



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Κοστολόγηση: Θεωρητικές Προσεγγίσεις και Μελέτη Περίπτωσης.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εκπόνηση:

Ηλιάκη Βαρβάρα Α.Μ: 12087

Λιγνού Μαρία-Γεωργία Α.Μ: 12096

Επιβλέπων Καθηγητής: Νικόλαος Καραμπίνης

Ηράκλειο, Μάρτιος 2018

Αφιερώνεται,

Στις οικογένειες μας και σε όλους όσους μας στήριξαν καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μας.

Ευχαριστίες

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέπων καθηγητή μας κ. Νίκο Καραμπίνη που μας έδειξε εμπιστοσύνη και μας ανέθεσε το συγκεκριμένο θέμα, τον ευχαριστούμε για την βοήθεια και την καθοδήγηση που μας πρόσφερε κατά την υλοποίηση της εργασίας μας. Ευχαριστούμε θερμά τους μετόχους της εταιρίας “Λίθοι Α.Ε” που δέχτηκαν η εταιρία να αποτελέσει μέρος της εργασία, ως παράδειγμα Κοστολόγησης καθώς και τον λογιστή της εταιρίας που συνέβαλε με τις γνώσεις του στην εργασία μας. Τέλος να ευχαριστήσουμε τις οικογένειες μας που μας στήριξαν με κάθε τρόπο σε αυτή μας την προσπάθεια.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	12
Βασικές έννοιες Κοστολόγησης.....	12
1.1 Έννοια και ορισμός Κοστολόγησης.....	12
1.2 Το Κόστος.....	14
1.2.1 Η έννοια του Κόστους.....	14
1.2.2 Οι διακρίσεις του Κόστους.....	14
1.3 Ορισμός Δαπάνης.....	17
1.4 Το Έξοδο.....	17
1.4.1 Η Έννοια του Έξοδου.....	17
1.4.2 Κατηγορίες Κόστους-Εξόδων.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	18
Παραδοσιακά συστήματα Κοστολόγησης.....	18
2.1 Μέθοδοι Κοστολόγησης.....	18
2.2 Συστήματα Κοστολόγησης.....	20
2.3 Σύστημα Κοστολόγησης κατά Παραγγελία (Job Order).....	21
2.4 Σύστημα Κοστολόγησης Συνεχούς Παραγωγής (Continuous Process).....	22
2.5 Πλήρης ή Απορροφητική Κοστολόγηση (Full or Absorption Costing System).....	24
2.5.1 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα και Πλήρους Κοστολόγησης.....	25
2.6 Άμεση ή Οριακή Κοστολόγηση (Marginal or Direct Costing System).....	26
2.6.1 Η Άμεση ή Οριακή Κοστολόγηση και το Νεκρό Σημείο δραστηριότητας.....	28

2.6.2 Περιθώριο Συμμετοχής.....	29
2.6.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Οριακής Κοστολόγησης.....	30
2.7 Η μέθοδος της Πλήρους Κοστολόγησης έναντι της μεθόδους της Οριακής Κοστολόγησης.....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	32
Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing –ABC).....	32
3.1 Ιστορία και Ορισμός του ABC.....	32
3.2 Βασικές έννοιες και Ορισμοί.....	35
3.2.1 Πόροι.....	35
3.2.2 Φορέας Κόστους ή Αντικείμενο Κόστους.....	35
3.2.3 Οδηγοί Κόστους.....	36
3.2.4 Κέντρα Κόστους.....	38
3.2.5 Δεξαμενές Κόστους.....	38
3.3 Έννοιες Δραστηριότητας (activity) και κατηγορίες αυτής.....	38
3.4 Βήματα ανάπτυξης ενός συστήματος ABC.....	40
3.5 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα του ABC.....	41
3.5.1 Πλεονεκτήματα.....	41
3.5.2 Μειονεκτήματα.....	42
3.6 ABC και τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	43
Case Studie.....	43
4.1 Γενική παρουσίαση εταιρείας.....	43
4.2 Ανάλυση λειτουργίας της εταιρείας.....	44
4.3 Κοστολόγηση με μέθοδο που ακολουθεί η εταιρεία.....	46
4.4 Κοστολόγηση με την μέθοδο της ABC.....	51

4.5 Σύγκριση των δύο αυτών μεθόδων.....	55
Συμπεράσματα.....	57
Βιβλιογραφία/Αρθρογραφία.....	59

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

4.1 Περιγραφή και τιμή υλικού.....	47
4.2 Άμεσης Εργασίας.....	48
4.3 Ανάλυση Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.....	49
4.4 Επίπεδα Δραστηριοτήτων.....	52
4.5 Οδηγοί Κόστους και Συνολικό Κόστος.....	53
4.6 Παράθεση ποσών των Κοστολογικών Μεθόδων.....	55

Περίληψη

Ο σκοπός της εργασίας είναι η παρουσίαση όλων των μεθόδων κοστολόγησης και η πιο αναλυτική παρουσίαση του συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC). Επίσης παρουσιάζεται και μελέτη περίπτωσης που αφορά στον τρόπο κοστολόγησης μιας εταιρίας.

Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση της εργασίας είναι αυτή της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, όπου καταγράφηκαν στοιχεία από σύνολο δημοσιευμένων πηγών, κυρίως έντυπης μορφής, για την κάλυψη του θεωρικού μέρους της εργασίας. Επιπλέον για την ολοκλήρωση της μελέτης περίπτωσης, απαραίτητες ήταν γνώσεις από τις παραδώσεις των μαθημάτων κατά την διάρκεια των σπουδών, όπως και η κριτική σκέψη κατά την σύγκριση των τελικών αποτελεσμάτων.

Τα ευρήματα που παρουσιάζονται μετά την ολοκλήρωση του παραδείγματος, συγκρίνονται και εν τέλη παρατίθεται το τελικό συμπέρασμα, που είναι η σύγκριση δύο κοστολογικών συστημάτων.

Abstract

The purpose of this paper is to demonstrate all costing methods and a more detailed presentation of the Activity Based Costing (ABC) system. Additionally, a case study is provided that concerns the costing methods used by a specific company.

The methodology used to compose this paper is that of a bibliographic review. Consequently, data from asset of published sources, mainly in printed form, were used to cover the theoretical part of this paper. Moreover, in the completion of the case study, knowledge gained from the courses during our studies was essential, as did the critical thinking when comparing the final results.

The findings that are presented, after the completion of the example in this paper, are compared and the comparison of two costing systems leads to the final conclusion.

Εισαγωγή

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αφορά τις θεωρητικές προσεγγίσεις των μεθόδων κοστολόγησης που οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν κατά το πέρας των χρόνων. Γίνεται περισσότερη αναφορά και ανάλυση στο σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων. Επίσης η εργασία ολοκληρώνεται με μια μελέτη περίπτωσης. Στο παράδειγμα συμμετέχει η επιχείρηση “Λίθοι ΑΕ”, κατά την οποία γίνεται ανάλυση της λειτουργίας της. Έχει πραγματοποιηθεί κοστολόγηση αρχικά με την μέθοδο που η επιχείρηση χρησιμοποιεί και στη συνέχεια γίνεται κοστολόγηση με την μέθοδο Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων.

Το κίνητρο για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας ήταν αφ’ ενός, η μέθοδος της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, που σκοπός ήταν να παρουσιαστεί αναλυτικά με συγκεκριμένα στοιχεία, με τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που έχει, αλλά και να παρουσιαστεί το αριθμητικό παράδειγμα ώστε να γίνει πιο κατανοητή. Είναι μια πολλά υποσχόμενη μέθοδος που άρχισε να γίνεται γνωστή κατά την δεκαετία του ’80, όμως στην Ελλάδα δεν υπάρχουν δείγματα για την χρησιμοποίησή της από πολλές επιχειρήσεις. Αφ’ ετέρου υπήρχε ανάγκη να γίνει αναφορά στο θεωρητικό μέρος των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης τα οποία χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις σήμερα, ώστε να γίνει η σύγκριση των συστημάτων αυτών μεταξύ τους. Έτσι η σύγκριση αυτή γίνεται μέσω της μελέτης περίπτωσης που περιλαμβάνεται στην εργασία.

Λίγο πιο αναλυτικά, στο πρώτο κεφάλαιο της πτυχιακής εργασίας αναφέρονται οι βασικές έννοιες της κοστολόγησης που είναι απαραίτητες για την καλύτερη κατανόηση των επόμενων κεφαλαίων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση του θεωρητικού μέρους των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης με τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που διαθέτουν. Ενώ το τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αναφέρεται αποκλειστικά στην ανάλυση της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων.

Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση της εταιρίας “Λίθοι ΑΕ” που συμμετέχει στην εργασία. Επίσης στο συγκεκριμένο κεφάλαιο γίνεται με αναλυτικό τρόπο το αριθμητικό κοστολογικό παράδειγμα που θα βοηθήσει στο τελικό συμπέρασμα.

Για να ολοκληρωθεί η παρούσα πτυχιακή εργασία, εργάσθηκαν από κοινού και οι δύο σπουδάστριες. Συγκεκριμένα, η Ηλιάκη Βαρβάρα ασχολήθηκε με την θεωρητική προσέγγιση της μεθόδου Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων και με την μελέτη περίπτωσης, ενώ η Λιγνού Μαρία-Γεωργία ασχολήθηκε με το θεωρητικό μέρος των δύο πρώτων κεφαλαίων. Και οι δύο σπουδάστριες είχαν από κοινού ως γνώμονα την σωστή εκπόνηση της πτυχιακής εργασίας, με την ακρίβεια που απαιτούσε το θέμα του κάθε κεφαλαίου της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Βασικές έννοιες Κοστολόγησης

1.1 Έννοια και ορισμός Κοστολόγησης

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώνουν, να κατατάσσουν, να καταγράφουν και να επιμερίζουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιορίζεται το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μιας επιχείρησης. Η κοστολόγηση παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για το κόστος διαχείρισης και τον προγραμματισμό των μελλοντικών κινήσεων της επιχείρησης. (Βενιέρης, 2005)

Ο προσδιορισμός του κόστους είναι αναγκαίος για όλες τις επιχειρήσεις. Τα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση, είτε αυτά πηγαίνουν από το ένα τμήμα της επιχείρησης στο άλλο (ημικατεργασμένα προϊόντα), είτε πωλούνται απευθείας σε πελάτες ή άλλες εταιρίες (έτοιμα προϊόντα) έχουν κάποιο κόστος όπου η επιχείρηση υπολογίζει και πρέπει να γνωρίζει για να χρησιμοποιήσει στο μέλλον. Έτσι δημιουργήθηκαν τα Κοστολογικά Συστήματα.

Το Κοστολογικό Σύστημα είναι ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση. Το σύστημα αυτό είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της γενικής λογιστικής της επιχείρησης (Χρηματοοικονομική Λογιστική), όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος, όσο και άλλα, ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία, που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης (π.χ συστήματα μισθοδοσίας, μητρώο παγίων κτλ.) Επομένως ο βαθμός και ο τρόπος ανάπτυξης και οργάνωσης ενός Κοστολογικού Συστήματος γίνεται συνάρτηση των πληροφοριακών αναγκών της διοίκησης, των ανθρώπινων και υλικών πόρων που προτίθεται να αφιερώσει μια επιχείρηση και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν οι εξωτερικοί παράγοντες. (Βενιέρης, 2005)

Τα σύγχρονα Κοστολογικά Συστήματα θα πρέπει να δίνουν πληροφορίες για όλα τα στοιχεία της αλυσίδας αξίας (value chain), τόσο εντός της επιχείρησης στο

πλαίσιο των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, σχεδιασμού, παραγωγής, μάρκετινγκ, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών μετά την πώληση όσο και εκτός της επιχείρησης, όπως είναι οι προμηθευτές και οι πελάτες. Όσες επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει ένα Κοστολογικό Σύστημα κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους, διαθέτουν παράλληλα και ένα χρήσιμο και απαραίτητο εργαλείο για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, την μέτρηση της τμηματικής απόδοσης τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών κτλ. Τέλος, είναι ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης των προκλήσεων που θα αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις στον κόσμο του ανταγωνισμού. (Βενιέρης, 2005)

Κατά τον σχεδιασμό ενός Κοστολογικού Συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα – φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που θα τα συνδέουν μεταξύ τους. Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι προϊόντα, υπηρεσίες ή δραστηριότητες και οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες θα ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή, επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς των φορέων. Το σύστημα κοστολόγησης για να είναι όσο το δυνατόν αντικειμενικό θα πρέπει να ενσωματώνει πληροφορίες που συλλέγονται από περιφερειακά συστήματα. Τέλος για να μπορεί να χαρακτηριστεί ως διαφανές και αντικειμενικό καθώς και να είναι αποδεκτό από όλα τα τμήματα της επιχείρησης, θα πρέπει οι σχέσεις μεταξύ των στοιχείων του κόστους, οι μετασχηματισμοί, οι επιμερισμοί, οι υποθέσεις και οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται από αυτό, σε κάθε περίπτωση να είναι σαφείς και να μπορούν εύκολα να αποτυπωθούν. (Βενιέρης, 2005)

Ουσιαστικά λοιπόν ο σκοπός της Κοστολόγησης είναι να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στη διοίκηση της επιχείρησης ώστε να μπορεί να εκτελεί το έργο της κατά τρόπο αποτελεσματικό.

1.2 Το Κόστος

1.2.1 Η έννοια του Κόστους

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.

(Taxheaven.gr)

Γενικά το κόστος είναι ένας δείκτης που προκύπτει από το κλάσμα που ως αριθμητή έχει το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε μια χρονική περίοδο για να παραχθεί μια ποσότητα προϊόντων και ως παρονομαστή τις μονάδες από το έργο ή τα προϊόντα που παραχθήκαν μέσα στην ίδια χρονική περίοδο. Με το κόστος θα ελεγχθούν οι δαπάνες για την παραγωγή ενός προϊόντος. Το κόστος είναι στην πραγματικότητα το σύνολο από δαπάνες που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή ενός προϊόντος. (Πομόνης, 2001)

1.2.2 Οι διακρίσεις του Κόστους

Το κόστος μπορεί να διακριθεί βάσει των παρακάτω πέντε κατηγοριών:

- Πραγματικό Κόστος ή Ιστορικό Κόστος: Είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά που έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τη δραστηριότητα των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας ή την παραγωγή των προϊόντων και υπηρεσιών. Δηλαδή, το κόστος αυτό υπολογίζεται μετά την πραγματοποίηση του βάσει πραγματικών αριθμητικών στοιχείων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Λέγεται και ιστορικό κόστος επειδή προσδιορίζεται εκ των υστέρων, δηλαδή μετά την πραγματοποίηση των δαπανών. Ονομάζεται ακόμη και λογιστικό επειδή προσδιορίζεται λογιστικά σε αντίθεση με άλλου τύπου κόστη που προσδιορίζονται με υπολογισμούς, δηλαδή εξωλογιστικά. Το πραγματικό κόστος αναφέρεται: α) Σε παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες, β) Σε αγοραζόμενα αγαθά και γ) Σε δραστηριότητες και

λειτουργίες της οικονομικής μονάδας. Επίσης παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά: α) Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, έξοδα τα οποία προσδιορίζονται από συγκεκριμένους υπολογισμούς (πχ τόκους ιδίων κεφαλαίων, αμοιβές επιχειρηματία), και β) Δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα (πχ έξοδα υποαπασχόλησης, πρόστιμα, έξοδα υπερημερίας κτλ)

- Αρχικό Κόστος: Είναι το κόστος που αποτελείται από τα άμεσα υλικά (τα άμεσα υλικά είναι οι βοηθητικές ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή του προϊόντος) και την άμεση εργασία (η άμεση εργασία είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που αναλώνεται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος) και ενσωματώνεται στο προϊόν που παράγεται. Το αρχικό κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από το μερισμό. Αν όμως ο μερισμός των εξόδων είναι αποτέλεσμα μέτρησης πραγματικών δεδομένων τότε θεωρούνται άμεσα κόστη και συμμετέχουν στη διαμόρφωση του αρχικού κόστους. Για παράδειγμα, όταν το μηνιαίο κόστος εργασίας μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχόλησης κατά κέντρο κόστους (λειτουργία) ή κατά προϊόν τότε αυτό γίνεται άμεσο κόστος και βαρύνει το συγκεκριμένο προϊόν ή κέντρο κόστους. Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί το πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του. Το αρχικό κόστος επίσης: α) Χρησιμοποιείται ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, β) Αποτελεί το πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους παραγωγής και γ) Είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.
- Κόστος Μετατροπής ή Κατεργασίας: Είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιήθηκαν κατά την μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμα προϊόντα ή τη μετατροπή ενός υλικού από μια μορφή σε μία άλλη, σε κάθε στάδιο κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την μετατροπή του προϊόντος.

- Κόστος Παραγωγής: Είναι το κόστος που πραγματοποιήθηκε για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μια ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής. Δηλαδή, αποτελείται από το σύνολο ομαλών οργανικών στοιχείων του κόστους. Συγκεκριμένα το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει την ανάλωση των άμεσων υλικών, τα άμεσα εργατικά και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Το κόστος παραγωγής δε επιβαρύνεται: α) Με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, β) Με έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, γ) Με χρηματοοικονομικά έξοδα, δ) Με έξοδα αποθηκών ετοιμών προϊόντων και ε) Με έξοδα διάθεσης.
- Κόστος Διάθεσης και Κόστος Εμπορικό: Το κόστος Διάθεσης είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων των προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα διάθεσης διακρίνονται σε: α) Άμεσα, δηλαδή έξοδα που συμμετέχουν κατευθείαν στην παραγωγή και προσ αυξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν, και β) Έμμεσα ή Γενικά έξοδα, δηλαδή όλα τα υλικά, εργατικά και οι δαπάνες που δεν είναι εύκολο να χαρακτηρισθούν ως άμεσα. Το λειτουργικό κόστος διάθεσης δεν επιβαρύνεται με το κόστος διοικητικής λειτουργίας, αλλά επιβαρύνεται με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις. Το Κόστος Εμπορικό υπολογίζεται όταν από το Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωληθέντων αφαιρέσουμε το Κόστος Διάθεσης.

Παρ' όλα αυτά υπάρχουν και άλλες κατηγορίες κόστους όπως το Κόστος Προκαθορισμένο που περιλαμβάνει το προϋπολογιστικό και το πρότυπο κόστος, αλλά και η κατηγορία του κόστους το οποίο βοηθάει στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και περιλαμβάνει το Κόστος Αντικατάστασης, το Άμεσο Κόστος, το Έμμεσο Κόστος, το Σταθερό Κόστος, το Μεταβλητό Κόστος, το Οριακό Κόστος, το Διαφορικό Κόστος, το Ελέγξιμο Κόστος, το Αγορανομικό Κόστος και το Υπολογιστικό Κόστος ή Κόστος Ευκαιρίας. (Κεχράς, 2010)

1.3 Ορισμός Δαπάνης

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας επένδυσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων. (Taxheaven.gr)

1.4 Το Έξοδο

1.4.1 Η Έννοια του Εξόδου

Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος αυτό ονομάζεται εξαφανιζόμενο, διότι 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 πώληση του αγαθού αυτού. 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. (Taxheaven.gr)

1.4.2 Κατηγορίες Κόστους – Εξόδων

Οι κυριότερες κατηγορίες των εξόδων είναι οι εξής τέσσερις:

- Οργανικό Έξοδο: Χαρακτηρίζεται το έξοδο όπου αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος. Δηλαδή εκείνο που δημιουργείται προς χάριν την κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης (π.χ. αγορά πρώτων υλών).
 - Ανόργανο Έξοδο: Είναι το έξοδο το οποίο έχει σχέση με τις τυχαίες και συμπωματικές δραστηριότητες της επιχείρησης και δεν συμμετέχει στον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος (π.χ. η προσαύξηση φόρου λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής του).
 - Ομαλό Έξοδο: Είναι το έξοδο που βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται. (π.χ. ενοίκιο κτηρίου αποθήκευσης των προϊόντων)
 - Ανώμαλο Έξοδο: Είναι το έξοδο το οποίο οφείλεται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά. Κάτω από κανονικές συνθήκες δεν αναμένεται και η χρονική διάρκεια τους να είναι συνήθως περιορισμένη. Επίσης δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή έσοδο και κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται. (π.χ. καταστροφή ορισμένης παρτίδας προϊόντων από έκτακτη πυρκαγιά στον χώρο αποθήκευσης τους).
- (Κεχράς, 2010)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Παραδοσιακά Συστήματα Κοστολόγησης

2.1 Μέθοδοι Κοστολόγησης

Η κοστολόγηση εμφανίζεται με τις δύο παρακάτω μορφές:

- Εσωλογιστική Κοστολόγηση (ολοκληρωμένη μορφή): Είναι εκείνη η μορφή κοστολόγησης η οποία αντλεί τα απαιτούμενα κοστολογικά δεδομένα από τα βιβλία και τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Η Εσωλογιστική Κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό, αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων. (Κεχράς, 2010)

Στην Εσωλογιστική Κοστολόγηση η απόκτηση των στοιχείων του κόστους όπως για παράδειγμα τα αποθέματα και τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους σε λογαριασμούς του γενικού καθολικού της επιχείρησης. Στη συνέχεια οι αναλώσεις των στοιχείων αυτών του κόστους και ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους σε πρώτη φάση και του κόστους φορέων (των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών) σε δεύτερη φάση παρακολουθούνται επίσης εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους στους οικείους λογαριασμούς του καθολικού. Στο σύστημα της Εσωλογιστικής Κοστολόγησης η παρακολούθηση της κίνησης των αποθεμάτων κατά ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή τους, γίνεται μέσω των μερίδων αποθήκης κατ' είδος αποθέματος, οι οποίες όμως λειτουργούν ως αναλυτικό καθολικό του περιληπτικού λογαριασμού αποθέματος. Τέλος στο σύστημα της Εσωλογιστικής Κοστολόγησης όλες οι πληροφοριακές καταστάσεις σχετικά με το κόστος κατά λειτουργία, κατά κέντρο κόστους, κατά φάση ή στάδιο κατεργασίας και κατά προϊόν ή υπηρεσία, καταρτίζονται με βάση τα δεδομένα που προκύπτουν από λογαριασμούς του καθολικού και έχουν την αξιοπιστία των λογιστικών

συμφωνιών που εξασφαλίζει το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και η αυστηρά δομημένη ανάπτυξη των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου που εφαρμόζει η κάθε εταιρία. (Βαρβάκης, 2001)

- Εξωλογιστική Κοστολόγηση (ατελής μορφή): Είναι εκείνη η μορφή η οποία στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα και όχι σε λογιστικές εγγραφές. Στην Εξωλογιστική Κοστολόγηση μόνο οι αγορές των αποθεμάτων, η αρχική και τελική τους απογραφή καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα κατ' είδος παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές έγγραφες και καταχωρήσεις των δεδομένων τους στη χρέωση των οικείων λογαριασμών. Όλες οι άλλες μεταβολές και κοστολογικές επεξεργασίες όπως για παράδειγμα οι αναλώσεις των αποθεμάτων, οι εσωτερικές διακινήσεις και το κόστος παραγωγής τους, το κόστος των πωληθέντων, ο σχηματισμός του κόστους κατά λειτουργία ή κατά προϊόν ή υπηρεσία και οι μερισμοί των κατ' είδος στοιχείων του κόστους, δεν λογιστικοποιούνται ούτε παρακολουθούνται με ημερολογιακές εγγραφές και δεν καταχωρούνται σε λογαριασμούς του καθολικού άλλα υφίσταται κοστολογικές επεξεργασίες που αποτυπώνονται σε φύλλα κοστολόγησης χωρίς κατ' ανάγκη να υπάρχουν λογιστικές συμφωνίες. Υποστηρίζεται, προφανώς μη γνωρίζοντάς, ότι με τα σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα και με κατάλληλη λογισμική εφαρμογή το αποτέλεσμα που επιτυγχάνεται με την Εξωλογιστική Κοστολόγηση είναι το ίδιο με αυτό που εξασφαλίζει η Εσωλογιστική Λογιστική. Η άποψη αυτή είναι εσφαλμένη κατά κάποιο τρόπο, επειδή μεταξύ των άλλων, η εξωλογιστική απεικόνιση των κοστολογικών μεγεθών γίνεται απλογραφικά και συνεπώς δεν διασφαλίζεται η ορθότητα των καταχωρήσεων και έτσι είναι δυσχερής έως και αδύνατος ο έλεγχος και η επαλήθευση των κοστολογικών μεγεθών. (Βαρβάκης, 2001)

2.2 Συστήματα Κοστολόγησης

Ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων που παράγονται στις επιχειρήσεις εξαρτάται από τον τρόπο παραγωγής τους. Υπάρχει βέβαια και ένας μικρός διαχωρισμός ανάμεσα στο σύστημα κοστολόγησης και της μεθόδου κοστολόγησης των προϊόντων αυτών. Με βάση τις Ελληνικές επιχειρήσεις υπάρχουν μονάχα δύο συστήματα κοστολόγησης. Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων σε μια επιχείρηση μπορεί να γίνει κυρίως με δύο τρόπου:

- Σύστημα Κοστολόγησης κατά παραγγελία ή Εξατομικευμένης Παραγωγής (Job Order): Σε περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών.
- Σύστημα Κοστολόγησης συνεχούς παραγωγή (Continuous Process): Στην περίπτωση που παράγονται τυποποιημένα προϊόντα μαζικά.

Αυτά τα δύο είδη συστημάτων κοστολόγησης μπορούν να θεωρηθούν τα δύο άκρα. Έτσι μεταξύ αυτών των δύο ακραίων περιπτώσεων, ανάλογα με τα πραγματικά χαρακτηριστικά της παραγωγής σε μια επιχείρηση, το ένα σύστημα μπορεί να αναμειχθεί με το άλλα σε κάποιο βαθμό. Επομένως, ορισμένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν συστήματα κοστολόγησης που δεν ανήκουν αμιγώς ούτε στην μία κατηγορία αλλά ούτε και στην άλλη. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

Πέραν όμως των δύο συγκεκριμένων παραπάνω συστημάτων κοστολόγησης που θα αναλύσουμε, η επιστήμη της κοστολόγησης έχει αναπτύξει και άλλα συστήματα. Τα τρία πιο σημαντικά με τα οποία και ασχολούμαστε λεπτομερώς στην συνέχεια της εργασίας μας είναι τα εξής:

- Σύστημα Πλήρους ή Απορροφητικής Κοστολόγησης (Full or Absorption Costing System)
- Σύστημα Άμεσης ή Οριακής Κοστολόγησης (Marginal or Direct Costing System)
- Σύστημα Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Base Costing System – ABC)

2.3 Σύστημα Κοστολόγησης κατά Παραγγελία (Job Order)

Πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές (υλικών, σχεδίου, ποιότητας, ποσότητας κτλ) ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα της εκτέλεσή της. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

Εταιρίες που χρησιμοποιούν το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης είναι κυρίως οι κατασκευαστικές εταιρίες. Στις συγκεκριμένες περιπτώσεις ο πελάτης επισκέπτεται την κατασκευαστική εταιρία και περιγράφει στον υπεύθυνο πως επιθυμεί το κατασκευαστικό έργο που η εταιρία αναλαμβάνει να φέρει εις πέραν. Ως παράδειγμα αναφέρουμε την κατασκευή μίας γέφυρας, όπου ο πελάτης μπορεί να την επιθυμεί συγκεκριμένα μέτρα, η κατασκευή της να είναι από πέτρα ή από σίδηρο. Ακόμη και η κατασκευή ενός δρόμου χρειάζεται ορισμένες προδιαγραφές για την ολοκλήρωσή του, όπως για παράδειγμα ειδικά υλικά για την ασφαλτόστρωσή του, ειδικό μηχάνημα για την διάνοιξη του δρόμου κλπ.

Το συνολικό κόστος του προϊόντος που παράγεται προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής του. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει τρία στοιχεία που το επηρεάζουν: α) Πρώτες ύλες, β) Άμεση εργασία και γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ). Παρακάτω παρουσιάζονται συνοπτικά τα χαρακτηριστικά των παραπάνω στοιχείων του κόστους παραγωγής.

A) Κόστος Πρώτων υλών: Είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων που έχει παραγγείλει ο πελάτης (πχ ξύλο για την κατασκευή ξύλινης καρέκλας)

B) Κόστος Άμεσης εργασίας: Είναι το σύνολο του κόστους απασχόλησης των εργαζομένων οι οποίοι συμμετείχαν στην μετατροπή της πρώτης ύλης στο προϊόν που παράγεται. (πχ τα ημερομίσθια των εργαζομένων που κατασκευάζουν την ξύλινη καρέκλα)

Γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ): Είναι το σύνολο των εξόδων (εκτός των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας) τα οποία συμμετέχουν στην ολοκλήρωση

των τελικών προϊόντων. Τα ΓΒΕ έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στο χώρο του εργοστασίου (πχ νοίκιο και ασφάλιστρα εργοστασίου που σχετίζονται με την παραγωγή της ξύλινης καρέκλας).

Τέλος να αναφέρουμε για να ολοκληρώσουμε το Σύστημα Κοστολόγησης κατά Παραγγελία ότι τα έξοδα των Πρώτων υλών και της Άμεσης εργασίας αποτελούν το Άμεσο Κόστος. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

2.4 Σύστημα Κοστολόγησης Συνεχούς Παραγωγής (Continuous Process)

Οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή έχουν το χαρακτηριστικό ότι η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν όλα ακριβώς τα ίδια χαρακτηριστικά. Ορισμένα παραδείγματα προϊόντων που παράγονται κατά αυτόν τον τρόπο είναι τα απορρυπαντικά, τα αυτοκίνητα, οι ηλεκτρικές συσκευές, τα συσκευασμένα τρόφιμα κτλ. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

Η παραγωγή των προϊόντων με βάση το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης, διέρχεται από πολλά στάδια επεξεργασίας. Κατά την διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά, καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια της παραγωγής. Επομένως το προϊόν μεταφέρει το κόστος του προηγούμενου σταδίου στο επόμενο (μεταφερόμενο κόστος) μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπ' όψιν της τα ακόλουθα στοιχεία του κόστους:

- A) Πρώτες ύλες
- B) Άμεση εργασία
- Γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Για την πραγματοποίηση της Κοστολόγησης Συνεχούς Παραγωγής υπάρχουν ορισμένα συγκεκριμένα βήματα προκειμένου να υπολογισθεί το κόστος ανά μονάδα και εν συνεχεία, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και τέλος να βρεθεί το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων. Τα βήματα αυτά είναι τα εξής:

Βήμα 1^ο: Προσδιορισμός φυσικής ροής: Εδώ διαχωρίζονται (θεωρητικά) οι συνολικές μονάδες σε α) Μονάδες του αρχικού αποθέματος, β) Εισερχόμενες μονάδες, γ) Ολοκληρωμένες μονάδες και δ) Μονάδες τελικού αποθέματος

Βήμα 2^ο: Προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων: Εδώ προσδιορίζονται οι ισοδύναμες μονάδες, οι οποίες για τις ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία του κόστους και για το τελικό απόθεμα των ημικατεργασμένων προϊόντων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους

Βήμα 3^ο: Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγή: Εδώ το συνολικό κόστος της περιόδου για κάθε ένα στοιχείο του κόστους (Πρώτες ύλες, Άμεση εργασία, ΓΒΕ) αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος. Πολλές φορές το κόστος της Άμεσης εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων παρακολουθούνται συνολικά ως κόστος μετατροπής ή κόστος επεξεργασίας.

Βήμα 4^ο: Προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα: Εδώ προσδιορίζεται το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ως προς τα στοιχεία του κόστους παραγωγής ως εξής:

- Κόστος πρώτων υλών προς ισοδύναμες μονάδες πρώτων υλών
- Κόστος άμεσης εργασίας προς ισοδύναμες μονάδες άμεσης εργασίας
- Κόστος Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων προς ισοδύναμες μονάδες ΓΒΕ
- Συνολικό κόστος για μια ισοδύναμη μονάδα επεξεργασμένη 100% ως προς όλα τα στοιχεία του κόστους (άθροισμα των τριών παραπάνω στοιχείων).

Βήμα 5^ο: Προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων: Εδώ καταρτίζεται η περίληψη κόστους παραγωγής όπως ονομάζεται, η οποία αποτελεί αντικειμενικό σκοπό της έκθεσης παραγωγής. Στην περίληψη κόστους παρουσιάζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων, το οποίο υπολογίζεται από το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, το οποίο υπολογίζεται από το άθροισμα του γινομένου των ισοδύναμων μονάδων του τελικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα για κάθε στοιχείο του κόστους παραγωγής. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

2.5 Πλήρης ή Απορροφητική Κοστολόγηση (Full or Absorption Costing System)

Πλήρης ή Απορροφητική Κοστολόγηση ονομάζεται η τεχνική κοστολόγησης κατά την οποία το κόστος παραγωγής των προϊόντων υπολογίζεται ως το άθροισμα της Άμεσης εργασίας, των Άμεσων εργατικών και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005). Με βάση αυτή την τεχνική ουσιαστικά πορευτήκαμε και υπολογίζαμε το κόστος στα δύο προηγούμενα συστήματα κοστολόγησης που αναλύσαμε παραπάνω.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής στο σύστημα της Πλήρους Κοστολόγησης σχηματίζεται από όλες τις κατ' είδος δαπάνες που πραγματοποιούνται στη λειτουργία αυτή. Στο σύστημα της Πλήρους Κοστολόγησης το κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών σχηματίζεται από ολόκληρο το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας, δηλαδή από τα Άμεσα υλικά, την Άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Στο συγκεκριμένο σύστημα, το κόστος των αποθεμάτων

απογραφής των προϊόντων περιλαμβάνει και αυτό τις σταθερές δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας. (Βαρβάκη, 2001)

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της Πλήρους Κοστολόγησης για να υπολογίσουν το συνολικό κόστος των προϊόντων τους, προκειμένου να έχουν στο τέλος μια βάση για την τιμολόγηση των προϊόντων αυτών, προσθέτουν στο κόστος παραγωγής τους την αναλογία εξόδων που προέρχονται από τις λοιπές λειτουργίες της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα την αναλογία των εξόδων διοίκησης, εξόδων πωλήσεων και διάθεσης, εξόδων διαφήμισης κτλ. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

Τέλος το χαρακτηριστικό που ξεχωρίζει την Πλήρη Κοστολόγηση είναι ότι για τον υπολογισμό του κόστους του προϊόντος λαμβάνονται υπόψη τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, ανεξάρτητα αν αυτά είναι σταθερά ή μεταβλητά.

2.5.1 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Πλήρους Κοστολόγησης

Το βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της Πλήρους Κοστολόγησης είναι ότι γίνεται ενσωμάτωση στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων όλων των δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας, είτε αυτές οι δαπάνες είναι σταθερές είτε μεταβλητές. Το κατά αυτό τον τρόπο προσδιοριζόμενο κόστος εναρμονίζεται προς το παλαιότερο ορισμό του κόστους σύμφωνα με τον οποίο το κόστος σχηματίζεται από το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται για να παραχθεί ένα προϊόν μέχρι την στιγμή που θα λάβει συγκεκριμένη μορφή και ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και χρόνο. Η Πλήρης Κοστολόγηση βρίσκεται επίσης σε αρμονία με τη ροή του κόστους μέσα στην επιχείρηση η οποία ακολουθεί τα τρία στάδια σχηματισμού και εκπόνησης του προϊόντος, δηλαδή τον προσδιορισμό του κόστους κατ' είδος, τον προσδιορισμό του κόστους κατά λειτουργία και τον προσδιορισμό του κόστους κατά φορέα.

Εφόσον δεχόμαστε ότι το αποτέλεσμα της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης, είναι τα παραγόμενα ημιτελή ή έτοιμα προϊόντα, πρέπει το κόστος παραγωγής στο σύνολο του να καταλογισθεί στους φορείς που το προκάλεσαν, δηλαδή στα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί. Ακολουθώντας αυτή τη διαδικασία προσδιορίζουμε ένα κόστος προϊόντος, το οποίο μπορεί να συγκριθεί με το έσοδο

από την πώληση του για να προσδιορισθεί το ακριβές τελικό αποτέλεσμα. Υπό ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, το πλήρες κόστος παραγωγής είναι ο κατάλληλος τύπος κόστους για τη λήψη αποφάσεων όπως για παράδειγμα, τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης του προϊόντος. Αυτό συμβαίνει φερ' ειπείν, όταν η επιχείρηση εξαντλεί πλήρες το παραγωγικό της δυναμικό, οπότε και η Πλήρης Κοστολόγηση δεν είναι το πλέον κατάλληλο σύστημα κοστολόγησης για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.

Το πλήρες κόστος ως προϊόν της Πλήρους Κοστολόγησης πρέπει να χρησιμοποιείται επίσης και για τον προσδιορισμό των πραγματικών βραχυχρόνιων ή ετήσιων αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Είναι αλήθεια ότι με την ενσωμάτωση των σταθερών δαπανών παραγωγής στο κόστος των προϊόντων στα πλαίσια εφαρμογής της Πλήρους Κοστολόγησης, το κόστος ανά μονάδα επηρεάζεται από τις διακυμάνσεις της απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής. Το γεγονός αυτό επηρεάζει τα αποτελέσματα και δυσχεραίνει τον αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους παραγωγής από την επιχείρηση.

Το πλήρες κόστος επίσης δεν πρέπει να χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας ή της κερδοφορίας των κατ' είδος προϊόντων ή κατηγοριών αυτών, καθώς και για λήψη αποφάσεων αποδοχής ή απόρριψης έκτακτων παραγγελιών πωλήσεων προϊόντων για αγορά αντί της παραγωγής ενός προϊόντων ή μερών αυτού για το προσδιορισμό του Νεκρού Σημείου δραστηριότητας. (Βαρβάκη, 2001)

2.6 Άμεση ή Οριακή Κοστολόγηση (Marginal or Direct Costing System)

Αν και για σκοπούς Χρηματοοικονομικής Λογιστικής η καταλληλότερη και η πιο αποδεκτή μέθοδος κοστολόγησης είναι μόνο η Πλήρης Κοστολόγηση, εντούτοις υπάρχει και η τεχνική της Οριακής Κοστολόγησης. Αν και η Οριακή Κοστολόγηση δεν

εφαρμόζεται συχνά, είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για την λήψη αποφάσεων σε ορισμένα θέματα μέσα στις επιχειρήσεις.

Το σταθερό κόστος παραγωγής στα πλαίσια της Οριακής Κοστολόγησης δεν επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα. Αντίθετα, θεωρείται ότι είναι το κόστος περιόδου, δηλαδή ότι σχετίζεται με τη χρονική περίοδο κατά την οποία συντελείται η παραγωγή (πχ ένα έτος) και εφόσον δεν επηρεάζεται τόσο από τον όγκο παραγωγής όσο και από το μείγμα των παραγόμενων προϊόντων, δεν θα πρέπει να επιβαρύνει το κόστος των προϊόντων αυτών, αλλά να επιβαρύνει απευθείας τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης. (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005). Με άλλα λόγια η ουσιαστική διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στην Πλήρη και την Οριακή Κοστολόγηση είναι το γεγονός ότι η Οριακή Κοστολόγηση ενδιαφέρεται κυρίως για τα μεταβλητά κόστη, ενώ τα σταθερά, θεωρεί ότι συμβαίνουν ούτως ή άλλως και δεν μπορούν να επηρεάσουν το συνολικό κόστος του προϊόντος που κοστολογείται, ενώ ουσιαστικά καταλήγουν σε διαφορετικό λειτουργικό χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα.

Η Οριακή Κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων από αυτές. (Βενιέρης 1991)

Με την παραδοσιακή της μορφή η Οριακή Κοστολόγηση αρχικά και αργότερα δε ως Άμεση Πρότυπη Κοστολόγηση αποτελεί έναν από τους νεότερους σταθμούς εξέλιξης του επιστημονικού κλάδου της κοστολόγησης. Το βασικό χαρακτηριστικό του κοστολογικού αυτού συστήματος είναι ότι, το άμεσο κόστος είναι από την αρχή εξ ολοκλήρου μεταβλητό ή μπορεί να προσδιοριστεί το μεταβλητό του μέρος με μεγάλη ευκολία . Συνέπεια αυτή της αρχής είναι η μετατροπή του συνόλου των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας από τη στιγμή της πραγματοποίησής τους σε έξοδο που βαρύνει το μικτό αποτέλεσμα ή το μικτό περιθώριο κέρδους. Αποτέλεσμα του κοστολογικού αυτού χειρισμού του σταθερού κόστους παραγωγής είναι η πλήρη απαλλαγή του κόστους των αποθεμάτων από σταθερές δαπάνες και η μετατροπή του περιεχομένου και της διάρθρωσης του προσδιοριζόμενου μικτού αποτελέσματος καθώς και των δαπανών που βαρύνουν για την εξαγωγή του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως.

Με την εφαρμογή του συστήματος της Άμεσης ή Οριακής Κοστολόγησης επιδιώκεται η πραγματοποίηση των ακολουθών στόχων: α) Αποτελεσματικότερος έλεγχος του πραγματικού κόστους με την απαλλαγή του παραπάνω από τις επιδράσεις που ασκούν σ' αυτό οι μεταβολές και οι αυξομειώσεις της απασχόλησης ή της παραγωγής, β) Αύξηση της ακρίβειας και κατά συνέπεια της αξιοπιστία του προσδιοριζόμενου κόστους παραγωγής και του κόστους των πωληθέντων δια της απαλλαγής του κόστους αυτού από επιβαρύνσεις σταθερών δαπανών που προκύπτουν βάσει κατανομών, γ) Πιστή εφαρμογή της συντηρητικότητας κατά τον προσδιορισμό των ετήσιων αποτελεσμάτων, δ) Διευκόλυνση λήψης πολλών επιχειρηματικών αποφάσεων, σχετικών με την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής όπως για παράδειγμα την αγορά αντί της παραγωγής ενός προϊόντος ή μερών αυτού, την αποδοχή ή απόρριψη μια έκτακτης παραγγελίας πώλησης, την αξιολόγηση της κερδοφορίας προϊόντων ή πελατών, τον προσδιορισμό του Νεκρού Σημείου δραστηριότητας της επιχείρησης ή ενός τμήματος ή τομέα δραστηριότητας αυτής.

2.6.1 Η Άμεση ή Οριακή Κοστολόγηση και το Νεκρό Σημείο δραστηριότητας

Το νεκρό σημείο δραστηριότητας αντιστοιχεί στο επίπεδο εκείνο της δραστηριότητας εκφραζόμενο, με τον κατ' αξία όγκο πωλήσεων στον οποίο τα έσοδα από πωλήσεις καλύπτουν εξ' ολόκληρού το ολικό κόστος των εσόδων αυτών. Δεδομένου ότι το ολικό κόστος των εσόδων προκειμένου να προσδιορίσουμε το νεκρό σημείο πρέπει να το αναλύσουμε στα δυο μέρη του, δηλαδή το σταθερού και το μεταβλητό κόστος, μπορούμε να διατυπώσουμε ως εξής την εξίσωση που εκφράζει το Νεκρό σημείο:

Νεκρό σημείο = (Έσοδα από πωλήσεις) – (Σταθερό κόστος + Μεταβλητό κόστος)

ή δεύτερη εναλλακτική εξίσωση:

Νεκρό σημείο = (Έσοδα από πωλήσεις) – (Μεταβλητό κόστος εσόδων) – (Σταθερό κόστος)

2.6.2 Περιθώριο Συμμετοχής

Να αναφερθεί ότι βασική έννοια στο πλαίσιο της Οριακής Κοστολόγησης είναι το Περιθώριο Συμμετοχής. Ονομάζεται Περιθώριο Συμμετοχής επειδή αντανακλά το ποσό με το οποίο συμμετέχει κάθε πωλούμενη μονάδα στην κάλυψη του σταθερού κόστους. Υπάρχουν τρία είδη Περιθωρίου Συμμετοχής:

- A. Μοναδιαίο Περιθώριο Συμμετοχής: Δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού κόστους. Είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας προϊόντος και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας.
- B. Ποσοστιαίο Περιθώριο Συμμετοχής: Εκφράζει τον λόγο του Μοναδιαίου Περιθωρίου Συμμετοχής ως προς την τιμή πώλησης. Παρουσιάζει το ποσοστό επί της τιμής πώλησης που απομένει από την πώληση κάθε προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού κόστους.
- C. Συνολικό Περιθώριο Συμμετοχής: Είναι το γινόμενο του Περιθωρίου Συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. Ωστόσο υπάρχουν περιπτώσεις όπου το σταθερό κόστος σχετίζεται άμεσα με ένα προϊόν της επιχείρησης.
- D. Καθαρό Περιθώριο Συμμετοχής: Αν από το συνολικό Περιθώριο Συμμετοχής αφαιρεθεί το άμεσο σταθερό κόστος του προϊόντος. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει άμεσο σταθερό κόστος προϊόντος, το Συνολικό περιθώριο Συμμετοχής ταυτίζεται με το Καθαρό Περιθώριο Συμμετοχής.
(Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

2.6.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Οριακής Κοστολόγησης

Όπως όλα τα κοστολογικά συστήματα έτσι και το σύστημα της Άμεσης ή Οριακής Κοστολόγησης έχεις πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα. Ξεκινώντας με τα πλεονεκτήματα, η Οριακή Κοστολόγηση είναι η καταλληλότερη μέθοδος κοστολόγησης για τη σύνταξη εκθέσεων που αποσκοπούν στη πληροφόρηση των στελεχών της επιχείρησης (εσωτερική πληροφόρηση) αλλά και στην καλύτερη πληροφόρηση για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Χρησιμοποιώντας την συγκεκριμένη μέθοδο, η κοστολόγηση των προϊόντων είναι απλούστερη διότι δεν απαιτείται επιμερισμός και επανεπιμερισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που πρέπει να γίνεται όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της Πλήρους Κοστολόγησης. Έτσι η Οριακή Κοστολόγηση είναι απαλλαγμένη από τις διαφορές που δημιουργούνται κατά την απορρόφηση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων από τα προϊόντα, ιδιαίτερα όταν ο όγκος της παραγωγής μεταβάλλεται εξαιτίας εποχικών ή άλλων παραγόντων. Επίσης η αντιμετώπιση του σταθερού κόστους, σαν κόστος περιόδου, δεν επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου από την μεταβολή των αποθεμάτων των έτοιμων προϊόντων. Κατά αυτό τον τρόπο γίνεται καλύτερα ο προγραμματισμός του οικονομικού αποτελέσματος μιας μελλοντικής περιόδου. Η εμφάνιση του συνολικού ποσού του σταθερού κόστους στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, δίδει καλύτερη εικόνα του συνολικού του ύψους. Τέλος το περιθώριο συμμετοχής που εμφανίζεται μόνο στη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης δίνει καλύτερη εικόνα του κατά πόσο κάθε παραγόμενο προϊόν συμμετέχει στην αντιμετώπιση του σταθερού κόστους, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου μια επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα.

Τα μειονεκτήματα της Οριακής Κοστολόγησης μπορούν σε πολύ μεγάλο βαθμό να θεωρηθούν σαν πλεονεκτήματα της Πλήρους Κοστολόγησης. Υπάρχει όπως είναι γνωστό η κατηγορία των ημιμεταβλητών εξόδων. Έτσι ο διαχωρισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά δεν είναι πάντα εύκολος και εφικτός. Για να καθοριστεί η τιμή ενός προϊόντος ιδιαίτερα σε μακροχρόνια βάση, απαιτείται η γνώστη του πλήρους και όχι του οριακού ανά μονάδα κόστους. Η

χρησιμοποίηση της Οριακής Κοστολόγησης δεν προσφέρεται για την σύνταξη του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, διότι δεν είναι σύμφωνη με τις λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των συγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων, που προορίζονται για την πληροφόρηση προς τρίτους, δηλαδή εκείνους που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και ενδιαφέρονται για την οικονομική της κατάσταση ή για το αποτέλεσμα από τη δραστηριότητα της μέσα σε μια χρονική περίοδο. Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την Οριακή Κοστολόγηση καταλήγει στο προσδιορισμό μικρότερης αξίας (λόγω του αποκλεισμού του σταθερού κόστους) και αυτό αλλοιώνει την εικόνα ως προς τις ανάγκες της επιχείρησης για κεφάλαιο κίνησης. Η παραγωγή ενός προϊόντος δεν είναι δυνατή χωρίς την ύπαρξη σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Για το λόγο αυτό η μονάδα του παραγόμενου προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται και με το σταθερό κόστος που της αναλογεί, διότι η χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης δημιουργεί πολλές φορές την παρανόηση ότι το σταθερό κόστος δεν σχετίζεται με την διαδικασία της παραγωγής των προϊόντων.

Όπως φαίνεται και παραπάνω ανάμεσα στη σύγκριση των δύο τεχνικών κοστολόγησης, υπάρχουν πλεονεκτήματα που συνηγορούν υπέρ της χρησιμοποίησης της μιας ή της άλλης μεθόδου κοστολόγησης, ανάλογα με το σκοπό για το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθούν οι κοστολογικές πληροφορίες. Τα κοστολογικά δεδομένα μπορούν να τηρούνται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται παράλληλα και οι δυο τεχνικές. (Βενιέρης, 1991)

2.7 Η μέθοδος της Πλήρους Κοστολόγησης έναντι της μεθόδους της Οριακής Κοστολόγησης

Ο όρος της Οριακής Κοστολόγησης χρησιμοποιείται συνήθως από τους θεωρητικούς της οικονομικής επιστήμης και ελάχιστα δε από τους κοστολόγους. Στην πραγματικότητα η κοστολόγηση δεν ασχολείται με το προσδιορισμό του κόστους της τελευταίας παραγόμενης μονάδας του προϊόντος, δηλαδή του οριακού κόστους παραγωγής. Η κοστολόγηση ασχολείται είτε με το προσδιορισμό του κόστους μιας παραγωγή, μιας ποσότητας προϊόντος που γίνεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, συνήθως ενός μηνός, είτε με τον προσδιορισμό του κόστους μιας παρτίδας batch product προϊόντος. Από άποψη επιστημονικής ορολογίας στο τομέα της κοστολόγησης, το οριακό κόστος συμπίπτει ή ταυτίζεται με το μεταβλητό κόστος, δεδομένου ότι το κόστος παραγωγής μιας επιπλέον μονάδας παραγωγής είναι εξ ολοκλήρου μεταβλητό.

Έναντι της Οριακής Κοστολόγησης ίσταται ή παρατίθεται η Πλήρης Κοστολόγηση. Η διαφορά μεταξύ των δύο αυτών συστημάτων είναι όπως έχουμε ήδη αναφέρει, η συμμετοχή ή όχι στο κόστος παραγωγής του προϊόντος σταθερών δαπανών παραγωγής. Στο σύστημα της Οριακής Κοστολόγησης, το σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας χαρακτηρίζεται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται ως το χρονικό κόστος, δηλαδή ως έξοδο της αντίστοιχης περιόδου μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο ή έτος και καταλογίζεται, όχι στο κόστος των παραγομένων προϊόντων, αλλά στα Μικτά Αποτελέσματα της περιόδου. Στο σύστημα της Πλήρους Κοστολόγησης το σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας, που ουσιαστικά αντιστοιχεί στα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, ενσωματώνεται στο κόστος των παραγομένων προϊόντων και μετατρέπεται σε έξοδο κατά την πώληση των προϊόντων που έχουν παραχθεί. Στο βαθμό ή κατά το μέρος που τα παραγόμενα προϊόντα παραμένουν αδιάθετα στην αγορά, ένα μέρος του σταθερού κόστους παραγωγής είναι ενσωματωμένο στα αποθέματα της απογραφής. (Βαρβάκης, 2001)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες (Activity Based Costing – ABC)

3.1 Ιστορία και Ορισμός του ABC (3.1)

Το ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον ανάμεσα στις επιχειρήσεις έχει εντείνει το ενδιαφέρον των διοικήσεων τους, για την αναζήτηση, εύρεση και χρησιμοποίηση ενός καλύτερου και περισσότερο ποιοτικού κοστολογικού συστήματος. Ενόσ συστήματος που θα διαφέρει σε μεγάλο βαθμό από τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, τα οποία αναφέρθηκαν και αναλύθηκαν παραπάνω και χρησιμοποιούνται μέχρι και σήμερα από τις περισσότερες επιχειρήσεις και κυρίως στην χώρα μας.

Τα κοστολογικά συστήματα με βάση τις δραστηριότητες (activity based cost systems) αποτελούν μια σύγχρονη θεώρηση της κοστολόγησης. Εκτός του ότι επιτυγχάνει τον υπολογισμό του πραγματικού κόστους όλων των φορέων, παρέχει δυνατότητες ανάδειξης πληροφοριών τακτικού και λειτουργικού χαρακτήρα.

A. Πληροφορίες Τακτικού χαρακτήρα όπως:

- Βελτίωση της στρατηγικής λήψης αποφάσεων.
- Ετοιμασία και προγραμματισμός του επιχειρησιακού πλάνου.
- Τι είναι σημαντικό για τον πελάτη.
- Ανακάλυψη ευκαιριών για βελτίωση του κόστους.
- Υποστήριξη ενεργειών που έχουν στόχο τη βελτίωση της ικανότητας εξυπηρέτησης πελατών.
- Συγκρίσεις διαφορετικών επιλογών.
- Οδηγίες για την βελτίωση του τρόπου παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων και υπηρεσιών.

B. Πληροφορίες Λειτουργικού χαρακτήρα όμως:

- Καθορισμός των κερδοφόρων και ζημιολόγων προϊόντων.
- Εντοπισμός του Νεκρού σημείου.
- Μέτρησης της συμμετοχής στα κέρδη τόσο του κάθε προϊόντος, όσο και συγκεκριμένων πελατών. (Κεχράς, 2009)

Ήδη από τις αρχές του 1980, η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριότητες (Activity Based Costing) κοινή και ως ABC, έχει κινήσει το ενδιαφέρον, τόσο σε ακαδημαϊκό όσο και σε επαγγελματικό επίπεδο. Μπορεί οι πρώτες αναφορές του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος να έγιναν μερικές δεκαετίες νωρίτερα, όμως η σύγχρονη δημοσιότητά της οφείλεται σε μελέτες περίπτωσης (case studies) που διδάχθηκαν στο Harvard Business School από τους καθηγητές Cooper και Kaplan οι οποίες αφορούσαν αμερικανικές επιχειρήσεις. Κάνοντας αυτή την μέθοδο στις μελέτες τους, διαπιστώθηκε ότι αρκετές φορές η μέθοδος κοστολόγησης βάση των δραστηριοτήτων έδινε διαφορετικά αποτελέσματα από τις μεθόδους των παραδοσιακών συστημάτων και θεωρήθηκε ως το μέσο για την κάλυψη των ελλείψεων και ανακρίβειών των τελευταίων. (Βενιέρης & Κοέν, 2007)

Η δεκαετία του 1980 ήταν αυτή κατά την οποία οι επιχειρήσεις άρχισαν να κατανοούν τις ανακρίβειες που προέκυπταν από την χρήση των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης. Τα συστήματα αυτά έδιναν περισσότερο βάση στην κοστολόγηση της Άμεσης εργασίας και των Άμεσων υλικών, που ήταν αναγκαία για την παραγωγική διαδικασία. Η κατανομή των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, γινόταν μεν, αλλά με αυθαίρετο τρόπο. Αυτό το νέο σύστημα καθιστούσε τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης αναξιόπιστες, διότι πολλά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ήταν άσχετα με τον κύριο «κορμό» της παραγωγής. Έτσι ήταν συχνό το φαινόμενο είτε της υπερκοστολόγησης είτε της υποκοστολόγησης των προϊόντων. (Cokins, 1999)

Σήμερα η χρήση του ABC γίνεται κυρίως στις Η.Π.Α, την Μεγάλη Βρετανία και Γερμανία. Λιγότερες εφαρμογές έχουν γίνει στην Αυστραλία, Ολλανδία, Γαλλία και Ισπανία. Στην Ελλάδα μέχρι και σήμερα το κοστολογικό σύστημα του ABC έχει υιοθετηθεί από πολύ λίγες επιχειρήσεις. Οι περισσότερες χρησιμοποιούν ακόμα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. (Κεχράς, 2009)

Το ABC είναι ένα κοστολογικό σύστημα που βασίζεται στην απευθείας μέτρηση του κόστους του έργου που απαιτείται για την μετατροπή των πρώτων υλών σε προϊόντα ή για την ικανοποίηση της ανάγκης ενός πελάτη. Αν επιχειρηθεί να παρουσιαστεί το ABC μέσα από κάποιον ορισμό, ο ορισμός αυτός θα έλεγε το εξής: “Το ABC είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων, αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας”. (Κεχράς, 2009)

Σαν έννοια το ABC πιο κοντά βρίσκεται στην άποψη του καθηγητή κ. Roztocki ο οποίος υποστηρίζει ότι το ABC: “Επικεντρώνεται στα γενικά έξοδα και μετατρέπει σε μεγάλο βαθμό τα έμμεσα έξοδα σε άμεσα. Είναι η πιο ακριβής μεθοδολογία διαχείρισης του κόστους. Καταλογίζει παρά κατανέμει κάθε κατηγορία εξόδων στο συγκεκριμένο φορέα κόστους”. Τέλος να σημειωθεί και η άποψη των Landry, Wood και Lindquist (1997), που υποστηρίζουν ότι οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν την μέθοδο ABC για να εξακριβώσουν την πραγματική αξία των προϊόντων τους και για να κατανοήσουν την δομή του κόστους από την πλευρά των δραστηριοτήτων.

3.2 Βασικές έννοιες και Ορισμοί

3.2.1 Πόροι

Για το ABC σαν πόροι μπορούν να χαρακτηριστούν τα διαθέσιμα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα πόροι είναι οι πρώτες ύλες, οι εργαζόμενοι, τα μηχανήματα, τα κτήρια, το χρήμα, τα εργαλεία, τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων κ.α. Με την πάροδο των εργασιών οι πόροι που χρησιμοποιούνται μεταλλάσσονται και μετατρέπονται είτε σε κάποιον άλλο πόρο (π.χ όταν υπάρχει αγορά πρώτης ύλης και εξόφλησή της με χρήμα, το χρήμα αυτό

μετατρέπεται σε πρώτη ύλη), είτε σε φορέα του κόστους (π.χ η ενέργεια που καταναλώνεται για την παραγωγή ενός προϊόντος). (Κεχράς, 2009)

3.2.2 Φορέας Κόστους ή Αντικείμενο Κόστους

Σαν φορέας ή αντικείμενο κόστους μιας οικονομικής μονάδας χαρακτηρίζεται το τελικό αντικείμενο των εργασιών της μονάδας αυτής, δηλαδή είναι ο φορέας που απορροφά το σύνολο των δραστηριοτήτων της. Όπως τα αγαθά που παράγονται και διατίθενται στις εμπορικές αγορές (προϊόντα ή υπηρεσίες) είναι φορείς κόστους, έτσι και ο πελάτης, ως τελικός στόχος των εργασιών όλων των οικονομικών μονάδων, είναι ένας και ίσως ο κυριότερος φορέας κόστους.

Στα συστήματα ABC συνήθως υπάρχουν δύο κατηγορίες φορέων κόστους. Η μια είναι αυτή των παραγόμενων και πωληθέντων αγαθών (προϊόντα, εμπορεύματα, υπηρεσίες), ενώ η δεύτερη είναι αυτή των πελατών που αγοράζουν ή είναι υποψήφιοι αγοραστές των αγαθών. Ο υπολογισμός του κόστους και για τις δύο κατηγορίες των φορέων είναι πολύ σημαντικός για την λήψη των αποφάσεων που αφορούν το σχεδιασμό, την παραγωγή και την προώθηση των αγαθών στις εμπορικές αγορές. (Κεχράς, 2009)

3.2.3 Οδηγοί Κόστους

Οι οδηγοί κόστους αποτελούν το μέσο σύνδεσης των δραστηριοτήτων με τα κοστολογικά αντικείμενα. Εκφράζουν την αιτία που καθιστά αναγκαία την εκτέλεση της δραστηριότητας και αποτελούν, ένα μέγεθος αναλογικό με την κατανάλωση της δραστηριότητας που χρησιμεύει για την επιβάρυνση του προϊόντος με το κόστος της δραστηριότητας. Η επιβάρυνση του προϊόντος με το κόστος μιας δραστηριότητας

γίνεται μέσω των οδηγών κόστους. Στην πιο απλή μορφή του το κόστος της δραστηριότητας σε σχέση με τον οδηγό κόστους (π.χ το κόστος ρύθμισης μιας μηχανής), υπολογίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος της δραστηριότητας με τον συνολικό αριθμό των ρυθμίσεων.

Γενικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι οι οδηγοί κόστους ταξινομούνται σε τρεις διαφορετικούς τύπους-κατηγορίες:

- Οδηγοί Κόστους συναλλαγών (transaction drivers): Η κατηγορία αυτή μετράει το πόσο συχνά εκτελείται μια δραστηριότητα. Παραδείγματα τέτοιων οδηγών κόστους αποτελούν ο αριθμός των επανεκκινήσεων, των τιμολογίων που εκδίδονται ή των προϊόντων που παράγονται. Οι οδηγοί αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν όλα τα αντικείμενα που θα απορροφήσουν το κόστος της δραστηριότητας απαιτούν περίπου το ίδιο ποσοστό της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Είναι οι λιγότερο δαπανηροί οδηγοί κόστους αλλά πιθανόν να είναι και οι λιγότερο ακριβείς καθώς γίνεται η υπόθεση ότι κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα, χρησιμοποιείται η ίδια ποσότητα πόρων.
- Οδηγοί Κόστους διάρκειας (duration drivers): Η κατηγορία αυτή αντιπροσωπεύει την χρονική διάρκεια που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και χρησιμοποιείται όταν το ποσοστό της χρήσης μιας δραστηριότητας από τα κοστολογικά αντικείμενα διαφοροποιείται αισθητά. Παραδείγματα τέτοιων οδηγών μπορεί να είναι ο χρόνος επιθεώρησης καθώς και οι ώρες εργασίας. Γενικά οι οδηγοί κόστους διάρκειας είναι πιο ακριβείς από τους οδηγούς κόστους συναλλαγών αλλά και πιο δαπανηρός καθώς απαιτείται η συλλογή πληροφοριών σχετικά με τον χρόνο εκτέλεσης μιας δραστηριότητας. Λόγω του κόστους για την συλλογή μιας τέτοιας πληροφορίας, πολλές επιχειρήσεις εκτιμούν την διαφορά στο χρόνο που απαιτείται για ένα πιο σύνθετο προϊόν ή για έναν πιο απαιτητικό πελάτη.
- Οδηγοί Κόστους έντασης (intensity drivers): Αυτή η κατηγορία οδηγών κόστους χρησιμοποιείται όταν ακόμα και οι οδηγοί κόστους διάρκειας δεν παρέχουν ακριβή πληροφόρηση, καθώς οι οδηγοί κόστους έντασης χρεώνουν το κόστος των πόρων κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Όταν χρησιμοποιούνται οδηγοί κόστους έντασης, τα κόστη των δραστηριοτήτων θα πρέπει να χρεώνονται κατευθείαν στο κοστολογικό αντικείμενο, με βάση τις

εντολές εργασίας ή άλλα στοιχεία που συγκεντρώνουν τα κόστη μιας δραστηριότητας. Οι οδηγοί αυτοί είναι οι πλέον ακριβείς αλλά και οι πιο δαπανηροί οδηγοί κόστους.

Για την αναγνώριση και τον προσδιορισμό του καταλληλότερου οδηγού κόστους χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι αναγνώρισης όπως:

- Συνεντεύξεις: Οι άνθρωποι που είναι αναμειγμένοι σε μια δραστηριότητα μπορούν να δώσουν ακριβές πληροφορίες σε σχέση με πολλούς παράγοντες.
- Ερωτηματολόγια: Οι πληροφορίες που μπορούν να συλλεχθούν με τον παραπάνω τρόπο, έχουν την δυνατότητα να συγκεντρωθούν και μέσω ερωτηματολογίων. Έτσι επιτρέπεται ταχύτερη συγκέντρωση πληροφοριών από μεγάλο αριθμό ατόμων.
- Παρατήρηση: Η φυσική παρατήρηση είναι συχνά απαραίτητη ώστε να υπάρχει πλήρης κατανόηση των χαρακτηριστικών μίας δραστηριότητας και των παραγόντων που μπορούν να επηρεάσουν τη δομή του κόστους της.
- Ανάλυση λογιστικών στοιχείων: Από την ανάλυση ιστορικών και τρεχουσών λογιστικών πληροφοριών μπορούν να αντληθούν σε μερικές περιπτώσεις σημαντικά στοιχεία για παράγοντες που επηρεάζουν το κόστος των δραστηριοτήτων. (Βενιέρης, Κοέν, 2009)

3.2.4 Κέντρα Κόστους

Κέντρα ή θέσεις κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχής ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους, με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητάς της. Τα κέντρα κόστους χωρίζονται σε δύο κατηγορίες α) Τα κύρια κέντρα κόστους, τα οποία έχουν ως βασικό σκοπό λειτουργίας την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων και β) Τα βοηθητικά

κέντρα κόστους, τα οποία λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κύριων κέντρων κόστους. (Κεχράς, 2010)

Τα κριτήρια για να δημιουργηθούν κέντρα κόστους είναι τα παρακάτω:

- Αυτοτέλεια χώρου
- Τεχνολογική διόρθωση
- Κέντρα επενδύσεων ή κέντρα κέρδους
- Έλεγχος κόστους

3.2.5 Δεξαμενές Κόστους

Προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία συσχέτισης των δραστηριοτήτων με τα κοστολογικά αντικείμενα, να βελτιστοποιηθεί και συγχρόνως να απλοποιηθεί ο σχεδιασμός του κοστολογικού συστήματος, οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά ή παρόμοια σκοπιμότητα ή ακόμα παρουσιάζουν την ίδια κοστολογική συμπεριφορά ομαδοποιούνται σε δεξαμενές κόστους (cost pools). Έτσι οι δραστηριότητες αυτές έχοντας παρόμοια κοστολογική συμπεριφορά μπορούν να αντιμετωπισθούν με τους ίδιους οδηγούς κόστους. (Βενιέρης, Κοέν, 2009)

3.3 Έννοια της Δραστηριότητας (activity) και κατηγορίες αυτής

Κατά την διάρκεια της ζωής και της λειτουργίας κάθε οικονομικής μονάδας γίνονται ενέργειες που ξεπερνούν ένα μετρήσιμο όριο σε αριθμό. Γι αυτό το λόγο τίθεται η ανάγκη, αυτές οι ενέργειες να ομαδοποιούνται σε ομοιογενείς κατηγορίες

ενεργειών, ή οι όπως αυτές οι κατηγορίες χαρακτηρίζονται, σε ομοιογενείς δραστηριότητες. Επομένως ένας μικρός ορισμός για το τι σημαίνει δραστηριότητα μπορούμε να πούμε ότι σαν δραστηριότητα χαρακτηρίζουμε το σύνολο των ενεργειών που εκτελούνται για να επιτευχθεί ένας κοινός στόχος. Ειδικότερα για το ABC, δραστηριότητα μπορεί να ορισθεί ότι είναι ένα σύνολο ακριβώς καθορισθεισών ενεργειών που μέσα από μια συνεχή απορρόφηση πόρων, επιδιώκεται η επίτευξη κάποιου καθορισμένου επιχειρησιακού στόχου. Για παράδειγμα, δραστηριότητες μπορούν να χαρακτηριστούν, η παραλαβή και ο έλεγχος των πρώτων υλών, η κοπή τιμολογίων πώλησης, η συντήρηση των μηχανημάτων, η συσκευασία μας παρτίδας έτοιμου προϊόντος, κ.α. (Κεχράς, 2009)

Για παράδειγμα, ο διαχωρισμός των παραληφθέντων υλικών και η τακτοποίηση τους στην αποθήκη αναλύονται σε επιμέρους εργασίες, όπως η μεταφορά των κιβωτίων από τα φορτηγά στους χώρους αποθήκευσης, το άνοιγμα των κιβωτίων, η τοποθέτηση των υλικών σε κατάλληλες θέσης κτλ. Οι εργασίες αυτές ομαδοποιημένες αποτελούν την δραστηριότητα. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι δραστηριότητες μπορεί να διατρέχουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους ή να επαναλαμβάνονται σε διαφορετικά κέντρα κόστους, όπως για παράδειγμα η σύνταξη αναφορών. (Βενιέρης, Κοέν, 2009)

Οι δραστηριότητες μπορούν να ομαδοποιηθούν σε κατηγορίες ανάλογα με την φύση και το είδος τους. Σαν βασικές κατηγορίες δραστηριοτήτων μπορούν να θεωρηθούν οι εξής:

- Σε επίπεδο παραγόμενης μονάδας ή μονάδας του προϊόντος: Δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μία μονάδα προϊόντος, για παράδειγμα η εργασία για την παραγωγή του (άμεση εργασία), χρήση των μηχανών, ανάλυση υλικών ανά μονάδα, κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος κ.α.
- Σε επίπεδο παρτίδας: Δραστηριότητες που πραγματοποιούνται ανά παρτίδα προϊόντος, για παράδειγμα ρύθμιση των μηχανών για την παραγωγή διαφορετικών προϊόντων (επανεκκινήσεις), επιθεωρήσεις παρτίδων προϊόντων, υποβολή παραγγελιών για υλικά κ.α.
- Σε επίπεδο προϊόντος ή γραμμής παραγωγής: Δραστηριότητες που μπορεί να εκτελούνται για τη υποστήριξη της παραγωγής μιας γραμμής προϊόντων, για

παράδειγμα σχεδιασμός του προϊόντος, σχεδιασμός της παραγωγικής διαδικασίας, πληροφοριακά συστήματα κ.α.

- Σε επίπεδο γενικής λειτουργίας της επιχείρησης: Δραστηριότητες που συμβάλουν στην γενικότερη λειτουργία της επιχείρησης. Οι δραστηριότητες αυτές έχουν συνήθως διοικητικό χαρακτήρα και το κόστος τους συντίθεται τόσο από αμοιβές όσο και από γενικά έξοδα, για παράδειγμα αμοιβή του διευθυντή, εκπαίδευση διοικητικού προσωπικού, γενικά έξοδα φωτισμού και συντήρησης των γραφείων της επιχείρησης, ασφάλιση του εργοστασίου κ.α.
- Σε επίπεδο πελάτη: Δραστηριότητες που πραγματοποιούνται για κάθε πελάτη της επιχείρησης και δεν σχετίζονται με συγκεκριμένο προϊόν, για παράδειγμα επισκέψεις σε πελάτες για λήψη παραγγελιών, ενημέρωση πελατών, διατήρηση καναλιών διανομής κ.α.

(Βενιέρης, Κοέν, 2009)

3.4 Βήματα ανάπτυξης ενός συστήματος ABC

Τα βασικά βήματα για την ανάπτυξη ενός συστήματος ABC είναι τα εξής:

Βήμα 1^ο: Γίνεται προσδιορισμός των βασικών δραστηριοτήτων που εκτελούνται εντός της επιχείρησης. Προκειμένου το σύστημα να μην είναι δύσχρηστο, είναι σημαντικό να προσδιορισθούν οι δραστηριότητες οι οποίες είναι αφενός σημαντικές για τη λειτουργία της επιχείρησης και αφετέρου προκαλούν σημαντικό κόστος.

Βήμα 2^ο: Διάκριση των δραστηριοτήτων αυτών σε μια από τις πέντε κατηγορίες δραστηριοτήτων που προαναφέρθηκαν.

Βήμα 3^ο: Πραγματοποιείται καθορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων. Το κόστος δραστηριοτήτων συντίθεται τόσο από αμοιβές όσο και από λοιπές δαπάνες, οι οποίες σχετίζονται με την εκτέλεση των δραστηριοτήτων.

Βήμα 4^ο: Ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων σε δεξαμενές κόστους. Δηλαδή, η συγκέντρωση δραστηριοτήτων οι οποίες είτε έχουν κοινό σκοπό είτε έχουν την ίδια κοστολογική συμπεριφορά.

Βήμα 5^ο: Προσδιορισμός των οδηγών κόστους. Δηλαδή, των σχέσεων που οδηγούν στην απορρόφηση του κόστους κάθε δραστηριότητας ή ομοειδών δραστηριοτήτων, από τα αντικείμενα κόστους.

Βήμα 6^ο: Λογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στις μονάδες προϊόντων, στις παρτίδες όπου τα προϊόντα αυτά ανήκουν, καθώς και στις αντίστοιχες γραμμές προϊόντων μέσω της χρήσης των οδηγών κόστους που αντιπροσωπεύουν την πραγματική ζήτηση για της δραστηριότητες αυτές.

(Βενιέρης, Κοέν, 2009)

3.5 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα του ABC

3.5.1 Πλεονεκτήματα

Με την εφαρμογή και την χρήση του συστήματος την Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων έχουν εντοπιστεί τα πλεονεκτήματα που διαθέτει. Αρχικά παρέχεται η δυνατότητα για την σωστή μέτρηση της απόδοσης του προϊόντος στο ανταγωνιστικό περιβάλλον, αναγνωρίζοντας επίσης και την πολυπλοκότητα της παραγωγής, την διαφοροποίηση των προϊόντων και την ιδιαιτερότητα του πελάτη. Από την ενασχόληση του ABC με τα έμμεσα-γενικά έξοδα παρέχονται πολύτιμες πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης, ενώ οι προϋπολογισμοί και οι προβλέψεις γίνονται με καλύτερες βάσεις δεδομένων. Προσφέρει μια καθαρότερη εικόνα για τον τρόπο που το κάθε στοιχείο των προϊόντων, υπηρεσιών και δραστηριοτήτων μια οικονομικής μονάδας συμβάλλει στα

συνολικά κέρδη της και επιτυγχάνεται ο έλεγχος του κόστους, χωρίς να μειώνεται η ποιότητα του service προς τους πελάτες. Μέσω της ανάλυσης των δραστηριοτήτων, προσφέρεται μια σαφή εικόνα καθορισμού των δραστηριοτήτων που προσφέρουν αξία στα προϊόντα, αλλά και αυτών που δεν προσθέτουν αξία σε αυτά. Τέλος επιτυγχάνεται σωστός καταλογισμός των εξόδων στα προϊόντα και έτσι αναδεικνύεται η κερδοφορία του προϊόντος ενώ παράλληλα το σύστημα χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των διαδικασιών που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν. (Κεχράς, 2009)

3.5.2 Μειονεκτήματα

Όπως και όλα τα παραδοσιακά συστήματα έτσι και στο σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων έχουν παρατηρηθεί μειονεκτήματα κατά την εφαρμογή του. Αρχικά οι πληροφορίες που παρέχονται από το σύστημα είναι ιστορικές και επομένως στερούνται άμεσης συνάφειας με τις μελλοντικές στρατηγικές αποφάσεις. Αν δεν υπάρξει καλή επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους, τότε, αντί να περιορισθεί, μπορεί να αυξηθεί ο βαθμός αυθαιρεσίας του τρόπου κατανομής των γενικών εξόδων. Παράλληλα με την χρήση του ABC, δεν έχει αποδεχτεί πλήρως η θετική επίπτωσή του στην κερδοφορία των επιχειρήσεων. Είναι ιδιαίτερα πολυδάπανη, σε βαθμό που είναι άγνωστο αν αντισταθμίζεται με τα οφέλη που προσφέρει. Γιατί όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα και η ποικιλία των παραγόμενων προϊόντων, τόσο πιο υπερβολικός γίνεται ο αριθμός των προς διαχείριση στοιχείων. Τέλος σε περιπτώσεις ύπαρξης ποικιλιών και πολύπλοκων προϊόντων η συλλογή των κατάλληλων, σύμφωνα με το ABC, στοιχείων απαιτεί υψηλό κόστος που πολλές φορές είναι μεγαλύτερο της ωφέλειας που προκύπτει. (Κεχράς, 2009)

3.6 ABC και τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

Υπάρχουν τρεις κύριες διαφορές ανάμεσα στις τεχνικές υπολογισμού του κόστους στο κόστος του ABC και στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτές οι διαφορές είναι οι εξής:

- Το ABC υιοθετεί την χρήση των έμμεσων πόρων πάνω στις δραστηριότητες και στη συνέχεια, με την χρήση των οδηγών κόστους, συνδέει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων με τους φορείς (π.χ προϊόντα, πελάτες, υπηρεσίες). Με αυτό τον τρόπο το καταμετρούμενο κόστος των δραστηριοτήτων δεν είναι ανάλογο με τον όγκο παραγωγής της επιχείρησης. Σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα, τα “κέντρα κόστους” και τα παραγόμενα προϊόντα συνήθως συμμετέχουν στο κόστος ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής.
- Η ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών που αναδεικνύονται από τις κοστολογικές εργασίες των προϊόντων, των υπηρεσιών και των πελατών, προσδίδει την δυνατότητα στα συστήματα ABC να συμμετέχουν στην λήψη αποφάσεων. Ενώ στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης η ποιότητα των πληροφοριών αυτών απλώς βοηθούν στην λήψη αποφάσεων.
- Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης η ανάλυση του κόστους επιτυγχάνεται μόνο μέχρι την φάση του βιομηχανικού κόστους παραγωγής του προϊόντος. Το κόστος διοίκησης και διάθεσης, αν και εφόσον υπολογισθεί, συνήθως επιμερίζεται με βάση τον αριθμό των ποσοτήτων του προϊόντος που πωλήθηκε. Ακόμα, πολύ σπάνια, υπολογίζεται το περιθώριο κέρδους που στηρίζεται στο διαχωρισμό των σταθερών και μεταβλητών εξόδων. Απεναντίας στο ABC η λήψη των αποφάσεων εστιάζεται στο γεγονός ότι μέσω του υπολογισμού του κόστους κάθε δραστηριότητας δεν υπολογίζεται μόνο το βιομηχανικό κόστους αλλά το συνολικό κόστος (full cost) του κάθε προϊόντος. (Κεχράς, 2009)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Case Studie

4.1 Γενική παρουσίαση εταιρίας

Η εταιρία “ΛΙΘΟΙ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ – ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ – ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ” και με το διακριτικό τίτλο “ΛΙΘΟΙ Α.Ε” εδρεύει στο Δήμο Νέας Αλικαρνασσοῦ Ηρακλείου Κρήτης. Κυρίως σκοπός της και αντικείμενο της είναι η επεξεργασία και εμπορία πετρωμάτων, ο σχεδιασμός και η κατασκευή νέων προϊόντων που αποτελούνται από πετρώματα με τυχόν προσθήκες άλλων υλικών, καθώς και η τοποθέτηση κατασκευών που αποτελούνται από πετρώματα ή άλλα συναφή υλικά. Η εισαγωγή, εξαγωγή, επεξεργασία και εμπορία πετρωμάτων ή άλλων πρώτων υλών, που απαιτούνται για ολόκληρο τον κύκλο εργασιών της εταιρείας καθώς και η κοπή και κατεργασία για εμπορία λίθων για λάξευση ή οικοδομικών λίθων και ειδών αυτών. Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, καλύπτεται και έχει καταβληθεί από τους ιδρυτές – μετόχους της που απαριθμούνται σε 5 Φυσικά Πρόσωπα. (Καταστατικό εταιρίας, 2011)

Βάση καταστατικού, παρουσιάστηκε μια πρώτη εικόνα του αντικειμένου της εταιρίας που θα συμμετέχει στο παράδειγμά της εργασίας. Η εταιρία “Λίθοι ΑΕ” ουσιαστικά δεν είναι μία βιομηχανική επιχείρηση. Στην πραγματικότητα οι βιομηχανικές επιχειρήσεις, έχουν μια φυσική ροή στην παραγωγή προϊόντων. Παράγουν τυποποιημένα προϊόντα που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά και στην συνέχεια τα διανέμουν στην αγορά. Στην περίπτωση της συγκεκριμένης εταιρίας όμως έχουμε να διαχειριστούμε μια μεταποιητική εταιρία που περιέχει και στοιχεία μιας βιομηχανικής επιχείρησης. Και αυτό μπορεί να εξηγηθεί ως εξής. Η εταιρία του παραδείγματός δίνει μεγαλύτερη προσοχή στην μεταποίηση του υλικού που χρησιμοποιείται για την κατασκευή ενός προϊόντος. Τα προϊόντα της εταιρίας αυτής

είναι η κατασκευή και τοποθέτηση σε ιδιωτικούς και επαγγελματικούς χώρους, έργων από φυσικά και τεχνικά πετρώματα όπως, πάγκοι κουζίνας, πάγκοι μπάνιων και τζάκια. Έτσι σε σπάνιες περιπτώσεις, ίσως και σχεδόν ποτέ, τα παραπάνω προϊόντα θα είναι πανομοιότυπα για τον κάθε πελάτη και θα γίνει ακριβώς η ίδια μεταποίηση για την κατασκευή και τοποθέτησή τους.

4.2 Ανάλυση λειτουργίας της εταιρίας

Στο παραπάνω κεφάλαιο έγινε ανάλυση της δραστηριότητα της εταιρίας βάσει του καταστατικού. Ας αναφερθούν όμως και μερικά πράγματα για τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η κοστολόγηση ενός προϊόντος. Η διαδικασία της κοστολόγησης στην εταιρία του παραδείγματός γίνεται περισσότερο με εμπειρικό τρόπο. Όμως παρατηρείται ότι γίνεται χρήση και ορισμένων στοιχείων της μεθόδου Κοστολόγησης κατά Παραγγελία. Να σημειωθεί ότι η εταιρία, δεν χρησιμοποιεί κάποιον συγκεκριμένο συντελεστή καταλογισμού των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, αλλά ο επιμερισμός των ποσοστών γίνεται με βάση την εμπειρία που έχει αποκτήσει ο λογιστής πάνω στο κομμάτι του επιμερισμού.

Το παράδειγμά θα πραγματοποιηθεί με την διαδικασία της επιλογής, μεταποίησης και τοποθέτησης ενός πάγκου στο χώρο εστιατορίου ενός ξενοδοχείου, το προϊόν αυτό θα κοστολογηθεί με τον τρόπο κοστολόγησης που χρησιμοποιεί το λογιστήριο της εταιρίας και στη συνέχεια, το ίδιο ακριβώς προϊόν, θα γίνει προσπάθεια να κοστολογηθεί με την μεθόδου της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων. Αφ' ότου έχει γίνει παράθεση των δύο τελικών αποτελεσμάτων, ένα από την κάθε μέθοδο κοστολόγησης, θα γίνει σύγκριση αυτών των δύο, βγάζοντας συμπεράσματα για το ποια μέθοδος είναι η καταλληλότερη και περισσότερο συμφέρουσα για την εταιρία.

Πριν παρουσιαστεί το αναλυτικό αριθμητικό παράδειγμα, θα γίνει περιγραφή της διαδικασίας που πραγματοποιείται από την αρχή της παραγγελίας του προϊόντος μέχρι και την τοποθέτησή του. Γίνεται υπόθεση ότι ο πελάτης επισκέπτεται τον χώρο της έκθεσης που βρίσκεται στον χώρο της εταιρίας. Αν δεν την επισκεφτεί έχοντας

αποφασίζει ένα συγκεκριμένο υλικό για την κατασκευή του προϊόντος που επιθυμεί, με την καθοδήγηση του υπευθύνου της εταιρίας, γίνεται η επίδειξη υποψηφίων υλικών για την κατασκευή του έργου. Εφόσον η επιλογή του υλικού έχει γίνει, ο πελάτης πρέπει να έχει στην κατοχή του και να προσκομίσει στον υπεύθυνο της εταιρίας, την κάτοψη του έργου βάσει του αρχιτεκτονικού σχεδίου, για να υπολογιστεί η αρχική προσφορά με βάση την κοστολόγηση. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει από την μεριά του πελάτη αρχιτεκτονικό σχέδιο, κάποιος τεχνίτης της εταιρίας μεταβαίνει στο χώρο του πελάτη για να γίνει η προσμέτρηση, ώστε να δοθεί η αρχική προσφορά. Η αρχική προσφορά που υπολογίζεται, βασίζεται στα αρχιτεκτονικά σχέδια ή την προσμέτρηση από τον τεχνίτη της εταιρίας και δεν είναι η οριστική. Η τελική τιμή του έργου θα προκύψει με την κατασκευαστική επιμέτρηση του έργου από τον τεχνίτη της εταιρίας. Αφού με βάση την κοστολόγηση έχει πραγματοποιηθεί η αρχική προσφορά, ο τεχνίτης της εταιρίας πηγαίνει στο χώρο του πελάτη για την κατασκευαστική επιμέτρηση, ώστε να καταγραφούν τα οριστικά μέτρα κοπής και κατασκευής του έργου. Στη συνέχεια ο τεχνίτης καταθέτει τα πραγματικά μέτρα του έργου στο τμήμα του λογιστηρίου της εταιρίας για να υπολογιστεί με βάση την μέθοδο κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η εταιρία, η τελική τιμή προσφοράς για τον πελάτη. Στην τιμή αυτή δεν περιλαμβάνεται ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), περιλαμβάνεται όμως η τοποθέτηση του προϊόντος (παροχή υπηρεσιών στο χώρο του πελάτη). Κατόπιν συμφωνίας με τον πελάτη αποφασίζεται ο τρόπος αποπληρωμής του έργου. Να σημειωθεί ότι η τελική προσφορά ισχύει για ενενήντα (90) ημέρες από την στιγμή που θα ανακοινωθεί στον πελάτη. Αν και εφόσον ο πελάτης αποδεχθεί την προσφορά της εταιρίας, τα τελικά μέτρα κοπής, δίδονται στο τμήμα μεταποίησης και κατασκευής, για να ξεκινήσει η διαδικασία επεξεργασίας του προϊόντος. Μετά το πέρας της κατασκευής του προϊόντος, γίνεται η μεταφορά του με κατάλληλο τρόπο και μέσο μεταφοράς που διαθέτει η εταιρία, στο χώρο του πελάτη και ξεκινάει η τοποθέτησή του. Η μεταποίηση και τοποθέτηση του προϊόντος μπορεί να διαρκέσει από μία (1) έως και δέκα (10) εργάσιμες ημέρες, ίσως και παραπάνω, σε συνδυασμό με το εργατικό προσωπικό που θα συμμετέχει στο συγκεκριμένο έργο.

4.3 Κοστολόγηση με μέθοδο που ακολουθεί η εταιρεία

Το παράδειγμά ξεκινάει από την στιγμή που ο ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου έχει αποφασίσει την ανακαίνιση του χώρου εστιατορίου της επιχείρησής του και επισκέπτεται την έκθεση που βρίσκεται στο χώρο του μαγαζιού. Μετά την επιλογή υλικού που έγινε με την καθοδήγηση του υπευθύνου της εταιρίας και την κατάθεση των αρχιτεκτονικών σχεδίων ξεκινάει η κοστολόγηση για να προσφερθεί η προσφορά στον πελάτη. Ο πελάτης έχει επιλέξει για την κατασκευή του έργου που επιθυμεί το υλικό Canvas. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, γίνεται η υπόθεση ότι η αρχική προσφορά της τιμής του προϊόντος με την τελικά προσφορά δεν διαφέρουν, καθώς τα μέτρα που υπάρχουν στα αρχιτεκτονικά σχέδια, με την πραγματική μέτρηση στον χώρο του πελάτη μας από τον τεχνίτη της εταιρίας, δεν έχουν καμία απόκλιση μεταξύ τους. Μετά την κατάθεση των τελικών μέτρων από τον τεχνίτη, στο τμήμα του λογιστηρίου της εταιρίας, έχουμε τον εξής πίνακα με τις τιμές του υλικού:

Πίνακας 4.1: Περιγραφή και τιμή υλικού

Περιγραφή	Μονάδα	Ποσότητα	Τιμή/Ποσότητα	Τελική Τιμή
Πάγκος πλάτους έως 60 εκ.	τρ. μ.	12 μ.	160 €	1.920 €
Πάγκος πλάτους έως 90 εκ.	τρ. μ.	9 μ.	250 €	2.250 €
Σοβατεπί πάγκου έως 6 εκ. ύψος	τρ. μ.	12 μ.	40 €	480 €
			Σύνολο	4.650 €

Κατά την διάρκεια της εκτέλεσης του έργου όμως θα χρησιμοποιηθούν και άλλα υλικά τα οποία είναι απαραίτητα για την μεταποίηση και τοποθέτηση του προϊόντος, όπως για παράδειγμα κόλλες σιλικόνης, γυαλόχαρτα, γυαλιστικό υγρό για μάρμαρα

κ.α. Τα λοιπά πρόσθετα αυτά υλικά θα κοστίσουν 110 €. Έτσι για τα Άμεσα υλικά που χρησιμοποιεί η εταιρία υπάρχει ένα σύνολο ύψους της τάξης των 4.760 €.

Για την μεταποίηση των παραπάνω υλικών ώστε να προκύψει ο πάγκος για την τοποθέτηση στο χώρο του πελάτη, χρειάζεται εργατικό δυναμικό για τον χειρισμό των μηχανημάτων και την επεξεργασία του υλικού. Στον παρακάτω πίνακα θα δούμε τον αριθμό των τεχνιτών που θα χρειαστούν για την επεξεργασία και την τοποθέτηση του προϊόντος, τις ημέρες απασχόλησης και τον αριθμό ημερομίσθιων που θα δαπανηθούν:

Πίνακας 4.2: Άμεσης Εργασίας

	Ημέρες Απασχόλησης	Αριθμός τεχνιτών	Ημερομίσθιο/τεχνίτη	Τελικό ποσό ημερομισθίων
Μεταποίηση	5	4	50 €	1.000 €
Τοποθέτηση	4	3	50 €	600 €
			Σύνολο	1.600 €

Η εταιρία πληρώνει βάση ημερομισθίων τους τεχνίτες της. Στο ποσό ημερομισθίου ανά τεχνίτη που αναφέρουμε στο παραπάνω πίνακα, δεν έχει προστεθεί το ποσό που η εταιρία δαπανά για την ασφάλισή τους. Το συνολικό χρηματικό ποσό που η εταιρία θα δώσει για την ασφάλιση των εργαζομένων που συμβάλουν στην περάτωση του συγκεκριμένου έργου για όλες τις εργάσιμες ημέρες ανέρχεται στα 780 €. Έτσι για την Άμεση εργασία που χρειάζεται για την μεταποίηση και τοποθέτηση του προϊόντος, υπάρχει ένα σύνολο ύψους της τάξης των 2.380 €.

Η εταιρία, όπως και όλες οι εταιρίες έχει Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα τα οποία με κάποιον τρόπο πρέπει να καταλογιστούν στην τελικά τιμή του προϊόντος που θα παραλάβει ο πελάτης. Η εταιρία όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεν χρησιμοποιεί κάποιον συγκεκριμένο συντελεστή καταλογισμού. Γνωρίζουμε όμως ότι τον μήνα που πραγματοποιείτε το έργο, πραγματοποιήθηκαν και ακόμα 5 έργα. Έτσι συνολικά κατασκευάστηκαν 6 έργα που πρέπει να επιμεριστούν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Καθώς τα έργα που πραγματοποιήθηκαν έχουν περίπου τα ίδια χαρακτηριστικά σε

σχέση με τα Έξοδα και την Άμεση εργασία, αλλά διαφέρουν στα Άμεσα Υλικά ο επιμερισμός μας θα γίνει ως εξής:

Πίνακας 4.3: Ανάλυση Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Είδος ΓΒΕ	Έργα που πραγματοποιήθηκαν	Συνολικά ΓΒΕ	Τελικά ΓΒΕ
Ηλεκτρικό Ρεύμα	6	3.000 €	500 €
Ασφάλιστρα κτηρίου	6	1.500 €	250 €
Καύσιμα Αυτοκινήτου	6	Από αποδείξεις	200 €
Αποσβέσεις Μηχανημάτων	6	9.000 €	1.500 €
Επισκευή Μηχανημάτων	6	900 €	150 €
Φόροι-Τέλη	6	1.500 €	250 €
Έμμεση Εργασία	6	2.460 €	410 €
Έμμεσα Υλικά	6	6.000 €	1.000 €
Λοιπά Έξοδα	6	3.000 €	500 €
		Σύνολο	4.760 €

Κάθε μήνα ανάλογα με τα είδη και κυρίως με τον αριθμό των έργων που πραγματοποιούνται καταμερίζονται ανάλογα και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που έχει η εταιρία. Για τον μήνα που κατασκευάστηκε το έργο του παραδείγματός, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι τα στοιχεία που παρουσιάζονται στον παραπάνω πίνακα και καταμερίζονται όπως καταγράψαμε αφού διεκπεραιώθηκαν συνολικά έξι (6) έργα. Επίσης να αναφερθεί ότι οι τεχνίτες της εταιρίας χρησιμοποιούν πέντε (5) διαφορετικά μηχανήματα για την μεταποίηση των υλικών που χρειάστηκαν για την κατασκευή του τελικού προϊόντος και τον μήνα που έγινε το συγκεκριμένο έργο χρειάστηκαν επισκευή δύο (2) από τα μηχανήματα αυτά.

Έτσι για τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα υπάρχει ένα σύνολο ύψους της τάξης των 4.760€.

Για την εταιρία καταγράφονται επίσης Έξοδα Διοίκησης και Έξοδα Διάθεσης. Για τα Έξοδα Διοίκησης υπάρχει ένα ποσό της τάξης των 4.000 € για το έργο που πραγματοποιήθηκε. Επίσης για τα Έξοδα Διάθεσης η εταιρία προσφέρει 760 €. Τα έξοδα Διοίκησης και Διάθεσης είναι σταθερά ποσά τα οποία και δεν αλλάζουν σε κάθε παραγγελία έργου που γίνεται. Υπάρχει μια περίπτωση να αλλάξουν μονάχα τα έξοδα Διάθεσης αν η εταιρία αποφασίσει να διαθέσει χρήματα για να διαφημίσει τα προϊόντα της, με τρόπο εκτός του site στο διαδίκτυο που διαθέτει, με κάποιον άλλο μέσω, όπως για παράδειγμα τηλεοπτική ή ραδιοφωνική διαφήμιση.

Έτσι για τα Έξοδα Διοίκησης και Διάθεσης υπάρχει ένα σύνολο ύψους της τάξης των 4.760 €.

Μέχρι τώρα γινόταν υπολογισμός για τα ποσά που θα προκύψουν από τα Άμεσα Υλικά, την Άμεση Εργασία, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα και τα Έξοδα Διοίκησης και Διάθεσης που χρειάζονται για την μεταποίησης και τοποθέτηση του προϊόντος που έχει επιλέξει ο πελάτης. Μέχρι στιγμής αν προσθέσουμε όλα τα αποτελέσματα που βρίσκονται στη διάθεσή του λογιστηρίου, παραθέτεται ένα αποτέλεσμα ύψους 16.660 €. Σε αυτό το ποσό όμως δεν έχει υπολογίσει το κέρδος το οποίο επιθυμεί η επιχείρηση να έχει από την πώληση του προϊόντος. Συνήθως στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις στη χώρα μας υπάρχει ένα “σπάνταρ” ποσοστό κέρδους που επιδιώκουν να επιτύχουν. Αυτό το ποσοστό ανέρχεται περίπου στο 30% της συνολικής τελικής τιμής του προϊόντος. Οπότε μέχρι στιγμής έχει υπολογιστεί σαν ποσοστό το 70% της τιμής του τελικό προϊόντος. Έτσι για να βρεθεί η τελική τιμή που θα περιέχει μέσα και το κέρδος της εταιρίας γίνεται το εξής: $(16.660 * 30\% = 4.998)$. Στη συνέχεια για να βρεθεί η τελική τιμή του προϊόντος υπολογίζουμε: $(4.998 / 70\% = 7.140)$ και τέλος: $(16.660 + 7.140 = 23.800)$. Επομένως η τελική τιμή του προϊόντος που θα παραδώσουμε στον πελάτη ανέρχεται σε ποσό ύψους 23.800 €.

Έτσι καταλήγουμε στο τέλος της Κοστολόγησης του προϊόντος με την τιμή του παραπάνω να ανέρχεται στις 23.800 €.

Αυτή την μεθοδολογία χρησιμοποιεί η εταιρία για να κοστολογεί τα προϊόντα τα οποία και διαθέτει. Στη συνέχεια του παραδείγματος θα γίνει προσπάθεια να πραγματοποιηθεί, με τα ίδια ακριβώς δεδομένα, το αποτέλεσμα που θα επιφέρει η κοστολόγηση με το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων (ABC).

4.4 Κοστολόγηση με την μέθοδο της ABC

Και στη συγκεκριμένη περίπτωση θα γίνει χρήση των παραπάνω δεδομένων ώστε μετέπειτα να γίνει η σύγκριση των δύο αποτελεσμάτων. Επομένως αξίζει να σημειωθεί ότι τα στοιχεία και τα αριθμητικά αποτελέσματα από τους πίνακες 4.3.1 και 4.3.2 παραμένουν ως έχουν χωρίς να αλλάξει κάτι. Για τον σχεδιασμό και την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου μοντέλου κοστολόγησης έγινε προσπάθεια να ακολουθηθούν όσο πιο πιστά γίνεται τα βήματα ανάπτυξης του συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων.

Μετά από αρκετή μελέτη της επιχείρησης και ανάλυση, της παραπάνω παραγγελίας όπου ο πελάτης επιθυμεί, εντοπίστηκαν και προσδιορίστηκαν οι βασικές δραστηριότητες που εκτελούνται εντός της επιχείρησης. Οι δραστηριότητες αυτές είναι σημαντικές για την λειτουργία της επιχείρησης και προκαλούν σημαντικό κόστος στην παραγωγή των προϊόντων. Οι δραστηριότητες είναι οι εξής:

1. Σύνταξη Παραγγελίας
2. Αρχική επίσκεψη σε πελάτη για καταγραφή πραγματικών μέτρων
3. Προετοιμασία και χρήση μηχανημάτων
4. Διεκπεραίωση παραγγελίας
5. Τοποθέτηση προϊόντος

Ως δεύτερο βήμα, οι παραπάνω δραστηριότητες θα πρέπει να κατηγοριοποιηθούν σε μια από τα πέντε επίπεδα δραστηριότητας που έχουν αναφερθεί στο Κεφάλαιο 3.3. Έτσι μετά την κατανομή των δραστηριοτήτων στα επίπεδα αυτά έχουμε τον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 4.4: Επίπεδα Δραστηριοτήτων

Δραστηριότητα	Επίπεδο Δραστηριότητας
Σύνταξη Παραγγελίας	Γενική Λειτουργία της επιχείρησης
Αρχική επίσκεψη σε πελάτη για καταγραφή πραγματικών μέτρων	Πελάτης
Προετοιμασία και χρήση μηχανημάτων	Μονάδα προϊόντος
Διεκπεραίωση παραγγελίας	Μονάδα προϊόντος
Τοποθέτηση προϊόντος	Πελάτης

Με βάση την θεωρία μπορεί να γίνει μια ομαδοποίηση δραστηριοτήτων σε δεξαμενές κόστους. Αυτό είναι εφικτό να γίνει όταν οι δραστηριότητες έχουν κοινό σκοπό είτε ίδια κοστολογική συμπεριφορά. Επομένως με αυτή την δυνατότητα που δίδεται από την θεωρία παρουσιάζεται το εξής αποτέλεσμα για τις παρακάτω τέσσερις (4) δεξαμενές κόστους που προκύπτουν:

1. Σύνταξη παραγγελίας
2. Επαφή με τον πελάτη
3. Λειτουργία μηχανημάτων
4. Διεκπεραίωση παραγγελίας

Σε αυτό το σημείο της κοστολόγησης θα πρέπει να γίνει ο καθορισμός του συνολικού κόστους που πραγματοποιήθηκε σε κάθε δραστηριότητα. Πριν πραγματοποιηθεί όμως αυτό, θα πρέπει να βρεθούν οι κατηγορίες των οδηγών κόστους που ταξινομούνται οι δραστηριότητες, αλλά και τους οδηγούς κόστους που θα χρησιμοποιηθούν στη συνέχεια. Μετά από μελέτη του παραδείγματος, και την μελέτη των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, στο παρακάτω πίνακα αναφέρονται όλα τα παραπάνω στοιχεία, για να γίνει ευκολότερα η διαδικασία της κοστολόγησης στη συνέχεια του παραδείγματος. Ο πίνακας διαμορφώνεται ως εξής:

Πίνακας 4.5: Οδηγοί Κόστους και Συνολικό Κόστος

Δεξαμενές Κόστους Δραστηριοτήτων	Οδηγοί Κόστους Δραστηριοτήτων	Μέτρο Δραστηριότητας	Συνολικό Μηνιαίο Κόστος
Σύνταξη Παραγγελίας	Οδηγός Κόστους Συναλλαγών	Αριθμός προϊόντων	33.060 €
Επαφή με πελάτη	Οδηγός Κόστους Έντασης	Απευθείας το ποσό	200 €
Λειτουργία Μηχανημάτων	Οδηγός Κόστους Συναλλαγών	Αριθμός επανεκκινήσεων	15.900 €
Διεκπεραίωση Παραγγελίας	Οδηγός Κόστους Διάρκειας	Ώρες άμεσης εργασίας	12.960 €
Σύνολο			62.120 €

Ουσιαστικά πλέον έχουμε φτάσει στο τελικό στάδιο της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων για την επιχείρηση. Στο τελευταίο βήμα απομένει να γίνει ο λογισμός του κόστους ανά μονάδα προϊόντος και συγκεκριμένα για το παρόν προϊόν που η επιχείρηση κατασκευάζει για τον πελάτη της. Έτσι θα αναλυθεί η κάθε δραστηριότητα μεμονωμένα για να βρεθεί το κόστος της πάνω στην παραγγελία του προϊόντος που έχει αναλάβει η επιχείρηση.

1. Σύνταξη Παραγγελίας

Στη συγκεκριμένη δεξαμενή δόθηκε ο οδηγός κόστους συναλλαγών και μέτρο δραστηριότητας η επιχείρηση έχει λάβει τον αριθμό των προϊόντων, δηλαδή τον αριθμό των έργων που πραγματοποιήθηκαν τον μήνα που έλαβε χώρα το έργο που μελετάται στο παράδειγμα. Εκτελέστηκαν συνολικά έξι (6) έργα. Επομένως για να βρεθεί το κόστος: $(33.060 / 6 = 5.510)$. Άρα το κόστος της πρώτης δεξαμενής είναι 5.510 €

2. Επαφή με πελάτη

Εδώ η δεξαμενή έχει τον οδηγό κόστους έντασης. Σε αυτή την κατηγορία οδηγού κόστους, το κόστος των πόρων χρεώνεται κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Δηλαδή χρεώνεται όλο το ποσό κατευθείαν στο κοστολογικό αντικείμενο. Άρα το κόστος αυτής της δεξαμενής είναι 200 €.

3. Λειτουργία Μηχανημάτων

Σε αυτή την δεξαμενή η εύρεση του κόστους γίνεται λίγο πιο πολύπλοκη. Αρχικά υπάρχει ο οδηγός κόστους συναλλαγών και μέτρο δραστηριότητας ο αριθμός των επανεκκινήσεων των μηχανημάτων της εταιρίας. Μελετώντας τα στοιχεία της επιχείρησης και με τις πληροφορίες των τεχνιτών που χειρίζονται τα συγκεκριμένα μηχανήματα, έχουν καταγραφεί συνολικά εικοσιπέντε (25) επανεκκινήσεις στο σύνολο των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή των προϊόντων. Για την πραγματοποίηση του προϊόντος που μελετάται, έχουν γίνει πέντε (5) επανεκκινήσεις μηχανημάτων κατά την παραγωγή του. Επομένως για να βρεθεί το κόστος που θα καταλογιστεί στο προϊόν γίνεται το εξής: $(15.900 / 25 = 636 \text{ €})$ που αυτό το ποσό είναι το κόστος για κάθε μία επανεκκίνηση των μηχανημάτων. Εν συνεχεία για να βρεθεί το κόστος του προϊόντος: $(636 * 5 = 3.180)$. Άρα το κόστος της τρίτης δεξαμενής είναι 3.180 €.

4. Διεκπεραίωση παραγγελίας

Και στην τελευταία δεξαμενή ο υπολογισμός του κόστους είναι και εδώ λίγο περίπλοκος. Αρχικά υπάρχει ο οδηγός κόστους διάρκειας και μέτρο δραστηριότητας ο αριθμός των ωρών άμεσης εργασίας. Με τα στοιχεία που μελετήθηκαν και διαθέτει η εταιρεία τον μήνα απαιτούνται σύνολο 176 ώρες άμεσης εργασίας και αυτό προκύπτει από τις εργάσιμες ημέρες επί τις ώρες εργασίας που δαπανούνται για την κατασκευή των προϊόντων, δηλαδή $(22 * 8 = 176)$. Επομένως για να βρεθεί το κόστος γίνεται το εξής: $(12.960 / 176 = 73,6 \text{ €})$ το οποίο ποσό που προκύπτει είναι το κόστος για κάθε μια ώρα άμεσης εργασίας. Για την περάτωση του προϊόντος στο συγκεκριμένο παράδειγμα χρειάστηκαν 5 εργάσιμες ημέρες, δηλαδή $(5 * 8 = 40)$ ώρες άμεσης εργασίας. Τέλος υπολογίζεται για το κόστος του προϊόντος: $(73,6 * 30 = 2.944)$. Άρα το κόστος της τελευταίας δεξαμενής είναι 2.944 €.

Σε αυτό το σημείο έχουν βρεθεί όλα τα κόστη που θα βαρύνουν το προϊόν που παράγει η επιχείρηση για να προσφέρει στον πελάτη. Μετά από πρόσθεση όλων των ποσών αυτών προκύπτει ένα αποτέλεσμα της τάξης των 11.834 €. Το ποσό αυτό όμως έχει μόνο τα κόστη που επιβαρύνουν το προϊόν. Σε αυτό το ποσό θα πρέπει να προστεθεί το ποσό των Άμεσων Υλικών και το ποσό της Άμεσης Εργασίας που έχουν

βρεθεί και υπάρχουν στους πίνακες 4.3.1 και 4.3.1 αντίστοιχα. Επομένως προκύπτει ότι $(4.760 + 2.380 + 11.834 = 18.974)$. Άρα αυτό που αντιστοιχεί στο ποσό που αξίζει το προϊόν είναι 18.974 €.

Έτσι καταλήγουμε στην τελική τιμή που η επιχείρηση θα παραθέσει στον πελάτη η οποία ανέρχεται στο ποσό ύψους 18.974 €.

4.5 Σύγκριση των δύο αυτών μεθόδων

Για να υπάρχει μια συνολική εικόνα μετά το πέρας του παραδείγματος και να γίνει πιο κατανοητό το αποτέλεσμα και η σύγκριση των δύο μεθόδων παρουσιάζεται αρχικά ο παρακάτω πίνακας με τα αποτελέσματα που προέκυψαν:

Πίνακας 4.6: Παράθεση ποσών των Κοστολογικών Μεθόδων

	Προϊόν	
	Μέθοδος Επιχείρησης	ABC
Άμεσα Υλικά	4.760 €	
Άμεση Εργασία	2.380 €	
ΓΒΕ/Κόστος	9.520 €	11.834 €
Σύνολο	16.660 €	18.974 €

Στον παραπάνω πίνακα παρατηρείται στο συνολικό αποτέλεσμα ότι, με την μέθοδο Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων δημιουργούνται περισσότερα κόστη που επιβαρύνουν το προϊόν όπου η επιχείρηση προσφέρει. Παρ' όλα αυτά αν γίνει σύγκριση στις τελικές τιμές που κατέληξαν τα δύο κοστολογικά συστήματα ξεχωριστά, θα παρατηρηθεί ότι η τελική τιμή, του πρώτου κοστολογικού συστήματος είναι μεγαλύτερη (σ.σ 23.800 €), σε σύγκριση με την τιμή του δεύτερου κοστολογικού συστήματος (σ.σ 18.974 €). Η συγκεκριμένη διαφορά προέκυψε διότι στην μέθοδο που χρησιμοποιεί η εταιρία, η τελική τιμή του προϊόντος επιβαρύνεται

με ένα ποσοστό 30% επί της τιμής, που είναι το κέρδος που επιθυμεί η εταιρία για την κερδοφορία της. Στην δεύτερη περίπτωση της ABC αυτό δεν συμβαίνει.

Όμως γίνεται δυνατό να αναφερθεί ότι στο συγκεκριμένο παράδειγμα η μέθοδος της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων δίδει με περισσότερη ανάλυση πως το κόστος επιμερίζεται στις δραστηριότητες και έχουμε μεγαλύτερη ακρίβεια για τα ποσά που χρησιμοποιούνται.

Συμπεράσματα

Οι μέθοδοι που αναλύθηκαν, προσπάθησαν με κάθε τρόπο να κάνουν εμφανείς τις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στις δύο παραπάνω. Αν και η απόκλιση μεταξύ των δύο αποτελεσμάτων στα κοστολογικά συστήματα δεν ήταν αρκετά μεγάλη, οι πληροφορίες που λαμβάνονται είναι αρκετά σημαντικές.

Από τα ευρήματα παρατηρείται ότι το νέο κοστολογικό σύστημα του ABC, αποδεικνύεται αρκετά πολύπλοκο αλλά και χρονοβόρο για τις επιχειρήσεις. Αν όμως εφαρμοστεί κατάλληλα και από έμπειρα άτομα τα οποία έχουν τις σωστές γνώσεις στο αντικείμενο της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, τότε οι επιχειρήσεις που θα την εφαρμόσουν θα ωφεληθούν από τα πλεονεκτήματα που προσφέρει. Τεράστια βάση πρέπει να δοθεί στον αρχικό σχεδιασμό και την σωστή αξιολόγηση των δραστηριοτήτων για την λειτουργία του συστήματος. Παρ' όλα αυτά όμως το σύστημα του ABC προσφέρει ακριβείς και αξιόπιστες πληροφορίες για την λειτουργία της επιχείρησης.

Το παράδειγμα απέδειξε ότι η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων έχει ως επίκεντρό της τον πελάτη και την συμπεριφορά του. Κάτι που τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν αναφέρουν πουθενά κατά την εφαρμογή τους. Τα παραδοσιακά συστήματα δίνουν βάση στα υλικά, την άμεση εργασία και το κέρδος της εταιρίας. Αυτό αποδεικνύεται και από την διαφορά στις τελικές τιμές, που οφείλεται στο κέρδος όπου η εταιρία επιθυμεί να αποκτήσει.

Γενικά μέχρι σήμερα δεν έχει αποδειχθεί ότι το σύστημα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων έχει θετικές επιπτώσεις στην κερδοφορία της κάθε επιχείρησης που το εφαρμόζει. Σε σχέση με τα οφέλη που προσφέρει, αν δεν εφαρμοστεί σωστά, είναι ένα μεγάλο ρίσκο για την επιχείρηση, καθώς είναι αρκετά δαπανηρό και μπορεί να αποδειχθεί πολυδάπανο και όχι συμφέρον.

Με το σύστημα του ABC γίνεται καλύτερη η δυνατότητα του ελέγχου διότι με βάση τις δραστηριότητες που έχουν κατανεμηθεί, η συμπεριφορά του κόστους γίνεται πιο κατανοητή. Παράλληλα τα αποτελέσματα αυτής της μεθόδου βοηθούν αισθητά στην λήψη αποφάσεων για την ανάπτυξη νέων προϊόντων και συγκεκριμένα στο παράδειγμά, θα μπορούσε να βοηθήσει στην αναζήτηση και εύρεση νέων υλικών

για την παρασκευή των προϊόντων που θα προσφέρει η εταιρία στους μελλοντικούς πελάτες της.

Το σύστημα που θα εφαρμόσει η κάθε επιχείρηση για την κοστολόγηση των προϊόντων της, θα το αποφασίσει με βάση τις ανάγκες τις οποίες έχει. Πρέπει να λαμβάνει υπ' όψιν της τα πλεονεκτήματα σε συνδυασμό πάντα με τα μειονεκτήματα που έχει η κάθε μέθοδος κοστολόγησης, και να μπορεί να υπολογίσει τα μακροχρόνια αποτελέσματα που θα μπορέσει να της επιφέρει η κάθε μέθοδος κοστολόγησης. Παρ' όλα αυτά με το πέρασμα των χρόνων η οικονομία εξελίσσεται και γίνεται πολύπλοκη με αποτέλεσμα την ανάπτυξη και άλλων συστημάτων κοστολόγησης, που όμως για την εφαρμογή τους θα πρέπει να λαμβάνονται και να αναλύονται όλοι οι παράμετροι που τα αφορούν.

Βιβλιογραφία / Αρθρογραφία

- Βαρβάκης, Κωνσταντίνος Α, (2005), *Διοικητική Λογιστική: Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις*, Αθήνα: Ιδιωτική έκδοση, Κωνσταντίνος Α. Βαρβάκης
- Βαρβάκης, Κωνσταντίνος Α, (2003), *Κοστολόγηση και Κοστολογική οργάνωση*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήσης
- Βενιέρης, Γ, Κοέν, Σ, Κωλέτση, Μ, (2005), *Λογιστική Κόστους Αρχές και Εφαρμογές*, Αθήνα: Εκδόσεις Ρ.Ι Publishing
- Βενιέρης, Γ, και Κοέν, Σ, (2007), *Διοικητική Λογιστική*, Αθήνα: Εκδόσεις Ρ.Ι Publishing
- Καταστατικό εταιρίας “Λίθοι ΑΕ” (Τελευταία τροποποίηση 01/03/2011)
- Κεχράς, Ι, (1999), *Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων με την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε
- Κεχράς, Ι, (2009), *Η σύγχρονη Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε
- Κεχράς, Ι, (2010), *Μηνιαία Βραχυχρόνια Κοστολόγηση και Αναλυτική Λογιστική, Για Επιχειρήσεις Βιομηχανικές, Εμπορικές και Παροχής Υπηρεσιών*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε
- Πομόνης, Ν, (2001), *Κοστολόγηση Θεωρία και Πρακτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε
- Cokins, G, (1999), *Using ABC to become ABM, Journal of Cost Management*, (January/February), pp.29-35
- Landry, S.P, Wood, L.M and Lindquist, T.M, (1997), *Can ABC Bring Mixed Results? Management Accounting*, pp. 28-33.
- TaxHeaven, στη διεύθυνση:
https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm