



ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ

**ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC) ΣΤΟΝ
ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΜΙΑΣ
ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγήτρια: Γαλανάκη Χρυσούλα (Α.Μ. 401)

Επιβλέπων: Δρ. Λεμονάκης Χρήστος

©
2020

[i]



HELLENIC MEDITERRANEAN UNIVERSITY
SCHOOL OF MANAGEMENT AND ECONOMICS
SCIENCE
DEPARTMENT OF MANAGMENT SCIENCE AND
TECHNOLOGY

COSTING BASES ACTIVITIES (ABC) IN
THE SERVICES SECTION
THE CASE OF A PHARMACEUTICAL
STORE

DIPLOMA THESIS

Student: Galanaki Chrysoula (A.M. 401)

Supervisor: Dr. Lemonakis Christos

©
2020

[ii]

Υπεύθυνη Δήλωση : Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της πτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην πτυχιακή εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του προγράμματος σπουδών του Διοικητικής Επιστήμης και Τεχνολογίας του ΕΛ.ΜΕ.ΠΑ.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αναφερόμενοι στην κοστολόγηση καθίσταται σαφές ότι συμβάλλει στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρησιακής δράσης καθώς και στην λήψη αποφάσεων. Επιπλέον, σκοπεύει στην παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών ώστε να γίνει ο προσδιορισμός τους οικονομικού αποτελέσματος μιας επιχείρησης και ο υπολογισμός της αξίας των αποθεμάτων.

Όσον αφορά τις φαρμακευτικές επιχειρήσεις, προκειμένου να μπορέσουν να επιβιώσουν σε ένα διεθνές ανταγωνιστικό περιβάλλον, θα πρέπει να υιοθετήσουν ένα ακριβές σύστημα κοστολόγησης το οποίο θα τις βοηθήσει να γίνουν πιο ολοκληρωμένες και πιο ευέλικτες, για να αυξήσουν την παραγωγικότητα τους, μειώνοντας τα κόστη τους. Ένα από τα βασικά συστήματα διοίκησης κόστους είναι η κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα (Activity Based Costing, ABC).

Η βασική ιδέα αυτού του συστήματος κοστολόγησης βρίσκεται στο ότι η ανάλωση των πόρων δεν γίνεται από τους τελικούς αποδέκτες του κόστους, δηλαδή τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, αλλά από τις δραστηριότητες, οι οποίες στη συνέχεια κάνουν άμεση ανάλωση των πόρων. Έτσι, δεν κρίνεται απαραίτητη η χρήση κατά τον ίδιο βαθμό όλων των επιμέρους γενικών βιομηχανικών εξόδων από το σύνολο των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Στον τομέα των υπηρεσιών, τα περισσότερα είδη κόστους απορρέουν από πηγές που αναλώνονται πριν τη χρήση τους και επομένως η κοστολόγηση ABC απαιτείται περισσότερο συγκριτικά με τον βιομηχανικό τομέα.

Λέξεις κλειδιά: κέντρα κόστους, κοστολόγηση, κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα, συστήματα διοίκησης κόστους, φαρμακοβιομηχανία.

ABSTRACT

With regard to costing it is clear that it contributes to the planning and control of business action as well as to decision making. In addition, it aims to provide the necessary information to determine the financial result of a business and calculate the value of inventories.

Concerning the pharmaceutical companies, in order to survive in an internationally competitive environment, they must adopt an accurate costing system that will help them become more integrated and flexible, in order to increase their productivity while reducing their costs. One of the basic cost management systems is Activity Based Costing (ABC).

The basic idea of this costing system is that the consumption of resources is not done by the final recipients of costs, by the products or the services, but by the activities, which then make direct consumption of resources. Thus, it is not considered necessary to use to the same extent all the individual overhead industrial costs from the total of the products or services. In the services sector, most types of costs are derived from pre-consumed sources and therefore ABC costing is required more compared to the industrial sector.

Keywords: cost centers, costing, activity - based costing, cost management systems, pharmaceutical industry.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iv
ABSTRACT.....	v
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	vi
ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ	viii
ΛΙΣΤΑ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	ix
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	1
1.2 Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ..	3
2.1 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΓΧΩΡΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗ.....	3
2.2 Η ΓΚΑΜΑ ΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΑΓΕΙ ΜΙΑ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ .	5
2.3 Η ΕΞΑΡΤΗΣΗ ΤΗΣ ΕΓΧΩΡΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΑΠΟ ΕΙΣΑΓΟΜΕΝΗ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	6
2.4 ΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΠΟΙΟΙ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΛΟΓΟΙ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	10
3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ.....	10
3.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ.....	11
3.3 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	15
3.4 ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	23
4.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΟΔΟΥ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΗΣ	23
4.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	26
4.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	28
4.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΣΤΗΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ, ΤΗΝ ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗ	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	33
5.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	33
5.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	33
5.3 ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	34

5.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	36
5.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	38
5.6 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΧΡΟΝΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ	42
6.1 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΜΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗΣ	43
6.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΤΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ – ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΜΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗΣ	44
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	47
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	49

ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 3.1: Μεταβλητές που συνθέτουν το εξωτερικό μάκρο-περιβάλλον.....	17
Πίνακας 4.1: Τύποι κοστολογικών συστημάτων.....	28

ΛΙΣΤΑ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Σχεδιάγραμμα 3.1: Διαδικασία του στρατηγικού σχεδιασμού	13
Σχεδιάγραμμα 3.2: Δυνάμεις του Porter.....	18
Σχεδιάγραμμα 3.3: Διαδικασία επιχειρησιακής διαδικασίας	21
Σχεδιάγραμμα 5.1: Διαφορές κοστολόγησης ABC με την παραδοσιακή κοστολόγηση.....	42
Σχεδιάγραμμα 6.1: Διεργασίες φαρμακαποθήκης.....	44

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία η οποία αποτελείται από έξι κεφάλαια ασχολείται με την κοστολόγηση, ενώ εστιάζει στα συστήματα διοίκησης κόστους και κυρίως στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί για την εκπόνηση της εργασίας αυτής είναι η βιβλιογραφική επισκόπηση. Μέσα από την εκτενή ανάλυση του θέματος, ο σκοπός της είναι η παράθεση πληροφοριών από αξιόπιστες πηγές σχετικά με την κοστολόγηση και την φαρμακοβιομηχανία.

1.2 Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια από τα οποία το πρώτο είναι μια εισαγωγή για το θέμα που πρόκειται να αναλυθεί, όπου παρουσιάζεται ο σκοπός και η δομή της. Τα επόμενα κεφάλαια αποτελούν το κύριο μέρος της εργασίας. Το δεύτερο κεφάλαιο αφορά τα γενικά χαρακτηριστικά της φαρμακοβιομηχανίας, όπου αρχικά παρατίθενται στοιχεία που αφορούν την συμβολή της ελληνικής φαρμακοβιομηχανίας στην εγχώρια παραγωγή. Έπειτα, αναλύονται οι κατηγορίες των φαρμάκων και ποια είναι αυτά που δεν παράγονται στην Ελλάδα. Τέλος, τονίζεται η εξάρτηση της εγχώριας βιομηχανίας φαρμάκων από την εισαγόμενη τεχνολογία και μεθόδους παραγωγής.

Το τρίτο κεφάλαιο αποτελεί μια θεωρητική προσέγγιση του στρατηγικού σχεδιασμού της επιχείρησης, αναλύοντας την έννοια και τη λειτουργία του, καθώς και το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Ας σημειωθεί ότι για να υπάρξει βέλτιστη στρατηγική και να μπορέσει να διασφαλιστεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση, κρίνεται απαραίτητο να συνοπολογιστούν οι επικρατούσες συνθήκες του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος της. Τέλος, αναλύονται τα κύρια χαρακτηριστικά των επιχειρησιακών διαδικασιών.

Το επόμενο κεφάλαιο ασχολείται με τα συστήματα διοίκησης κόστους. Είναι σημαντικό αρχικά να γίνει ο διαχωρισμός των εννοιών του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης, παρουσιάζοντας τα βασικά χαρακτηριστικά τους. Έπειτα παρουσιάζεται

η έννοια της κοστολόγησης και η έννοια και λειτουργία των συστημάτων διοίκησης κόστους. Τα συστήματα αυτά συγκεντρώνουν το κόστος που εμφανίζεται κατά την διαδικασία παραγωγής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας και προσδιορίζουν το κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Στην τελευταία ενότητα του κεφαλαίου γίνεται μια αναφορά στην κοστολόγηση των φαρμάκων στην βιομηχανική παραγωγή, την προώθηση και την ανάπτυξη.

Για τον λόγο ότι δεν είναι εφικτή η διατήρηση των ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων μιας φαρμακευτικής επιχείρησης δίχως την υιοθέτηση ενός ακριβούς συστήματος διοίκησης κόστους (παραδοσιακές μέθοδοι ή μέθοδοι οριακής κοστολόγησης ή κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα) στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται πλήρης ανάλυση της κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας (κοστολόγηση ABC), που θεωρείται σύγχρονη μέθοδος διοίκησης κόστους.

Έτσι, αρχικά παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες που αφορούν την κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας και θα βοηθήσουν την κατανόηση της έννοιας της και της λειτουργίας της η οποία πραγματοποιείται σε τρεις φάσεις. Έπειτα, παρατίθενται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την υιοθέτηση του συστήματος κοστολόγησης ABC. Το κεφάλαιο κλείνει με την ενότητα η οποία αφορά την σύγκριση των παραδοσιακών και των σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, γίνεται μια προσπάθεια παρουσίασης και ανάλυσης της εφαρμογής της κοστολόγησης ABC στο τμήμα διακίνησης-διανομής μιας επιχείρησης η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία, διανομή και προώθηση φαρμάκων, δηλαδή μιας φαρμακαποθήκης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ

2.1 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΓΧΩΡΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Η σύγχρονη φαρμακοβιομηχανία της Ελλάδας θεωρείται ως βασικός πυλώνας ανάπτυξης της οικονομίας της, με αξιόλογη δυναμική παραγωγής και εξαγωγική δραστηριότητα, ικανός να συνεισφέρει στην αναδόμηση της ελληνικής οικονομίας κατά την εποχή μετά τα μνημόνια (Ελεύθερος Τύπος, 2019).

Αποτελείται από 29 καινοτόμες παραγωγικές μονάδες που χρησιμοποιούν σύγχρονη τεχνολογία και πρωτοποριακά συστήματα ποιοτικού ελέγχου, οι οποίες εξειδικεύονται κατά κύριο λόγο στην ανάπτυξη και παραγωγή γενόσημων φαρμάκων και προϊόντων φαρμακοτεχνικής καινοτομίας με υψηλή προστιθέμενη αξία. Αξίζει να σημειωθεί ότι όλη η Ευρώπη έχει 450 εργοστάσια φαρμάκων. Επομένως, η Ελλάδα έχει πιο μεγάλο μερίδιο στην ευρωπαϊκή παραγωγή φαρμάκων από ότι το μέγεθος της οικονομίας της στο ΑΕΠ της Ευρώπης (Ελεύθερος Τύπος, 2019 & Μπέλλος, 2020).

Κατά την δεκαετία του 1950, αρχίζει η ιστορία της ελληνικής φαρμακοβιομηχανίας καθώς μικρά φαρμακεία εφαρμόζουν βασικές παραγωγικές μεθόδους και μετατρέπονται βαθμιαία σε φαρμακευτικά εργαστήρια. Την δεκαετία του 1980 η φαρμακοβιομηχανία χαρακτηρίζεται από εξωστρέφεια, γεγονός που την ακολουθεί έως και σήμερα. Εκείνη την εποχή αρχίζουν οι εξαγωγές των ελληνικών φαρμάκων σε χώρες της Μέσης Ανατολής και της Αφρικής, με το ελληνικό φάρμακο να αποτελεί την πρωταρχική θεραπευτική επιλογή σε εξελεγμένα υγειονομικά συστήματα (Ελεύθερος Τύπος, 2019).

Πλέον, τα ελληνικά φάρμακα, τα οποία χαρακτηρίζονται από ασφάλεια, ποιότητα και αποτελεσματικότητα, εξάγονται σε περισσότερες από 85 χώρες σε όλες τις ηπείρους, γεγονός που τα κατατάσσει στη δεύτερη θέση των εξαγωγίμων προϊόντων στην οικονομία της Ελλάδας μετά από τα πετρελαιοειδή. Κατά το 2018, οι εισαγωγές φαρμακευτικών προϊόντων έφτασαν στα 2,8 δις €. Οι αντίστοιχες εξαγωγές ανήλθαν στα 1,4 δις €, δηλαδή στο 4,3% των συνολικών ελληνικών

εξαγωγών όλων των αγαθών. Προσφάτως, οι εξαγωγές των προϊόντων των ελληνικών φαρμακοβιομηχανιών επεκτάθηκαν και στις ΗΠΑ, η οποία αποτελεί μια ανταγωνιστική φαρμακευτική αγορά, επιβεβαιώνοντας έτσι την αξιοπιστία και την ποιότητα τους (Ελεύθερος Τύπος, 2019 & Τσακανίκας και συν., 2019).

Όπως ήδη ειπώθηκε, ένας από τους δυναμικότερους κλάδους της βιομηχανίας της Ελλάδας αποτελεί η παραγωγή και η διάθεση φαρμακευτικών προϊόντων. Ο προσδιορισμός της προσφοράς των φαρμακευτικών προϊόντων γίνεται από τις φαρμακευτικές παραγωγικές και εμπορικές επιχειρήσεις του κλάδου και την αλυσίδα αποθήκευσης, διακίνησης και διάθεσης στο κοινό. Αναλυτικότερα, τα φάρμακα εκτός αυτών που η διάθεση τους πραγματοποιείται μέσω νοσοκομείων, ακολουθούν την πορεία φαρμακευτική επιχείρηση, φαρμακαποθήκη και τέλος φαρμακείο (Μουρτζίκου και συν., 2015 & Τσακανίκας και συν., 2019).

Τα τελευταία χρόνια, η ελληνική φαρμακοβιομηχανία εξειδικεύεται στην παραγωγή και ανάπτυξη ποιοτικών επώνυμων γενοσήμων φαρμάκων και φαρμάκων προστιθέμενης αξίας, καθώς τα ανάλογα ελληνικά εργοστάσια εφαρμόζουν τεχνολογίες αιχμής και καινοτόμα συστήματα ποιοτικού ελέγχου. Υπάρχουν 28 εργοστάσια φαρμάκων με 11.000 απασχολούμενους, οι οποίοι αποτελούν το 60% της συνολικής απασχόλησης του κλάδου (Τρύφων, 2019).

Στον τομέα της Έρευνας και της Ανάπτυξης, πολλές είναι οι φαρμακοβιομηχανίες οι οποίες κατοχυρώνουν ευρεσιτεχνίες, προάγουν καινοτομίες, επενδύουν στην έρευνα και παίρνουν μέρος σε ερευνητικά προγράμματα (Ξανθοπούλου & Κατσαλιάκη, 2016). Η ελληνική φαρμακοβιομηχανία αποτελεί κινητήρια δύναμη επένδυσης με τη δαπάνη για Έρευνα και Ανάπτυξη να ανέρχεται στο 8% της ελληνικής συνολικής δαπάνης για Έρευνα και Ανάπτυξη, ενώ για το 2018 διεξήχθησαν 2.506 κλινικές μελέτες με τις 1.434 από αυτές να έχουν ολοκληρωθεί (Τσακανίκας και συν., 2019).

Με βάση τον IOBE, το ΑΕΠ της χώρας ενισχύεται κατά 3,42€ για κάθε 1€ που δαπανάται σε ελληνικό φάρμακο. Αυτός ο πολλαπλασιαστής είναι πολύ πιο υψηλός από τους αντίστοιχους άλλων βασικών οικονομικών κλάδων, όπως του τουρισμού και της ναυτιλίας (Τρύφων, 2019). Τέλος, αξ σημειωθεί ότι σύμφωνα με τα τελευταία διαθέσιμα στοιχεία του IOBE που αφορούν το 2017, η παραγωγή

φαρμακευτικών προϊόντων ανήλθε σε 954 εκατ. €, αυξημένη κατά 6,6% συγκριτικά με το 2016 και με προστιθέμενη αξία 668 εκατ. € (Τσακανίκας και συν., 2019).

2.2 Η ΓΚΑΜΑ ΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΑΓΕΙ ΜΙΑ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ

Με βάση τα διεθνή επιστημονικά κριτήρια, τα φάρμακα μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις κατηγορίες:

- Συνταγογραφούμενα φάρμακα.
- Μη συνταγογραφούμενα φάρμακα ή over the counter.
- Lifestyle φάρμακα (Μουρτζίκου και συν., 2015).

Τα συνταγογραφούμενα φάρμακα θεωρούνται ασφαλή μόνο στην περίπτωση που καταναλώνονται υπό την επίβλεψη κάποιου ειδικού. Διαφορετικά κρίνονται μη ασφαλή εξαιτίας της τοξικότητάς τους, των αλληλεπιδράσεων με τη συγχορήγηση άλλων φαρμάκων, του τρόπου χρήσης τους, της κατάστασης του ασθενή κ.α. (Μουρτζίκου και συν., 2015).

Τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα ή over the counter θεωρούνται ασφαλή με την προϋπόθεση ότι εφαρμόζονται οι αναγραφόμενες οδηγίες οι οποίες πρέπει να είναι γραμμένες με κατανοητό τρόπο και να μελετώνται πριν από την χρήση τους (Μουρτζίκου και συν., 2015). Διακρίνονται σε φάρμακα για τον βήχα και το κρυολόγημα, φάρμακα για το γαστρεντερικό σύστημα, αναλγητικά, βιταμίνες, φάρμακα για την φροντίδα του δέρματος και φάρμακα για την φροντίδα των ματιών (Κοντογιώργης, 2014).

Τέλος, τα lifestyle φάρμακα αποτελούν μία από τις πιο επικερδής και αναπτυσσόμενες αγορές στο φαρμακοβιομηχανικό κλάδο. Τα φάρμακα που περιλαμβάνονται σε αυτήν την κατηγορία, αντιμετωπίζουν προβλήματα που σχετίζονται με την ηλικία ή τον σύγχρονο τρόπο ζωής, όπως η τριχόπτωση, η παχυσαρκία κ.α. και όχι με σοβαρές παθήσεις που είναι απειλητικές για την ανθρώπινη ζωή (Μουρτζίκου και συν., 2015).

