κόστους όπως ο αριθμός των προετοιμασιών, ο αριθμός των παραλαβών, ο αριθμός των υποστηριζόμενων προϊόντων, κλπ. Οι οδηγοί αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν όλα τα δυνατά αποτελέσματα έχουν τις ίδιες βασικές απαιτήσεις από την δραστηριότητα. Το κόστος δαπάνης των συγκεκριμένων οδηγών είναι το μικρότερο δυνατό που μπορεί να συναντηθεί σε οδηγούς αλλά ταυτόχρονα μπορούν να αποδειχθούν οι λιγότερο ακριβείς, καθώς υποθέτουν ότι απαιτείται η ίδια ποσότητα πόρων κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα.
- 2) Οδηγοί διάρκειας. Οι οδηγοί διάρκειας εκφράζουν το χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας. Χρησιμοποιούνται όταν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στο βαθμό χρήσης της δραστηριότητας για κάθε επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Η χρήση οδηγών διάρκειας συχνά οδηγεί σε υπερτίμηση κάποιων πόρων έναντι άλλων. Σε γενικές γραμμές οι οδηγοί διάρκειας εμφανίζουν μεγαλύτερη ακρίβεια από τους παράγοντες συναλλαγών, αλλά η εφαρμογή τους κοστίζει περισσότερο. Εντούτοις, δεν λείπουν και οι περιπτώσεις ορισμένων δραστηριοτήτων όπου ακόμα και οι οδηγοί διάρκειας μπορεί να μην είναι ακριβείς.
- 3) Οδηγοί έντασης ή απευθείας χρέωσης. Οι οδηγοί έντασης είναι οι περισσότερο ακριβείς απ' όλους τους διαθέσιμους αλλά και οι πιο δαπανηροί στην εφαρμογή τους. Πρακτικά απαιτούν άμεση χρέωση μέσω ενός συστήματος κοστολόγησης το οποίο ταξινομεί τις εργασίες έτσι ώστε να ανιχνεύονται όλοι οι απαιτούμενοι πόροι όταν εκτελείται μια δραστηριότητα.

Οι οδηγοί κόστους των δραστηριοτήτων είναι το θεμελιώδες συστατικό των συστημάτων της μεθόδου ABC αλλά επίσης το πιο δαπανηρό. Η δυνατότητα που παρέχουν οι οδηγοί κόστους συχνά αποτελούν τον πόλο έλξης των μάνατζερ ώστε να εντοπίσουν με ακρίβεια τις οικονομικές διαστάσεις των λειτουργιών της επιχείρησης. Η πολυπλοκότητα και η ποικιλία των λειτουργιών, συχνά κατευθύνουν στη χρήση

πολυάριθμων οδηγών κόστους με αμφιλεγόμενα αποτελέσματα. Για το λόγο αυτό, συχνά δεν επιλέγονται περισσότεροι από 30 – 50 οδηγοί κόστους η πλειοψηφία των οποίων μπορεί να ανιχνευθεί στα προϊόντα και τους πελάτες σχετικά απλά μέσα από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης.

3.9. Προϋποθέσεις εφαρμογής της ABC

Η εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC πρακτικά προϋποθέτει κατάλληλη προετοιμασία και σχεδιασμό. Το προκύπτον ζήτημα είναι πότε μια επιχείρηση έχει όλες εκείνες τις απαραίτητες προϋποθέσεις ώστε να αξιοποιήσει τις δυνατότητες της συγκεκριμένης μεθόδου. Σε βιβλιογραφικό επίπεδο, οι οργανωσιακές προϋποθέσεις εστιάζουν σε δύο βασικά σημεία: στον κανόνα του Sutton και στον παράγοντα της διαφοροποίησης. Βάσει του κανόνα του Sutton, η συνολική προσπάθεια εντοπίζεται στον καθορισμό δραστηριοτήτων και τομέων όπου το κόστος από την επίδραση των πόρων που αναλώνονται είναι υψηλό, ειδικά μάλιστα όταν οι δαπάνες αυτές είναι αυξανόμενες. Οι δραστηριότητες που περιλαμβάνονται σε λειτουργίες και αφορούν εργατικές δαπάνες και κόστος υλικών, τα οποία μπορούν απευθείας να ανιχνευθούν από άλλες παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, είναι λιγότερο χρήσιμες για τα συστήματα που αφορούν την ABC (Guy, 1997:229).

Ο συγκεκριμένος κανόνας, θεωρεί ότι εάν όλες οι δραστηριότητες του οργανισμού είναι μοναδιαίες, δηλαδή δεν υπάρχουν δραστηριότητες που αφορούν παρτίδες ή υποστήριξη προϊόντων, η μέθοδος κοστολόγησης της ABC θα αποδώσει ουσιαστικά περίπου όμοια αποτελέσματα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Ωστόσο, η εφαρμογή τους μπορεί να συμβάλλει στον εντοπισμό δραστηριοτήτων που ενώ θα έπρεπε να εκτελούνται δεν εκτελούνται.

Ο δεύτερος κανόνας που αφορά τη διαφοροποίηση, εστιάζει στον εντοπισμό σημείων όπου υπάρχει μεγάλη διαφοροποίηση στα προϊόντα, τους πελάτες, ή τις διαδικασίες. Στις περιπτώσεις υψηλών διαφοροποιήσεων, υπάρχουν οι κατάλληλες προϋποθέσεις εφαρμογής της ABC. Ακόμα και όμως οι διαφοροποιήσεις αυτές να μην είναι μεγάλου μεγέθους, είναι τέτοια τα οφέλη που αποκομίζει η επιχείρηση από την εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, που πολλές φορές ο συγκεκριμένος κανόνας έρχεται σε δεύτερη επιλογή (Δεληγιάννης, 2002:49).

Κεφάλαιο 4. Case study: Μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing - ABC) στην εταιρεία Copy Express

4.1. Παρουσίαση εταιρείας Copy Express



Συνδυάζοντας από τη μία την εμπειρία και τη γνώση των απαιτήσεων της αγοράς και από την άλλη τη φρεσκάδα και τη δημιουργική ανησυχία που χαρακτηρίζουν όλα τα στελέχη της εταιρείας, η Copy Express αναπτύσσεται ολοένα και πιο δυναμικά.

Επεκτείνει τις δραστηριότητες της, ώστε να παρέχει ολοκληρωμένες λύσεις ακόμη και στους πιο απαιτητικούς πελάτες. Η Copy Express αποτελεί μία από τις πλέον σύγχρονες παραγωγικές μονάδες ψηφιακής εκτύπωσης στην Ελλάδα.

Δυναμικό στοιχείο για την καθημερινή προσπάθεια καταξίωσής της στην αγορά, είναι το τριακονταμελές πλήρως καταρτισμένο προσωπικό της, με όρεξη και φιλοδοξίες, το οποίο μπορεί να υποστηρίξει πλήρως κάθε απαίτηση των πελατών της εταιρείας.

Η εταιρία ολοκλήρωσε το πενταετές επενδυτικό πλάνο, δημιουργώντας τρεις (3) σύγχρονες παραγωγικές μονάδες, εξασφαλίζοντας στους πελάτες της όλα τα οφέλη που προκύπτουν από αυτό και έχει ήδη ξεκινήσει το νέο της πλάνο στο οποίο περιλαμβάνεται κυρίως ανανέωση και εμπλουτισμός του εξοπλισμού (Copy Express, 2012).

Η «Copy Express - Ψηφιακές Εκτυπώσεις» επάξια συγκαταλέγεται ανάμεσα στις μεγαλύτερες εταιρείες παραγωγής ψηφιακών εκτυπώσεων στην Ελλάδα αφού με σταθερά ανοδικά βήματα κατάφερε στην έως τώρα δεκαπενταετής πορεία της, να ξεχωρίσει ανάμεσα στον ανταγωνισμό και να δημιουργήσει ένα όνομα συνώνυμο της ποιότητας και της αξιοπιστίας.

Οι επενδύσεις της εταιρείας είναι μελετημένες, στοχευόμενες και πάντα με γνώμονα τις ανάγκες της αγοράς για ποιοτικές, οικονομικές και φυσικά πολύ γρήγορες ψηφιακές εκτυπώσεις. Οι βασικές δραστηριότητες της εταιρείας είναι παραγωγή ψηφιακών εκτυπώσεων σε μικρή και μεγάλη διάσταση, διαφημιστικές

κατασκευές, εφαρμογές διακόσμησης εσωτερικών χώρων, εκτύπωση παντός είδους εντύπων, εισαγωγή και εμπορία σταντ displays, κτλ.

Η εταιρεία απασχολεί σήμερα τριάντα (30) εργαζομένους με διάφορες ειδικότητες, διασφαλίζοντας την ποιότητα των υπηρεσιών έχοντας ήδη εγκαταστήσει σύστημα διαχείρισης ποιότητας, κατά το διεθνές πρότυπο ISO 9001:2008 και αξιοποιώντας τη συνεργασία με την εταιρεία 3M HELLAS η οποία προσφέρει την τριπλή εγγύηση υλικού, μελανιών και επικόλλησης (Copy Express, 2012).

4.2. Οι παρεχόμενες υπηρεσίες της Copy Express

Εκμεταλλευόμενοι την ανάπτυξη της ψηφιακής τεχνολογίας, η εταιρεία προσφέρει μια σειρά υπηρεσιών που εστιάζουν στα ακόλουθα (Copy Express, 2012):

- 1) Ψηφιακές εκτυπώσεις εντύπων. Φωτοαντίγραφα, ψηφιακές εκτυπώσεις, offset, αρχιτεκτονικά σχέδια, εκτυπώσεις μεταβλητών δεδομένων, ψηφιακές εκτυπώσεις βιβλίων.
- 2) Ψηφιακές εκτυπώσεις μεγάλων διαστάσεων. Stand, κάλυψη οχημάτων, διαφημιστικές κατασκευές, εκτυπώσεις έργων τέχνης, διακόσμηση εσωτερικών χώρων, banner, λάβαρα, αυτοκόλλητα, εκθεσιακά περίπτερα.
- 3) Κατασκευές και προϊόντα. Ετοιμοπαράδοτα stand, καρτολίνες, ημερολόγια, ειδικές κατασκευές stand, ανάγλυφα γράμματα, μπλοκ σημειώσεων.
- 4) Ψηφιακές εκτυπώσεις.
- 5) Φωτεινές επιγραφές.
- 6) Διακόσμηση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων.
- 7) Γιγαντοεκτυπώσεις.
- 8) Επενδύσεις κτιρίων.
- 9) Ψηφιακές εκτυπώσεις μεγάλου μεγέθους.
- 10) Σήμανση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων.
- 11) Ξύλινες επιγραφές.
- 12) Plexiglass κατασκευές.
- 13) Επιγραφές εσωτερικών και εξωτερικών χώρων.
- 14) Διαφημιστικοί πυλώνες.
- 15) Υπαίθριες επιγραφές.

- 16) Οδοσήμανση.
- 17) Φωτεινά γράμματα τριών (3) διαστάσεων ανοξείδωτα ή μεταλλικά.
- 18) Αμμοβολές - σχέδια σε τζάμια.
- 19) Χαράξεις.
- 20) Σφραγίδες.
- 21) Φωτεινά γράμματα.

4.3. Εξοπλισμός της Copy Express

Ο βασικός εξοπλισμός της εταιρείας αποτελείται από τέσσερις (4) εκτυπωτικές μηχανές ρολού τύπου Vutek σε διάσταση πλάτους ρολού έως και πέντε (5) μέτρων ενιαίας εκτύπωσης και εκτυπωτικές μηχανές ψηφιακής offset για την παραγωγή των εντύπων (Copy Express, 2012)

Εικόνα 1. Εκτυπωτικές μηχανές ρολού τύπου Vutek



Πηγή: Copy Express, 2012

Εικόνα 2. Εκτυπωτικός εξοπλισμός Copy Express



Πηγή: Copy Express, 2012

4.4. Κοστολόγηση Copy Express βάσει ABC (Activity Based Costing)

4.4.1. Οικονομικός απολογισμός εταιρείας

Το πρώτο στάδιο της κοστολόγησης της Copy Express βάσει ABC (Activity Based Costing), περιλαμβάνει τον οικονομικό απολογισμό της εταιρείας μέσω των καταστάσεων εισοδήματος (λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης) και του ισολογισμού της εταιρείας όπως παρουσιάζεται στους πίνακες 3 και 4 που ακολουθούν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για λόγους μεγαλύτερης ευκολίας κατανόησης της διαδικασίας κοστολόγησης βάσει ABC, τα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας έχουν απλοποιηθεί και προσαρμοστεί αριθμητικά (Μουστάκης, 2000:193-204).

Πίνακας 3. Αποτελέσματα χρήσης (2011) σε €

Δεδομένα χρήσης	Ποσό σε €
Καθαρές πωλήσεις	145.500 €
Κόστος πωληθέντων προϊόντων	65.300 €
Έξοδα έρευνας - ανάπτυξης και διάθεσης	6.000 €
Αποσβέσεις	4.500 €
Άλλα λειτουργικά έξοδα	15.000 €
Χρηματοοικονομικά έξοδα	8.500 €
Εισόδημα προ φόρων	46.200 €
Φόρος εισοδήματος	11.550 €
Καθαρά κέρδη μετά φόρων	34.650 €

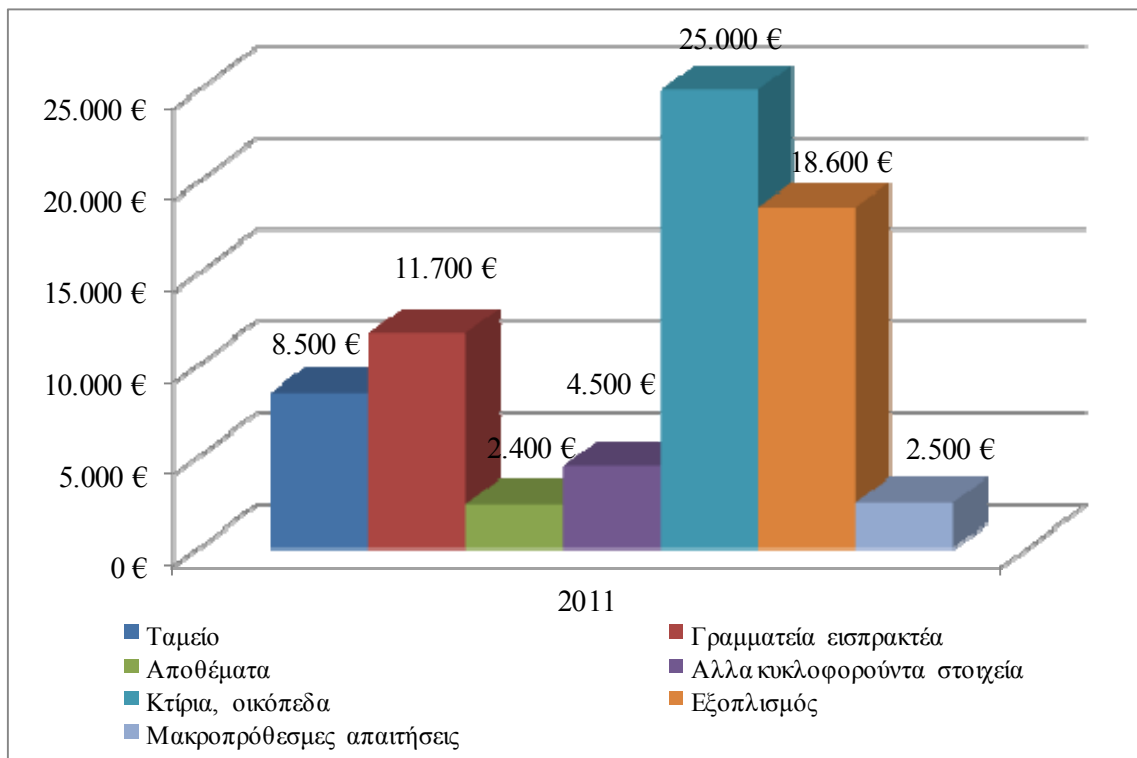
Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

Πίνακας 4. Στοιχεία Ισολογισμού Cory Express (2011)

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (2011)	
Ενεργητικό	
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	
<i>Ταμείο</i>	8.500 €
<i>Γραμματεία εισπρακτέα</i>	11.700 €
<i>Αποθέματα</i>	2.400 €
<i>Άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία</i>	4.500 €
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού	27.100 €
Καθαρά Πάγια	
<i>Κτίρια, οικόπεδα</i>	25.000 €
<i>Εξοπλισμός</i>	18.600 €
<i>Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις</i>	2.500 €
Σύνολο Καθαρών Παγίων	46.100 €
Σύνολο Ενεργητικού	73.200 €
Παθητικό	
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	
<i>Γραμμάτια πληρωτέα</i>	22.400 €
<i>Συσσωρευμένες ζημιές</i>	9.500 €
<i>Βραχυπρόθεσμες οφειλές</i>	6.900 €
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	45.300 €
Ίδια κεφάλαια	
<i>Αποθεματικά</i>	8.900 €
<i>Αδιανέμητα κέρδη</i>	19.000 €
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	27.900 €
Σύνολο Παθητικού	73.200 €

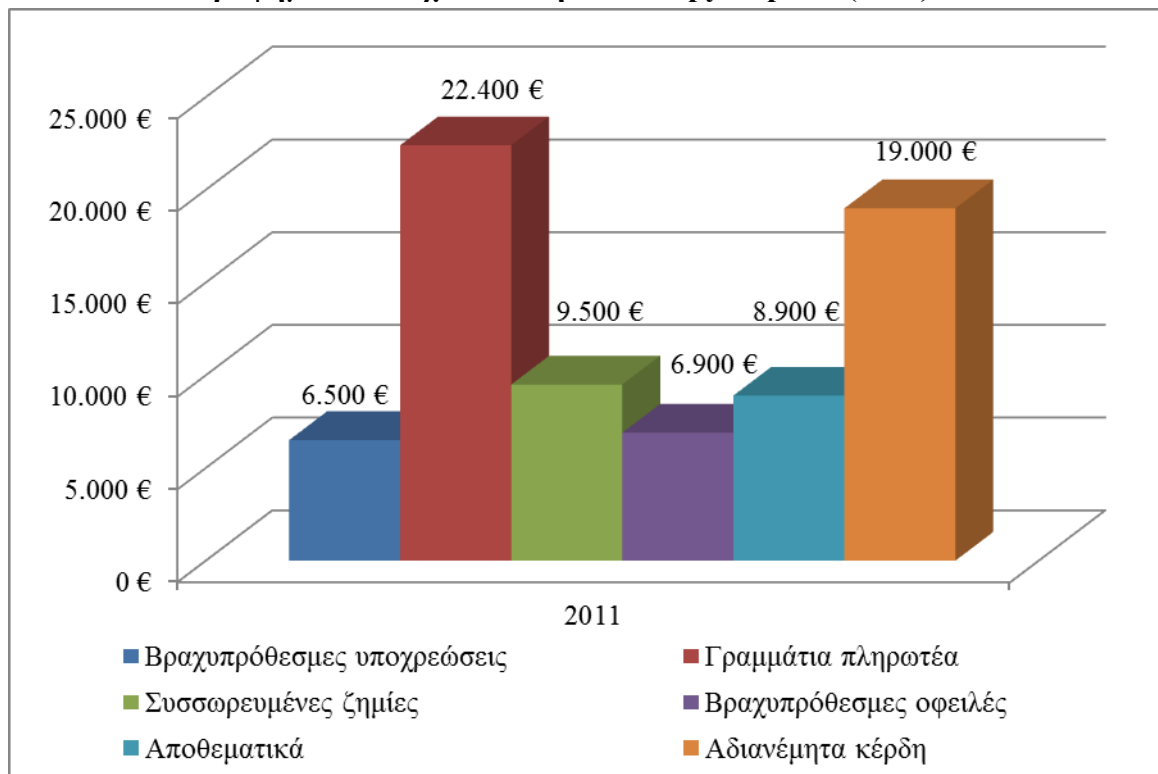
Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

Γράφημα 1. Στοιχεία Ενεργητικού Cory Express (2011)



Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

Γράφημα 2. Στοιχεία Παθητικού Cory Express (2011)



Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

4.4.2. Καθορισμός βασικών δραστηριοτήτων

Το επόμενο στάδιο της κοστολόγησης βάσει ABC για την Copy Express, περιλαμβάνει τον καθορισμό των δραστηριοτήτων και το διαχωρισμό τους σε συγκεκριμένες κατηγορίες. Ο πίνακας 5 που ακολουθεί, περιγράφει την κάθε κατηγορία και τις αντίστοιχες δραστηριότητες που περιλαμβάνει για την εταιρεία.

Πίνακας 5. Βασικές δραστηριότητες Copy Express

Κατηγορίες δραστηριοτήτων	Δραστηριότητα
Αντιμετώπιση πελατών	Επικοινωνία
	Προσφορές
	Τιμολόγηση
	Συγκέντρωση χρημάτων
Σχεδιασμός και προετοιμασία εκτυπώσεων	Εκτέλεση τεχνικών εργασιών
	Σχεδιασμός εκτυπώσεων
	Αγορές α' υλών
Διοίκηση παραγωγής	Παραλαβή και διαχείριση α' υλών
	Διοίκηση παραγωγής
Διανομή προϊόντος	Αποθήκευση τελικών προϊόντων
	Προώθηση τελικών προϊόντων
Διοίκηση εταιρείας	Διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού
	Διοίκηση δραστηριοτήτων

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

4.4.3. Υπολογισμός λειτουργικών εξόδων

Το επόμενο στάδιο για τη κοστολόγηση, περιλαμβάνει τον υπολογισμό των λειτουργικών εξόδων. Βάσει των στοιχείων για τα αποτελέσματα της χρήσης 2011 για την Copy Express και τα οποία αναφέρθηκαν σε προηγούμενη ενότητα, ο υπολογισμός των λειτουργικών εξόδων περιλαμβάνει τα έξοδα έρευνας – ανάπτυξης και διάθεσης (6.000 €), τις αποσβέσεις (4.500 €) και άλλα λειτουργικά έξοδα (15.000 €).

Το σύνολο των λειτουργικών εξόδων εκτιμήθηκε όσον αφορά τις δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την κλασική μέθοδο ABC. Ο πίνακας 6, δείχνει το λειτουργικό

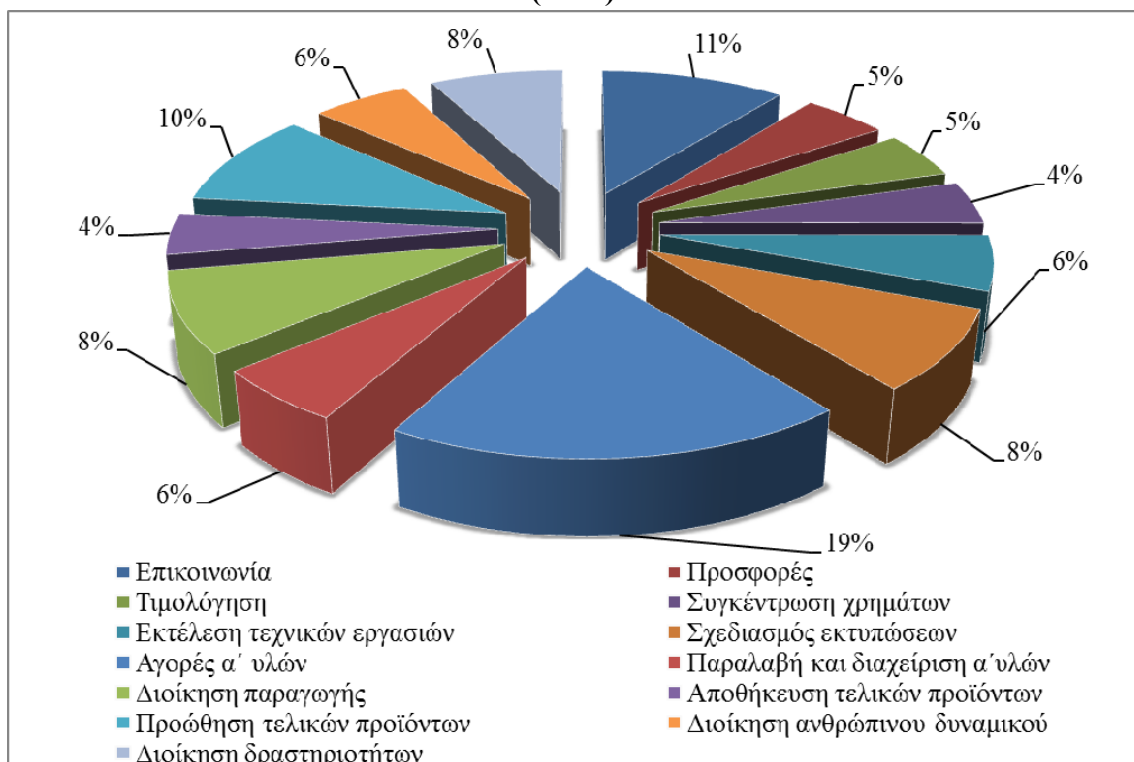
κόστος κάθε δραστηριότητας για την εταιρεία ενώ αξίζει να σημειωθεί ότι η άθροιση των δαπανών κάθε δραστηριότητας δίνει το ολικό λειτουργικό κόστος.

Πίνακας 6. Λειτουργικά έξοδα δραστηριοτήτων Cory Express (2011)

Δραστηριότητες	Λειτουργικό Κόστος
Επικοινωνία	2.740 €
Προσφορές	1.260 €
Τιμολόγηση	1.240 €
Συγκέντρωση χρημάτων	1.150 €
Εκτέλεση τεχνικών εργασιών	1.450 €
Σχεδιασμός εκτυπώσεων	2.150 €
Αγορές α' υλών	4.855 €
Παραλαβή και διαχείριση α' υλών	1.450 €
Διοίκηση παραγωγής	2.150 €
Αποθήκευση τελικών προϊόντων	1.100 €
Προώθηση τελικών προϊόντων	2.520 €
Διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού	1.450 €
Διοίκηση δραστηριοτήτων	1.985 €
Σύνολο λειτουργικών δαπανών	25.500 €

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

Γράφημα 3. Ποσόστωση λειτουργικών εξόδων δραστηριοτήτων Cory Express (2011)



Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

4.4.4. Καθορισμός χρέωσης κεφαλαίου δραστηριοτήτων

Στο επόμενο στάδιο, θα πρέπει να καθοριστεί η χρέωση κεφαλαίου για κάθε δραστηριότητα μέσω της Ανάλυσης Εξάρτησης του Κεφαλαίου από τις δραστηριότητες. Από τη στιγμή που η εταιρεία αποσκοπεί στην πραγματοποίηση κερδών, οι ιδιοκτήτες προσδοκούν ένα αξιόλογο βαθμό απόδοσης (CCR για παράδειγμα). Οι προσδοκίες των επενδυτών, οι οικονομικοί στόχοι των μανάτζερ και η οικονομική δομή της εταιρείας, είναι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του CCR. Ο καθορισμός αυτός είναι κρίσιμος.

Στην περίπτωση της Cory Express, το CCR (ο βαθμός απόδοσης) έχει οριστεί στο 15%. Το κεφάλαιο της εταιρείας Cory Express μπορεί να καθοριστεί βάσει των στοιχείων του Ισολογισμού για το 2011.

Το κεφάλαιο της εταιρείας είναι ίσο με το σύνολο του παθητικού ή του ενεργητικού εκτός από τις κατηγορίες εκείνες που δεν υπόκεινται σε συνυπολογισμό τόκων. Στην προκειμένη περίπτωση, μη τοκοφόρες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι τα γραμμάτια πληρωτέα και οι συσσωρευμένες ζημιές. Με αυτήν την έννοια, το κεφάλαιο περιλαμβάνει τόσο τα ίδια κεφάλαια όσο και τις οφειλές. Με άλλα λόγια, το κεφάλαιο ορίζεται ως όλα τα χρήματα που έχουν επενδυθεί στην εταιρεία ανεξάρτητα της προέλευσής τους (ίδια κεφάλαια ή οφειλές). Βάσει των παραπάνω στοιχείων, το ολικό κεφάλαιο της εταιρείας υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{aligned} \text{➤ Ολικό Κεφάλαιο} &= \text{Σύνολο Ενεργητικού} - \text{Γραμμάτια Πληρωτέα} - \\ &\text{Συσσωρευμένες ζημιές} = 73.200 \text{ €} - 22.400 \text{ €} - 9.500 \text{ €} = \mathbf{41.300 \text{ €}}. \end{aligned}$$

Με δεδομένο ότι το ολικό κεφάλαιο υπολογίστηκε στα 41.300 €, μπορεί να υπολογιστεί και η συνολική χρέωση του κεφαλαίου. Συγκεκριμένα:

$$\begin{aligned} \text{➤ Χρέωση Κεφαλαίου} &= \text{Βαθμός Απόδοσης} * \text{Ολικό κεφάλαιο} = 15\% * 41.300 \\ &\text{€} = 6.195 \text{ €} \end{aligned}$$

Κατόπιν, η συνολική χρέωση κεφαλαίου πρέπει να εντοπισθεί για όλες τις δραστηριότητες. Κάθε δραστηριότητα που απαιτεί επένδυση κεφαλαίου θα πρέπει να αποφέρει απόδοση τέτοια που να καλύπτει το κεφαλαιουχικό κόστος. Το CCR κάθε

δραστηριότητας καθορίζει και τη χρέωση κεφαλαίου για αυτή τη δραστηριότητα. Το κόστος του κεφαλαίου μπορεί να ανιχνευθεί στις δραστηριότητες μέσω της Ανάλυσης της Εξάρτησης του Κεφαλαίου από τις δραστηριότητες (ACD). Η ανάλυση αυτή παρουσιάζεται στον πίνακα 7. Οι γραμμές παριστάνουν τις δραστηριότητες ενώ οι στήλες τις λογιστικές κατηγορίες του ισολογισμού.

Πίνακας 7. Η Ανάλυση Εξάρτησης Κεφαλαίου (ACD) στις δραστηριότητες της Copy Express

Δραστηριότητες	Κατηγορία λογαριασμού								
	Ταμείο	Γραμμάτια εισπρακτέα	Αποθέματα	Άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία	Κτίρια, οικόπεδα	Εξοπλισμός	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	Λογαριασμοί πληρωτέοι	Συσσωρευμένες ζημιές
Επικοινωνία	√				√				
Προσφορές					√				
Τιμολόγηση		√			√				
Συγκέντρωση χρημάτων					√				
Εκτέλεση τεχνικών εργασιών					√	√			
Σχεδιασμός εκτυπώσεων					√				
Αγορές α' υλών	√				√				
Παραλαβή και διαχείριση α' υλών			√	√	√		√	√	√
Διοίκηση παραγωγής			√	√	√	√	√	√	√
Αποθήκευση τελικών προϊόντων			√	√	√		√		
Πρώθηση τελικών προϊόντων					√				
Διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού					√				
Διοίκηση δραστηριοτήτων	√				√				

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

4.4.5. Επιλογή οδηγών κόστους (drivers cost)

Όλοι οι δείκτες στον πίνακα της ανάλυσης ACD για την εταιρεία Copy Express παίρνουν τιμές μεταξύ 0 και 1 εκφράζοντας το ποσοστό του κεφαλαίου που απαιτείται για κάθε δραστηριότητα. Η συνολική χρέωση κεφαλαίου για κάθε κατηγορία λογαριασμού, υπολογίσθηκε πολλαπλασιάζοντας κάθε κατηγορία λογαριασμού του ισολογισμού με το βαθμό απόδοσης (15%). Για παράδειγμα, στην περίπτωση του ταμείου η συνολική χρέωση κεφαλαίου προέκυψε ως εξής:

$$\text{➤ Συνολική Χρέωση Κεφαλαίου (Ταμείο)} = \text{Ταμείο} * \text{Βαθμός Απόδοσης} = 8.500 \text{ €} * 15\% = \mathbf{1.275 \text{ €}}.$$

Στη συνέχεια, υπολογίστηκαν οι χρεώσεις κεφαλαίου που παρουσιάζονται στην τελευταία στήλη του πίνακα για όλες τις δραστηριότητες. Ο τρόπος υπολογισμού ήταν με το άθροισμα των γινομένων των τιμών του πίνακα επί τη συνολική χρέωση κεφαλαίου της στήλης στην οποία ανήκει κάθε τιμή. Για παράδειγμα, στην περίπτωση της αποθήκευσης των τελικών προϊόντων, η συνολική χρέωση κεφαλαίου προέκυψε ως εξής:

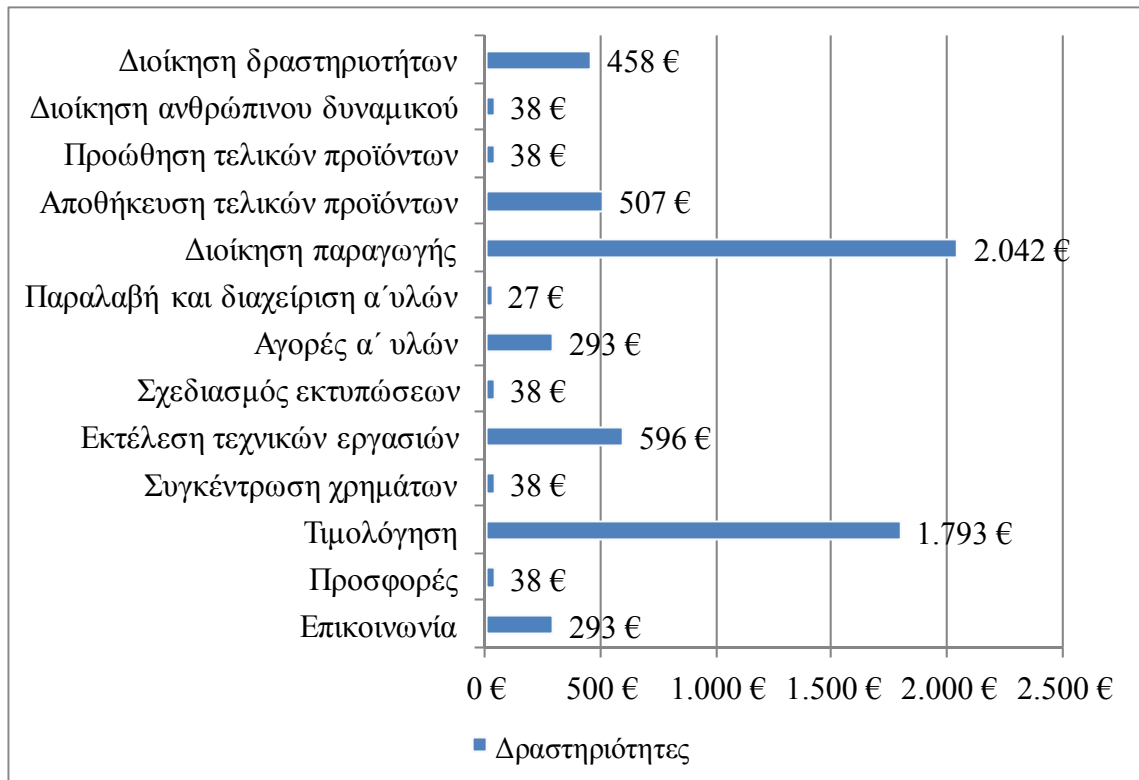
$$\text{➤ Χρέωση Κεφαλαίου Δραστηριότητας (Αποθήκευση τελικών προϊόντων)} = (\text{Συνολική χρέωση κεφαλαίου αποθέματος} * \text{Δείκτης}) + (\text{Συνολική χρέωση κεφαλαίου άλλων κυκλοφορούντων στοιχείων} * \text{Δείκτης}) + (\text{Συνολική χρέωση κεφαλαίου κτίρια, οικόπεδα} * \text{Δείκτης}) + (\text{Συνολική χρέωση κεφαλαίου μακροπρόθεσμες απαιτήσεις} * \text{Δείκτης}) = (360 \text{ €} * 0,2) + (675 \text{ €} * 0,2) + (3.750 \text{ €} * 0,06) + (375 \text{ €} * 0,2) = \mathbf{507 \text{ €}}$$

Πίνακας 8. Επιλογή οδηγών κόστους και Ανάλυση Εξάρτησης Κεφαλαίου (ACD) από δραστηριότητες της Cory Express

Δραστηριότητες	Κατηγορία λογαριασμού									Χρέωση κεφαλαίου δραστηριότητας
	Ταμείο	Γραμμάτια εισπρακτέα	Αποθέματα	Άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία	Κτίρια, οικόπεδα	Εξοπλισμός	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	Λογαριασμοί πληρωτέοι	Συσσωρευμένες ζημιές	
Επικοινωνία	0,2	-	-	-	0,01	-	-	-	-	293 €
Προσφορές	-	-	-	-	0,01	-	-	-	-	38 €
Τιμολόγηση	-	1	-	-	0,01	-	-	-	-	1.793 €
Συγκέντρωση χρημάτων	-	-	-	-	0,01	-	-	-	-	38 €
Εκτέλεση τεχνικών εργασιών	-	-	-	-	0,01	0,2	-	-	-	596 €
Σχεδιασμός εκτυπώσεων	-	-	-	-	0,01	-	-	-	-	38 €
Αγορές α' υλών	0,2	-	-	-	0,01	-	-	-	-	293 €
Παραλαβή και διαχείριση α' υλών	-	-	0,3	0,2	0,05	-	0,2	0,1	0,1	27 €
Διοίκηση παραγωγής	-	-	0,3	0,3	0,5	0,25	0,31	0,2	0,2	2.042 €
Αποθήκευση τελικών προϊόντων	-	-	0,2	0,2	0,06	-	0,2	-	-	507 €
Προώθηση τελικών προϊόντων	-	-	-	-	0,01	-	-	-	-	38 €
Διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού	-	-	-	-	0,01	-	-	-	-	38 €
Διοίκηση δραστηριοτήτων	0,3	-	-	-	0,02	-	-	-	-	458 €
Συνολική χρέωση κεφαλαίου	1.275 €	1.755 €	360 €	675 €	3.750 €	2.790 €	375 €	-3.360 €	-1.425 €	6.195 €

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

Γράφημα 4. Χρέωση κεφαλαίου δραστηριοτήτων Copy Express



Πηγή: Ίδια Επεξεργασία, 2012

4.4.6. Κόστος με τη μεθοδολογία ABC

Στο τελευταίο στάδιο υπολογίζεται το κόστος με τη μεθοδολογία ABC σύμφωνα με τα όσα υπολογίστηκαν στις προηγούμενες ενότητες. Σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα 6 και του πίνακα 8, προκύπτει ο συγκεντρωτικός πίνακας 9, όπου αθροίζεται το συνολικό κόστος για κάθε δραστηριότητα της Copy Express.

Πίνακας 9. Λειτουργικό κόστος και χρέωση κεφαλαίου από δραστηριότητες της Copy Express

Δραστηριότητες	Λειτουργικό Κόστος (1)	Χρέωση Κεφαλαίου (2)	Συνολικό Κόστος (3) = (1+2)
Επικοινωνία	2.740 €	293 €	3.033 €
Προσφορές	1.260 €	38 €	1.298 €
Τιμολόγηση	1.240 €	1.793 €	3.033 €
Συγκέντρωση χρημάτων	1.150 €	38 €	1.188 €
Εκτέλεση τεχνικών εργασιών	1.450 €	596 €	2.046 €
Σχεδιασμός εκτυπώσεων	2.150 €	38 €	2.188 €
Αγορές α' υλών	4.855 €	293 €	5.148 €
Παραλαβή και διαχείριση α' υλών	1.450 €	27 €	1.477 €
Διοίκηση παραγωγής	2.150 €	2.042 €	4.192 €
Αποθήκευση τελικών προϊόντων	1.100 €	507 €	1.607 €
Προώθηση τελικών προϊόντων	2.520 €	38 €	2.558 €
Διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού	1.450 €	38 €	1.488 €
Διοίκηση δραστηριοτήτων	1.985 €	458 €	2.443 €
Σύνολο	25.500 €	6.195 €	31.699 €

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

Πίνακας 10. Υπολογισμός κόστους προϊόντων/υπηρεσιών της Cory Express με τη μέθοδο ABC

Προϊόν/Υπηρεσία	Ψηφιακές εκτυπώσεις εντόπων	Ψηφιακές εκτυπώσεις μεγάλων διαστάσεων	Κατασκευές και προϊόντα	Ψηφιακές εκτυπώσεις	Φωτεινές επιγραφές	Φωτεινά γράμματα τριών (3) διαστάσεων ανοξείδωτα ή μεταλλικά
Έσοδα (Καθαρές πωλήσεις)	32.544 €	11.548 €	6.587 €	19.854 €	6.585 €	1.158 €
Καθαρές δαπάνες (Κόστος πωληθέντων)	13.300 €	3.200 €	4.007 €	11.025 €	3.325 €	354 €
Λειτουργικές δαπάνες (Λειτουργικό κόστος)	5.500 €	3.980 €	1.627 €	2.545 €	1.545 €	344 €
Τόκοι (Χρηματοοικονομικά έξοδα)	1.256 €	1.007 €	858 €	585 €	336 €	125 €
Κέρδη προ φόρων (Εισόδημα προ φόρων)	12.488 €	3.361 €	95 €	5.699 €	1.379 €	335 €
Φόρος	3.100 €	1.150 €	24 €	1.671 €	658 €	84 €
Κέρδη μετά φόρων	9.388 €	2.211 €	71 €	4.028 €	721 €	251 €
Προϊόν/Υπηρεσία	Γιγαντοεκτυπώσεις	Επενδύσεις κτιρίων	Ψηφιακές εκτυπώσεις μεγάλου μεγέθους	Σήμανση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων	Ξύλινες επιγραφές	Αμμοβολές - σχέδια σε τζάμια
Έσοδα (Καθαρές πωλήσεις)	11.547 €	5.985 €	7.463 €	5.845 €	2.254 €	2.548 €

Καθαρές δαπάνες (Κόστος πωληθέντων)	5.285 €	2.658 €	3.452 €	2.958 €	985 €	1.025 €
Λειτουργικές δαπάνες (Λειτουργικό κόστος)	1.254 €	654 €	854 €	547 €	354 €	258 €
Τόκοι (Χρηματοοικονομικά έξοδα)	458 €	326 €	369 €	374 €	256 €	189 €
Κέρδη προ φόρων (Εισόδημα προ φόρων)	4.550 €	2.347 €	2.788 €	1.966 €	659 €	1.076 €
Φόρος	114 €	685 €	610 €	654 €	165 €	269 €
Κέρδη μετά φόρων	4.436 €	1.662 €	2.178 €	1.312 €	494 €	807 €
Προϊόν/Υπηρεσία	Επιγραφές εσωτερικών και εξωτερικών χώρων	Διαφημιστικοί πυλώνες	Υπαίθριες επιγραφές	Οδοσήμανση	Plexiglass κατασκευές	Διακόσμηση εσωτερικών/εξωτερικών χώρων
Έσοδα (Καθαρές πωλήσεις)	7.854 €	2.545 €	3.478 €	1.542 €	1.985 €	7.854 €
Καθαρές δαπάνες (Κόστος πωληθέντων)	3.569 €	1.254 €	1.839 €	654 €	758 €	3.648 €
Λειτουργικές δαπάνες (Λειτουργικό κόστος)	1.545 €	658 €	789 €	352 €	225 €	1.145 €
Τόκοι (Χρηματοοικονομικά έξοδα)	335 €	298 €	365 €	333 €	254 €	354 €

Κέρδη προ φόρων (Εισόδημα προ φόρων)	2.405 €	335 €	485 €	203 €	748 €	2.707 €
Φόρος	660 €	84 €	121 €	51 €	187 €	620 €
Κέρδη μετά φόρων	1.745 €	251 €	364 €	152 €	561 €	2.087 €
Προϊόν/Υπηρεσία	Χαράξεις	Σφραγίδες	Φωτεινά γράμματα	Σύνολο		
Έσοδα (Καθαρές πωλήσεις)	3.354 €	985 €	1.985 €	145.500 €		
Καθαρές δαπάνες (Κόστος πωληθέντων)	1.125 €	225 €	654 €	65.300 €		
Λειτουργικές δαπάνες (Λειτουργικό κόστος)	658 €	214 €	452 €	25.500 €		
Τόκοι (Χρηματοοικονομικά έξοδα)	199 €	125 €	98 €	8.500 €		
Κέρδη προ φόρων (Εισόδημα προ φόρων)	1.372 €	421 €	781 €	46.200 €		
Φόρος	343 €	105 €	196 €	11.550 €		
Κέρδη μετά φόρων	1.029 €	316 €	585 €	34.650 €		

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία, 2012

4.5. Αξιολόγηση κοστολόγησης της Copy Express βάσει ABC (Activity Based Costing)

Σύμφωνα με την κοστολόγηση της Copy Express όπως αυτή πραγματοποιήθηκε βάσει ABC (Activity Based Costing), ανέκυψαν ορισμένα χρήσιμα στοιχεία που μέσω της παράθεσής τους θα μπορέσει να γίνει αντιληπτή όχι μόνο η απόδοση των ωφελειών από τη συγκεκριμένη μέθοδο για την εταιρεία αλλά και τα στοιχεία που θα μπορούσε να τροποποιήσει.

Βάσει των αποτελεσμάτων χρήσης, όπως αυτά προέκυψαν από τον ισολογισμό της εταιρείας, η Copy Express έχει κατορθώσει να κατανείμει τα λειτουργικά, χρηματοοικονομικά και άλλα έξοδα με τέτοιο τρόπο ώστε στο τελικό αποτέλεσμα της χρήσης να προκύπτουν καθαρά κέρδη και όχι ζημίες.

Η Copy Express, για τον κατάλληλο υπολογισμό του κόστους της και την επίτευξη καλύτερων δυνατών αποτελεσμάτων έχει διαχωρίσει τις δραστηριότητές της ανά κατηγορία ώστε να μπορεί να ορίσει το κόστος για κάθε μια ξεχωριστά, γνωρίζοντας μ' αυτόν τον τρόπο πιθανές αποκλίσεις ή ανεπιθύμητα κόστη. Έτσι, υπάρχει σαφής διαχωρισμός δραστηριοτήτων που αφορούν τους πελάτες, τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, τη διοίκηση της εταιρείας και τη διανομή.

Στα λειτουργικά έξοδα δραστηριοτήτων της εταιρείας, που περιλαμβάνονται η επικοινωνία, οι προσφορές, η τιμολόγηση, οι αγορές α' υλών, η διοίκηση παραγωγής κλπ., υπάρχει σαφής ορισμός του λειτουργικού κάθε φορά κόστους. Ιδιαίτερη βαρύτητα αποδίδεται σε δραστηριότητες όπως οι αγορές των α' υλών, η επικοινωνία και η προώθηση των τελικών προϊόντων και υπηρεσιών ορίζοντας μ' αυτόν τον τρόπο και τις κατευθύνσεις που επιθυμεί να κινείται κοστολογικά η εταιρεία.

Επίσης, στον καθορισμό χρέωσης του κεφαλαίου δραστηριοτήτων έχει οριστεί συγκεκριμένος βαθμός απόδοσης (15%) ώστε η εταιρεία να επιτυγχάνει κέρδη. Κάθε δραστηριότητα της εταιρείας αντλεί συγκεκριμένη και σαφώς ορισμένη επένδυση κεφαλαίου που αποφέρει απόδοση τέτοια που καλύπτει το κεφαλαιουχικό κόστος. Ο βαθμός απόδοσης που ακολουθεί η Copy Express επηρέασε με τη σειρά του και τους οδηγούς κόστους που καθορίστηκαν για κάθε δραστηριότητα και κατηγορία λογαριασμού που κυμάνθησαν από 0,01 – 0,3.

Στο τελικό στάδιο της κοστολόγησης με ABC, η εταιρεία Copy Express έχει επιτύχει με την κατάλληλη αξιοποίηση των δυνατοτήτων που της παρέχει η

συγκεκριμένη μέθοδος, για κάθε προϊόν ή υπηρεσία που παρέχει να της αποφέρει κέρδη. Συγκεκριμένα, κάθε προϊόν και υπηρεσία έχει συγκεκριμένα και καθορισμένα κόστη που η ABC αποσαφηνίζει πλήρως για την εταιρεία δίνοντας της την ευκαιρία να προβεί σε αναγκαίες μετατροπές βάσει των απαιτήσεων που κάθε φορά θέτει.

Αξιολογώντας συνολικά την κοστολόγηση με τη μέθοδο ABC για την Cory Express εκείνο που μπορεί να κατανοηθεί είναι ότι η εταιρεία, διαχειριζόμενη κατάλληλα τα οφέλη της συγκεκριμένης μεθόδου, γνωρίζει με επάρκεια και ακρίβεια το κόστος για κάθε δραστηριότητά της, τροποποιώντας ευκολότερα τη στοχοθεσία της κάθε φορά. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει πως κατά την εφαρμογή της μεθόδου δεν ανέκυψαν και αδυναμίες που η εταιρεία δεν πρέπει να λάβει υπόψη της. Συγκεκριμένα, το στοιχείο που ίσως θα έπρεπε να αποδοθεί η μεγαλύτερη βαρύτητα είναι η ενίσχυση δραστηριοτήτων που αποφέρουν μεγαλύτερα κέρδη και ο περιορισμός αν όχι η εξάλειψη δραστηριοτήτων που είναι λιγότερο επωφελής για την εταιρεία. Το στοιχείο ωστόσο εκείνο που θα χαρακτηρίσει το τελικό αποτέλεσμα της κοστολόγησης, είναι το κατά πόσο η εταιρεία επιτυγχάνει τους στόχους που κάθε φορά θέτει.

Επίλογος

Ο προσδιορισμός του κόστους σε μια επιχείρηση, είτε αφορά την παραγωγή και διάθεση ενός προϊόντος είτε την προσφορά μιας υπηρεσίας, αποτελεί μια άκρως σημαντική διαδικασία που θα εξασφαλίσει στην επιχείρηση στοιχεία χρήσιμα για τη μακροήμερεύσή της. Για τον προσδιορισμό του κόστους, υπάρχουν συγκεκριμένες μέθοδοι, τόσο παραδοσιακές όσο και σύγχρονες.

Η συγκεκριμένη εργασία αποτέλεσε μια προσπάθεια απεικόνισης και κατανόησης του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί η μέθοδος κοστολόγησης με βάσει τις δραστηριότητες (Activity Based Costing). Από βιβλιογραφικά δεδομένα που παρουσιάστηκαν και από τη μελέτη περίπτωσης στην εταιρεία γραφικών τεχνών Copy Express, έγινε πλήρως αντιληπτή η ιδιαιτερότητα των ωφελημάτων της μεθόδου ABC έναντι παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης που χρησιμοποιούν αρκετές επιχειρήσεις. Η σπουδαιότητα και η χρησιμότητα της εφαρμογής της μεθόδου κοστολόγησης με βάσει τις δραστηριότητες, οδήγησε στην εξαγωγή ορισμένων πολύ χρήσιμων συμπερασμάτων που αξίζει να αναφερθούν.

Αρχικά, ως προς τις διαδικασίες κοστολόγησης των σύγχρονων επιχειρήσεων σημειώνονται πλέον πολλές εξελικτικές μεταβολές. Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα, η εργασία αποτελούσε περίπου το 50% του συνολικού κόστους του προϊόντος, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες αποτελούσαν το 35% του κόστους και τέλος τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είχαν συμμετοχή στο 15% του κόστους. Σήμερα, με τις τεράστιες τεχνολογικές εξελίξεις αλλά και τις αυξημένες ανάγκες των καταναλωτών, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα κυμαίνονται πλέον στο 60% του συνολικού κόστους, με τις πρώτες ύλες να φθάνουν στο 30% και τέλος την άμεση εργασία να αποτελεί πλέον μόνο του 10% του κόστους. Είναι φανερό πλέον ότι θα ήταν εντελώς λανθασμένη ενέργεια από την πλευρά των επιχειρήσεων να χρησιμοποιείται η εργασία ως βάση επιμερισμού των γενικών εξόδων, κάτι που πρακτικά εφαρμόζουν οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης σε αντίθεση με την ABC που εστιάζει στη δραστηριότητα. Η επιχείρηση που επιθυμεί να επιτύχει τους στόχους της ευκολότερα και να μειώσει το κόστος της θα πρέπει κάθε φορά να επιλέγει την κατάλληλη μέθοδο κοστολόγησης.

Επίσης, οι αλλαγές σε επίπεδο ανταγωνισμού της αγοράς έχει «αναγκάσει» τις επιχειρήσεις να αναζητούν το πραγματικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή της

προσφοράς μια υπηρεσίας ώστε να εξασφαλίσουν όχι μόνο ευκολότερη επίτευξη στόχων και κερδοφορία, αλλά την επιβίωσή τους στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον. Η συγκεκριμένη δυνατότητα παρέχεται σε μεγάλο βαθμό από τη μέθοδο κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing).

Τέλος, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι πλέον το κόστος μέτρησης των αναλωθέντων πόρων της επιχείρησης από τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παρέχει έχει μειωθεί σε μεγάλο βαθμό με τη συμβολή της τεχνολογικής προόδου στον τομέα των μηχανογραφικών και πληροφοριακών συστημάτων. Το υψηλό κόστος πλέον της μεθόδου ABC αποτελεί παρελθόν δίνοντας την ευκαιρία σε όλο και περισσότερες επιχειρήσεις να αξιοποιήσουν τη συγκεκριμένη μέθοδο, αποκομίζοντας περισσότερα πλεονεκτήματα έναντι μειονεκτημάτων.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- 1) Βανάκας, Α., (1994). Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική κόστους II. Αθήνα: Art, σ. 22-66.
- 2) Βαρβάκης, Κ., (1993). Το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις (Direct cost and business decisions). Αθήνα: [χ.ό.], σ. 45-104.
- 3) Βενιέρης, Γ., (1996). Λογιστική κόστους. Αθήνα: Οικονομικό, σ. 95-524.
- 4) Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ., Κωλέτση, Μ., (2003). Λογιστική κόστους: Αρχές και εφαρμογές. Αθήνα: Pela Ioannidou, σ. 49-115.
- 5) Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ., Κωλέτση, Μ., (2005). Λογιστική κόστους: αρχές και εφαρμογές. Αθήνα: Pela Ioannidou Publishing, σ. 49-219.
- 6) Δαμίρης, Χ., (1996). Κόστος: Αυτό το άγνωστο στοιχείο. Αθήνα: Άρθρο, σ. 4.
- 7) Δεληγιάννης, Χ., (2002). Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων – ABC. Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, σ. 21-49.
- 8) Ζάππας, Β., (1992). Λογιστική κόστους I. Αθήνα: ΟΕΔΒ, σ. 23.
- 9) Ιγνατιάδης, Α., (1998). Λογιστική κόστους. Θεσσαλονίκη: [χ.ό.], σ. 33-63.
- 10) Κεχράς, Ι., (2006). Οι δύο όψεις του συστήματος Activity Based Costing (A.B.C.) και η σταυροειδής δομή του. Αθήνα: Περιοδικό Έψιλον, Τεύχος 193, σ. 351-353.
- 11) Καρδακάρης, Κ., (1996). Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης: Βιομηχανική λογιστική Λογιστική του κόστους. Αθήνα: Έλλην, σ. 39-98.
- 12) Κονόμη, Ε., (2006). Κόστος – κοστολόγηση. Πειραιάς: Τ.Ε.Ι. Πειραιά, σ. 126-133.
- 13) Μανουσόπουλος, Γ., (2009). Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες: Activity Based Costing (ABC). Αθήνα: Specisoft, σ. 5-7.
- 14) Μουστάκης, Β., (2000). Υπολογισμός κόστους προϊόντος με τη μέθοδο κοστολόγησης ABC. Κρήτη: Πολυτεχνείο Κρήτης, Τμήμα Μηχανικής Παραγωγής και Διοίκησης, σ. 193-204.
- 15) Πάγγειος, Γ., (1993). Θεωρία κόστους. Αθήνα: Σταμούλης, σ. 37-39.

- 16) Παπαναγιώτου, Ε., (2002). Οικονομική παραγωγής γεωργικών προϊόντων. Θεσσαλονίκη: Γράφημα, σ. 63.
- 17) Πομόνης, Ν., (2001). Κοστολόγηση: κόστος, κοστολόγηση, λογιστική της κοστολόγησης. Αθήνα: Σταμούλης, σ. 14-78.
- 18) Πρωτοσυγγελίδης, Σ., (1990). Λογιστική κόστους ΙΙ: Προγραμματισμός και έλεγχος - Η λογιστική του πρότυπου κόστους κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική, σ. 33.
- 19) Πρωτοσυγγελίδης, Σ., (1996). Λογισμός του κόστους. Αθήνα: Ίδρυμα Ευγενίδου, σ. 56-79.
- 20) Σαχταχτίνσκαγια, Σ., (2003). Επιθετική τιμολόγηση. Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών - Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης, σ. 59.
- 21) Τζόγιος, Α., (2000). Το κόστος της ποιότητας. Πάτρα: Ε.Α.Π., σ. 16-43.
- 22) Τσακλάγκανος, Α., (1994). Θεωρία και λογιστική του κόστους. Θεσσαλονίκη: Κυριακίδης, σ. 28-84.

Ξενόγλωσση

- 1) Cenentia Business Solution, (2005). Activity based costing: Κοστολόγηση βασισμένη στις δραστηριότητες. Αθήνα: Arottron, σ. 3-6.
- 2) Cohen, W., 1998. The marketing plan. New York: John Wiley & Co., p. 95.
- 3) Cohen, S., Venieris, G., Kaimenaki, E., (2005). ABC: adopters, supporters, deniers and nUnawares. Managerial Auditing Journal, Vol. 20 Iss: 9, p. 986.
- 4) Cokins, G., (1996). ABC management, making it work: a manager's guide to implementing and sustaining an effective ABC. Canada: Irwin Professional Publication, p. 35.
- 5) Gunasekaran, A., Marri, B., Yusuf, Y., (1999). Application of activity – based costing: some case experiences. Managerial auditing Journal, p.288-289.
- 6) Guy, E., (1997). Techniques, using improper costing methods may lead to losses. TQM Magazine, Vol 9, No 3, p. 229.
- 7) Henry, D., Ψυρρή, Α., Λαδάς, Κ., Βράτιτς - Αηδόνη, Ε., (1994). Τεχνικές μείωσης κόστους. Αθήνα: Alexander Hamilton Institute, σ. 88-95.

- 8) Roztocki, N., Needy, K., (1998). Integrating Activity Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing. ASEM and Engineering Management Journal, p. 33.
- 9) Simini, J., Οικονομόπουλος, Θ. (1994). Βασικές αρχές της κοστολογήσεως. Αθήνα: Γαλαίος, σ. 33-56.

Άλλες πηγές

- 1) Copy Express, (2012). Εταιρεία. Διαθέσιμο στο: <http://www.copyexpress.gr>, Αθήνα.