

ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

<<Κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων(ABC) στον τομέα των υπηρεσιών, η περίπτωση ενός λογιστικού γραφείου>>

Χρηστόπουλος Δημήτριος

A.M:8116



Επιβλέπων Καθηγητής : Κος Τσότσολας Νικόλαος

Αιγάλεω, Μάρτιος 2017

ΕΜΠΟΔΙΑ

Κατά την εκπόνηση της εργασίας υπήρχαν μια σειρά από εμπόδια τα οποία δυσκόλεψαν την ολοκλήρωση της. Πρώτα από όλα λόγω της ειδίκευσης του θέματος οι πηγές οι οποίες ήταν προσβάσιμες ήταν περιορισμένες επαναλαμβάνοντας πολλές φορές τα ίδια πράγματα. Τέλος να σημειωθεί ότι η ολοκλήρωση του τέταρτου και τελευταίου κεφαλαίου έγινε αποκλειστικά πάνω σε προσωπικές γνώσεις και με την πολύτιμη βοήθεια του επιβλέπων καθηγητή, κύριου Τσότσολα Νίκου, λόγω της κυριολεκτικά μηδαμινής βιβλιογραφίας που υπήρχε για το συγκεκριμένο θέμα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αποσκοπεί να μεταφέρει στον αναγνώστη της τα βασικά στοιχεία της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων(ABC), καθώς και πως οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών την χρησιμοποιούν για να προβλέψουν με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος της παραγόμενης υπηρεσίας τους, αλλά και να βρουν μια εναλλακτική και πιο οικονομική λύση για την μείωση του κόστους αυτού. Αρχικά γίνονται κάποιες μικρές αναφορές σχετικά με τις βασικές έννοιες του κόστους και τις κοστολόγησης ώστε να γίνει μια προθέρμανση με το τι θα ακολουθήσει. Στη συνέχεια ο αναγνώστης θα είναι σε θέση να κατανοήσει τους διάφορους τρόπους κοστολόγησης με τα διάφορα χαρακτηριστικά τους, τις διαφορές τους αλλά και το που υπερτερεί η καθεμία ή όχι .Αμέσως μετά αρχίζει μια λεπτομερής ανάλυση της ABC στον τομέα των υπηρεσιών, όπου βήμα βήμα γίνεται πλήρως κατανοητό οι ιδιομορφίες του τομέα αυτού αλλά και πως η ABC μπορεί να εισχωρήσει σε αυτόν αποτελεσματικά. Τέλος με το αναλυτικό παράδειγμα στο τέλος της εργασίας καθώς και με τη βοήθεια του Microsoft ms project γίνεται κατανοητή η διαδικασία και η λειτουργία της ABC και πως μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα ένα λογιστικό γραφείο μπορεί να την χρησιμοποιήσει για να βρει ακριβώς σε ποιο τομέα γίνεται υπέρ κοστολόγηση ώστε να μπορέσει με διάφορους τρόπους να το μειώσει για να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα .

ABSTRACT

This paper aims to convey to the reader the essential elements of activity based costing (ABC), and how service provider companies use it to forecast more accurately the cost of the produced service, but also to find an alternative and more economical solution to reducing that cost.

To begin with, there are some references about the basic values of cost and costing. Then the reader will be able to understand the various ways of costing and the characteristics, differences, pros and cons of each method.

To continue with, a detailed analysis of the ABC in the service sector is presented, where step by step the specific features of this sector are becoming fully understood and also how ABC can infiltrate effectively.

Last but not least, the detailed example at the end of the assignment and the assist of Microsoft ms project help us to understand the procedure of ABC and how a service provider company, specifically an accounting office, can use it to determine what sector is overpriced in order to reduce it and ultimately gain a competitive advantage.

Πίνακας περιεχομένων

ΕΜΠΟΔΙΑ.....	0
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ABSTRACT	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικές έννοιες κόστους και κοστολόγησης.....	6
1.1 ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	6
1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	7
1.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	8
1.4 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	10
1.4.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	11
1.5 ΈΞΟΔΟ, ΔΑΠΑΝΗ ΚΑΙ ΕΣΟΔΟ	12
1.5.1 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ & ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΔΑΠΑΝΗ, ΕΞΟΔΟΥ.....	13
1.6 ΑΝΑΛΥΣΗ ΆΜΕΣΟΥ,ΈΜΜΕΣΟΥ & ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Μέθοδοι Κοστολόγησης.....	16
2.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	16
2.1.1 ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	17
2.1.2 ΤΑ ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	18
2.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ(ACTIVITY BASED COSTING)	19
2.2.1 ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ABC	20
2.2.2 ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ABC.....	21
2.3 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ VS ABC	22
2.3.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ/ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	22
2.3.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ABC	24
2.3.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	25
2.3.5 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ.....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : Κοστολόγηση ABC στον τομέα των υπηρεσιών.....	35
3.1 ΛΙΓΑ ΛΟΓΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	35
3.1.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	36
3.1.2 Η ΙΔΙΟΜΟΡΦΙΑ ΤΟΥ ΤΟΜΕΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	37
3.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ABC ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	38
3.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΣΑΝ ΤΗΝ ABC	40
3.2.2 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ABC	45

3.3 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ABC.....	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Εφαρμογή της ABC, η περίπτωση του λογιστικού γραφείου.....	48
4.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ.....	48
4.1.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ABC(Βιομηχ. Εταιρεία)	48
4.1.2 ΒΕΛΤΙΣΤΕΣ ΛΥΣΕΙΣ	50
4.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ABC(Εταιρεία Παροχής Υπηρεσιών).....	51
4.2.2 ΒΕΛΤΙΣΤΕΣ ΛΥΣΕΙΣ	52
4.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Γενικά συμπεράσματα.....	55
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	56
Φορολογική δήλωση βιομηχ. επιχείρησης(πίνακας 1).....	56
Φορολογική δήλωση βιομηχ. επιχείρησης(πίνακας 1.1).....	57
Φορολογική δήλωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών(πίνακας 2).....	59
Φορολογική δήλωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών(πίνακας 2.1).....	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικές έννοιες κόστους και κοστολόγησης

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει μια περιληπτική αναφορά σε βασικές έννοιες που σχετίζονται με την εργασία, οι οποίες χρίζουν απαραίτητες ώστε να βοηθήσουν τους αναγνώστες να μπουν στο γενικό κλίμα της εργασίας.

1.1 ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύμφωνα με τον κ. Παυλάτο Οδυσσέα (2006) “ Η κοστολόγηση ως διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας κτλ, μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές(διπλογραφικά), όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς , είτε απλογραφικά, με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Στην πρώτη περίπτωση υπάρχει η εσωλογιστική κοστολόγηση. Στην εσωλογιστική κοστολόγηση, τα στοιχεία του κόστους που αποκτούνται, για π.χ. τα αποθέματα και τα οργανικά έξοδα κατ’ είδος παρακολουθούνται εσωλογιστικά με καταχωρήσεις δεδομένων σε λογαριασμούς του καθολικού και ημερολογιακές εγγραφές.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση μόνο οι αγορές των αποθεμάτων και η αρχική και τελική τους απογραφή, καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα κατά είδος παρακολουθούνται εσωλογιστικά με καταχωρήσεις των δεδομένων τους στην χρέωση των οικείων λογαριασμών και ημερολογιακές εγγραφές.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, η εξωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να εφαρμοστεί από επιχειρήσεις, βιομηχανικές ή εμπορικές, που δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση της αποθήκης .Αντίθετα η εσωλογιστική κοστολόγηση οφείλεται να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις Γ κατηγορίας τήρησης βιβλίων.”

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι τεχνικές και οι διαδικασίες του κόστους υπηρετούν μια ποικιλία από διάφορους σκοπούς. Πρώτα απ' όλα η κοστολόγηση επιτρέπει στην διοίκηση να εξακριβώσει το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, μιας διαδικασίας ή μιας εργασίας. Αυτό διευκολύνει να έχουμε το κόστος συνδεδεμένο με μία αποτελεσματική και η οικονομική λύση.

Η κοστολόγηση παρέχει καθοδήγηση για την πολιτική της διοίκησης και είναι μια πολύ χρήσιμη βοήθεια στη λήψη διοικητικών αποφάσεων, όπως ο καθορισμός των τιμών των προϊόντων, τότε χρειάζεται κάποια αγορά, για την μεγιστοποίηση των κερδών, στην λήψη επενδυτικών αποφάσεων κ.α. Η λογιστική κόστους κάνει εφικτό την πραγματοποίηση ανάλυσης νεκρού σημείου ώστε να εξακριβωθεί η ποσότητα της παραγωγής ή τις πωλήσεις όπου τα συνολικά κέρδη είναι ίσα με το συνολικό κόστος, όπου το νεκρό σημείο είναι μεγάλη βοήθεια για την λήψη αποφάσεων. (Dayal, Zachariah, & Rajpal, 1996).

Αξίζει να σημειωθεί ότι ως ορισμός του σκοπού της κοστολόγησης μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνα με τον κ. Δρ. Δημήτριο Μπάλιο,

“Ως την παροχή στα διευθυντικά στελέχη μιας επιχείρησης εκείνες τις πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος παραγωγής των προϊόντων και υπηρεσιών, προκειμένου εκείνοι να μπορέσουν να λάβουν τις καλύτερες αποφάσεις που σχετίζονται με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της παραγωγής. Με τον δυναμικό έλεγχο της παραγωγής, αυξάνονται οι πιθανότητες της παραγωγικής διαδικασίας να πραγματοποιηθεί με ελάχιστο δυνατό κόστος σε σχέση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγωγής.”

Τέλος πρέπει να αναφερθεί ότι με τις διάφορες μεθόδους κοστολόγησης που έχουν αναπτυχθεί με την πάροδο των χρόνων και ειδικότερα με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, τα στελέχη έχουν την δυνατότητα να βλέπουν μια πιο λεπτομερή ανάλυση του κόστους σε κάθε τμήμα παραγωγής μέχρι την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. (Μπάλιος)

1.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Το σύστημα κοστολόγησης σχεδιάστηκε ώστε να ελέγχει τα κόστη μέσα σε μια επιχείρηση. Αυτό το σύστημα αποτελείται από ένα σύνολο μορφών, διαδικασιών, ελέγχων και αναφορών το οποίο είναι σχεδιασμένο να συναθροίζει και να αναφέρει στην διοίκηση πληροφορίες όσον αφορά τα έσοδα, τα το κόστος και την κερδοφορία. Τα παραπάνω μπορούν να είναι οποιοδήποτε μέρος της επιχείρησης όπως :

- Πελάτες
- Τμήματα
- Εγκαταστάσεις
- Διαδικασίες
- Προϊόντα και υπηρεσίες
- Έρευνα και ανάπτυξη
- Πωλήσεις

Η πληροφορία που ειπώθηκε από ένα σύστημα κοστολόγησης χρησιμοποιείται από την διοίκηση για διάφορους λόγους, όπως :

- Απόφαση για το που πρέπει να γίνει περικοπή του κόστους σε περίοδο ύφεσης της εταιρείας
- Ταίριασμα του πραγματικού κόστους με το προϋπολογισθέν κόστος για καλύτερο έλεγχο
- Δημιουργία στρατηγικών σχεδίων για μελλοντικές διαδικασίες

Το σύστημα κοστολόγησης προορίζεται για εσωτερική χρήση, και έτσι δεν υπόκεινται στις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων οποιοδήποτε από τα λογιστικά πλαίσια, όπως η GAAP (Γενικές αποδεχόμενες λογιστικές αρχές) ή IFRS (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Αντιθέτως, η διοίκηση μπορεί να αποφασίσει τι είδους πληροφορίες προτιμά, ποιες πληροφορίες θα αγνοήσει, και πώς είναι τα αποτελέσματα που πρέπει να μορφοποιηθούν και να διανεμηθούν για την κατανάλωσή του. Τυπικές εκθέσεις που δημιουργήθηκαν από ένα σύστημα κοστολόγησης περιλαμβάνουν:

- Προϋπολογιστικές έναντι πραγματικών εκθέσεων για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν
- Εκθέσεις κερδοφορίας για τους πελάτες, τις περιοχές πωλήσεων, τα καταστήματα, τα προϊόντα, και / ή σειρές προϊόντων
- Εκθέσεις δαπανών που δείχνει τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ανά μήνα για πολλούς συνεχόμενους μήνες

Οι εκθέσεις αυτές μπορούν να συνοδεύονται από συμπληρωματικές πληροφορίες που συγκέντρωσε το λογιστήριο, οι οποίες παρέχουν λεπτομέρειες σχετικά με το πώς ορισμένα έξοδα προέκυψαν και από ποιον πραγματοποιήθηκαν.

Υπάρχουν δύο κύριοι τύποι συστημάτων κοστολόγησης. Μια επιχείρηση μπορεί να συλλέξει πληροφορίες που βασίζονται σε ένα από αυτά τα συστήματα, ή να υιοθετήσει μια υβριδική προσέγγιση που αναμιγνύει και ταιριάζει τα συστήματα ώστε να ανταποκρίνονται καλύτερα στις ανάγκες του. Τα πρωταρχικά συστήματα κοστολόγησης είναι τα εξής:

- **ΕΡΓΑΣΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ** : Τα υλικά, η εργασία και τα γενικά έξοδα καταρτίζονται για μια μεμονωμένη μονάδα ή τη εργασία. Αυτή η προσέγγιση λειτουργεί καλύτερα για ιδιαίτερα προϊόντα, όπως τα ειδικά σχεδιασμένα μηχανήματα ή τα συμβουλευτικά προγράμματα. Η διαδικασία συσσώρευσης κόστους είναι εξαιρετικά λεπτομερής και έντονης εργασίας
- **ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ** : Τα υλικά, η εργασία και τα γενικά έξοδα καταρτίζονται συγκεντρωτικά για όλη τη διαδικασία παραγωγής και στη συνέχεια διατίθενται για μεμονωμένες μονάδες παραγωγής. Αυτή η προσέγγιση λειτουργεί καλά για μεγάλες σειρές παραγωγής πανομοιότυπων αντικειμένων, όπως η παραγωγή 100.000 κινητών τηλεφώνων. Η διαδικασία συσσώρευσης κόστους είναι ιδιαίτερα αποδοτική και τμήματά της μπορεί ενδεχομένως να είναι αυτοματοποιημένα.

Το εργασιακό και διαδικαστικό σύστημα κοστολόγησης μπορούν εύκολα να καταναμηθούν στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Τέλος υπάρχει και το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων(ABC) για το οποίο η αναφορά και η ανάλυση του θα γίνουν στα επόμενα κεφάλαια. (Bragg, 2012)

1.4 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

“Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.”

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων - εξόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος).

Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ. είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Το κόστος, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται ή το ρυθμό κυκλοφορίας του στην οικονομική μονάδα, διακρίνεται στις ακόλουθες δύο κατηγορίες:

α. Κόστος τρέχουσας μορφής είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μία διαχειριστική περίοδο, όπως είναι π.χ. τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα.

β. Κόστος πάγιας μορφής είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής ή φήμης και πελατείας. (Αρχές λογισμού του κόστους)

1.4.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Υπάρχουν πολλοί τρόποι κατά τους οποίους το κόστος μπορεί να διακριθεί και να κατηγοριοποιηθεί , όπως :

- 1) Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατ' είδος, που περιλαμβάνει :
 - Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
 - Αμοιβές και έξοδα τρίτων
 - Παροχές τρίτων
 - Φόροι και τέλη
 - Διάφορα έξοδα
 - Τόκοι και συναφή έξοδα
 - Αποσβέσεις παγίων
 - Προβλέψεις εκμετάλλευσης

- 2) Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά προορισμό, όπου και περιλαμβάνει :
 - Κόστος κατά λειτουργία
 - Κόστος κατά πεδίο ευθύνης ή φορέα ευθύνης
 - Κόστος κατά προϊόν, υπηρεσία
 - Κόστος κατά κέντρο κέρδους

- 3) Με κριτήριο τον τρόπο ενσωματώσεως των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, το κόστος διακρίνεται σε :
 - Άμεσο
 - Έμμεσο

- 4) Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:
 - Κόστος πραγματικό ή ιστορικό
 - Κόστος προκαθορισμένο

- 5) Ανάλογα με τη συμπεριφορά του - διαμόρφωσή του στις μεταβολές του βαθμού απασχολήσεως της επιχειρήσεως, το κόστος διακρίνεται σε :
 - Σταθερό κόστος
 - Μεταβλητό κόστος

- Ημιμεταβλητό Κόστος

6) Το κόστος με βάση την λήψη των αποφάσεων διακρίνεται σε :

- Διαφορικό Κόστος
- Κόστος Ευκαιρίας

1.5 ΈΞΟΔΟ, ΔΑΠΑΝΗ ΚΑΙ ΕΣΟΔΟ

Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος).

Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του.

Το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως μετατρέπεται σε έξοδο, είτε ολικά, είτε κατά το μέρος που βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωλημένων αγαθών και υπηρεσιών της χρήσεως.

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποιήσεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων.

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της. (Αρχές λογισμού του κόστους).

1.5.1 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ & ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΔΑΠΑΝΗ, ΕΞΟΔΟΥ

- Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.
- Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.
- Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μία χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφές. Αυτό π.χ. παρατηρείται στην περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων) ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίησή της. Τελικά, στα παραδείγματα αυτά, το κόστος του έτοιμου προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο όταν το προϊόν αυτό πωλείται, είτε στην ίδια, είτε στις επόμενες χρήσεις από εκείνη που παράγεται.
- Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μία χρήση, εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με βάση την ισότητα:

$$\text{ΕΣΟΔΑ Χρήσεως} - \text{ΕΞΟΔΑ Χρήσεως} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ Χρήσεως}$$

Τα έξοδα της χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλημένων, αυξημένο με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

- Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεώς του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μία από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλαδή τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιήσεώς τους (όπως π.χ. απόφαση επενδύσεως ή διακανονισμός αξίας) και την αριθμητική έκφρασή τους (όπως π.χ. η αξία πρώτης ύλης 100 ευρώ αναλύεται σε τιμολογιακή αξία 70 ευρώ, σε δασμούς και λοιπούς φόρους εισαγωγής 20 ευρώ και σε λοιπά έξοδα αγοράς 10 ευρώ). (Αρχές λογισμού του κόστους)

1.6 ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΜΕΣΟΥ, ΕΜΜΕΣΟΥ & ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .

Κόστος άμεσο είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία τα οποία επιβαρύνουν ολοκληρωτικά και χωρίς μερισμό το κέντρο ή τον φορέα κόστους.

Το άμεσο κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες:

α. Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία. Κατά κανόνα, το άμεσο κόστος των τελικών φορέων είναι μόνο μεταβλητό, ενώ των κέντρων ή θέσεων κόστους είναι σταθερό και μεταβλητό. Ένα στοιχείο κόστους είναι δυνατό να είναι άμεσο ως προς ένα κέντρο κόστους, ενώ ως προς ένα φορέα κόστους είναι δυνατό να είναι έμμεσο, όπως π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κλωστήριου και οι αποσβέσεις των μηχανημάτων του, που είναι στοιχεία άμεσα ως προς το κέντρο κόστους «κλωστήριο», ενώ είναι έμμεσα ως προς τα νήματα που παράγονται στο κλωστήριο.

β. Στο άμεσο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος, που περιλαμβάνει το σύνολο των άμεσων στοιχείων του, σταθερών και μεταβλητών.

Το ολικό άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας, π.χ. ενός τμήματος, μιας δραστηριότητας ή ενός κλάδου εκμεταλλεύσεως, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη σύγκριση του κόστους αυτού με τα αντίστοιχα έσοδα (αξία του έργου που παράγεται) χρησιμοποιείται στην κάλυψη του έμμεσου κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας. Έτσι προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

Κόστος έμμεσο είναι εκείνο που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους, είτε επειδή ο διαχωρισμός του, π.χ. κατά φορέα, δεν είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Έμμεσο κόστος αποτελούν, π.χ. ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το ενοίκιο του εργοστασίου, η αμοιβή του λογιστή, ο φωτισμός, τα δημοτικά τέλη και οι φόροι του εργοστασίου, στοιχεία τα οποία δε συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους και με τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο.

Το έμμεσο κόστος, κατά κανόνα σταθερό ή μεταβλητό, επιβαρύνει τα κέντρα ή τους φορείς κόστους έπειτα από επιμερισμό που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων, κατά περίπτωση, κριτηρίων.

Κόστος σταθερό είναι εκείνο που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας (τμήματος εργοστασίου ή ολόκληρου του εργοστασίου ή υποδιαιρέσεως της οικονομικής μονάδας ή ολόκληρης της οικονομικής μονάδας) στην οποία αναφέρεται. Π.χ. οι αποσβέσεις, το ενοίκιο, οι αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, οι δημοτικοί

φόροι, τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και οι τόκοι των δεσμευμένων σε ακινητοποιήσεις κεφαλαίων αντιπροσωπεύουν ενδεικτικές μορφές σταθερού κόστους.

Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές όμως αυτές, κατά κανόνα, είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας. Η ανεξαρτησία μεταξύ ύψους σταθερού κόστους και όγκου δραστηριότητας δεν είναι απόλυτη. Στην περίπτωση π.χ. που ένα τμήμα του εργοστασίου διακόψει τη λειτουργία του, ένα μέρος από το έμμισθο προσωπικό, η αμοιβή του οποίου χαρακτηρίζεται ως κόστος σταθερό, θα απολυθεί, οπότε και το αντίστοιχο κόστος (σταθερό) θα μεταβληθεί. Το σταθερό κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες:

α. Στο βασικό σταθερό κόστος, το οποίο αποτελείται από στοιχεία που δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μείωσή τους χωρίς ουσιώδη βλάβη του δυναμικού της οικονομικής μονάδας και της ικανότητάς της να επιδιώκει την πραγματοποίηση των μακροχρόνιων στόχων της. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων, οι αμοιβές βασικών στελεχών της μονάδας και τα ασφάλιστρα των πάγιων στοιχείων.

β. Στο βραχυχρόνια σταθερό κόστος, του οποίου το ύψος προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως ενός έτους, στη διάρκεια του οποίου παραμένει αμετάβλητο. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται και το κόστος διαφημίσεων, το κόστος ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα του έμμισθου προσωπικού γενικά και τα ενοίκια μηχανογραφικών μέσων.`` (Αρχές λογισμού του κόστους)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Μέθοδοι Κοστολόγησης

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται αναφορά και ανάλυση στους δύο πιο γνωστούς τρόπους κοστολόγησης, καθώς και ποιος από τους δύο τρόπους αυτούς κρίνεται πιο υγιείς ώστε να μπορέσει να εφαρμοστεί με επιτυχία σε μια επιχείρηση.

2.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Ιστορικά, η συσχέτιση παραγωγής και κοστολόγησης έγινε πολύ σημαντική λόγω της ανάγκης να προσδιοριστεί το κέρδος για τα προϊόντα που παράγονται, πωλούνται και διανέμονται. Πρώρες αποφάσεις που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτής της σχέσης υιοθέτησαν ένα συγκεκριμένο σημείο αναφοράς ή ένα πρότυπο πάνω στο οποίο οι περισσότεροι από τους κατασκευαστές έχουν χρησιμοποιήσει ως μέθοδο.

Στο παρελθόν, μεγάλο νόημα θα είχε η χρήση της άμεσης εργασίας ως βάση για τον υπολογισμό των γενικών εξόδων που επιβάλλονται στα προϊόντα που κατασκευάζονται, δεδομένου ότι έχει συμβάλει σε μεγάλο ποσοστό το κόστος που δαπανάται στην κατασκευή προϊόντων όπως τα αυτοκίνητα, τα τρένα, τα ενδύματα, κλπ. Αυτή η διαδικασία κατανομής των δαπανών στη παραγωγή, εκτός από τα άμεσα υλικά και το άμεσο κόστος εργασίας ήταν γνωστή ως μέθοδος παραδοσιακής κοστολόγησης

Με λίγα λόγια σύμφωνα με τον Harold Averkamp (2003), η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι η κατανομή των γενικών εξόδων παραγωγής (έμμεσο κόστος παραγωγής) για τα προϊόντα με βάση την άμεση ώρα εργασίας ή τις ώρες των μηχανών παραγωγής.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι παρά το γεγονός ότι η μέθοδος αυτή είναι άνω των 75 ετών, οι περισσότερες επιχειρήσεις εξακολουθούν να τη χρησιμοποιούν για την αξιολόγηση των αποθεμάτων, για οικονομικούς σκοπούς καθώς και για σκοπούς management. (Marivic V. Manalo, 2004-2011)

2.1.1 ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. **Το σύστημα κόστους εργασίας** : Χρησιμοποιείται όταν τα προϊόντα που κατασκευάζονται βασίζονται σε ειδικές παραγγελίες των πελατών. Κάθε προϊόν που παράγεται θεωρείται μια εργασία. Οι δαπάνες παρακολουθούνται από τη εργασία. Οι υπηρεσίες που παρέχονται μπορούν επίσης να θεωρηθούν μια εργασία. Για παράδειγμα, οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών θεωρούν τη δημιουργία ενός οικονομικού σχεδίου από έναν πιστοποιημένο οικονομικό προγραμματιστή, ή ενός σχεδίου περιορισίας από έναν δικηγόρο, μοναδικές εργασίες. Το σύστημα του κόστους εργασίας πρέπει να συλλάβει και να παρακολουθήσει, το κόστος παραγωγής κάθε εργασίας, το οποίο περιλαμβάνει υλικά, εργασία, και γενικά έξοδα σε ένα περιβάλλον παραγωγής. Για να παρακολουθούνται τα δεδομένα, τα ακόλουθα έγγραφα χρησιμοποιούν:

- **Job cost sheet (Φυλλάδιο κόστους εργασίας)**: Αυτό χρησιμοποιείται για να παρακολουθεί τον αριθμό των θέσεων εργασίας, πληροφορίες πελατών, πληροφορίες εργασίας (ημερομηνία που ξεκίνησε, ολοκληρώθηκε, και έγινε η διανομή), πληροφοριών επιμέρους κόστους για τα υλικά που χρησιμοποιούνται, την εργασία, τα γενικά έξοδα καθώς και μια συνολική περίληψη του κόστους εργασίας.
- **Materials requisition form**. Διασφαλίζει ότι το κόστος υλικών είναι σωστά κατανοημένο στην εργασία υπό επεξεργασία, Τα Materials requisition form είναι συνήθως ολοκληρωμένα ως τα υλικά που προέρχονται από την απογραφή πρώτων υλών και προστίθεται στην εργασία υπό επεξεργασία.
- **Time ticket (εισιτήριο χρόνου)**. Το κόστος εργασίας κατανέμεται στην εργασία σε εξέλιξη βασισμένο στην ολοκλήρωση του time ticket(χρόνου εισιτηρίου) προσδιορίζοντας σε τι εργασία ένας εργαζόμενος αφιέρωσε χρόνο.

2. **Διαδικαστικό σύστημα κοστολόγησης** : Ορισμένες εταιρείες έχουν ομοιογενή ή πολύ παρόμοια προϊόντα που δεν γίνονται να παραγγελθούν και να παραχθούν σε μεγάλες ποσότητες. Συνεχώς επεξεργάζονται τα προϊόντα τους, μετακινώντας τα από τη μία λειτουργία στην άλλη μέχρι να ολοκληρωθεί. Σε αυτές τις εταιρείες, το κόστος κατασκευής που προκύπτει κατανέμεται στις κατάλληλες λειτουργίες ή τμήματα στο πλαίσιο της διαδικασίας του εργοστασίου και όχι σε συγκεκριμένα προϊόντα. Παραδείγματα προϊόντων που οι εταιρείες παράγουν συνεχώς είναι τα δημητριακά, το ψωμί, οι καραμέλες, ο χάλυβας, τα εξαρτήματα αυτοκινήτων, τα πατατάκια, και οι υπολογιστές. Οι εταιρείες που επεξεργάζονται πετρέλαιο ή μπουκάλια και εταιρείες που παρέχουν υπηρεσίες είναι επίσης παραδείγματα συνεχούς, ομοιογενούς επεξεργασίας. (Traditional cost systems)

2.1.2 ΤΑ ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Δύο προβλήματα εμφανίζονται όταν η παραδοσιακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται για να παρέχει πληροφορίες για σκοπούς λήψης αποφάσεων. Το πρώτο έχει να κάνει με την "στρέβλωση" του κόστους του προϊόντος και το άλλο σχετίζεται με την αποκλειστικότητα της παραδοσιακής κοστολόγησης του προϊόντος.

"Στρέβλωση" του κόστους του προϊόντος

Πρώτον, στην παραδοσιακή κοστολόγηση, χρησιμοποιούνται μέτρα που αφορούν μόνο τον όγκο παραγωγής για την κατανομή των γενικών εξόδων στα προϊόντα, έστω και αν πολλά προϊόντα δεν καταναλώνουν έμμεσους πόρους σε αναλογία με τον όγκο των προϊόντων που παράχθηκε. Δεδομένου ότι πολλοί τύποι έμμεσων δαπανών των πόρων προκληθήκαν από μη παραγωγικά και σχετιζόμενα με τον όγκο χαρακτηριστικά προϊόντων όπως το μέγεθος και η πολυπλοκότητα, η παραδοσιακή κοστολόγηση τείνει να στρεβλώνει το κόστος του προϊόντος. Αυτό σημαίνει ότι πάρα πολλά από τα γενικά έξοδα κατανέμονται σε ορισμένα προϊόντα, ενώ πολύ μικρή επιβάρυνση κόστους κατανέμεται σε άλλα προϊόντα. Σε γενικές γραμμές, η ABC λύνει αυτό το πρόβλημα με τον διαχωρισμό των γενικών εξόδων σε άλλες κατηγορίες κόστους, δηλαδή τις "πισίνες κόστους". Κίστοι που προκλήθηκαν από την ίδια δραστηριότητα που συγκεντρώθηκε και στη συνέχεια διατέθηκε, ή εντοπίστηκε στα προϊόντα χρησιμοποιώντας ένα κατάλληλο εργαλείο μέτρησης του όγκου δραστηριοτήτων.

Ο αποκλεισμός του μη κατασκευαστικού κόστους

Ένα δεύτερο πρόβλημα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι ότι τα προϊόντα που σχετίζονται με την διοίκηση, το marketing και την διανομή του κόστους στα αποθέματα του προϊόντος, δεν είναι αποδεκτά για την διαδικασία εξωτερικής αναφοράς. Ωστόσο, το κόστος σχεδιασμού, marketing, διανομής και εξυπηρέτησης πελατών είναι σαφώς μέρος του κόστους της διάθεσης ενός προϊόντος στα χέρια του πελάτη. Αφού το μη κατασκευαστικό κόστος μπορεί να διαφέρει σημαντικά από προϊόν σε προϊόν και από πελάτη σε πελάτη, η ABC ανιχνεύει αυτές τις δαπάνες για τα προϊόντα και τους πελάτες που χρησιμοποιούν επιπλέον "πισίνες κόστους" (cost pool) και μετρήσεις δραστηριοτήτων. Έτσι, η ABC παρέχει τη δυνατότητα για πιο ακριβή κοστολόγηση του προϊόντος για αποφάσεις management όσον αφορά την οργάνωση των προϊόντων, το σχεδιασμό του προϊόντος και εισαγωγή του, τις αλλαγές στο σχεδιασμό των προϊόντων, την τιμολόγηση των προϊόντων, την διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών, και την διακοπή του προϊόντος. Η ABC επίσης παρέχει διάφορα οφέλη σε πολλές επιχειρήσεις

παροχής υπηρεσιών όπως ο τραπεζικός τομέας, η ασφάλιση, η υγειονομική περίθαλψη και η μεταφορά. (Spann, 2013)

2.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ACTIVITY BASED COSTING)

Η ιδέα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) αναπτύχθηκε στον κατασκευαστικό τομέα στις ΗΠΑ κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1970 και 1980. Ο Robin Cooper και Robert S. Kaplan, έδωσαν "ζωή" σε αυτήν την ιδέα με την δημοσίευση μιας σειράς από άρθρα στο Harvard Business Review το 1988. Ο Cooper και ο Kaplan περιέγραψαν την ABC ως την προσέγγιση για την επίλυση των προβλημάτων των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, όπου είναι συχνά ανέκδοτα να προσδιορίσουν με ακρίβεια το πραγματικό κόστος παραγωγής και το κόστος των συναφών υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, οι managers λάμβαναν αποφάσεις βασιζόμενες σε ανακριβή στοιχεία, ιδίως όπου υπήρχαν πολλά προϊόντα. Ο ορισμός της ABC για πρώτη φορά διατυπώθηκε το 1987 από τον Robert S. Kaplan και τον W. Bruns ως κεφάλαιο στο βιβλίο τους "Accounting and Management: A Field Study Perspective". Αρχικά επικεντρώθηκε στην κατασκευαστική βιομηχανία όπου η βελτίωση της τεχνολογίας και της παραγωγικότητας έχουν μειώσει το σχετικό ποσοστό των άμεσων δαπανών της εργασίας και των υλικών, αλλά έχουν σχετικά αυξημένο ποσοστό οι έμμεσες δαπάνες. Για παράδειγμα, η αυξημένη αυτοματοποίηση έχει μειώσει την εργασία, το οποίο είναι άμεσο κόστος, αλλά έχει αυξημένες αποσβέσεις, το οποίο είναι έμμεσο κόστος. Το 1999 ο Peter F. Drucker έδωσε περαιτέρω ανάλυση στην ABC στο βιβλίο του "Management Challenges of the 21st Century". Δηλώνει ότι η παραδοσιακή κοστολόγησης εστιάζει σε τι κοστίζει για να κάνει κάτι. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων από την άλλη καταγράφει ακόμα και το κόστος του να μην γίνεται κάποια ενέργεια, όπως για παράδειγμα το κόστος της αναμονής σε μια υπηρεσία. Τέλος η ABC μπορεί να καταγράψει δαπάνες όπου η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι ανέκδοτα να καταγράψει. (Activity-based costing)

2.2.1 ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ABC

Παραδοσιακά, σε ένα σύστημα κόστους εργασίας και σε ένα διαδικαστικό σύστημα κοστολόγησης, τα γενικά έξοδα κατανέμονται σε μια εργασία ή λειτουργία βασιζόμενα στην άμεση ώρα εργασίας και στις ώρες μηχανών. Ωστόσο, σε ορισμένες εταιρείες, οι νέες τεχνολογίες έχουν αλλάξει το περιβάλλον παραγωγής, έτσι που ο αριθμός των ωρών εργασίας ή τα κέρδη από τους εργαζόμενους δεν είναι πλέον καλή ένδειξη του πόσο τα γενικά έξοδα θα χρειαστούν για να ολοκληρωθεί μια εργασία ή μεταποίηση των προϊόντων μέσα από μια συγκεκριμένη λειτουργία. Σε αυτές τις εταιρείες, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) χρησιμοποιείται για την κατανομή των γενικών εξόδων σε διάφορες εργασίες ή άλλες λειτουργίες.

Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων προϋποθέτει ότι οι ενέργειες ή οι δραστηριότητες που πρέπει να ακολουθηθούν για την κατασκευή ενός προϊόντος είναι αυτές που καθορίζουν τα γενικά έξοδα. Το κόστος των γενικών εξόδων, είτε μεταβλητό είτε σταθερό, έχει ανατεθεί σε μια κατηγορία εξόδων. Αυτές οι κατηγορίες κόστους είναι οι πισίνες δραστηριοτήτων, όπου είναι το σύνολο όλων των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί μια εργασία. Για να "κοστολογήσουμε" τις πισίνες δραστηριοτήτων προσδιορίζονται κάποιες μονάδες δραστηριοτήτων που είναι οδηγοί κόστους για κάθε πισίνα. (Schmidt) Οδηγός κόστους είναι οι δραστηριότητες που προκαλούν το συνολικό κόστος σε μια πισίνα δραστηριοτήτων να αυξηθεί. Ο αριθμός παραγγελιών των υλικών, ο αριθμός των γραμμών παραγωγής σε ένα εργοστάσιο και ο αριθμός των αποστολών σε πελάτες, είναι όλα παραδείγματα των δραστηριοτήτων που επιδρούν στο κόστος που υφίσταται μια εταιρεία. Όταν χρησιμοποιείται η ABC, το συνολικό κόστος της κάθε πισίνας δραστηριοτήτων διαιρείται με το συνολικό αριθμό των μονάδων της δραστηριότητας για τον προσδιορισμό του κόστους ανά μονάδα.

Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται από την διαίρεση των συνολικών κερδών σε κάθε πισίνα κόστους δραστηριοτήτων, με τον αριθμό των μονάδων των οδηγών κόστους δραστηριοτήτων. Ως παράδειγμα για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους για το τμήμα προμηθειών, οι συνολικές δαπάνες του τμήματος προμηθειών διαιρούνται με τον αριθμό των παραγγελιών. Διάφορες εταιρείες μεταξύ των οποίων και η "Lady Trekkers, Inc" έχουν διαπιστώσει ότι οι δαπάνες τόσο στο τμήμα προμηθειών όσο και στο τμήμα παραλαβών, βασίζονται στον αριθμό παραγγελιών. Ως εκ τούτου, το κόστος των δύο τμημάτων μπορεί να προστεθεί μαζί, έτσι ώστε το κόστος ανά μονάδα να μπορεί να υπολογιστεί για αυτά τα τμήματα. Μόλις τα ανά μονάδα κόστη υπολογίζονται, προστίθενται μαζί και το συνολικό κόστος ανά μονάδα

πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των μονάδων για να εκχωρήσει τα γενικά έξοδα στις μονάδες αυτές. (Activity based costing activities)

2.2.2 ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ABC

Ενώ η χρήση των οδηγών κόστους για την εκχώρηση των γενικών εξόδων σε επιμέρους μονάδες λειτουργεί καλά για ορισμένες δραστηριότητες, για άλλες δραστηριότητες, όπως το κόστος εγκατάστασης, οι δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν για να παράγουν μια μεμονωμένη μονάδα, αλλά για να παράγουν μια παρτίδα των ίδιων μονάδων. Όσον αφορά άλλες δαπάνες, τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν θα μπορούσαν να βασίζονται στον αριθμό της σειράς προϊόντων ή επειδή υπάρχει μια μονάδα παραγωγής. Για να εκχωρηθούν τα γενικά έξοδα με μεγαλύτερη ακρίβεια, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αναθέτει δραστηριότητες σε μία από τις τέσσερις κατηγορίες :

- **Δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας** : Συμβαίνουν κάθε φορά που μια υπηρεσία εκτελείται ή ένα προϊόν φτιάχνεται. Το κόστος των άμεσων υλικών, η άμεση εργασία και η συντήρηση των μηχανημάτων είναι παραδείγματα των δραστηριοτήτων σε επίπεδο μονάδας
- **Δραστηριότητες σε επίπεδο συνόλου** : Είναι δαπάνες που συμβαίνουν κάθε φορά που μια ομάδα (batch) μονάδων παράχθηκε ή μια σειρά βημάτων που εκτελέθηκαν. Παραγγελίες αγορών, εγκατάσταση μηχανημάτων, και δοκιμές ποιότητας αποτελούν παραδείγματα των δραστηριοτήτων σε επίπεδο συνόλου.
- **Δραστηριότητες γραμμής παραγωγής** : Είναι οι δραστηριότητες που υποστηρίζουν μια ολόκληρη σειρά προϊόντων, αλλά όχι κατ'ανάγκη κάθε επιμέρους μονάδα. Παραδείγματα δραστηριοτήτων γραμμής παραγωγής είναι οι μηχανικές αλλαγές που γίνονται στη γραμμή συναρμολόγησης, αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος, και το κόστος αποθήκευσης για κάθε σειρά προϊόντων.
- **Δραστηριότητες υποστήριξης εγκαταστάσεων** : Είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση της ανάπτυξης και της παραγωγής. Οι δαπάνες αυτές είναι διοικητικής φύσεως και περιλαμβάνουν τις αποσβέσεις κτιρίων , φόρους ακίνητης περιουσίας, την ασφάλιση του εργοστασίου, τη λογιστική, τη συντήρηση εξωτερικών χώρων, τη διαχείριση των εγκαταστάσεων και των μισθών του προσωπικού.

Το κόστος του επιπέδου μονάδας, του επιπέδου συνόλου και των δραστηριοτήτων γραμμής παραγωγής εύκολα κατανέμεται σε ένα συγκεκριμένο προϊόν, είτε άμεσα ως δραστηριότητα σε επίπεδο

μονάδας ή μέσω της κατανομής του συγκεντρωμένου κόστους για τις δραστηριότητες επίπεδου συνόλου και των δραστηριοτήτων γραμμής παραγωγής. Αντίθετα, οι δαπάνες εγκατάστασης διατηρούνται χωριστά από το κόστος του προϊόντος και δεν κατανέμονται σε επιμέρους μονάδες, διότι η κατανομή θα πρέπει να γίνει σε αυθαίρετη βάση, όπως τα τετραγωνικά πόδια, ο αριθμός των τμημάτων ή των προϊόντων, και ούτω καθεξής. (Activity based costing activities)

2.3 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ VS ABC

Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα κάθε επιχείρησης, είναι η σωστή πρόβλεψη του μελλοντικού κόστους, καθώς και ποιος τρόπος είναι πιο αποτελεσματικός για την πραγματοποίησή του. Η παραδοσιακή κοστολόγηση και η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι τα δύο εργαλεία που θα βοηθήσουν κάθε επιχείρηση στην διαχείριση του κόστους. Το ερώτημα όμως που προκύπτει στο σημείο αυτό, είναι ποιος από τους δύο αυτούς τρόπους είναι πιο υγιείς να χρησιμοποιηθεί, καθώς και ποιος είναι ο πιο ακριβής. Παρακάτω θα αναφερθούν κάποια από τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των δύο τρόπων κοστολόγησης, καθώς και η σύγκρισή τους με αριθμητικά παραδείγματα.

Σύμφωνα με τον (Schmidt)θα δούμε στην πορεία πως τα παραδείγματα έχουν ως στόχο να δείξουν ότι η ABC και η παραδοσιακή κοστολόγηση μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορετικές εκτιμήσεις κόστους για τις έμμεσες δαπάνες και, συνεπώς, σε διαφορετικές εκτιμήσεις κερδοφορίας για τα ίδια προϊόντα. Επίσης θα παρατηρήσουμε ότι η ABC απαιτεί περισσότερα δεδομένα και πιο λεπτομερή ανάλυση σε σχέση με την παραδοσιακή.

2.3.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ/ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ

- Συμβαδίζει με τις αρχές των γενικών αποδεκτών λογιστικών αρχών
- Εύκολη εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που παρέχουν ένα προϊόν ή υπηρεσία

ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ

- “Απαρχαιωμένο” σύστημα κοστολόγησης (λόγω χρήσης μηχανημάτων και υπολογιστών για μεγαλύτερη παραγωγή.)
- Υπολογισμός κόστους με άμεση ώρα εργασίας από Η/Υ και μηχανήματα
- Η παραδοσιακή κοστολόγηση αναιρεί άλλους οδηγούς κόστους που μπορούν να συμβάλλουν στο κόστος ενός στοιχείου.
- μπορεί να οδηγήσει σε κακές αποφάσεις διαχείρισης διότι αποκλείει ορισμένες δαπάνες.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ABC

- Μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία κοστολόγησης
- Αναθέτει το κόστος μόνο στα προϊόντα που απαιτούν δραστηριότητα(εξαλείφει την κατανομή άσχετου κόστους στο προϊόν).
- Εύκολη ερμηνεία κόστους για την εσωτερική διαχείριση
- Δυνατότητα συγκριτικής αξιολόγησης, καθώς και μεγαλύτερη κατανόηση των γενικών εξόδων (Johnson & Media)
- Παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες κόστους για την διοίκηση για να ληφθούν αποφάσεις για οποιοδήποτε θέμα
- Εξαιρετικά χρήσιμο για τον καθορισμό της τιμής του προϊόντος
- Βοηθά στην εξάλειψη των σπαταλών και της αναποτελεσματικότητας
- Παρέχει πολύτιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση της απόδοσης των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων (Chikwana, 2014)

ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ABC

- Απαιτεί σημαντικούς πόρους για την εφαρμογή στις επιχειρήσεις (Μεγάλο μειονέκτημα για επιχειρήσεις με περιορισμένο τζίρο.)
- Μπορεί εύκολα να παρερμηνευτεί από ορισμένους χρήστες
- Αρκετά δαπανηρό (Johnson & Media)

2.3.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ABC

ABC

- Αρχίζει με τον εντοπισμό των δραστηριοτήτων και στη συνέχεια στην παραγωγή των προϊόντων
- Επικεντρώνεται κυρίως στις δραστηριότητες που εκτελούνται για την παραγωγή προϊόντων
- Οι οδηγικοί κόστους χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των παραγόντων που επηρεάζουν το κόστος μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας
- Τα γενικά έξοδα αναθέτονται στα κέντρα κόστους ή στις πισίνες κόστους
- Τα γενικά έξοδα εκχωρούνται στα προϊόντα χρησιμοποιώντας τις τιμές των οδηγών κόστους
- Δεν υπάρχει καμία ανάγκη για κατανομή και εκ νέου κατανομή των γενικών εξόδων της υπηρεσίας στα τμήματα παραγωγής
- Υποθέτει ότι τα σταθερά έξοδα ποικίλουν ανάλογα με τις αλλαγές στον όγκο της παραγωγής (Chikwana, 2014)
- Παρέχει μεγαλύτερη ακρίβεια κόστους
- Επικεντρώνεται περισσότερο στις δραστηριότητες ή τις διαδικασίες παρά στη συνολική δομή
- Θεωρείται μια πιο πρόσφατη μέθοδος(1981) (Spann, 2013)

ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

- Αρχίζει με τον προσδιορισμό του κόστους και στη συνέχεια την παραγωγή των προϊόντων
- Δίνει έμφαση στο κόστος αφού έχει πραγματοποιηθεί
- Το μοναδιαίο κόστος χρησιμοποιείται για την κατανομή και τη συσσώρευση των δαπανών
- Τα γενικά έξοδα αναθέτονται στα τμήματα παραγωγής ή τις υπηρεσίες
- Τα γενικά έξοδα κατανέμονται βάσει του ποσοστού των γενικών εξόδων των τμημάτων

- Η διαδικασία κατανομής και ανακατανομής του κόστους των υπηρεσιών και του τμήματος παραγωγής είναι απαραίτητη για να βρεθεί το συνολικό κόστος παραγωγής
- Υποθέτει ότι τα σταθερά έξοδα δεν διαφέρουν με αλλαγές στον όγκο της παραγωγής. (Chikwana, 2014)
- Αυθαίρετη στην συσσώρευση των τιμών
- Επικεντρώνεται περισσότερο στη δομή παρά στις διαδικασίες
- Είναι μια αρκετά παλιά τεχνική κοστολόγησης(1870-1920) (Spann, 2013)

2.3.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κατά την προηγούμενη λογιστική περίοδο, μια εταιρεία παρήγαγε και πούλησε 900.000 μονάδες προϊόντος Α \$ 3,00 το κάθε ένα, και 2.100.000 μονάδες του προϊόντος Β \$ 2,00 το κάθε ένα. Ο Πίνακας (1) παρακάτω δείχνει τα έσοδα και το άμεσο κόστος για τις πωλήσεις αυτές.

Σύγκριση προϊόντων	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
1. Προϊόντα που παράχθηκαν και πωλήθηκαν	900,000	2,100,000	3,000,000
2. Τιμή πώλησης/προϊόν	\$3.00	\$2.00	
3. Άμεσο κόστος εργασίας/προϊόν	\$0.50	\$0.50	
4. Άμεσο υλικό κόστος/προϊόν	\$0.75	\$0.50	
5. Έσοδα πωλήσεων [= 1 * 2]	\$2,700,000	\$4,200,000	\$6,900,000
Άμεσο κόστος			
6. Άμεσο κόστος εργασίας [= 1 * 3]	\$450,000	\$1,050,000	\$1,500,000
7. Άμεσο υλικό κόστος [= 1 * 4]	\$675,000	\$1,050,000	\$1,725,000
8. Συνολικό άμεσο κόστος [= 6 + 7]	\$1,125,000	\$2,100,000	\$3,225,000

Πίνακας (1). Έσοδα πωλήσεων και άμεσο κόστος για τα προϊόντα Α και Β

Οι λογιστές της εταιρίας βρήκαν επίσης τα συνολικά κόστη για τις δραστηριότητες υποστήριξης για ολόκληρη την περίοδο παραγωγής των προϊόντων Α και Β. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, ονομάζονται "γενικά

έξοδα" ή "έμμεσο κόστος", το οποίο μπορεί να συνοψιστεί όπως φαίνεται στον Πίνακα (2) :

Έμμεσα στοιχεία	Προϊόντα A & B (έμμεσα)	%Συνολικών έμμεσων
Αγορά υλικών	\$180,000	12.6%
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	\$375,000	26.4%
Συσκευασία προϊόντος	\$280,000	19.7%
Δοκιμή μηχανημάτων και διαμέτρηση	\$300,000	21.1%
Διατήρηση μηχανημάτων και καθαρισμός	\$287,000	20.2%
Σύνολο έμμεσων	\$1,422,500	100.0%

Πίνακας (2). Έμμεσα στοιχεία κόστους για Παραδοσιακή κοστολόγηση

Για την απλούστερη μορφή της παραδοσιακής κοστολόγησης που απεικονίζεται, χρησιμοποιείται μόνο η γραμμή του συνολικού έμμεσου κόστους από τον Πίνακα (2).

Παραδοσιακά, αυτό το συνολικό κόστος θα διατεθεί για καθένα από τα προϊόντα, Α ή Β, με βάση την αναλογική χρήση ενός πόρου, συνήθως με ένα από τα στοιχεία του άμεσου κόστους. Αυτή η προσέγγιση ονομάζεται επίσης παραγωγή βάση όγκου. Σε αυτή την προσέγγιση, το συνολικό έμμεσο κόστος θα μπορούσε να διατεθεί για τα προϊόντα Α και Β βασιζόμενα σε παράγοντες όπως του ποσοστό των συνολικών :

- Ωρών μηχανής που χρησιμοποιούνται από κάθε προϊόν
- Άμεσου κόστους εργασίας που χρησιμοποιείται από κάθε προϊόν.
- Χώρο του εργοστασίου που χρησιμοποιείται από κάθε προϊόν.

Άλλοι παράγοντες μπορούν επίσης να εφαρμοστούν. Για αυτό το παράδειγμα, οι λογιστές επέλεξαν να διαθέσουν τις έμμεσες δαπάνες με βάση το άμεσο κόστος εργασίας. Το συνολικό έμμεσο κόστος από τον Πίνακα (2) είναι \$ 1.422.500. Η συνολική άμεση εργασία (γραμμή 6 από τον Πίνακα (1)) είναι \$ 1.500.000. Από τα στοιχεία αυτά, η έμμεση εργασία θα διατεθεί σε κάθε προϊόν ως ποσοστό του κόστους άμεσης εργασίας του προϊόντος :

Έμμεσο κόστος εργασίας / άμεση αναλογία κόστους εργασίας:

$$= \$ 1.422.500 / \$ 1.500.000$$

$$= 0,948 = 94,8\%$$

- Για το προϊόν Α, το άμεσο κόστος εργασίας είναι \$ 450.00 (Πίνακας (1), γραμμή 6). Η έμμεση κατανομή του κόστους για το Α είναι 94,8%, ή \$ 426.750.
- Για το προϊόν Β, το άμεσο κόστος εργασίας είναι \$ 1.050.000 (Πίνακας (1), γραμμή 6). Η έμμεση κατανομή του κόστους για το Β είναι 94,8%, ή \$ 995.750.

Ο Πίνακας (3), παρακάτω, μας δείχνει πως αυτή η κατανομή χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του έμμεσου κόστους ανά μονάδα, καθώς και το μεικτό κέρδος και το μεικτό περιθώριο κέρδους για κάθε μονάδα προϊόντος.

Σύγκριση προϊόντων	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
9. Μονάδες προϊόντος που παράχθηκαν και πωλήθηκαν [Πίνακας (1), γραμμή 1]	900,000	2,100,000	3,000,000
10. Συνολικό άμεσο κόστος [Πίνακας (1), γραμμή 8]	\$1,125,000	\$2,100,000	\$3,225,000
11. Συνολικό έμμεσο κόστος [Η κατανομή φαίνεται παραπάνω]	\$426,750	\$995,750	\$1,422,500
12. Έσοδα/προϊόν [Πίνακας (1), γραμμή 2]	\$3.00	\$2.00	
13. Άμεσο κόστος / Μονάδα [= 10 / 9]	\$1.25	\$1.00	
14. Έμμεσο κόστος / Μονάδα [= 11 / 9]	\$0.47	\$0.47	
15. Μικτό κέρδος / Μονάδα [= 12 – 13 – 14]	\$1.28	\$0.53	
16. Μικτό περιθώριο κέρδους [= 15 / 12]	42.5%	26.3%	

Πίνακας (3). Ο υπολογισμός του μεικτού κέρδους και του μεικτού περιθωρίου κέρδους για κάθε προϊόν χρησιμοποιώντας την παραδοσιακή κοστολόγηση για τα έμμεσα κόστη.

Συμπέρασμα :

- Το εκτιμώμενο έμμεσο κόστος ανά μονάδα είναι το ίδιο και για τα δύο προϊόντα, \$ 0,47 (Πίνακας (3), γραμμή 14). Αυτή πρέπει να είναι η περίπτωση όπου το έμμεσο κόστος και για τα δύο προϊόντα χρησιμοποιεί το ίδιο ποσοστό κατανομής (94,8%) που εφαρμόζεται στο άμεσο κόστος εργασίας, με βάση το ίδιο άμεσο ποσοστό εργασίας (\$ 0,50 / μονάδα).
- Σε ανά μονάδα βάση, αυτή η κοστολόγησης δείχνει το προϊόν Α πιο κερδοφόρο από ό, τι το προϊόν Β. Το ποσοστό μικτού περιθωρίου κερδών είναι 42,5% για το Α ενώ 26,3% για το Β.

2.3.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ(ABC)

Η ABC για τα ίδια προϊόντα Α και Β αρχίζει με την ίδια σύνοψη των μονάδων που παράγονται και πωλούνται, με τα έσοδα των πωλήσεων, και το άμεσο κόστος από το παραδοσιακό παράδειγμα, όπως φαίνεται και πάλι σε ένα άλλο αντίγραφο του Πίνακα (1) :

Σύγκριση προϊόντων	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
1. Προϊόντα που παράχθηκαν και πωλήθηκαν	900,000	2,100,000	3,000,000
2. Τιμή πώλησης/προϊόν	\$3.00	\$2.00	
3. Άμεσο κόστος εργασίας/προϊόν	\$0.50	\$0.50	
4. Άμεσο υλικό κόστος/προϊόν	\$0.75	\$0.50	
5. Έσοδα πωλήσεων [= 1 * 2]	\$2,700,000	\$4,200,000	\$6,900,000
Άμεσο κόστος			
6. Άμεσο κόστος εργασίας [= 1 * 3]	\$450,000	\$1,050,000	\$1,500,000
7. Άμεσο υλικό κόστος [= 1 * 4]	\$675,000	\$1,050,000	\$1,725,000
8. Συνολικό άμεσο κόστος [= 6 + 7]	\$1,125,000	\$2,100,000	\$3,225,000

Πίνακας (1). Έσοδα πωλήσεων και άμεσα κόστη για τα προϊόντα Α και Β

Όπως αναφέραμε πιο πάνω, στην ABC τα "έμμεσα" ή "γενικά έξοδα" θεωρούνται πισίνες δραστηριοτήτων (activity pool), όπου είναι το σύνολο

όλων των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί μια εργασία, όπως οι «παραγγελίες αγορών» ή «ρύθμιση μηχανημάτων» .

Για να γίνει "κοστολόγηση" στις πισίνες δραστηριοτήτων, η ABC προσδιορίζει μονάδες δραστηριοτήτων, οδηγούς κόστους για κάθε πισίνα. Για παράδειγμα το συνολικό κόστος για την πισίνα δραστηριοτήτων "παραγγελίες αγορών» οδηγείται από τον αριθμό των παραγγελιών, ενώ το συνολικό κόστος για την πισίνα δραστηριοτήτων "ρύθμιση μηχανημάτων" οδηγείται από τον αριθμό των ρυθμίσεων. Οι Πίνακες (4A) και (4B), παρακάτω δείχνουν έναν οδηγό κόστους για κάθε πισίνα δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, για να γίνει ρύθμιση σε ένα μηχάνημα απαιτείται \$ 1.500 εργασίας, υλικών, ενέργειας και άλλων πόρων.

Επιπλέον ο Πίνακας (4A), δείχνει τον αριθμό των μονάδων του οδηγού κόστους (μονάδες δραστηριότητας) που χρησιμοποιείται για το προϊόν A, ενώ ο Πίνακας (4B) παρουσιάζει αυτά τα στοιχεία για το προϊόν B. Από το γνωστό κόστος κάθε μονάδας οδηγού κόστους, ένα συνολικό κόστος μπορεί να οριστεί για κάθε προϊόν, για κάθε πισίνα δραστηριοτήτων, όπως φαίνεται στη δεξιά στήλη των πινάκων (4A) και (4B). Στην ABC, αναθέτοντας σύνολα κόστους στις πισίνες δραστηριοτήτων με αυτόν τον τρόπο, με βάση τις μονάδες οδηγού κόστους, καλείται 1^ο στάδιο κατανομής ή κατανομή βάση συνόλου.

Πισίνα δραστηριοτήτων(Activity Pool)	Οδηγός κόστους Μονάδες δραστηριότητας	Οδηγός κόστους Μοναδιαίο κόστος	Σύνολο δραστηριοτήτων του προϊόντος A	Συνολικό έμμεσο κόστος (A)
17. Παραγγελίες αγορών	Αριθμός παραγγελιών	\$1,800	75	\$135,000
18. Ρυθμίσεις μηχανών	Αριθμός ρυθμίσεων	\$1,500	150	\$225,000
19. Συσκευασία προϊόντος	Αριθμός προϊόντων που συσκευάστηκαν	\$0.20	900,000	\$180,000
20. Δοκιμή μηχανημάτων και διαμέτρηση	Αριθμός δοκιμών	\$100	1,000	\$100,000
21. Συντήρηση και καθαρισμός	Αριθμός τρέχων πατριδας	\$1,150	200	\$230,000
Σύνολο				\$870,000

Πίνακας (4A). ABC στο 1^ο στάδιο κατανομής (Κατανομή βάση συνόλου) για το προϊόν A: πισίνες δραστηριοτήτων, οδηγού κόστους, το κόστος ανά μονάδα του οδηγού κόστους, και το συνολικό κόστος για τις δραστηριότητες αυτές.

Πισίνα δραστηριοτήτων(Activity Pool)	Οδηγός κόστους Μονάδες δραστηριότητας	Οδηγός κόστους Μοναδιαίο κόστος	Σύνολο δραστηριοτήτων του προϊόντος Β	Συνολικό έμμεσο κόστος (Β)
17. Παραγγελίες αγορών	Αριθμός παραγγελιών	\$1,800	25	\$45,000
18. Ρυθμίσεις μηχανών	Αριθμός ρυθμίσεων	\$1,500	100	\$150,000
19. Συσσκευασία προϊόντος	Αριθμός προϊόντων που συσκευάστηκαν	\$0.20	500,000	\$100,000
20. Δοκιμή μηχανημάτων και διαμέτρηση	Αριθμός δοκιμών	\$100	2,000	\$200,000
21. Συντήρηση και καθαρισμός	Αριθμός τρέχων πατρίδας	\$1,150	50	\$57,500
Σύνολο				\$552,500

Πίνακας (4B). ABC στο 1^ο στάδιο κατανομής (Κατανομή βάση συνόλου) για το προϊόν Β: πισίνες δραστηριοτήτων, οδηγό κόστους, το κόστος ανά μονάδα του οδηγού κόστους, και το συνολικό κόστος για τις δραστηριότητες αυτές.

Όταν το κόστος της πισίνας δραστηριοτήτων του κάθε προϊόντος είναι γνωστό, οι λογιστές μπορούν να προχωρήσουν στον υπολογισμό του κόστους ανά μονάδα προϊόντος, όπως φαίνεται παρακάτω στον Πίνακα (4Γ). Το κόστος της μονάδας προϊόντος βρέθηκε διαιρώντας το άθροισμα του κόστους πισίνα δραστηριότητας με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος. Η διαδικασία για την εξεύρεση του κόστους ανά μονάδα προϊόντος ονομάζεται, 2^ο στάδιο κατανομής ή κατανομή επιπέδου προϊόντος.

Πισίνα δραστηριοτήτων(Activity Pool)	Συνολικό έμμεσο κόστος προϊόντος A Πίνακας (4A)	Κόστος ανά μονάδα προϊόντος (A)	Συνολικό έμμεσο κόστος προϊόντος B Πίνακας (4B)	Κόστος ανά μονάδα προϊόντος (B)	Σύνολο έμμεσου κόστους A+B
17. Παραγγελίες αγορών	\$135,000	\$0.15	\$45,000	\$0.02	\$180,000
18. Ρυθμίσεις μηχανών	\$225,000	\$0.25	\$150,000	\$0.07	\$150,000
19. Συσκευασία προϊόντος	\$180,000	\$0.20	\$100,000	\$0.05	\$280,000
20. Δοκιμή μηχανημάτων και διαμέτρηση	\$100,000	\$0.11	\$200,000	\$0.09	\$300,000
21. Συντήρηση και καθαρισμός	\$230,000	\$0.26	\$57,500	\$0.03	\$57,500
Σύνολο	\$870,000	\$0.97	\$552,500	\$0.26	\$1,422,500

Πίνακας (4Γ). ABC στο 2^ο στάδιο κατανομής κατανομή Στάδιο-2 στο ABC: Κατανομή κόστους πισίνας δραστηριοτήτων σε επιμέρους μονάδες προϊόντος. Το κόστος ανά μονάδα προϊόντος για το προϊόν A και το προϊόν B (δεύτερη και τέταρτη στήλη) προέρχεται από την πρόσθεση του κόστους για κάθε πισίνα δραστηριότητα (πρώτη και την τρίτη στήλη) διαιρούμενα με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παράχθηκαν και πωλήθηκαν για κάθε προϊόν (Πίνακας (1) , γραμμή 1)

Το ανά μονάδα προϊόντος συνολικό κόστος για κάθε προϊόν ανταποκρίνεται στο σύνολο του έμμεσου κόστους για κάθε προϊόν από την παραδοσιακή προσέγγιση προσδιορισμού του κόστους. Ο Πίνακας(5) παρακάτω δείχνει πώς αυτές οι δαπάνες συμβάλλουν στην νέα έκδοση των υπολογισμών κερδοφορίας για κάθε προϊόν.

Σύγκριση προϊόντων	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
22. Μονάδες προϊόντων που παράχθηκαν και πωλήθηκαν(Πίνακας 1, γραμμή 1)	900,000	2,100,000	3,000,000
23. Συνολικό άμεσο κόστος(Πίνακας 1, γραμμή 8)	\$1,125,000	\$2,100,000	\$3,225,000
24. Συνολικό έμμεσο κόστος(Πίνακας 4Γ, γραμμή 21)	\$870,000	\$552,500	\$1,422,500
25. Έσοδα/προϊόν(Πίνακας 1, γραμμή 2)	\$3.00	\$2.00	
26. Άμεσο κόστος / Μονάδα [= 23 / 22]	\$1.25	\$1.00	
27. Έμμεσο κόστος / Μονάδα [= 24 / 22]	\$0.97	\$0.26	
28. Μικτό κέρδος / Μονάδα [= 25 – 26 – 27]	\$0.78	\$0.26	
29. Μικτό περιθώριο κέρδους [= 28 / 25]	26.1%	36.8%	
Πίνακας(5) Ο υπολογισμός του μικτού κέρδους και του μικτού περιθωρίου κέρδους για κάθε προϊόν χρησιμοποιώντας την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων για τα έμμεσα κόστη			

Συμπέρασμα :

- Το εκτιμώμενο έμμεσο κόστος ανά μονάδα είναι αρκετά διαφορετικό για κάθε προϊόν, σε αντίθεση με την παραδοσιακή κοστολόγηση παραπάνω, όπου το έμμεσο κόστος ανά μονάδα ήταν το ίδιο και για τα δύο προϊόντα. Αυτή η προσέγγιση δείχνει ότι το προϊόν Α χρησιμοποίησε περισσότερους πόρους πίσίνας δραστηριοτήτων από ό, τι το προϊόν Β.
- Αυτή η κοστολόγηση δείχνει ότι το προϊόν Β είναι πιο κερδοφόρο από το προϊόν Α. Το ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους είναι 36,8% για το Β και 26,1% για το Α.

2.3.5 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ

Ο Πίνακας (6) παρακάτω δείχνει τις εκτιμήσεις κερδοφορίας/προϊόντος για κάθε προϊόν από τα παραπάνω παραδείγματα.

Κερδοφορία προϊόντος (Μικτό περιθώριο κέρδους)	Προϊόν Α	Προϊόν Β
Παραδοσιακή κατανομή του κόστους	42.5%	26.3%
Προσέγγιση κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων	26.1%	36.8%

Πίνακας (6). Σύγκριση των εκτιμήσεων κερδοφορίας από τις δύο διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης. Η παραδοσιακή κοστολόγηση παρουσιάζει το προϊόν Α πιο κερδοφόρο από ό, τι το προϊόν Β, ενώ η ABC δείχνει το αντίθετο. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν από τη διαφορετική μεταχείριση των γενικών εξόδων.

Επιπλέον όσον αναφορά τα :

1) Ανάλυση δεδομένων

- Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων απαιτεί λεπτομερή γνώση των δραστηριοτήτων και των πόρων.
- Η παραδοσιακή κοστολόγηση απαιτεί μόνο το σύνολο των γενικών εξόδων και έναν απλό κανόνα κατανομής.

2) Στοιχεία και προϊόντα γενικών εξόδων: Διαφοροποίηση vs Σύνολο

- Η ABC αναγνωρίζει ότι τα μεμονωμένα γενικά έξοδα μπορούν να διανεμηθούν διαφορετικά για διαφορετικά προϊόντα. Για παράδειγμα ένα προϊόν μπορεί να καταναλώσει σχετικά περισσότερους πόρους συντήρησης ενώ ένα άλλο μπορεί να καταναλώσει λιγότερους πόρους συντήρησης.
- Η παραδοσιακή κοστολόγηση συναθροίζει τυπικά τα γενικά έξοδα σε λιγότερες κατηγορίες ή ακόμη σε μια ενιαία κατηγορία. Τέλος χρησιμοποιεί συγκεκριμένη ροή κατανομής για όλα τα προϊόντα.

3) Άμεση vs Έμμεσης μέτρησης

- Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων πλησιάζει τα γενικά έξοδα, ως άμεσες δαπάνες, έτσι οι εκτιμήσεις για το κόστος αντανακλούν την πραγματική χρήση του οδηγού του κόστους για κάθε προϊόν. Οι δαπάνες αυτές, με τη σειρά τους μπορούν εύλογα να κατανεμηθούν σε επιμέρους μονάδες προϊόντος.
- Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, τα συνολικά έξοδα είναι με ακρίβεια γνωστά, αλλά η κατανομή του εν λόγω ποσού σε

μεμονωμένα προϊόντα βασίζεται σε ένα έμμεσο μέτρο αυτού του κόστους, ενώ για διαφορετικά προϊόντα βασίζεται σε ένα έμμεσο μέτρο.

- 4) Ακρίβεια κοστολόγησης vs του κόστους της κοστολόγησης
- Για τα στοιχεία κερδοφορίας που φαίνονται στον πίνακα (6), τα αποτελέσματα της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων μπορούν να θεωρηθούν ως πιο ακριβή, που αντανakλούν καλύτερα το "πραγματικό" κόστος παραγωγής των προϊόντων A και B σε σχέση με τα στοιχεία κερδοφορίας της παραδοσιακής κοστολόγησης. Το αν ναι ή όχι η βελτιωμένη ακρίβεια δικαιολογεί το υψηλότερο κόστος αυτής της μεθόδου είναι μια ερώτηση που θα πρέπει να ερευνηθεί και να απαντηθεί πριν από τη δέσμευση για μια νέα προσέγγιση κοστολόγησης. (Schmidt)

Με λίγα λόγια παρατηρούμε ότι, τόσο με τα παραδείγματα όσο και με μία απλή σύγκριση πλεονεκτημάτων/μειονεκτημάτων των δύο μεθόδων κοστολόγησης, η ABC υπερτερεί σημαντικά τόσο σε ακρίβεια όσο και σε καλύτερη οργάνωση του κόστους και της επιχείρησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : Κοστολόγηση ABC στον τομέα των υπηρεσιών

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει λεπτομερής αναφορά στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων(ABC) στον τομέα των υπηρεσιών, καθώς και διάφορων επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών οι οποίες εφάρμοσαν επιτυχώς την ABC.

3.1 ΛΙΓΑ ΛΟΓΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Το 1977 έγινε η πρώτη προσπάθεια προσδιορισμού των υπηρεσιών από τον Hill, ο οποίος υποστήριξε ότι «τα αγαθά και οι υπηρεσίες ανήκουν σε διαφορετικές κατηγορίες. Επικεντρώθηκε στο γεγονός ότι οι παραγωγοί δεν μπορούν να συσσωρεύουν αποθέματα ή απογραφή των υπηρεσιών, τονίζοντας ότι οι υπηρεσίες πρέπει να καταναλώνονται όταν παραχθούν σε αντίθεση με τα προϊόντα που μπορούν να παραχθούν και στη συνέχεια να αποθηκευτούν. (Mondal) Έτσι με έναν απλό ορισμό θα μπορούσε να θεωρηθεί το τμήμα της οικονομίας που παράγει άυλα αγαθά. (What is the 'Service Sector')

Οι υπηρεσίες μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες : Πρώτον, σε εκείνες που απαιτούν την φυσική εγγύτητα του χρήστη και του παρόχου και δεύτερον, αυτές που δεν την απαιτούν. Οι υπηρεσίες που απαιτούν φυσική εγγύτητα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε τρεις ομάδες, οι οποίες είναι :

- Κινητός πάροχος και ακίνητος χρήστης, π.χ., τη μετατόπιση της εργασίας στο εργοτάξιο άλλης χώρας
- Κινητός χρήστης και ακίνητος πάροχος, π.χ., οι νοσοκομειακές υπηρεσίες
- Κινητός χρήστης και κινητός πάροχος , π.χ., διαλέξεις, κομμώσεις, κ.λπ. (Mondal)

Γενικά, σύμφωνα με την Υπηρεσία Απογραφής των ΗΠΑ, ο τομέας των υπηρεσιών αποτελείται κυρίως από τη μεταφορά φορτηγών, ταχυδρομικές υπηρεσίες και υπηρεσίες αποθήκευσης, υπηρεσίες παροχής πληροφοριών, υπηρεσίες ασφάλειας, εμπορευμάτων και άλλων χρηματοοικονομικών επενδυτικών υπηρεσιών, ενοικίασης και χρηματοδοτικής μίσθωσης, επαγγελματικές, επιστημονικές και τεχνικές υπηρεσίες, διοικητικές και υποστηρικτικές υπηρεσίες, διαχείριση των αποβλήτων και αποκατάστασης,

υγειονομικής περίθαλψης και κοινωνικής πρόνοιας, των τεχνών, της ψυχαγωγίας και των υπηρεσιών αναψυχής. (What is the 'Service Sector')

3.1.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

- **Άυλη μορφή** : Οι υπηρεσίες είναι άυλες και δεν έχουν φυσική ύπαρξη. Έτσι, οι υπηρεσίες δεν μπορούν να αγγιχτούν, να κρατηθούν, να γευτούν ή να μυριστούν. Αυτό είναι το πιο καθοριστικό χαρακτηριστικό μιας υπηρεσίας και τη διαφοροποιεί κατά κύριο λόγο από ένα προϊόν. Επίσης, θέτει μια μοναδική πρόκληση για εκείνους που ασχολούνται με το marketing υπηρεσιών, διότι θα χρειαστεί να αποδίδουν χαρακτηριστικά σε μια κατά τα άλλα άυλη προσφορά.
- **Ετερογένεια / Μεταβλητότητα** : Δεδομένο την ίδια φύση των υπηρεσιών, κάθε προσφορά υπηρεσιών είναι μοναδική και δεν μπορεί να επαναληφθεί ακριβώς ακόμη και από τον ίδιο πάροχο υπηρεσιών. Ενώ τα προϊόντα μπορούν να είναι μαζικής παραγωγής και να είναι ομοιογενή, αυτό δεν ισχύει όμως για τις υπηρεσίες.
- **Φθαρτότητα** : Οι υπηρεσίες δεν μπορούν να αποθηκευθούν, επιστραφούν ή να μεταπωληθούν από τη στιγμή που έχουν χρησιμοποιηθεί. Μόλις καταστεί σε έναν πελάτη καταναλώνεται πλήρως και δεν μπορεί να δοθεί σε άλλο πελάτη. Για παράδειγμα, ένας πελάτης δυσαρεστημένος με τις υπηρεσίες ενός κουρέα δεν μπορεί να επιστρέψει την υπηρεσία του κουρέματος πίσω.
- **Αδιαίρετο / ταυτόχρονη παραγωγή και κατανάλωση** : Οι υπηρεσίες παράγονται και καταναλώνονται μέσα στο ίδιο χρονικό διάστημα. Για παράδειγμα, ένα κούρεμα παραδίδεται και καταναλώνεται από έναν πελάτη ταυτόχρονα σε αντίθεση, με μια πίτσα σε πακέτο, την οποία ο πελάτης μπορεί να καταναλώσει ακόμη και μετά από μερικές ώρες από την αγορά. Επιπλέον, είναι πολύ δύσκολο να διαχωριστεί μια υπηρεσία από το φορέα της π.χ., ο κουρέας είναι απαραίτητα ένα μέρος της υπηρεσίας κουρέματος που ο ίδιος παραδίδει στον πελάτη του. (Mondal)

3.1.2 Η ΙΔΙΟΜΟΡΦΙΑ ΤΟΥ ΤΟΜΕΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ο Ashford C. Chea (2011) αναφέρει στο σύγγραμμα του ότι σύμφωνα με τους Hussain και Gunasekaran το σύστημα παραγωγής σε οργανισμούς παροχής υπηρεσιών χωρίζεται σε δύο μέρη, στο αόρατο μέρος και στο ορατό μέρος. Το αόρατο μέρος αποτελείται από στοιχεία όπως η υποστήριξη συστημάτων, η υποστήριξη του management και τη φυσική υποστήριξη. Το ορατό μέρος είναι περισσότερο ή λιγότερο ορατό από τον πελάτη που συμμετέχει συνήθως στη διαδικασία παραγωγής. Στο αόρατο ή διαδραστικό μέρος, γίνονται αλληλεπιδράσεις μεταξύ των προσώπων επικοινωνίας της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών και των πελατών. Η αυξημένη προσφορά υπηρεσιών περιλαμβάνει τη διαδικασία παροχής υπηρεσιών και την αλληλεπίδραση μεταξύ του οργανισμού και των πελατών. Επειδή οι υπηρεσίες είναι δραστηριότητες ή διαδικασίες στις οποίες η κατανάλωση είναι αδιαχώριστη από την παραγωγή, η παραγωγή των υπηρεσιών είναι ένα δυναμικό φαινόμενο εξ ορισμού και υφίσταται όσο η παραγωγική διαδικασία συνεχίζεται. Έτσι, οποιοδήποτε μοντέλο υπηρεσιών, όπως η προσφορά υπηρεσιών και η δημιουργία των εν λόγω προϊόντων, πρέπει να περιλαμβάνει μια δυναμική πτυχή όπου οι παροχές των εγκαταστάσεων όπως τα προϊόντα και οι υπηρεσίες και τα προϊόντα στήριξης θα πρέπει να σχεδιάζονται σύμφωνα με την έννοια των υπηρεσιών. Μια υπηρεσία, τόσο στα βασικά της στοιχεία όσο και στην προσβασιμότητα, την αλληλεπίδραση και τη συμμετοχή των πελατών στη παραγωγή υπηρεσιών και παράδοση, περιλαμβάνει τα επιθυμητά χαρακτηριστικά, τα οποία με τη σειρά της δημιουργεί τα οφέλη που επιδιώκουν οι πελάτες. Επιπλέον, τα έξοδα εγκατάστασης αντιμετωπίζονται καλύτερα αν μπορούν να θεωρηθούν ως δαπάνη της λειτουργίας εγκατάστασης και δεν κατανέμονται στα προϊόντα.

Επιπλέον οι Cook, Grove και Coburn αναφέρουν ότι ένα σύστημα ABC αναγνωρίζει τους διάφορους πόρους που απαιτούνται για την άμεση παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών και για τις έμμεσες ή υποστηρικτικές δραστηριότητες. Ο στόχος της ABC είναι να μετρήσει και να τιμολογήσει όλους τους πόρους που χρησιμοποιούνται για τις δραστηριότητες που δημιουργούν την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών για τους πελάτες.

Κατά την ανάλυση των εξόδων παραγωγής σε οργανισμούς παροχής υπηρεσιών, η ζήτηση για πόρους υποστήριξης προκύπτει από τον όγκο του προϊόντος. Σε πολλές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων όπως οι τράπεζες, ορισμένες δαπάνες οδηγούνται με φυσικό τρόπο από τα προϊόντα, π.χ. τον έλεγχο των λογαριασμών, εξοικονόμηση, υποθήκες, κλπ. Ένα μεγάλο μέρος των εξόδων για τις λειτουργίες των υπηρεσιών προκαλούνται από τις διαφορές στις προτιμήσεις των πελατών, ακόμα κι αν χρησιμοποιούν την ίδια υπηρεσία. Η ανάλυση ξεκινά με την εξέταση της δομής των εξόδων του κάθε

τμήματος λειτουργίας, καθώς και των εσόδων από τον προσδιορισμό των παραγόντων που δημιουργούν τις απαιτήσεις για τις λειτουργίες που εκτελούνται από το τμήμα. Ο στόχος της ανάλυσης είναι να ανακαλύψει την φύση της ζήτησης και της προσφοράς, καθώς και να αποκτήσει το κόστος/μονάδα για την επεξεργασία των συναλλαγών από τα προϊόντα και τους πελάτες.

3.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ABC ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Όπως αναφέραμε σε προηγούμενο κεφάλαιο, η ABC έχει τις ρίζες τις κυρίως στον κατασκευαστικό τομέα και το μεγαλύτερο μέρος της βιβλιογραφίας δίνει έμφαση σε αυτόν τον. Ωστόσο, οι Clarke και Mullins μας υπενθυμίζουν ότι η ολοένα αυξανόμενη οικονομική δραστηριότητα λαμβάνει τόπο στον μη κατασκευαστικό τομέα (Chea, 2011), όπου σύμφωνα με τον Cooper και τον Kaplan η ABC αποτελεί χρήσιμο εργαλείο οικονομικής ανάλυσης ιδιαίτερα στους τομείς ελέγχου, σχεδιασμού και λήψης αποφάσεων. (Krishnan, 2006) Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι οι αρχές της ABC ισχύουν για όλους τους τύπους επιχειρήσεων, για παράδειγμα, οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών αντιμετωπίζουν την ίδια αλλαγή περιβάλλοντος που έχει καταστήσει αναγκαίες τροποποιήσεις στις πρακτικές διαχείρισης του κόστους στις κατασκευαστικές εταιρείες ώστε να μπορέσουν να παραμείνουν ανταγωνιστικές (Chea, 2011) , καθώς και άλλα θέματα όπως, η ανάλυση των λειτουργικών εξόδων και η εκτέλεση δραστηριοτήτων παροχής υπηρεσιών που απαιτούν διάφορους πόρους. (Krishnan, 2006) Περιορισμός των περιθωρίων κέρδους από τον έντονο ανταγωνισμό για τις υπάρχουσες υπηρεσίες με τους πελάτες από την άλλη να απαιτούν μεγαλύτερη επιλογή υπηρεσίας, αφού στις εταιρείες παροχής υπηρεσιών υπάρχει περισσότερο η ανθρώπινη επαφή σε σχέση με τις κατασκευαστικές, όπου υπάρχει μεγαλύτερη ανάγκη να επικεντρωθούν στο σύνολο των δραστηριοτήτων που εκτελούνται προκειμένου να εξυπηρετηθεί ο πελάτης. Σε μια υπηρεσία ο προσδιορισμός και η μείωση του «κόστους εξυπηρέτησης» είναι ένας κρίσιμος παράγοντας επιτυχίας. Η πρόκληση είναι να κάνουμε τη λιγότερο ακριβή υπηρεσία τη πιο επιθυμητή στους πελάτες. Για παράδειγμα, οι τράπεζες μπορούν να παρέχουν την ίδια υπηρεσία, είτε μέσω ενός ταμιά είτε μέσω ενός αυτοματοποιημένου ταμειολογιστικού μηχανήματος (ATM), το οποίο είναι μια φθηνή λύση για την τράπεζα και η πιο προτιμητέα επιλογή από τους πελάτες. (Chea, 2011) Επίσης είναι ένα πολύ αποτελεσματικό εργαλείο για τον εντοπισμό του κόστους των παραγόμενων υπηρεσιών και πολύ εξυπηρετικό στην εφαρμογή της ολικής ποιότητας, δεδομένου ότι ενθαρρύνει τη διαχείριση στο να αναλύει τις δραστηριότητες και να προσδιορίζει τις αξίες στους πελάτες. Π.Χ η εφαρμογή της σε ένα

νοσοκομείο θα βοηθήσει στη καλύτερη και πιο αποτελεσματική αξιολόγηση, καλύτερες οικονομικές συγκρίσεις με άλλα νοσοκομεία και στη καλύτερη προσφορά υπηρεσιών στους ασθενείς. (Krishnan, 2006) Για τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών υπάρχει μια τεράστια ανάγκη να χρησιμοποιήσουν την ABC ως εργαλείο ανάπτυξης και κερδοφορίας, μέσα από τον προσδιορισμό και την τροποποίηση των δραστηριοτήτων και τη βελτίωση της κερδοφορίας από τους πελάτες. Παρά το γεγονός ότι η κοστολόγηση προϊόντων μέσω της ABC δεν είναι αποδεκτή για χρηματοοικονομικούς σκοπούς πληροφόρησης, δεν είναι σχετικό με τον τομέα των υπηρεσιών, λόγω της απουσίας των εκτιμήσεων αποτίμησης των αποθεμάτων. (Chea, 2011)

Σήμερα, όπως προαναφέρθηκε, η ABC έχει εισχωρήσει σε κλάδους υπηρεσιών όπως είναι η υγεία, στις τράπεζες και στις ασφαλιστικές. Εάν μια εταιρεία εφαρμόζει την ABC, οι managers θα επωφεληθούν με πολλές λεπτομέρειες, οι οποίες θα είναι σε θέση να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες για να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις.

Κατά τη διάρκεια των δύο τελευταίων δεκαετιών, όπως αναφέρουν οι Hussain και Gunasekaran, σημαντικές αλλαγές συνέβησαν στον τομέα των υπηρεσιών με νέους ανταγωνιστές να αναδύονται λόγω απορρύθμισης, η οποία έχει δώσει στις εταιρείες μεγαλύτερη ελευθερία στον καθορισμό των τιμών και τον προσδιορισμό της αναλογίας των προϊόντων που προσφέρονται. Καλά διαχειριζόμενες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με μια καλή κατανόηση των αγορών τους, οι πελάτες και οι τεχνολογίες μπορούν να γίνουν πιο επικερδής σε ένα απορρυθμισμένο και πιο ανταγωνιστικό περιβάλλον. Ακόμη και στις κατασκευαστικές εταιρείες, λειτουργίες όπως το μάρκετινγκ, οι πωλήσεις, η διανομή, η έρευνα και η ανάπτυξη και η γενική διοίκηση έχουν γίνει οι πιο σημαντικές κατηγορίες δαπανών σε σχέση με το παρελθόν.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, το σημαντικότερο κόστος είναι το κόστος εργασίας για το προσωπικό. Το άμεσο κόστος εργασίας είναι ανιχνεύσιμο με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Σε οργανισμούς παροχής υπηρεσιών, το πιο σημαντικό κόστος θα είναι το επαγγελματικό κόστος εργασίας που εμπλέκεται στην παραγωγή των υπηρεσιών, δηλαδή το άμεσο κόστος εργασίας πρέπει να γίνεται ανιχνεύσιμο με βάση την παρεχόμενη υπηρεσία. Εκτός από το κόστος εργασίας, διάφορα είδη γενικών εξόδων θα εμφανιστούν σε οποιοδήποτε τύπο επιχείρησης. Σε μια εταιρεία παροχής υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα συνήθως συμβαίνουν όταν προσφέρουν μια υπηρεσία. Κατά συνέπεια, έχουν ταξινομηθεί ως γενικά έξοδα παροχής υπηρεσιών και μπορεί να είναι σε σύγκριση με τα γενικά έξοδα εργοστασίου σε μια εταιρεία κατασκευής. Το επαγγελματικό κόστος εργασίας κατατάσσεται στα γενικά έξοδα παροχής υπηρεσιών και όχι στο κόστος περιόδου.

Επιπλέον ο Chea (2011) εξηγεί μέσω των Davis and Darling, ότι η πλάνη του προτύπου συστήματος κοστολόγησης σε πολλές επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, είναι ότι πολύ λίγες παραγγελίες των πελατών καταναλώνουν την ίδια ποσότητα πόρων. Σε μια τυπική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, το κέρδος από κάθε πώληση μπορεί να διαφέρει σημαντικά. Η εκχώρηση του κόστους με ακρίβεια σε κάθε λογαριασμό θα επιτρέψει στην εταιρεία να αξιολογεί την κερδοφορία από διάφορους πελάτες. Καθιστώντας τους πελάτες πληρώνουν για αυτά που έλαβαν είναι επίσης μια πιο δίκαιη διευθέτηση. Λίγες εταιρείες συμπεριλαμβάνουν το ακριβές κόστος και τα έξοδα για την εξυπηρέτηση των πελατών στις τιμές πώλησης. Για να παρακολουθείτε το κόστος καλύτερα, απαιτείται επένδυση σε ένα πιο εξελιγμένο σύστημα πληροφόρησης και λογιστικής, όπως το σύστημα ABC. Πρώτον γιατί θα επιτρέψει στη διοίκηση να παρακολουθήσει την αποδοτικότητα του λογαριασμού του κάθε πελάτη και δεύτερον, διότι θα επιτρέψει στη διοίκηση να παρακολουθεί πιο στενά τις επιδόσεις του εξωτερικού περιβάλλοντος. (Chea, 2011)

Με λίγα λόγια οι εταιρείες παροχή υπηρεσιών χρειάζονται να γνωρίζουν με ακρίβεια τα κόστη για την καλύτερη αποδοτικότητα του προϊόντος, δηλαδή :

- Ποια προϊόντα είναι κερδοφόρα
- Σε ποια προϊόντα πρέπει να δοθεί προσοχή
- Τις τάσεις κερδοφορίας του προϊόντος ανά διαστήματα
- Το κόστος των προϊόντων για τον καθορισμό των τιμών

Η ABC είναι το κατάλληλο εργαλείο για αυτή την ανάλυση με όλο και πιο πολλές επιχειρήσεις να την υιοθετούν. (Ruhl & Hartman, 2001)

3.2.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΣΑΝ ΤΗΝ ABC

Πρόσφατα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ήταν από τους πρωτοπόρους στην εφαρμογή της ABC. Ακόμη και αν η ABC έχει εξελιχθεί από την αρχική της χρήση, από τις κατασκευαστικές εταιρείες, σε εταιρείες υπηρεσιών, ο χρηματοπιστωτικός τομέας ακόμα δεν έχει εξοικειωθεί. Ενώ η χρήση της ABC εντός των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων δημιουργεί νέες και διαφορετικές προκλήσεις για την ABC, λίγες γνώσεις ή εμπειρίες από την εφαρμογή της στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα έχουν αναφερθεί στο δημόσιο τομέα. Παρακάτω παρουσιάζονται κάποια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και γενικά κάποιες εταιρείες παροχής υπηρεσιών :

Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες: Στον τραπεζικό κλάδο η κοστολόγηση έγινε όλο και πιο σημαντική, καθώς ο ανταγωνισμός μεταξύ των τραπεζών γίνεται όλο και πιο έντονος. Τα τραπεζικά έξοδα δεν ρυθμίζονται από τον όγκο των πελατών, αλλά από τον αριθμό των συναλλαγών. Προφανώς η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι ακατάλληλη για την συγκεκριμένη περίπτωση. Οι τράπεζες αρχίζουν να υιοθετούν την ιδέα όπου ο χρήστης θα πληρώνει για το κόστος των υπηρεσιών που θα χρησιμοποιούν, έτσι ώστε οι χρήστες να μην μοιράζονται ισότιμα τους λογαριασμούς. Για να γίνει αυτό θα πρέπει να έχουν μια ακριβή αντανάκλαση του κόστους των υπηρεσιών. (Ruhl & Hartman, 2001)

Σε ένα άλλο παράδειγμα μιας μεγάλης περιφερειακής τράπεζας, όπου είχε ως πρωταρχικό στόχο την αποτελεσματική κατανομή των πόρων και τον καθορισμό των τιμών, η τράπεζα πριν την ABC δεν είχε κάποιο σαφή τρόπο για την κοστολόγηση των υπηρεσιών ή να καθορίσει τον τρόπο με τον οποίο οι πόροι καταναλώνονται από διάφορες δραστηριότητες. Επιπλέον, δεδομένου ότι ορισμένοι από τους πελάτες ήταν συσχετιζόμενα μέρη, η τράπεζα ήθελε να δείξει ότι η χρέωση που υφίστανται είναι βάση προσπάθειας, δηλαδή, υπήρξε μια άμεση συσχέτιση μεταξύ της φύσης της παρεχόμενης υπηρεσίας και της χρέωσης για την υπηρεσία αυτή. Η ABC βοήθησε την τράπεζα να αντιμετωπίσει και τα δύο αυτά ζητήματα, την εσωτερική και τη στρατηγική τιμολόγηση. (Chea, 2011)

Υπηρεσία Παροχής Υγειονομικής Περίθαλψης: Οι πάροχοι υγειονομικής περίθαλψης συνήθιζαν να είναι σε θέση να αυξάνουν τις τιμές ή την υπηρεσία ώστε να αυξάνουν τα έσοδα και την κερδοφορία. Σήμερα οι επιχειρήσεις φροντίδας κάνουν τα έσοδα τους με το υποψήφιο σύστημα πληρωμών τους (PPS). Για να βελτιωθεί η κερδοφορία όλοι οι φορείς παροχής υγειονομικής περίθαλψης πρέπει να λάβουν σωστές αποφάσεις με όσο το δυνατόν πιο ακριβείς πληροφορίες για το κόστος. Το PPS βελτίωσε την πολυπλοκότητα των συστημάτων λογιστικής καταγραφής του κόστους στον τομέα της υγείας.

Μια έρευνα σχετικά με τι πληροφορίες απαιτούνται για την αποτελεσματική διαχείριση, έδειξε :

- Το κόστος μιας ενέργειας περίθαλψης.
- Την ακριβή κατανομή των διοικητικών δαπανών για τα προϊόντα.
- Τη σύγκριση του κόστους και των αιτιών τους με την πάροδο του χρόνου.
- Τις πληροφορίες σχετικά με το κόστος των διάφορων δραστηριοτήτων.

Όλες αυτές οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες από ένα σύστημα ABC.

Ο Young και ο Pearlman πίστευε ότι τα συστήματα κοστολόγησης νοσοκομείου αποτελούνται από μια διαδικασία τεσσάρων βημάτων:

- Το νοσοκομείο βελτιώνει τα συνολικά συστήματα κοστολόγησης.
- Το σύστημα διαχωρίζει μεταβλητά και σταθερά έξοδα.
- Το σύστημα εντοπίζει τους παράγοντες που ρυθμίζουν το κόστος, τους τρόπους που οι παράγοντες αυτοί μπορούν να ελεγχθούν και επαναπροσδιορίζει τα τμήματα ως κέρδη ή κέντρα κόστους.
- Το λογιστικό σύστημα υποστηρίζει την αναδιάρθρωση των διοικητικών συστημάτων που τέμνουν τις παραδοσιακές λειτουργικές γραμμές.

Μια άλλη άποψη για τα συστήματα κοστολόγησης στα νοσοκομεία μας δείχνει τρεις σκοπούς που πρέπει να εξυπηρετηθούν:

- Θα πρέπει να προωθεί την αποδοτικότητα του κόστους χωρίς να θυσιάζει την ποιότητα των προϊόντων και των υπηρεσιών.
- Θα πρέπει να επιτρέπει στον οργανισμό να μεγιστοποιήσει τους πόρους του μέσω των προϊόντων και των υπηρεσιών .
- Θα πρέπει να υπάρχουν προοπτικές για συνεχή βελτίωση. (Ruhl & Hartman, 2001)

Διεθνής Ασφαλιστική Εταιρεία: Μια παγκόσμια ασφαλιστική εταιρεία αποφάσισε να εφαρμόσει την ABC για φορολογικούς σκοπούς, που είναι, ο καθορισμός της μεθοδολογίας κατανομής για σκοπούς μεταβίβασης εξωτερικής τιμολόγησης . Με τον αυξημένο έλεγχο να γίνεται ο κανόνας σε πολλά μεγάλα φορολογικά συστήματα, η επιχείρηση ήθελε να εξασφαλίσει ότι οι χρεώσεις της προς τις θυγατρικές του εξωτερικού θα ήταν ακριβείς και βάσιμες στις φορολογικές αρχές. Η ABC διασφαλίζει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται σε όλες τις θυγατρικές παρακολουθούνται μέσω των συστημάτων ABC, με αποτέλεσμα διαφόρων επιβαρύνσεων που σχετίζονται άμεσα με το οικονομικό όφελος που έλαβε από τον παραλήπτη. Το τελικό αποτέλεσμα ήταν ότι ο όμιλος ήταν σε θέση να μειώσει το πραγματικό φορολογικό συντελεστή του. (Chea, 2011)

Τράπεζα Επενδύσεων: Όπως αναφέρουν οι Rafiq και Garg η στρατηγική λήψη αποφάσεων και η μεταβίβαση εσωτερικής τιμολόγησης ήταν οι δυο παράγοντες εφαρμογής της ABC στην τράπεζα επενδύσεων, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Η τράπεζα είχε μια σαφής ανάγκη να καθορίσει ποια προϊόντα και ποιες αγορές ήταν κερδοφόρες και πώς πρέπει να διαμορφώσουν αντίστοιχα την επιχειρηματική στρατηγική της. Σε αυτό το παράδειγμα, η ABC οδήγησε σε μια αρκετά σημαντική αλλαγή στην μεταβίβαση εσωτερικής τιμολόγησης και σε μια δραματική βελτίωση στα εσωτερικά μέτρα απόδοσης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η ABC έδειξε ότι οι μελλοντικές επιχειρήσεις είχαν χρεώσει λιγότερο άλλες επιχειρηματικές μονάδες στην τράπεζα για την παροχή των υπηρεσιών της, μειώνοντας έτσι τα δικά της στοιχεία Τέλος η ABC μας επιτρέπει μια πιο ακριβής και αποτελεσματική κατανομή των χρεών της επιχείρησης. (Chea, 2011)

Η "**Healthspan**", υπηρεσία μεταφορών στις ΗΠΑ αναφέρει ότι, μέσω της ανάλυσης των δεδομένων της ABC, αναγνωρίστηκε ότι όταν η προγραμματισμένη υπηρεσία κλήσεων ήταν απασχολημένη, η υπηρεσία δωματίου έκτακτης ανάγκης ήταν συχνά σε αδράνεια. Ως αποτέλεσμα, η υπηρεσία έκτακτης ανάγκης του δωματίου χρησιμοποιήθηκε για να ανταποκριθεί στις προγραμματισμένες κλήσεις και στη μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα της χρήσης που πραγματοποιήθηκε, με συνακόλουθη (θετική) επίδραση στην κερδοφορία. (Chea, 2011)

Για τις βορειοανατολικές επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, **η μεγαλύτερη εταιρεία παροχής ηλεκτρικής ενέργειας** της Νέας Αγγλίας, τα μέτρα που βασίζονται σε μια δραστηριότητα, επικεντρώνονται στις απαιτήσεις των πελατών και στη βελτίωση της ανταπόκρισης της αγοράς της εταιρείας. Βελτιωμένες πληροφορίες σχετικά με τις δαπάνες συντήρησης, των ελέγχων, των συνδέσεων, και των ενδείξεων του μετρητή έδωσαν στους διαχειριστές μια καλύτερη ιδέα για το επίπεδο της ποιότητας και την αξιοπιστία των πελατών και πώς το κόστος παράδοσης της κάθε υπηρεσίας συγκρίνεται με αυτό των ανταγωνιστών. Ο οικονομικός διευθυντής εκτιμά ότι, από τα τέλη της δεκαετίας του 1980, μέσα από τις μετρήσεις της ABC, η εταιρεία είχε εξαιλεφθεί από 30% έως 40% από τη διάρθρωση του κόστους της χωρίς δυσμενή επίδραση στις δραστηριότητες της. (Chea, 2011)

Η "**Fair Oaks Ford**", εταιρεία πώλησης αυτοκινήτων στο Ιλινόις στις ΗΠΑ, διεξήγαγε μια πιλοτική μελέτη για την ABC. Όπως μας μεταφέρεται από τους Clarke and Mullins, ανακαλύφθηκε ότι υπήρχαν πολλοί τομείς στους οποίους η ABC θα μπορούσε να επιφέρει σημαντικές βελτιώσεις στην επιχείρηση, όπως για παράδειγμα, μια χωρίς ουσία δραστηριότητα στο "service" αυτοκινήτων και ανταλλακτικών, παρατηρήθηκε ως δαπανηρή και ύστερα αναδιοργανώθηκε. Περαιτέρω μετρήσεις απόδοσης αναπτύχθηκαν με βάση τους οδηγούς κόστους για διάφορες δραστηριότητες. Η εταιρεία είναι τώρα σε θέση να προσδιορίσει τις πιθανές ευκαιρίες για την βελτίωση της παραγωγικότητας μέσω της συγκριτικής αξιολόγησης των επιδόσεων της δραστηριότητάς τους με των ανταγωνιστών στη βιομηχανία. (Chea, 2011)

Η "**Marconi**", μια πορτογαλική εταιρεία τηλεπικοινωνιών, απέκτησε το σύστημα της ABC το 2000. Από την αρχή της δεκαετίας του 1990, μετά την απελευθέρωση της πορτογαλικής και της ευρωπαϊκής βιομηχανία τηλεπικοινωνιών, η Marconi βρέθηκε κάτω από μεγάλη πίεση για τη βελτίωση του συστήματος διαχείρισης και κοστολόγησης (MAS). Πιέσεις για μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα προήλθαν από διάφορους θεσμούς, όπως τον ρυθμιστή των Πορτογαλικών τηλεπικοινωνιών (ICP), την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), τα διευθυντικά στελέχη της εταιρείας και τη μητρική της εταιρείας την "Portugal Telecom" (PT). Εκτός από αυτή την πίεση, υπήρχαν διάφορες δημόσιες ανησυχίες (συμπεριλαμβανομένων και των νέων ανταγωνιστών της Marconi), ότι οι τιμές διασύνδεσης της Marconi / PT δεν βασίζονται σε κάποιο ακριβές

και λογικό κόστος, όταν υπάρχουν εγγραφές νέων φορέων στο δίκτυο τηλεπικοινωνιών τους.

Επιπλέον, η PT και η ICP ήταν πολύ σημαντικοί παράγοντες στην επιλογή της μορφής του μοντέλου κοστολόγησης. Η αντικατάσταση την MAS με ένα σύστημα ABC προέκυψε από την σύγκλιση των :

- τη λογιστική κόστους
- από τις απαιτήσεις του χρηματιστήριο μετά την ιδιωτικοποίηση
- από τις πληροφορίες των manager που ακολουθούν την απελευθεροποίηση της αγοράς.

. Από την αρχή του, το σύστημα ABC της Marconi δεν παρήγαγε δεδομένα κόστους στην ώρα τους, προκαλώντας τα παράπονα των εμπορικών διευθυντών για την υποστήριξη των στρατηγικών τιμολόγησης και των επενδυτικών αποφάσεων. Η θέσπιση των τιμών συνήθως απαιτεί τα τελευταία διαθέσιμα ABC στοιχεία για το κόστος μαζί με τις πληροφορίες για τις στρατηγικές τιμολόγησης των ανταγωνιστών. Κατά τη λήψη επενδυτικών αποφάσεων χρησιμοποιούνται μόνο τα τελευταία στοιχεία της ABC.

Φάνηκαν ακλόνητοι από αυτήν την κατάσταση, αν και ήταν κρίσιμες αφού η ABC παρείχε καθυστερημένα δεδομένα. Όταν οι εμπορικές διευθυντές κλήθηκαν να απαντήσουν για τις δυσκολίες στην απόκτηση δεδομένων με ακρίβεια και συνέπεια , ισχυρίστηκαν ότι η ABC παρείχε πιο ακριβείς πληροφορίες για το κόστος από ό, τι τα προηγούμενα MAS της Marconi, καθώς και περισσότερες και καλύτερες πληροφορίες κοστολόγησης για τους manager της, με τα περισσότερα συμφέροντα της διαδικασίας υιοθέτησης ενός νέου συστήματος κοστολόγησης να ήταν εκείνα των διευθυντών. (Major & Hopper, 2003)

3.2.2 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ABC

Η επιτυχής εφαρμογή του συστήματος ABC μέσα σε μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών προϋποθέτει :

- Η θέληση για αλλαγή πρέπει να προέλθει από το εσωτερικό του οργανισμού
- Ο έλεγχος της ABC πρέπει πρώτα να γίνει από τα κατώτερα προς τα ανώτερα στρώματα της διοίκησης, πρώτου υιοθετεί πλήρως στην επιχείρηση
- Αποτελεσματική χορηγία
- Πρέπει να δοθεί μεγάλη προτεραιότητα στο πως οι εργαζόμενοι αντιδρούν στο σκεπτικό υιοθέτησης της ABC.

Σύμφωνα με τους Baxendale and Dombusch, τα βήματα που πρέπει να εφαρμόσει μια επιχείρηση προκειμένου να αναπτύξει ένα σύστημα ABC είναι :

- Δημιουργία μιας ομάδας πολλαπλών λειτουργιών
- Προσδιορισμός αντικειμένων κόστους (στοιχεία για τα οποία υπάρχει η ανάγκη για πληροφορίες κόστους)
- Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων (ομοιογενείς ομάδες εργασίας, όπως η λογιστική)
- Προσδιορισμός των οδηγών κόστους
- Απόδοση των εξόδων δραστηριοτήτων στα κόστη αντικειμένου
- Χρήση των πληροφοριών (Chea, 2011)

3.3 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ABC

Όπως και οτιδήποτε άλλο χρησιμοποιούμε στην καθημερινότητά μας, έτσι και η ABC έχει κάποιους περιορισμούς, πολλοί από τους οποίους σχετίζονται με την εφαρμογή της. Π.Χ η επιθυμία για αλλαγή σε ένα σύστημα ABC συχνά συναντιέται με μεγάλη απροθυμία από τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη. Τα προβλήματα που παρατηρούνται έχουν να κάνουν με τον εντοπισμό της κατάλληλης πησίνας κόστους(cost pool), των σχετικών οδηγών κόστους(cost driver) των δραστηριοτήτων καθώς και με την κατανομή του κόστους, αφού η εύρεση της δραστηριότητας που προκαλεί το κόστος είναι ανέφικτη. Το κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας που προσδιορίζεται από ένα σύστημα

ABC είναι πιθανό να μην περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που συνδέονται με τις υπηρεσίες. Το κόστος των υπηρεσιών συνήθως δεν περιλαμβάνει δαπάνες για δραστηριότητες όπως το μάρκετινγκ, η διαφήμιση, η έρευνα και ανάπτυξη και κατασκευής των προϊόντων, ακόμη και αν ορισμένες από τις δαπάνες αυτές μπορούν να εντοπιστούν σε μεμονωμένες δαπάνες εξυπηρέτησης του συστήματος πληροφοριών. (Benefit and Limitation of Active Based Costing (ABC), 2014)

Η εφαρμογή της ABC είναι μια διαδικασία δαπανηρή και χρονοβόρα τόσο στην ανάπτυξη της όσο και στην εφαρμογή της. Ιδιαίτερο παράδειγμα αποτελούν οι νέες επιχειρήσεις που θέλουν να αναβαθμίσουν την παραδοσιακή κοστολόγηση με την ABC, με τις δαπάνες για αυτήν την αλλαγή να είναι τεράστιες. (Benefit and Limitation of Active Based Costing (ABC), 2014) Δαπάνες που συνδέονται με την προσαρμογή του εσωτερικού λογιστικού συστήματος με το χρόνο συμμετοχής όλου του προσωπικού που συμμετείχε στα νέα λογιστικά συστήματα, διαδικασία η οποία μπορεί να διαρκέσει μέχρι και ένα έτος. Το σύστημα της ABC μπορεί μερικές φορές να είναι υπερβολικά πολύπλοκο για τις ανάγκες του οργανισμού. Πολυπλοκότητα η οποία προήλθε από την επιθυμία να ληφθεί μέριμνα για έναν τεράστιο αριθμό δραστηριοτήτων, οδηγών κόστους, υπηρεσιών και στοιχείων κόστους. Ωστόσο, τα συστήματα ABC που είναι πολύ περίπλοκα συχνά αποτυγχάνουν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του management και έτσι είναι σημαντικό να αξιολογηθεί η έκταση και ο ρόλος του προτεινόμενου συστήματος, εάν η εφαρμογή είναι επιτυχής.

Για να αντιμετωπιστεί η αδυναμία της ABC στον τομέα των υπηρεσιών, απαιτείται ένα εστιασμένο στις επιδόσεις σύστημα (**Performance Focused ABC**) για την παροχή ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος ABC που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για :

- τον έλεγχο των επιδόσεων
- την επίλυση προβλημάτων που συνδέονται με την παραδοσιακή κοστολόγηση
- την περαιτέρω επέκταση των συνεπειών των συμβατικών ABC

Η PFABC βασίζεται σε διάφορες ενέργειες, συμπεριλαμβανομένων :

- ο εντοπισμός των σημαντικών δραστηριοτήτων
- ο καθορισμός των πραγματικών πόρων που χρησιμοποιούνται για κάθε δραστηριότητα
- τον καθορισμό του πραγματικού ποσοστού της κάθε δραστηριότητας των πόρων
- τον προσδιορισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας

Η PFABC προσεγγίζει τον προσδιορισμό των πόρων με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, οι εργαζόμενοι που εκτελούν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα καθορίζουν το είδος και την ποσότητα των πόρων που χρησιμοποιούν για κάθε δραστηριότητα με βάση την συμπεριφορά τους ή μέσω των συστημάτων πληροφόρησης της επιχείρησης, συγκεκριμένα του συστήματος λογιστικής πληροφόρησης. Οι πόροι μπορούν να είναι ο χρόνος, η ποσότητα των άμεσων υλικών ή άλλων μέτρων, όπου και πρέπει να αντανakλά μια σχέση αιτίας-αποτελέσματος με το αντικείμενο του κόστους. Αυτό παρέχει μεγάλη ευελιξία στην επιλογή του κατάλληλου πόρου δυναμικότητας μεταξύ διαφορετικών αποτελεσματικών πόρων. Αυτό περιλαμβάνει επίσης τον προσδιορισμό της συμπεριφοράς των πραγματικών πόρων και των δεσμευμένων πόρων.

Η προσέγγιση αυτή αποτελείται από κάποια πλεονεκτήματα, όπως :

- Ευελιξία
- Βασίζεται σε πραγματικά δεδομένα που συνήθως έρχονται από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης ή από άλλα συστήματα πληροφόρησης

Έτσι, τα δεδομένα είναι αντικειμενικά και καλά τεκμηριωμένα.

Οι λεπτομέρειες των απαιτούμενων πληροφοριών που δεν παρέχονται από τα υπάρχοντα συστήματα πληροφόρησης, μπορούν να συλλεχθούν απευθείας από τις πληροφορίες εργασίας των εργαζομένων, εξαλείφοντας σε μεγάλο βαθμό την ασυμμετρία των πληροφοριών.

Επιπλέον, σε ένα μεταβαλλόμενο και ανταγωνιστικό περιβάλλον, οι πληροφορίες κόστους μέσω της ABC δεν δίνουν στην επιχείρηση τη δυνατότητα να αποκτούν και να διατηρούν μακροπρόθεσμα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και αξία. Η ABC δίνει κυρίως έμφαση στο έμμεσο κόστος σε τομείς, όπως η παραγωγή και τα logistics, αγνοώντας τη διαδικασία διανομής του έμμεσου κόστους σε άλλο τομέα. Αυτό συμβαίνει όταν η επιχείρηση αξιολογεί το αντικείμενο επένδυσης ή την κερδοφορία του νέου προϊόντος. Η μέθοδος της ABC δεν μπορεί να αντανakλά το κόστος του κεφαλαίου που καταναλώνεται από το επενδυτικό στοιχείο ή το νέο προϊόν και η επιχείρηση δεν θα μπορεί να ελέγξει τον επενδυτικό κίνδυνο. (Chea, 2011)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Εφαρμογή της ABC, η περίπτωση του λογιστικού γραφείου

Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε πως η ABC μπορεί να εφαρμοστεί σε ένα λογιστικό γραφείο για διάφορες λογιστικές ενέργειες, όπως για παράδειγμα μια φορολογική δήλωση κ.α. .

4.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

Φορολογική δήλωση είναι μία δήλωση που κάνει μια επιχείρηση ή ένας πολίτης στο κράτος κάθε χρόνο, όπου αναφέρονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα έσοδα - έξοδα που είχε μια επιχείρηση ή ένας ιδιώτης την προηγούμενη χρονιά.

Με τη **φορολογική δήλωση** το κράτος γνωρίζει όλα τα οικονομικά στοιχεία και ανάλογα με τους νόμους και τις διατάξεις, εκπίπτουν κάποια ποσά (φόροι) τα οποία θα πρέπει να πληρωθούν αντιστοίχως .

Σε αυτή τη δήλωση δηλώνονται όλα ακίνητα και τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ή του πολίτη καθώς τα έσοδα, τα έξοδα, κλπ.

Έτσι, ανάλογα με τα δηλωθέντα, μπορεί να προκύψει κάποιος φόρος ο οποίος πρέπει να πληρωθεί.

Τέλος η φορολογική δήλωση γίνεται για τη χρονιά που πέρασε, όπου από το 2013 και έπειτα, είναι υποχρεωτική για όλους από την ηλικία των 18 ετών και πάνω. (<http://ti-einai.gr>)

4.1.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ABC(Βιομηχ. Εταιρεία)

Ας υποθέσουμε ότι έχουμε ένα μέσο λογιστικό γραφείο το οποίο θέλει να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ως προς την διεξαγωγή της φορολογική δήλωσης σε διάφορες επιχειρήσεις, με το μικρότερο δυνατό κόστος. Όπως παρατηρούμε από τον παρακάτω πίνακα για να ολοκληρωθεί μια φορολογική δήλωση για μια βιομηχανική επιχείρηση, χρειάζονται 8 εργάσιμες μέρες, 59 εργατοώρες(Λογιστής εταιρείας, Βοηθός λογιστή εταιρείας, Λογιστής λογιστικού γραφείου) και κόστος 110 €.

Όνομα εργασίας	Εργασία	Κόστος	Ονόματα πόρων	Κόστος πόρων
Έναρξη	0 ώρ.	0,00 €		
Καταχώρηση όλων των παραστατικών αγορές/πωλήσεις	0 ώρ.	0,00 €		
Φορολογική Δήλωση	59 ώρ.	110,00 €		
Ενημέρωση παγίων απόσβεσης(Μητρώο Παγίων)	8 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Απογραφή Αποθεμάτων	24 ώρ.	0,00 €	Βοηθός Λογιστή Εταιρείας	
Κλείσιμο βιβλίων - Έλεγχος	8 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Αποτελέσματα Χρήσεως	8 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος	4 ώρ.	40,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα 12€/υπερωρία
Προετοιμασία Ε3	4 ώρ.	40,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα 12€/υπερωρία
Σύνδεση σε ggprs(Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων) και συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης	2 ώρ.	20,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα 12€/υπερωρία
Σύνδεση στο Γ.Ε.ΜΗ(Γενικό Εμπορικό Μητρώο)και κοινοποίηση Φορολογικής Δήλωσης	1 ώρ.	10,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα 12€/υπερωρία
Λήξη	0 ώρ.	0,00 €		
Πίνακας(1)				

Διαγραμματικά στο :[Φορολογική δήλωση βιομηχ. επιχείρησης\(πίνακας 1\)](#)

Παρακάτω θα εξετάσουμε με την βοήθεια του ms project πως αυτό το χρονικό διάστημα μπορεί να μειωθεί ή να αυξηθεί, για μια καλύτερη λύση για το λογιστικό γραφείο ως προς το κόστος για όσο το δυνατόν γίνεται καλύτερο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

4.1.2 ΒΕΛΤΙΣΤΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

- I. Μείωση κόστους με την χρήση ανειδίκευτων βοηθών λογιστών :
 Αν υποθέσουμε ότι τι κόστος της φορολογικής δήλωσης θέλουμε να μειωθεί μέσω της ανειδίκευτης εργασίας, είναι δεδομένο ότι ο χρόνος ολοκλήρωσης τη δήλωσης θα αυξηθεί. Η μείωση του κόστους θα προκληθεί από το χαμηλότερο ημερομίσθιο των βοηθών λογιστών, ενώ ο χρόνος θα αυξηθεί λόγω των επιπλέον ωρών εργασίας των βοηθών. Έτσι ο παραπάνω πίνακας (1) θα γίνει :

Όνομα εργασίας	Εργασία	Κόστος	Ονόματα πόρων	Κόστος πόρων
Έναρξη	0 ώρ.	0,00 €		
Καταχώρηση όλων των παραστατικών αγορές/πωλήσεις	0 ώρ.	0,00 €		
Φορολογική Δήλωση	66 ώρ.	90,00 €		
Ενημέρωση παγίων απόσβεσης(Μητρώο Παγίων)	8 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Απογραφή Αποθεμάτων	24 ώρ.	0,00 €	Βοηθός Λογιστή Εταιρείας	
Κλείσιμο βιβλίων - Έλεγχος	8 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Αποτελέσματα Χρήσεως	8 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος	6 ώρ.	30,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Α[50%]; Βοηθός Λογιστή Γραφείου Β[50%]	5€/ώρα 6€/υπερωρία
Προετοιμασία Ε3	6 ώρ.	30,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Α[50%]; Βοηθός	5€/ώρα

			Λογιστή Γραφείου Β[50%]	6€/υπερωρία
Σύνδεση σε ggprs(Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων) και συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης	3 ώρ.	15,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Α[50%]	5€/ώρα 6€/υπερωρία
Σύνδεση στο Γ.Ε.ΜΗ(Γενικό Εμπορικό Μητρώο)και κοινοποίηση Φορολογικής Δήλωσης	3 ώρ.	15,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Β	5€/ώρα 6€/υπερωρία
Λήξη	0 ώρ.	0,00 €		
Πίνακας(1.1)				

Διαγραμματικά στο :[Φορολογική δήλωση βιομηχ. επιχείρησης\(πίνακας 1.1\)](#)

Έτσι παρατηρούμε ότι με τη χρήση δύο βοηθών λογιστών χρειάζονται 8,25 εργάσιμες μέρες, 90 εργατώρες και κόστος 90€

4.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ABC(Εταιρεία Παροχής Υπηρεσιών)

- I. Στο παράδειγμά μας αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί ότι σε μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών λόγω της παροχής άυλων προϊόντων αλλά και των ελάχιστων παραστατικών κατά το οικονομικό έτος, μερικές από τις εργασίες είτε θα πραγματοποιούνται σε πολύ μικρό βαθμό, είτε δεν θα υπάρχουν καθόλου. Έτσι παρατηρούμε από τον παρακάτω πίνακα ότι για να ολοκληρωθεί μια φορολογική δήλωση σε μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών χρειάζονται: 16 εργατώρες(Λογιστής εταιρείας και Λογιστής του γραφείου) και 60 ευρώ κόστος.

Όνομα εργασίας	Εργασία	Κόστος	Ονόματα πόρων	Κόστος Πόρων
Έναρξη	0 ώρ.	0,00 €		
Καταχώρηση όλων των παραστατικών αγορές/πωλήσεις	0 ώρ.	0,00 €		

Φορολογική Δήλωση	16 ώρ.	60,00 €		
Ενημέρωση παγίων απόσβεσης(Μητρώο Παγίων)	2 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Απογραφή Αποθεμάτων	3 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Κλείσιμο βιβλίων - Έλεγχος	5 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Αποτελέσματα Χρήσεως	2 ώρ.	20,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα
Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος	2 ώρ.	20,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα
Προετοιμασία Ε3	1 ωρ	10,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα
Σύνδεση σε ggprs(Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων) και συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης	1 ωρ	10,00 €	Λογιστής Λογιστικού Γραφείου	10€/ώρα
Σύνδεση στο Γ.Ε.ΜΗ(Γενικό Εμπορικό Μητρώο)και κοινοποίηση Φορολογικής Δήλωσης	0 ώρ.	0,00 €		
Λήξη	0 ώρ.	0,00 €		
Πίνακας (2)				

Διαγραμματικά στο :[Φορολογική δήλωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών\(πίνακας 2\)](#)

4.2.2 ΒΕΛΤΙΣΤΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

- I. Μείωση κόστους με την χρήση ανειδίκευτων βοηθών λογιστών :
Αν υποθέσουμε ότι τι κόστος της φορολογικής δήλωσης θέλουμε να μειωθεί μέσω της ανειδίκευτης εργασίας, είναι δεδομένο ότι ο χρόνος ολοκλήρωσης τη δήλωσης θα αυξηθεί. Η μείωση του κόστους θα προκληθεί από το χαμηλότερο ημερομίσθιο των βοηθών λογιστών, ενώ ο χρόνος θα αυξηθεί λόγω των επιπλέον ωρών εργασίας των βοηθών. Έτσι ο παραπάνω πίνακας (2) θα γίνει :

Όνομα εργασίας	Εργασία	Κόστος	Ονόματα πόρων	Κόστος Πόρων
Έναρξη	0 ώρ.	0,00 €		
Καταχώρηση όλων των παραστατικών αγορές/πωλήσεις	0 ώρ.	0,00 €		
Φορολογική Δήλωση	20 ώρ.	50,00 €		
Ενημέρωση παγίων απόσβεσης(Μητρώο Παγίων)	2 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Απογραφή Αποθεμάτων	3 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Κλείσιμο βιβλίων - Έλεγχος	5 ώρ.	0,00 €	Λογιστής Εταιρείας	
Αποτελέσματα Χρήσεως	3 ώρ.	15,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Α[50%];ΒΟΗΘΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗ ΓΡΦΕΙΟΥ Β[50%]	5€/ώρα 6€/υπερωρία
Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος	3 ώρ.	15,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Α[50%]; Βοηθός Λογιστή Γραφείου Β[50%]	5€/ώρα 6€/υπερωρία
Προετοιμασία Ε3	2 ώρ.	10,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Α[50%]	5€/ώρα 6€/υπερωρία
Σύνδεση σε ggprs(Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων) και συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης	2 ώρ.	10,00 €	Βοηθός Λογιστή Γραφείου Β	5€/ώρα 6€/υπερωρία
Σύνδεση στο Γ.Ε.ΜΗ(Γενικό Εμπορικό Μητρώο)και κοινοποίηση Φορολογικής Δήλωσης	0 ώρ.	0,00 €		
Λήξη	0ωρ	0.00€		
Πίνακας (2.1)				

Διαγραμματικά στο : [Φορολογική δήλωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών\(πίνακας 2.1\)](#)

Έτσι παρατηρούμε ότι με τη χρήση δύο βοηθών λογιστών χρειάζονται 20 εργατοώρες και κόστος 50€.

4.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως παρατηρήσαμε και από τα παραπάνω παραδείγματα για μια βιομηχανική επιχείρηση απαιτείται πολύ χρόνος για την ολοκλήρωση της δήλωσης τόσο από το εσωτερικό λογιστήριο όσο και από το λογιστικό γραφείο. Η καταχώρηση των παραστατικών, η απογραφή των αποθεμάτων είναι κάποιες από τις διαδικασίες οι οποίες καταναλώνουν εξαιρετικά πολύτιμο χρόνο, σε αντίθεση με την επιχείρηση παροχής υπηρεσιών όπου τα πράγματα είναι πιο απλά λόγω των λιγότερων παραστατικών και των μηδαμινών αποθεμάτων.

Όσον αφορά το κόστος παρατηρούμε ότι μέσω της ABC η λύση και για τις δύο επιχειρήσεις είναι ουσιαστικά μονόδρομος αφού ο μόνος τρόπος για να μειώσουν το κόστος και να αποκτήσουνε κάποιο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην αγορά, είναι μέσω της ανειδίκευτης εργασίας, η οποία μας δείχνει ότι μπορούμε να πετύχουμε τα ίδια αποτελέσματα πιο οικονομικά

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Γενικά συμπεράσματα

Σύμφωνα με την παρούσα εργασία μπορούμε με ευκολία να πούμε ότι η κοστολόγηση είναι ζωτικής σημασίας για μια επιχείρηση ώστε να μπορέσει να αποκτήσει μια πλήρη εικόνα για το τι πληρώνει για το παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία. Στην συνέχεια παρατηρούμε ότι η επιλογή του σωστού τρόπου κοστολόγησης μπορεί να βοηθήσει την εταιρεία να προβλέψει με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος αυτό του προϊόντος ή της υπηρεσίας, καθώς και με ποιο τρόπο μπορεί αυτό το κόστος να το μειώσει. Τέλος μέσω του αναλυτικού παραδείγματος βλέπουμε ότι μέσω της ABC και την ανάλυση των δραστηριοτήτων(cost pool) ότι μπορούμε να εντοπίσουμε το ακριβές σημείο που αυξάνει το κόστος ,καθώς και τι επιλογές μπορούμε να προτείνουμε ώστε να το μειώσουμε. Με αυτόν τον τρόπο καταφέραμε να δείξουμε ότι ένα λογιστικό γραφείο μπορεί να μειώσει την τιμή της υπηρεσίας του(φορολογική δήλωση) και συνεπώς να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Αξίζει να σημειωθεί ότι όσο περνάνε τα χρόνια και με την βελτίωση της τεχνολογίας, μπορεί οι απαιτήσεις των επιχειρήσεων να αυξάνονται όσον αφορά την καλύτερη και ακριβέστερη πρόβλεψη του κόστους, αλλά οι μέθοδοι κοστολόγησης βελτιώνονται επίσης και προσαρμόζονται στην εποχή.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Φορολογική δήλωση βιομηχ. επιχείρησης(πίνακας 1)

ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΏΡΩΝ

Κατάσταση όγκου εργασίας για όλους τους πόρους εργασίας.



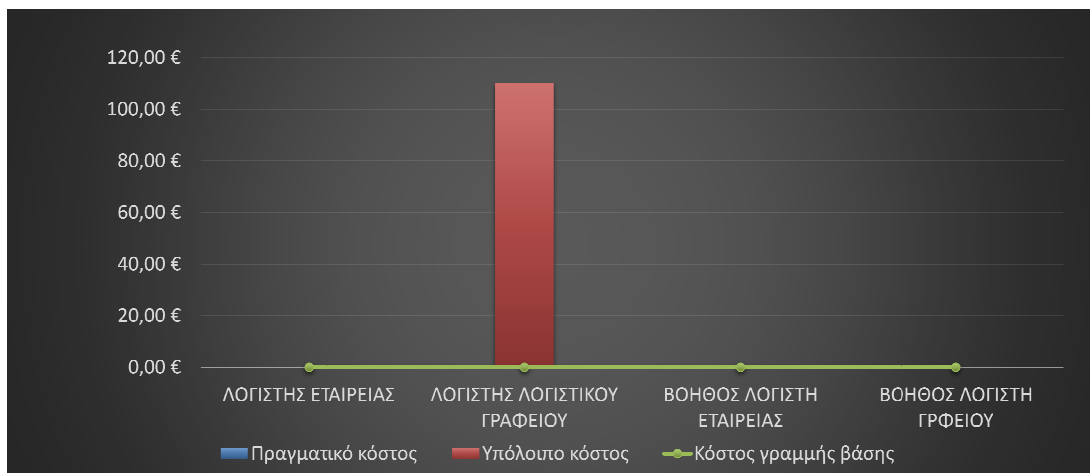
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η κατάσταση κόστους για εργασίες ανώτατου επιπέδου.



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κατάσταση κόστους για πόρους εργασίας.



Φορολογική δήλωση βιομηχ. επιχείρησης(πίνακας 1.1)

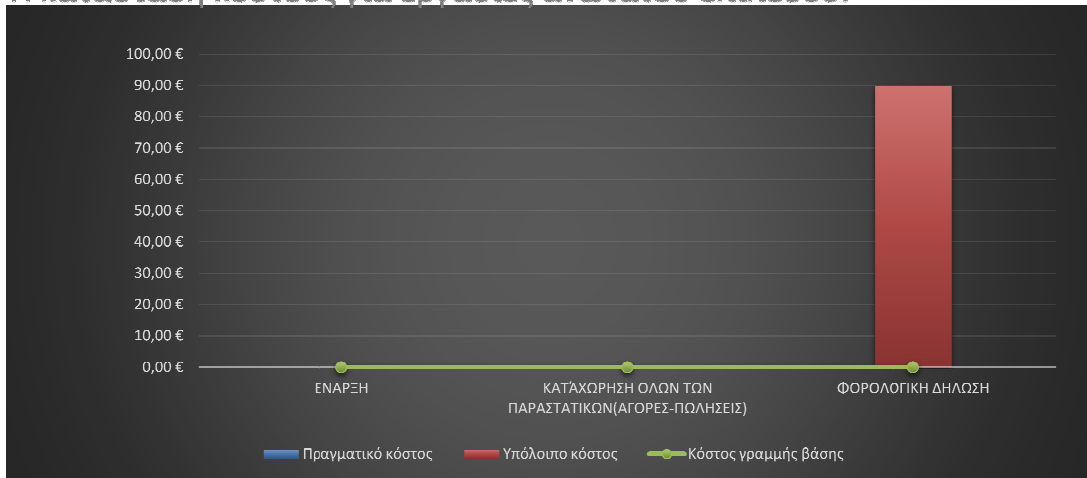
ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΏΡΩΝ

Κατάσταση όγκου εργασίας για όλους τους πόρους εργασίας.



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η κατάσταση κόστους για εργασίες ανώτατου επιπέδου.



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κατάσταση κόστους για πόρους εργασίας.



Φορολογική δήλωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών(πίνακας 2)

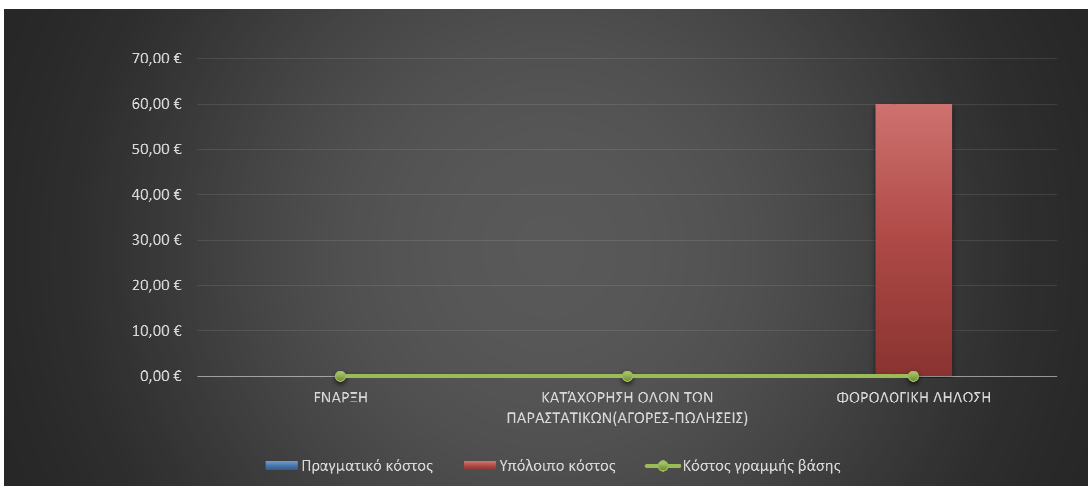
ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΏΡΩΝ

Κατάσταση όγκου εργασίας για όλους τους πόρους εργασίας.



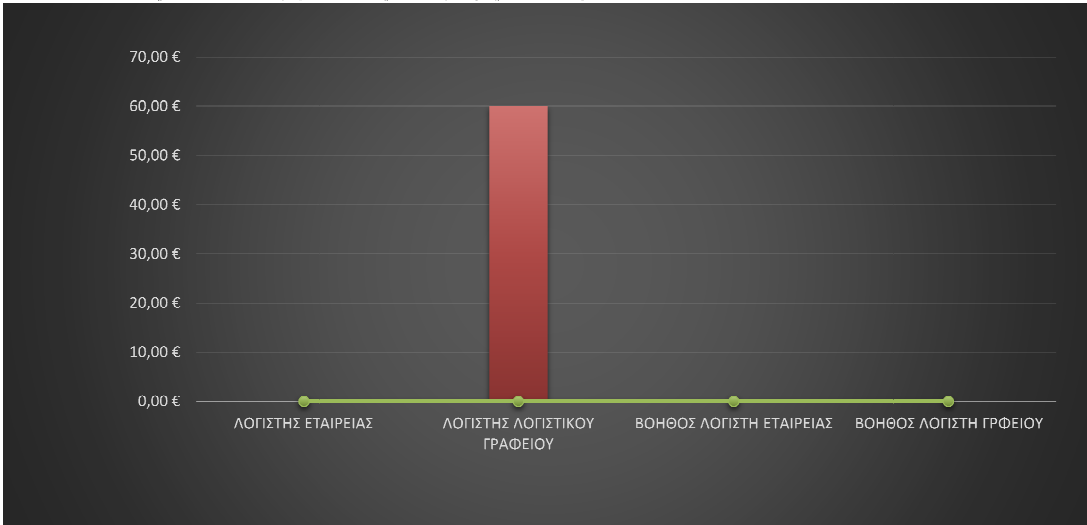
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η κατάσταση κόστους για εργασίες ανώτατου επιπέδου.



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κατάσταση κόστους για πόρους εργασίας



Φορολογική δήλωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών(πίνακας 2.1)

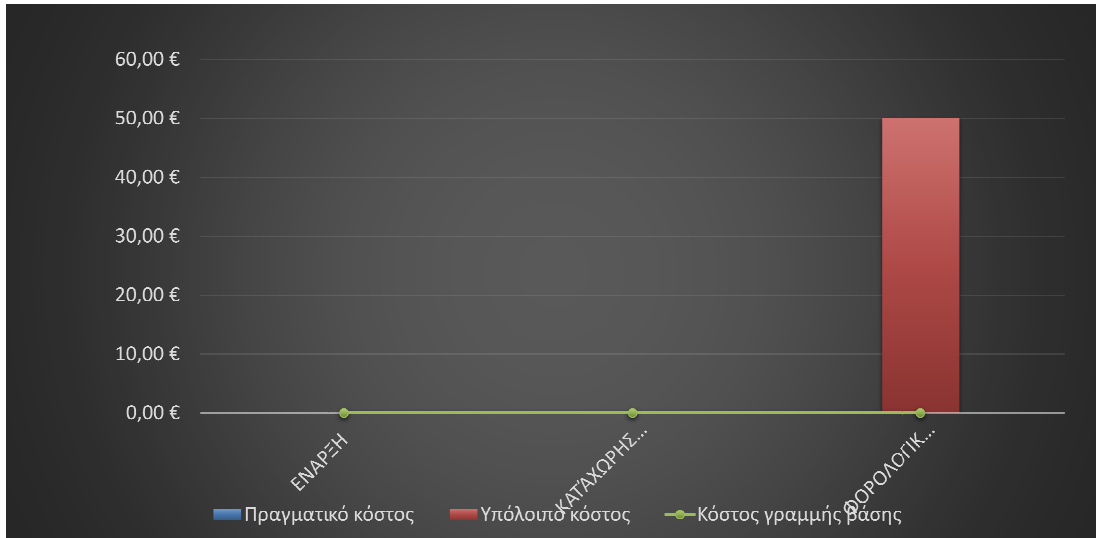
ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΪΡΩΝ

Κατάσταση όγκου εργασίας για όλους τους πόρους εργασίας.



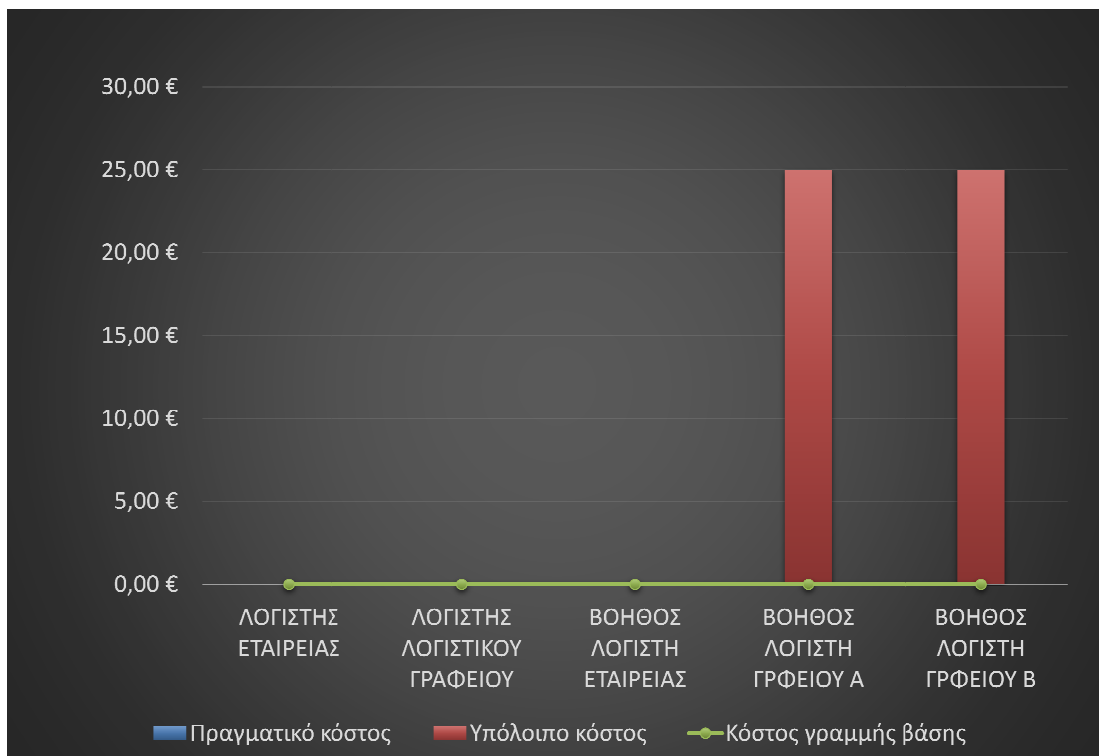
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η κατάσταση κόστους για εργασίες ανώτατου επιπέδου.



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κατάσταση κόστους για πόρους εργασίας.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

(1996). *Effective costing for management*. Στο R. Dayal, P. Zachariah, & K. Rajpal, *Project Management* (σ. 277). New Delhi (India): Mittal Publications.

What is a costing system? (2012, Οκτώμβριος 26). Ανάκτηση 5 16, 2016, από *Accounting tools*: <http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/what-is-a-costing-system.html>

Αρχές λογισμού του κόστους. (n.d.). Ανάκτηση 4 25, 2016, από www.taxheaven.gr: http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm

Μπάλιος, Δ. (n.d.). *Λογιστική και Χρηματοοικονομική*. Ανάκτηση 4 25, 2016, από <http://mscinaccounting.teipir.gr>: <http://mscinaccounting.teipir.gr/uploads/2ad8b4d84cc7c97e2c631016ee590e05.pdf>

Παυλάτος, Ο. (2006). *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, Κόστος - Κοστολόγηση - Αναλυτική Λογιστική*. Ανάκτηση 4 25, 2016, από www.teihal.gr: http://www.teihal.gr/bus/downloads/2006/logistiki_koustous_2006.pdf

Activity based costing activities. (n.d.). Ανάκτηση Ιούνιος 20, 2016, από www.cliffsnotes.com: <https://www.cliffsnotes.com/study-guides/accounting/accounting-principles-ii/activity-based-costing/activity-based-costing-activities>

Activity-based costing. (n.d.). Ανάκτηση Ιούνιος 25, 2016, από www.cliffsnotes.com: https://en.wikipedia.org/wiki/Activity-based_costing

Chikwana, R. L. (2014, Απρίλιος 7). *Chapter 24 :Activity based costing*. Ανάκτηση Ιουνίου 25, 2016, από www.scribd.com: <https://www.scribd.com/document/216899112/Activity-Based-Costing-ABC>

Harold Averkamp. (2003). *traditional costing*. Ανάκτηση Ιούνιος 2, 2016, από <http://www.accountingcoach.com/>.

Johnson, R., & Media, D. (n.d.). *Traditional Costing Vs. Activity-Based Costing*. Ανάκτηση Απρίλιος 14, 2016, από <http://smallbusiness.chron.com/>: <http://smallbusiness.chron.com/traditional-costing-vs-activitybased-costing-33724.html>

Marivic V. Manalo. (2004-2011). *CHED Center of Development in Business and Management Education :ABC vs tradtioinal costing among top 500 corporations in the Philippines*. Ανάκτηση Ιούνιος 2, 2016, από <http://www.dlsu.edu.ph/>: <http://www.dlsu.edu.ph/research/centers/cberd/pdf/papers/Working%20Paper%20Series%202004-11.pdf>

Schmidt, M. (n.d.). *Activity Based Costing ABC, and ABC Management Explained*. Ανάκτηση Μάιος 16, 2016, από www.business-case-analysis.com: <https://www.business-case-analysis.com/activity-based-costing.html>

Benefit and Limitation of Active Based Costing (ABC). (2014, Ιούνιος 7). Ανάκτηση Ιούνιος 26, 2016, από www.scribd.com: <https://www.scribd.com/doc/228544292/Benefit-and-Limitation-of-Active-Based-Costing-ABC>

Chea, A. C. (2011, Νοέμβριος 1). *Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness*. Ανάκτηση Απρίλιος 8, 2016, από www.academia.edu: http://www.academia.edu/2112072/Cost_per_Student_Using_ABC_Approach_A_Case_Study

Krishnan, A. (2006, Σεπτέμβριος). *An Application of Activity Based Costing in Higher Learning*. Ανάκτηση Απρίλιος 14, 2016, από www.cmr-journal.org: www.cmr-journal.org/article/download/221/511

Mondal, P. (n.d.). *Nature of Service Sector in terms of its Concept and Classification*. Ανάκτηση Ιούνιος 16, 2016, από <http://www.yourarticlelibrary.com/>: <http://www.yourarticlelibrary.com/services/nature-of-the-service-sector-in-terms-of-its-concept-and-classification/40263/>

Ruhl, J., & Hartman, B. (2001). *Activity-Based Costing in the Service Sector: Advances in Management Accounting*. Ανάκτηση Απρίλιος 5, 2016, από <http://maaw.info/>: <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumRuhlHartman98.htm>

What is the 'Service Sector'. (n.d.). Ανάκτηση Ιούνιος 19, 2016, από <http://www.investopedia.com/>: <http://www.investopedia.com/terms/s/service-sector.asp>

Major, M., & Hopper, T. (2003, Μάιος 3). *EXTENDING NEW INSTITUTIONAL THEORY: A CASE STUDY OF ACTIVITY BASED COSTING IN PORTUGUESE TELECOMMUNICATION INDUSTRY*. Ανάκτηση Ιούνιος 20, 2016, από www.scribd.com: <https://www.scribd.com/document/139303251/ABC-Costing-1-Cost>

Spann, E. (2013, Ιούλιο 24). *ABC vs Traditional costing*. Ανάκτηση Ιούνιος 20, 2016, από <https://www.scribd.com>: <https://www.scribd.com/document/155608605/ABC-vs-Traditional-Costing>

Traditional cost systems. (n.d.). Ανάκτηση Ιούνιος 5, 2016, από www.cliffsnotes.com: <https://www.cliffsnotes.com/study-guides/accounting/accounting-principles-ii/traditional-cost-systems/process-cost-system>

<http://ti-einai.gr>. (n.d.). Ανάκτηση Σεπτέμβριος 25, 2016, από Τι είναι φορολογική δήλωση ;: <http://ti-einai.gr/forologiki-dilosij/>