Επιπλέον, τα φάρμακα μπορούν να διακριθούν σε πρωτότυπα, γενόσημα, βιολογικά και βιο-ομοειδή φάρμακα. Ένα πρωτότυπο φάρμακο είναι το αποτέλεσμα

μακροχρόνιων ερευνών μιας φαρμακοβιομηχανίας και κατοχυρώνεται με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας. Έτσι, για μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο, η φαρμακοβιομηχανία που το έχει ανακαλύψει έχει το αποκλειστικό δικαίωμα κυκλοφορίας και εμπορικής εκμετάλλευσης του. Μετά τη λήξη αυτής της περιόδου, δίνεται η δυνατότητα και σε άλλες φαρμακοβιομηχανίες να παράγουν και να κυκλοφορήσουν αντίγραφο του φαρμάκου, δηλαδή γενόσημο φάρμακο (Σαμανίδου, 2015).

Η παρασκευή ενός γενόσημου φαρμάκου γίνεται με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτό είναι αποτελεσματικό και ασφαλές και ότι περιέχει την ίδια δραστική ουσία στην ίδια ποσότητα (ίδια περιεκτικότητα) με το πρωτότυπο και είναι ισοδύναμο του. Τα εγκεκριμένα γενόσημα από τον Οργανισμό Φαρμάκων πρέπει να έχουν την ίδια μορφή δόσης και χορήγησης. Ένα γενόσημο μπορεί να εμφανίζει διαφορές από το πρωτότυπο μόνο στα έκδοχα, δηλαδή στα δίχως φαρμακολογική δράση υλικά μορφοποίησης (Σαμανίδου, 2015).

Το βιολογικό φάρμακο είναι αυτό του οποίου η δραστική ουσία είναι βιολογική, δηλαδή παράγεται ή προέρχεται από έναν ζωντανό οργανισμό. Από την άλλη, το βιο-ομοειδές φάρμακο είναι παρόμοιο με το βιολογικό, αφού εμπεριέχει παρόμοια και όχι την ίδια δραστική ουσία με αυτό (δεν θεωρείται γενόσημο του). Αυτά τα δύο φάρμακα χρησιμοποιούνται συνήθως στην ίδια δόση και για την αντιμετώπιση της ίδια νόσου (Γενικό Σύστημα Υγείας Κυπριακής Δημοκρατίας, 2018).

2.3 Η ΕΞΑΡΤΗΣΗ ΤΗΣ ΕΓΧΩΡΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΑΠΟ ΕΙΣΑΓΟΜΕΝΗ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Την τελευταία εικοσαετία, οι φαρμακοβιομηχανίες στην Ελλάδα έχουν επενδύσει σε σημαντικό βαθμό σε καινοτόμο τεχνολογικό εξοπλισμό αλλά και σε συστήματα ελέγχου ποιότητας της διαδικασίας παραγωγής, οδηγώντας στην ύπαρξη ανταγωνιστικής παρουσίας από την πλευρά τους, στην εγχώρια αγορά αλλά και στις αγορές του εξωτερικού (Γκόλνα και συν., 2013).

Η ελληνική φαρμακοβιομηχανία έχει δυναμική παρουσία και θα μπορούσε να ειπωθεί ότι εδώ και αρκετά χρόνια αυτή η παρουσία αποτελεί εγγύηση για την ανεξάρτηση της από τις εισαγωγές σε φάρμακα, τις εισαγόμενες παραγωγικές μεθόδους και την εισαγόμενη τεχνολογία. Ωστόσο, δεν έχει συμβεί κάτι τέτοιο, ενώ

παράλληλα η φαρμακοβιομηχανία της χώρας προβαίνει στην παραγωγή ποιοτικού ελληνικού πρωτότυπου και ουσιωδώς όμοιου φαρμάκου και αναπτύσσει ένα ανταγωνιστικό απόθεμα ελληνικής τεχνογνωσίας το οποίο και διαρκώς ανανεώνεται (Δέμος, 2012).

Επιπλέον, παράγεται μια αρκετά μεγάλη γκάμα φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων (προϊόντα με καθιερωμένη εμπορική ονομασία) και σκευασμάτων σχεδόν σε όλες τις φαρμακευτικές μορφές της διεθνούς αγοράς, όπως για παράδειγμα ενέσιμα φάρμακα, δισκία, υπόθετα, σιρόπια, κ.α.. Όμως, από την άλλη πλευρά, υφίσταται αρκετά υψηλού βαθμού εξάρτηση της εγχώριας φαρμακοβιομηχανίας από εισαγόμενες φαρμακευτικές πρώτες ύλες όπως για παράδειγμα έκδοχα, κάψουλες κ.α. (Χασάκη, 2001).

Τέλος, η εξάρτηση της και από την εισαγόμενη τεχνολογία και τις εισαγόμενες μεθόδους παραγωγής είναι του ίδιου βαθμού. Ας σημειωθεί ότι έως και σήμερα η ανάπτυξη της φαρμακοβιομηχανίας της χώρας βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στην απόκτηση τεχνολογίας με συμβάσεις licensing (δικαίωμα εκμετάλλευσης των εισαγόμενων τεχνολογιών) και στην πραγματοποίηση άμεσων ξένων επενδύσεων, συνδυαστικά με την παραγωγή φαρμάκων για λογαριασμό ξένων επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα (Χασάκη, 2001).

2.4 ΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΠΟΙΟΙ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΛΟΓΟΙ

Από το 1995 και έπειτα, το μεγαλύτερο τμήμα της φαρμακευτικής αγοράς το αποτελούν τα εισαγόμενα φάρμακα, τα οποία κατέγραψαν γρήγορους ανοδικούς ρυθμούς, καθώς το 1987 αποτελούσαν μόλις το 18,3% της αγοράς, ενώ το έτος 2000, ανέρχονταν σε 57%. Παρατηρείται λοιπόν, ότι ο κλάδος των παραγόμενων φαρμακευτικών προϊόντων σε εγχώριο επίπεδο παρουσιάζει φθίνουσα πορεία. Διαρκώς χάνει έδαφος έναντι των εισαγόμενων φαρμάκων, καθώς η πολιτική τιμολόγησης δεν ευνοεί την εγχώρια παραγωγή, αλλά τις εισαγωγές (Καψή, 2019).

Ενώ το 1987, το μερίδιο των παραγόμενων και συσκευαζόμενων φαρμακευτικών προϊόντων ανέρχονταν στο 80,6% της αγοράς, το 2002 ήταν μόλις 42%. Γενικά, ένα από τα χαρακτηριστικά της παραγωγής της ελληνικής φαρμακοβιομηχανίας είναι η οριζόντια διάρθρωση της, καθώς παράγει και άλλα

προϊόντα, όπως για παράδειγμα καλλυντικά, όρους κ.α., ενώ δεν παράγει φαρμακευτικές πρώτες ύλες (Καψή, 2019).

Οι φαρμακοβιομηχανίες της Ελλάδας δραστηριοποιούνται σε ένα δυσμενές περιβάλλον, καθώς έρχονται αντιμέτωπες με πολυεθνικούς ομίλους και με ασταθή υγειονομική πολιτική. Έτσι, για να επιτύχουν την διατήρηση της ρευστότητας, στρέφονται όλο και πιο πολύ στις εξαγωγές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την έλλειψη εγχώριων παραγόμενων φαρμακευτικών προϊόντων και την εισαγωγή πολλών γενοσήμων φαρμάκων από χώρες παραγωγής χαμηλού κόστους (Ξανθοπούλου & Κατσαλιάκη, 2016).

Σύμφωνα με συνέντευξη του πρώην προέδρου της Ένωσης Ελλήνων Χημικών και του Ενιαίου Φορέα Ελέγχου Τροφίμων, Νίκο Κατσαρό, η ελληνική φαρμακοβιομηχανία έχει την δυνατότητα κάλυψης του μεγαλύτερου μέρους των αναγκών της. Ωστόσο, δεν καλύπτονται οι ανάγκες της χώρας για κάποια φάρμακα που είναι απαραίτητα για καρδιοπαθείς, για ορισμένα που είναι κατά του καρκίνου, για μερικά βασικά αντιβιοτικά και για ανθρώπινη ινσουλίνη. Παρά το γεγονός ότι η Ελλάδα δεν εξαρτάται πλέον σε μεγάλο βαθμό από τα εισαγόμενα φάρμακα, τα φάρμακα αυτά είναι τα πιο απαραίτητα για την ανθρώπινη ζωής (Παπαδάκης, 2015).

Οι χώρες από τις οποίες εισάγονται φαρμακευτικά προϊόντα για να καλυφθούν οι ανάγκες της Ελλάδας είναι 67 και οι κύριοι εταίροι της είναι η Γερμανία, η οποία καλύπτει το 27,4% των συνολικών εισαγωγών φαρμάκων, η Ιρλανδία με αντίστοιχο ποσοστό στο 12,2% και η Ελβετία με ποσοστό 9,1% (Τσακανίκας και συν., 2019).

Ας σημειωθεί ότι οι φαρμακοβιομηχανίες της Ευρώπης και επομένως και της Ελλάδας εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τις ινδικές πρώτες ύλες, καθώς η Ινδία είναι ένας από τους μεγαλύτερους προμηθευτές-εξαγωγείς γενοσήμων φαρμάκων σε παγκόσμιο επίπεδο. Με βάση το Συμβούλιο Προώθησης Φαρμακευτικών Εξαγωγών της Ινδίας, ελέγχεται περίπου το 26% των ευρωπαϊκών συνθέσεων γενόσημων φαρμάκων. Επιπλέον, το 70% των δραστικών ουσιών που χρησιμοποιείται από την Ινδία για την παραγωγή των γενοσήμων φαρμάκων προέρχεται από την Κίνα. Αυτές οι δραστικές ουσίες είναι:

- Η παρακεταμόλη (αντιπυρετικό και παυσίπονο).
- Η κλινδαμυκίνη, η ερυθρομυκίνη, η νεομυκίνη και η χλωραμφενικόλη (αντιβιοτικά).

- Η τινιδαζόλη, η μετρονιδαζόλη και η ορνιδαζόλη (αντιμυκητιασικά).
- Η ακυκλοβίρη (αντιικό).
- Η προγεστερόνη (ορμόνη).
- Οι βιταμίνες του συμπλέγματος Β (Σαράφη, 2020).

Αναφερόμενοι στις τελευταίες εξελίξεις σχετικά με την πανδημία του κορωνοϊού, ορισμένοι οικονομολόγοι υπογραμμίζουν την στρατηγική σημασία της ύπαρξης μιας δυνατής εγχώριας βιομηχανίας φαρμάκων. Θεωρούν ότι ενώ κάποιες χώρες προσπαθούσαν για την εξασφάλιση της επάρκειας των βασικών φαρμάκων, η ελληνική φαρμακοβιομηχανία αποδείχθηκε ισχυρή. Καλύπτει περίπου το 25% της εγχώριας αγοράς, αλλά θεωρείται ότι έχει τη δυνατότητα κάλυψης ως και το 75% των αναγκών με ασφαλή, οικονομικά και ποιοτικά φάρμακα (Μπέλλος, 2020).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ

Στη διεθνή αρθρογραφία και βιβλιογραφία έχουν δοθεί πολλές και διαφορετικές προσεγγίσεις της έννοιας της στρατηγικής. Παρακάτω παρουσιάζονται κάποιες από αυτές τις προσεγγίσεις που θεωρούνται και οι περισσότερο αντιπροσωπευτικές (Παπαδάκης, 2016):

- Σύμφωνα με τον Chandler η στρατηγική είναι *«ο καθορισμός των βασικών μακροχρόνιων στόχων και σκοπών μιας επιχείρησης, και η υιοθέτηση μιας σειράς πράξεων και ο προσδιορισμός των αναγκαίων μέσων για την πραγματοποίηση αυτών των στόχων»*.
- Κατά τον Andrews, η στρατηγική είναι *«μια διαμόρφωση αποστολής, στόχων ή σκοπών και πολιτικών και σχεδίων για την επίτευξη τους, που διατυπώνονται έτσι ώστε να καθορίζουν την έκταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και την ταυτότητα της επιχείρησης»*.
- Σύμφωνα με τον Ansoff, η στρατηγική είναι *«μια κοινή γραμμή μεταξύ των δραστηριοτήτων του οργανισμού και των προϊόντων του ή αγορών του, που καθορίζουν τη βασική φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας πριν, τώρα και στο μέλλον»* (Παπαδάκης, 2016).
- Κατά τον Ohmae, η στρατηγική είναι *«το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα της επιχείρησης»*. Ο βασικός σκοπός του σχεδιασμού είναι η δυνατότητα κέρδους της επιχείρησης με τον αποτελεσματικότερο τρόπο. Ουσιαστικά, η στρατηγική είναι η προσπάθεια αλλαγής της δύναμης μιας επιχείρησης συγκριτικά με την αντίστοιχη των ανταγωνιστών της όσο πιο αποτελεσματικά είναι αυτό δυνατόν να συμβεί (Γεωργόπουλος, 2015).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, γίνεται αντιληπτό ότι η στρατηγική δεν μπορεί να αποτελέσει ένα σύνολο από οδηγίες ή κανόνες. Ο κυρίαρχος σκοπός μιας επιχείρησης είναι η επιτυχημένη πορεία μέσα από τις κατάλληλες διοικητικές αποφάσεις, προκειμένου να αποκτηθεί και να διατηρηθεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Ουσιαστικά, γίνεται λόγος για ένα ολοκληρωμένο σχέδιο σύνδεσης των δυνάμεων (πλεονεκτημάτων) της επιχείρησης και των ευκαιριών (προκλήσεων) του περιβάλλοντος. Άρα, η στρατηγική αφορά την εξισορρόπηση των δυνάμεων και των αδυναμιών της επιχείρησης με τις ευκαιρίες και απειλές του περιβάλλοντος, ώστε να επιτευχθεί ο σκοπός της (Γεωργόπουλος, 2015).

3.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ

Ο στρατηγικός σχεδιασμός και το μάρκετινγκ αποτελούν δύο έννοιες και λειτουργίες του μάνατζμεντ της επιχείρησης, οι οποίες εξαιτίας της στρατηγικής φύσης τους συνδέονται μεταξύ τους. Καθώς θέτουν μακροπρόθεσμους στόχους και σχεδιάζουν δράσεις για την αποτελεσματική εφαρμογή αυτών των στόχων, και οι δύο προαναφερθείσες λειτουργίες έχουν σχέση με την πορεία και εξέλιξη της επιχείρησης μακροπρόθεσμα (Κριεμάδης, 2018).

Η στρατηγική με πολύ απλά λόγια είναι ο μακροπρόθεσμος σχεδιασμός αλλά και η υιοθέτηση του από μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό, προκειμένου να διασφαλίσει πλεονέκτημα σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, διαμέσου της εναρμόνισης των δυνατοτήτων και των πόρων της, στοχεύοντας στην εκπλήρωση των αναγκών των μελών της (Φλουρή, 2019).

Ο στρατηγικός σχεδιασμός έχει ως στόχο να αυξήσει την απόδοση και την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, υιοθετώντας το όραμα της, μέσω της βελτίωσης των λειτουργιών της. Ας σημειωθεί ότι το όραμα της κάθε επιχείρησης αποτελεί τον συνδετικό κρίκο μεταξύ του παρόντος και του μέλλοντος και έχει άμεση σχέση με την ερμηνεία των πληροφοριών από το επιχειρησιακό περιβάλλον και με το σχεδιασμό ώστε το μέλλον να είναι αποτελεσματικό και αποδοτικό. Προκειμένου να θεωρηθεί επιτυχημένος ο στρατηγικός σχεδιασμός, θα πρέπει να υπάρχει:

- Σαφή αντίληψη των προκλήσεων αλλά και των ευκαιριών του εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης καθώς και αξιολόγηση των δυνάμεων και αδυναμιών της που να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.
- Μάθηση από ορθές πρακτικές άλλων επιχειρήσεων, σαφής καθορισμός των σκοπών της επιχείρησης και καθορισμός του σχεδίου δράσης προκειμένου να επιτευχθούν οι σκοποί αυτοί (Φλουρή, 2019).

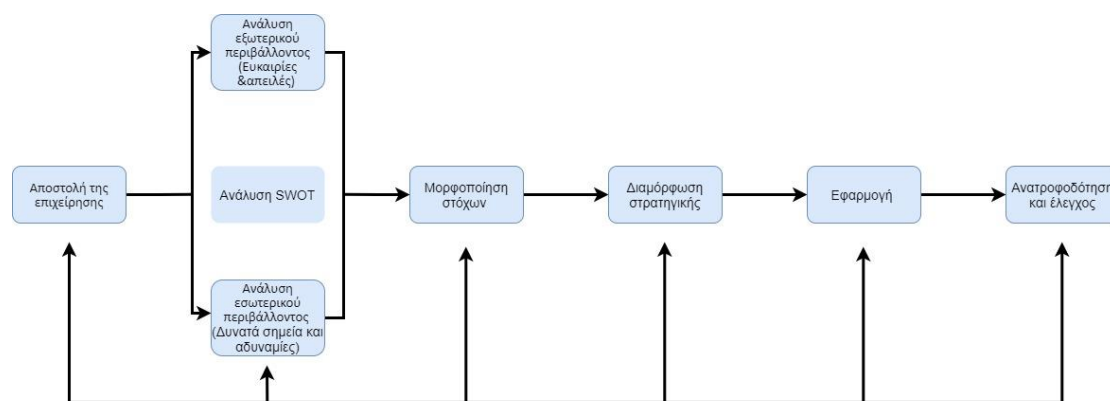
Ως στρατηγικός σχεδιασμός θα μπορούσε να οριστεί μία διαχειριστική δραστηριότητα της επιχείρησης η οποία χρησιμοποιείται προκειμένου να καθοριστούν προτεραιότητες, να ενισχυθούν λειτουργίες, να χρησιμοποιηθούν εστιασμένα πόροι και ενέργεια, να εξασφαλιστεί ότι οι υπάλληλοι και τα ενδιαφερόμενα μέρη δουλεύουν για να ικανοποιηθούν οι κοινοί στόχοι, να επιτευχθεί η συμφωνία για τα αποτελέσματα που επιδιώκονται και να αξιολογηθεί και να προσαρμοστεί η κατεύθυνση της επιχείρησης σε ένα περιβάλλον που μεταβάλλεται διαρκώς. Αποτελεί μια προσπάθεια που εξάγει βασικές αποφάσεις και πράξεις που διαμορφώνουν και καθοδηγούν το τι είναι ένας οργανισμός, ποιους υπηρετεί, τι κάνει και γιατί το κάνει, επικεντρωμένος στο μέλλον (Lynch & O'Sullivan, 2018).

Ένας αποτελεσματικός στρατηγικός σχεδιασμός, εκτός από την αποσαφήνιση της κατεύθυνσης της επιχείρησης και των απαιτούμενων ενεργειών για την πρόοδο της, ξεκαθαρίζει και τον τρόπο με τον οποίο θα κατανοήσει η επιχείρηση ότι έχει επιτύχει. Δεν ξεκαθαρίζει μόνο την κατεύθυνση ενός οργανισμού και τις ενέργειες που απαιτούνται για την πρόοδό του, αλλά και το πώς θα καταλάβει ο οργανισμός εάν είναι επιτυχημένος (Lynch & O'Sullivan, 2018). Κάποιοι από τους κυριότερους στόχους του στρατηγικού σχεδιασμού είναι οι παρακάτω:

- Η αλλαγή της κατεύθυνσης της επιχείρησης.
- Η αύξηση του ρυθμού της ανάπτυξης και η βελτίωση της κερδοφορίας της.
- Η ομαλότερη προσαρμογή σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον.
- Η επίτευξη καλύτερου εσωτερικού ελέγχου εσωτερικών λειτουργιών.
- Η ανάπτυξη εναλλακτικών επιλογών επιχειρηματικής δράσης για εξέταση (Αλεξανδρίδης, 2015).

Η διαδικασία του στρατηγικού σχεδιασμού περιλαμβάνει έξι στάδια, όπως απεικονίζονται στο παρακάτω διάγραμμα, τα οποία θα αναλυθούν συνοπτικά παρακάτω (Kotler, 2000). Η διατύπωση της αποστολής μιας επιχείρησης για να είναι επιτυχημένη θα πρέπει να μπορεί να απαντήσει στις ερωτήσεις «ποιοι είναι οι στόχοι», «τι είδους επιχείρηση θα είναι μελλοντικά» και «πώς θα αποκτηθεί το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην αγορά» (Παπαδάκης, 2016).

Σχεδιάγραμμα 3.1: Διαδικασία του στρατηγικού σχεδιασμού



Πηγή: Kotler (2000)

Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να παρακολουθεί τις εξωτερικές δυνάμεις του μακρο-περιβάλλοντος και τους παράγοντες του μικρο-περιβάλλοντος που επιδρούν στην ικανότητα της για ανάπτυξη και απόκτηση κερδών. Ο καθένας από τους τομείς δραστηριότητα της θα πρέπει να αναπτύξει ένα σύστημα πληροφοριών μάρκετινγκ προκειμένου να επιτύχει την παρακολούθηση των εξελίξεων και των τάσεων της αγοράς, προσδιορίζοντας για κάθε μία από αυτές, τις σχετικές ευκαιρίες και τις απειλές (Kotler, 2000).

Σχετικά με την ανάλυση του εσωτερικού περιβάλλοντος, είναι απαραίτητο για κάθε επιχείρηση να προβαίνει στην αξιολόγηση των δυνάμεων και αδυναμιών τους. Η ανάλυση SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) είναι μια πολύ γνωστή και απλή μέθοδος η οποία παρουσιάζει τα δυνατά και αδύνατα σημεία μιας επιχείρησης για την ανάλυση του εσωτερικού περιβάλλοντος, έναντι στις ευκαιρίες και απειλές του εξωτερικού της περιβάλλοντος. Επομένως, η ανάλυση SWOT αποτελεί ένα εργαλείο στρατηγικού σχεδιασμού που χρησιμοποιείται όταν πρέπει να ληφθούν αποφάσεις σχετικά με τους στόχους που έχει θέσει ή σκοπεύοντας στην επίτευξη τους (Σιώμκος, 2013).

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προχωρήσει στην μορφοποίηση των στόχων της μετά από την πραγματοποίηση της ανάλυσης SWOT. Η επιχείρηση θέτει τους στόχους της και έπειτα ασκεί διοίκηση βάσει των στόχων αυτών. Οι αντικειμενικοί στόχοι είναι απαραίτητο να πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια, προκειμένου να λειτουργήσει το σύστημα της διοίκησης με βάση τους στόχους:

- Ιεραρχική ταξινόμηση ξεκινώντας από τον στόχο που έχει την μεγαλύτερη σπουδαιότητα και καταλήγοντας σε αυτόν με την μικρότερη.
- Ποσοτική έκφραση, όπου αυτό είναι εφικτό.
- Ρεαλιστικότητα και συνέπεια (Kotler, 2000).

Κατά το στάδιο τη διαμόρφωσης της στρατηγικής, θα πρέπει η στρατηγική να πάρει την μορφή προγραμμάτων, των οποίων η εφαρμογή θα είναι αποτελεσματική και θα υπάρξει διόρθωση τους στην περίπτωση αποτυχίας των αντικειμενικών σκοπών της επιχείρησης. Η στρατηγική σκέψη εστιάζει σε τρεις τύπους οι οποίοι περιγράφονται παρακάτω (Καταραχιά, 2015).

Ο πρώτος αφορά την ηγεσία στον τομέα του κόστους, όπου η επιχείρηση καταβάλλει προσπάθειες προκειμένου να επιτύχει όσο το δυνατόν μικρότερο παραγωγικό κόστος. Ο επόμενος τύπος αφορά την διαφοροποίηση, όπου η επιχείρηση εστιάζει στην επίτευξη της ανώτερης απόδοσης σε ένα και μόνο τομέα και ο τελευταίος τύπος αναφέρεται στην εστίαση, όπου η επιχείρηση αντί να προσπαθεί να κατακτήσει το σύνολο της αγοράς, επικεντρώνεται σε ένα ή περισσότερα μικρά τμήματα της (Καταραχιά, 2015).

Κατά την εφαρμογή της στρατηγικής, εφαρμόζονται όλες οι ληφθείσες αποφάσεις του προηγούμενου σταδίου της διαμόρφωσης. Από την πλευρά της διοίκησης, το στάδιο της διαδικασίας της εφαρμογής περιλαμβάνει την κατανομή πόρων, στην ετήσια υποβολή στόχων, την ανασυγκρότηση της οργανωτικής δομής και την ανάπτυξη κατάλληλης κουλτούρας για την υποδοχή των στρατηγικών σχεδίων (Γεωργόπουλος, 2015).

Τέλος, κατά την ανατροφοδότηση και τον έλεγχο, που αποτελεί το τελευταίο στάδιο της διαδικασίας τους στρατηγικού σχεδιασμού, αποτυπώνεται η πρόοδος της στρατηγικής και πραγματοποιούνται εκτιμήσεις σχετικά με το αν οι μεταβολές του περιβάλλοντος επιδρούν στην επίτευξη των σκοπών της επιχείρησης. Ουσιαστικά, διερευνάται αν η επιχείρηση έχει επιτύχει τους σκοπούς που έθεσε (Γεωργόπουλος, 2015).

3.3 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ένας ακόμα ορισμός της στρατηγικής είναι αυτός που την θεωρεί ως την κατεύθυνση και το εύρος και είδος των μακροπρόθεσμων επιχειρησιακών δραστηριοτήτων. Διασφαλίζει στην επιχείρηση ανταγωνιστικό πλεονέκτημα διαμέσου της διάταξης των πόρων της μέσα σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, στοχεύοντας την ικανοποίηση των αναγκών των αγορών και των προσδοκιών των κύριων ενδιαφερομένων ομάδων. Με απλά λόγια, η στρατηγική θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι είναι οι βέλτιστες και εύστοχες απαντήσεις της επιχείρησης σε μία σειρά από ερωτήματα που καλύπτουν τα εξής θέματα:

- Που βρίσκεται η επιχείρηση.
- Που θέλει να πάει.
- Σε ποιες δραστηριότητες και σε ποιους κλάδους θέλει να ενταχθεί.
- Με ποιον τρόπο θα τοποθετηθεί στην αγορά.
- Ποιες είναι οι ανάγκες των καταναλωτών που θέλει να καλύψει.
- Ποια είναι τα αποτελέσματα που θέλει να επιτύχει και πως θα το κάνει αυτό (Κοντογεώργος & Σεργάκη, 2015).

Εντούτοις, η απαραίτητη προϋπόθεση για να δοθούν απαντήσεις σε αυτά τα ερωτήματα είναι ο συνυπολογισμός των επικρατουσών συνθηκών στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον, από αυτόν που θα σχεδιάσει την επιχειρησιακή στρατηγική, προτού προσδιορίσει την αποστολή, τους αντικειμενικούς στόχους, τις στρατηγικές επιλογές και τον τρόπο υλοποίησης και αξιολόγησης τους. Επομένως, κατά τη διαδικασία του στρατηγικού σχεδιασμού είναι αναγκαία η μελέτη του εσωτερικού και του εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης (Κοντογεώργος & Σεργάκη, 2015).

Το ευρύτερο επιχειρησιακό μάκρο-περιβάλλον, σχηματίζεται από το σύνολο των εξωτερικών επιδράσεων, οι οποίες επηρεάζουν τις αποφάσεις και τις επιδόσεις της επιχείρησης. Καθώς οι εξωτερικοί παράγοντες ποικίλουν, για να επιτύχουν οι μάνατζερ την αποτελεσματική ανάλυση του εξωτερικού περιβάλλοντος, χρησιμοποιούν την ανάλυση PEST (Political, Economic, Social, Technological). Αυτή η ανάλυση επικεντρώνεται στις τέσσερις κύριες διαστάσεις που συνθέτουν το εξωτερικό μάκρο-περιβάλλον, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- Η πολιτική διάσταση.

- Η οικονομική διάσταση.
- Η κοινωνική διάσταση.
- Η τεχνολογική διάσταση (Παπαδάκης, 2016).

Η επιχείρηση μέσα από την επεξεργασία των στοιχείων της ανάλυσης PEST, έχει τη δυνατότητα να προβεί σε προβλέψεις για τις τάσεις στο εξωτερικό περιβάλλον της μελλοντικά και να προετοιμαστεί για την επιτυχή αντιμετώπιση των μελλοντικών προκλήσεων (Παπαδάκης, 2016).

Εξαιτίας της εξέλιξης της επιχειρηματικής σκέψης και πρακτικής την τελευταία πενήνταετία και καθώς πολλές επιχειρήσεις έχουν γίνει πολυεθνικές ή παγκόσμιες, πρέπει να συνυπολογιστούν τα ποικίλα νομικά πλαίσια που ισχύουν στις χώρες δραστηριοποίησης τους. Έτσι, προστέθηκαν δύο ακόμα διαστάσεις στην ανάλυση PEST, η νομική (Legal) και η περιβαλλοντική (Environmental), με την αρχική μέθοδο να μετονομάζεται σε PESTLE. Επιπλέον, λόγω της στροφής των σημερινών επιχειρήσεων προς την ηθική αντιμετώπιση των ενδιαφερομένων μερών και τις πρακτικές βιώσιμης ανάπτυξης, εμφανίστηκε η μέθοδος STEEPLE, στην οποία ενσωματώθηκε και η ηθική διάσταση (Ethical) (Καλογήρου & Πρωτόγερου, 2015).

Το επιχειρησιακό εξωτερικό περιβάλλον χαρακτηρίζεται από δυναμικότητα και μεταβλητότητα, καθώς οι διαστάσεις που το συνθέτουν εξελίσσονται συνεχώς. Έτσι, οι πιο σημαντικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης είναι η μελέτη των εξελίξεων στις διαστάσεις του μακρο-περιβάλλοντος και η εξέταση των δυνατοτήτων προκειμένου να υπάρξει κατάλληλη προσαρμογή της στρατηγικής της για την αντιμετώπιση των παραπάνω αλλαγών (Καλογήρου & Πρωτόγερου, 2015).

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι επιδράσεις των μεταβλητών του περιβάλλοντος εμφανίζουν διαφορετικότητα σχετικά με την βαρύτητα τους από επιχείρηση σε επιχείρηση. Επομένως, μια πρώτη αξιολόγηση, αποτελείται από την επιλογή των βασικότερων μεταβλητών για την επιχείρηση, την αξιολόγηση των επιπτώσεών τους στις δραστηριότητες της, την πρόβλεψη εξέλιξής τους και τη χρήση των προβλέψεων αυτών για τον σχεδιασμό της καταλληλότερης στρατηγικής. Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται ενδεικτικά κάποιες μεταβλητές που συνθέτουν τον εξωτερικό μακρο-περιβάλλον (Καλογήρου & Πρωτόγερου, 2015).

Πίνακας 3.1: Μεταβλητές που συνθέτουν το εξωτερικό μάκρο-περιβάλλον

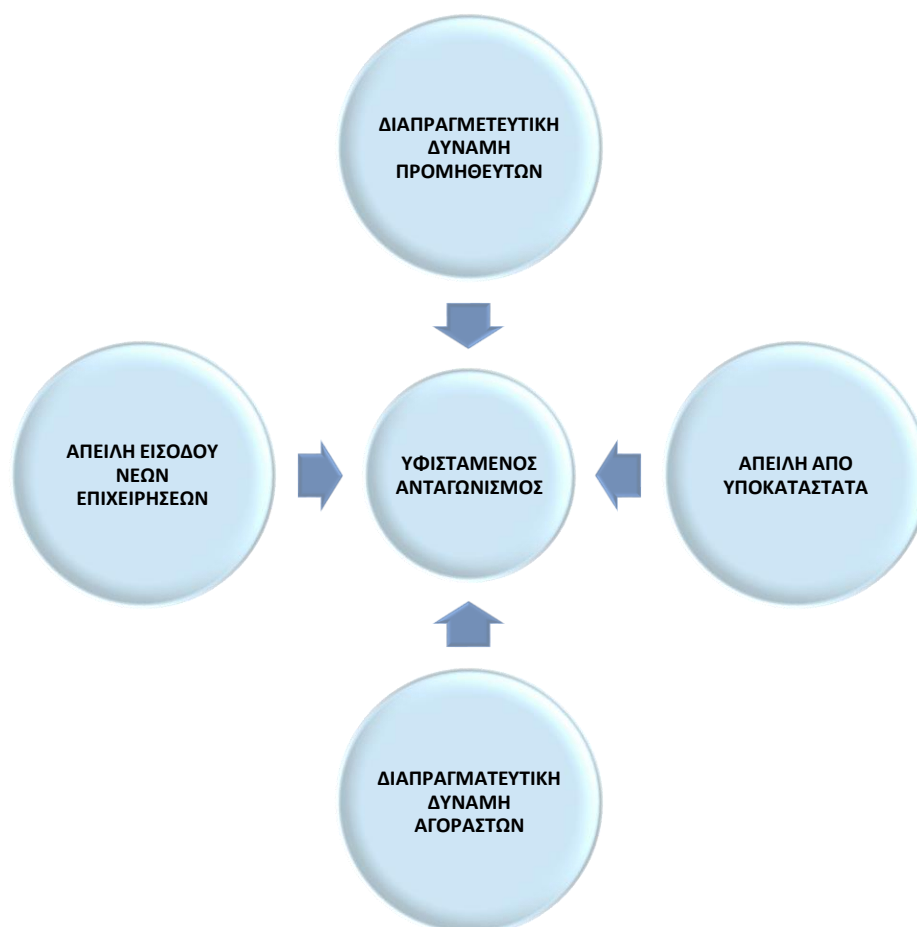
Μεταβλητές που συνθέτουν το εξωτερικό μάκρο-περιβάλλον	
Πολιτική διάσταση	Κυβερνητική σταθερότητα, κυβερνητική πολιτική, φορολογική πολιτική, πολιτική σταθερότητα κ.α.
Οικονομική διάσταση	Ρυθμός οικονομικής μεγέθυνσης, προσφορά χρήματος, πληθωριστικές τάσεις, ανεργία, μισθοί, ανατίμηση ή υποτίμηση νομίσματος, διαθέσιμο εισόδημα, δημοσιονομική πολιτική, διαθεσιμότητα και κόστος ενέργειας, φάση του οικονομικού κύκλου κ.α.
Τεχνολογική διάσταση	Εθνικές και βιομηχανικές δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη, προστασία ευρεσιτεχνιών, νέα προϊόντα, αυτοματισμοί, τεχνολογίες πληροφορικής και επικοινωνιών, μεταφορά τεχνολογίας από το εργαστήριο στην αγορά κ.α.
Κοινωνική διάσταση	Εκπαιδευτικό επίπεδο, κοινωνική κινητικότητα, αλλαγές του τρόπου ζωής, διανομή του εισοδήματος, καταναλωτισμός, στάση απέναντι στην εργασία και τον ελεύθερο χρόνο, ρυθμός αύξησης του πληθυσμού, κατανομή του πληθυσμού κατά ηλικία, ρυθμός γεννήσεων κ.α.
Νομική διάσταση	Νόμοι, κανονισμοί εμπορίου, εργατική νομοθεσία, αντιμονοπωλιακή πολιτική, νομοθεσία προστασίας του περιβάλλοντος, νομοθεσία υγιεινής και ασφάλειας κ.α.
Περιβαλλοντική διάσταση	Καιρικές συνθήκες, κλιματική αλλαγή, αποτυπώματα άνθρακα, βιολογική γεωργία, εξάντληση των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας κ.α.

Πηγή: Καλογήρου & Πρωτόγερου (2015)

Προκειμένου να επιτύχει μια επιχείρηση την διαμόρφωση μίας άριστης στρατηγικής είναι απαραίτητη η ανάλυση και του ανταγωνιστικού μικρο-περιβάλλοντος, εκτός από το μάκρο-περιβάλλον. Για την ανάλυση αυτή χρησιμοποιούνται ποικίλες τεχνικές, με την πιο γνωστή εξ αυτών να την αποτελεί το μοντέλο των πέντε δυνάμεων του Porter, μέσα από το οποίο προσδιορίζεται ο ανταγωνισμός του κλάδου δραστηριοποίησης της επιχείρησης. Επίσης, συγκεντρώνονται ορισμένα επιπλέον στοιχεία που μπορούν να βοηθήσουν την επιχείρηση σχετικά με την στρατηγική που επιθυμεί να ακολουθήσει. Οι πέντε δυνάμεις του Porter απεικονίζονται στο παρακάτω διάγραμμα και είναι οι ακόλουθες:

- Η απειλή εισόδου νέων επιχειρήσεων.
- Η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών της επιχείρησης.
- Η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών της επιχείρησης.
- Η απειλή από τα υποκατάστατα προϊόντα.
- Ο ανταγωνισμός ανάμεσα στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις του κλάδου (Παπαδάκης, 2016).

Σχεδιάγραμμα 3.2: Δυνάμεις του Porter



Πηγή: Παπαδάκης (2016)

Η επιχείρηση, αναλύοντας το εξωτερικό της περιβάλλον, θα καταφέρει να αναγνωρίσει πιθανές ευκαιρίες και απειλές προερχόμενες από το περιβάλλον. Οι αρμόδιοι για τον σχεδιασμό στρατηγικής θα πρέπει να τις διαγνώσουν έγκαιρα, να αξιοποιήσουν τις ευκαιρίες και να αντιμετωπίσουν τις απειλές, γεγονός που θα βοηθήσει την μη ύπαρξη εμποδίων στην ομαλή πορεία της επιχείρησης και την αξιολόγηση και τον έλεγχο της στρατηγικής (Καλογήρου & Πρωτόγερου, 2015).

Το εσωτερικό περιβάλλον αφορά τους πόρους και τις ικανότητες μιας επιχείρησης, αλλά και τον τρόπο εκμετάλλευσής τους. Η ανάλυση του εσωτερικού περιβάλλοντος μια επιχείρησης συνεισφέρει στην ανακάλυψη των πλεονεκτημάτων, των δυνάμεων και των ικανοτήτων της αλλά και των αδυναμιών, των περιορισμών, των σφαλμάτων και των ελλείψεων στην οργάνωσή της, τα οποία αξιοποιεί για να επιτύχει τους στόχους της. Η ανάλυση αυτή μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με την

θεωρία των πόρων και των ικανοτήτων είτε με την θεώρηση της επιχείρησης ως αλυσίδα αξίας (Καλογήρου & Πρωτόγερου, 2015).

Με βάση την πρώτη θεωρία, οι πόροι και οι ικανότητες της επιχείρησης δύνανται να δημιουργήσουν μια σταθερή βάση προκειμένου να σχεδιαστεί και να εφαρμοστεί η επιχειρησιακή στρατηγική. Οι πόροι πρέπει να συνδυάζονται για να αναπτυχθούν ικανότητες, καθώς δεν μπορούν από μόνοι τους να διασφαλίσουν την επιτυχία της επιχείρησης μέσα από ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (Παπαδάκης, 2016).

Με βάση την δεύτερη θεωρία, την αλυσίδα αξίας, η μελέτη κάθε επιχείρησης γίνεται ως μια σειρά δραστηριοτήτων αξίας οι οποίες εκτελούνται για να σχεδιαστεί, να παραχθεί, να διανεμηθεί και να υποστηριχθεί το προϊόν της. Έτσι, με την εκτέλεση αυτών των δραστηριοτήτων με μικρότερο κόστος ή καλύτερα από τους ανταγωνιστές, η επιχείρηση αποκτά ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (Παπαδάκης, 2016).

Η ανάλυση της επιχείρησης σύμφωνα με την αλυσίδα αξίας πραγματοποιείται θεωρώντας την ως ένα σύστημα από λειτουργίες οι οποίες συνδέονται με συσχετίσεις που υφίστανται όταν το αποτέλεσμα μιας δραστηριότητας επιδρά στο κόστος ή στην αποδοτικότητα μια άλλης δραστηριότητας. Ο Porter στηρίζει ότι οι επιχειρησιακές λειτουργίες διακρίνονται σε κύριες, οι οποίες σχετίζονται με την δημιουργία, τη διανομή, την προώθηση και την υποστήριξη του προϊόντος και σε υποστηρικτικές, οι οποίες παρέχουν την υποδομή για να διασφαλίσουν τις κύριες (Παπαδάκης, 2016).

3.4 ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ

Η εσωτερική λειτουργία μιας επιχείρησης αποτελείται από επιμέρους λειτουργίες. Οι βασικότερες από τις παραπάνω λειτουργίες, οι οποίες στην πλειοψηφία των περιπτώσεων καθορίζουν τα τμήματα που αποτελούν την επιχείρηση είναι η διοίκηση, η πληροφορική, η κατασκευή και παραγωγή, οι πωλήσεις και η προώθηση τους, η χρηματοοικονομική και λογιστική και η έρευνα και ανάπτυξη. Εντός των γενικών αρμοδιοτήτων της λειτουργίας της διοίκησης περιλαμβάνεται η χάραξη του επιχειρησιακού στρατηγικού σχεδίου και η υιοθέτηση πολιτικών στην ορισμένη από το σχέδιο πορεία (Μητάκος, 2015).

Οι προαναφερθείσες λειτουργίες είναι γενικές για να βοηθήσουν στην ακριβή περιγραφή του τρόπου με τον οποίο επιτυγχάνει μια επιχείρηση να λειτουργήσει.

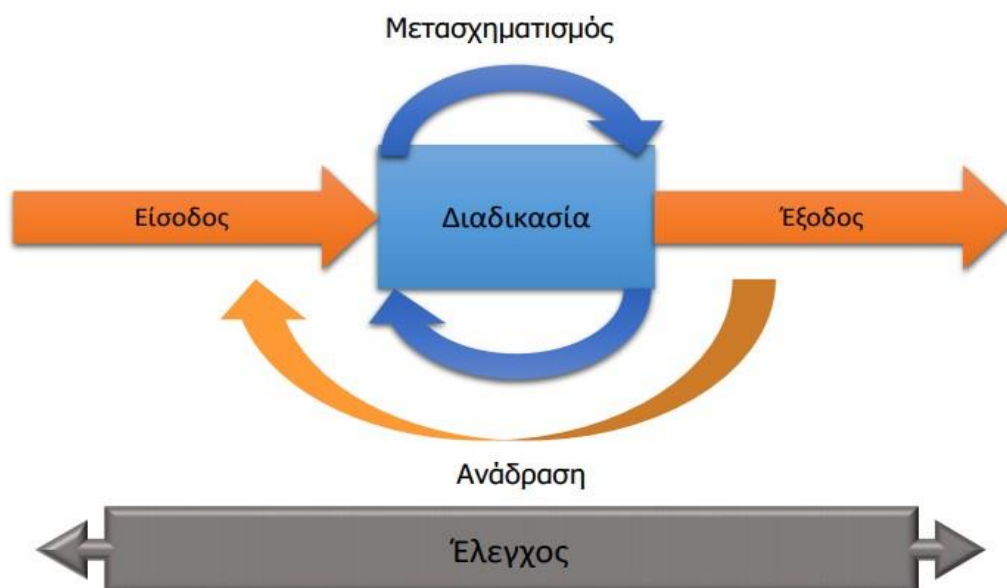
Ωστόσο αναλύοντας τις περαιτέρω, υπάρχει η δυνατότητα να μοντελοποιηθεί με σαφήνεια και λεπτομέρεια η λειτουργία μιας επιχείρησης (Μητάκος, 2015).

Ένα σύνολο από δραστηριότητες, των οποίων η εκτέλεση είναι συντονισμένη εντός ενός οργανωτικού και τεχνολογικού περιβάλλοντος, αποτελεί μια επιχειρησιακή διαδικασία και όλες μαζί αυτές οι διεργασίες εκπληρώνουν έναν επιχειρηματικό στόχο. Η κάθε επιχειρησιακή διαδικασία καθιερώνεται από μια επιχείρηση αλλά υπάρχει περίπτωση να αλληλεπιδρά με διαδικασίες και άλλων επιχειρήσεων (Μητάκος, 2015). Οι επιχειρησιακές διαδικασίες μπορούν να ταξινομηθούν στις ακόλουθες τρεις κατηγορίες:

- Κύριες διαδικασίες, οι οποίες αναφέρονται στην κύρια δραστηριότητα.
- Υποστηρικτικές διαδικασίες, οι οποίες αναπτύσσουν την υποδομή για τις υπόλοιπες διαδικασίες.
- Διοικητικές διαδικασίες, οι οποίες ασχολούνται με τον έλεγχο και τον συντονισμό των λοιπών διαδικασιών, προκειμένου να επιτυγχάνεται το επιθυμητό αποτέλεσμα (Ασκούνης και συν., 2017).

Οι επιχειρησιακές διαδικασίες αποτελούνται από εισόδους, δραστηριότητες και εξόδους. Ουσιαστικά είναι μια σειρά από δραστηριότητες που συνδέονται μεταξύ τους και λαμβάνουν μια είσοδο, την μετατρέπουν και δημιουργούν μια έξοδο. Αυτός ο μετασχηματισμός πρέπει να δώσει αξία στην είσοδο και να κάνει την έξοδο αποτελεσματικότερη και χρησιμότερη (Μητάκος, 2015 & Ασκούνης και συν., 2017).

Σχεδιάγραμμα 3.3: Διαδικασία επιχειρησιακής διαδικασίας



Πηγή: Ασκούνης και συν. (2017)

Ως είσοδοι θεωρούνται όσοι πόροι του εξωτερικού περιβάλλοντος γίνονται δεκτοί από τη διαδικασία, όπως για παράδειγμα οι πρώτες ύλες, οι ληφθείσες πληροφορίες και οι εργαζόμενοι που συμμετέχουν. Ως έξοδοι θεωρούνται οι εκροές της διαδικασίας, όπως για παράδειγμα ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών σε προϊόντα ή σε τροποποιημένες ύλες, οι πληροφορίες και οι πελάτες που εξυπηρετούνται. Τέλος, οι δραστηριότητες είναι εργασίες που χαρακτηρίζονται από αυτοτέλεια και συνθέτουν μια διαδικασία (Μητάκος, 2015). Ορισμένα παραδείγματα επιχειρησιακών διαδικασιών είναι τα ακόλουθα:

- Η συναρμολόγηση ενός προϊόντος, όπου οι είσοδοι είναι τα υλικά και οι οδηγίες και η έξοδος το προϊόν που έχει συναρμολογηθεί.
- Η κράτηση δωματίου σε ένα ξενοδοχείο, όπου οι είσοδοι είναι το αίτημα και οι πληροφορίες σχετικά με την διαθεσιμότητα και η έξοδος είναι η κράτηση.
- Το άνοιγμα ενός τραπεζικού λογαριασμού, όπου τα στοιχεία του πελάτη και τα απαραίτητα δικαιολογητικά είναι οι είσοδοι, ενώ η δημιουργία του λογαριασμού αποτελεί την έξοδο (Ασκούνης και συν., 2017).

Μερικά από τα βασικότερα στοιχεία που χαρακτηρίζουν τις επιχειρησιακές διαδικασίες γενικά είναι ότι αποτελούν ένα δομημένο σύνολο από δραστηριότητες με συγκεκριμένη ακολουθία ενεργειών, έχουν αρχή και τέλος ενώ οι είσοδοι και οι έξοδοι τους είναι καθορισμένοι με σαφήνεια, υπάρχουν αρμόδιοι που τις εκτελούν και τελικούς αποδέκτες. Ειδικότερα, τα χαρακτηριστικά των επιχειρησιακών διαδικασιών είναι τα ακόλουθα:

- Συγκέντρωση ενός συνόλου δραστηριοτήτων που ελέγχονται από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης.
- Αφάνεια ή μη αμεσότητα αναφορικά με τις συνδεδεμένες δραστηριότητες.
- Αλληλεπίδραση των εμπλεκόμενων δραστηριοτήτων και ενεργοποίηση τους κατά την επιχειρησιακή λειτουργία σχετικά με ένα γεγονός (Ασκούνης και συν., 2017 & Βεργίδης, 2014).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

4.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΟΔΟΥ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΗΣ

Το κόστος θα μπορούσε να οριστεί ως ένας παραγωγικός πόρος, του οποίου η ανάλωση πραγματοποιήθηκε προκειμένου να επιτευχθεί ένας συγκεκριμένος αντικειμενικός σκοπός. Με βάση το ΕΓΛΣ, το κόστος ορίζεται ως *«η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών»*. Γενικά, το κόστος εκφράζει μια μείωση του ενεργητικού ή μια αύξηση του παθητικού μιας επιχείρησης, η οποία λαμβάνει χώρα προκειμένου να εξασφαλιστεί ένα οικονομικό όφελος. Ως εκ τούτου, το κόστος χαρακτηρίζεται από τα ακόλουθα (Καζαντζής & Σώρρος, 2012):

- Είναι επένδυση ενός χρηματικού ποσού το οποίο εκφράζεται σε μετρητά, αγαθά, υπηρεσίες κ.α.
- Προκειμένου να αποκτηθούν υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες πραγματοποιείται η επένδυση ή διάθεση αγοραστικής δύναμης ή η χρησιμοποίηση οικονομικών μέσων
- Η δημιουργία του κόστους σκοπεύει στην πραγματοποίηση εσόδων ή στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών.
- Η ενσωμάτωση του γίνεται σε υλικά και άυλα αγαθά και σε υπηρεσίες του ενεργητικού της επιχείρησης. Ωστόσο, ένα τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται αλλά χρησιμοποιείται άμεσα για να πραγματοποιηθούν έσοδα. Το πραγματοποιούμενο κόστος τελειώνει αμέσως μετά τη δημιουργία του, καθώς μετατρέπεται άμεσα σε έξοδο, δίχως να προσαυξάνει το ενεργητικό.
- Εντός της επιχείρησης, συνήθως αλλάζει μορφή. Από αυτές τις μετατροπές του κόστους, πηγάζουν πολλές μορφές με τις οποίες απεικονίζεται το κόστος στο ενεργητικό της επιχείρησης. Για παράδειγμα, σε μία βιομηχανική επιχείρηση, το κόστος των πρώτων υλών, οι αμοιβές προσωπικού και οι λοιπές παραγωγικές δαπάνες συμβάλουν στην παραγωγή έτοιμων και

ημιτελών προϊόντων, που δεν αποτελούν νέα επένδυση αγοραστικής δύναμης, αλλά τη μετατροπή της μορφής του κόστους.

- Παύει να υφίσταται, στην περίπτωση που το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο, πωληθεί, κλαπεί, καταστραφεί ή διατεθεί σε τρίτους.
- Περικλείει κανονικές δαπάνες και η τελική του διαμόρφωση επηρεάζεται από τις επικρατούσες τεχνικές, λειτουργικές και οικονομικές συνθήκες.
- Αφορά συγκεκριμένο αντικείμενο, προϊόν, υπηρεσία κ.α. ή στο σύνολο τους σε ορισμένο χρόνο και θέση (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Το κόστος, ανεξάρτητα από την χρονική στιγμή που θα πραγματοποιηθεί, εκφράζει μια θυσία για την διασφάλιση ενός οικονομικού αγαθού. Ως τη στιγμή λήψης του οφέλους, η δαπάνη μετατίθεται ως αναβαλλόμενο κόστος προς τα εμπρός, όπως για παράδειγμα στα αποθέματα, στον εξοπλισμός κ.α. Το κόστος έχει εκπνεύσει όταν πραγματοποιείται η λήψη του οφέλους ή όταν πλέον φαίνεται ότι δεν έχει προκύψει κανένα όφελος. Άρα, αν το κόστος έχει συμβάλει στην δημιουργία εσόδου χρεώνεται ως έξοδο και αντιστοιχίζεται με το έσοδο της λογιστικής περιόδου (χρησιμοποιηθέν κόστος), ενώ αν δεν έχει προκύψει όφελος και ούτε θα προκύψει στο μέλλον, το κόστος χρεώνεται ως ζημιά (απολεσθέν κόστος) (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Με βάση το ΕΓΛΣ, το έξοδο ορίζεται ως «*το κόστος το οποίο βαρύνει τα έσοδα της χρήσης (εξαφανιζόμενο κόστος)*». Το κόστος εξαφανίζεται όταν πραγματοποιείται η πώληση του αγαθού στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, λαμβάνει χώρα η μετατροπή του κόστους αυτού του αγαθού και βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωλημένων αγαθών και υπηρεσιών της χρήσης (Taxheaven, 2020). Τα χαρακτηριστικά του εξόδου αναφέρονται παρακάτω:

- Προέρχεται από το κόστος, η δημιουργία του οφείλεται σε αυτό και επομένως προϋπάρχει πάντα ως κόστος.
- Αντιστοιχεί στο κόστος το οποίο εκπνέει σε μία περίοδο και για να γίνει ο προσδιορισμός του αποτελέσματος, αφαιρείται από το αντίστοιχο έσοδο.
- Το κόστος πωληθέντων διαμορφώνεται από την αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα μιας περιόδου, ενώ το κόστος των λειτουργιών διάθεσης, διοίκησης,

έρευνας και χρηματοδότησης διαμορφώνεται από την αφαίρεση των εξόδων από το μικτό αποτέλεσμα (Παυλάτος, 2006).

Συχνά αν και λανθασμένα η έννοια της δαπάνης ταυτίζεται με την έννοια του κόστους ή του εξόδου. Ωστόσο, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, η δαπάνη αποτελεί την «*διαδικασία που ακολουθείται ή την ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου*». Το ρήμα δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ ή πραγματοποιώ τις διαδικασίες που απαιτούνται προκειμένου να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, να μετατραπεί το κόστος μιας μορφής σε κόστος μιας άλλης μορφής ή να μετατραπεί το κόστος σε έξοδο (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Για την καλύτερη κατανόηση και τον διαχωρισμό των παραπάνω εννοιών του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης παρατίθενται οι βασικότερες διαφορές και ομοιότητες τους οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- Το κόστος αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο στοιχείο που διαμορφώνει τα αποτελέσματα της περιόδου.
- Το κόστος έχει τη δυνατότητα μεταφοράς του από τη μία χρήση στην άλλη, ενώ το έξοδο βαρύνει πάντα την χρήση κατά την οποία πραγματοποιείται.
- Το κόστος πάντοτε προϋπάρχει του εξόδου, ενώ το αντίθετο δεν συμβαίνει ποτέ.
- Το κόστος ταυτίζεται ποσοτικά με το έξοδο, καθώς το έξοδο πηγάζει από το κόστος, το οποίο εκπνέει με την πώληση του αγαθού.
- Το κόστος δεν παράγει αποτέλεσμα κατά την αλλαγή της μορφής του, καθώς η σύγκριση του πραγματοποιείται με ένα άλλο ισόποσο κόστος αλλά διαφορετικής μορφής. Αντιθέτως, το έξοδο συγκρίνεται πάντα με το έσοδο και καθώς τα δύο αυτά μεγέθη σπανίως ταυτίζονται, από τη σύγκριση αυτή προσδιορίζεται ένα αποτέλεσμα (Παυλάτος, 2006).
- Το έξοδο είναι ένα αυτοτελές μέγεθος το οποίο σχετίζεται με το έσοδο για να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα και δημιουργείται από το κόστος που εκπνέει εντός μιας χρήσης, σύμφωνα με την ισότητα:
Έσοδα Χρήσης – Έξοδα Χρήσης = Αποτελέσματα Χρήσης
- Η δαπάνη είναι συνδεδεμένη με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής, όμως μόνο ως διαδικασία πραγματοποίησης του και δεν αποτελεί διαφορετική

έννοια από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Απλά αποτελεί τη μία από τις δύο εξωτερικές όψεις τους, δηλαδή τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποίησης τους και την αριθμητική τους έκφραση (Taxheaven, 2020).

4.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα συστήματα διοίκησης ή λογισμού του κόστους (συστήματα κοστολόγησης) συγκεντρώνουν το κόστος που εμφανίζεται κατά την διαδικασία παραγωγής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας και προσδιορίζουν το κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Αυτό το κόστος είναι απαραίτητο στην χρηματοοικονομική λογιστική προκειμένου να γίνει η αποτίμηση των αποθεμάτων του ισολογισμού και ο υπολογισμός του κόστους πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και στην διοικητική λογιστική για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την λήψη αποφάσεων (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Ουσιαστικά, η κοστολόγηση έχει ως σκοπό να παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται για να προσδιοριστεί το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, είτε αυτό είναι κέρδος είτε ζημία και για να υπολογιστεί η αξία των αποθεμάτων. Επίσης, αποσκοπεί στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρησιακής δράσης καθώς και στην λήψη αποφάσεων (Βενιέρης και συν., 2005).

Η κοστολόγηση αποτελεί το σύνολο των συστηματικών εργασιών οι οποίες αποσκοπούν στην συγκέντρωση, κατάταξη, καταγραφή και στον κατάλληλο επιμερισμό των δαπανών, προκειμένου να πραγματοποιείται με αντικειμενικά κριτήρια ο προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μιας επιχείρησης. Το κοστολογικό σύστημα το οποίο εν τέλει θα χρησιμοποιηθεί, είναι ένα πληροφοριακό σύστημα εσωτερικής κατανάλωσης, μέσα από το οποίο γίνεται η υλοποίηση της διαδικασίας της κοστολόγησης στην επιχείρηση (Βενιέρης και συν., 2005).

Οι κύριες μέθοδοι κοστολόγησης οι οποίες αφορούν την συλλογή, επεξεργασία και παρουσίαση των λογιστικών στοιχείων κόστους και αντίστοιχα τα κύρια συστήματα διοίκησης κόστους είναι τα παρακάτω:

- Σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή κατά παραγγελία ή εξατομικευμένης παραγωγής.

- Σύστημα κοστολόγησης κατά φάση ή συνεχούς παραγωγής (Δρογαλάς, 2014).

Η κοστολόγηση κατά έργο ή κατά παραγγελία στηρίζεται στο γεγονός ότι η οργάνωση της παραγωγής γίνεται έτσι ώστε να υπάρχει η δυνατότητα παραγωγής προϊόντων, που να μπορούν να ξεχωρίζουν με ευκολία μεταξύ τους, καθιστώντας το έργο της κοστολόγησης πιο ομαλό. Έτσι, ο προσδιορισμός των στοιχείων του κόστους που έχουν επιβαρύνει την ποσότητα της παραγγελίας που έχει παραχθεί, είναι ακριβής (Δρογαλάς, 2014). Η εξατομικευμένη κοστολόγηση εφαρμόζεται από τα ακόλουθα είδη επιχειρήσεων:

- Επιχειρήσεις οι οποίες κάνουν μεγάλα έργα, όπου το κάθε ένα από αυτά είναι μοναδικό και διαφορετικό από τα υπόλοιπα.
- Επιχειρήσεις που εκτελούν ειδικές παραγγελίες, όπως για παράδειγμα ειδικές στολές, εκδόσεις, κοστούμια κ.α.
- Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα δικηγορικά και λογιστικά γραφεία, νοσοκομεία, συνεργεία κ.α., καθώς η κάθε περίπτωση αφορά και ξεχωριστό έργο (Δρογαλάς, 2014).

Η κοστολόγηση κατά φάση χρησιμοποιείται όταν υπάρχει μαζική παραγωγή προϊόντων που διακρίνονται από ομοιομορφία και έχουν ακριβώς τα ίδια χαρακτηριστικά. Έτσι, η παραγωγή των προϊόντων είναι συνεχόμενη, όπως ακριβώς και η τροφοδότηση του παραγωγικού κυκλώματος και των σταδίων της διαδικασίας της παραγωγής με τα στοιχεία του κόστους του προϊόντος (πρώτη ύλη, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα) (Δρογαλάς, 2014).

Επομένως, το σύστημα κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής υιοθετείται από επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν μεγάλες ποσότητες όμοιων προϊόντων ή η παραγωγή τους χαρακτηρίζεται από συνεχή ροή. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι τα εργοστάσια παραγωγής αναψυκτικών, γάλακτος, χρωμάτων, χαρτιού κ.α. Καθώς αυτό το είδος κοστολόγησης εφαρμόζεται από επιχειρήσεις με συνεχή ροή, δημιουργούνται ημικατεργασμένα τέλους. Επιπλέον, το ανά μονάδα κόστος των ημικατεργασμένων αρχής διαφέρει από το κόστος της τρέχουσας περιόδου και έτσι είναι απαραίτητη η χρήση κάποιας μεθόδου αποτίμησης (Δρογαλάς, 2014). Στον παρακάτω πίνακα

συγκρίνονται οι δύο κύριοι τύποι κοστολογικών συστημάτων που εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις.

Πίνακας 4.1: Τύποι κοστολογικών συστημάτων

Οι επιχειρηματικοί οργανισμοί συνήθως υιοθετούν δύο βασικούς τύπους κοστολογικών συστημάτων:	
Εξατομικευμένη (Κατά Παραγγελία) Κοστολόγηση (Job Order Costing)	Κοστολόγηση Συνεχούς Παραγωγής (Process Costing)
Παραγωγή προϊόντων (παραγγελιών) σύμφωνα με τις εξειδικευμένες προδιαγραφές που θέτει ο πελάτης.	Μαζική παραγωγή τυποποιημένων προϊόντων που απευθύνονται στο μέσο καταναλωτή/πελάτη.
Τα στοιχεία κόστους εξειδικεύονται και συνδέονται με συγκεκριμένα προϊόντα, παρτίδες ή παραγγελίες.	Υπολογίζονται ένα μέσο κόστος με τη χρήση μέσων όρων που αφορούν μεγάλο αριθμό, ομοιογενών προϊόντων.
Υπηρεσίες: Ελεγκτικές εταιρίες, Διαφημιστικές εταιρίες, κ.λπ. Βιομηχανία: Κατασκευή αεροπλάνων, ναυπηγεία, κ.λπ.	Υπηρεσίες: συνήθεις τραπεζικές εργασίες, ταχυδρομεία, κ.λπ. Βιομηχανία: διυλιστήρια, χημικές βιομηχανίες, κ.λπ.

Πηγή: Βλησμάς (2019)

4.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Αναλυτικότερα και αναφορικά με την παραπάνω ενότητα, τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους, δημιουργήθηκαν σχεδόν δύο εκατονταετίες πριν προκειμένου να ικανοποιήσουν τις κοστολογικές απαιτήσεις των δύο κύριων μορφών της διαδικασίας παραγωγής των επιχειρήσεων, της εξατομικευμένης και της μαζικής ή συνεχούς παραγωγής. Στην πράξη οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να κάνουν χρήση παραλλαγών των δύο αυτών μορφών ή ακόμα και συνδυασμού τους (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Η εξατομικευμένη διαδικασία παραγωγής διακρίνεται είτε από την πραγματοποίηση συγκεκριμένων παραγγελιών με προδιαγραφές που ορίζει ο πελάτης, προϊόντων ή υπηρεσιών με διαφορετικά χαρακτηριστικά, είτε από την παραγωγή εξατομικευμένων προϊόντων με σκοπό τη δημιουργία αποθεμάτων για πώληση. Επομένως, το αντίστοιχο σύστημα διοίκησης κόστους το αποτελεί το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής. Το συνολικό κόστος προσδιορίζεται για όλη την παραγγελία ή το έργο. Τον φορέα κόστους αποτελεί μια μονάδα προϊόντος ή

μια παρτίδα εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας (Καζαντζής & Σώρρος, 2012). Το κόστος ενός εξατομικευμένου έργου αποτελείται από τις ακόλουθες συνιστώσες:

- Πρώτες ύλες οι οποίες είναι όλα τα βασικά υλικά που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται και συντελούν τμήμα τους άμεσου κόστους, καθώς επιβαρύνουν άμεσα το προϊόν αυτό. Ως πρώτες ύλες λογίζονται τα υλικά που έχουν αγοραστεί και αποθηκεύονται αποκλειστικά για την παραγωγή και τα ήδη παραχθέντα και αποθηκευμένα προϊόντα που επαναχρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων.
- Άμεση εργασία η οποία είναι η εργασία που προσφέρεται από τους εργαζόμενους που απασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών.
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα (έμμεσο κόστος), τα οποία είναι το σύνολο των εξόδων που δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής ως και το σημείο κατά το οποίο τα προϊόντα είναι έτοιμα προς αποθήκευση, όπως για παράδειγμα, το ενοίκιο, τα ασφάλιστρα, οι αποσβέσεις, η έμμεση εργασία κ.α. (Χρονάκης, 2013).

Η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός έργου σύμφωνα με το κοστολογικό σύστημα εξατομικευμένης παραγωγής, συνίσταται από τα εξής στάδια προσδιορισμού:

- Του επιλεγμένου ως φορέας κόστους έργου στο σύστημα κοστολόγησης του.
- Των άμεσων στοιχείων κόστους του έργου (άμεσα υλικά και άμεση εργασία).
- Των κατ' είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων του έμμεσου κόστους που σχετίζονται με το έργο και συνεχίζοντας με την επιλογή των απαιτούμενων βάσεων προκειμένου να καταλογιστούν τα συγκεκριμένα στοιχεία του έμμεσου κόστους στα διάφορα έργα.
- Του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους του έργου με το έμμεσο και προς κατανομή κόστος ανά μονάδα κάθε βάσης καταλογισμού.
- Του ποσού του έμμεσου κόστους που έχει καταλογιστεί στο έργο.
- Του συνολικού κόστους του έργου αθροίζοντας το άμεσο και έμμεσο κόστος του (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Από την άλλη πλευρά, η συνεχής ή μαζική διαδικασία παραγωγής διακρίνεται από την παραγωγή μεγάλου αριθμού μονάδων ενός τυποποιημένου προϊόντος, με όμοια χαρακτηριστικά (διάρκεια παραγωγής, ανάλωση παραγωγικών συντελεστών), με το αντίστοιχο σύστημα διοίκησης κόστους να το αποτελεί το σύστημα της συνεχούς κοστολόγησης ή της κατά φάσης κοστολόγησης (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Η διαδικασία παραγωγής συντελείται από μία η περισσότερες φάσεις και προκειμένου να επιτευχθεί η ολοκλήρωση της επεξεργασίας των προϊόντων κρίνεται απαραίτητο να έχουν περάσει από όλες τις προβλεπόμενες φάσεις. Ο αντικειμενικός σκοπός της συνεχούς κοστολόγησης είναι ο καθορισμός του μέσου προϊόντος κόστους παραγωγής ανά μονάδα της κάθε φάσης ή κέντρου κόστους που περιλαμβάνεται στην διαδικασία παραγωγής του προϊόντος. Ο υπολογισμός αυτός είναι απλός, ειδικά στην περίπτωση που δεν υφίστανται απώλειες κατά την διαδικασία παραγωγής και απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη στην αρχή ή το τέλος της περιόδου κοστολόγησης (Καζαντζής & Σώρρος, 2012). Το σύστημα κατά φάσης κοστολόγησης χαρακτηρίζεται από τα ακόλουθα:

- Η συγκέντρωση του άμεσου και το έμμεσου παραγωγικού κόστους γίνεται για κάθε περίοδο κοστολόγησης σε κάθε παραγωγική φάση ή κέντρο κόστους.
- Η παρακολούθηση της παραγωγής που είναι εκφρασμένη σε ποσότητες γίνεται κατά φάσεις ημερησίως ή εβδομαδιαίως, αλλά τουλάχιστον κατά περίοδο κοστολόγησης.
- Στην περίπτωση που υπάρχουν ημιτελή προϊόντα, δηλαδή η παραγωγή βρίσκεται σε εξέλιξη στο τέλος της περιόδου κοστολόγησης, αυτή εκφράζεται σε ισοδύναμες ολοκληρωμένες μονάδες βάσει του βαθμού ολοκλήρωσης της σε άμεσα υλικά, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Για κάθε κοστολογική περίοδο, ο προσδιορισμός του ανά μονάδα κόστους προϊόντος πραγματοποιείται ανά φάση ή κέντρο κόστους.
- Το ολικό κόστος και το ανά μονάδα τελικού προϊόντος κόστος συγκεντρώνεται στην τελευταία φάση, καθώς οι ολοκληρωμένες μονάδες του προϊόντος της κάθε φάσης αλλά και το αντίστοιχο κόστος τους μεταφέρονται στην επόμενη φάση (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Σε κάθε σύστημα διοίκησης κόστους (κοστολογικό σύστημα) υπάρχουν οι ακόλουθες ξεχωριστές δραστηριότητες:

- Η μέτρηση του κόστους, όπου συγκεντρώνονται δεδομένα προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος ή η δραστηριότητα, όπως για παράδειγμα άμεσα υλικά, ώρες άμεσης εργασίας κ.α.
- Η εσωλογιστική κοστολόγηση, δηλαδή η καταγραφή του κόστους, όπου πραγματοποιείται η μετατροπή των δεδομένων που έχουν ήδη συγκεντρωθεί σε οικονομικά μεγέθη και η καταγραφή τους από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης.
- Η ανάλυση του κόστους, όπου το καταγεγραμμένο κόστος, αναλύεται για να χρησιμοποιηθεί στην ανάλυση διαδικασιών και προβλημάτων.
- Η έκθεση του κόστους, κατά την οποία το κόστος εμφανίζεται στο εσωτερικό περιβάλλον (με εσωτερικές εκθέσεις) και στο εξωτερικό περιβάλλον (με εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις) (Πάγγειος, 1993).

4.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΣΤΗΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ, ΤΗΝ ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

Στην φαρμακοβιομηχανία, το κόστος της βιομηχανικής παραγωγής αποτελεί το μεγαλύτερο τμήμα των συνολικών εξόδων μιας επιχείρησης. Τα συνταγογραφούμενα φάρμακα συχνά παρέχουν αποτελεσματικές εναλλακτικές λύσεις στις ακριβές ιατρικές διαδικασίες και στις εισαγωγές και διαμονές σε νοσοκομεία. Συνεπώς, οι δαπάνες για συνταγογραφούμενα φάρμακα ως ποσοστό των συνολικών εθνικών δαπανών υγειονομικής περίθαλψης αυξάνονται (Basu et al., 2008).

Οι εταιρείες φαρμάκων σπαταλούν πολλά χρήματα για έρευνα και ανάπτυξη, ενώ παράλληλα η παραγωγικότητα της επένδυσής τους σε έρευνα και ανάπτυξη, υπολογισμένη ως ο αριθμός των φαρμάκων που εισάγονται στην αγορά ετησίως μειώνεται. Τα κόστη παραγωγής αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της συνολικής δομής του κόστους, καθώς σύμφωνα με εκτιμήσεις, αυτά μπορούν να αγγίξουν το 30% των πωλήσεων των κατασκευαστών φαρμάκων, δηλαδή περισσότερο από το διπλάσιο μερίδιο των δαπανών για έρευνα και ανάπτυξη (Basu et al., 2008).

Στον κλάδο των φαρμάκων και αναφορικά με την βιομηχανική παραγωγή και την προώθηση και ανάπτυξη, είναι εφικτός ο ορισμός των κέντρων κόστους και επομένως και του κόστους ανά προϊόν. Ωστόσο, αναφορικά με την έρευνα και ανάπτυξη, το κόστος δεν είναι σαφές, καθώς οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον κλάδο της φαρμακοβιομηχανίας συνεργάζονται με πανεπιστήμια, νοσοκομεία και ιδιωτικά εργαστήρια (Κακλέα, 2017).

Επομένως, το κόστος που αφορά την έρευνα προκειμένου να δημιουργηθεί ένα φάρμακο υπάρχει περίπτωση να είναι πολύ πιο υψηλό από όσο θα μπορούσε να υπολογιστεί. Επιπλέον, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι προκειμένου να δημιουργηθεί ένα πρωτότυπο φάρμακο, το κόστος αναφορικά με την έρευνα θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει και τις έρευνες οι οποίες δεν ήταν αποτελεσματικές αλλά και αυτές που κινήθηκαν προς την λάθος κατεύθυνση. Τέλος, είναι εμφανές ότι οι κοστολόγηση των πρωτότυπων φαρμάκων καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής, καθώς το τελικό κόστος ενός φαρμάκου αυτού του είδους θα πρέπει να περιλαμβάνει όλο το κόστος της δημιουργίας του (Κακλέα, 2017).

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, οι φαρμακευτικές εταιρίες διαδραματίζουν ένα ουσιώδη ρόλο στην κοινωνία, παρέχοντας προϊόντα που σώζουν ζωές. Υπό αυτήν την προοπτική λοιπόν, ο φαρμακευτικός τομέας διερευνά την ανάπτυξη και ανακάλυψη νέων φαρμακευτικών προϊόντων, την ασφαλή και γρήγορη ανάπτυξη τους και τέλος την παραγωγή και την ασφαλή διανομή των προϊόντων αυτών (Aleem et al., 2016).

Καθώς η σημερινή εποχή χαρακτηρίζεται από παγκόσμιο ανταγωνισμό σε όλα τα είδη επιχειρήσεων, επομένως και στις επιχειρήσεις παραγωγής φαρμάκων, αυτές πρέπει να γίνουν πιο ολοκληρωμένες, πιο ευέλικτες και πιο αυτοματοποιημένες, προκειμένου να αυξήσουν την παραγωγικότητα τους, μειώνοντας τα κόστη τους και τελικά να επιβιώσουν. Είναι αδύνατον να διατηρηθούν τα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα μιας φαρμακευτικής εταιρίας δίχως να έχει υιοθετήσει ένα ακριβές σύστημα κοστολόγησης. Τρία είναι τα βασικά συστήματα διοίκησης κόστους: οι παραδοσιακές μέθοδοι, οι μέθοδοι οριακής κοστολόγησης και η κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα (Aleem et al., 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

5.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, προσφέρουν κατά κύριο λόγο υπηρεσίες των οποίων η κατανάλωση τους γίνεται κατά τον χρόνο της παραγωγής τους. Έτσι, οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούν να αποθηκευτούν, έχοντας ως συνέπεια την μη ύπαρξη αποθεματοποιήσιμου κόστους. Λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες και τα ειδικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, γίνεται αντιληπτό ότι έχουν ανάγκη τις πληροφορίες του κόστους της παραγωγής και παροχής των υπηρεσιών τους (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών συλλέγουν, καταγράφουν και προσδιορίζουν το κόστος των δραστηριοτήτων και των υπηρεσιών τους, το οποίο το χρησιμοποιούν προκειμένου να προγραμματίζουν και να ελέγχουν την επιχειρησιακή δράση τους και να λαμβάνουν βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες αποφάσεις. Ας σημειωθεί ότι οι βασικότερες διαφορές των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών με τις βιομηχανικές επιχειρήσεις εντοπίζονται στα παρακάτω χαρακτηριστικά των υπηρεσιών τους:

- Είναι άυλες.
- Παράγονται και καταναλώνονται ταυτόχρονα.
- Δεν αποθηκεύονται.
- Κάποιες φορές κατά τη διαδικασία παραγωγής τους υπάρχει η συμμετοχή των πελατών (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

5.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Πριν αναλυθεί η κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα θα ήταν χρήσιμο να αναφερθούν εν συντομία κάποιες από τις βασικότερες έννοιες που χρησιμοποιούνται σε αυτό το σύστημα διοίκησης κόστους. Οι πόροι, αποτελούν τα μέσα που έχει στη διάθεση της η επιχείρηση, όπως για παράδειγμα οι πρώτες ύλες, τα μηχανήματα, τα

κτίρια κ.α. και χρησιμοποιούνται προκειμένου να εκτελεστούν οι δραστηριότητες της (Κεχράς, 2009).

Καθώς τελειώνουν οι εργασίες, οι χρησιμοποιηθέντες πόροι μετατρέπονται σε κάποιο άλλο πόρο ή σε φορέα του κόστους, ο οποίος είναι το τελικό αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης και απορροφάει το σύνολο των δραστηριοτήτων. Επομένως, οι φορείς του κόστους είναι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παράγονται και ο πελάτης, που αποτελεί τον τελικό αποδέκτη του συνόλου των εργασιών των επιχειρήσεων είναι ένας από τους βασικότερους φορείς κόστους. Το σύστημα κοστολόγησης ABC έχει δύο κατηγορίες φορέων κόστους, αυτή που αναφέρεται στα παραγόμενα και στα πωληθέντα αγαθά και αυτή όπου περιλαμβάνονται οι πελάτες ή οι μελλοντικοί αγοραστές των αγαθών (Κεχράς, 2009).

Οι κατανομείς πόρων μεταφέρουν το κόστος των πόρων στις δραστηριότητες, οι οποίες εν συνεχεία το απορροφούν. Ουσιαστικά αποτελούν τους συνδετικούς κρίκους μεταξύ των έμμεσων πόρων και των δραστηριοτήτων. Οι κατανομείς δραστηριοτήτων αποτελούν τις μεθόδους κατανομής τους κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς του κόστους. Τέλος, ο οδηγός κόστους μίας δραστηριότητας είναι όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν και καθορίζουν τον φορέα που απορροφά το κόστος (Κεχράς, 2009).

5.3 ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Στον βιομηχανικό τομέα, όπου έκανε η κοστολόγηση την εμφάνιση της για πρώτη φορά, οι ωρομίσθιοι εργάτες ελαχιστοποιήθηκαν, ο αυτοματισμός μείωσε την άμεση εργασία, το κόστος εργασίας εμφανίζει μια σχετική σταθερότητα και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα πλειοψηφούν στη σύνθεση του συνολικού κόστους. Στον τομέα των υπηρεσιών, τα περισσότερα είδη κόστους απορρέουν από πηγές που αναλώνονται πριν τη χρήση τους (έμμεσο και σταθερό κόστος σε συγκριμένο μικρό χρονικό διάστημα) και επομένως το σύστημα κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα (Activity Based Costing, ABC) απαιτείται περισσότερο σε σύγκριση με τον τομέα της βιομηχανίας (Παπαδέας, 2015).

Η λογιστική κόστους είναι συνθετικό κομμάτι της διοικητικής λογιστικής και μαζί με τη χρηματοοικονομική λογιστική, σχηματίζουν το μεγαλύτερο σύστημα πληροφοριών της κάθε επιχείρησης. Πλέον, έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση της

συμμετοχής των γενικών βιομηχανικών εξόδων για τη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών και δραματική μείωση της συμμετοχής της άμεσης εργασίας στη διαμόρφωση του κόστους εξαιτίας του αυτοματισμού. Το σύστημα ABC, που αποτελεί ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης κόστους, δύναται να λειτουργεί με παράλληλο τρόπο και όχι ανταγωνιστικά ή υποκατάστατα με τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους (Παπαδέας, 2015).

Η δημιουργία και η εξέλιξη του συστήματος ABC έγινε για την κάλυψη πληροφοριακών αναγκών που σχετίζονται με την λήψη ορθών και λογικών αποφάσεων σε εθνικό και διεθνές περιβάλλον και όχι για την κάλυψη κοστολογικών αναγκών της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η βασική ιδέα της ABC κοστολόγησης βρίσκεται στο ότι η ανάλωση των πόρων δεν γίνεται από τους τελικούς αποδέκτες του κόστους (προϊόντα ή υπηρεσίες) αλλά από τις δραστηριότητες, οι οποίες στη συνέχεια κάνουν άμεση ανάλωση των πόρων. Έτσι, δεν κρίνεται απαραίτητη η χρήση κατά τον ίδιο βαθμό όλων των επιμέρους γενικών βιομηχανικών εξόδων από το σύνολο των προϊόντων ή των υπηρεσιών (Παπαδέας, 2015).

Το κόστος των προϊόντων προσδιορίζεται με περισσότερη ακρίβεια και η εύρεση των παραγόντων που είναι υπεύθυνοι για τη δημιουργία κόστους καθίσταται ευκολότερη με τον έλεγχο τους να είναι αποτελεσματικότερος. Καθώς η διοικητική λογιστική προσανατολίζεται στον μελλοντικό σχεδιασμό, η χρήση της ABC κοστολόγησης έχει καταλυτική επιρροή στην επεξεργασία των προϋπολογιστικών στοιχείων, αντίθετα με τη παραδοσιακή κοστολόγηση που επεξεργάζεται κατά κύριο λόγο απολογιστικά στοιχεία (Παπαδέας, 2015).

Μέσω του συστήματος κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα, επιτυγχάνεται η προώθηση βελτιώσεων που αφορούν τη συνολική απόδοση της επιχείρησης σε όλη την έκταση της, ενώ μέσα από τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους πραγματοποιείται ο καταλογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα εκάστοτε κέντρα κόστους. Επιπλέον, το σύστημα ABC αποτελεί μια διαφορετική προσέγγιση και συμβάλει στην βελτίωση του ελέγχου των γενικών εξόδων με μια αιτιώδη σχέση κόστους, δηλαδή δραστηριότητα και κόστος. Επομένως, οι απαντήσεις που παρέχει είναι πιο αξιόπιστες, όπου εμπλέκονται γενικά έξοδα που δεν είναι ποσοτικά συσχετισμένα (Παπαδέας, 2015).

Τέλος, για να είναι η υιοθέτηση ενός συστήματος ABC επιτυχής, θα πρέπει να υπάρχει πλήρης υποστήριξη της διοίκησης της επιχείρησης, διαρκής κατάρτιση του προσωπικού της και αξιοποίηση της τεχνολογίας των πληροφοριών. Από την άλλη πλευρά, η ανεπιτυχής υιοθέτηση του ABC, συνήθως οφείλεται στην έλλειψη ευδιάκριτων καθορισμένων στόχων και στην αποτυχία αντιμετώπισης της αντίστασης για αλλαγή (Παπαδέας, 2015).

Ουσιαστικά, η ABC αποτελεί ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης κόστους, όπου οι δραστηριότητες είναι οι βασικοί φορείς του και ο οδηγός κόστους αντανακλά την αιτία της εμφάνισης του, αντί να υπάρχει μία βάση κατανομής γενικών εξόδων. Οι δραστηριότητες όπου στηρίζεται η ABC και αποτελούν τις κύριες και τις βοηθητικές, ταξινομούνται σε δραστηριότητες με βάση τη σημαντικότητα και με βάση την άμεση συσχέτιση τους με τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Μια κύρια δραστηριότητα έχει μεγαλύτερη συνεισφορά στη συνολική προστιθέμενη αξία της μονάδας, ενώ μια βοηθητική δραστηριότητα συμμετέχει επιπρόσθετα στις κύριες (Καζαντζής & Σώρρος, 2009).

5.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Χάρης στον επακριβή προσδιορισμό του, το σύστημα κοστολόγησης βάσει κατά τη δραστηριότητα, διασφαλίζει αξιόπιστη πληροφορία. Τα βήματα που ακολουθούνται προκειμένου να αναπτυχθεί το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης αναλύονται παρακάτω (Μανουσόπουλος, 2009).

Το πρώτο βήμα αφορά τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που μπορεί να κάνει χρήση ένα προϊόν ή μία υπηρεσία κατά την παραγωγική διαδικασία. Αποτελεί την λειτουργική και κοστολογική διαίρεση της επιχείρησης σε μικρότερα μέρη, σε λειτουργικές, οργανωτικές και κοστολογικές υποδιαιρέσεις. Με αυτόν τον τρόπο, δημιουργούνται κέντρα ή θέσεις κόστους που αντιστοιχίζονται με τις αναπτυσσόμενες επιμέρους δραστηριότητες, έχοντας ως κριτήριο την παραγωγή ομοιογενούς έργου από την καθεμία δραστηριότητα (Μανουσόπουλος, 2009).

Η επόμενη φάση ανάπτυξης της κοστολόγησης ABC είναι ο προσδιορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που αναπτύσσεται κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Έτσι για να υπολογιστεί το κόστος αυτό θα πρέπει να δημιουργηθούν κέντρα κόστους αντίστοιχα των

προσδιορισμένων δραστηριοτήτων σε κάθε ένα από τα οποία συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας της δραστηριότητας (Μανουσόπουλος, 2009).

Έπειτα προσδιορίζεται το πραγματικό μέγεθος της δαπάνης, ποσοτικά και κατ' αξία. Ένα τμήμα των δαπανών αυτών πραγματοποιείται αποκλειστικώς για μια συγκεκριμένη δραστηριότητα και έτσι την επιβαρύνει πλήρως. Ωστόσο, υπάρχουν δαπάνες οι οποίες γίνονται για παραπάνω από μία δραστηριότητες και έτσι πρέπει να καταναμηθούν, χρησιμοποιώντας κάθε φορά το κατάλληλο κριτήριο (Μανουσόπουλος, 2009).

Το τρίτο βήμα της εν λόγω κοστολόγησης, το οποίο είναι εξαιρετικά σημαντικό, το αποτελεί η επιλογή των κριτηρίων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν προκειμένου να καταλογιστεί το κόστος κάθε δραστηριότητας στο προϊόν ή την υπηρεσία. Με την προϋπόθεση ότι έχει εξασφαλιστεί ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους της δραστηριότητας, το τελικό βήμα της κοστολόγησης ABC είναι ο καταλογισμός του κόστους στους τελικούς φορείς. Αυτό θα πραγματοποιηθεί με επιτυχία εν με το κόστος της δραστηριότητας επιβαρύνονται μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που κάνουν χρήση αυτής της δραστηριότητας και αναλόγως του βαθμού ή του ποσού χρήσης της (Μανουσόπουλος, 2009).

Ένα σύστημα κοστολόγησης με βάση την δραστηριότητα, χαρακτηρίζεται από τα ακόλουθα στοιχεία:

- Προσδιορισμός των βασικών επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, όπως για παράδειγμα της διαχείρισης υλικών, της αγοράς, της παραλαβής και της αποστολής, της συναρμολόγησης κ.α.
- Καθορισμός των προσδιοριστικών παραγόντων του κόστους μιας δραστηριότητας (οδηγοί κόστους). Στη σύγχρονη βιομηχανία, ο αυτοματισμός που κατευθύνει το κόστος των προϊόντων έχει αντικαταστήσει την άμεση εργασία, έχοντας ως αποτέλεσμα οι οδηγοί κόστους να είναι μετρήσιμες, όπως για παράδειγμα ο βαθμός που χρησιμοποιούνται τα μηχανήματα, ο αριθμός τους και η συχνότητα εκκίνησης τους, η διαχείριση των υλικών, το μέγεθος του χώρου που χρησιμοποιείται, ο αριθμός των εξαρτημάτων ενός προϊόντος, ο αριθμός παραγγελιών κ.α.
- Συγκέντρωση του συνολικού κόστους της κάθε δραστηριότητας ξεχωριστά στις δεξαμενές κόστους, των οποίων η λειτουργία είναι όμοια με εκείνη των

κέντρων κόστους των παραδοσιακών συστημάτων διοίκησης κόστους (Πολίτης, 2014).

5.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Υιοθετώντας το σύστημα κοστολόγησης ABC έχουν εντοπιστεί διάφορα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που το χαρακτηρίζουν. Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα του είναι ότι με την εφαρμογή του υπάρχει η δυνατότητα να μετρηθεί ορθά η απόδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας στο ανταγωνιστικό περιβάλλον, αναγνωρίζοντας και την πολυπλοκότητα της παραγωγής, τις ιδιαιτερότητες του πελάτη και τη διαφοροποίηση των προϊόντων. Επιπλέον, παρέχονται χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την μέτρηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης, καθώς το σύστημα αυτό ασχολείται με τα έμμεσα και γενικά έξοδα (Κεχράς, 2009).

Συμβάλλει στην παροχή μιας σαφέστερης εικόνας του τρόπου συμβολής του κάθε στοιχείου των προϊόντων, υπηρεσιών και δραστηριοτήτων στα συνολικά κέρδη της επιχείρησης και συνεισφέρει στον έλεγχο του κόστους, δίχως να πραγματοποιείται μείωση της ποιότητας της εξυπηρέτησης των πελατών. Σαφέστερη εικόνα παρέχεται και για τον καθορισμό των δραστηριοτήτων που δίνουν αξία ή όχι στα προϊόντα. Τέλος, ένα ακόμα πλεονέκτημα της κοστολόγησης ABC αποτελεί ο ορθός καταλογισμός των εξόδων στα προϊόντα, αναδεικνύοντας την κερδοφορία του προϊόντος (Κεχράς, 2009).

Τα μειονεκτήματα του εν λόγω συστήματος κοστολόγησης που έχουν εμφανιστεί κατά την υιοθέτηση του, αναφέρονται αρχικά στην παρεχόμενη πληροφόρηση η οποία είναι ιστορική και δεν σχετίζεται άμεσα με τις μελλοντικές αποφάσεις στρατηγικής φύσεως. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει η κατάλληλη επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους, τότε ο βαθμός αυθαιρεσίας του τρόπου που κατανέμονται τα γενικά έξοδα, μπορεί να αυξηθεί αντί να μειωθεί. (Κεχράς, 2009).

Επιπλέον, η θετική επίπτωση της υιοθέτησης της κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα δεν έχει αποδειχθεί πλήρως όσον αφορά την κερδοφορία των επιχειρήσεων. Δεν είναι γνωστό αν όντως υπάρχει αντιστάθμιση με τα οφέλη που προσφέρονται, καθώς είναι αρκετά πολυδάπανο σύστημα κοστολόγησης, καθώς όσο

υφίσταται αύξηση της ποικιλίας και της πολυπλοκότητας των προϊόντων που παράγονται, τόσο μεγαλώνει και ο αριθμός των στοιχείων που πρέπει να διαχειριστούν. Τέλος, όταν υπάρχουν διάφορα και πολύπλοκα προϊόντα, απαιτείται υψηλό κόστος προκειμένου να συλλεχθούν τα κατάλληλα στοιχεία για την κοστολόγηση (Κεχράς, 2009).

5.6 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΧΡΟΝΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Πλέον, οι ανάγκες για την παραγωγή και την προώθηση πληροφοριών είναι τόσο σημαντικές που τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους δεν έχουν τη δυνατότητα να τις καλύψουν. Αυτά τα συστήματα είχαν αρχικά σχεδιαστεί για να μπορούν να καλύπτουν τις επιχειρησιακές ανάγκες αναφορικά με την γνωστοποίηση του κόστους πωληθέντων και των εναπομεινάντων αγαθών και με την απαραίτητη κοστολογική ανάπτυξη για την επίτευξη της λογιστική της κάλυψη.

Όλες οι μεταβολές που έχουν συμβεί στον κοινωνικοοικονομικό τομέα τις τέσσερις τελευταίες δεκαετίες, έχουν προκαλέσει αλλαγές σε όλες τις επιχειρήσεις, είτε είναι βιομηχανικές, είτε εμπορικές, είτε παροχής υπηρεσιών. Ο παγκόσμιος ανταγωνισμός και η ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας, οδήγησαν στην ανάγκη για την εύρεση νέων τρόπων υπολογισμού και ανάδειξης πληροφοριών, που η χρήση τους συμβάλει στην ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης (Βενιέρης & Κοέν, 1999).

Έτσι, εμφανίστηκε ένα νέο σύστημα διοίκησης κόστους, το σύστημα κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα, το οποίο αναλύθηκε εκτενώς στην παραπάνω ενότητα. Στόχευε κυρίως στην παρακολούθηση του κόστους της καθεμιάς δραστηριότητας της επιχείρησης και στον υπολογισμό τους συνολικού κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται (Roztockı & Needy, 1999). Παρακάτω θα γίνει η σύγκριση των συστημάτων της παραδοσιακής κοστολόγησης με το σύστημα κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα.

Η παραδοσιακή κοστολόγηση έχει ως βάση το γεγονός ότι οι διάφορες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται εντός μιας επιχείρησης, απορροφούν κόστη. Έτσι, ο σκοπός της αφορά τον προσδιορισμό αυτών των δραστηριοτήτων και τη συσχέτιση τους με τα επιμέρους κόστη. Το σύστημα αυτό χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι τα έμμεσα κόστη που προκύπτουν από τις δραστηριότητες εκχωρούνται

στις μονάδες προϊόντων που παράγονται αναλόγως της συχνότητας κατανάλωσης του έμμεσου κόστους από κάθε προϊόν (Πολίτης, 2014).

Το κυριότερο χαρακτηριστικό της παραδοσιακής κοστολόγησης είναι ότι τα έμμεσα κόστη που προκύπτουν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης εκχωρούνται στις μονάδες προϊόντων που παράγονται αναλόγως της συχνότητας της κατανάλωσης του έμμεσου κόστους από το καθένα προϊόν. Ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους γίνεται στις παραγόμενες μονάδες χρησιμοποιώντας τις βάσεις καταλογισμού (ώρες άμεσης εργασίας ή κόστος άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων). Όμως καθ' αυτόν τον τρόπο, όταν πραγματοποιείται αύξηση της παραγωγής, παρατηρείται μείωση της επιβάρυνσης του έμμεσου κόστους ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Έτσι, όταν υπάρχουν αποθέματα, η καταλληλότερη κοστολόγηση είναι η παραδοσιακή (Πολίτης, 2014).

Ωστόσο, σε κάποιες περιπτώσεις, η διοίκηση επιθυμεί να γνωρίζει τα πραγματικά κόστη παραγωγής και πώλησης των προϊόντων. Η κοστολόγηση με βάση την δραστηριότητα μπορεί να παρέχει πληροφορίες που αφορούν την κατανάλωση έμμεσου κόστους από ένα συγκεκριμένο προϊόν. Επιπλέον, βασίζεται στο γεγονός ότι αν για την παραγωγή και τη διακίνηση ενός προϊόντος είναι αναγκαία η χρήση πολλών μονάδων υπηρεσιών και δραστηριοτήτων, είναι απαραίτητη η επιβάρυνση του με την μεγαλύτερη ποσότητα έμμεσου κόστους από ένα άλλο προϊόν για το οποίο δεν απαιτείται η χρήση τόσων μονάδων δραστηριότητας (Πολίτης, 2014).

Η κοστολόγηση ABC έχει πολλά πλεονεκτήματα, με το βασικότερο όλων να είναι η βοήθεια που προσφέρει στη διοίκηση για την απλούστευση των λειτουργιών της και το οποίο πραγματοποιείται με την περικοπή ορισμένων δραστηριοτήτων που δεν είναι χρήσιμες, οδηγώντας τελικά στον να μειωθούν τα συνολικά κόστη. Από την άλλη πλευρά, για να μειωθεί το μοναδιαίο κόστος, η παραδοσιακή κοστολόγηση οδηγεί στην αύξηση των μονάδων παραγωγής, δίχως να υπάρχει έλεγχος των συνεπειών της συσσώρευσης των αποθεμάτων (Πολίτης, 2014).

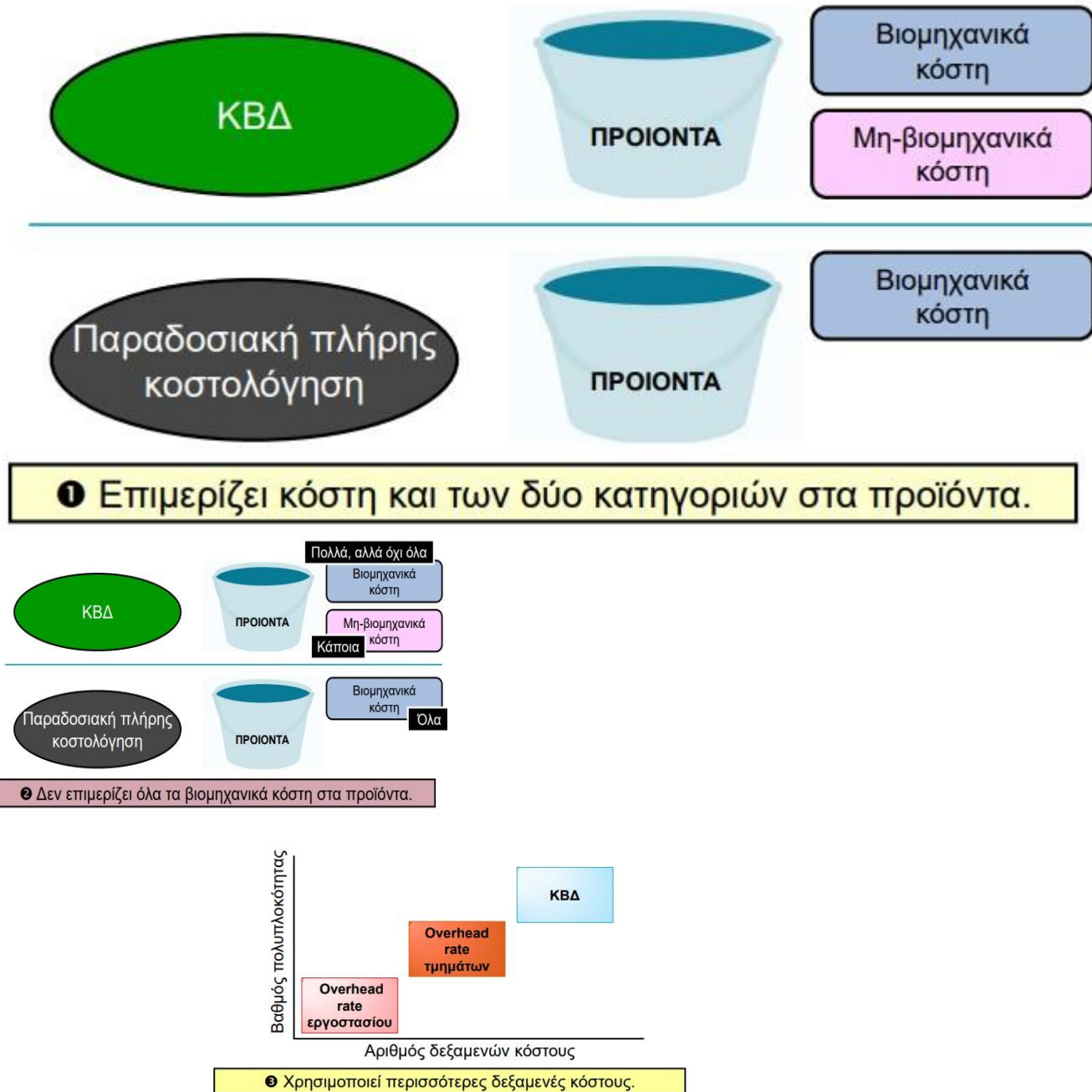
Μεταξύ των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και του συστήματος ABC, υπάρχουν αρκετές ομοιότητες. Μία από τις βασικότερες εξ' αυτών αποτελεί το γεγονός ότι τα άμεσα κόστη οδηγούνται κατευθείαν στα τελικά προϊόντα, ενώ τα έμμεσα οδηγούνται στα προϊόντα μέσω μιας διαδικασίας με αρκετά στάδια (Πολίτης, 2014).

Οι διαφορές τους εντοπίζονται στο δεύτερο στάδιο κατανομής του έμμεσου κόστους. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, τα έμμεσα κόστη επιβαρύνουν τα τελικά προϊόντα, χρησιμοποιώντας έως δύο βάσεις απορρόφησης (ώρες άμεσης εργασίας ή/και ώρες λειτουργίας μηχανημάτων). Από την άλλη, στην κοστολόγηση ABC, χρησιμοποιούνται πολλές βάσεις απορρόφησης, όπως για παράδειγμα τον αριθμό προετοιμασιών, αποστολών, παραγγελιών κ.α.). Έτσι, θεωρείται ότι με τη χρήση του συστήματος κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα, παράγονται πιο αληθοφανή κόστη προϊόντων και υπηρεσιών, ειδικότερα στην περίπτωση που τα γενικά έξοδα είναι υψηλά (Πολίτης, 2014).

Οι βασικότερες διαφορές της κοστολόγησης ABC με την παραδοσιακή κοστολόγηση επικεντρώνονται στα ακόλουθα σημεία, έτσι όπως απεικονίζονται και στην παρακάτω εικόνα:

- Επιμερίζει τα κόστη και των δύο κατηγοριών (βιομηχανικά και μη βιομηχανικά) στα προϊόντα. Ωστόσο, δεν επιμερίζονται όλα τα βιομηχανικά κόστη.
- Γίνεται χρήση μεγαλύτερου αριθμού δεξαμενών κόστους, ενώ η κάθε δεξαμενή κόστους έχει τη δική του βάση καταλογισμού (Χατζούδης, 2020).

Σχεδιάγραμμα 5.1: Διαφορές κοστολόγησης ABC με την παραδοσιακή κοστολόγηση



Πηγή: Χατζούδης (2020)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ

6.1 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΜΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗΣ

Σύμφωνα με το ΦΕΚ 68/Α/3-3-2004 (Π.Δ. 88/2004) που αφορά την οργάνωση και τις προδιαγραφές λειτουργίας των φαρμακαποθηκών, το αντικείμενο μιας φαρμακαποθήκης είναι η προμήθεια, κατοχή, εμπορία, διανομή και εξαγωγή φαρμάκων, φαρμακευτικών προϊόντων και ειδών ιατρικής γενικής χρήσης, ακόμη και κτηνιατρικών φαρμάκων. Πρέπει πάντα να έχει υψηλό απόθεμα από όλα τα φαρμακευτικά προϊόντα που κυκλοφορούν ανεξάρτητα από το αν η ζήτηση είναι χαμηλή ή ασταθής. Έτσι, μπορούν να αντιμετωπιστούν πιθανές εποχιακές ελλείψεις και υπάρχει η μεγαλύτερη δυνατή προμηθευτική ροή από το ίδιο απόθεμα (Τράπεζα Πληροφοριών Νομοθεσίας, 2004).

Η διάθεση των προϊόντων από τις φαρμακαποθήκες πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο απευθείας σε φαρμακεία και κάποιες φορές σε άλλες φαρμακαποθήκες. Στην Ελλάδα, οι φαρμακαποθήκες συντελούν βασικό τμήμα του υγειονομικού τομέα, με ουσιώδη συνεισφορά στην οικονομία. Επίσης, δίνουν ιδιαίτερη σημασία στην επέκταση του δικτύου διανομής, ενώ διανέμουν μια ευρεία γκάμα φαρμακευτικών και παραφαρμακευτικών προϊόντων, έχοντας ως αποτέλεσμα ένα από τα πιο οργανωμένα και πυκνότερα δίκτυα διανομής στην Ευρώπη (Icar Group A.E., 2012).

Στον κλάδο της διανομής φαρμάκων και φαρμακευτικών προϊόντων περιλαμβάνεται μεγάλος αριθμός φαρμακαποθηκών (εταιρειών και συνεταιρισμών), ο οποίος αποτελεί ένα πολύ σημαντικό τμήμα της αγοράς φαρμάκων, αφού είναι ο συνδετικός κρίκος μεταξύ των φαρμακευτικών εταιρειών και των φαρμακείων. Οι φαρμακαποθήκες είναι ανεξάρτητες επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με τη διαρκή τροφοδοσία των φαρμακείων, ενώ οι προμηθευτικοί συνεταιρισμοί αποτελούν συνεργασία φαρμακοποιών και πραγματοποιούν και αυτές διανομή στα μέλη τους (Icar Group A.E., 2012). Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζονται οι διεργασίες μιας φαρμακαποθήκης (Κουδούνη & Σκενδέρογλου, 2016):

Σχεδιάγραμμα 6.1: Διεργασίες φαρμακαποθήκης



Πηγή: Κουδούνη & Σκενδέρογλου (2016)

6.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΤΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ – ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΜΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗΣ

Γενικότερα και αναφορικά με το τμήμα διακίνησης – διανομής της φαρμακαποθήκης, το σύνολο των ειδών των φαρμάκων χαρακτηρίζονται από ομοιογένεια, καθώς δεν διαφοροποιείται ο τρόπος διακίνησης τους. Σαφώς και υπάρχει διαφοροποίηση ανάμεσα στα φάρμακα και ιδίως όσον αφορά την αποθήκευσή τους. Όμως, η διαφοροποίηση αυτή δεν επηρεάζει τον τρόπο μεταφοράς των φαρμάκων συνολικά (Βαγενά, 2016).

Οι διαδικασίες στο τμήμα διακίνησης – διανομής μιας φαρμακαποθήκης θα μπορούσαν να διακριθούν στις ακόλουθες:

- Λήψη εντολής διακίνησης.
- Προετοιμασία της διακίνησης των φαρμάκων.
- Μεταφορά των φαρμάκων προς τους αποδέκτες.
- Παραλαβή.
- Επιστροφή στην έδρα της εταιρίας και επιστροφή στην κεντρική αποθήκη.
- Διαδικασίες ελέγχου και προετοιμασία για την επόμενη μέρα (Βαγενά, 2016).

Προκειμένου να πραγματοποιηθεί η ανάλυση για την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα, θα μελετηθεί η περίπτωση μιας φαρμακαποθήκης «X» η οποία εδρεύει στο Ηράκλειο Κρήτης και εξυπηρετεί φαρμακεία αλλά και άλλες φαρμακαποθήκες. Οι πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή της κοστολόγησης ABC αφορούν το τμήμα διακίνησης – διανομής της φαρμακαποθήκης. Ας σημειωθεί ότι μέσα από τη κοστολόγηση ABC, επιτυγχάνεται η προώθηση βελτιώσεων που αφορούν τη συνολική απόδοση της επιχείρησης σε όλη την έκταση της.

Για τις πληροφορίες που λήφθηκαν από την φαρμακαποθήκη «X», πραγματοποιήθηκε συνάντηση με τον υπεύθυνο του λογιστηρίου. Στην εξεταζόμενη φαρμακαποθήκη, έχουν οριστεί 13 κέντρα κόστους τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- Διοίκηση.
- Τηλεφωνικό κέντρο.
- Αποθήκη.
- Διανομή.
- Λογιστήριο.
- Εμπορικό τμήμα.
- Τμήμα προμηθειών.
- Καθαριότητα.
- Χρηματοοικονομικά.
- Κτιριακά.
- Δικηγόροι.
- Μεταφορικά.
- Μηχανογράφηση.

KENTRA KOSTOYΣ	
Επεξεργασία Εκτύπωση Βοήθεια Εξοδος	
Κωδικός	Περιγραφή Παραμέτρου
<input checked="" type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/> 01	ΔΙΟΙΚΗΣΗ
<input type="checkbox"/> 02	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ - ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΟΛΗΨΙΑ
<input type="checkbox"/> 03	ΑΠΟΘΗΚΗ
<input type="checkbox"/> 04	ΔΙΑΝΟΜΗ
<input type="checkbox"/> 05	ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ
<input type="checkbox"/> 06	ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΤΜΗΜΑ
<input type="checkbox"/> 07	ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ
<input type="checkbox"/> 08	ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ
<input type="checkbox"/> 09	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ
<input type="checkbox"/> 10	ΚΤΙΡΙΑΚΑ
<input type="checkbox"/> 11	ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ
<input type="checkbox"/> 12	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ
<input type="checkbox"/> 13	ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗ

Κάθε κέντρο κόστους από τα παραπάνω παρακολουθείται ξεχωριστά στους λογαριασμούς γενικής λογιστικής, κυρίως για σκοπούς πρόβλεψης και όχι μέτρησης του κόστους. Παίρνοντας ως παράδειγμα το κέντρο κόστους της διανομής, οι λογαριασμοί γενικής λογιστικής της ομάδας 6 (οργανικά έξοδα κατ' είδος) που χρησιμοποιούνται στην εξεταζόμενη φαρμακαποθήκη είναι οι ακόλουθοι:

- 60.00.000 Τακτικές αποδοχές.
- 60.00.007 Επίδομα κανονικής άδειας

- 60.03.000 ΙΚΑ
- 60.03.002 ΤΕΑΥΦΕ
- 62.04.008 Ενοίκιο φορτηγών Eurobank leasing
- 62.05.004 Ασφάλιστρα μηχανών
- 62.07.003 Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων (φορτηγών)
- 62.07.006 Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων (μηχανών)
- 63.98.009 Φ.Π.Α. μη εκπιπώμενο
- 64.00.000 Έξοδα κίνησης φορτηγών (καύσιμα)
- 64.00.003 Έξοδα πωλήσεων
- 64.00.900 Έξοδα κίνησης μηχανών (καύσιμα)
- 64.00.901 Έξοδα κίνησης επιβατικών
- 64.98.098 Λοιπά διάφορα έξοδα με Φ.Π.Α.

Επομένως, για να προσδιοριστεί το κόστος, σύμφωνα με το σύστημα κοστολόγησης ABC, θα πρέπει να συνυπολογιστεί το κόστος από κάθε δραστηριότητα ξεχωριστά, συμπεριλαμβανομένου του κόστους της φθοράς των μεταφορικών μέσων και των καυσίμων που καταναλώνονται. Για παράδειγμα, υπολογίζοντας το κόστος που έχει ο κάθε οδηγός της φαρμακαποθήκης, θα πρέπει να συνυπολογιστούν τα εξής: ο μισθός του, οι ασφαλιστικές του εισφορές σε ΙΚΑ και ΤΕΑΥΦΕ, αλλά και τα έξοδα ενοικίασης, κίνησης και συντήρησης του οχήματος που χρησιμοποιεί.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα συστήματα διοίκησης κόστους συγκεντρώνουν το κόστος που εμφανίζεται κατά την διαδικασία παραγωγής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας και προσδιορίζουν το κόστος αυτού, το οποίο είναι απαραίτητο στην χρηματοοικονομική λογιστική για να γίνει η αποτίμηση των αποθεμάτων του ισολογισμού και ο υπολογισμός του κόστους πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και στην διοικητική λογιστική για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την λήψη αποφάσεων.

Αναφερόμενοι στην κοστολόγηση καθίσταται σαφές ότι συμβάλλει στον προγραμματισμό και στον έλεγχο της επιχειρησιακής δράσης καθώς και στην λήψη αποφάσεων. Επιπλέον, έχει ως σκοπό την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών ώστε να γίνει ο προσδιορισμός τους οικονομικού αποτελέσματος μιας επιχείρησης και ο υπολογισμός της αξίας των αποθεμάτων.

Όσον αφορά τις φαρμακευτικές επιχειρήσεις, προκειμένου να μπορέσουν να επιβιώσουν σε ένα διεθνές ανταγωνιστικό περιβάλλον, θα πρέπει να υιοθετήσουν ένα ακριβές σύστημα κοστολόγησης που θα τις βοηθήσει να γίνουν περισσότερο ευέλικτες και ολοκληρωμένες, για να αυξήσουν την παραγωγικότητα τους, ελαχιστοποιώντας τα κόστη τους. Τρία είναι τα βασικά συστήματα διοίκησης κόστους: οι παραδοσιακές μέθοδοι, οι μέθοδοι οριακής κοστολόγησης και η κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα (Activity Based Costing, ABC).

Αναλύοντας το σύστημα κοστολόγησης ABC, υπογραμμίζεται ότι η βασική του ιδέα βρίσκεται στο ότι η ανάλωση των πόρων δεν γίνεται από τους τελικούς αποδέκτες του κόστους, δηλαδή τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, αλλά από τις δραστηριότητες, οι οποίες εν συνεχεία κάνουν άμεση ανάλωση των πόρων. Έτσι, δεν κρίνεται απαραίτητη η χρήση κατά τον ίδιο βαθμό όλων των επιμέρους γενικών βιομηχανικών εξόδων από το σύνολο των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Στον τομέα των υπηρεσιών, τα περισσότερα είδη κόστους απορρέουν από πηγές που αναλώνονται πριν τη χρήση τους και επομένως η κοστολόγηση ABC απαιτείται περισσότερο συγκριτικά με τον βιομηχανικό τομέα.

Για να είναι η υιοθέτηση ενός συστήματος ABC από μια επιχείρηση επιτυχής, θα πρέπει να υπάρχει πλήρης υποστήριξη της διοίκησης, διαρκής κατάρτιση του

προσωπικού και αξιοποίηση της τεχνολογίας των πληροφοριών. Αντιθέτως, η ανεπιτυχής υιοθέτηση του ABC, συνήθως οφείλεται στην έλλειψη ευδιάκριτων καθορισμένων στόχων και στην αποτυχία αντιμετώπισης της αντίστασης για αλλαγή.

Ουσιαστικά, η ABC αποτελεί ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης κόστους, όπου οι δραστηριότητες είναι οι βασικοί φορείς του και ο οδηγός κόστους αντανakλά την αιτία της εμφάνισης του, αντί να υπάρχει μία βάση κατανομής γενικών εξόδων. Οι δραστηριότητες όπου στηρίζεται η ABC και αποτελούν τις κύριες και τις βοηθητικές, ταξινομούνται σε δραστηριότητες με βάση τη σημαντικότητα και με βάση την άμεση συσχέτιση τους με τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες.

Ένα σύστημα κοστολόγησης με βάση την δραστηριότητα, χαρακτηρίζεται από τον προσδιορισμό των βασικών επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, τον καθορισμό των οδηγών κόστους, οι οποίοι είναι μετρήσιμες και τη συγκέντρωση του συνολικού κόστους της κάθε δραστηριότητας ξεχωριστά στις δεξαμενές κόστους, των οποίων η λειτουργία είναι όμοια με εκείνη των κέντρων κόστους.

Ένα από τα βασικότερα πλεονεκτήματα εφαρμογής της κοστολόγησης ABC είναι ότι με την εφαρμογή της υπάρχει η δυνατότητα να μετρηθεί ορθά η απόδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας στο ανταγωνιστικό περιβάλλον, αναγνωρίζοντας και την πολυπλοκότητα της παραγωγής, τις ιδιαιτερότητες του πελάτη και τη διαφοροποίηση των προϊόντων. Το κύριο μειονέκτημα του συστήματος ABC είναι ότι η παρεχόμενη πληροφόρηση κατά την υιοθέτηση του είναι ιστορική με αποτέλεσμα να μην σχετίζεται άμεσα με τις μελλοντικές αποφάσεις στρατηγικής φύσεως.

Αναφερόμενοι στην μελετώμενη περίπτωση της φαρμακαποθήκης «X», η οποία διαθέτει 13 κέντρα κόστους, παρατηρείται ότι η διοίκηση της κάνει χρήση του συστήματος κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα κυρίως για λόγους πρόβλεψης και αποτίμησης της τρέχουσας κατάστασης, προκειμένου να γνωρίζει αν μπορεί να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις της

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αλεξανδρίδης Α. (2015). «Στρατηγικός σχεδιασμός», Σημειώσεις μαθήματος Επιχειρηματικά Σχέδια, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, ΤΕΙ Δυτικής Μακεδονίας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (15/07/2020): https://openclass.teiwm.gr/modules/document/file.php/BA-K107/5_%CE%95%CE%A3_%CE%A3%CE%A4%CE%A1%CE%91%CE%A4%CE%97%CE%93%CE%99%CE%9A%CE%9F%CE%A3%20%CE%A3%CE%A7%CE%95%CE%94%CE%99%CE%91%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%A3.pdf
- Ασκούνης Δ., Μακαρούνη Ι. & Πανόπουλος Δ. (2017). «Μοντελοποίηση επιχειρησιακών διαδικασιών», Σημειώσεις μαθήματος Συστήματα Διοίκησης, Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (01/07/2020): <http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=soc8-kgD6Oo%3D&tabid=379&mid=2339>
- Βαγενά Μ. (2016). «Εφαρμογή μεθοδολογίας κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity Based Costing) σε επιχείρηση εμπορίας και διανομής φαρμάκων», Διπλωματική εργασία, Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στην Βιομηχανική Διοίκηση & Τεχνολογία, Τμήματος Οικονομικών Επιστημών, Πανεπιστήμιο Πειραιά διαθέσιμο στο διαδίκτυο (05/10/2020): http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/9344/Vagena_Maria.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Βενιέρης Γ. & Κοέν Σ. (1999). «Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες - Activity Based Costing», *Λογιστής*, Απρίλιος 1999: 480-481
- Βενιέρης Γ., Κοέν Σ. & Κωλέτση Μ (2005). «Λογιστική κόστους: Αρχές και εφαρμογές», Αθήνα: Εκδόσεις P.I. Publications.
- Βεργίδης Κ. (2014). «Διαχείριση επιχειρηματικών διαδικασιών», Σημειώσεις μαθήματος Ευφυΐα Επιχειρησιακών Διαδικασιών, Τμήμα Εφαρμοσμένης Πληροφορικής Πανεπιστημίου Μακεδονίας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (01/07/2020): https://ma.ellak.gr/edu/pluginfile.php/720/mod_folder/content/0/2014%2009%2029%20KVergidis%20-%20BPM.pdf?forcedownload=1

- Βλησμάς Ο. (2019). «Λογιστική κόστους», Σημειώσεις μαθήματος Λογιστική Κόστους, Μεταπτυχιακού Προγράμματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (14/08/2020): https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/LOXR285/Thematiki_Enotita_1_2/Dialexi_1_2.pdf
- Γενικό Σύστημα Υγείας Κυπριακής Δημοκρατίας (2018). «Τι είναι τα πρωτότυπα και γενόσημα φάρμακα», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (10/05/2020): https://www.gesy.org.cy/sites/Sites?d=Desktop&locale=el_GR&lookuphost=/el-gr/&lookuppagen=hiopharmaciesmoreinformation
- Γεωργόπουλος Ν. (2015). «Στρατηγικό μάνατζμεντ», Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.
- Γκόλνα Χ., Παρατσιώκα Ν. & Βεντούρη Ν., (2013). «Αναπτυξιακές προοπτικές της ελληνικής φαρμακευτικής βιομηχανίας», Ι.Ο.Β.Ε. Παρατηρητήριο Οικονομικών της Υγείας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (05/06/2020): http://iobe.gr/docs/research/RES_05_A_01022013REP_GR.pdf
- Δέμος Δ. (2012). «Σε ασφυξία η ελληνική βιομηχανία φαρμάκων», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (25/05/2020): <https://www.capital.gr/oikonomia/1514230/se-asfuxia-i-elliniki-biomixania-farmakon>
- Δρογαλάς Γ. (2014). «Ενότητα 6: Μέθοδοι κοστολόγησης», Σημειώσεις μαθήματος Διοικητική Λογιστική, Μεταπτυχιακού Προγράμματος Διοίκησης, Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (14/08/2020): http://www.drogalas.gr/uploads/lessons/mba_dimokr/6.pdf
- Ελεύθερος Τύπος (2019). «Η ελληνική φαρμακοβιομηχανία στη σύγχρονη εποχή», αποδελτίωση τύπου από Innews ΑΕ, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (15/05/2020): <https://www.pef.gr/wp-content/uploads/2019/05/document48.pdf>
- Κακλέα Σ. (2017). «Τιμολόγηση και κοστολόγηση φαρμάκων», Διπλωματική εργασία, Μεταπτυχιακό Δίπλωμα ειδίκευσης στην Οικονομική και Επιχειρησιακή Στρατηγική, Τμήματος Οικονομικών Επιστημών, Πανεπιστήμιο Πειραιά, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (29/08/2020): http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/10509/Kaklea_Stavroula.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- Καλογήρου Γ. & Πρωτόγερου Α. (2015). «Κεφάλαιο 6: Το περιβάλλον της επιχείρησης» στο Καλογήρου Γ., Τσακανίκας Α., Σιώκας Ε., Παναγιωτόπουλος Π, Πρωτόγερου Α. & Μαυρωτάς Γ. (2015). «Οργάνωση και διοίκηση επιχειρήσεων για μηχανικούς», Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.
- Καζαντζής Χ. & Σώρρος Ι. (2009). «Αρχές κόστους», Β' Τόμος, Αθήνα: Εκδόσεις Business plus.
- Καζαντζής Χ. & Σώρρος Ι. (2012). «Διοικητική λογιστική», Αθήνα: Εκδόσεις Business plus.
- Καταραχιά Α. (2015). «Στρατηγικός σχεδιασμός μάρκετινγκ» Σημειώσεις του μαθήματος Αρχές Μάρκετινγκ, Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Δυτικής Μακεδονίας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (25/07/2020):
https://openclass.teiwm.gr/modules/document/file.php/AF105/%CE%9C%CE%AC%CF%81%CE%BA%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BD%CE%B3%CE%BA_%CE%9B%CE%A7_3.pdf
- Καψή Ν. (2019). «Η ελληνική φαρμακοβιομηχανία μετά το 2000: νέος αιώνας, παλιά προβλήματα», *Φαρμακευτικός Κόσμος*, 173: 138-140.
- Κεχράς Ι. (2009). «Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα», Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Κοντογεώργος Α. & Σεργάκη Π. (2015). «Κεφάλαιο 12: Στρατηγικός σχεδιασμός αγροτικών συνεταιρισμών» στο Κοντογεώργος Α. & Σεργάκη Π. (2015) «Αρχές διοίκησης αγροτικών συνεταιρισμών», Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.
- Κοντογιώργης Χ. (2014). «Χαρακτηριστικά της κατανάλωσης φαρμάκων στον ελληνικό πληθυσμό κατά την οικονομική κρίση», Σημειώσεις του εργαστηρίου Υγιεινής και Προστασίας Περιβάλλοντος, Τμήματος Ιατρικής του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (10/05/2020):
https://eclass.med.duth.gr/moodle/pluginfile.php/99/course/section/53/Academy_Med_2016_03_30_Kontogiorgis_Farmaka.pdf
- Κουδούνη Λ. & Σκενδέρογλου Χ. (2016). «Liafarm Φαρμακαποθήκη», Τμήμα Φαρμακευτικής του Αριστοτέλειου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (11/10/2020):

<https://www.pharm.auth.gr/sites/default/files/%CE%9B%CE%99%CE%91%CE%A6%CE%91%CE%A1%CE%9C.pdf>

- Κριεμάδης Α. (2018). «Στρατηγικός σχεδιασμός και μάρκετινγκ μικρομεσαίων επιχειρήσεων», Σημειώσεις του μαθήματος Επιχειρηματικότητα & Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών, Τμήματος Οργάνωσης & Διαχείρισης Αθλητισμού του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (08/07/2020): http://iec.uop.gr/sites/iec.uop.gr/files/course/%CE%95%CF%80%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9%CF%81%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%20%CE%9A%CE%B5%CF%86%CE%AC%CE%BB%CE%B1%CE%B9%CE%BF%203%CE%BF%20-%20%CE%A3%CF%84%CF%81%CE%B1%CF%84%CE%B7%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82%20%CE%A3%CF%87%CE%B5%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82%20%20%CE%9C%CE%AC%CF%81%CE%BA%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BD%CE%B3%CE%BA_0.pdf
- Μανουσόπουλος Γ.(2009). «Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες – Activity Based Costing», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (01/09/2020): https://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_Activity_Based_Costing-ABC.pdf
- Μητάκος Θ. (2015). «Κεφάλαιο 3: Διαδικασίες» στο Μητάκος Θ. (2015) στο «Πληροφοριακά συστήματα διοίκησης», Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.
- Μουρτζίκου Α., Σταμούλη Μ., Χήτου Π. & Πουλιάκης Α. (2015). «Η αγορά του φαρμάκου και η προώθηση αυτού στην Ελλάδα», *Αρχεία Ελληνικής Ιατρικής*, 32(3): 344-353.
- Μπέλλος Η. (2020). «Στα 2,8 δις ευρώ η συνεισφορά της ελληνικής φαρμακοβιομηχανίας στο ΑΕΠ», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (31/05/2020): <https://www.kathimerini.gr/1078600/article/oikonomia/epixeirhseis/sta-28-dis-eyrw-h-syneisfora-ths-ellhnikhs-farmakoviomhxanias-sto-aep>
- Ξανθοπούλου Σ. & Κατσαλιάκη Κ. (2016). «Αξιολόγηση της χρήσης των γενοσήμων φαρμάκων στην ελληνική αγορά κατά την περίοδο της οικονομικής κρίσης», *Αρχεία Ελληνικής Ιατρικής*, 33(5): 583-595.

- Πάγγειος Ι. (1993). «Θεωρία κόστους», Τεύχος Ι, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Παπαδάκης Β. (2016). «Στρατηγική των επιχειρήσεων», Τόμος Α' (Θεωρία), Αθήνα: Εκδόσεις Ε. Μπένου.
- Παπαδάκης Χ. (2015). «Η Ελλάδα παράγει φάρμακα», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (25/05/2020): <https://www.neakriti.gr/article/eidiseis/1223656/i-ellada-paragei-farmaka/>
- Παπαδέας Π. (2015). «Κεφάλαιο 6: Σύγχρονες προσεγγίσεις στη διοίκηση υπηρεσιών» στο «Διοικητική λογιστική», Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.
- Παυλάτος Ο. (2006). «Κόστος – Κοστολόγηση – Αναλυτική Λογιστική», Σημειώσεις του μαθήματος Λογιστική Κόστους, Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων του ΤΕΙ Χαλκίδας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (10/08/2020): <https://eclass.pat.teiwest.gr/eclass/modules/document/file.php/589130/%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%97%20%CE%9A%CE%9F%CE%A3%CE%A4%CE%9F%CE%A5%CE%A3.pdf>
- Πολίτης Α. (2014). «Κοστολόγηση. Ενότητα 6: Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα», Σημειώσεις του μαθήματος Τεχνολογίας Γραφικών Τεχνών των Ανοικτών Ακαδημαϊκών Μαθημάτων του ΤΕΙ Αθήνας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (28/08/2020): https://ocp.teiath.gr/modules/document/file.php/TGT_UNDER107/%CE%95%CE%BA%CF%80%CE%B1%CE%B9%CE%B4%CE%B5%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C%20%CF%85%CE%BB%CE%B9%CE%BA%CF%8C/%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82/6_%CE%9A%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7_%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%AC_%CE%B4%CF%81%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%B7%CF%81%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%28%CE%95%CE%B1%CF%81%CE%B9%CE%BD%CF%8C_14%29.docx
- Σαμανίδου Β. (2015). «Κεφάλαιο 3: Βιοφαρμακευτική ανάλυση», στο Θεοδωρίδης Γ., Γηρούση Σ., Ζαχαριάδης Γ., Ζώτου Α. & Σαμανίδου Β. (2015). «Βιοαναλυτική Χημεία», Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.

- Σαράφη Α. (2020). «Τεράστια η ανησυχία για ελλείψεις φαρμάκων στην Ευρώπη», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (27/05/2020): <https://www.farmaceutikoskosmos.gr/article-f/terastia-h-anhsyhia-gia-elleipeis-farmak/22951>
- Σιώμοκος Γ. (2013). «Στρατηγικό μάρκετινγκ», Γ' Έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Τράπεζα Πληροφοριών Νομοθεσίας, e-νομοθεσία (2004). «Προεδρικό Διάταγμα 88/2004: Οργάνωση και προδιαγραφές λειτουργίας φαρμακαποθήκης», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (07/10/2020): <https://www.e-nomothesia.gr/kat-ygeia/farmakeia/pd-88-2004.html>
- Τρύφων Θ. (2019). «Η ελληνική φαρμακοβιομηχανία ως μοχλός ανάπτυξης» στο *Salus Index: Υγεία, Φάρμακο, Ομορφιά*, Αθήνα: New Times Publishing.
- Τσακανίκας Α., Αθανασιάδης Θ. & Παύλου Γ. (2019). «Φαρμακευτική αγορά στην Ελλάδα: Γεγονότα και στοιχεία 2018», Ι.Ο.Β.Ε. Παρατηρητήριο Οικονομικών της Υγείας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (12/05/2020): <https://www.sfee.gr/wp-content/uploads/2019/04/FF2018-GR-soma.pdf>
- Φλουρή Μ. (2019). «Πρόταση ανάπτυξης στρατηγικού σχεδιασμού Γυμνασίου Βουκολιών Χανίων 2017-2020, σύμφωνα με το μοντέλο των Johnson & Scholes», 2^ο Διεθνές Συνέδριο: «Εκπαίδευση- Πολιτισμός- Καινοτομία σε Σταυροδρόμι- Η πορεία προς τα εμπρός»: 115-122, Θεσσαλονίκη, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (18/07/2020): https://www.icomeu.gr/media/ICOMEU_2019_Conference_Proceedings.pdf
- Χασάκη Ε. (2001). «Βιομηχανίες φαρμάκων στην ενιαία εσωτερική αγορά», Πτυχιακή εργασία, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων, ΤΕΙ Καβάλας, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (25/05/2020): <http://digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/5538/1/SDO472001.pdf>
- Χατζούδης Δ. (2020). «Κεφάλαιο 7: Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες», Σημειώσεις του μαθήματος Διοικητική Λογιστική, Τμήμα Μηχανικών Παραγωγής και Διοίκησης Πολυτεχνικής Σχολής του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (01/09/2020): <https://eclass.duth.gr/modules/document/file.php/TME292/07%20%CE%9A%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7%20%CE%BC%CE%B5%20%CE%B2%CE%AC%CF>

<https://www.researchgate.net/publication/328909491/figure/fig/1/figure-pdf/51c0cc03aary>

- Χρονάκης Γ. (2013). «Λογιστική Κόστους», Σημειώσεις του μαθήματος Λογιστική Κόστους, Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων του ΤΕΙ Κρήτης, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (21/08/2020): <https://eclass.hmu.gr/modules/document/index.php?course=DT160&openDir=/51c0cc03aary>
- Aleem M., Khan H. & Hamad W. (2016). «A comparative study of the different costing techniques and their application in the pharmaceutical companies», *Audit Financiar*, 11(143): 1253-1263
- Basu P., Joglekar G., Rai S., Suresh P. & Vernon J. (2008). «Analysis of manufacturing costs in pharmaceutical companies», *Journal of Pharmaceutical Innovation*, 3(1): 30-40.
- Icar Group A.E. (2012). «Ετήσια έκθεση 2012 με θέμα: η κατάσταση και οι προοπτικές των ΜΜΕ στην Ελλάδα», Κλαδική ανάλυση: Φαρμακαποθήκες, διαθέσιμο στο διαδίκτυο (10/10/2020): https://www.ggb.gr/sites/default/files/basic-page-files/10_2012_%ce%9a%ce%9b%ce%91%ce%94%ce%99%ce%9a%ce%97%20%ce%a0%ce%91%ce%a1%ce%9f%ce%a5%ce%a3%ce%99%ce%91%ce%a3%ce%97_%ce%a6%ce%91%ce%a1%ce%9c%ce%91%ce%9a%ce%91%ce%a0%ce%9f%ce%98%ce%97%ce%9a%ce%95%ce%a3.pdf
- Kotler P. (2000). «Μάρκετινγκ- Μάνατζμεντ: Ανάλυση- Σχεδιασμός- Υλοποίηση και Έλεγχος», Αθήνα: Εκδόσεις Interbooks.
- Lynch C. & O'Sullivan (2018). «Λειτουργικές απαιτήσεις μιας κοινωνικής επιχείρησης», Ανάπτυξη εκπαιδευτικού υλικού Social Enterprise Skills for

Business Advisers, Πρόγραμμα Erasmus, Ίδρυμα Κρατικών Υποτροφιών,
διαθέσιμο στο διαδίκτυο (19/07/2020):

https://ec.europa.eu/programmes/erasmus-plus/project-result-content/e9d13bd6-40c0-4a08-af5f-cac06ce799fb/MODULE_4_GR.pdf

- Roztocki, N., & Needy, K. (1999). «Integrating activity-based costing and economic value added in manufacturing», *Engineering Management Journal*, 11(2), 17-22.
- Taxheaven (2020). «Κεφάλαιο 5.1: Αρχές λογισμού του κόστους», διαθέσιμο στο διαδίκτυο (10/08/2020):
https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm