



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
(ABC Costing System)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΧΡΟΝΑΚΗΣ ΓΙΑΝΝΗΣ

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΝΑΝΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΑΜ: 670

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, Μάρτιος 2014

Ευχαριστίες (Acknowledgements)

Με την παρούσα παράγραφο θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον καθηγητή μου κ. Χρονάκη Ιωάννη για την πολύ μεγάλη συμβολή στην ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας, αλλά και μετά από τέσσερα χρόνια διδασκαλίας της λογιστικής επιστήμης και την ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας μου, κατάφερε να μου δώσει γενικού πλαισίου γνώσεις της λογιστικής και ιδιαίτερα στον κλάδο της κοστολόγησης.

Επίσης, θα επιθυμούσα να αποστείλω τις ευχαριστίες μου στην οικογένεια μου αλλά και τους φίλους μου, οι οποίοι όλο αυτόν τον καιρό της προετοιμασίας της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας με στήριξαν σε υπέρτατο βαθμό.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΓΕΝΙΚΑ

1.2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ

**1.2.1 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ Ή ΚΑΤΑ ΕΡΓΟ Ή
ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΚΑΤΑ ΠΡΟΙΟΝ (Jobs Order Costing System,
JOCS)**

**1.2.2 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ Ή ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Process Costing
System)**

**1.2.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ – ΜΟΛΙΣ ΖΗΤΗΘΕΙ ΤΟ ΠΡΟΙΟΝ (Just in
Time Costing System)**

1.2.4 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (Standard Costing System)

**1.2.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΜΕΣΗΣ Ή ΟΡΙΑΚΗΣ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (Marginal or
Direct Costing System)**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ABC)

2.2. ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.2.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΩΝ ΟΔΗΓΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.3 ΒΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ABC

3.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

3.3 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

4.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ABC ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα έγινε ευρύτερα γνωστό τη δεκαετία του '80, διότι εμπόδιζε τις στρεβλώσεις μέτρησης του κόστους και παρέχει μία άποψη των διαδικασιών, καθώς και της ανάλυσης, συγκέντρωσης και επιμερισμό του κόστους με τέτοιο τρόπο, όπου τα παραδοσιακά συστήματα δεν είναι εφικτό να προσεγγίσουν. Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα βασίζεται σε μια «θεωρία ροής» της παραγωγής, σε αυτό το σημείο το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης υιοθετεί δύο στάδια κοστολόγησης, οι πόροι που καταλογίζονται σε κάθε δραστηριότητα και οι δραστηριότητες που έχουν ανατεθεί στα αντικείμενα κόστους. Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει μία εφαρμογή του ABC costing system και ένα παράδειγμα εφαρμογής του συστήματος αυτού σε μία ξενοδοχειακή μονάδα. Γίνεται μία προσπάθεια να τονιστούν οι διαφορές που έχει το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Επιπρόσθετα γίνεται μία αναφορά στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, καθώς επίσης και τα προβλήματα εφαρμογής που μπορεί να έχει σε μία επιχείρηση που εφαρμόζει το κοστολογικό σύστημα αυτό. Συνοψίζοντας το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι ένα εργαλείο λήψης αποφάσεων διαχείρισης, όπου προσεγγίζοντας την εφαρμογή του ABC costing system θα πρέπει να προσαρμοστούν σε ένα νέο πλαίσιο κουλτούρας, οργάνωσης, στρατηγικής και συμπεριφοράς.

Λέξεις Κλειδιά: Κοστολογικά συστήματα, κόστος, κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, διοικητικός έλεγχος, εταιρική απόδοση

ABSTRACT

Activity-Based Costing (ABC) has been popular since the 1980s because it prevents cost distortions and provides a process view which traditional cost accounting cannot provide. Activity-Based Costing is based on a "flow view" in production theory in that ABC adopts two-staged costing, i.e., resources are assigned to activities and activities are assigned to cost objects. This dissertation presents an application of ABC and an example of applying ABC to a hotel entity, while it tries to debate the differences between ABC costing and the traditional costing methods. Of high importance is also the analysis of advantages and disadvantages and also the problems of implementing ABC for those organizations that have adopt it according to the literature. In summary the ABC costing system is a management decision making tool where approach the implement to ABC should be tailored to specific cultural, organizational, strategic and behavioral context.

Key words: Costing systems, cost, Activity Based Costing, Administrative control, Corporate performance, Management accounting

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μέσα στο πέρασμα των χρόνων, η οικονομική ανάπτυξη και εξέλιξη των κρατών οφείλεται στην σύσταση εταιριών με κύριο σκοπό το οικονομικό κέρδος. Η μεγιστοποίηση του κέρδους μέσα από την ελαχιστοποίηση του κόστους, επιβάλλει την εξεύρεση ολοένα και πιο αποτελεσματικών μεθόδων κοστολόγησης της παραγωγής, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η κερδοφορία της επιχείρησης και η ικανοποίηση όλων των *ενδιαφερόμενων μερών* της τελευταίας.

Η παρούσα εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια, στα οποία παρουσιάζονται τα συστήματα κοστολόγησης, τόσο γενικά όσο και αναλυτικά, Κεφάλαιο 1, ενώ στη συνέχεια γίνεται αναλυτική περιγραφή στο σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, μέσα από τους Οδηγούς Κόστους και τα Βήματα Κοστολόγησης Κεφάλαιο 2. Στη συνέχεια, Κεφάλαιο 3, γίνεται μία σύγκριση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης με το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, με έμφαση στα Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα του τελευταίου κοστολογικού συστήματος. Τέλος, στο Κεφάλαιο 4 επιχειρείται μία εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης σε μία ξενοδοχειακή επιχείρηση, μέσα και από αριθμητικά μεγέθη και δεδομένα και άλλων ερευνητών-αξιολογητών.

Για την επίτευξη των στόχων της εργασίας με όσο το δυνατόν πληρέστερο τρόπο, πραγματοποιήθηκε δευτερογενής έρευνα, μέσω διαδικτύου και διαφόρων βιβλιογραφικών πηγών, ενώ όπου κρίθηκε σκόπιμο συμπεριλήφθησαν κάποιες λεπτομέρειες και συμπληρώθηκαν κάποιες γενικότητες για την καλύτερη κατανόηση της εργασίας, ενώ πολύτιμα ήταν και τα εμπειρικά δεδομένα (στοιχεία, ποσοτικά και ποιοτικά, της μελέτης περίπτωσης) ερευνητών για την εξέλιξη των Ελληνικών ξενοδοχειακών μονάδων μέσα από το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αύξηση του ανταγωνισμού επιβάλλει την μεγιστοποίηση της εξυπηρέτησης των πελατών - με τα ποιοτικότερα και όσο το δυνατόν πιο κοντά στις απαιτήσεις των πελατών προϊόντα - σε συνδυασμό με την ελαχιστοποίηση του κόστους. Παράλληλα, όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη της επιχείρησης (στην βιβλιογραφία stakeholders-όσοι έχουν έννομο συμφέρον από την λειτουργία της επιχείρησης) επιδιώκουν την μεγιστοποίηση των κερδών τους μέσα από την αποτελεσματικότερη και ορθότερη χρήση των πόρων της επιχείρησης καθώς και τις ορθές επιχειρηματικές αποφάσεις.

Πολλές φορές οι ορθές επιχειρηματικές αποφάσεις επηρεάζονται από το κοινωνικό σύνολο και τον κοινωνικό αντίκτυπο όπου η αύξηση της πελατείας για μία επιχείρηση δεν συνεπάγεται αντίστοιχα και την αύξηση των κερδών της. Αναλυτικότερα, σε αυτές τις εταιρείες, η μέθοδος της παραδοσιακής κοστολόγησης δεν είναι επαρκής, για να τεκμηριώσει πώς η αύξηση των πελατών και κατ' επέκταση των εσόδων της επιχείρησης, δεν οδηγεί σε ταυτόχρονη αύξηση της κερδοφορίας της ίδιας επιχείρησης. Η ανάγκη για διαφανή και επαρκή πληροφόρηση της διοίκησης ως προς την ορθή λήψη των αποφάσεων (οικονομικά και μη), επέβαλλε την ανάγκη για αλλαγή στο σύστημα κοστολόγησης και την στροφή προς την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα.¹

Αυτό που αποτελεί καινοτομία της ABC σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, είναι ότι υιοθετεί μία τελείως διαφορετική προσέγγιση στην αντίληψη του κόστους και τα αίτια δημιουργίας αυτού. Για την κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών με την ABC αφενός υπολογίζονται μόνο οι πόροι οι οποίοι έχουν αναλωθεί και αφετέρου η ανάλωση αυτών των πόρων υπολογίζεται

¹ Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα : ABC στη συνέχεια.

βάση των δραστηριοτήτων που έχουν χρησιμοποιηθεί για το τελικό προϊόν ή την υπηρεσία. Αυτή η διαφορετική προσέγγιση στο θέμα του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών της ABC και των παραδοσιακών μεθόδων, οδηγεί σε διαφορετικά αποτελέσματα κάθε φορά και αυτό οφείλεται στην διαφορετική αντίληψη του κόστους που υιοθετείται από τις δύο αυτές μεθόδους. Έτσι παρατηρείται ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι αστοχούν στο να προσδιορίσουν το κόστος προϊόντων (είτε υπερκοστολογώντας είτε υποκοστολογώντας σε κάποιες περιπτώσεις) και αυτό οφείλεται κυρίως στο ότι η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι μέθοδος «της ποσότητας» (*volume based method*).

Από την άλλη πλευρά, η ABC δεν αποτελεί απλά μία λογιστική μέθοδο αλλά ένα εργαλείο της διοίκησης το οποίο προσφέρει σημαντικές πληροφορίες για τους πόρους της επιχείρησης, την χρήση τους και την ανάλυσή τους (μέσω των δραστηριοτήτων) με σκοπό την δημιουργία του τελικού προϊόντος. Εντοπίζοντας ποιές δραστηριότητες της επιχείρησης είναι οι πιο σημαντικές, ποιες είναι οι πιο κοστοβόρες και ποιες θα μπορούσαν να απορριφθούν, βοηθάει στην απλοποίηση της διαδικασίας παραγωγής αλλά και της μείωσης του κόστους. Χρησιμοποιώντας την ABC τα στελέχη είναι σε θέση να προϋπολογίσουν τις πραγματικές τους ανάγκες, και να διαχειριστούν πιο αποτελεσματικά την υπάρχουσα δυναμικότητά τους, έχοντας μια αληθινή και πλήρη εικόνα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΓΕΝΙΚΑ

Για την καλύτερη κατανόηση και τη σαφήνεια των εννοιών συστήματα κοστολόγησης και μέθοδοι κοστολόγησης, θα ήταν αναγκαίο να γίνουν κάποιες διευκρινίσεις. Πρόκειται για δύο έννοιες που έχουν ταλαιπωρήσει εκτός των αναγνωστών, πολλούς Έλληνες και ξένους συγγραφείς και θα αναλυθούν περαιτέρω.

Με τον όρο *συστήματα κοστολόγησης* οι ξένοι συγγραφείς² αποδίδουν όλο το φάσμα των διαδικασιών κοστολόγησης, ενώ με την έννοια *μέθοδοι κοστολόγησης* γίνεται

αναφορά στις διαδικασίες αποτίμησης, διαχωρισμού και κατανομής του κόστους, όπως επίσης προσδιορισμός των αναλώσεων και πολλές ακόμα έννοιες.

Στην παρούσα εργασία, θα συμμεριστούμε την άποψη του κ. Βαρβάκη, ο οποίος αναφέρει ότι: « *Το σύστημα αποτελεί ευρύτερη έννοια της μεθόδου. Πολλές μέθοδοι συνυπάρχουν και λειτουργούν μέσα στο ίδιο σύστημα, τις ανάγκες του οποίου υπηρετούν. Ακόμα η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται σε πολλά συστήματα χωρίς να αλλοιώνει τη φυσιογνωμία τους*». Προκύπτει το ερώτημα: Ποιο είναι το καταλληλότερο σύστημα κοστολόγησης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κοστολόγηση ενός προϊόντος ή μίας υπηρεσίας. Για να μπορέσουμε να έχουμε μία ευκρινέστερη και σαφέστερη απάντηση στο ερώτημα αυτό, θα πρέπει ο κοστολόγος της επιχείρησης να λάβει υπόψη του τη δομή και τη διάρθρωση της παραγωγικής διαδικασίας, το σύστημα παραγωγής, την γνώση και κατανόηση του προϊόντος και αφετέρου τους σκοπούς και τις αποφάσεις που θέλει να πάρει η διοίκηση της

² Maher M.W, Deakin E.B (1994)

Dyckman R. Thomas, Morse C. Dale, Bierman Harold (1994)

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

επιχείρησης από την εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος προκειμένου να επιτύχει τους σκοπούς της. Δεν μπορούμε να αποκλείσουμε το ενδεχόμενο μία επιχείρηση να χρησιμοποιήσει και τα δύο συστήματα κοστολόγησης για ένα προϊόν.

Η εφαρμογή των συστημάτων κοστολόγησης εξάγει ορισμένα αποτελέσματα. Τα αποτελέσματα αυτά δεν σημαίνει απαραίτητα ότι έχουν λάθη, αλλά θα πρέπει να υπολογίζονται και να αξιολογούνται από την επιχείρηση σε συνάρτηση με τις επιχειρηματικές αποφάσεις, τις αποφάσεις της διοίκησης, την παραγωγική διαδικασία, τις κοστολογικές αποφάσεις και οποιαδήποτε άλλη απόφαση θα ληφθεί από την επιχείρηση για να πετύχει τους τεθέντες στόχους. Επιπλέον, τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τα κοστολογικά συστήματα, έχουν το χαρακτήρα δεδομένων που θα πρέπει η επιχείρηση να αξιολογήσει σε σύγκριση με τους τεθέντες σκοπούς της επιχείρησης και στη συνέχεια να σχεδιάσει και να κατευθύνει πιο επικερδής τρόπους για την εφαρμογή των σκοπών της.

Συμμεριζόμενοι τις απαιτήσεις κάθε επιχείρησης, σύμφωνα με τον συγγραφέα Κ. Βαρβάκη³ (2003), η επιστήμη της κοστολόγησης έχει αναπτύξει συστήματα για την καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών της κάθε επιχείρησης.

Αναλυτικότερα τα *συστήματα κοστολόγησης* είναι τα εξής:

1. Σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία ή κατά έργο ή εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά προϊόν (Job Order Costing System).
2. Σύστημα κοστολόγησης κατά φάση ή μαζικής παραγωγής (Process Costing System).

³ Βαρβάκης Κων/νος (2003)

3. Σύστημα κοστολόγησης λειτουργίας – σύστημα κοστολόγησης παραγωγής μόλις ζητηθεί το προϊόν (Just in time Costing System).
4. Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System).
5. Σύστημα άμεσης ή οριακής – μεταβλητής κοστολόγησης (Marginal or Direct Costing System).
6. Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Base Costing System).

Θα ήταν αναγκαίο να επεκταθούμε σε μία πιο άμεση ανάλυση των συστημάτων κοστολόγησης, με σκοπό να κατανοηθούν καλύτερα οι έννοιες και να είναι πιο εύκολη η επιλογή του καταλληλότερου συστήματος κοστολόγησης. Έπειτα, στο Κεφάλαιο 2 θα περιγράψουμε αναλυτικά το Σύστημα Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC) ενώ περισσότερη κατανόηση του συγκεκριμένου συστήματος θα επιτευχθεί μέσα από την μελέτη περίπτωσης στο Κεφάλαιο 4.

1.2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ

1.2.1 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ Ή ΚΑΤΑ ΕΡΓΟ Ή ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΚΑΤΑ ΠΡΟΪΟΝ (Jobs Order Costing System, JOCS)

Σύμφωνα με τους Έλληνες⁴ αλλά και με τους ξένους συγγραφείς⁵ και θέλοντας να δώσουμε μία πιο συγκεκριμένη έννοια του συστήματος κοστολόγησης κατά

⁴ Κων/νος Βαρβάκης (2003)

Παπαδημητρίου Δ. (1970)

⁵ Horngren G.I, Foster G, Datar S. (1997)

παραγγελία⁶, θα μπορούσαμε να πούμε ότι το σύστημα JOCS, μπορεί να χρησιμοποιηθεί όταν πρόκειται να προσδιορίσουμε το κόστος ενός ή μίας παρτίδας προϊόντων, μίας υπηρεσίας, ενός έργου με διαφορετικά γνωρίσματα αλλά και τεχνικές προδιαγραφές, όπως επίσης και σε περιόδους που παράγονται πολλά διαφορετικά προϊόντα ή παραγγελίες με διαφορετικές απαιτήσεις.

Για να επιτευχτεί η εφαρμογή του συστήματος JOCS σε μία επιχείρηση θα πρέπει να γίνουν συγκεκριμένα βήματα για να φτάσουμε στο επιθυμητό αποτέλεσμα. Με την γενική παραδοχή και των ελλήνων αλλά και των ξένων συγγραφέων, τα βήματα που θα πρέπει να γίνουν είναι τα εξής:

- Προσδιορισμός του **έργου** για το οποίο επιλέγεται το σύστημα JOCS.
- Προσδιορισμός των στοιχείων, των **δαπανών**, που επιβαρύνουν άμεσα το κόστος του έργου (*Άμεσο Κόστος*).
- Προσδιορισμός του **κατ' είδους ή των ομαδοποιημένων δαπανών** που συνδέονται με το συγκεκριμένο έργο.
- Αναζήτηση και επιλογή των **κριτηρίων ή βάσεων κατανομής** των ομαδοποιημένων η κατ' είδος στοιχείων κόστους στα διάφορα έργα ή προϊόντα (*Cost Drivers*).
- Προσδιορισμός του **συντελεστή επιβάρυνσης** του κόστους του έργου κατά μονάδα ή άλλη κατάλληλη βάση ή μέγεθος του εκτελούμενου-παραγόμενου με το έμμεσο προς κατανομή κόστος.

⁶ Σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία: *JOCS στη συνέχεια*

- Προσδιορισμός του κόστους του έργου-προϊόντος ή υπηρεσίας με τη συνάθροιση του άμεσου και του έμμεσου κόστους.

Το σύστημα κοστολόγησης JOCS μπορεί να εφαρμοστεί σε διάφορους κλάδους, όταν ισχύουν οι ακόλουθες συνθήκες: παραγωγή ενός προϊόντος κατόπιν παραγγελίας, παραγωγή ενός προϊόντος με συγκεκριμένες προδιαγραφές, παροχή μίας συγκεκριμένης υπηρεσίας κατόπιν παραγγελίας. Οι κλάδοι στους οποίους μπορεί να εφαρμοστεί είναι οι ακόλουθοι:

- *Κατασκευαστικός κλάδος*, κατασκευή ενός δρόμου ή μίας γέφυρας για παράδειγμα.
- Κατασκευή ενός *πλοίου* με συγκεκριμένες προδιαγραφές και απαιτήσεις.
- Κατασκευή ενός *μηχανήματος*, για παράδειγμα μηχανήμα εμφιαλώσεων.
- Παροχή μίας συγκεκριμένης υπηρεσίας.
- Διεξαγωγή ερευνητικής δραστηριότητας από μία επιστημονική ομάδα.
- Κατασκευή ενός προϊόντος μετά από παραγγελία πελάτη, για παράδειγμα κατασκευή επίπλων.

1.2.2 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ Ή ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Process Costing System)

Στο συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης⁷, ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής περνάει από πολλά στάδια και φάσεις, θεωρία στην οποία συμφωνούν και οι έλληνες αλλά και οι ξένοι συγγραφείς. Πιο αναλυτικά, μέχρι να ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία το κόστος περνάει από διάφορα στάδια όπου σε κάθε στάδιο οι μονάδες του προϊόντος είναι ίδιες τόσο ποιοτικά όσο και μορφολογικά. Επιπροσθέτως, ισχύει το ίδιο κόστος σε άμεσα υλικά, έμμεση εργασία και στα γενικά βιομηχανικά έξοδα⁸.

Όλες οι μονάδες που αναφέρονται στο πρώτο στάδιο, μόλις γίνουν ολοκληρωμένη παραγωγή και έχουν τη δυνατότητα να μεταφερθούν στο επόμενο στάδιο παραγωγής, μεταφέρονται σε επόμενο στάδιο επεξεργασίας. Σε όλη αυτή τη διαδικασία σε κάθε επιχείρηση τηρείται ο λογαριασμός *ημιτελή προϊόντα*. Το σύστημα κοστολόγησης αυτό, χρησιμοποιείται κυρίως από επιχειρήσεις που παράγουν πολλά τεμάχια ενός μοναδικού προϊόντος, κάτι το οποίο σημαίνει ότι υπάρχει ένα ομοιογενές προϊόν σε συνεχή μαζική παραγωγή.

Για την καλύτερη κατανόηση της κοστολογικής διαδικασίας, θα παρακολουθήσουμε την παραγωγή ενός προϊόντος από το αρχικό του στάδιο. Ειδικότερα, με την απόφαση της διοίκησης να ξεκινήσει η παραγωγή ενός προϊόντος εκδίδεται πάντα μία ***Εντολή Παραγωγής***, από το τμήμα προγραμματισμού της επιχείρησης, όπου με αυτή την

⁷ Βαρβάκης Κων/νος (2003)

Βενιέρης Γ. (1996)

Horngren G.I, Foster G, Datar S. (1997)

⁸ Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα: *ΓΒΕ στη συνέχεια*

εντολή καθορίζεται η παραγωγική διαδικασία. Με την εντολή παραγωγής καθορίζεται επίσης η ποσότητα του προϊόντος που θα παραχθεί, καθώς και οι πρώτες ύλες που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή των προϊόντων.

Η επιχείρηση για να δώσει πρώτες ύλες για την παραγωγή του προϊόντος θα πρέπει να εκδώσει *Δελτίο Εξαγωγής ή Έντυπο Προμήθειας Υλικών*, στο οποίο αναφέρεται πάντα ο αριθμός εντολής παραγωγής ενώ σε διαφορετική περίπτωση καταχωρούνται σε αθεώρητες καταστάσεις διακίνησης από την αποθήκη της εταιρείας και κόβεται αργότερα ένα Δελτίο εξαγωγής συγκεντρωτικό.

Μέσα από την εντολή παραγωγής μπορούμε να γνωρίζουμε επιπλέον και την προβλεπόμενη ποσότητα που θα παραχθεί, με αποτέλεσμα να μπορούμε να προσδιορίσουμε και το *προβλεπόμενο κόστος* της κάθε φάσης παραγωγής του προϊόντος, σε συσχέτιση πάντα με τα δεδομένα που μπορούμε να έχουμε από τον προηγούμενο μήνα ή από το προηγούμενο έτος (*ρεαλιστική προσέγγιση*). Κατά την ολοκλήρωση της κάθε φάσης παραγωγής έχουμε υπολογίσει το πραγματικό κόστος του ημιτελούς προϊόντος, επομένως μπορούμε να υπολογίσουμε τυχόν διαφορές που μπορεί να υπάρχουν μεταξύ προβλεπόμενου και πραγματικού κόστους. Οι διαφορές αυτές χαρακτηρίζονται ως *αποκλίσεις* του πρότυπου από το πραγματικό κόστος.

Στην κοστολόγηση κατά φάση δεν εκδίδεται φύλλο κοστολόγησης όπως στην κοστολόγηση κατά προϊόν, αλλά εκδίδεται μία *Έκθεση Παραγωγής* σε κάθε φάση, η οποία έχει σκοπό να απεικονίσει όλη τη δραστηριότητα που σημειώνεται στο λογαριασμό *Ημιτελή προϊόντα ενός τμήματος παραγωγής για μία χρονική περίοδο*. Η έκθεση παραγωγής χωρίζεται σε τρία (3) μέρη:

- Κατάσταση Ποσοτήτων, που δείχνει τη ροή των μονάδων μέσω του τμήματος και έναν υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων.
- Υπολογισμός του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα.

- Περίληψη όλων των ροών κόστους που εισέρχονται και εξέρχονται από το τμήμα στη διάρκεια της περιόδου.

Με τον υπολογισμό του κόστους των υλικών, του έμμεσου κόστους και του κόστους εργασίας σε κάθε τμήμα παραγωγής, θα προσδιοριστεί η *παραγωγή για κάθε τμήμα* με τη δυνατότητα να μπορούμε να υπολογίσουμε το ανά μονάδα κόστος. Προκύπτει μία αδυναμία ως προς τον υπολογισμό της παραγωγής των ημιτελών προϊόντων, η οποία αντιμετωπίζεται με την μελέτη και τον υπολογισμό των **Μονάδων Ισοδυναμίας**. Ως ισοδύναμες μονάδες μπορεί να οριστούν οι μονάδες των ημιτελών προϊόντων που υπολογίζονται μέσα από τις μονάδες ετοιμών προϊόντων που αντιστοιχούν. Ειδικότερα, οι μονάδες ισοδυναμίας υπολογίζονται από τους τύπους:

Ισοδύναμες Μονάδες = Αριθμός Ημιτελών Μονάδων * Ποσοστό Ολοκλήρωσης *ή*

Ισοδύναμες Μονάδες = Δυναμικότητα Παραγωγής/δωρο * Συντελεστής Ισοτιμίας

Πηγή: Βαρβάκης Κων/νος (2003)

Έπειτα, χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι: α) η μέθοδος του **Σταθμικού Μέσου Όρου** και β) η μέθοδος **First in First out**⁹.

Για να μπορέσουμε να προσεγγίσουμε τη *κοστολόγηση κατά φάση* όσο το δυνατόν περισσότερο, θα πρέπει να αθροίσουμε το κόστος σε μία συγκεκριμένη λειτουργία ή το κόστος ενός τμήματος της επιχείρησης για *μία* περίοδο και να διαιρέσουμε το άθροισμα που θα προκύψει με τον αριθμό των μονάδων που παράχθηκαν στη διάρκεια αυτής της περιόδου (Γενικό Μέσο Κόστος Μονάδας). Για τον παραπάνω

⁹ First in First out: FIFO στη συνέχεια

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

υπολογισμό θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας τον τύπο που εξάγει το συγκεκριμένο αποτέλεσμα και συγκεκριμένα τον τύπο ως ακολούθως:

$$\text{Μοναδιαίο Κόστος Προϊόντος} = \frac{\text{Συνολικό Κόστος Παραγωγής}}{\text{Συνολικός αριθμός μονάδων που παράχθηκαν}}$$

ΠΗΓΗ: Βαρβάκης Κων/νος (2003)

Οι κλάδοι παραγωγής στους οποίους μπορεί να εφαρμοστεί το σύστημα κατά φάσης κοστολόγησης ή της μαζικής παραγωγής είναι εκείνοι οι κλάδοι που παράγουν προϊόντα όμοια μεταξύ τους, προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες και προϊόντα που προορίζονται για να καλύψουν τις απαιτήσεις-ζήτηση των καταναλωτών γενικά και όχι κάποια εξειδικευμένη παραγγελία.

Οι κλάδοι που συγκεντρώνουν τα παραπάνω χαρακτηριστικά, μπορούν να είναι:

- ❖ **Ο Βιομηχανικός κλάδος** και υποκατηγορίες του όπως οι κλάδοι Τροφίμων, Κλωστοϋφαντουργίας, Πλαστικών, Αυτοκινητοβιομηχανίας, Κεραμουργεία και Μεταλλουργία.
- ❖ **Ο Μεταποιητικός κλάδος** με κλάδους όπως Υποδηματοποιεία, Έτοιμα Ενδύματα, Επιπλοποιεία, Υαλουργία και Ηλεκτρονική Βιομηχανία.

1.2.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ – ΜΟΛΙΣ ΖΗΤΗΘΕΙ ΤΟ ΠΡΟΪΟΝ (*Just in Time Costing System*¹⁰)

Όσον αφορά στο σύστημα JIT, υπάρχει μία γενική παραδοχή τόσο από έλληνες όσο και ξένους συγγραφείς¹¹, ότι ο ρόλος του παραπάνω συστήματος κοστολόγησης είναι διττός, αφού οι εργάτες που δουλεύουν στα τμήματα παραγωγής έχουν σημαντικό ρόλο και μεγάλη ευθύνη για την ομαλή λειτουργία και τελειοποίηση του προϊόντος. Οι εργάτες είναι οι *άμεσα υπεύθυνοι* για την ποιότητα των εισερχόμενων υλικών ενώ σε περίπτωση διαπίστωσης ελαττωματικών προϊόντων πρέπει να σταματήσουν την παραγωγική διαδικασία, έτσι ώστε να αντικατασταθεί το ελαττωματικό υλικό. Για αυτό το λόγο, οι εργάτες σε μία γραμμή παραγωγής JIT πρέπει να διαθέτουν πολλαπλές δεξιότητες και να είναι ευέλικτοι, διότι είναι πιθανό να κληθούν να χειριστούν ταυτόχρονα πολλά και διαφορετικά μηχανήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

Για τη ομαλή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας, γίνεται γενικά αποδεκτό ότι όλα τα μηχανήματα παραγωγής θα πρέπει να βρίσκονται στον ίδιο χώρο δημιουργώντας με αυτό τον τρόπο ένα ισχυρό «κύτταρο» παραγωγής και ένα εστιασμένο εργοστάσιο. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον δημιουργείται μία καλύτερη ροή και συνέχεια παραγωγικής διαδικασίας, με αποτέλεσμα να ελαχιστοποιούνται οι μετακινήσεις των Πρώτων Υλών και των ημιτελών προϊόντων και να εκτελείται *ασφαλέστερα και αποτελεσματικότερα* η παραγωγή. Επιπρόσθετα, δημιουργείται μία

¹⁰ Σύστημα Κοστολόγησης Λειτουργίας, *Just in Time Costing: JIT στη συνέχεια*

¹¹ Μήτρου Αλεξάνδρα (2008)
Drury Colin (1996)
Garisson H. Ray, Noreen W. Eric (2003)

αίσθηση «ιδιοκτησίας» του προϊόντος, με αποτέλεσμα οι εργαζόμενοι να θεωρούν το προϊόν «δικό τους», να προσπαθούν περισσότερο για την βελτίωση του ενώ παράλληλα δημιουργείται και ένα αίσθημα υπερηφάνειας για το τελικό προϊόν.

Στη ροή της παραγωγικής διαδικασίας, όταν το τμήμα παραγωγής αποφασίσει την έκδοση εντολής παραγωγής ενός προϊόντος, τότε όλα τα τμήματα της επιχείρησης δραστηριοποιούνται έτσι ώστε να εκτελέσουν τις αναλογούσες ενέργειες και να προμηθευτούν έγκαιρα τις Πρώτες ύλες. Η διαφορά που υφίσταται και παρατηρείται σε σχέση με τα υπόλοιπα συστήματα κοστολόγησης είναι ότι από το σταθμό της τελικής εργασίας στέλνεται σήμα στον προηγούμενο σταθμό εργασίας με την ακριβή ποσότητα υλικών που απαιτούνται για την παραγωγή του προϊόντος. Η διαδικασία αυτή έχει ως αποτέλεσμα να διαβιβάζεται *μόνο* η ποσότητα που θα ζητηθεί. Επομένως, όλοι οι σταθμοί εργασίας ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του τμήματος της τελικής παραγωγής του προϊόντος, που έχει ως σκοπό την εξυπηρέτηση της παραγγελίας του πελάτη.

Συμπερασματικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι το σύστημα κοστολόγησης JIT είναι ένα σύστημα *έλξης (pull)* σε αντίθεση με τα άλλα συστήματα κοστολόγησης τα οποία *προωθούν (push)* την παραγωγή που έχουν δημιουργήσει στο επόμενο στάδιο επεξεργασίας, χωρίς όμως απαραίτητα να έχει ζητηθεί.

Η αδυναμία του συστήματος JIT πηγάζει από την *ανάγκη εξάρμωσης*, που δημιουργείται όταν είναι απαραίτητη η μετάβαση της παραγωγής από την μία κατηγορία προϊόντος σε μία άλλη. Ως εξάρμωση θεωρούνται όλες εκείνες οι ενέργειες που προκύπτουν από την μεταβολή του είδους του παραγόμενου προϊόντος όπως οι μετακινήσεις των υλικών, η αλλαγή των ρυθμίσεων στα μηχανήματα, η ρύθμιση του εξοπλισμού και οι όποιες δοκιμές - ενέργειες απαραίτητες για τη μετάβαση της παραγωγής από το ένα προϊόν στο άλλο. Αυτό που παρατηρείται

συνήθως είναι οι εκάστοτε διοικήσεις των επιχειρήσεων να αποφεύγουν το φαινόμενο των εξαρμώσεων και η παραγωγή των προϊόντων να γίνεται *συνολικά* σε μία παρτίδα αποφεύγοντας με αυτό τον τρόπο το κόστος που περιλαμβάνει το φαινόμενο της εξάρμωσης.

Από την άλλη πλευρά, το σύστημα κοστολόγησης JIT θεωρείται καταλληλότερο για εφαρμογή σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, διότι προωθεί το μηδενισμό των αποθεμάτων για την επιχείρηση. Ειδικότερα, η αρχή που διέπει το σύστημα αυτό για τις επιχειρήσεις που το χρησιμοποιούν είναι η *παραγωγή μονάδων προϊόντων σε τέτοιο βαθμό που απαιτείται έτσι ώστε να καλυφθεί η πραγματική ζήτηση ή η παραγγελία του πελάτη*. Χαρακτηριστικό του συστήματος αυτού είναι ότι τα αποθέματα περιορίζονται στο ελάχιστο, με τάση να μηδενίζονται σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο (συνήθως ένας συγκεκριμένος μήνας που καθορίζεται από την διοίκηση της επιχείρησης, χωρίς να αποκλείεται και η ημερήσια περίοδος). Θα πρέπει πάντα να υπάρχουν δικλίδες ασφαλείας και καθορισμός ελάχιστου ποσού αποθεμάτων των Πρώτων υλών, για ειδικές περιπτώσεις όπως για παράδειγμα καθυστέρηση παράδοσης Πρώτων υλών από τον προμηθευτή. Ακόμα, θα πρέπει να υπάρχει δικλίδα ασφαλείας τόσο στα αποθέματα των ημιτελών προϊόντων όσο και στα έτοιμα προϊόντα, έτσι ώστε να μπορούν να καλυφθούν τυχόν διακυμάνσεις της ζήτησης των πελατών.

Συμπερασματικά, μία επιχείρηση που εφαρμόζει το σύστημα κοστολόγησης JIT θα πρέπει να αγοράζει τόσα υλικά όσα χρειάζεται για να καλύψει τις ανάγκες της στο τέλος του χρονικού περιθωρίου που έχει καθορίσει. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να μην διατηρεί ημιτελή προϊόντα στις αποθήκες της και να έχει αποστείλει στους πελάτες της τα τελικά αποθέματα. Επομένως, στο σύστημα JIT η δημιουργία αποθεμάτων, χωρίς άμεσες προοπτικές πώλησης δεν είναι συμφέρουσα για την επιχείρηση, διότι τόσο τα αποθέματα όσο και τα ημιτελή προϊόντα μπορούν να καταλήξουν σε ελαττωματικά προϊόντα και γενικότερα σε μη αποδοτική λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας.

Η επιτυχής χρήση του συστήματος JIT, προϋποθέτει την έγκαιρη παραλαβή των Πρώτων υλών (Just in Time) και την έγκαιρη ολοκλήρωση της παραγωγή των προϊόντων (Just in Time), με τελικό αποτέλεσμα την έγκαιρη παράδοση στους πελάτες σε σχέση με την παραγγελία τους.

Το σύστημα κοστολόγησης JIT μπορεί να χρησιμοποιηθεί κατά κύριο λόγο από επιχειρήσεις μεταποίησης ή εμπορικές επιχειρήσεις που έχουν ως σκοπό τη μείωση έως και το μηδενισμό του χρόνου παραμονής των αποθεμάτων ετοιμών προϊόντων και Πρώτων υλών στις αποθήκες της επιχείρησης.

1.2.4 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (Standard Costing System)

Πρότυπο κόστος είναι το κόστος παραγωγής και λειτουργίας μίας επιχείρησης το οποίο έχει προκαθορισθεί με βάση υπολογισμούς και τιμές που στηρίζονται σε στοιχεία του παρελθόντος και του παρόντος αλλά και προβλέψεις του μέλλοντος. Βασίζεται σε επιστημονικά καθορισμένα όρια με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές και τις αναμενόμενες οικονομικές συνθήκες. Είναι το κόστος που “θα πρέπει” να επιτευχθεί κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και προκαθορισμένου Όγκου Πωλήσεων - Παραγωγής.

Σύμφωνα με έλληνες και ξένους συγγραφείς¹², με τον όρο πρότυπο κόστος εννοούμε το κόστος παραγωγής που προκύπτει πριν αρχίσει η παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Εκείνο το κόστος του προϊόντος που προσδιορίζεται εκ των προτέρων

¹² Βαρβάκης Κων/νος (2003)
Πάγγειος Ι. (1993)
Garrison H. Ray, Noreen Eric (2003)
Horngren G.I , Foster G. , Datar S. (1997)

βάσει ακριβών μετρήσεων των ποσοτήτων αναλώσεων των στοιχείων βάσει των *πρότυπων τιμών αποκτήσεως* και βάσει *προϋπολογισμού του ανά μονάδα έμμεσου κόστους παραγωγής* υπό συγκεκριμένες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην κοστολογική θεωρία, υπάρχει μία διάκριση του προτύπου στο ***Ιδανικό πρότυπο*** και στο ***Βασικό πρότυπο***.

Ιδανικό Πρότυπο είναι το πρότυπο που μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις καλύτερες συνθήκες. Δεν υπάρχουν περιθώρια για βλάβες στα μηχανήματα ή οποιαδήποτε μορφή εμποδίου που να διακόπτει τη ροή της παραγωγής και προϋποθέτει το εργατικό δυναμικό της επιχείρησης να αποτελείται από τους πιο έμπειρους, ικανούς και αποτελεσματικούς ανθρώπινους πόρους.

Βασικό Πρότυπο είναι το πρότυπο εκείνο που αφήνει περιθώριο για συνήθη προβλήματα και βλάβες των μηχανημάτων και περιόδους ανάπαυσης του προσωπικού.

Ο αριθμός των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν τα Ιδανικά Πρότυπα είναι πολύ μικρός. Ο μεγαλύτερος όγκος των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί τα βασικά πρότυπα, κυρίως λόγω του ότι απευθύνονται σε συνθήκες εργασίας που υπάρχουν περιθώρια για μη κανονικές συνθήκες, καθώς επίσης επειδή είναι κατάλληλα για το υπολογισμό των ταμειακών ροών.

Με τον όρο **πρότυπη κοστολόγηση** εννοούμε το σύστημα κοστολόγησης με το οποίο αποτυπώνεται το *πρότυπο κόστος* της *πραγματικής* παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας, των *πραγματικών* αναλώσεων, των στοιχείων του κόστους και του πραγματικού κόστους αυτών, του *πραγματικού κόστους* της άμεσης εργασίας και των έμμεσων δαπανών καθώς και των αποκλίσεων μεταξύ πρότυπων και πραγματικών μεγεθών των στοιχείων του πρότυπου κόστους κατά την πηγή προέλευσης αυτών.

Προκαθορισμένο κόστος είναι το κόστος που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν δύο υποκατηγορίες κόστους, το προϋπολογιστικό και το πρότυπο. Αναλυτικότερα:

✓ **Προϋπολογιστικό κόστος**

Είναι το κόστος που προσδιορίζεται με βάση τα ποσοτικά δεδομένα των τεχνικών προδιαγραφών, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά το χρόνο που υπολογίζεται να πραγματοποιηθούν ή να αναλωθούν για την παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Επιπρόσθετα λογίζεται ως κόστος που οι υπολογισμοί του αναφέρονται στη συνολική ποσότητα του προϊόντος που θα παραχθεί.

Το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιείται συνήθως σε καταρτισμό προσφορών συμμετοχής σε διαγωνισμούς ή για τον καθορισμό τιμής πώλησης ενός είδους ή προϊόντος. Τα στοιχεία του προϋπολογιστικού κόστους, (ποσοτικών μεγεθών και τιμών των ποσοτήτων), στηρίζονται σε εκτιμήσεις κατά προσέγγιση και μόνον εφόσον αρχίσει η παραγωγική διαδικασία του προϊόντος και υπολογιστεί το πραγματικό κόστος (το οποίο θα είναι ακριβές, αληθινό και αξιόπιστο), θα μπορέσει το προϋπολογιστικό κόστος να αντικατασταθεί με το πραγματικό.

✓ **Πρότυπο Κόστος**

Το πρότυπο κόστος όπως και το προϋπολογιστικό κόστος υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί. Στο πρότυπο κόστος όμως παρατηρούμε διαφορά ως προς τον *τρόπο υπολογισμού*, διότι υπολογίζεται βάσει προσεκτικών μετρήσεων και πειραματικών επαληθεύσεων των ποσοτικών δεδομένων των στοιχείων που το διαμορφώνουν (των υλικών, των άμεσων και έμμεσων εργατικών και ΓΒΕ). Συχνά το πρότυπο κόστος θεωρείται το **προϋπολογιζόμενο κόστος** για μία μονάδα προϊόντος.

Σε θεωρητικό επίπεδο έχουν αναπτυχθεί *δύο τύποι* πρότυπου κόστους:

✓ **Βασικό πρότυπο κόστος (Basic Standards or Measurement Standards)**

Ο συγκεκριμένος τύπος πρότυπου κόστους καταρτίζεται συνήθως για να λειτουργεί για μεγάλο χρονικό διάστημα και να μεταβάλλεται μόνο εάν υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στις συνθήκες και τις μεθόδους της παραγωγικής διαδικασίας.

Επίσης, χρησιμοποιείται ως μέτρο σύγκρισης με το *τρέχον πρότυπο κόστος*, όπου οι όποιες διαφορές προκύπτουν (αποκλίσεις-variance) θα εκφράζουν τις μεταβολές της τεχνικής παραγωγικότητας, που θα οφείλονται είτε σε βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας, και καλύτερης απόδοσης των εργαζομένων είτε σε βελτίωση στον προγραμματισμό δράσης της επιχείρησης και λήψης ορθότερων και αποτελεσματικότερων επιχειρηματικών αποφάσεων. Γενικότερα, η διαφορά μεταξύ βασικού πρότυπου και τρέχοντος πρότυπου κόστους αντιπροσωπεύει κέρδος ή ζημία που οφείλεται στην αποτελεσματικότητα ή μη της λειτουργίας της επιχείρησης.

✓ **Τρέχον Πρότυπο Κόστος**

Το τρέχον πρότυπο κόστος λειτουργεί σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, συνήθως μία εταιρική χρήση, βάσει των συνηθισμένων και τακτικών λειτουργιών της επιχείρησης. Από τα προαναφερθέντα μπορούμε να πούμε ότι τα *κύρια χαρακτηριστικά του τρέχοντος πρότυπου κόστους* συνοψίζονται στα εξής:

- ✚ Ταύτιση με το πραγματικό κόστος ενώ ο τυχόν υπολογισμός αποκλίσεων μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους είναι απλούστατος και ταχύτατος.
- ✚ Εξασφάλιση προβλέψεων με ακρίβεια με τις τιμές των στοιχείων του κόστους, λόγω του ότι καταρτίζεται στην αρχή της χρονιάς και έχει διάρκεια συνήθως μία διαχειριστική χρήση.
- ✚ Προσέγγιση του επιπέδου της προϋπολογιστικής απασχόλησης με την πραγματική.
- ✚ Οι αποκλίσεις του από το βασικό πρότυπο κόστος εκφράζουν πραγματικό αποτέλεσμα (*κέρδος ή ζημία*) και μπορούν να μεταφερθούν στο λογαριασμό

αποτελεσμάτων χρήσης αντί να κατανεμηθούν στα μένοντα ή πωληθέντα εμπορεύματα.

Σε ένα γενικότερο πλαίσιο μπορούμε να πούμε ότι το τρέχον πρότυπο κόστος προσδιορίζεται ως ποσοστό του βασικού πρότυπου κόστους και ότι το πραγματικό κόστος συγκρίνεται με το τρέχον πρότυπο κόστος με τη μορφή ποσοστών.

1.2.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΜΕΣΗΣ Ή ΟΡΙΑΚΗΣ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (Marginal or Direct Costing System)

Το σύστημα άμεσης ή οριακής κοστολόγησης ¹³είναι ένα σύστημα που προέκυψε λόγω των ατελειών που εμφανίσθηκαν στο σύστημα πρότυπης κοστολόγησης. Οι ατέλειες αυτές αναφέρονται στον υπολογισμό του προϋπολογιστικού κόστους, όταν εμφανίζονταν μεγάλη διακύμανση στον όγκο παραγωγής και στον όγκο πωλήσεων των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι ατέλειες που έχουν παρατηρηθεί επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων με σταθερές δαπάνες που υπολογίζονται στο στάδιο υπολογισμού του προϋπολογιστικού κόστους.

Το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης εξασφαλίζει στοιχεία και πληροφορίες για τη διοίκηση που σχετίζονται με την αγορά ενός προϊόντος ή μερών αυτών, την παραγωγή του, την αποδοχή ή απόρριψη μίας έκτακτης παραγγελίας, την υιοθέτηση διαφορετικών τιμών πώλησης των προϊόντων και τον προσδιορισμό της κερδοφορίας των πωλούμενων προϊόντων καθώς και των πελατών.

¹³ Παγγεϊός Ι. (1993)
Garrison H. Ray, Noreen Eric (2003)
Horngren G.I , Foster G. , Datar S. (1997)

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Στη μεταβλητή κοστολόγηση όταν προκύπτουν μεγάλες διαφορές στον όγκο παραγωγής του υπέρ-απορροφημένου ή του μη απορροφημένου τμήματος, χαρακτηρίζονται ως αποκλίσεις και «μεταφέρονται» στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, με αποτέλεσμα να παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο ή ακόμα και να δημιουργούν αποτελέσματα σε περίοδο που δεν υπάρχουν πωλήσεις. Αυτό μπορεί να προκαλέσει σοβαρές αναλήθειες και λανθασμένες αποφάσεις εκ μέρους της διοίκησης, με αποτέλεσμα οι αποφάσεις αυτές να μην αντιστοιχούν στον στόχο και στο σκοπό της επιχείρησης.

Τα λανθασμένα συμπεράσματα και οι αποφάσεις της διοίκησης που μπορούν να προέλθουν από τα αποτελέσματα της μεταβλητής κοστολόγησης, μπορούν να εξαιρεθούν μέσα από την εφαρμογή της άμεσης και οριακής-μεταβλητής κοστολόγησης. Το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης έχει ως βασική αρχή *την επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με την αξία των άμεσων μεταβλητών δαπανών*, εξαλείφοντας με αυτό τον τρόπο την υπέρ ή υπό απορρόφηση τμήματος της παραγωγής με σταθερά έξοδα.

Το Κόστος Λειτουργίας Διάθεσης περιλαμβάνει τόσο τις σταθερές όσο και τις μεταβλητές δαπάνες. Δεδομένου ότι οι δαπάνες και των δύο αυτών κατηγοριών του τμήματος λειτουργίας Διάθεσης επηρεάζουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων και το κόστος των αποθεμάτων, στο σύστημα της άμεσης ή οριακής-μεταβλητής κοστολόγησης το κόστος διάθεσης είναι εξολοκλήρου *μεταβλητό*, οπότε και το άμεσο κόστος διάθεσης που προσαυξάνει το κόστος παραγωγής είναι και αυτό εξολοκλήρου *μεταβλητό*. Επομένως, στο τμήμα Διάθεσης παρουσιάζεται το φαινόμενο της **Μεταβλητότητας**, δηλαδή κάποιες δαπάνες είναι ημιμεταβλητές και θα πρέπει να χωριστούν σε σταθερές και μεταβλητές.

Ως *κόστος* στο σύστημα μεταβλητής κοστολόγησης αντιμετωπίζονται μόνο τα στοιχεία κόστους που μεταβάλλονται ανάλογα με τις διακυμάνσεις της παραγωγής. Τα στοιχεία αυτά είναι τα άμεσα υλικά, το άμεσο κόστος εργασίας και το μεταβλητό

τμήμα του έμμεσου κόστους παραγωγής. Το σταθερό έμμεσο κόστος παραγωγής αντιμετωπίζεται ως *κόστος περιόδου*. Οι δαπάνες πωλήσεων και διοίκησης αφαιρούνται από τα μικτά λειτουργικά κέρδη κάθε περιόδου, επομένως το κόστος μίας μονάδας προϊόντος δεν περιέχει κανένα στοιχείο σταθερού έμμεσου κόστους. Επομένως, το κόστος λειτουργίας διάθεσης είναι χωρισμένο σε μεταβλητό και σταθερό, οπότε το μεταβλητό κόστος θα ενσωματωθεί με το κόστος πωληθέντων και στη συνέχεια θα προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα.

Συμπερασματικά, στο σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης, το σταθερό κόστος θα προστεθεί στις σταθερές δαπάνες των άλλων τμημάτων συνολικά και θα επιβαρύνει το μικτό αποτέλεσμα, οδηγώντας έτσι στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

Στόχοι Άμεσης ή Οριακής Κοστολόγησης

Κύριο χαρακτηριστικό της άμεσης ή οριακής κοστολόγησης είναι ότι το άμεσο κόστος είναι εξολοκλήρου μεταβλητό ή δύναται να προσδιοριστεί το μεταβλητό του μέρος. Το σύνολο των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας επιβαρύνουν το μικτό αποτέλεσμα ή το μικτό περιθώριο κέρδους, με αποτέλεσμα την πλήρη απαλλαγή του κόστους των αποθεμάτων από σταθερές δαπάνες και τη μετατροπή του περιεχομένου του προσδιοριζόμενου μικτού αποτελέσματος, καθώς και των δαπανών που το επιβαρύνουν για την εξαγωγή του καθαρού αποτελέσματος.

Με την εφαρμογή της άμεσης ή οριακής κοστολόγησης επιδιώκεται η πραγματοποίηση των παρακάτω στόχων:

- Αποτελεσματικός έλεγχος του πραγματικού κόστους με την απαλλαγή των επιδράσεων της απασχόλησης ή της παραγωγής.
- Απαλλαγή των σταθερών δαπανών ενώ γίνεται ακριβέστερος προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και του κόστους πωληθέντων.

- Πιστή εφαρμογή της συντηρητικότητας κατά των προσδιορισμό των ετήσιων αποτελεσμάτων.
- Διευκόλυνση λήψεως επιχειρηματικών αποφάσεων σχετικών με την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, όπως η αγορά αντί της παραγωγής ενός προϊόντος, η αποδοχή ή η απόρριψη μίας έκτακτης παραγγελίας, η αξιολόγηση της κερδοφορίας προϊόντων ή πελατών και ο προσδιορισμός του Νεκρού Σημείου δραστηριότητας της επιχείρησης ή ενός τμήματος της επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ABC)

Όσον αφορά στο σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, έλληνες και ξένοι συγγραφείς ¹⁴βάσει αρθρογραφίας και βιβλιογραφίας συμφωνούν, ότι είναι ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο μπορεί να δώσει απάντηση σε ένα σημαντικό ερώτημα που απασχολεί όλες τις επιχειρήσεις. *Πως μπορούμε να υπολογίσουμε το ακριβές κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, με σκοπό την χρησιμοποίηση του για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.*

Μπορούμε να πούμε ότι το σύστημα κοστολόγησης ABC μπορεί να θεωρηθεί κυρίως ως κοστολογική μεθοδολογία η οποία μπορεί να συνδυαστεί και με άλλα συστήματα κοστολόγησης. Για παράδειγμα, μπορούμε να το συνδυάσουμε με το σύστημα κοστολόγησης κατά προϊόν (*Job Order Costing System*) όπου το σύστημα αυτό προκύπτει το πρόβλημα της κατανομής του έμμεσου λειτουργικού κόστους στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Επομένως, θα πρέπει να προσδιορίσουμε τις δραστηριότητες που αναπτύσσονται μέσα στα παραγωγικά τμήματα ή τις λειτουργίες για την παραγωγή *ομοιογενούς έργου*, να προσδιορίσουμε *το κόστος δραστηριότητας* και να το καταλογίσουμε μόνο στα προϊόντα και τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησαν τις δραστηριότητες αυτές (ανάλογα με το ποσό ή το μέρος που χρησιμοποίησαν αυτές τις ιδιότητες).

¹⁴ Drury Colin (1996)
Garrison H. Ray, Noreen Eric (2003)
Cooper Robin and Kaplan S. Robert (1991)
Cooper Robin and Kaplan S. Robert (1998)
Tarr D. James (2004)

Την παραπάνω έννοια πρεσβεύει και το σύστημα κοστολόγησης ABC, δηλαδή την κατανομή του έμμεσου κόστους στα παραγωγικά τμήματα ή τα κέντρα κόστους δραστηριότητας, που παράγουν ομοιογενές έργο, τον προσδιορισμό του κόστους των δραστηριοτήτων και τον καταλογισμό του κόστους αυτού στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που έκαναν χρήση αυτών των δραστηριοτήτων. Τα κέντρα κόστους ή αλλιώς δεξαμενές θα πρέπει να βρούμε ένα τρόπο να το «εφοδιάζουμε» με στοιχεία κόστους και να επιμερίσουμε τις δαπάνες σε αυτά. Σύμφωνα με το σύστημα κοστολόγησης ABC θα πρέπει να υπολογίσουμε τους πόρους που καταναλώνουν τα αντικείμενα κόστους και αυτό επιτυγχάνεται με την εύρεση μίας βάσης επιμερισμού, δηλαδή έναν οδηγό κόστους όπου το μέτρο δραστηριότητας (*Transaction measure*) να οδηγεί το κόστος που επιμερίζεται και αυτός ο οδηγός ονομάζεται *Οδηγός Κόστους (Cost Driver)*.

Τα μέτρα δραστηριότητας ή οι οδηγοί κόστους μπορούν να μετρηθούν ανάλογα με τη συχνότητα που συμβαίνει μία δραστηριότητα, δηλαδή είναι ο αριθμός επανάληψης μίας δραστηριότητας (*Transaction Driver*), πράγμα που σημαίνει πως οι δραστηριότητες θα πρέπει να έχουν τον ίδιο χρόνο, ανάλογα πάντα με το χρόνο εκτέλεσης μιας δραστηριότητας (*Duration Driver*), που είναι το μέτρο του χρόνου που απαιτείται για να εκτελεσθεί μία δραστηριότητα.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφέρουμε ότι με τη λέξη *δραστηριότητα* εννοούμε κάθε συμβάν που προκαλεί κατανάλωση πόρων έμμεσου κόστους, το οποίο κόστος καταλογίζεται στα προϊόντα που προκαλούν τη δραστηριότητα. Για αυτό το λόγο το συγκεκριμένο σύστημα είναι ένα από τα πιο σπουδαία συστήματα κοστολόγησης και γνωρίζει ταχύτατη εξάπλωση ενώ όλο και περισσότερες επιχειρήσεις το χρησιμοποιούν.

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, για να μπορέσει να έχει εφαρμογή το σύστημα κοστολόγησης ABC θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- ✓ Το κόστος του κάθε παραγωγικού τμήματος ή «δεξαμενή» να προέρχεται από ομοιογενείς δραστηριότητες.
- ✓ Το κόστος του κάθε παραγωγικού τμήματος θα πρέπει να είναι ανάλογο με τη δραστηριότητα.

2.2 ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ένα από τα σημαντικότερα στοιχεία στο σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι οι οδηγοί κόστους¹⁵. Το μέγεθος αυτό είναι υπεύθυνο για την ποσοτική αντιστοίχιση σε πρώτο στάδιο των πόρων της επιχείρησης σε δραστηριότητες και σε δεύτερο στάδιο των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα του κόστους. Για να μπορέσει να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που επιζητούμε μέσα από το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, πρέπει οι οδηγοί κόστους να εκφράζουν αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ μεγεθών ή διαδικασιών που συνδέουν.

Η επιλογή ενός οδηγού κόστους εξαρτάται από την ακρίβεια που θέλουμε να προσδώσουμε στην εκτίμηση του κόστους σε συνδυασμό με το κόστος κατάρτισης του οδηγού. Επειδή ο αριθμός των συνδέσμων μαζί με τα αποτελέσματά τους είναι μεγάλος, η επιλογή των οδηγών κόστους θα πρέπει να είναι περιορισμένη, ώστε να είναι και αποτελεσματική. Για παράδειγμα, για τις δραστηριότητες που προκαλούνται από το ίδιο το γεγονός, όπως η προετοιμασία της παραγγελίας παραγωγής, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο ίδιος οδηγός κόστους, όπως είναι ο αριθμός κύκλων παραγωγής ή των παραγόμενων ειδών. Επομένως ένας οδηγός κόστους μπορεί να είναι κοινός για παραπάνω από μία δραστηριότητες. Παρακάτω παρουσιάζεται ένας ενδεικτικός πίνακας που δείχνει τον οδηγό κόστους σε ορισμένες δραστηριότητες.

¹⁵ Μουστάκης Βασίλειος: Κοστολόγηση των δραστηριοτήτων (2002)

Πίνακας 2.1 Δραστηριότητες – Οδηγοί Κόστους

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
Λειτουργία Μηχανών	Αριθμός των ωρών Λειτουργίας
Σχεδιασμός εργασιών Παραγωγής	Αριθμός Κύκλων Παραγωγής
Παραλαβή Υλικών	Αριθμός παραλαμβανόμενων Υλικών
Υποστήριξη ετοιμών προϊόντων	Αριθμός προϊόντων
Εισαγωγή Νέων προϊόντων	Αριθμός νέων εισαχθέντων προϊόντων
Συντήρηση μηχανών	Αριθμός ωρών συντήρησης

2.2.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΩΝ ΟΔΗΓΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ

Οι οδηγοί κόστους διακρίνονται σε τρεις (3) κατηγορίες:

- ✓ Οδηγοί Συναλλαγών
- ✓ Οδηγοί Διάρκειας
- ✓ Οδηγοί Έντασης ή Απευθείας Διάρκειας

Οδηγοί Συναλλαγών

Οι οδηγοί συναλλαγών, όπως ο αριθμός των προετοιμασιών, ο αριθμός των παραλαβών και ο αριθμός των υποστηριζόμενων προϊόντων, μετρούν πόσο συχνά εκτελείται η δραστηριότητα. Οι συγκεκριμένοι οδηγοί μπορούν να έχουν βάση στην εφαρμογή τους, όταν τα αποτελέσματα που εξάγονται έχουν τις ίδιες απαιτήσεις από την δραστηριότητα. Ένα παράδειγμα που μπορούμε να δώσουμε είναι ότι ο

σχεδιασμός ενός κύκλου παραγωγής και η διεκπεραίωση μίας παραγγελίας απαιτεί τον ίδιο χρόνο και την ίδια προσπάθεια ανεξάρτητα από το προϊόν για το οποίο γίνεται ο σχεδιασμός ή το είδος των υλικών που αγοράζονται. Οι οδηγοί συναλλαγών είναι οι λιγότερο δαπανηροί αλλά ταυτόχρονα και λιγότερο αξιόπιστοι και ακριβείς, και αυτό συμβαίνει διότι υποθέτουν πως χρειάζονται οι ίδιοι πόροι κάθε φορά που εκτελείται μία δραστηριότητα.

Ένα παράδειγμα είναι ο αριθμός των επανεκκινήσεων των μηχανών, οι οδηγοί κόστους υποθέτουν ότι ο χρόνος που χρειάζονται οι μηχανές είναι ο ίδιος κάθε φορά, κάτι το οποίο δεν υφίσταται. Για πολλές από τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε μία επιχείρηση, η διαφοροποίηση που προκύπτει από τα επιμέρους αντικείμενα κοστολόγησης είναι αρκετά μικρή ώστε ένας οδηγός συναλλαγής να είναι αρκετός για την απόδοση του κόστους της δραστηριότητας στο αντικείμενο κοστολόγησης. Όταν η ποσότητα των πόρων που απαιτείται για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας ποικίλλει σημαντικά από προϊόν σε προϊόν, τότε χρειάζονται περισσότεροι και ακριβέστεροι οδηγοί κόστους.

Οδηγοί Διάρκειας

Οι οδηγοί διάρκειας εκφράζουν τον χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση μίας δραστηριότητας. Χρησιμοποιούνται όταν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στο βαθμό χρήσης της δραστηριότητας για κάθε επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Ένα απλό παράδειγμα είναι η προετοιμασία ορισμένων προϊόντων πιο απλών σε κατασκευή που ίσως να απαιτούν λιγότερο χρόνο από προϊόντα υψηλής ποιότητας και ακρίβειας που πιθανόν να απαιτούν πολύ περισσότερο χρόνο για την προετοιμασία τους. Η χρήση ενός οδηγού συναλλαγών, όπως για παράδειγμα ο χρόνος προετοιμασίας, ίσως να υπερτιμούσε τους πόρους που χρησιμοποιούνται στην προετοιμασία των απλών προϊόντων, ενώ αντίθετα θα υποτιμούσε τους πόρους που θα χρειάζονταν για την προετοιμασία των πιο σύνθετων προϊόντων. Για να αποφύγουμε τυχόν τέτοιες

ανακρίβειες μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε παράγοντες διάρκειας, όπως οι ώρες προετοιμασίας, προκειμένου να αποδοθεί το κόστος προετοιμασίας στα προϊόντα.

Όσον αφορά στη διακίνηση των υλικών, η απόσταση μετακίνησης μπορεί να αντιμετωπισθεί σαν παράγοντας διάρκειας. Η απόσταση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό του χρόνου που απαιτείται για τη μεταφορά των υλικών από το ένα σημείο στο άλλο. Σε ένα γενικότερο πλαίσιο θα μπορούσαμε να πούμε πως οι οδηγοί διάρκειας είναι πιο ακριβείς από τους οδηγούς συναλλαγών, αλλά η εφαρμογή τους κοστίζει περισσότερο, καθώς το μοντέλο απαιτεί υπολογισμού χρόνου κάθε φορά που εκτελείται μία δραστηριότητα. Η γνώση του χρόνου προετοιμασίας για κάθε προϊόν είναι ένα επιπρόσθετο και ακριβέστερο στοιχείο. Η επιλογή μεταξύ των δύο τύπων οδηγών είναι θέμα κυρίως οικονομικό αλλά και εξισορρόπησης των *ωφελειών* της αυξημένης ακρίβειας με το *κόστος* της αυξημένης μέτρησης.

Οδηγοί έντασης

Οι οδηγοί διάρκειας σε ορισμένες δραστηριότητες δεν είναι τόσο ακριβείς όσο θα επιθυμούσαμε. Για να επιτύχουμε περισσότερη ακρίβεια χρησιμοποιούμε τους οδηγούς έντασης, οι οποίοι χρεώνουν άμεσα τα αντικείμενα κοστολόγησης για τους πόρους που χρησιμοποίησαν για κάθε δραστηριότητα.

Για παράδειγμα ένα πολύπλοκο προϊόν μπορεί να απαιτεί εξειδικευμένο προσωπικό, ειδική επεξεργασία και ειδικό εξοπλισμό ελέγχου κάθε φορά που η μηχανή είναι έτοιμη για παραγωγή. Ένας οδηγός διάρκειας όπως το κόστος προετοιμασίας ανά ώρα, υποθέτει ότι όλες οι ώρες είναι ισοδύναμες από άποψη κόστους, αλλά δεν αντανakλά το επιπρόσθετο προσωπικό, το εξειδικευμένο προσωπικό και τον ακριβή εξοπλισμό που απαιτείται σε ορισμένες διαδικασίες προετοιμασίας. Σε αυτές τις περιπτώσεις το κόστος προετοιμασίας θα πρέπει να αποδοθεί κατευθείαν στο αποτέλεσμα της δραστηριότητας με βάση το φορτίο εργασίας ή άλλα αρχεία που συσσωρεύουν τα έξοδα των δραστηριοτήτων που απαιτήθηκαν για το συγκεκριμένο

αποτέλεσμα. Οι οδηγοί έντασης θεωρούνται οι πιο ακριβείς και οι πιο δαπανηροί στην εφαρμογή τους.

Το σύστημα κοστολόγησης ABC για να υλοποιηθεί θα πρέπει να γίνουν κάποια απαραίτητα βήματα τα οποία θα δούμε αναλυτικότερα παρακάτω ενώ κάποια από αυτά θα τα συναντήσουμε και στην μελέτη περίπτωσης του Κεφαλαίου 4.

2.3 ΒΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

Αναλύοντας την ελληνική και ξένη βιβλιογραφία ¹⁶ και αρθρογραφία μπορούμε να πούμε ότι για να γίνει η άμεση υλοποίηση του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες θα πρέπει να γίνουν τα ακόλουθα βήματα:

- ❖ Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων.
- ❖ Άμεση ανάχνευση του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους όπου αυτό είναι δυνατόν.
- ❖ Καταλογισμός κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.
- ❖ Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας.
- ❖ Καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας τους συντελεστές δραστηριότητας και μέτρα δραστηριότητας.
- ❖ Κατάρτιση εκθέσεων.

¹⁶ Βαρβάκης Κων/νος (2003)
Garrison H. Ray, Noreen Eric (2003)
Cooper Robin and Kaplan S. Robert (1998)

Βήμα 1^ο

Το πρώτο και το βασικότερο βήμα είναι να εντοπιστούν οι δραστηριότητες που θα αποτελέσουν τα θεμέλια του συστήματος κοστολόγησης ABC. Μία διαδικασία που συνηθίζεται από πολλές επιχειρήσεις είναι οι προσωπικές συνεντεύξεις των εργαζομένων τμημάτων της επιχείρησης που δημιουργούν έμμεσο κόστος. Μέσα από την προσωπική συνέντευξη ζητείται από τους εργαζομένους να περιγράψουν αναλυτικότερα τις δραστηριότητες με τις οποίες ασχολούνται. Αυτό δημιουργεί μία πολύ μεγάλη ποικιλία δραστηριοτήτων της επιχείρησης, κάτι που εξυπηρετεί καλύτερα το σύστημα κοστολόγησης ABC, διότι όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των δραστηριοτήτων τόσο πιο ακριβέστερος μπορεί να γίνει ο υπολογισμός του κόστους. Από την άλλη μεριά, ένα τόσο μεγάλο πλήθος δραστηριοτήτων περιπλέκει το σχεδιασμό, την υλοποίηση, τη διατήρηση και την χρησιμοποίηση του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης και δημιουργεί μεγάλο κόστος και σε χρόνο και σε χρήμα.

Ένας χρήσιμος τρόπος για να συνδυάσουμε τις δραστηριότητες είναι να τις ομαδοποιήσουμε σε πέντε γενικά επίπεδα α) μονάδας β) παρτίδας γ) προϊόντος δ) πελάτη και ε) υποστήριξης

Αναλυτικότερα:

1. Δραστηριότητες σε επίπεδο **μονάδας**. Είναι οι δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μία μονάδα. Το κόστος των δραστηριοτήτων θα πρέπει να είναι ανάλογο με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.
2. Δραστηριότητες σε επίπεδο **παρτίδας**. Είναι οι δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός ή κατεργασίας μίας παρτίδας ανεξάρτητα από τον αριθμό των μονάδων που περιέχει η παρτίδα. Τέτοιες

δραστηριότητες είναι η τοποθέτηση παραγγελιών αγοράς, η ρύθμιση μηχανημάτων και οι εργασίες για την αποστολή των προϊόντων στους πελάτες. Το κόστος των δραστηριοτήτων αυτών εξαρτάται από τον αριθμό των παρτίδων που υποβάλλεται για επεξεργασία και όχι από τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.

3. Δραστηριότητες σε επίπεδο **προϊόντος**. Οι δραστηριότητες αυτές αφορούν συγκεκριμένα προϊόντα και πρέπει να εκτελεστούν ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρτίδων ή των μονάδων που θα παραχθούν ή πωληθούν.
4. Δραστηριότητες σε επίπεδο **πελάτη**. Οι δραστηριότητες αυτές αφορούν συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες με σκοπό την πώληση, όπως η ταχυδρομική αποστολή τιμοκαταλόγων και γενικότερα η τεχνική υποστήριξη συγκεκριμένου προϊόντος.
5. Δραστηριότητες **υποστήριξης** του οργανισμού. Οι δραστηριότητες αυτές εκτελούνται ανεξάρτητα από ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται, πια προϊόντα παράγονται, πόσες παρτίδες υποβάλλονται σε επεξεργασία ή ακόμα και πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται. Τέτοιες δραστηριότητες μπορεί να είναι: η θέρμανση του χώρου της παραγωγικής διαδικασίας, ο καθαρισμός των γραφείων διοίκησης ή γενικότερα στελεχών της επιχείρησης, η βελτίωση ή αλλαγή του ηλεκτρονικού εξοπλισμού, η διαχείριση δανείων και γενικότερα οφειλόμενων υποχρεώσεων και η σύνταξη οικονομικών εκθέσεων και καταστάσεων για λογαριασμό των μετόχων.

Βήμα 2^ο

Το δεύτερο βήμα για το σύστημα κοστολόγησης ABC είναι ο εντοπισμός όσο το δυνατόν περισσότερων στοιχείων έμμεσου κόστους στα τελικά αντικείμενα κόστους. Το ετήσιο έμμεσο κόστος παραγωγής, οι ετήσιες δαπάνες πωλήσεων και γενικότερα

τα έξοδα διοίκησης είναι στοιχεία που θεωρούνται έμμεσο κόστος και θα καταλογιστούν απευθείας στο κατάλληλο αντικείμενο κόστους,

Βήμα 3^ο

Τα περισσότερα στοιχεία έμμεσου κόστους χαρακτηρίζονται σύμφωνα με τα τμήματα στα οποία δημιουργούνται. Σε μερικές περιπτώσεις ορισμένα ή όλα από τα στοιχεία κόστους μπορεί να αναχθούν σε ένα από τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων. Στο βαθμό που είναι εφικτό, τα στοιχεία κόστους πρέπει να ανάγονται άμεσα σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων. Ωστόσο, σε πολλές περιπτώσεις, ένα τμήμα της επιχείρησης εμπλέκεται σε πολλές δραστηριότητες. Σε τέτοιες περιπτώσεις τα έξοδα επιμερίζονται ανάμεσα στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων μέσω μίας διαδικασίας επιμερισμού που ονομάζεται *επιμερισμός πρώτου σταδίου*.

Δηλαδή θα πρέπει να βρεθεί ένας τρόπος επιμερισμού των δαπανών του κάθε τμήματος στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων βάσει κάποιου οδηγού κόστους. Όπως έχει αποδειχθεί, ο πιο πετυχημένος τρόπος για να γίνει κάτι τέτοιο είναι μέσω προσωπικών συνεντεύξεων των εργαζομένων που προσφέρουν έμμεση εργασία και να απαντήσουν ως προς το ποσοστό του χρόνου που καταναλώνουν στις δραστηριότητες που συμμετέχουν. Βέβαια θα πρέπει να αναφερθεί ότι η διαδικασία αυτή είναι αρκετά χρονοβόρα και έχει και υψηλό κόστος.

Βήμα 4^ο

Στο βήμα αυτό υπολογίζονται οι **συντελεστές ενιαίας δραστηριότητας**, βάσει των οποίων θα γίνει στο επόμενο βήμα ο καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους, τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Για το υπολογισμό των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας υπολογίζεται το σύνολο των κέντρων κόστους δραστηριότητας και η συνολική ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας. Συνοψίζοντας, ο συντελεστής ενιαίας δραστηριότητας υπολογίζεται από τον τύπο:

Συντελεστής Ενιαίας Δραστηριότητας = Συνολικό Κόστος Κέντρων Κόστους
Δραστηριοτήτων / Συνολική ποσότητα Μέτρου Δραστηριότητας

Βήμα 5^ο

Σε αυτό το βήμα, θα πρέπει να καταλογιστεί το κόστος στα προϊόντα με την χρησιμοποίηση των **συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας** και για αυτό το λόγο ονομάζεται και **επιμερισμός συντελεστών δεύτερου σταδίου**. Τα άμεσα υλικά και το άμεσο κόστους εργασίας είναι συντελεστές ίδιοι με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ενώ σε αυτό που διαφέρουν είναι το έμμεσο κόστος.

Για κάθε κέντρο κόστους η συγκεκριμένη ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας που χρειάστηκε για την παραγωγή του αντικείμενου κόστους πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή δραστηριότητας και προκύπτει το έμμεσο κόστος που επιμερίζεται στο προϊόν, εκτός αν κάποιο έμμεσο κόστος επιβαρύνει εξολοκλήρου τους πελάτες.

Βήμα 6^ο

Το τελευταίο βήμα περιλαμβάνει την σύνταξη εκθέσεων, οι οποίες περιγράφουν λεπτομερειακά τη ροή του κόστους καθώς και τη διαδικασία υπολογισμού του κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ABC

Τα τελευταία χρόνια, λόγω τόσο των αλλαγών στην παραγωγική διαδικασία και την τεχνολογική πρόοδο όσο και της ποικιλίας των παραγόμενων προϊόντων, έχουν καταστεί τα παραδοσιακά συστήματα ¹⁷ κοστολόγησης ανεπαρκή για την ορθή λήψη των αποφάσεων σε μία επιχείρηση.

Η ανεπάρκεια αυτή που παρατηρείται τα τελευταία χρόνια, οφείλεται αφενός στην μεγάλη αύξηση των εξόδων των επιχειρήσεων (ως ποσοστά επί το συνολικού κόστους αλλά και ως πραγματικά μεγέθη) και αφετέρου στην αλλαγή του τρόπου διαμόρφωσής τους. Ένας πολύ σημαντικός λόγος της αύξησης των εξόδων σε μία επιχείρηση είναι η μεγάλη έμφαση που δίνεται από τις επιχειρήσεις στο μάρκετινγκ και στο τμήμα πωλήσεων-διαφήμισης-προώθησης, με στόχο καλύτερη αντιμετώπιση του ανταγωνισμού της αγοράς.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δημιουργήθηκαν και αναπτύχθηκαν σε μια εποχή περιορισμένης αυτοματοποίησης, όταν τα παραγόμενα προϊόντα ήταν ολιγάριθμα και παρουσίαζαν ομοιογένεια και όταν ο προσανατολισμός της στρατηγικής των επιχειρήσεων δεν έδινε μεγάλη έμφαση στην εξυπηρέτηση του πελάτη και είναι φυσιολογικό να μην μπορούν να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις των καιρών.

¹⁷ Μουστάκης Βασίλειος: Κοστολόγηση των δραστηριοτήτων (2002)
Βαρβάκης Κων/νος (2003)

Τα συστήματα κοστολόγησης ABC αποτελούν μία σύγχρονη θεώρηση της κοστολόγησης. Επιτυγχάνουν την αμεσότερη απεικόνιση των οικονομικών χαρακτηριστικών της παραγωγικής διαδικασίας, με αποτέλεσμα να βοηθούν αρκετά τα στελέχη για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων αναφορικά με θέματα, όπως την τιμολόγηση, την διαχείριση πελατειακών σχέσεων και τις βελτιώσεις στην παραγωγική διαδικασία.

Η βασική διαφορά του συστήματος κοστολόγησης ABC από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έγκειται στον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται το έμμεσο κόστος παραγωγής (ΓΒΕ) ή τα έξοδα διοίκησης και πωλήσεων, που συνήθως είναι έμμεσα. Ο θεμελιώδης στόχος της ABC είναι να προσδιοριστούν όσο το δυνατόν πιο άμεσες σχέσεις μεταξύ των προϊόντων και των πόρων που καταναλώνονται αλλά μέσα από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται από την παραγωγή έως και την πώληση αυτών των προϊόντων.

Τα συστήματα ABC στηρίζονται στο ότι τα Υποστηρικτικά συστήματα (λογιστήριο, τμήμα πωλήσεων και λοιπά), το κόστος των οποίων στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χαρακτηρίζεται ως γενικά έξοδα, προσφέρουν δυνατότητες για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων και αποτελούν κόστη προς επιμερισμό. Επομένως αυτές οι διαδικασίες καταναλώνουν πόρους και είναι και εκείνες που προκαλούν το κόστος των υποστηρικτικών υπηρεσιών.

Στα συστήματα κοστολόγησης ABC ως *δραστηριότητα* ορίζεται η ενέργεια ή ένα σύνολο από ενέργειες, οι οποίες γίνονται για ένα κοινό σκοπό στα πλαίσια μίας οικονομικής μονάδας. Θα μπορούσε να δοθεί και ένας πιο πρακτικός ορισμός της δραστηριότητας, όπως ότι οι δραστηριότητες αποτελούν τις ενδιάμεσες κατηγοριοποιήσεις εργασιών μεταξύ των αρμοδιοτήτων που ανήκουν σε ένα τμήμα της επιχείρησης και των επιμέρους εργασιών που εκτελούνται από τους εργαζομένους.

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Μπορούμε να πούμε ότι τα συστήματα ABC δημιουργούν δύο υποθέσεις. Η πρώτη υπόθεση έχει να κάνει με τις υποστηρικτικές υπηρεσίες και τις δυνατότητες που προσφέρουν για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων, όπου το κόστος που αφορά τις υποστηρικτικές υπηρεσίες ορίζεται ως το κόστος των δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες αυτές για να εκτελεστούν καταναλώνουν πόρους, οι οποίοι περιλαμβάνουν εκτός από αμοιβές και άλλα σχετικά κόστη.

Η δεύτερη υπόθεση που γίνεται είναι ότι τα προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι πελάτες είναι οι αιτίες που δημιουργούν τη ζήτηση για δραστηριότητες. Εφόσον προσδιορίσουμε το κόστος της κάθε δραστηριότητας, τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παράγονται επιβαρύνονται ανάλογα με τη χρησιμοποίηση ή τη ζήτησή τους. Άρα μπορούμε να πούμε ότι το κόστος των προϊόντων περιλαμβάνει αφενός το κόστος των δραστηριοτήτων που χρειάζονται και χρησιμοποιούνται για να ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία και αφετέρου το άμεσο κόστος για την παραγωγή τους.

Για να μπορέσουμε να προσεγγίσουμε την κατανομή του κόστους σύμφωνα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, έχουν δημιουργηθεί τρία βήματα: α) συγκέντρωση του κόστους στα παραγωγικά και μη παραγωγικά τμήματα β) κατανομή του κόστους του μη παραγωγικού τμήματος στο τμήμα παραγωγής και γ) κατανομή των δαπανών που προκύπτουν από την παραγωγή στα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες. Οι δαπάνες που προέρχονται με την παραδοσιακή προσέγγιση υστερούν με αποτέλεσμα κάποιες φορές να οδηγούν σε εσφαλμένα κόστη και κατ' επέκταση λανθασμένες αποφάσεις της διοίκησης.

Σε αντίθεση με την παραδοσιακή κοστολόγηση, η ABC συσσωρεύει στην αρχή τα οργανωτικά έξοδα για κάθε δραστηριότητα και μετά εκχωρεί τις δαπάνες των δραστηριοτήτων σε προϊόντα, υπηρεσίες και πελάτες (*αντικείμενα κόστους*). Το πιο σημαντικό από τα βήματα είναι η καταγραφή και η ανάλυση των δραστηριοτήτων. Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το κόστος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τον όγκο παραγωγής και κατανέμεται με βάση ένα και μοναδικό κριτήριο, το

οποίο μπορεί να είναι το κόστος της άμεσης εργασίας, οι ώρες της άμεσης εργασίας ή οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Κάνοντας χρήση μόνο ενός μέτρου για την μέτρηση του όγκου παραγωγής ως ολικού οδηγού κόστους σπάνια ικανοποιεί το κριτήριο *αιτίου - αποτελέσματος* που επιδιώκεται στην κατανομή των δαπανών, όμως παρέχει φθηνά και κατάλληλα μέσα για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων.

Εν αντιθέσει με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το σύστημα ABC, έχει την δυνατότητα να παρέχει τις οικονομικές-ειδικές- εκθέσεις, με αποτέλεσμα να διευκολύνουν τη διοίκηση της κάθε επιχείρησης στη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων σχετικά με τις δαπάνες των δραστηριοτήτων που χρειάζονται για να σχεδιαστεί, να παραχθεί, να πουληθεί και να προωθηθεί το προϊόν της οικονομικής μονάδας.

Η ευελιξία αυτή που παρέχει το σύστημα ABC είναι ότι εστιάζει στη συγκέντρωση δαπανών μέσα από διάφορες βασικές δραστηριότητες, ενώ τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εστιάζουν κατά κύριο λόγο στη συγκέντρωση δαπανών από οργανωτικές δραστηριότητες. Εστιάζοντας το σύστημα κοστολόγησης ABC σε συγκεκριμένες δραστηριότητες, δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να έχουν ανώτερου επιπέδου πληροφορίες όσον αφορά στην κατανομή των δαπανών, ειδικά όταν τα κόστη δημιουργούνται από οδηγούς κόστους που δεν σχετίζονται με την παραγωγή. Επομένως μπορούμε να πούμε πως τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θα συνεχίζουν να υπάρχουν και παρέχουν αντικειμενικές πληροφορίες για τη δημιουργία των οικονομικών εκθέσεων. Σε αυτό το σημείο το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα έρχεται να συμπληρώσει και όχι να αντικαταστήσει τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

3.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

Όπως έχουμε αναφέρει, η κοστολόγηση ABC αποτελεί μία νέα θεώρηση για την κοστολόγηση που ανταποκρίνεται σε μεγάλο βαθμό και με μεγάλη επιτυχία στις συνεχώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις του περιβάλλοντος της επιχείρησης. Αναλυτικότερα τα πλεονεκτήματα¹⁸:

1. Παροχή ακριβέστερων πληροφοριών αναφορικά με το κόστος γραμμών προϊόντων

Οι πληροφορίες αυτές δίνουν τη δυνατότητα στην επιχείρηση να εντοπίσει το πραγματικό κόστος των προϊόντων της, χωρίς να κινδυνεύει από τις σταυροειδείς επιδοτήσεις μεταξύ των γραμμών των προϊόντων. Σταυροειδής επιδότηση¹⁹ είναι ο καθορισμός τέλους που δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό κόστος διαχείρισης και έχει σαν αποτέλεσμα το προϊόν να τίθεται σε ευνοϊκότερη ή δυσμενέστερη θέση σε σύγκριση με κάποιο άλλο.

2. Ευελιξία στην επιχείρηση όσον αφορά στη συγκέντρωση κόστους σε σχέση με διαφορετικά συστήματα κοστολόγησης

Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα δίνει στην επιχείρηση τη δυνατότητα να γνωρίζει ποιο είναι το κόστος ανά διαδικασία ή ανά τομέα ευθύνης. Επομένως, επιτρέπει στην επιχείρηση να λάβει ορθολογικότερες αποφάσεις για τη διαχείριση των πελατών της, των διαδικασιών της και κάθε διαδικασία που αφορά την εύρυθμη λειτουργία όλων των τμημάτων της επιχείρησης με πρωταρχικό στόχο το κέρδος.

¹⁸ Μουστάκης Βασίλειος: Κοστολόγηση των δραστηριοτήτων (2002)

¹⁹ Reding Viviane (Europe.eu.int/eur-lex)

3. Δυνατότητα προσδιορισμού των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία (value activities) και αυτών που δεν προσθέτουν(non-value activities)

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αξιολογήσει τις διαδικασίες και να εντοπίσει αυτές που προσθέτουν αξία στον πελάτη που αγοράζει το τελικό προϊόν και σε αυτές που δεν προσθέτουν. Οι διαδικασίες που δεν προσθέτουν αξία είναι αυτές που αποτελούν το αρχικό στάδιο για τη μείωση του κόστους. Η ανάλυση αυτή είναι πολύ σημαντική για κάθε επιχείρηση, διότι δίνει τη δυνατότητα να ανασχεδιαστούν οι δραστηριότητες και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και να προστεθούν ή καταργηθούν δραστηριότητες, προκειμένου να εξασφαλισθεί κάποιο οικονομικό όφελος.

4. Δυνατότητα λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων σε στρατηγικό επίπεδο

Με το σύστημα κοστολόγησης ABC, δύναται η δυνατότητα σε κάθε επιχείρηση να εντοπίσει τις πηγές του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους της και να συμβάλλει ώστε να μειώνεται όλο και περισσότερο. Ο περιορισμός του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους συνδέεται άμεσα με τη λήψη των αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα, οι οποίες σχετίζονται με την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού, την απόκτηση στρατηγικών πλεονεκτημάτων, την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και τη συνεχή ανάπτυξη της επιχείρησης. Ένα ακόμα στοιχείο αρκετά σημαντικό είναι ότι πλέον κάθε επιχείρηση μπορεί να έχει στην κατοχή της, πληροφορίες σχετικά με τη συμβολή του κάθε στοιχείου του συνόλου των προϊόντων, των υπηρεσιών και των δραστηριοτήτων της στα συνολικά κέρδη. Ενισχύεται η λήψη αποφάσεων που σχετίζεται με την τιμολόγηση, το σχεδιασμό και την ανάπτυξη των νέων προϊόντων ενώ το χαρακτηριστικό αυτό δίνει ένα μακροχρόνιο χαρακτήρα και προσανατολισμό στην κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα.

5. Δυνατότητα αξιολόγησης της απόδοσης της σε λειτουργικό επίπεδο

Το σύστημα κοστολόγησης ABC παρέχει πληροφορίες σε κάθε επιχείρηση κοστολογικού περιεχομένου ενώ κάθε επιχείρηση που χρησιμοποιεί το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης δύναται να λάβει σημαντικά στοιχεία και μία μεγάλη πηγή πληροφοριών που βοηθούν στην αξιολόγηση των στελεχών και διαδικασιών της.

6. Δυνατότητα σύγκρισης της αποδοτικότητας της επιχείρησης με αυτή της δυνατότερης επιχείρησης του κλάδου (*benchmarking analysis*)

Οι εταιρείες συνηθίζεται από την ίδρυση τους να θέτουν οικονομικούς στόχους, οι οποίοι όμως κατά κύριο λόγο δεν εξυπηρετούν άλλες διαδικασίες στην επιχείρηση. Για παράδειγμα, δεν υπολογίζουν τα αίτια μεταβολής της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Η ABC δίνει στην επιχείρηση μία αληθινή εικόνα των μετρήσεων και επιτρέπει στην επιχείρηση να εντοπίσει όλους τους παράγοντες που επηρέασαν την θετική ή αρνητική μεταβολή. Αυτό έχει ως σκοπό οι νέοι στόχοι που θα τεθούν από την διοίκηση της εταιρείας να είναι πλήρως εναρμονισμένοι με τους παράγοντες που επηρέασαν τις μεταβολές.

7. Δυνατότητα λήψης αποφάσεων με ευνοϊκότερους όρους για την επιχείρηση

Η επιχείρηση μέσα από το σύστημα κοστολόγησης ABC, θα έχει πλήρη επίγνωση του κόστους κάθε δραστηριότητας, έτσι ώστε να μπορεί να προβαίνει στη λήψη αποφάσεων με τους πιο ευνοϊκούς και συμφέροντες για αυτήν όρους, επιτυγχάνοντας τους στόχους της και τη μεγιστοποίηση των κερδών της.

8. Δυνατότητα βελτίωσης της τιμολογιακής πολιτικής

Η ABC προσφέρει μία καλύτερη και ασφαλέστερη εικόνα για τον τρόπο που κάθε προϊόν ή υπηρεσία συμβάλλει στη μεγιστοποίηση των κερδών της επιχείρησης.

Επομένως με αυτόν τον τρόπο μπορεί η μέθοδος αυτή να υποστηρίζει αποτελεσματικά την τιμολογιακή πολιτική της οικονομικής μονάδας με στόχο την επίτευξη του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Το κυριότερο όμως στοιχείο που αποκτά η επιχείρηση με αυτή τη μέθοδο είναι, ότι της επιτρέπει να παρεμβαίνει και να μεταβάλλει την τιμολογιακή πολιτική της με ταυτόχρονη γνώση του αντίστοιχου κόστους-οφέλους.

9. Αποδοτικότερη συνεργασία μεταξύ τμημάτων της επιχείρησης

Με το σύστημα κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα, έχει παρατηρηθεί καλύτερη συνεργασία μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης, αλλά και με το τμήμα του λογιστηρίου.

3.3 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

Όπως σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης, έτσι και στο ABC, παρατηρούνται και κάποια μειονεκτήματα²⁰, όπως τα ακόλουθα:

1. Δεν έχει αποδειχθεί η θετική επίπτωση στα κέρδη

Μέχρι σήμερα δεν έχει αποδειχθεί η πολύ σημαντική συνεισφορά του κοστολογικού αυτού συστήματος στη μείωση και την καλύτερη διαχείριση του κόστους των δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης. Για αυτό το λόγο οι επιχειρήσεις γίνονται περισσότερο επιφυλακτικές στη χρησιμοποίηση της ABC, με αποτέλεσμα να χρησιμοποιούν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

²⁰ Μουστάκης Βασίλειος: Κοστολόγηση των δραστηριοτήτων (2002)

2. Δαπανηρή εφαρμογή

Το γεγονός αυτό οφείλεται στο ότι πρέπει να καταγραφούν οι διαδικασίες που πραγματοποιούνται μέσα στην επιχείρηση και οι οποίες βοηθούν στη δημιουργία των οδηγών κόστους.

3. Αρνητική επιρροή στους εργαζόμενους

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τους εργαζομένους σε μία επιχείρηση, διότι λόγω της καταγραφής κάθε κίνησης τους, δημιουργείται ένα αίσθημα παρακολούθησης που έχει αντίκτυπο πολλές φορές και στη συνολική απόδοση των εργαζομένων.

4. Δυσκολία σχεδιασμού κοστολογικού υποδείγματος και επιλογής των κατάλληλων οδηγών κόστους

Είναι δύσκολο για τις επιχειρήσεις να κατανοήσουν τον χαρακτήρα και τον σκοπό αυτού του κοστολογικού συστήματος. Πολλές φορές η εφαρμογή του σχετίζεται με την καινοτομία που θέλει να προωθήσει η επιχείρηση και όχι απαραίτητα με τις πληροφορίες που παρέχει για τις πραγματικές ανάγκες της επιχείρησης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να προκύπτουν δυσκολίες τόσο στο σχεδιασμό όσο και στον καθορισμό του βαθμού λεπτομέρειας και της ανάλυσης που είναι διατεθειμένη να προχωρήσει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

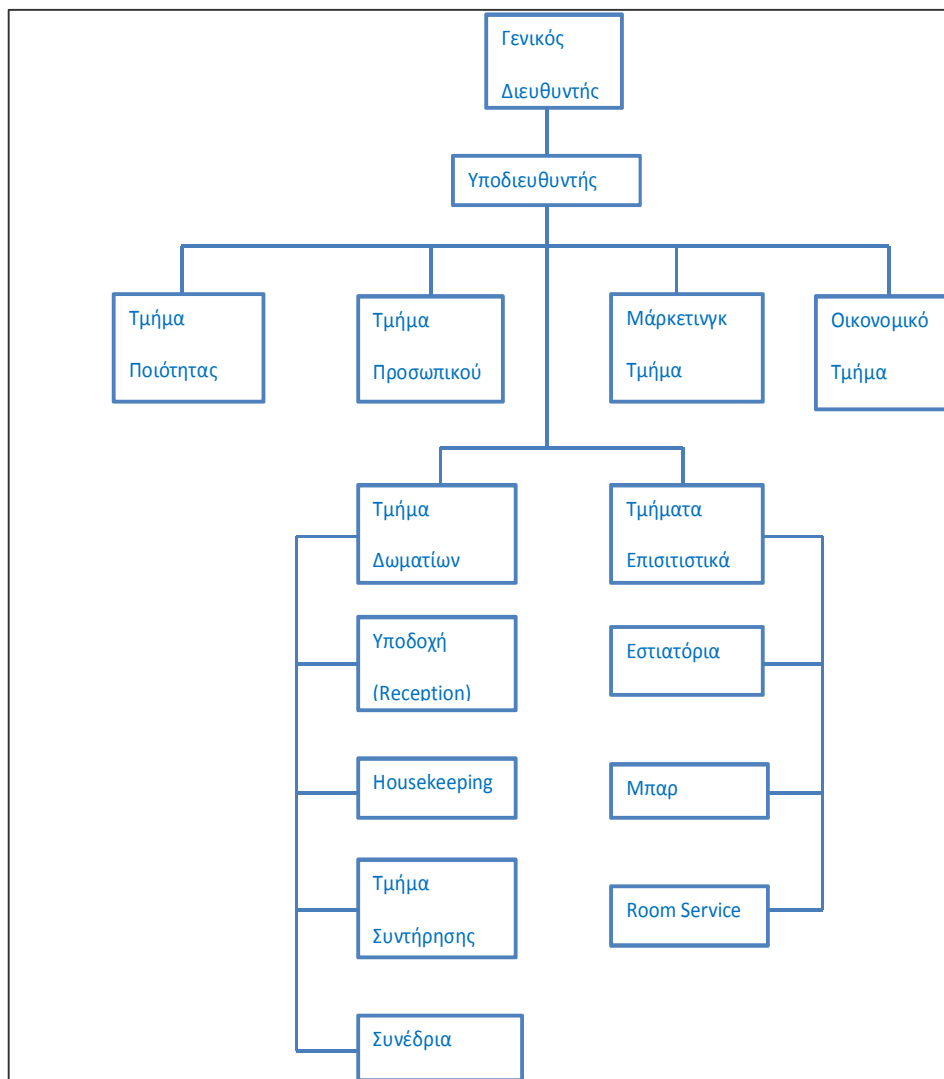
Η ξενοδοχειακή μονάδα που θα εξετάσουμε-παρατηρήσουμε στην παρούσα εργασία διαθέτει 160 δωμάτια-κλίνες (126 διπλά και 34 μονά), τρεις σουίτες, ένα Bar-Restaurant, ένα Εστιατόριο, ένα πολυτελές Lobby Bar, ένα Pool Bar καθώς και ένα συνεδριακό κέντρο που αποτελείται από δύο αίθουσες εκτάσεως 1,000 τετραγωνικών μέτρων.

Δραστηριοποιείται σε πόλη της Ελλάδος ενώ παραμένει ανοικτό καθόλη την διάρκεια του χρόνου. Οι υπηρεσίες που προσφέρονται στους πελάτες της είναι: εστίασης, φιλοξενίας - διαμονής και φιλοξενίας συνεδρίων ή εκδηλώσεων. Οι πελάτες του ξενοδοχείου εντάσσονται σε ένα ευρύ φάσμα πελατών λιανικής, επιχειρηματικής και εμπορικής δραστηριότητας καθώς και περιπτώσεις συνέδρων. Η μετέπειτα διάκριση των πελατών σε υποκατηγορίες συμβάλλει τόσο στην καλύτερη τιμολογιακή πολιτική-προσφορές όσο και στην πληρέστερη κάλυψη των αναγκών των πελατών ανά κατηγορία.

Η κοστολόγηση στον τομέα των υπηρεσιών αποτελεί μία δύσκολη και απαραίτητη διαδικασία αφού η ανομοιογένεια του προϊόντος σε συνδυασμό με τις ιδιαιτερότητες των πελατών, δυσκολεύει την τελική τιμολόγηση των υπηρεσιών που προσφέρονται.

Ένα ενδεικτικό Οργανόγραμμα της ξενοδοχειακής μονάδας απεικονίζεται στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα.

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ



Σχεδιάγραμμα 4.1 Οργανόγραμμα της επιχείρησης

Πηγή: Internet

Οι λειτουργίες-διαδικασίες της εξεταζόμενης επιχείρησης (κύριες και υποστηρικτικές) παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:


**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Πίνακας 4.1 Λειτουργίες και παρεχόμενες υπηρεσίες




Κύριες Παραγωγικές Λειτουργίες	Παρεχόμενες Υπηρεσίες
Δωμάτια	Διαμονή
Υποδοχή	Αφίξεις / Αναχωρήσεις, επικοινωνία με υπηρεσία δωματίων (housekeeping), συνάλλαγμα, υπηρεσία διαχείρισης κλειδιών, πληροφορίες, ενημέρωση πελατών
Τηλέφωνα - Επικοινωνίες	Επικοινωνίες, αφυπνίσεις, υπενθυμίσεις κλπ
Room Service (Υπηρεσία Δωματίων)	Φαγητά - Ποτά
Εστιατόρια	Φαγητά - Ποτά
Μπαρ	Ποτά - Φαγητά
Συνέδρια - Εκδηλώσεις	Παροχή χώρου - εξοπλισμού
Υποστηρικτικές Λειτουργίες	Παρεχόμενες Υπηρεσίες
Housekeeping	Τακτοποίηση δωματίων, αντικατάσταση αναλώσιμων υλικών, καθαρισμός διαδρόμων, αλλαγή λινών.
Συντήρηση	Επισκευή και συντήρηση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού

Οι πελάτες της ξενοδοχειακής μονάδας θα μπορούσαν να ομαδοποιηθούν στις ακόλουθες πέντε υποκατηγορίες:

 Λιανικοί (Retail)

 Συνεδρίων (Conference)

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

-  Ομαδικοί (Group)
-  Επιχειρηματικοί (Business)
-  Εμπορικοί (Commercial)

4.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Στοιχεία κόστους επιχείρησης²¹

Το κόστος για την υπό εξέταση επιχείρηση και για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, απεικονίζεται ως εξής και με γνώμονα τους πόρους της μονάδας καθώς και τους οδηγούς κόστους αυτών:

Πίνακας 4.2 Κόστος πόρων επιχείρησης

ΠΟΡΟΙ	Κόστος Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	758.674,00
Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	136.290,00
Έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ	150.127,00
Αποσβέσεις κτιρίων	283.987,00
Αποσβέσεις μηχανημάτων - εξοπλισμού	28.512,00

²¹ Όλα τα ποσά αναφέρονται σε ευρώ ενώ χρησιμοποιούνται και όροι τουριστικών επιστημών, για την καλύτερη κατανόηση των δραστηριοτήτων από τον αναγνώστη.

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Ενοίκια μηχανημάτων - εξοπλισμού	12.626,00
Ηλεκτρικό Ρεύμα	23.157,00
Νερό	10.253,00
Θέρμανση	12.574,00
Τηλεφωνικά - ταχυδρομικά έξοδα	9.146,00
Ασφάλιση κτιρίων	31.623,00
Ασφάλιση μηχανημάτων - εξοπλισμού	11.235,00
Προμήθειες ταξιδιωτικών πρακτορείων	24.258,00
Προμήθειες πιστωτικών καρτών	21.563,00
Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων	22.255,00
Επισκευές και Συντηρήσεις εξοπλισμού	36.512,00
Αναλώσιμα	19.598,00
Σύνολο	1.692.390,00

Επόμενο βήμα είναι ο προσδιορισμός των οδηγών των πόρων (resource drivers) της επιχείρησης με βάση τους οποίους θα γίνει η κατανομή του κόστους στις δραστηριότητες αυτής.

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Πίνακας 4.3 Οδηγοί κόστους πόρων

ΠΟΡΟΙ	ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΡΩΝ
Μισθοδοσία Προσωπικού	Ώρες εργασίας προσωπικού
Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	Ώρες εργασίας προσωπικού
Έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ	Απευθείας εντοπισμός
Αποσβέσεις κτιρίων	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια
Αποσβέσεις μηχανημάτων - εξοπλισμού	Αξία εξοπλισμού
Ενοίκια μηχανημάτων - εξοπλισμού	Αξία εξοπλισμού
Ηλεκτρικό Ρεύμα	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια
Νερό	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια
Θέρμανση	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια
Τηλεφωνικά - ταχυδρομικά έξοδα	Εμπειρικός καταλογισμός
Ασφάλιση κτιρίων	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια
Ασφάλιση μηχανημάτων - εξοπλισμού	Αξία εξοπλισμού
Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων	Απευθείας εντοπισμός
Επισκευές και Συντηρήσεις εξοπλισμού	Απευθείας εντοπισμός
Αναλώσιμα	Απευθείας εντοπισμός

Οι δαπάνες του πίνακα 4.3 αποτελούν στην πλειοψηφία τους έμμεσο κόστος για τις υποκατηγορίες πελατών, ενώ άμεσο κόστος αποτελούν οι προμήθειες των

ταξιδιωτικών πρακτορειών και των πιστωτικών καρτών και ένα μέρος από τα έξοδα πώλησεως και μάρκετινγκ.

Θα πρέπει να διευκρινιστούν τα ακόλουθα εκτός από τα ισχύοντα από την ελληνική και ξένη βιβλιογραφία: Οι δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού αλλά και της διοίκησης κατανέμονται με βάση τις ώρες εργασίας του προσωπικού για την κάθε δραστηριότητα ενώ στην συγκεκριμένη εργασία χρησιμοποιήθηκαν εμπειρικά δεδομένα στελεχών της τουριστικής βιομηχανίας. Όσον αφορά στους όρους «Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια» και «αξία εξοπλισμού», αναφέρονται στους διάφορους πόρους όπως ηλεκτρικό ρεύμα και νερό ο πρώτος και στο ποσοστό χρησιμοποίησης του εξοπλισμού της επιχείρησης ο δεύτερος.

Θα πρέπει επίσης να αναφερθεί ότι ο εμπειρικός καταλογισμός εκφράζει ένα συμβολικό –αυθαίρετο οδηγό για τον καταλογισμό του κόστους, ο οποίος για χρονική μας διευκόλυνση χρησιμοποιείται στον υπολογισμό των τηλεφωνικών και ταχυδρομικών εξόδων.

Δραστηριότητες μονάδας

Οι δραστηριότητες της επιχείρησης θα πρέπει να εντοπιστούν και να ιεραρχηθούν, έτσι ώστε να είναι ευκολότερη η κοστολόγησή τους. Ανάλογα με την ιεράρχησή τους και την συνεισφορά τους στην προσφορά του προϊόντος της επιχείρησης²², θα χαρακτηριστούν ως κύριες (Λειτουργικές) ή υποστηρικτικές. Στον Πίνακα 4.4

²² Οι δραστηριότητες της μονάδας βασίζονται στην μελέτη των Noone B, Griffin P, “Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment”, 1999 και έχουν εμπλουτιστεί με επιπλέον δραστηριότητες σύμφωνα με στοιχεία των ξενοδοχειακών στελεχών, ώστε να αντικατοπτρίζουν περισσότερο την εικόνα της υπό εξέταση επιχείρησης.

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

κατηγοριοποιούνται οι δραστηριότητες ανάλογα με το παραγόμενο έργο τους ενώ στον Πίνακα 4.5 γίνεται καταμερισμός του κόστους (έμμεσου) των πόρων βάσει των αντίστοιχων οδηγών κόστους:

Πίνακας 4.4 Δραστηριότητες και παραγόμενο έργο

	Δραστηριότητες	Παραγόμενο Έργο	Τύπος Δραστηριότητας
1	Υποδοχή	Αφίξεις / Αναχωρήσεις, επικοινωνία με υπηρεσία δωματίων (housekeeping), συνάλλαγμα, υπηρεσία διαχείρισης κλειδιών, πληροφορίες, ενημέρωση πελατών	Λειτουργική
2	Κρατήσεις	Κρατήσεις πελατών, group, πρακτορείων κλπ	Λειτουργική
3	Housekeeping	Τακτοποίηση δωματίων, αντικατάσταση αναλώσιμων υλικών, καθαρισμός διαδρόμων, αλλαγή λινών.	Λειτουργική
4	Τηλεφωνικό κέντρο	Επικοινωνία με πελάτες κλπ	Λειτουργική
5	Τρόφιμα	Παροχή εστίασης, Παρασκευή τροφίμων, Room service, καθαρισμός σκευών, διαχείριση αποθήκης	Λειτουργική
6	Ποτά	Παροχή ποτών - τροφίμων, Room service, διαχείριση αποθήκης	Λειτουργική
7	Συνέδρια - εκδηλώσεις	Παροχή εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	Λειτουργική
8	Πωλήσεις & Marketing	Συμμετοχή σε εκθέσεις, Διαφήμιση, Έρευνα αγοράς και marketing	Υποστηρικτική
9	Γενική Διεύθυνση μονάδας - Γραμματεία	Εποπτεία και έλεγχος όλων των κέντρων κέρδους της μονάδας	Υποστηρικτική

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

10	Συντήρηση και Επισκευές	Επισκευές και συντήρηση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού - μηχανημάτων	Υποστηρικτική
----	----------------------------	--	---------------

Πίνακας 4.5 Ομαδοποίηση πόρων με κοινούς οδηγούς για το έμμεσο κόστος

ΠΟΡΟΙ	ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΡΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ
Μισθοδοσία Προσωπικού, Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	Ώρες εργασίας προσωπικού	894.964,00
Αποσβέσεις, Ασφάλιση Κτιρίων, Θέρμανση	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια	328.184,00
Ηλεκτρικό Ρεύμα, Νερό	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια	33.410,00
Αποσβέσεις, Ενοίκια, Ασφάλιση Μηχανημάτων - Εξοπλισμού	Αξία εξοπλισμού	52.373,00
Τηλεφωνικά – ταχυδρομικά έξοδα	Εμπειρικός καταλογισμός	9.146,00
Έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ	Απευθείας εντοπισμός	145.105,00
Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων	Απευθείας εντοπισμός	22.255,00
Επισκευές και Συντηρήσεις εξοπλισμού	Απευθείας εντοπισμός	36.512,00
Αναλώσιμα	Απευθείας εντοπισμός	19.598,00
Σύνολο		1.541.547,00

Στον παραπάνω πίνακα, θα πρέπει να προστεθεί το άμεσο κόστος (€150.843,00) – ένα τμήμα των δαπανών πωλήσεων και μάρκετινγκ και ένα τμήμα των προμηθειών των ταξιδιωτικών πρακτορείων και των τραπεζών.

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ABC ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Για να επιτύχει η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα στην υπό μελέτη επιχείρηση, θα πρέπει αρχικά να γίνει καταλογισμός των πόρων της επιχείρησης στις όποιες δραστηριότητες της, Πίνακας 4.6.

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι ως οδηγός για τον καταλογισμό τους κόστους εργασίας χρησιμοποιήθηκε ο *Χρόνος απασχόλησης ή ο χρόνος που αναλώνει* ο κάθε απασχολούμενος στην επιχείρηση για την ολοκλήρωση της εκάστοτε δραστηριότητας. Ο χρόνος που χρησιμοποιείται στην μελέτη μας είναι *ενδεικτικός* και σε προσέγγιση *μέσου όρου*, μιας και τα ποιοτικά κριτήρια δεν μας επιτρέπουν να καθορίσουμε τον *απόλυτο απαιτούμενο χρόνο ολοκλήρωσης* μιας εργασίας ανά υπάλληλο, κυρίως λόγω της διαφορετικότητας των υπαλλήλων.

Πίνακας 4.6 Καταλογισμός κόστους εργασίας στις δραστηριότητες

Προσωπικό που εμπλέκεται	Υποδοχή	Κρατήσεις	Ποσοστό του χρόνου εργασίας που αναλώνεται στις δραστηριότητες											
			Housekeeping	Τηλεφ/κό κέντρα βοοθφίμων	Παραγωγή Υπηρεσιών	Παραγωγή Υπηρεσιών	Πωλήσεις	Γενική	Διεύθυνση	Συντήρηση	Σύνολο			
Δ/νση Δωματίων														
Υποδοχή (Reception)	63,00%	26,00%		7,00%				2,00%	2,00%					100,00%
Υπηρεσία Δωματίων			96,00%					4,00%						100,00%
Θυρωροί - Γκράμ	95,00%		5,00%											100,00%
Καθαρίστριες			96,00%					4,00%						100,00%
Κηπουροί			100,00%											100,00%
Επισιτιστικά Τμήματα														
Προσωπικό εστιατορίου					100,00%									100,00%
Προσωπικό κουζίνας					100,00%									100,00%
Προσωπικό μπάρ							100,00%							100,00%
Room Service					40,00%	60,00%								100,00%
Διοίκηση														100,00%
Διοίκηση - Γραμματεία									5,00%	95,00%				100,00%
Δ/νση Ποιότητας										100,00%				100,00%
Οικονομική Δ/νση										100,00%				100,00%
Δ/νση ΜΚΤ										100,00%				100,00%
Εγκαταστάσεις														
Προσωπικό συντήρησης													100,00%	100,00%
Σύνολο	158,00%	26,00%	297,00%	7,00%	240,00%	160,00%	10,00%	107,00%	295,00%	100,00%				100,00%
	11,29%	1,86%	21,21%	0,50%	17,14%	11,43%	0,71%	7,64%	21,07%	7,14%				100,00%
Κόστος Εργασίας	101.003,08	16.620,76	189.860,22	4.474,82	153.422,40	102.281,606.392,60	68.400,82188.581,70	63.926,00894.964,00						

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Στους Πίνακες 4.7, 4.8, 4.9, 4.10 και 4.11 που ακολουθούν, θα απεικονιστεί αναλυτικά ο καταλογισμός του κόστους ανά δραστηριότητα της επιχείρησης, σύμφωνα με τον κατάλληλο οδηγό κόστους.

Έπειτα θα παρουσιαστεί, Πίνακας 4.12, το συνολικό έμμεσο κόστος της επιχείρησης κατανεμημένο στις δέκα δραστηριότητες της μονάδας, διευκολύνοντας έτσι την εξαγωγή των συγκεντρωτικών αποτελεσμάτων μας.

Πίνακας 4.7 Καταλογισμός κόστους κτιρίων στις δραστηριότητες

A/A	Δραστηριότητα	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια	Κόστος
1	Υποδοχή	1,70%	5.579,13
2	Κρατήσεις	0,30%	984,55
3	Housekeeping	68,00%	223.165,12
4	Τηλεφωνικό κέντρο	0,20%	656,37
5	Παραγωγή - Υπηρεσίες Τροφίμων	8,10%	26.582,90
6	Παραγωγή - Υπηρεσίες Ποτών	6,90%	22.644,70
7	Συνέδρια- εκδηλώσεις	10,60%	34.787,50
8	Πωλήσεις & Marketing	0,90%	2.953,66
9	Γενική Διεύθυνση	2,10%	6.891,86
10	Επισκευές- συντηρήσεις	1,20%	3.938,21
	Σύνολο	100,00%	328.184,00

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Πίνακας 4.8 Καταλογισμός κόστους Ηλεκτρικού Ρεύματος – Νερού στις δραστηριότητες

A/A	Δραστηριότητα	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια	Κόστος
1	Υποδοχή	1,40%	467,74
2	Κρατήσεις	0,20%	66,82
3	Housekeeping	60,00%	20.046,00
4	Τηλεφωνικό κέντρο	0,20%	66,82
5	Τρόφιμα	16,20%	5.412,42
6	Ποτά	11,00%	3.675,10
7	Συνέδρια- εκδηλώσεις	8,50%	2.839,85
8	Πωλήσεις & Marketing	0,30%	100,23
9	Γενική Διεύθυνση	0,90%	300,69
10	Επισκευές-συντηρήσεις	1,30%	434,33
	Σύνολο	100,00%	33.410,00

Πίνακας 4.9 Καταλογισμός Κόστους εξοπλισμού στις δραστηριότητες

A/A	Δραστηριότητα	Αξία εξοπλισμού(%)	Κόστος
1	Υποδοχή	5,00%	2.618,65
2	Κρατήσεις	1,00%	523,73
3	Housekeeping	9,00%	4.713,57

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

4	Τηλεφωνικό κέντρο	3,00%	1.571,19
5	Τρόφιμα	28,00%	14.664,44
6	Ποτά	19,00%	9.950,87
7	Συνέδρια- εκδηλώσεις	15,00%	7.855,95
8	Πωλήσεις & Marketing	2,00%	1.047,46
9	Γενική Διεύθυνση	3,00%	1.571,19
10	Επισκευές- συντηρήσεις	15,00%	7.855,95
	Σύνολο	100,00%	52.373,00

Πίνακας 4.10 Καταλογισμός Τηλεφωνικών –Ταχυδρομικών Εξόδων

A/A	Δραστηριότητα	Εμπειρικός καταλογισμός	Κόστος
1	Υποδοχή	2,50%	228,65
2	Κρατήσεις	2,00%	182,92
3	Housekeeping	0,50%	45,73
4	Τηλεφωνικό κέντρο	9,00%	823,14
5	Τρόφιμα	2,00%	182,92
6	Ποτά	2,00%	182,92
7	Συνέδρια- εκδηλώσεις	5,00%	457,30
8	Πωλήσεις & Marketing	40,00%	3.658,40
9	Γενική Διεύθυνση	35,00%	3.201,10

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

10	Επισκευές- συντηρήσεις	2,00%	182,92
	Σύνολο	100,00%	9.146,00

Πίνακας 4.11 Άμεσος Καταλογισμός πόρων στις δραστηριότητες

A/A	Δραστηριότητα	Πωλήσεις & Marketing	Συντήρηση κτιρίων	Συντήρηση εξοπλισμού	Αναλώσιμα
1	Υποδοχή			219,08	1.763,82
2	Κρατήσεις			109,54	1.371,86
3	Housekeeping			36,51	4.703,52
4	Τηλεφωνικό κέντρο			562,30	391,96
5	Τρόφιμα			1.099,04	2.155,78
6	Ποτά			912,83	2.547,74
7	Συνέδρια- εκδηλώσεις			328,62	195,98
8	Πωλήσεις & Marketing	145.105,00		54,77	2.547,74
9	Γενική Διεύθυνση			146,05	2.351,76
10	Επισκευές- συντηρήσεις		22.255,00	33.044,27	1.567,84
	Σύνολο	145.105,00	22.255,00	36.513,00	19.598,00

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Πίνακας 4.12 Συνολικό έμμεσο κόστος ανά δραστηριότητα

A/A	Δραστηριότητα	Συνολικό Έμμεσο Κόστος
1	Υποδοχή	111.880,15
2	Κρατήσεις	19.860,18
3	Housekeeping	442.570,67
4	Τηλεφωνικό κέντρο	8.546,60
5	Τρόφιμα	203.519,91
6	Ποτά	142.195,75
7	Συνέδρια- εκδηλώσεις	52.857,80
8	Πωλήσεις & Marketing	223.868,08
9	Γενική Διεύθυνση	203.044,36
10	Επισκευές- συντηρήσεις	133.204,51
	Σύνολο	1.541.548,00

Το συνολικό κόστος της επιχείρησης (άμεσο και έμμεσο) κατανεμημένο στις δέκα δραστηριότητες της είναι: 150.843,00 και 1.541.548,00 = 1.692.391,00

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κοστολόγηση ABC αποτελεί μία σύγχρονη μέθοδο κοστολόγησης, η οποία προέκυψε από την ανάγκη προσδιορισμού του κόστους ανά δραστηριότητα, κυρίως λόγω της μη ορθής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων στο παρελθόν.

Οι παραδοσιακοί μέθοδοι κοστολόγησης αδυνατούν να απεικονίσουν με ακρίβεια το κόστος της επιχείρησης και ειδικότερα όταν ένα μεγάλο μέρος του κόστους προέρχεται από τα γενικά έξοδα και όχι από την άμεση εργασία ή τις πρώτες ύλες. Αυτή την αδυναμία των παραδοσιακών συστημάτων, αντικαθιστά το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, όπου προσφέρει την πληροφόρηση που χρειάζεται.

Επίσης, η τεχνολογική πρόοδος, η εξέλιξη των παραγόμενων προϊόντων και πρώτων υλών, η διαφοροποίηση των χαρακτηριστικών των προϊόντων μπορούν να οδηγήσουν σε μείωση του κόστους από τις Πρώτες Ύλες και την άμεση εργασία με ταυτόχρονη αύξηση των γενικών εξόδων. Η ABC κοστολόγηση, θεωρείται η περισσότερη κατάλληλη σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, να προσδιορίσει την πηγή του παραπάνω κόστους, έτσι ώστε να τροποποιηθεί η παραγωγική διαδικασία και να μειωθούν τα γενικά έξοδα.

Τέλος, μέσα από το σύστημα κοστολόγησης ABC επιτυγχάνεται ορθότερη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, αφού γίνεται έγκυρος καταμερισμός του κόστους, βελτιώνεται η παραγωγική διαδικασία και η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να προβεί σε λήψη ορθότερων επιχειρηματικών αποφάσεων, με οφέλη για όλους τους shareholders.

Δυστυχώς, η επιλογή συστήματος κοστολόγησης στην σύγχρονη κοινωνία και επιχειρηματική κοινότητα, δεν εξαρτάται απαραίτητα από το προϊόν που παράγεται ή την υπηρεσία που παρέχεται ή την δραστηριότητα που ασκείται από

την επιχείρηση. Ο έγκυρος προσδιορισμός του κόστους της επιχείρησης, θα οδηγήσει σε καλύτερο προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και κατ' επέκταση στην ορθότερη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Θα πρέπει να σημειωθεί επίσης ότι η ABC κοστολόγηση συμβάλλει και στην καλύτερη κατανόηση των διαδικασιών της επιχείρησης από τα στελέχη και τους εργαζόμενους. Η βελτίωση του συστήματος κοστολόγησης θα μπορούσε να ερευνηθεί σε μελλοντικές εργασίες και σε συσχέτιση με τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης, αφού ένα ισχυρό σύστημα κοστολόγησης ενδεχομένως να ενδυναμώνει και να βοηθάει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Βαρβάκης Κ. , Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα (2012)
- Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., “Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές”, P. I. Publishing, 2003.
- Βενιέρης Γ., “Λογιστική Κόστους, Θεωρία και Πράξη”, Τόμος Α, P. I. Publishing, 2004.
- Κεχράς Ι., “Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα”, Διδακτορική Διατριβή Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, 2005.
- Μπαμπινιώτης, Γ., *Λεξικό της ελληνικής γλώσσας*, 2η Έκδοση, Αθήνα, (2002).
- Μουστάκης Β. , Κοστολόγηση των δραστηριοτήτων (σημειώσεις Πολυτεχνείο Κρήτης), Χανιά 2002
- Πάγγειος Ι., “Θεωρία κόστους”, Τεύχος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη, 1993.
- Πάγγειος Ι., “Θεωρία Κόστους, Τεύχος ΙΙ”, Εκδόσεις Σταμούλη, 1993.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Noone B, Griffin P, “*Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment*”, Hospitality management, volume 18, 1999.
- Kaplan, Robert S. and Bruns, W., *Accounting and Management: A Field Study Perspective*, Harvard Business School Press, 1987.
- Cooper, R., Kaplan, R.S. “*The Design of Cost Management Systems*”, Prentice Hall, 1991.
- Hansen R. Don, Mowen M. Maryanne, “*Cost Management, Accounting and Control*”, Third Edition, South-Western College Publishing, Thomson Learning, 2000.
- Garrison R., Noreen E., Brewer P., “*Managerial accounting*”, McGraw Hill, 2006.
- Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., “*Management and cost accounting*”, Prentice Hall, 2002.
- Cooper Robin, “*Does Your Company Need a New Cost System?*” Journal of Cost Management, Spring1987.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- www.wikipedia.org
- www.taxheaven.gr
- www.cententia.com
- www.google.gr
- www.google scholar.gr