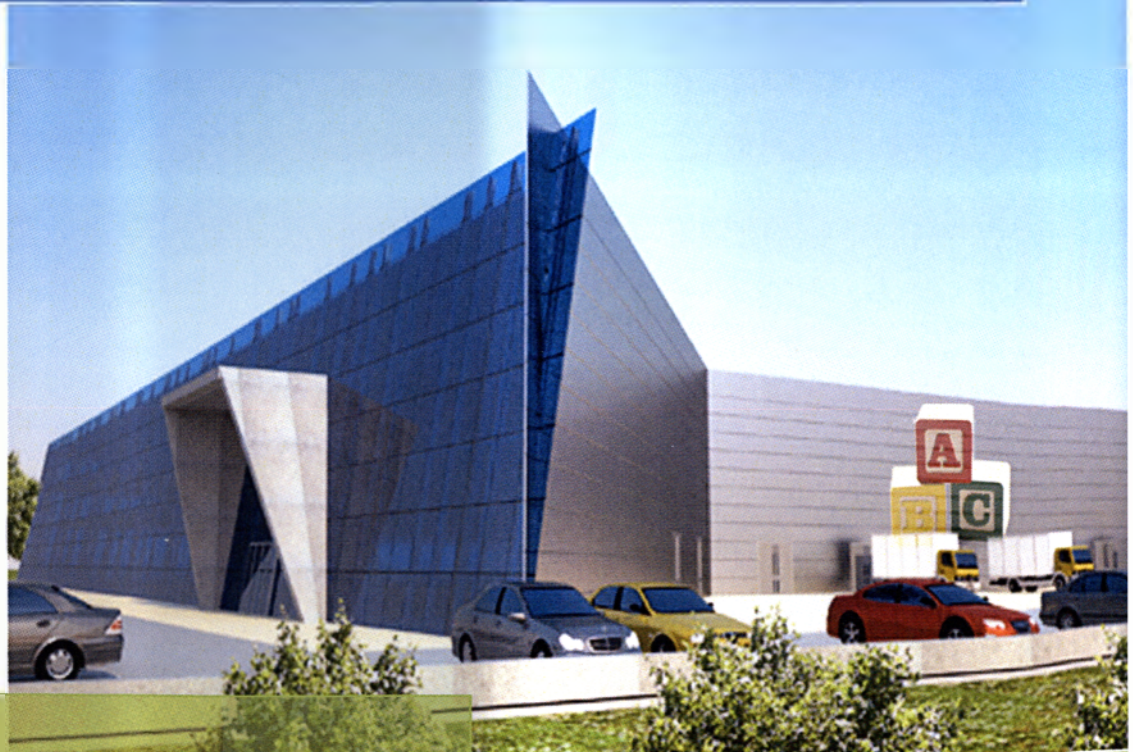




ΚΑΛΑΜΑΤΑ

ΜΑΙΟΣ 2010

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ : ΔΟΥΣΗΣ
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
: ΦΑΤΟΥΡΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΤΟΠΙΚΗΣ
ΑΥΤΟΔΙΟΚΗΣΗΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ ΜΑΙΟΣ 2010

ΣΔΟ(ΔΜΤΑ)
Π.990

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	ΣΕΛΙΔΑ
Περίληψη.....	3
Κεφάλαιο 1: ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
1.1 Εισαγωγή.....	4
1.2 Η Επιχείρηση.....	5
Κεφάλαιο 2 : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	
2.1 Διοικητική Λογιστική.....	6
2.2 Ορισμός και Έννοια Κοστολόγησης.....	10
2.2.1 Τι είναι Κόστος - Δαπάνη – Έξοδο.....	11
2.2.2 Άμεσα και Έμμεσα Κόστη.....	12
2.2.3 Κέντρα Κόστους (Κύρια & Βοηθητικά).....	14
2.2.4 Βάσεις Καταλογισμού & Γ.Β.Ε.....	15
2.2.5 Κοστολόγηση κατά Φάση & Κοστολόγηση κατά Προϊόν.....	19
Κεφάλαιο 3 : ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY BASED COSTING)	
3.1 Ιστορική Αναδρομή.....	23
3.2 Ορισμός – Έννοια.....	25
3.3 Σύγκριση και ανάλυση των διαφορών σε τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης.....	32

**Κεφάλαιο 4: ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ - ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ
ΤΗΣ ABC**

4.1	Πλεονεκτήματα ABC	36
4.2	Μειονεκτήματα ABC	37
4.3	Στάδια Σχεδιασμού ABC	38

**Κεφάλαιο 5: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ABC ΣΤΗΝ ΣΥΓΧΡΟΝΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

5.1	Συνέντευξη από την Αθηναϊκή Ζυθοποιία	45
5.2	Παράδειγμα εφαρμογής στην Εταιρεία Everest	48

Κεφάλαιο 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1	Συμπερασματικές σκέψεις για την ABC	68
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	70

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην λογιστική των εταιριών αναδύθηκε για να εξεταστεί ένα νέο σύστημα κοστολόγησης με την ονομασία Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα (Activity Based Costing). Σκοπός της διπλωματικής εργασίας είναι να μας αναλύσει σε βάθος, ανάμεσα από ορισμούς, έννοιες, συγκριτικές διατριβές, πίνακες και παραδείγματα, από την Διοικητική και Γενική Λογιστική των Εταιριών καθώς και την εξέλιξη της μέσα από ιστορική αναδρομή του παρελθόντος στην μετάβαση του σήμερα και του μέλλοντος, κατανοώντας πως μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο απλό τρόπο η μεθοδολογία και σύνταξη της.

Κεφάλαιο 1: ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Από την αρχαιότητα στην Ελλάδα και σε ολόκληρη την υφήλιο το εμπόριο των προϊόντων γινόταν με το αντίτιμο του «κόστους» μεταξύ των εμπόρων και των καταναλωτών. Η επιχειρηματική δραστηριότητα δηλαδή το «επιχειρεί» υπάρχει αιώνες και διατηρείται από ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και εξελίξιμο μοντέλο καθιστώντας την, «ζυγαριά» ανάμεσα στο κέρδος και το κόστος. Οι ανάγκες της αγοράς και των εταιριών στο σύγχρονο εμπόριο μεταξύ επιχειρηματιών και καταναλωτών ολοένα και αυξάνονται, είτε με δημιουργία νέων προϊόντων είτε με τη βελτίωση των βασικών προϊόντων. Οι εταιρίες χρειάζονται διάφορες πληροφορίες για τη λειτουργία τους ώστε να παίρνουν καλύτερες αποφάσεις και να γίνονται πιο αποτελεσματικές στο χώρο της εργασίας. Ένας τρόπος για να αποκτήσουν αυτές τις πληροφορίες είναι να ερευνήσουν πως το κόστος προσδιορίζεται στα διαφορετικά προϊόντα. Τα εργαλεία για την ανάλυση του κόστους των προϊόντων, την νομιμότητα και την αποτελεσματικότερη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας, είναι η Διοικητική Λογιστική και η Κοστολόγηση που θα αναφερθούμε εκτενέστερα στα επόμενα κεφάλαια.

1.1 Εισαγωγή

Η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα (A.B.C.) αναφέρετε ως μια σύγχρονη μέθοδος κοστολόγησης που θεωρητικά η εφαρμογή της έχει ξεκινήσει από την 1987 μέχρι σήμερα, όπου αναγνωρίζεται περισσότερο από τις επιχειρήσεις σαν ένα νέο σύστημα που διακρίνεται για την πολυπλοκότητα του σε σχέση με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης. Στο Ηνωμένο Βασίλειο τρεις ερευνητές χρησιμοποίησαν πλοτικά το 1994 την ¹A.B.C. σε επιχειρήσεις, για 5 χρόνια έτσι ώστε να αξιολογηθούν οι αλλαγές που θα εμφανιστούν. Σκοπός της εργασίας είναι να κατανοήσουμε κάποιες συγκριτικές πληροφορίες που παρέχονται από τη φύση του συστήματος αυτού στη χρήση, πως μπορούν οι σχεδιαστές τους να δημιουργήσουν τις δραστηριότητες και τις παραμέτρους για κάθε διαφορετική οικονομική μονάδα, τη χρησιμότητα και χρηστικότητα από τα διοικητικά επίπεδα τα οποία να μπορούν και να έχουν την δυνατότητα να επεξεργαστούν τα δεδομένα, να τα ανατροφοδοτήσουν στην γραμμή παράγωγης έτσι ώστε να αξιολογήσουν τα επίπεδα επιτυχίας και σπουδαιότητας του προϊόντος καθώς και την αποδοτικότητα σε αυτούς. Η διπλωματική εργασία θα περιηγηθεί στην κατανόηση των εννοιών της διοικητικής λογιστικής και κοστολόγησης, την χρήση των κλασσικών μεθόδων και πως μετασχηματίζονται τα κυρία κέντρα κόστους στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (A.B.C) αναφέροντας θεωρητικά και σχηματικά με κύριο βάρος το παράδειγμα της εταιρίας Everest και στην συνέχεια με συμπερασματικές σκέψεις.

¹John Innes, Falconer Mitchell, Donald Sinclair, Management Accounting Research Τόμος 11, Κεφάλαιο 3, Σεπτέμβριος 2000, Σελ. 349-362

1.2 Η Επιχείρηση

Μια οικονομική μονάδα επίσης αποκαλούμενη ως επιχείρηση ή εταιρία είναι μια νόμιμη αναγνωρισμένη οργάνωση με σκοπό να παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες στους καταναλωτές. Οι επιχειρήσεις είναι κυρίαρχες μέσα στις κεφαλαιοκρατικές οικονομίες, οι περισσότερες είναι διαμορφωμένες για το κέρδος που θα αυξήσει τον πλούτο των ιδιοκτητών του και θα διευρύνει την ίδια την επιχείρηση. Προϋποθέσεις για την σύσταση μια εταιρίας ²είναι: η σύμβαση με ιδιωτικό ή δημόσιο έγγραφο μεταξύ των συμβαλλόμενων κεφαλαίου, η ικανότητα για δικαιοπραξία, το κεφάλαιο σε χρήμα ή ακίνητη περιουσία, το θεμιτό του επιδιωκόμενου σκοπού δηλαδή η ιδιότητα που ιδρύεται η εταιρία (το τι θα πουλάει) και τέλος δημοσιότητα για τις εταιρίες που έχουν νομική προσωπικότητα. Οι επιχειρηματίες και οι μάνατζερ μιας επιχείρησης έχουν ως έναν από τους κύριους στόχους τους την αποδοτική και ποιοτική παραγωγή του προϊόντος με το λιγότερο κόστος, συμπεριλαμβανομένου του επίπεδου του κίνδυνου που αναλογεί σε κάθε απόφαση καθώς και τη διοχέτευση του στο μερίδιο της αγοράς. Εκτός από την οικονομική επιστροφή θα είναι και το αντάλλαγμα μίας αποτελεσματικής εργασίας και αποδοχής από τους καταναλωτές . Τις αξιοσημείωτες εξαιρέσεις περιλαμβάνουν οι συνεταιριστικές επιχειρήσεις και κρατικές επιχειρήσεις. Οι επιχειρήσεις μπορούν επίσης να διαμορφώσουν το προϊόν ή την υπηρεσία όχι για το κέρδος αλλά για την κοινωνική προσφορά όπως είναι οι κρατικές. Μία από τις καθαρά κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες είναι η μετοχική εταιρία Α.Ε. όπου σκοπός της είναι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέσα από τα αποθεματικά. Άλλα είδη εταιριών όπως η ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη, Ε.Π.Ε. λειτουργούν με εταίρους ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους με βάση το ποσοστό κέρδους ή ζημίας που αναλογεί στον κάθε εταίρο σύμφωνα με το καταστατικό κάθε εταιρία. Εντούτοις, ο ακριβής καθορισμός της επιχείρησης, όπως και η φιλοσοφία της επιχείρησης, είναι ένα θέμα συζήτησης και πολυπλοκότητα των εννοιών.

² Βασιλείου Ν.Σαρσέντη, Αναστασίου Σπ.Παπαναστασάτου , (2002),Αθήνα, Κεφάλαιο 1, σελ 36

Κεφάλαιο 2 : Εισαγωγή και ανάλυση στην Κοστολόγηση

2.1 Διοικητική Λογιστική

Η Διοικητική ³ Λογιστική είναι ένας μηχανισμός εργαλείων που παρέχει πληροφορίες σχετικά με δεδομένα οικονομικής φύσεως στα ανώτερα και ανώτατα στελέχη διοικητικών οικονομικών μονάδων με σκοπό την καλύτερη δυνατή λήψη των επιχειρησιακών αποφάσεων. Η λογιστική αποτελούσε και εξακολουθεί να αποτελεί την κύρια πηγή πληροφόρησης όσον αφορά τον ⁴σχεδιασμό, προγραμματισμό, προϋπολογισμό αλλά και τον έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της επιχείρησης ή του οργανισμού. Βασικό τομέα της παροχής πληροφοριών της λογιστικής αποτελούν καταστάσεις που δεν αφορούν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Σημαντικότερη περίπτωση αποτελεί η διαμόρφωση των Στρατηγικών πλάνων και πολιτικών της επιχείρησης και του οργανισμού. Τέλος η λογιστική έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει μέσω του τύπου και του αρμόδιου υπουργείου τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση. Στο κείμενο αυτό θα ασχοληθούμε με το μέρος της λογιστικής που αφορά την λήψη αποφάσεων. Αυτό το κομμάτι της λογιστικής ονομάζεται Διοικητική Λογιστική.

Σύμφωνα με την C.I.M.A. (Chartered Institute of Management Accountants) η Διοικητική Λογιστική ορίζεται (1996) ως την παροχή πληροφοριών που είναι αναγκαίες από την Διοίκηση για σκοπούς όπως:

- Τη Διαμόρφωση των πολιτικών
- Τον Προγραμματισμό και έλεγχο των δραστηριοτήτων
- Τη Λήψη αποφάσεων για εναλλακτικές Στρατηγικές
- Τις Κοινοποιήσεις προς το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης
- Τις Κοινοποιήσεις προς τους εργαζόμενους
- Τη Προφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης.

Με βάση τα παραπάνω ο Διοικητικός Λογιστής πρέπει να συμμετέχει στη Διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού για να διασφαλίσει την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της στους τομείς :

³ Drury, C. (2000). Management & Cost Accounting (5th edition.). Thomson Learning.

⁴Καπανταϊδάκης Ιωάννης (2010) www.mbasociety.gr/uploads/kapantaidakis-5.doc

- Της Διαμόρφωσης των σχεδίων ,προγραμμάτων, προϋπολογισμών (Επιχειρησιακών Σχεδίων Δράσης) με στόχο την επίτευξη των στόχων και των σκοπών της επιχείρησης οργανισμού
- Της Διαμόρφωσης των βραχυχρόνιων επιχειρησιακών σχεδίων
- Της Καταγραφής των πεπραγμένων της επιχείρησης (και σύγκριση με τα προγραμματισμένα)
- Της Διόρθωσης των ενεργειών της επιχείρησης με στόχο την επαναφορά στο πρόγραμμα (αν και όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο)
- Της Αντίληψης και του ελέγχου των χρηματοοικονομικών ενεργειών
- Της Αναθεώρησης και των αναφορών για το σύστημα και τη λειτουργία του

Από τα παραπάνω προκύπτει η εμπλοκή των σύγχρονων λογιστών σε θέματα διοίκησης των επιχειρήσεων και οργανισμών στις διαδικασίες του :

- Σχεδιασμού
- Προγραμματισμού
- Προϋπολογισμού
- Διαδικασία της οργάνωσης
- Διαδικασία της διαχείρισης (διοίκησης)
- Λειτουργίας του ελέγχου.

Κάτω όμως από την ομπρέλα της Διοικητικής Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί τεχνικές καταγραφής αλλά και τεχνικές για την χρήση των στοιχείων του κόστους. Στις τεχνικές καταγραφής συγκαταλέγονται οι μέθοδοι συλλογής των στοιχείων του κόστους αλλά και οι μέθοδοι επιμερισμού του κόστους στα προϊόντα, στις δραστηριότητες στα κέντρα κόστους. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους περιλαμβάνονται (όπως είδαμε και παραπάνω) οι τεχνικές ελέγχου στις οποίες θα εντάξουμε τον ετήσιο προϋπολογισμό, τον προϋπολογιστικό έλεγχο, ανάλυση αποκλίσεων, τεχνικές μέτρησης - αποδοτικότητας αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχειρησιακής δράσης. Σαφέστατα δεν είναι δυνατόν να καλυφθούν όλες οι περιοχές της διοικητικής λογιστικής. Γίνετε προσπάθεια να καλυφθούν θέματα σύγχρονα, με μεγάλη χρηστικότητα από επιχειρήσεις και οργανισμούς τόσο του Δημόσιου όσο και του Ιδιωτικού τομέα. Μέσα από αυτά προβάλλονται απόψεις και θέσεις, για τον διαχωρισμό της Διοικητικής από την Χρηματοοικονομική Λογιστική, τον έλεγχο της διοίκησης μέσα από επενδυτικές αποφάσεις, τα περιεχόμενα του προϋπολογισμού, αλλά και σύγχρονες μεθόδους που

έχουν αναπτυχθεί στον τομέα όπως η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity Based Costing – A.B.C.) και ο ⁵Πίνακας Ισορροπημένης Μέτρησης Απόδοσης (Balance Scorecard). Μέσα από ορισμένα εργαλεία που χρησιμοποιεί ο λογιστής, όπως η κατανομή του κόστους ανά κέντρο ευθύνης, μπορεί να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες έγκαιρα στο λήπτη της απόφασης.

Η Διοικητική Λογιστική παρέχει τα βασικά στοιχεία με τα οποία οι οργανώσεις λειτουργούν. Η διευθυντική λογιστική καλείται επίσης ως διοικητική λογιστική ή λογιστική δαπανών, ονομάζεται επίσης ως λογιστική διαχείριση ή λογιστική κόστους. Η οικονομική λογιστική παρέχει το ⁶Scorecard από το οποίο η γενική προηγούμενη απόδοση μιας επιχείρησης κρίνεται από τους ξένους. Ο πιο χαρακτηριστικός πυρήνας του ⁷ισορροπημένου Scorecard και των παραγώγων του είναι η παρουσίαση ενός μίγματος οικονομικών και μη οικονομικών μέτρων έναντι μιας αξίας «στόχων» μέσα σε μια ενιαία συνοπτική έκθεση.

Η έκθεση δεν προορίζεται να είναι μια αντικατάσταση από τις παραδοσιακές οικονομικές ή λειτουργικές εκθέσεις αλλά μια σύντομη περίληψη που συλλαμβάνει τις «πιο σχετικές» πληροφορίες που απευθύνονται στους πιο σχετικούς σε σχέση με εκείνους που το διαβάζουν. ⁷Το πρώτο ισορροπημένο Scorecard δημιουργήθηκε από τον τεχνίτη Schneiderman έναν ανεξάρτητο σύμβουλο στη διαχείριση των διαδικασιών το 1987 στις αναλογικές συσκευές, σε ένα μεσαίου μεγέθους εργοστάσιο ως μια αμερικάνικη επιχείρηση.

Ο Schneiderman σε μια ανεξάρτητη ερευνητική μελέτη το 1990 καθοδηγούμενος από τον Dr. Robert S. Kaplan από κοινού και με τη γνωμοδότηση της αμερικάνικης επιχείρησης Nolan-Norton, κατά την διάρκεια αυτής της μελέτης περιέγραψε την εργασία του και για μια ισορροπημένη Scorecard. Οι διευθυντικοί λογιστές προετοιμάζουν ποικίλες εκθέσεις. Η Χρηματοοικονομική λογιστική παρέχει την Scorecard, η οποία είναι συνολικά προηγούμενες επιδόσεις μιας εταιρείας σε εκθέσεις που κρίνεται από «ξένους». Οι Διευθυντικοί λογιστές προετοιμάζουν μια ποικιλία εκθέσεων. Μερικές στρέφονται στο πόσο καλά οι διευθυντές ή οι επιχειρησιακές μονάδες έχουν την ικανότητα για την εκτελεστική σύγκριση των πραγματικών

⁵ http://el.wikipedia.org/wiki/Διοικητική_Λογιστική (2010)

⁶ "The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance", Πανεπιστήμιο ΗHarvard Αναθεώρηση, Φεβρουάριος (1992)

⁷ http://en.wikipedia.org/wiki/Balanced_scorecard#cite_note-1(2010)

αποτελεσμάτων με τα σχέδια και με τις συγκριτικές μετρήσεις επιδόσεων. Ορισμένες επικεντρώνονται στο πόσο καλά οι διαχειριστές ή επιχειρηματικές μονάδες έχουν πραγματοποιήσει σύγκριση των πραγματικών αποτελεσμάτων με τα σχέδια και τα σημεία αναφοράς και άλλες παρέχουν τις έγκαιρες και συχνές αναπροσαρμογές στους βασικούς δείκτες όπως :

- Τις λαμβανόμενες διαταγές
- Την διαταγή ανεκτέλεστης παραγγελίας
- Τη χρησιμοποίηση της παραγωγικής ικανότητας
- Τις πωλήσεις.

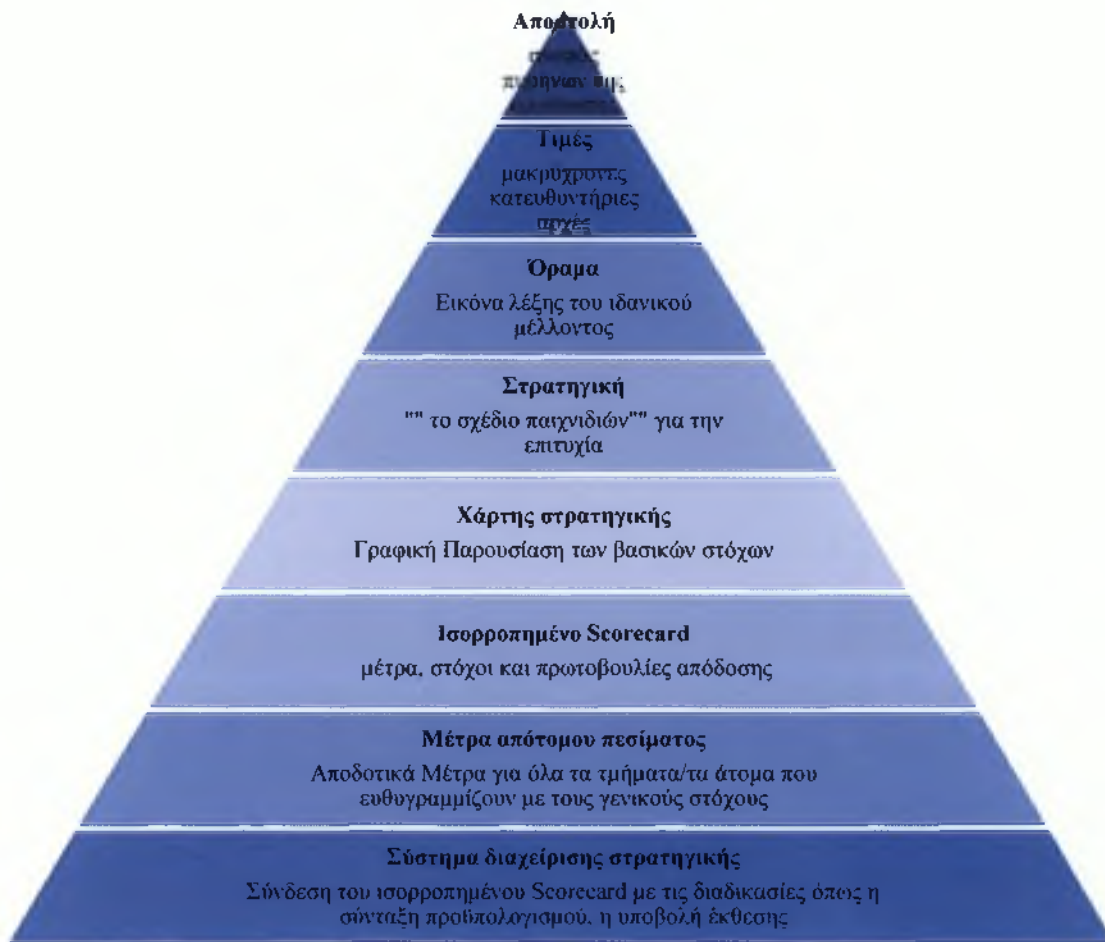
Ορισμένες εκθέσεις παρέχουν επίκαιρες και συχνές ενημερώσεις σχετικά με βασικούς δείκτες όπως :

- Παραγγελίες
- Τις Ανεκτέλεστες Παραγγελίες
- Τη χρησιμοποίηση του Παραγωγικού Δυναμικού
- Των πωλήσεων.

Υπάρχουν αναλυτικές εκθέσεις που προετοιμάζονται όπως απαιτούνται για να ερευνήσουν τα συγκεκριμένα προβλήματα όπως : μια πτώση στην αποδοτικότητα μιας γραμμής προϊόντων. Άλλες αναλυτικές εκθέσεις καταρτίζονται ως αναγκαίες για τη διερεύνηση ειδικών προβλημάτων όπως : η μείωση της αποδοτικότητας σε μια σειρά προϊόντων, καθώς και μερικές που αναλύουν μια αναπτυσσόμενη επιχειρησιακή ή επιχειρηματική κατάσταση ή μια ευκαιρία. Αντίθετα, η οικονομική λογιστική είναι προσανατολισμένη προς την παραγωγή ενός περιορισμένου συνόλου συγκεκριμένων ορισμένων ετήσιων και τριμηνιαίων οικονομικών δηλώσεων σύμφωνα με Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές⁹ (GAAP, ΓΑΛΑ Τρίτων Χωρών) . Αντίθετα, η οικονομική λογιστική είναι προσανατολισμένη προς την παραγωγή σε ένα περιορισμένο σύνολο ειδικών προβλέποντας τις ετήσιες και τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.

⁹ Γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, Άρθρο 203 (2002) Πέμπτη 23 Οκτωβρίου 2008 – Στρασβούργο
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0520+0+DOC+XML+V0//EL>

Πινάκας Scorecard



2.2 Ορισμός και Έννοια Κοστολόγησης

Ο όρος κόστος αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι στην σύγχρονη κοινωνία του ανθρώπου , καθώς μπορούμε και να το εκφράσουμε και πιο λαϊκιστικά «όλα έχουν το τίμημα τους» με την έννοια ότι η κάθε «επιθυμία» έχει και το συγκεκριμένο κόστος για να μπορούμε να την αποκτήσουμε, οπότε είτε είναι άυλο-υλικό προϊόν ή υπηρεσία χρειάζεται μια θυσία που να ισοδυναμεί με το αντίστοιχο οικονομικό (χρήμα) αντίτιμο ή προσωπική καταβολή. Συγκεκριμένα στις οικονομικές θυσίες με τις οποίες θα ασχοληθούμε δημιουργούνται με σκοπό εσόδων για τις επιχειρήσεις και προσφορά κοινωνικών αναγκών όπως είναι ένας Δήμος. Το κόστος μπορεί εύκολα

να ταυτισθεί με το έξοδο ,πράγμα το οποίο είναι λάθος και θα το αναλύσουμε στα παρακάτω κεφάλαια. Σύμφωνα με τα παραπάνω προκύπτει ότι ο ορισμός τους κόστους σαν χρήμα είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων ή ικανοποίηση προσωπικών αναγκών.

2.2.1 Τι είναι Κόστος - Δαπάνη – Έξοδο

Στην πρακτική εφαρμογή και τη θεωρητική έρευνα ο όρος «Κόστος» αποδίδεται με διαφορετικές εννοιολογικές σημασίες. Το γεγονός αυτό έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση του βαθμού δυσχέρειας για την κατανόηση των έτσι κι αλλιώς δυσχερών εννοιών **Κόστος** , **Έξοδο**, **Δαπάνη**. Στην πρακτική το κόστος για την περίπτωση των εμπορικών επιχειρήσεων (εμπόριο – καταναλωτής) εκφράζει κατά κύριο λόγο το ποσό που δαπανήθηκε για την αγορά ενός αγαθού η ετοιμού προϊόντος, ενώ αντίθετα στην περίπτωση των βιοτεχνιών, βιομηχανιών και επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών κόστος σημαίνει το ποσό που δαπανήθηκε σε ενσώματα (πρώτες ύλες) και ασώματα αγαθά (εργασία, γενικά έξοδα, τηλεπικοινωνίες, χρηματοοικονομικά έξοδα ,έξοδα προβολής-διαφήμισης) για την παραγωγή ενός νέου προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Αν εξαιρέσουμε τη δημιουργήθησα σύγχυση του όρου «Κόστος» με τους όρους «Έξοδα» και «Δαπάνες» στην πράξη υπάρχει ταυτόσημη αντίληψη για τον όρο «Κόστος».

Αντίθετα στην επιστήμη υπάρχουν μεγάλες εννοιολογικές διαφορές, αναφερόμενες στην έννοια του «Κόστος» από τη μια μεριά και στη διαφορετική εξήγηση του περιεχομένου των όρων «Έξοδο» και «Δαπάνη» από την άλλη.

Στην ελληνική βιβλιογραφία τον όρο «Κόστος» θα τον συναντήσουμε άλλοτε σαν «Σύνολο εξόδων» ή «Σύνολο οικονομικών θυσιών» ή «Σύνολο Ομαλών Τακτικών Εξόδων» ή σαν «Σύνολο Δαπανών» άλλοτε δε σαν «Επενδυμένο ποσό σε».

Στην εφαρμοσμένη κοστολόγηση των μεγάλων επιχειρήσεων οι διαφορετικές σημασίες των όρων «Κόστος», «Δαπάνη», «Έξοδο» έχουν μεγάλη πρακτική αξία.

1. **Κόστος** υπό την ευρεία έννοια είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την

κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Το κόστος ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται διακρίνεται σε κόστος τρέχουσας μορφής, κόστος πάγιας μορφής και διαφορικό κόστος ή κόστος ευκαιρίας .

2. **Έξοδο** είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως . Το έξοδο έστω και στιγμιαία προϋπάρχει σαν κόστος ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο .Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Το κόστος ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό του αποτελέσματος της χρήσεως. Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που μέσα σε μία χρήση εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος .
3. **Δαπάνη** είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες όπως για παράδειγμα δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας των εργατοϋπαλλήλων. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μια από τις δυο εξωτερικές όψεις αυτών (απόφαση επένδυσης- αξία πρώτης ύλης) .

2.2.2 Άμεσα και Έμμεσα Κόστη

⁹Τα κόστη ταξινομούνται σε δύο κατηγορίες :

- **Άμεσα**
- **Έμμεσα**

- **Άμεσο Κόστος** ονομάζουμε, το κόστος που ενσωματώνεται στην λειτουργία ή στο προϊόν άμεσα χωρίς προηγούμενη κατανομή, κατά τρόπο εμφανή και με ακριβή υπολογισμό του κατά αξία ποσοτικού μεγέθους.

⁹ Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη (2002) Κοστολόγηση, Κεφάλαιο 2 σελ.33-34

- **Έμμεσο Κόστος** είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και αφορά δύο ή περισσότερα προϊόντα και είναι δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια τι μέρος αφορά τις επιμέρους λειτουργίες ή τους φορείς κόστους.

1. **Τα άμεσα κόστη** δηλαδή τα άμεσα υλικά , άμεσα εργατικά και άμεσες δαπάνες είναι εκείνα τα οποία μπορούν απευθείας να επιβαρύνουν μία εργασία, μία παραγγελία, ένα προϊόν ή μία υπηρεσία.

α) *Άμεσα υλικά* είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που συμμετέχουν στην παραγωγή του προϊόντος χωρίς τα μικρότερης σημασίας υλικά (βίδες , κόλλες)

β) *Άμεσα εργατικά* είναι οι μισθοί και τα ημερομίσθια των εργαζομένων τα οποία χρεώνουν άμεσα και αφορούν μόνο το προϊόν

γ) *Άμεσες Δαπάνες* είναι οι δαπάνες ή τα έξοδα που δημιουργούνται ειδικά για μία συγκεκριμένη παραγγελία ,προϊόν ή υπηρεσία.

Άρα **Άμεσο Κόστος** είναι :

ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ + ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ + ΑΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ== ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

2. **Τα έμμεσα κόστη** δηλαδή τα έμμεσα υλικά ,έμμεσα εργατικά έμμεσες δαπάνες είναι τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε). Έμμεσα λέγονται γιατί επιβαρύνουν τα κέντρα κόστους με βάση τον συντελεστή καταλογισμού.

α) *Έμμεσα υλικά* μπορεί να είναι αναλώσιμα υπολογιστών ,χαρτιά ,γραφική ύλη και οποιοδήποτε είδος βοηθητικού υλικού που συντελεί για τις βασικές λειτουργίες.

β) *Έμμεσα εργατικά* μπορεί να είναι μισθοί ηλεκτρολόγων, επιστατών και γενικά εργατικού δυναμικού συντήρησης.

γ) *Έμμεσες δαπάνες* μπορεί είναι τα ενοίκια που στεγάζεται η επιχείρηση τα ασφάλιστρα και τα έξοδα από επισκευές τρίτων.

Άρα **Έμμεσο Κόστος** είναι :

ΕΜΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ +ΕΜΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ + ΕΜΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ = ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

2.2.3 Κέντρα Κόστους (Κύρια & Βοηθητικά)

Κέντρο Κόστους είναι : μονάδες κόστους στα οποία κατανέμονται τμηματικά τα διάφορα κόστη ή μερίδια ευθύνης με σκοπό την λογιστική συγκέντρωση των εξόδων για κοστολόγηση και για αναλυτικότερο προσδιορισμό όλων των εξόδων μίας οικονομικής μονάδας. Διακρίνονται σε τρία βασικά τμήματα

α) *Κύρια* : σε αυτά κατανέμεται ο βασικός σκοπός της επιχείρησης δηλαδή η κύρια επεξεργασία των προϊόντων ή υπηρεσιών όπως ο μετασχηματισμός των Ά υλών.

β) *Βοηθητικά* : είναι εκείνα τα κέντρα κόστους που συγκεντρώνονται τα μη βασικά κόστη τα οποία προσθέτονται μετά στα κύρια.

γ) *Ανεξάρτητα* : είναι αυτά που διευκολύνουν τα υπόλοιπα κέντρα κόστους με υπηρεσίες στην παραγωγή του προϊόντος ή υπηρεσίας και του σκοπού της επιχείρησης.

Στον παρακάτω ¹⁰ πινάκα εμφανίζουμε ένα υπόδειγμα πως προσαρμόζονται τα κέντρα κόστους.

ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ :	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		
	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΠΙΣΚΕΥΣ	ΕΝΕΡΓΕΙΑ	ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΤΜΗΜΑ Α	ΤΜΗΜΑ Β	ΤΜΗΜΑ Γ
ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ :						
ΆΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ (ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ)						
ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ (ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ)						
ΣΥΝΟΛΟ						
ΕΠΑΝΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ						
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ						

¹⁰ Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη (2002) Κοστολόγηση, Κεφάλαιο 2 σελ.39

Σε κάθε επιχείρηση για να υπάρχει μια πιο οργανωμένη μορφή στο κόστος χρησιμοποιείται το Φύλλο Επιμερισμού όπως βλέπουμε στον παραπάνω πίνακα. Το Φ.Ε. εμπεριέχει σε οριζόντια και κάθετη διάταξη τα είδη κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους όπου χωρίζονται τμηματικά για μεγαλύτερη διευκόλυνση έτσι ώστε σε οποιαδήποτε στιγμή η εταιρία να επιμερίσει τα κόστη σύμφωνα με τους συντελεστές καταλογισμού.

2.2.4 Βάσεις Καταλογισμού & Γ.Β.Ε

Αναλύοντας στην προηγούμενη ενότητα τα κέντρα κόστους και τοποθετώντας τα σε ένα υποδειγματικό Φ.Ε., καθορίσαμε τις παραμέτρους στα είδη κόστους και συγκεντρώσαμε τα έξοδα μιας εταιρίας. Στο επόμενο μας βήμα θα αναφερθούμε στο πως επεξεργαζόμαστε τους αριθμούς αυτούς έτσι ώστε να μπορούμε να υπολογίσουμε τον επιμερισμό της κάθε βάσης καταλογισμού στο συντελεστή καταλογισμού και το ποσοστό που επιβαρύνει την παραγωγή ενός προϊόντος ή υπηρεσίας.

Βάση Καταλογισμού : χρησιμοποιείται για να επιμερίσουμε τα Γ.Β.Ε στα κύρια, βοηθητικά και ανεξάρτητα κέντρα κόστους. Υπολογίζουμε πώς απορροφούνται από τα διάφορα κόστη σε μια συγκεκριμένη περίοδο ή για μια παραγγελία. Τέτοιες βάσεις καταλογισμού είναι το άμεσο κόστος υλικών, τα άμεσα εργατικά, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και οι ώρες άμεσης εργασίας του προσωπικού.

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα : είναι το έμμεσο κόστος των εξόδων που υπολογίζονται ως το βιομηχανικό κόστος, αποτελούν τον μεγαλύτερο όγκο από το συνολικό κόστος μιας εταιρίας. Σε αυτά περιλαμβάνονται το κόστος έμμεσων υλικών, έμμεσα εργατικά, έμμεσες δαπάνες εκτός των εξόδων διοίκησης και διάθεσης

Ο τύπος του συντελεστή καταλογισμού έχει την μορφή :

$$\text{Συντελεστής Γ.Β.Ε.} = \frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα}}{\text{Βάση Καταλογισμού}} = \%$$

Εάν για παράδειγμα τα Γ.Β.Ε είναι 3.701,00 € και το άμεσο κόστος των υλικών είναι 15.550,00 € τότε :

$$\text{Συντελεστής Γ.Β.Ε.} = \frac{3.701,00}{15.550} \times 100 = 23,8 \%$$

Το αποτέλεσμα της πράξης θα επιβαρύνει με 23% το ανάλογο ποσοστό του κόστους για το άμεσο κόστος υλικών.

Στις ώρες λειτουργίας μηχανημάτων και ώρες άμεσης εργασίας του προσωπικού, εάν για παράδειγμα τα Γ.Β.Ε. είναι 21.037,10 και οι ώρες λειτουργίας των μηχανών είναι 2.500 ώρες τότε θα έχουμε :

$$\text{Συντελεστής Γ.Β.Ε.} = \frac{21.037,10}{2.500} = 8,41 \text{ € για κάθε ώρα μηχανής.}$$

Αυτό υπολογίζεται με βάση τα Γ.Β.Ε / την βάση καταλογισμού για παράδειγμα τα άμεσα εργατικά για μια περίοδο ή μια παραγγελία ήταν 4.385,00 € και τα Γ.Β.Ε 3.340,00 € τότε ο συντελεστή Γ.Β.Ε θα είναι :

$$\text{Συντελεστής Γ.Β.Ε} = \frac{3.340,00}{4.385} \times 100 = 76,2 \%$$

Παράδειγμα Καταλογισμού Γ.Β.Ε

Στο παρακάτω παράδειγμα αναλύουμε, πως καταλογίζονται τα Γ.Β.Ε και πως προκύπτουν οι Συντελεστές Καταλογισμού. Έστω ότι μια επιχείρηση «Κατασκευαστική Α.Ε.» παράγει εξαρτήματα για μεταλλικές κατασκευές κτηρίων κατά παραγγελία και έχει τα παρακάτω Γ.Β.Ε. για το έτος 2009, με βάση τα συνηθισμένα επίπεδα δραστηριότητας που προκύπτουν από δεδομένα προηγούμενων ετών:

Τμήμα Παραγωγής	Γ.Β.Ε.	Βάση καταλογισμού (απορρόφησης) Γ.Β.Ε.
T1 Προετοιμασίας	18.000	1.500 Ώρες Άμεσης Εργασίας

T2 Κοπής	43.000	2.500 Ώρες Λειτουργίας Μηχανών
T3 Λείανσης	20.000	1.800 Ώρες Άμεσης Εργασίας
T4 Συναρμολόγησης	15.000	1.000 Ώρες Άμεσης Εργασίας

Τα γενικά έξοδα Διοίκησης και Πωλήσεων αποτελούν το 20% του Βιομηχανικού Κόστους.

Στις 10/2/2006 η επιχείρηση έλαβε μία παραγγελία για 250 τεμάχια συγκεκριμένου εξαρτήματος.

Η επιχείρηση ονόμασε την παρτίδα Νο 10 και κατέγραψε τα παρακάτω κόστη:

Υλικά : 3.107 €

Εργασία : 128 ΩΑΕ στο Τμήμα T1 με 5,25 € / ΩΑΕ

452 ΩΑΕ στο Τμήμα T2 με 5,50 € / ΩΑΕ

90 ΩΑΕ στο Τμήμα T3 με 5,25 € / ΩΑΕ

175 ΩΑΕ στο Τμήμα T4 με 4,80 € / ΩΑΕ

Η επιχείρηση για τη διεκπεραίωση της παραγγελίας Νο 10 αναγκάστηκε να χρησιμοποιήσει μηχάνημα άλλης επιχείρησης για το οποίο κατέβαλε ενοίκιο 525 €.

Ο χρόνος λειτουργίας των μηχανημάτων ανήλθε σε 643 ΩΑΜ.

Έστω ότι θέλουμε να υπολογίσουμε τα παρακάτω

1. Το συνολικό κόστος της παραγγελίας Νο 10.
2. Το κόστος ανά μονάδα (τεμάχιο).
3. Το κέρδος ανά μονάδα (τεμάχιο), εάν η τιμή πώλησης ήταν 150 € / τεμάχιο

Βήμα 1^ο Υπολογίζουμε τους συντελεστές καταλογισμού (απορρόφησης) των Γ.Β.Ε. για τα τμήματα παραγωγής.

Τμήμα Παραγωγής	Γ.Β.Ε./Βάση καταλογισμού	Συντελεστές Γ.Β.Ε.
T1 Προετοιμασίας	18.000 / 1.500	12 € / ΩΑΕ
T2 Κοπής	43.000 / 2.500	17,2 € / ΩΑΜ
T3 Λείανσης	20.000 / 1.800	11,1€ / ΩΑΕ
T4 Συναρμολόγησης	15.000 / 1.000	15 € / ΩΑΕ

Βήμα 2^ο Υπολογισμός συνολικού κόστους της παραγγελίας Νο 10.

		€
Άμεσα Υλικά		3.107,00
+ Άμεσα Εργατικά	T1 = 128 X 5,25	672,00
	T2 = 452 X 5,50	2.486,00
	T3 = 90 X 5,25	472,50
	T4 = 175 X 4,80	840,00
+ Άμεσες Δαπάνες (Ενοίκιο μηχανήματος)		525,00
= Αρχικό Κόστος		8.102,50
+ Γ.Β.Ε.	T1 = 128 X 12	1.536,00
	T2 = 643 X 17,20	11.059,60
	T3 = 90 X 11,10	999,00
	T4 = 175 X 15,00	2.625,00
= Βιομηχανικό Κόστος		24.322,10
Βιομηχανικό Κόστος		24.322,10
+ Γεν. έξοδα Διοίκησης & Διάθεσης (Πωλήσεων)	24.322,10 X 20%	4.864,42
= Συνολικό Κόστος		29186,52

Βήμα 3^ο Κόστος Ανά μονάδα = Συνολικό Κόστος Παρτίδας

Σύνολο μονάδων που παρήχθησαν

$$\text{Κόστος Ανά μονάδα} = \frac{25.244,52}{250} = 116,75 \text{ €}$$

250

Βήμα 4^ο Κέρδος ανά μονάδα = Τιμή Πώλησης Μονάδας - Κόστος Ανά μονάδα = 150

- 116,75 = 49,02 € θα είναι το μικτό κέρδος ανά μονάδα, προ φόρων και αποσβέσεων.

2.2.5 Κοστολόγηση κατά Φάση & Κοστολόγηση κατά Προϊόν

Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος εξαρτάται από την μορφή της παραγωγικής διαδικασίας. Υπάρχουν δύο κλασσικοί τρόποι παραγωγής :

1. Η συνεχής παραγωγή ή Κοστολόγηση Κατά Φάση παραγωγής
2. Κατά Παραγγελία ή Κοστολόγηση Κατά Προϊόν

Η Κατά Φάση ή κατά διαδικασία κοστολόγηση ή αλλιώς κοστολόγηση συνεχούς ή μαζικής παραγωγής είναι ένα λογιστικό σύστημα μέτρησης και αναφοράς του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των διαφόρων βιομηχανικών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών.

¹¹Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής είναι η ύπαρξη τυποποιημένης μαζικής παραγωγής, η οποία με την σειρά της υπάρχει όταν:

- α) τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών
- β) η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί την σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Το σύστημα αυτό της κοστολόγησης παρουσιάζεται συνήθως σε χημικές βιομηχανίες, κλωστοϋφαντουργικές, χάλυβα, τσιμέντου, αλεύρου, φαρμακευτικές, τούβλων και βιομηχανίες πετρελαιοειδών. Στη κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες να είναι έτοιμες αλλά αντιθέτως παρατηρείται το φαινόμενο όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνουν τη παραγωγή τους, άλλες αρχίζουν τη παραγωγή τους, ενώ άλλες βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής. Το παρόν σύστημα για να λειτουργεί ορθότερα χρειάζεται σωστούς και έμπειρους κοστολόγους. Οι κοστολόγοι είναι αυτοί οι οποίοι παρέχουν στα διοικητικά στελέχη πάρα πολλές και επί καθημερινής βάσης πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους μέσα από τις περιοδικές αναφορές τους για το κόστος, οι οποίες στηρίζονται στις προβλεπόμενες διαδικασίες του συστήματος αυτού. Η δημιουργία κέντρων κόστους

¹¹ Μπέλας Αθανάσιος Επίκουρος Καθηγητής Πανεπιστήμιο Πατρών, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Σημειώσεις Κοστολόγηση Κατά Φάση σελ. 4

αποτελεί κεντρικό σημείο της κατά φάση κοστολόγησης. Σε κάθε κέντρο κόστους γίνεται η συγκέντρωση του βιομηχανικού κόστους και η μέτρηση των παραγομένων ποσοτήτων. Για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος είναι αναγκαίο να υπολογίσουμε το κόστος της παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους. Ο αριθμός των ξεχωριστών κέντρων κόστους που είναι αναγκαίος για να συμπληρωθεί τον προϊόν εξαρτάται από πολλούς παράγοντες όπως για παράδειγμα τον τύπο του προϊόντος, την πολυπλοκότητα της παραγωγικής δραστηριότητας και τις απαιτήσεις της διοίκησης. Ο αριθμός των κέντρων κόστους που απαιτείται για να παραχθεί ένα προϊόν προσδιορίζει το κόστος της κοστολογικής εργασίας που πρέπει να πραγματοποιηθεί καθώς και το όγκο των δεδομένων του κόστους με τα οποία εφοδιάζονται τα στελέχη. Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος παράγεται και η ίδια η εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που διέρχεται μέσω του κέντρου κόστους.

Η κοστολόγηση κατά προϊόν χρησιμοποιείται για την μέτρηση του κόστους στις παραγωγικές διαδικασίες, όπου πολλά διαφορετικά ή όμοια μεταξύ τους προϊόντα παράγονται κατά παραγγελία. Τα κόστη συγκεντρώνονται στο Φύλλο Κόστος της Εντολής Παραγωγής και το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος υπολογίζεται όταν η εντολή παραγωγής τελειώσει, δηλαδή είναι ανεξάρτητο του χρόνου. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους είναι εύκολος να υπολογιστεί επειδή γίνεται μόνο όταν ολοκληρωθεί το προϊόν, διαιρώντας το συνολικό κόστος με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν. Η κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιείται στις βιομηχανίες επίπλων, μηχανών, εργαλείων και στα ναυπηγεία.

- **Κοστολόγηση Κατά Φάση**

1. *Χωροταξικός Προσδιορισμός*

Όταν δύο εργοστάσια έχουν διαφορετική απόσταση από τα σημεία διάθεσης καθώς και όταν παράγουν το ίδιο προϊόν και η οργανωτική κατανομή του χώρου είναι διαφορετική τότε στα κέντρα αυτά το κόστος προσδιορίζεται διαφορετικά.

2. *Τεχνολογική διάρθρωση*

Η μετατροπή των άμεσων υλικών σε προϊόντα πραγματοποιείται με την εκτέλεση των παραγωγικών διαδικασιών. Ένα σύνολο πραγματοποιούμενων παραγωγικών

διαδικασιών που έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία αυτοτελών μετατροπών ονομάζεται κατεργασία. Όταν ο αριθμός των κατεργασιών είναι περιορισμένος κάθε κατεργασία ταυτίζεται με την φάση. Χαρακτηριστικό της φάσης είναι η έντονη μεταβολή του υλικού ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθώς και το έργο που παράγεται σε κάθε μια από αυτές είναι μετρήσιμο. Γι αυτό το λόγο κάθε φάση μπορεί να αποτελέσει ξεχωριστή λειτουργική υποδιαίρεση ή κέντρο κόστους.

3. Έλεγχος του κόστους

Ο έλεγχος του κόστους συνδέεται με τον έλεγχο των υπευθύνων φορέων διοικητικής εξουσίας που ευθύνονται για τις λειτουργικές υποδιαίρεσεις της επιχείρησης

- **Διαδικασίες**

1. Έναρξη της κοστολογικής περιόδου

Η παραγωγή ξεκινά με τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου

2. Διάρκεια της κοστολογικής περιόδου

- α. Τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου ολοκληρώνουν πρώτα τη παραγωγή τους.

- β. Νέες μονάδες ξεκινούν τη παραγωγή

- γ. Οι έτοιμες μονάδες μεταφέρονται σε επόμενα τμήματα ή στην αποθήκη

- δ. Νέες μονάδες αρχίζουν την παραγωγή τους αλλά δεν ολοκληρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου και παραμένουν στο τμήμα σαν ημικατεργασμένα προϊόντα τέλους περιόδου

3. Τέλος της κοστολογικής περιόδου

- α. Υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους

- β. Το κόστος της περιόδου του κέντρου κόστους διαιρείται με τις ισοδύναμες μονάδες και προσδιορίζεται έτσι το ανά μονάδα κόστος του τμήματος

- γ. Ετοιμάζεται η κατάσταση κόστους παραγωγής προϊόντος.

Η Κοστολόγηση κατά Προϊόν είναι μια ειδική παραγωγή χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Οι βιομηχανίες που χρησιμοποιούν αυτή την μέθοδο αναλαμβάνουν παραγγελίες

διαφορετικές μεταξύ τους, όπου πολλά διαφορετικά προϊόντα, ή ομάδες προϊόντων παράγονται σε κάθε περίοδο. Ο τρόπος κοστολόγησης ενός προϊόντος είναι πολύ σημαντικός για τα διοικητικά στελέχη επειδή επηρεάζει καθοριστικά το καθαρό εισόδημα, αλλά και την αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων.

Κάθε παραγγελία παραγωγής εξατομικεύεται, της δίνεται ένας κωδικός αριθμός για να ξεχωρίζει από τις άλλες παραγγελίες που βρίσκονται υπό εκτέλεση. Στην περίπτωση κοστολόγησης κατά προϊόν, ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για ολόκληρη την παραγγελία υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους θα γίνει με βάση τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που υπάρχουν σε κάθε παραγγελία. Βιομηχανίες που ακολουθούν αυτή την διαδικασία είναι οι βιομηχανίες επίπλων, μηχανών, εργαλείων, πλοίων, βιομηχανίες ειδικής παραγγελίας εκτυπώσεις.

Σύγκριση μεταξύ Κοστολόγησης κατά προϊόν και Κοστολόγησης κατά Φάση

Η κοστολόγηση κατά προϊόν χρησιμοποιείται για την μέτρηση του κόστους στις παραγωγικές διαδικασίες, όπου πολλά διαφορετικά ή όμοια μεταξύ τους προϊόντα παράγονται κατά παραγγελία. Από την άλλη πλευρά, η κοστολόγηση κατά φάση έχει το χαρακτηριστικό ότι από αυτή παράγονται μεγάλες ποσότητες τυποποιημένων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως, προς τον τρόπο, τη διάρκεια και τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Κατά την συνεχούς κοστολόγηση στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος κατασκευάζεται και η ίδια εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που περνά μέσω του κέντρου κόστους. Αντίθετα τα παραγωγικά τμήματα παράγουν πλήθος προϊόντων πολλών διαφορετικών εντολών. Από την άλλη πλευρά στην κοστολόγηση κατά παραγγελία το φύλλο κόστους εντολής παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα κοστολογικά δεδομένα κατασκευής ενός προϊόντος σε ένα κέντρο κόστους ενώ στην κατά φάση το κάθε προϊόν καθορίζεται από τα υποπροϊόντα της κάθε φάσης του προϊόντος από πολλά κέντρα κόστους. Τέλος και στα δύο συστήματα τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους και έτσι οι κοστολόγοι υπολογίζουν με πολύ προσοχή το κόστος παραγωγής των παραγωγικών αγαθών, στις παραγωγικές διαδικασίες.

Κεφάλαιο 3 : ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY BASED COSTING)

3.1 Ιστορική Αναδρομή

Μετά την πάροδο περίπου μισού αιώνα εφαρμογής των κλασικών συστημάτων κοστολόγησης, οι ανάγκες παραγωγής και προώθησης πληροφοριών είναι τέτοιες που τα συστήματα αυτά αδυνατούν να καλύψουν. Τα κλασικά συστήματα σχεδιάστηκαν για να καλύψουν δύο επιχειρησιακές ανάγκες. Η πρώτη για να γίνει γνωστό το κόστος των πωληθέντων και μενόντων αγαθών, και η δεύτερη, η κοστολογική ανάπτυξη να είναι τέτοια, ώστε να επιτυγχάνεται η λογιστική κάλυψή της.

Οι κοινωνικοοικονομικές αλλαγές που προκλήθηκαν κυρίως κατά την τελευταία δεκαετία, προκάλεσαν επαναστατικές σχεδόν αλλαγές σε όλες τις κατηγορίες των επιχειρήσεων (βιομηχανικές, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών). Ο παγκόσμιος ανταγωνισμός, σε συνδυασμό με τη ραγδαία αύξηση της τεχνολογίας, συνέβαλε στην ανάγκη εξεύρεσης τρόπων υπολογισμού και ανάδειξης νέων πληροφοριών που η χρησιμοποίησή τους να βοηθάει την οικονομική μονάδα να γίνεται περισσότερο ανταγωνιστική.

Η εφαρμογή νέων μεθόδων κοστολόγησης προς την κατεύθυνση αυτή ήταν επιτακτική. Η συνεχής αύξηση του ανταγωνισμού, η διαφοροποίηση των προϊόντων για την καλύτερη προσαρμογή τους στις συγκεκριμένες απαιτήσεις του κάθε πελάτη και η μεγάλη αύξηση του έμμεσου κόστους, οδήγησαν στην αναζήτηση ενός ακριβέστερου συστήματος κοστολόγησης που στόχο είχε τον πλέον έγκυρο υπολογισμό του κόστους σε βραχυχρόνια βάση.

Έτσι οδηγηθήκαμε σε ένα σύστημα κοστολόγησης που πρωταρχικό στόχο είχε την παρακολούθηση του κόστους της κάθε δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και, σε δεύτερη φάση, τον υπολογισμό του συνολικού κόστους (full cost) του παραχθέντος προϊόντος ή υπηρεσίας (διανυκτέρευση). Δηλαδή οδηγηθήκαμε στο σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (Activity Based Costing – A.B.C.).

Η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα (A.B.C.) και οι έννοιες της αναπτύχθηκαν στον τομέα της κατασκευής στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής στις αρχές της δεκαετίας του '70 και κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '80. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, η Διεθνής Κοινοπραξία για Προηγμένη Διαχείριση (Consortium

for Advanced Management-International), παρείχε έναν διαμορφωτικό ρόλο για τη μελέτη και την τυποποίηση των αρχών που έχουν γίνει τυπικότερα γνωστές ως Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα. Εμπνευστές της, οι ¹²Robin Cooper και Robert S. Kaplan, ιδρυτές επίσης της Ισορροπημένης Μέτρησης Απόδοσης (Balanced Scorecard)¹³ έδωσαν προσοχή σε αυτές τις έννοιες και σε διάφορα άρθρα που δημοσιεύτηκαν στο Χάρβαρντ, Επιχειρησιακή αναθεώρηση στις αρχές του 1988, όπου περιέγραψαν την A.B.C. ως προσέγγιση για να λύσει τα προβλήματα του παραδοσιακού συστήματος διαχείρισης δαπανών. Η φιλοσοφία του A.B.C. σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan είναι απλή: «Όλες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες υπάρχουν για να υποστηρίξουν την παραγωγή και τη διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών. Επομένως, το κόστος τους θα πρέπει να θεωρείται κόστος των προϊόντων». Αυτά τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι συχνά ανίκανα να καθορίσουν ακριβώς τις πραγματικές δαπάνες της παραγωγής και των σχετικών υπηρεσιών. Από τα μέσα της δεκαετίας του 1990, όπου το σύστημα A.B.C. άρχισε να γίνεται γνωστό, απασχολεί σοβαρά τον διεθνή επιχειρηματικό κόσμο.

Σήμερα, ευρύτατη χρήση του A.B.C. γίνεται στις Η.Π.Α., στο Ηνωμένο Βασίλειο και στη Γερμανία. Λιγότερες εφαρμογές έχουν γίνει στην Αυστραλία, Ολλανδία, Γαλλία, και στην Ισπανία. Στην Ελλάδα έχει υιοθετηθεί μέχρι σήμερα από λίγες επιχειρήσεις (O.T.E., Αθηναϊκή Ζυθοποιία, Everest).

Τα μέχρι σήμερα συμπεράσματα είναι όταν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες παρακολουθούνται μία προς μία, υπάρχουν σε μεγάλο βαθμό οι οργανωτικές και λογιστικές πρακτικές που συντηγούν στην εφαρμογή του A.B.C.. Λαμβάνοντας υπόψη το επίπεδο ανάπτυξης και τις πρακτικές της διοικητικής λογιστικής στις επιχειρήσεις, μελετάται ο τρόπος για το πώς το σύστημα αυτό μπορεί να γίνει ευρέως κατανοητό και εφαρμόσιμο.

Η A.B.C., χωρίς βέβαια να παρακάμπτει τον υπολογισμό του κόστους των φορέων, έχει σαν κύριο σκοπό την κατάλληλη χρησιμοποίηση των πόρων με πρώτο στόχο τον απολογιστικό έλεγχο όλων των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας και απώτερο στόχο την καλύτερη οργάνωση σχεδιασμό και προγραμματισμό αυτής της μονάδας. Συνεπώς οι διευθυντές καθιστούσαν τις αποφάσεις βασισμένες στα

¹² Kaplan, Robert S. and Bruns, W. *Accounting and Management: A Field Study Perspective* (Harvard Business School Press, 1987)

¹³ Βλ. σελ 8, http://en.wikipedia.org/wiki/Balanced_scorecard

ανακριβή στοιχεία ειδικά όπου υπάρχουν πολλαπλάσια προϊόντα. Αντί της χρησιμοποίησης των ευρέων αυθαίρετων ποσοστών που διαθέτουν οι δαπάνες η A.B.C. επιδιώκει να προσδιορίσει τις σχέσεις αιτίου και αιτιατού για να ορίσει αντικειμενικά τις δαπάνες. Μόλις προσδιοριστούν οι δαπάνες των δραστηριοτήτων, το κόστος κάθε δραστηριότητας αποδίδεται σε κάθε προϊόν ή υπηρεσία μέχρι το σημείο που το προϊόν χρησιμοποιεί τη δραστηριότητα. Κατ' αυτό τον τρόπο η A.B.C. προσδιορίζει συχνά τους τομείς των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων ανά μονάδα και κατευθύνει έτσι την προσοχή στην εύρεση των τρόπων να μειωθούν οι δαπάνες ή να προσδιοριστούν τα περισσότερα δαπανηρά προϊόντα.

Η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα πρώτα καθορίστηκε το 1987 ως κεφάλαιο στη λογιστική και τη διαχείριση βιβλίων της ως: Μια προοπτική μελέτης τομέων που εστίασαν αρχικά στη βιομηχανία κατασκευής όπου η αυξανόμενη βελτίωση της τεχνολογίας και της παραγωγικότητας έχει μειώσει το σχετικό ποσοστό των άμεσων δαπανών της εργασίας και των υλικών, αλλά έχει αυξήσει το σχετικό ποσοστό των έμμεσων δαπανών. Για παράδειγμα, η αυξανόμενη αυτοματοποίηση έχει μειώσει την εργασία, που είναι ένα άμεσο κόστος, αλλά έχει αυξήσει την υποτίμηση του προϊόντος, η οποία είναι ένα έμμεσο κόστος.

3.2 Ορισμός – Έννοια

Η Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί περισσότερο μια κοστολογική μεθοδολογία προσδιορισμού του ακριβούς κόστους μιας επιχείρησης και λιγότερο ένα κοστολογικό σύστημα, καθώς μπορεί να χρησιμοποιηθεί από όλα τα καθιερωμένα κοστολογικά συστήματα (πλήρους, άμεσης, πρότυπης κοστολόγησης).

Η Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα αναπτύχθηκε με σκοπό να καλύψει την θεμελιώδη ανάγκη του προσδιορισμού ακριβούς κόστους των παραγόμενων προϊόντων, υπηρεσιών, λειτουργιών και δραστηριοτήτων από τις επιχειρήσεις. Στις σύγχρονες επιχειρήσεις το κόστος χρησιμοποιείται κυρίως για τη λήψη καθημερινών επιχειρηματικών αποφάσεων, τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα, όπως για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, τη βελτίωση της κερδοφορίας, την πραγματοποίηση επενδύσεων, τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων. Επομένως, ο

ακριβής προσδιορισμός του κόστους αποτελεί βασικό εργαλείο στα χέρια των επιχειρήσεων ακόμη και για τη διασφάλιση της ίδιας τους της βιωσιμότητας.

Η χρησιμοποίηση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μπορεί να οδηγήσει την επιχείρηση στην υιοθέτηση της Διοίκησης με βάση τις Δραστηριότητες (Activity Based Management – A.B.M.). Πρόκειται για ένα νέο τρόπο διοίκησης των επιμέρους λειτουργιών μιας επιχείρησης που στηρίζεται στο κόστος της δραστηριότητας που έχει προσδιοριστεί με βάση τις αρχές του A.B.C.

Η Διοίκηση θα προσανατολιστεί στην βελτιστοποίηση των κερδών και της βιωσιμότητας της επιχείρησης, καθώς θα είναι γνωστές οι πηγές του κόστους και οι δραστηριότητες στις οποίες αυτό μπορεί να ελαττωθεί.

Ο προσδιορισμός του κόστους με βάση τις δραστηριότητες της επιχείρησης, κατά τη διαδικασία παραγωγής και πώλησης των υπηρεσιών και όχι γενικά ανά μονάδα προϊόντος και παραγωγικού τμήματος, αποτελεί τη βασική διαφορά μεταξύ της Κλασικής Κοστολόγησης και της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα.

Η Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα στηρίζεται καταρχήν στις παρακάτω θέσεις:

1. Τα κοστολογήσιμα στοιχεία καταναλώνουν δραστηριότητες
2. Οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους
3. Η κατανάλωση πόρων δημιουργεί το κόστος
4. Η κατανόηση αυτής της σχέσης είναι σημαντική για την επιτυχή διαχείριση των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Η συνήθης ανακρίβεια στον προσδιορισμό του κόστους, που προκύπτει από την εφαρμογή των άλλων συστημάτων, οφείλεται κυρίως στον εσφαλμένο τρόπο επιβάρυνσης του κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας με έμμεσες δαπάνες παραγωγής, γνωστές και ως Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.). Ο καταλογισμός των Γ.Β.Ε. στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες στηρίζεται στα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, στη χρησιμοποίηση ενός ενιαίου κριτηρίου ή βάσης καταλογισμού για όλα τα προϊόντα ανεξάρτητα αν κάποια προκαλούν περισσότερες ή λιγότερες ανά μονάδα έμμεσες δαπάνες από άλλα. Όπως είναι γνωστό, στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το κόστος των τμημάτων, των λειτουργιών, των παραγόμενων και πωλούμενων προϊόντων σχηματίζεται από τα εξής τρία στοιχεία :

1. Άμεσα Υλικά (Direct Materials)
2. Άμεση Εργασία (Direct Labor)
3. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Overhead Expenses)

Τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία προσδιορίζονται με απόλυτη ακρίβεια κατά τμήμα, λειτουργία και προϊόν όταν πραγματοποιούνται αποκλειστικά για το καθένα από αυτά και ενσωματώνονται πλήρως σε αυτά χωρίς να γίνεται καμία κατανομή.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα περιλαμβάνουν πολλές δαπάνες όπως έμμεσα υλικά, αμοιβές τρίτων, παροχές τρίτων, φόρους και τέλη, μεταφορικά έξοδα, αποσβέσεις πάγιου εξοπλισμού και άλλα. Πολλές από αυτές τις δαπάνες είναι άμεσες και συνδέονται ευθέως με τις διάφορες λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης. Κάποιες άλλες δαπάνες όμως γίνονται για πολλές λειτουργίες ή τμήματα της επιχείρησης και επιβαρύνουν το καθένα από αυτά ύστερα από κατάλληλη κατανομή. Οι δαπάνες αυτές είναι έμμεσες και η ενσωμάτωση στα τμήματα που αντιστοιχούν γίνεται βάσει κριτηρίων κατανομής, το συνηθέστερο από τα οποία είναι οι ώρες ή η αξία της άμεσης εργασίας.

Με την ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας και τη μείωση του ρόλου της άμεσης εργασίας καθώς και του ποσοστού συμμετοχής της στο κόστος, είναι εμφανές ότι η άμεση εργασία δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί ως ασφαλές κριτήριο κατανομής των έμμεσων δαπανών (Γ.Β.Ε.). Εξάλλου, η άμεση εργασία τείνει να συναθροίζεται με τα Γ.Β.Ε. και να αποτελεί το «κόστος μετατροπής» (Conversion Cost). Έτσι, τα στοιχεία κόστους περιορίζονται σε δύο:

1. Τα Άμεσα Υλικά
2. Το Κόστος Μετατροπής (άμεση εργασία και Γ.Β.Ε.)

Η Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα δίνει μια λύση στο πρόβλημα αυτό, δηλαδή της κατανομής των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Κάθε παραγωγικό τμήμα, που αποτελεί και κέντρο κόστους, αναλύεται σε υποτμήματα ή αλλιώς σε δραστηριότητες με κριτήριο την ομοιογένεια του παραγόμενου στη δραστηριότητα έργου. Για καθεμία από τις δραστηριότητες δημιουργείται το αντίστοιχο κέντρο κόστους στο οποίο συγκεντρώνονται όλες οι έμμεσες δαπάνες του αφορούν τη συγκεκριμένη

δραστηριότητα. Το κόστος που συγκεντρώνεται ανά δραστηριότητα καταλογίζεται στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που έκαναν χρήση της δραστηριότητας και στο βαθμό που έγινε η χρήση. Με αυτή τη διαδικασία επιτυγχάνεται ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους στα προϊόντα από ότι συμβαίνει με την παραδοσιακή μέθοδο όπου η επιβάρυνση θα ήταν ίδια με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας κάθε προϊόντος.

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι τα ακόλουθα:

1. Ο διαχωρισμός του παραγωγικού τμήματος σε δραστηριότητες με κριτήριο την παραγωγή ομοιογενούς έργου από κάθε δραστηριότητα.
2. Η μετατροπή των δραστηριοτήτων σε κέντρα κόστους και η συγκέντρωση των δαπανών που πραγματοποιούνται σε καθεμία από αυτές.
3. Ο καθορισμός του κριτηρίου ή της βάσεως καταλογισμού στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες του κόστους κάθε δραστηριότητας.
4. Ο καταλογισμός του κόστους της δραστηριότητας στα προϊόντα με πολλαπλασιασμό των μονάδων του κριτηρίου που χρησιμοποίησε το κάθε προϊόν επί το κόστος ανά μονάδα κριτηρίου, όπως για παράδειγμα ώρες ποιοτικού ελέγχου επί κόστος ανά ώρα.

Διαδικασία προσδιορισμού κόστους με βάση το A.B.C.

Όπως και στα άλλα κοστολογικά συστήματα έτσι και στο A.B.C. οι κατ' είδος δαπάνες που διαμορφώνουν το κόστος της κάθε δραστηριότητας είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Τα άμεσα υλικά προσδιορίζονται και ενσωματώνονται στο κόστος του παραγόμενου προϊόντος, υπηρεσίας ή δραστηριότητας χωρίς οποιαδήποτε κατανομή. Επομένως, η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα δεν προσφέρει τίποτα πρόσθετο αναφορικά με τα άμεσα στοιχεία κόστους. Το αντικείμενο του A.B.C. είναι η άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα τα οποία συνεχώς αυξάνονται λόγω της ραγδαίας ανάπτυξης της τεχνολογίας και επηρεάζουν τη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Προκειμένου να εφαρμοστεί το σύστημα της Κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, η επιχείρηση πρέπει να προβεί στα ακόλουθα βήματα:

1. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων που μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα προϊόν κατά την παραγωγή του.
2. Προσδιορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που αναπτύσσεται κατά τη διαδικασία παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας.
3. Προσδιορισμός και επιλογή των κριτηρίων που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στο προϊόν.
4. Προσδιορισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους του προϊόντος ανά μονάδα δραστηριότητας χρησιμοποιούμενης στην παραγωγή του.

Καθένα από τα παραπάνω βασικά βήματα αναλύεται ως εξής:

1. Στο βήμα αυτό η επιχείρηση προβαίνει σε μια υποδιαίρεση των λειτουργιών της σε κοστολογικές και λειτουργικές υποδιαίρεσεις με σκοπό τη δημιουργία κέντρων ή θέσεων κόστους που θα αντιστοιχούν σε διαφορετικές δραστηριότητες η καθεμία από τις οποίες θα παράγει ομοιογενές έργο. Ως κέντρο ή θέση κόστους εννοείται οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους. Το κέντρο κόστους μπορεί να είναι ένα απλό τμήμα της επιχείρησης (για παράδειγμα λογιστήριο, τμήμα συντηρήσεων) αλλά μπορεί να είναι και πολύ μεγάλο όπως μια ολόκληρη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης. Στη συνέχεια η επιχείρηση πρέπει να προβεί και σε διαχωρισμό των κέντρων κόστους σε *κύρια κέντρα κόστους* : εκείνα στα οποία παράγονται προϊόντα έτοιμα ή ημιτελή ή υπηρεσίες και στα *βοηθητικά κέντρα κόστους* : εκείνα στα οποία παράγεται έργο ή υπηρεσία που χρησιμοποιείται στα κύρια κέντρα κόστους (τμήμα συντηρήσεων).

Μερικές από τις δραστηριότητες της επιχείρησης είναι οι ακόλουθες:

- 1) Η προετοιμασία των μηχανών (Set Up)
- 2) Οι μηχανές παραγωγής (Production Line)

- 3) Ο ποιοτικός έλεγχος του προϊόντος (Quality Check)
- 4) Η αποθήκευση του έτοιμου προϊόντος (Logistics)
- 5) Οι συντηρήσεις και οι επισκευές των μηχανών της παραγωγής (Maintenance).

2. Κατά το δεύτερο στάδιο εφαρμογής της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα υπολογίζεται το κόστος που πραγματοποιείται για κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης. Για αυτό τον σκοπό η επιχείρηση έχει δημιουργήσει κέντρα κόστους αντίστοιχα των δραστηριοτήτων της στα οποία συγκεντρώνει εσωλογιστικά το κόστος που προκύπτει για καθεμία δραστηριότητα. Η συγκέντρωση του κόστους της κάθε δραστηριότητας γίνεται με την ίδια μέθοδο που ακολουθείται κατά τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους. Δηλαδή, προσδιορίζεται το πραγματικό ποσοτικά και κατά αξία μέγεθος κάθε δαπάνης σε μηνιαία, τριμηνιαία η ετήσια βάση. Ένα μέρος των δαπανών γίνονται αποκλειστικά για την συγκεκριμένη δραστηριότητα, την οποία επιβαρύνουν αποκλειστικά, ενώ υπάρχουν και δαπάνες που γίνονται για πολλές δραστηριότητες. Οι δαπάνες αυτές κατανέμονται και επιβαρύνουν τα διάφορα κέντρα κόστους που αφορούν και στο ποσό που τα αφορούν με τη χρησιμοποίηση της κατάλληλης βάσης ή κριτηρίου καταλογισμού. Η επιλογή του κατάλληλου κριτηρίου ή βάσης καταλογισμού των έμμεσων δαπανών είναι εξίσου σημαντική με την αύξηση του άμεσου κόστους της κάθε δραστηριότητας προκειμένου το προσδιοριζόμενο κόστος να είναι ακριβές και πλήρες.
3. Εφόσον η επιχείρηση έχει προσδιορίσει το κόστος ανά δραστηριότητα στο προηγούμενο βήμα, προκύπτει το θέμα του καταλογισμού του στα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες. Αυτό επιτυγχάνεται αν με το κόστος της δραστηριότητας, επιβαρύνονται δηλαδή μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούν αυτή τη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό που τη χρησιμοποιούν. Στο σημείο αυτό για να γίνουν κατανοητά τα χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού, παρατίθεται ένα απλό παράδειγμα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι σε μια παραγγελία παράχθηκαν δυο προϊόντα A και B με τα εξής δεδομένα:

Πίνακας 1. Παραγγελίας

Παραγγελία	A	B
Μονάδες Παραγωγής	150	100
Άμεσα Υλικά	100	950
Άμεσα Εργατικά	2.200	4.500
Ώρες Άμεσης Εργασίας	500	1.500

Πίνακας 2. Γ.Β.Ε.

Γ.Β.Ε.	
Προετοιμασία Μηχανών	14.000
Μηχανές Παραγωγής	55.000
Αποθήκη	12.000
Ποιοτικός Έλεγχος	9.000
Συντήρηση Μηχανών	10.000
Σύνολο	100.000

Πίνακας 3. Ποσότητες οδηγών κόστους στα προϊόντα

Στο παρακάτω πίνακα διακρίνουμε πως προκύπτουν οι οδηγοί κόστους από τις δεξαμενές κόστους των Γ.Β.Ε του Πίνακα 2.

Οδηγοί Κόστους /Προϊόν	A	B	Σύνολο
Αριθμός Προετοιμασιών	80	123	203
Ωρες Λειτουργίες Μηχανών	32	58	90
Αριθμός Αιτήσεων Μετακίνησης	51	75	126
Αριθμός Ποιοτικών Ελέγχων	12	12	24
Ωρες Συντήρησης Μηχανών	22	28	50

Στον παρακάτω πίνακα θα αναλύσουμε πως κοστολογείτε η παραγγελία των 2 προϊόντων με την παραδοσιακή κοστολόγηση

Πίνακας 4. Παραδοσιακή Κοστολόγηση

Μέθοδος Εφαρμογής Συντελεστής Γ.Β.Ε

$$ΓΒΕ = (ΩΑΕ * \text{Συντελεστής } Γ.Β.Ε)$$

$$\text{Συντελεστής } Γ.Β.Ε = \frac{100.000}{500 + 1500} = 50 \text{ ευρώ } /ΩΑΕ$$

Προϊόν	A	B
Μονάδες Παραγωγής (ΜΠ)	150	100
Άμεσα Υλικά (ΑΥ)	100	950
Άμεσα Εργατικά (ΑΕ)	2.200	4.500
Ωρες Άμεσης Εργασίας (ΩΑΕ)	500	1.500
Αρχικό Κόστος = ΑΥ + ΑΕ	2.300	5.450
+		
ΓΒΕ = (ΩΑΕ * Συντελεστής Γ.Β.Ε)	25.000	75.000
Συνολικό Κόστος Παραγγελίας (ΣΚΠ)	27.300	80.450
Κόστος Ανά Μονάδα Παραγωγής = (ΣΚΠ / ΜΠ)	182	804,5

Πίνακας 5. Συντελεστές Οδηγών Κόστους (A.B.C.)

Στον παρακάτω πίνακα αναλύονται, πως προκύπτουν οι συντελεστές οδηγών κόστους

Οδηγοί Κόστους	Δεξαμενές Κόστους	Συντελεστές Οδηγών Κόστους (σε Ευρώ)	Ανά
Προετοιμασία Μηχανών	14.000 /203	68,97485	Αριθ. Προετοιμασίας
Μηχανές Παραγωγής	55.000 /90	611,1	Ωρα Λειτουργία. Μηχανής
Αποθήκη	12.000/126	95,2	Αριθ. Αίτησης
Ποιοτικός Έλεγχος	9.000/24	375	Αριθ. Ελέγχου
Συντήρηση Μηχανών	10.000/50	200	Ωρα Συντήρησης. Μηχανής

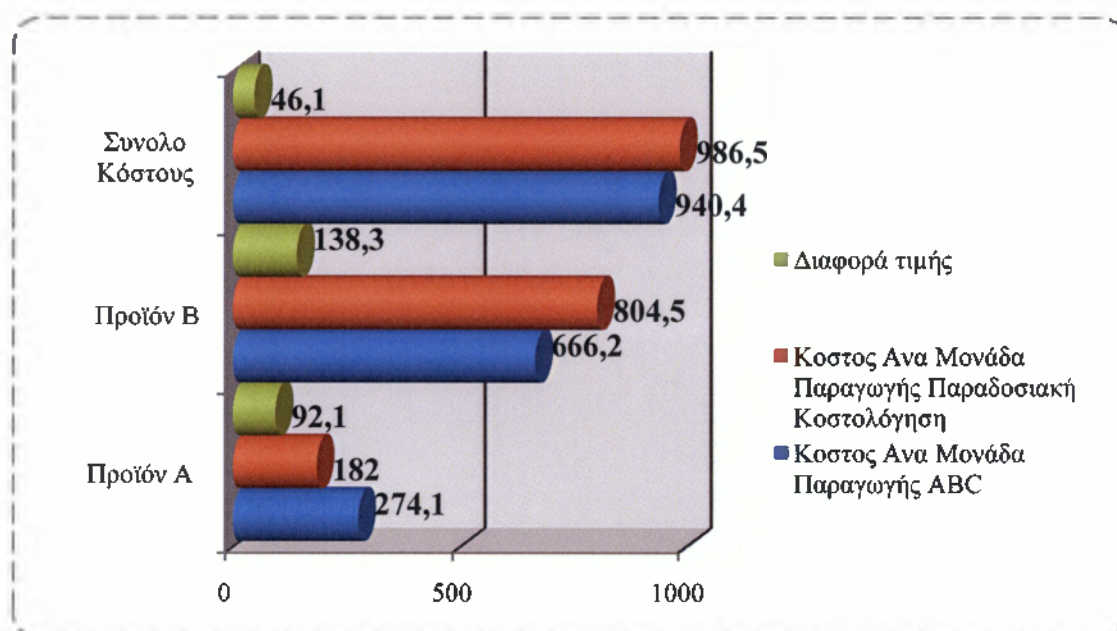
Πίνακας 6. Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα (A.B.C.)

Στον παρακάτω πίνακα υπολογίζουμε το κόστος της παραγγελίας των 2 προϊόντων με την μέθοδο της A.B.C

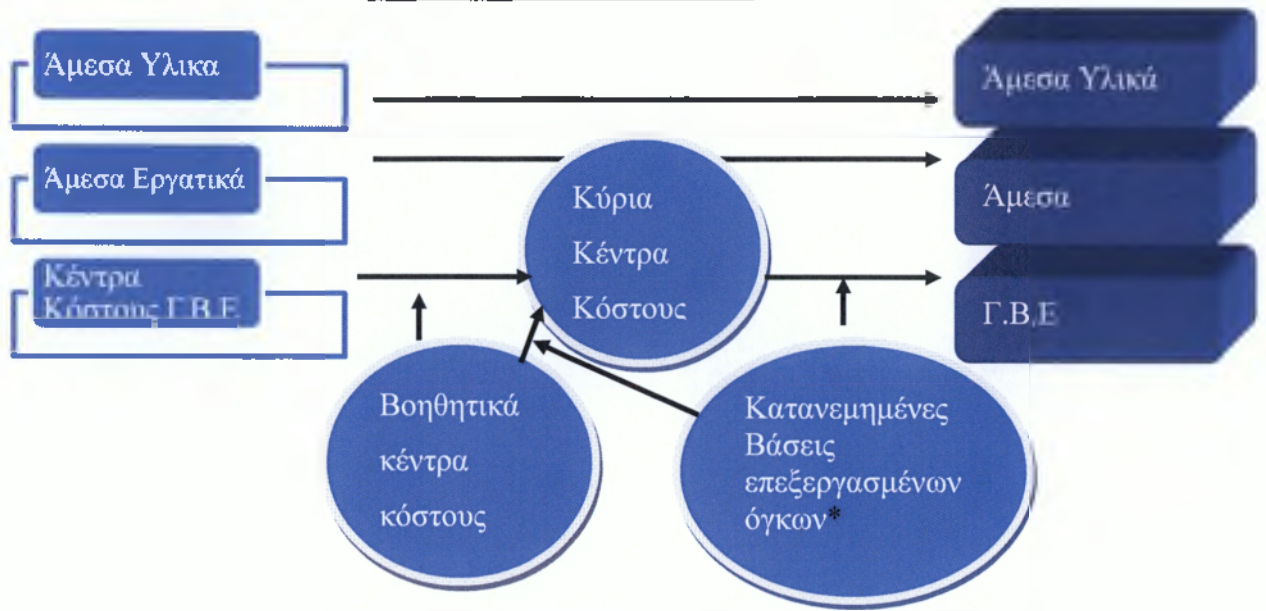
		Προϊόν	A		B
		Μονάδες Παραγωγής	150		100
		Αρχικό Κόστος	2.300		5.450
Οδηγοί Κόστους	Συντελεστές Οδηγών Κόστους (σε Ευρώ) (1)	Οδηγοί Κόστους Προϊόντος A (2)	(1)*(2)	Οδηγοί Κόστους Προϊόντος A (3)	(1)*(3)
Αριθμός Προετοιμασιών	68,97485	80	5.517,988	123	8.483,9
Ωρες Λειτουργίες Μηχανών	611,1	32	19.555,2	58	35.444
Αριθμός Αιτήσεων Μετακίνησης	95,231	51	4.856,781	75	7.142,3
Αριθμός Ποιοτικών Ελέγχων	375	12	4.500	12	4.500
Ωρες Συντήρησης Μηχανών	200	22	4.400	28	5.600

Σύνολο Γ.Β.Ε	-	-	38.829,9 69	-	61.170
Σύνολο Παραγγελίας	-	-	41.129,9 69	-	66.620
Κόστος Ανά Μονάδα Παραγωγής	-	-	274,2	-	666,2

Σύγκριση Παραδοσιακών Κοστολογικών Συστημάτων με Α.Β.Σ σε Γράφημα

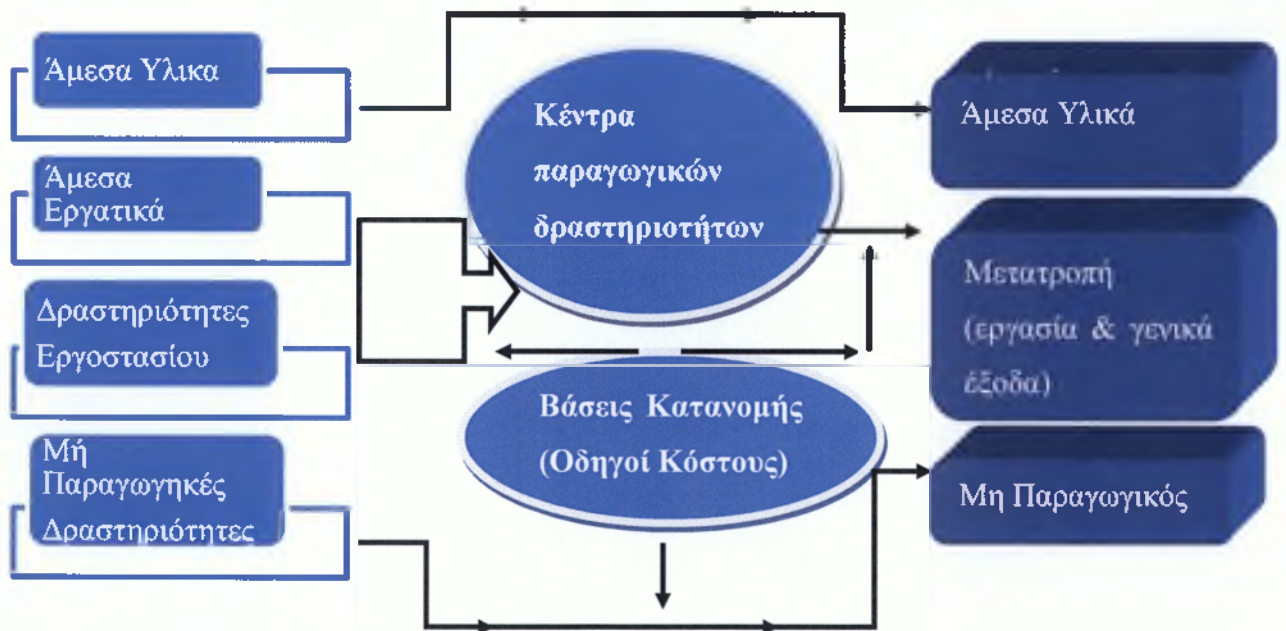


Παραδοσιακή Κοστολόγηση



* ώρες άμεσης εργασίας, ώρες μηχανημάτων, βάρος υλικών,

Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα



Κεφάλαιο 4 : Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα A.B.C

4.1 Πλεονεκτήματα A.B.C.

Ο σχεδιασμός ενός συστήματος A.B.C. στην πράξη απαιτεί πολύ προσεκτική μελέτη, καθώς πιθανά σφάλματα, αβλεψίες και παραλήψεις ενδεχομένως να είναι δύσκολο να διορθωθούν μετά την εφαρμογή του. Ως εκ τούτου, ο σχεδιασμός αυτός μπορεί να αποδειχτεί μια ιδιαίτερα επίπονη και χρονοβόρα διαδικασία.

Σε κάθε φάση του σχεδιασμού (όπως αυτός περιγράφηκε σε μια σειρά πέντε διαδοχικών και άμεσα αλληλοεξαρτώμενων βημάτων) η διοίκηση τίθεται αντιμέτωπη με το ίδιο δίλημμα : Είτε θα προτιμήσει ένα σχετικά απλό σύστημα A.B.C., το οποίο θα κοστίζει μεν λιγότερο στην εφαρμογή και λειτουργία του, θα δίνει δε μια καλή προσέγγιση του ακριβούς κόστους των τελικών προϊόντων/υπηρεσιών ή των πελατών, είτε θα προτιμήσει ένα σύνθετο σύστημα A.B.C., το οποίο θα παρακολουθεί και καταγράφει αναλυτικά έναν τεράστιο αριθμό δραστηριοτήτων (και επομένως το κόστος των τελικών προϊόντων/υπηρεσιών ή των πελατών θα είναι απόλυτα ακριβές και δεν θα προκύπτει μετά από παραδοχές και προσεγγίσεις), με μεγάλο όμως κόστος εφαρμογής και λειτουργίας.

Ένα σύστημα της πρώτης μορφής θα έχει μικρό κόστος μέτρησης των πληροφοριών κόστους που χρειάζεται η διοίκηση σε βάρος, όμως, ενός μεγαλύτερου κόστους λαθών που θα προκύπτουν από την μη ακριβή μέτρηση αυτών των πληροφοριών. Αντιθέτως, ένα σύστημα της δεύτερης μορφής θα χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη μικρού κόστους λαθών και μεγάλου κόστους μέτρησης των πληροφοριών.

Η τελική απόφαση στο ανωτέρω δίλημμα είναι ζήτημα πραγματικό και προκύπτει τόσο από τις πληροφοριακές απαιτήσεις της κάθε επιχείρησης, όσο και από την οικονομική δυνατότητα που διαθέτει να υιοθετήσει και συντηρήσει ένα πολύπλοκο σύστημα κοστολόγησης. Στην πράξη το A.B.C. έχει αποδειχτεί πως ακόμα και στην πιο απλή μορφή του, όταν δηλαδή χρησιμοποιούνται περίπου 30-50 δραστηριότητες, προσεγγίζει καλύτερα το πραγματικό κόστος των προϊόντων/υπηρεσιών σε σχέση με όλα τα προϋπάρχοντα συστήματα κοστολόγησης. Ένα άριστο σύστημα ABC δεν

είναι μόνο ένα απόλυτα ακριβές σύστημα, αλλά ένα σύστημα που πετυχαίνει να μειώσει το κόστος των λαθών από την έλλειψη ακριβών πληροφοριών και το κόστος μέτρησης των πληροφοριών σε εκείνο το σημείο, όπου το οριακό κόστος οποιασδήποτε βελτίωσης του συστήματος είναι ίσο με το οριακό όφελος που προκύπτει από τη βελτίωση αυτή.

4.2 Μειονεκτήματα A.B.C.

Το σύστημα της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα, παρά τον ενθουσιασμό που δημιούργησε κατά τα πρώτα χρόνια της εφαρμογής του, δεν είναι απαλλαγμένο από δυσκολίες εφαρμογής και ατέλειες στη λειτουργία του. Δύο από τα σημαντικότερα μειονεκτήματα που επισημαίνουν οι επικριτές του είναι τα εξής:

1. Δεν εξαλείφει πλήρως τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων κριτηρίων ή βάσεων κατανομής του έμμεσου κόστους στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες όπως συμβαίνει με την κατανομή του κόστους των υποστηρικτικών τμημάτων ή του κόστους που δημιουργείται σε επίπεδο διοίκησης των τμημάτων. Το κόστος αυτό θα εξακολουθεί να κατανέμεται ή να καταλογίζεται με τον ίδιο αυθαίρετο τρόπο όπως πριν την εφαρμογή του A.B.C., δηλαδή με βάση τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων ή με βάση την αξία της άμεσης εργασίας.
2. Σημαντικό μειονέκτημα του A.B.C. είναι το υψηλό κόστος που απαιτείται για την εφαρμογή του, καθώς συνδέεται με την δημιουργία μεγάλου αριθμού κέντρων κόστους αντίστοιχων με τις δημιουργούμενες δραστηριότητες και μεγάλου αριθμού κριτηρίων καταλογισμού του κόστους των επιμέρους δραστηριοτήτων. Απαιτεί μεγάλο αριθμό εξειδικευμένων μετρήσεων προκειμένου τα στοιχεία κόστους να είναι ακριβή και έγκυρα, γεγονός που προκαλεί πρόσθετο κόστος στις επιχειρήσεις.

Όμως, παρά τα παραπάνω αναμφισβήτητα μειονεκτήματα, το Σύστημα Κοστολόγησης ABC είναι βέβαιο ότι τα τελευταία δεκαπέντε χρόνια εμπλούτισε σημαντικά τις γνώσεις μας για τις μεθόδους καταλογισμού των έμμεσων δαπανών και δημιούργησε, θα μπορούσαμε να πούμε, μια νέα «σχολή» κοστολογικής σκέψης που επηρέασε όχι μόνο την έρευνα, αλλά και την πρακτική εφαρμογή της μεθόδου σε

ολόκληρο τον κόσμο. Αυτός είναι και ο βασικός λόγος που έκανε κάποιους επιστήμονες να διατυπώσουν την άποψη ότι η μέθοδος αυτή «...αποτελεί αναμφίβολα μία από τις δύο ή τρεις σημαντικότερες εφευρέσεις της διοικητικής λογιστικής του 20ου αιώνα».

Στην Ελλάδα η επαφή του ακαδημαϊκού και επιχειρηματικού κόσμου με την Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα (A.B.C.) είναι σχετικά πρόσφατη, περίπου μια δεκαετία. Το 1996, η πρώτη έρευνα σχετικά με τη διάδοση του συστήματος αυτού στο ελληνικό επιχειρηματικό περιβάλλον (Μπάλλας και Βενιέρης) διαπίστωσε ότι μόνο 4 από τις 14 εταιρίες της έρευνας χρησιμοποιούσαν αυτή τη μέθοδο, και μάλιστα οι δύο από αυτές επειδή ήταν υποχρεωμένες από τις μητρικές τους εταιρίες. Στη συνέχεια το 2000 σε παρόμοια έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε επιχειρήσεις του κατασκευαστικού τομέα (Γ. Βενιέρης) διαπιστώθηκε ότι το ποσοστό υιοθέτησης του A.B.C. είχε φθάσει το ποσοστό του 12,5%. Γενικότερα σε παγκόσμιο επίπεδο, προκύπτει από σχετικές έρευνες ότι το ποσοστό των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν το Κοστολογικό Σύστημα του A.B.C. κυμαίνεται μεταξύ 20% και 30%.

4.3 Στάδια Σχεδιασμού A.B.C.

Απαραίτητο συστατικό στοιχείο για το σχεδιασμό ενός συστήματος ABC είναι η συλλογή όλων εκείνων των πληροφοριών των σχετικών με τις δραστηριότητες, τα στοιχεία κόστους, τη σχέση μεταξύ τους και τους οδηγούς κόστους μιας επιχείρησης.

Υπάρχουν 3 κύριες πηγές, από όπου είναι δυνατή η συλλογή όλων των παραπάνω πληροφοριών:

1. Οι εργαζόμενοι είναι η κυριότερη πηγή πληροφόρησης, καθώς έχουν πλήρη επίγνωση των δραστηριοτήτων, των πόρων που αναλώνουν αυτές και των μεθόδων μέτρησης της επιχειρηματικής επίδοσης. Χρησιμοποιώντας ερωτηματολόγια ή προσωπικές συνεντεύξεις, η διοίκηση αποκτά την πιο αποτελεσματική πληροφόρηση προκειμένου να προχωρήσει στην επιλογή

ορισμένων από την πληθώρα των δραστηριοτήτων, στον καθορισμό των οδηγών κόστους και στον προσδιορισμό της σχέσης μεταξύ της χρήσης των δραστηριοτήτων και της παραγωγής των προϊόντων/υπηρεσιών. Πολύ συχνά εφαρμόζεται και η μέθοδος της παρατήρησης, κατά την οποία παρακολουθείται βήμα προς βήμα κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και η οποία επιτρέπει στη διοίκηση να αναγνωρίσει οποιαδήποτε ανακολουθία υπάρχει ανάμεσα στην παραγωγή, όπως αυτή περιγράφεται από το σύστημα κοστολόγησης, και όπως στην πραγματικότητα συντελείται.

2. Το γενικό καθολικό είναι η πιο φθηνή και εύκολα προσβάσιμη πηγή προς αναγνώριση των στοιχείων κόστους, αν και σπάνια προβαίνει στη διάσπασή τους ανάλογα με τη δραστηριότητα που τα αναλώνει. Γι' αυτό το λόγο, το γενικό καθολικό χρησιμοποιείται συνήθως ως σημείο εκκίνησης στη διαδικασία συλλογής των πληροφοριών, καθώς παρέχει όλες τις απαραίτητες γενικές πληροφορίες σε πρώτη φάση. Συνήθως, το γενικό καθολικό αποδεικνύεται χρήσιμο, όταν συνδυάζεται με σχετικές αναφορές που αφορούν το κόστος από τα διάφορα τμήματα ή κέντρα κόστους της επιχείρησης.
3. Τα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης είναι εκείνη η πηγή που διαθέτει τον μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών. Η διοίκηση θα πρέπει να είναι σε θέση να μπορεί να αποσπάσει από τον τεράστιο όγκο των πληροφοριών μόνο εκείνες τις οποίες πραγματικά χρειάζεται για το σχεδιασμό του συστήματος. Αφού συλλέγουν οι παραπάνω πληροφορίες, στόχος, πλέον της επιχείρησης, είναι να συνδυάσει όλες αυτές τις πληροφορίες και να συνθέσει το παζλ τοποθετώντας τα κομμάτια στη σωστή τους θέση, δηλαδή να προβεί στο σχεδιασμό του συστήματος ABC, ο οποίος πραγματοποιείται με μια σειρά από διαδοχικά.

ΒΗΜΑΤΑ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ A.B.C.

1^ο βήμα

Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν

Από το πλήθος των δραστηριοτήτων που μπορεί κάποιος να διακρίνει σε μια επιχείρηση, ένα μόνο μικρό ποσοστό θα χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες του A.B.C..

Ένας χρυσός κανόνας υποδεικνύει ότι όσες δραστηριότητες χρησιμοποιούν λιγότερο

από το 5% του χρόνου ενός εργαζομένου, ή της παραγωγικής δυναμικότητας ενός πόρου θα πρέπει να παραλείπονται από την ανάλυση (να αγνοούνται). Για να μην αποπροσανατολιστούν οι υπεύθυνοι στην πληθώρα των δραστηριοτήτων που τυχόν θα βρουν, θα πρέπει πάντα να έχουν υπ' όψιν τους τον αντικειμενικό στόχο του A.B.C. και να δώσουν ιδιαίτερο βάρος σε εκείνες τις δραστηριότητες που σκοπεύουν στην όσο το δυνατόν επιτυχέστερη εκπλήρωσή του (εφαρμόζεται το A.B.C. για την ορθότερη τιμολόγηση των προϊόντων και επομένως απαιτείται συστηματική καταγραφή και παρακολούθηση εκείνων των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τα προϊόντα, ή για τον έλεγχο της κερδοφορίας των πελατών και άρα απαιτείται αναλυτική καταγραφή και μελέτη ιδιαίτερος εκείνων των δραστηριοτήτων που σκοπεύουν στην εξυπηρέτηση κάθε πελάτη). Η πιθανή συγκέντρωση των δραστηριοτήτων σε κέντρα δραστηριότητας είναι μια ακόμα σπουδαία παράμετρος που πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν όσον αφορά το επίπεδο ανάλυσης σε αυτή την φάση (θα συζητηθεί εκτενέστερα στη συνέχεια). Η εμπειρία έχει δείξει ότι 10-30 δραστηριότητες είναι ένας καλός αριθμός για ένα σύστημα A.B.C. που στοχεύει στη σωστή εκτίμηση του κόστους των προϊόντων και της εξυπηρέτησης των πελατών.

2° βήμα

Αναγνώριση των στοιχείων κόστους και καθορισμός της ποσότητας των πόρων που αναλώνει η επιχείρηση προκειμένου να εκτελέσει την κάθε δραστηριότητα στοιχεία κόστους είναι το ακριβές κόστος κάθε πόρου της επιχείρησης περιλαμβανομένων της εργασίας, των μηχανών, των κτιρίων, των υλικών, του εξοπλισμού. Προχωρώντας την ανάλυση σε μεγαλύτερο βάθος μπορούμε να διακρίνουμε δύο κατηγορίες στοιχείων κόστους. Αφενός μεν, αυτά που είναι δυνατόν να ανιχνεύσουμε (ανιχνεύσιμο κόστος) και σχετίζονται άμεσα (άμεσο κόστος) με συγκεκριμένα προϊόντα (όπως οι α' ύλες για την παραγωγή ενός προϊόντος), και τα οποία δεν παρουσιάζουν δυσκολίες στην κατανομή τους.

Υπάρχουν όμως εκείνα τα κόστη που δημιουργούνται για να εκτελέσουν ή να υποστηρίξουν δραστηριότητες που εκ πρώτης όψεως δεν είναι εφικτό να υπολογιστούν και ενδεχομένως να οδηγούν σε αλλοίωση της πραγματικής εικόνας του κόστους ενός προϊόντος και την κατανομή τους σε συγκεκριμένα προϊόντα. Η δεύτερη κατηγορία κόστους αποτελείται από ένα μεγάλο αριθμό διαφορετικών δαπανών που πραγματοποιούνται σε διαφορετικά επίπεδα. Μέχρι τώρα τα

παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αναγνώριζαν μόνο εκείνα τα κόστη που προκαλούνταν από δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Υπάρχουν, όμως, και κόστη που προκαλούνται από δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος συνολικά.

Ένα σύστημα A.B.C. αποδίδει το κόστος σε εκείνο το επίπεδο δραστηριότητας το οποίο το προκαλεί. Όταν κόστη σε επίπεδα παρτίδας ή προϊόντος διαιρούνται με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται, δίνεται η λανθασμένη εντύπωση ότι τα κόστη αυτά μεταβάλλονται ανάλογα με τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων. Οι πόροι, όμως, που αναλώνονται σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος όχι μόνο δεν εξαρτώνται από τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων, αλλά και δεν μπορούν να ελεγχθούν σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Τα κόστη σε επίπεδα παρτίδας ή προϊόντος μπορούν να ελεγχθούν μόνο εφόσον ελεγχθούν οι δραστηριότητες (στα αντίστοιχα επίπεδα) που τα προκαλούν. Για παράδειγμα, το κόστος που απαιτείται για τον ανασχεδιασμό ενός προϊόντος αφορά το προϊόν συνολικά και δεν εξαρτάται από τον αριθμό των μονάδων ή των παρτίδων του που τελικά θα παραχθούν.

Ως εκ τούτου, η κατανομή αυτού του κόστους σε κάθε συγκεκριμένη μονάδα του προϊόντος που παράγεται αποτελεί μια λανθασμένη πρακτική (το κόστος είναι το ίδιο είτε παραχθούν 100, είτε 1.000.000 μονάδες, καθώς η επιχείρηση το υφίσταται προτού ενδεχομένως αποφασίσει για τον τελικό όγκο παραγωγής). Το ίδιο ισχύει και για τον αριθμό των παρτίδων, επειδή το κόστος είναι το ίδιο είτε παραχθούν 10, είτε παραχθούν 1.000 παρτίδες. Επομένως, το κόστος αυτό αφορά συνολικά το προϊόν και θα πρέπει να κατανεμηθεί σε επίπεδο προϊόντος προκειμένου η διοίκηση να έχει σωστή και ασφαλή πληροφόρηση για το κόστος των δραστηριοτήτων της.

Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος (unit – level activity) είναι εκείνες οι δραστηριότητες που πρέπει να εκτελεστούν για κάθε μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας που παράγεται και η ποσότητά τους είναι ανάλογη με το ύψος παραγωγής και τον όγκο πωλήσεων. Παράδειγμα τέτοιας δραστηριότητας είναι ο έλεγχος στο 100% των παραγόμενων προϊόντων. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας (batch – level activities) είναι εκείνες που πρέπει να εκτελεστούν για κάθε παρτίδα προϊόντος, ανεξαρτήτως των μονάδων που η παρτίδα περιλαμβάνει. Παραδείγματα αποτελούν οι προετοιμασίες των μηχανών, οι παραγγελίες υλικών, η διεκπεραίωση μιας παραγγελίας. Κατά αντιστοιχία με τις δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος υπάρχουν και οι δραστηριότητες σε επίπεδο παραγγελιών (order sustain activities) οι

οποίες στοχεύουν στη διεκπεραίωση συγκεκριμένων παραγγελιών και είναι ανεξάρτητες από το μέγεθος και το περιεχόμενο της κάθε παραγγελίας.

Οι δραστηριότητες σε επίπεδο πελατών (customer sustaining activities) στοχεύουν στην εξυπηρέτηση και διατήρηση συγκεκριμένων πελατών και αφορούν αποφάσεις όπως η διατήρηση ή μη ενός πελάτη, η αλλαγή του βαθμού των υποστηρικτικών υπηρεσιών που παρέχονται σε ένα πελάτη και όχι αποφάσεις ως προς το μίγμα ή τον όγκο των πωλήσεων που ο πελάτης ζητά από την επιχείρηση. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης (facility sustaining activities) είναι εκείνες που περιλαμβάνονται στη γενική διοίκηση μιας επιχείρησης, όπως η συντήρηση των κτιρίων, η ασφάλιση.

Παραδείγματα εξόδων που αποδίδονται σε συγκεκριμένα επίπεδα δραστηριότητας

Η ιεράρχηση των δραστηριοτήτων επιτρέπει την χαρτογράφηση όλων των εξόδων κατά ένα τρόπο που να είναι δυνατή η ανεύρεση μιας σχέσης αιτίου - αιτιατού. Η λογική της A.B.C είναι να κατανέμεται το κάθε στοιχείο κόστους στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο της ιεραρχίας των δραστηριοτήτων, ώστε η διοίκηση να εφοδιάζεται με ακριβείς πληροφορίες ως προς το κόστος λειτουργίας της. Με την ιεράρχηση των δραστηριοτήτων αποκαλύπτονται τεράστιες δυνατότητες για μείωση του κόστους. Τα τελευταία χρόνια οι περισσότερες ευκαιρίες εντοπίζονται σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος, το κόστος των οποίων δραστηριοτήτων ανέρχεται περίπου στο 50% του συνολικού κόστους μιας επιχείρησης.

3^ο βήμα

Κατανομή του κόστους σε κέντρα δραστηριότητας.

Στο πρώτο βήμα της διαδικασίας σχεδιασμού έγινε η αναγνώριση των δραστηριοτήτων και η τελική επιλογή ορισμένων από αυτές. Η ως τώρα ανάλυση μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επιλογή πολλών δραστηριοτήτων, τις οποίες αν η επιχείρηση παρακολουθεί και μελετά μεμονωμένα ενδεχομένως να κληθεί να αντιμετωπίσει ένα μεγάλο κόστος. Κρίνεται, λοιπόν, σκόπιμη στο βήμα αυτό η συνένωση διαφόρων, σχετικών μεταξύ τους, δραστηριοτήτων, ώστε να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας, με σκοπό τον περιορισμό του όγκου και των λεπτομερειών των πληροφοριών που συγκεντρώνονται και τη μείωση του κόστους

που απαιτείται για την παρακολούθηση της κάθε δραστηριότητας χωριστά. Για παράδειγμα, όλες εκείνες οι χωριστές δραστηριότητες που αφορούν τον χειρισμό και τις μετακινήσεις των υλικών (συνδέονται με την παραλαβή των α' υλών και υλικών μέχρι και την προώθησή τους στην παραγωγική διαδικασία) θα μπορούσαν να συνδυαστούν και να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας με τον τίτλο «Δραστηριότητα Παραλαβής και Προώθησης α' Υλών & Υλικών» (Material Handling). Στο δεύτερο βήμα της διαδικασίας του σχεδιασμού είχε γίνει η αναγνώριση των στοιχείων κόστους και ο καθορισμός της ποσότητας των πόρων που αναλώνει η επιχείρηση προκειμένου να εκτελέσει την κάθε δραστηριότητα Έχοντας συγκεντρώσει τις δραστηριότητες σε κέντρα δραστηριοτήτων, γίνεται η κατανομή του κόστους των πόρων στα κέντρα αυτά με την χρησιμοποίηση των κατάλληλων οδηγών κόστους (οδηγοί κόστους 1ου σταδίου).

4° βήμα

Αναγνώριση των προϊόντων, πελατών και υπηρεσιών της επιχείρησης στα τρία προηγούμενα βήματα έγινε η αναγνώριση των δραστηριοτήτων και ανιχνεύθηκε το κόστος για την πραγματοποίησή τους. εν πρέπει να λησμονούμε, όμως, για ποιο λόγο η επιχείρηση πραγματοποιεί αυτές τις δραστηριότητες, και αυτός δεν είναι άλλος από την ανάγκη για σχεδιασμό, παραγωγή και διανομή προϊόντων και υπηρεσιών στους πελάτες της. Η σημαντικότητα αυτού του βήματος συχνά υποτιμάται από τη διοίκηση. Η εστίαση στην αποτελεσματικότητα ή το κόστος των δραστηριοτήτων δεν απαντά στο πλέον κρίσιμο ερώτημα:

- Υπάρχει λόγος για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα ;
- Είναι η δραστηριότητα αυτή αξία στο τελικό προϊόν;
- Το προϊόν που δίνεται στον πελάτη είναι αυτό που εκείνος θέλει;

Σε αυτό το βήμα θα γίνει η σύνδεση του κόστους με εκείνα τα προϊόντα, εκείνες τις υπηρεσίες και εκείνους τους πελάτες που πραγματικά φέρνουν κέρδη στην επιχείρηση.

5° βήμα

Επιλογή των οδηγών κόστους του 2ου σταδίου

Στο 5^ο βήμα καθορίζονται τα κριτήρια για την κατανομή του κόστους από τα κέντρα δραστηριότητας στα προϊόντα. Τα κριτήρια αυτά είναι δύο:

- Η ευκολία συγκέντρωσης πληροφοριών σχετικών με τον οδηγό κόστους.
- Ο βαθμός στον οποίο ο οδηγός κόστους μετρά με ακρίβεια την ανάλωση της δραστηριότητας από το προϊόν.

Η επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστους είναι ένα ζήτημα πραγματικό για τις επιχειρήσεις. Η επιλογή ενός απλού και εύκολα μετρήσιμου οδηγού συνεπάγεται μειωμένο κόστος, αλλά ενδεχομένως να μην δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες, όσο χρειάζεται. Από το άλλο μέρος, η επιλογή ενός σύνθετου και δύσκολα μετρήσιμου οδηγού μπορεί να συνεπάγεται μεγάλο κόστος, αλλά να δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες, ώστε η ωφέλεια εξ αυτών να αντισταθμίζει το κόστος αυτό. Στη βιβλιογραφία αναγνωρίζονται 3 τύποι οδηγών κόστους δευτέρου σταδίου, με βάση 3 χαρακτηριστικά που διακρίνουν τις δραστηριότητες, δηλαδή τη συχνότητα, τη διάρκεια και το κόστος εκτέλεσής τους :

A) Οδηγοί κόστους με βάση τον αριθμό των συναλλαγών (transactions drivers), όπως ο αριθμός των set ups ή των παραγγελιών υλικών, που μετρούν πόσο συχνά μια δραστηριότητα εκτελείται. Παραδείγματος χάριν, τα set ups ή οι παραγγελίες υλικών χρειάζονται τον ίδιο χρόνο και την ίδια προσπάθεια για να εκτελεστούν ανεξάρτητα από το ποιο προϊόν παράγεται ή ποιο υλικό παραγγέλλεται. Είναι ο πιο φθηνός τύπος οδηγού κόστους, λόγω της ευκολίας μέτρησης του, αλλά σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να αποδειχτεί και ο λιγότερο ακριβής (όταν, για παράδειγμα, διαφορετικά είδη προϊόντος απαιτούν set ups με διαφορετικό χρόνο εκτέλεσης).

B) Οδηγοί κόστους με βάση τη διάρκεια (duration drivers), που μετρούν τον χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, όπως π.χ. ο χρόνος διάρκειας ενός set up. Αυτού του τύπου οδηγού κόστους είναι ιδιαίτερα χρήσιμοι σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από πολύπλοκες παραγωγικές διαδικασίες που διαφέρουν μεταξύ των διαφόρων προϊόντων. Παραδείγματος χάριν, εάν προϊόν μπορεί να χρειάζεται ένα set up διάρκειας 10 λεπτών, ενώ ένα άλλο προϊόν ένα set up διάρκειας 6 ωρών.

Γ) Οδηγοί κόστους με βάση την ένταση (intensity drivers), που καταγράφουν τόσο τη συχνότητα και τον χρόνο εκτέλεσης μιας δραστηριότητας, όσο και το κόστος των πόρων που δεσμεύουν. Για παράδειγμα ένα πολύπλοκο προϊόν καταγράφεται όχι μόνο ο αριθμός των set ups και ο χρόνος διάρκειας τους, αλλά και το κόστος που συνεπάγεται η δέσμευση άλλων πόρων, όπως πιο εξειδικευμένο προσωπικό και πιο ακριβός εξοπλισμός. Για μια δραστηριότητα όπως είναι η παροχή υποστηρικτικών υπηρεσιών σε υφιστάμενους πελάτες, θα ήταν δυνατή η επιλογή ανάμεσα στους εξής διαφορετικούς οδηγούς κόστους ανάλογα με τις απαιτήσεις της επιχείρησης:

- Αριθμός πελατών, εφόσον όλοι οι πελάτες κοστίζουν το ίδιο (transaction driver)
- Ώρες εξυπηρέτησης του κάθε πελάτη, εφόσον διαφορετικοί πελάτες απαιτούν διαφορετικό χρόνο υποστήριξης, αλλά κάθε ώρα κοστίζει στην επιχείρηση το ίδιο (duration driver)
- Πραγματικό κόστος ανά πελάτη, εφόσον αφιερώνονται διαφορετικός χρόνος και διαφορετικοί πόροι για την εξυπηρέτηση κάθε πελάτη (intensity driver).

Κεφάλαιο 5 : Εφαρμογή A.B.C. στην σύγχρονη επιχείρηση

5.1 Συνέντευξη από την Αθηναϊκή Ζυθοποιία

Μια από τις εταιρίες που έχουν εφαρμόσει την Κοστολόγηση Κατά δραστηριότητα στον διεθνή χώρο και δραστηριοποιείτε εδώ και χρόνια στον ελλαδικό χώρο των επιχειρήσεων είναι η αθηναϊκή ζυθοποιία. Στην συνέχεια θα αναφέρουμε ένα ερωτηματολόγιο το οποίο απαντήθηκε από τον υπεύθυνο χειρισμού και λειτουργίας της A.B.C., Mr. G. Bassilopoulos στο τμήμα λογιστηρίου, ο οποίος μας κατατόπισε στην διαδικασία μετάβασης της επιχείρησης πάνω στο συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης, από πότε γνώρισε και εισήλθε στην παραγωγή και τις εντυπώσεις για την λειτουργία του μέχρι σήμερα, αλλά χωρίς να μας δώσει δεδομένα καθώς τα χαρακτήρισε ως «απόρρητα».

- Πως μάθατε για την A.B.C. ;

Η Αθηναϊκή Ζυθοποιία Α.Ε. είναι από τις παλαιότερες εταιρίες στην αγορά, από το 1963 εκπροσωπεί τη Heineken N.V. στην Ελλάδα με έδρα την Ολλανδία. Η εταιρία παρακολουθώντας τις νέες εξελίξεις για τα νέα συστήματα κοστολόγησης και την εφαρμογή τους στις βιομηχανίες, η κεντρική διοίκηση με τις συμβουλές των managers ερεύνησαν το ενδεχόμενο της A.B.C. και τα οφέλη που θα μπορούσαν να υπάρξουν στον κοστολογικό τομέα του προϊόντος. Μετά από συσκέψεις και την απόφαση των μετόχων να προχωρήσει αυτό το σύστημα κοστολόγησης, το 1990 στην Αγγλία ανατέθηκε σε μια εταιρία ειδικευμένη, η οποία δημιούργησε ένα υπόβαθρο στο οποίο οι υπάλληλοι της Αθηναϊκής Ζυθοποιίας στην Σουηδία επεξεργάστηκαν και μορφοποίησαν την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα στα μέτρα και τις ανάγκες που θα ωφελούσε και θα είναι εφικτή η εφαρμογή του στα προϊόντα της, με λίγα λόγια το πρόγραμμα δημιουργήθηκε από την ίδια την εταιρία το οποίο ύστερα και κατοχύρωσε.

- Ποιες ήταν οι πρώτες εντυπώσεις ; Αντιμετωπίσατε κάποιες δυσκολίες στην εφαρμογή του και αν ναι ποιες ήταν αυτές ;

Το σύστημα της A.B.C. χρησιμοποιήθηκε πιλοτικά στην αρχή καθώς προσπαθούσαμε να επιλέξουμε τους οδηγούς κόστους στους οποίους θα δώσουμε βάση και σαν πρώτη εντύπωση μας άφησε ικανοποιητικά αποτελέσματα. Σίγουρα ένα νέο πρόγραμμα αντιμετωπίζει δυσκολίες στην αρχή και γι' αυτό στηρίζεται στο έμπειρο προσωπικό που θα το σχεδιάσει, αλλά το βασικότερο σε εισαγωγικά πρόβλημα ήταν η μετάβαση από το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης το οποίο ήταν χρονοβόρο και απαιτούσε εξειδικευμένες γνώσεις λογιστικής.

- Πιστεύεται ότι μέχρι σήμερα η επιλογή της A.B.C. είχε θετικές επιδράσεις ή αρνητικές για την καλύτερη διοίκηση της εταιρίας ;

Η A.B.C. μας έχει προσφέρει πλήθος δυνατοτήτων όσον αφορά τον καταμερισμό του κόστους στα προϊόντα μας και γενικότερα στην καλύτερη κατανομή των εξόδων, καθώς μπορούμε πλέον να κατανοήσουμε ποιά δαπάνη γίνεται και για ποιο λόγο. Για

παράδειγμα στην γραμμή παραγωγής ενός *μπουκαλιού «X»* σε σχέση με ένα *κουτάκι «X»* μας διευκόλυνε στην εμφάνιση του κόστους επιβάρυνσης όχι μόνο για το κάθε προϊόν ξεχωριστά αλλά και το πόσο μας κοστίζει η αλλαγή της γραμμής παραγωγής από το *μπουκάλι* και το *set up* των μηχανημάτων για να παραχθεί το *κουτάκι*. Οπότε την επόμενη φορά θα υπολογίσουμε την αλλαγή των μηχανών, δηλαδή «πόσες ώρες χρειάστηκαν για αυτή την μετατροπή; 1 ή 2 ώρες, για να το προσθέσουμε στον οδηγό κόστους «Ωρες Μηχανημάτων» και στην τελική τιμή του προϊόντος. Το θετικό του συστήματος είναι ότι εκτός του ότι μπορούμε να δούμε ποιο αναλυτικά τα γενικά έξοδα της εταιρίας, πράγμα αδύνατο με το παλιό σύστημα και έχουμε ένα περίπου 90% ποσοστό ελέγχου των εξόδων σε σχέση κα με τα έσοδα. Μπορούμε να λαμβάνουμε καλύτερες αποφάσεις διοικητικά γιατί όπως σας ανέφερα και στο παράδειγμα οι «Ωρες Μηχανημάτων» έχουν σχέση και με την ζήτηση του προϊόντος και είναι σε αναλογία μεταξύ τους και όλα αυτά μαζί με το marketing που έχει γίνει για το συγκεκριμένο προϊόν. Ένα ακόμη θετικό είναι ότι μπορούμε και ανατροφοδοτούμε τις αποφάσεις, αξιολογούμε την επίδοση των υπαλλήλων μας και το μερίδιο ευθύνης ξεχωριστά καθώς μπορούμε και να παρακολουθήσουμε αν μια απόφαση αποδείχτηκε σωστή ή όχι και πώς μπορούμε να την βελτιώσουμε, οπότε αποφεύγουμε και δευτερεύοντα λάθη και να αυξήσουμε τα έξοδα σε μια δραστηριότητα για παράδειγμα αγοράσαμε περίπου 25.000 τόνους ελληνικού κριθαριού σε ποσότητα αυξημένη κατά 50% σε σχέση με την περσινή, αυτό σημαίνει ότι αυξήθηκαν οι πωλήσεις μας με αφορμή την νέα καμπάνια οπότε αγοράσαμε περισσότερες Α Ύλες. Φυσικά τα θέματα απόφασης είναι αρμοδιότητα της διοίκησης και των managers, εμείς συλλέγουμε μόνο τα στοιχεία και καταμερίζουμε το κόστος για κάθε δραστηριότητα, τα οποία αξιολογούνται από τα ανώτερα στελέχη. Το αρνητικό κομμάτι της A.B.C. είναι οι οδηγοί κόστους και οι δραστηριότητες σε αυτούς καθώς μπορεί να μην καθορίζονται ικανοποιητικά για την σωστή εμφάνιση του κόστους. Βέβαια το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι επίσης δαπανηρό διότι απαιτούνται resources (πόροι) ώστε να μπορούμε να το παρακολουθήσουμε, αλλά τα οφέλη είναι περισσότερα καθώς μετά από προσπάθεια βελτίωσης, το κόστος για την λειτουργία του εξανεμίζεται οπότε ο όγκος εργασιών εδώ λαμβάνει σημαντικό ρόλο.

- Ποια θεωρείτε εμπειρικά την εξέλιξη του συστήματος με βάση την επιχείρηση στην οποία εργάζεστε καθώς και την προσωπική σας γνώμη για αυτό ;

Το σημαντικότερο και αυτό που κατανοούμε εμείς από την λειτουργία και τον έλεγχο της είναι ότι : η ABC ψάχνει να βρει όσο το δυνατόν με μεγαλύτερη ακρίβεια ποια κόστη έχουν σηματοδοτήσει καθοριστικό ρόλο για να κατασκευαστεί το προϊόν από την πλευρά του κόστους και από την άλλη πλευρά λόγο του, ότι υπάρχει μια τιμή πώλησης. Με βάση τις εκπτώσεις του προϊόντος συνδυάζουμε, στο τέλος την αντιστοιχία των εσόδων από τα τιμολόγια και αποτιμούμε τα κέρδη της επιχείρησης, δηλαδή εάν στον ετήσιο ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης η εταιρία παρουσιάζεται ζημιογόνος ή επικερδής και πού οφείλεται αυτό το αποτέλεσμα. Βέβαια εμείς στηριζόμαστε ποιο στρατηγικά, αναλύοντας τα αποτελέσματα χρήσης στο κάθε προϊόν, σε σχέση με τα διαφορετικά προϊόντα (από πού προήλθαν τα κέρδη) σε σχέση με τις δαπάνες και έτσι παρακολουθούμε στο τέλος όλο τον μετασχηματισμό της διαδικασίας από τα προηγούμενα έτη μέχρι το σήμερα, χαράζοντας κατευθυντήριες γραμμές για το μέλλον.

5.2 Παράδειγμα εφαρμογής στην Εταιρεία Everest

Στην παρακάτω ενότητα θα παρουσιάσουμε την εφαρμογή της A.B.C. από την Εταιρία Everest οποία μας χορήγησε τα σχετικά στοιχεία.

Πίνακας 1. Τα αποτελέσματα χρήσεως τον μήνα Ιούλιο

(ποσά σε Ευρώ)	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	01/07/10-31/07/10
Κύκλος εργασιών	1.006.522,68

Μείον: FOOD COST	587.213,42
(% επί του κύκλου εργασιών)	58,3%
Μείον: Κόστος παραγωγής (προ αποσβέσεων) ¹	129.535,39
(% επί του κύκλου εργασιών)	12,9%
Μικτό κέρδος (προ αποσβέσεων)	289.773,87
(% επί του κύκλου εργασιών)	28,8%
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	
Μικτό κέρδος (προ αποσβέσεων)	289.773,87
(% επί του κύκλου εργασιών)	28,8%
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας (προ αποσβέσεων) ¹	40.176,08
(% επί του κύκλου εργασιών)	3,99%
Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως (προ αποσβέσεων) ¹	1.107,77
(% επί του κύκλου εργασιών)	0,1%
Έξοδα λειτουργίας διανομής (προ αποσβέσεων) ¹	52.757,15
(% επί του κύκλου εργασιών)	5,2%
Έξοδα λειτουργίας αποθήκευσης (προ αποσβέσεων) ¹	23.718,52
(% επί του κύκλου εργασιών)	2,4%
Έξοδα λειτουργίας πώλησης (προ αποσβέσεων) ¹	7.100,89
(% επί του κύκλου εργασιών)	0,7%
Λειτουργικό Αποτέλεσμα (προ αποσβέσεων-τόκων-φόρων EBDIT)	164.913,46
(% επί του κύκλου εργασιών)	16,4%
Αποσβέσεις DEP	19.593,09
(% επί του κύκλου εργασιών)	1,9%
Καθαρά λειτουργικά κέρδη(EBIT)	145.320,37
(% επί του κύκλου εργασιών)	14,4%
+ Έσοδα συμμετοχών	
+ Έσοδα χρεογράφων	4.603,78
+ Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών & χρεογράφων	
- Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχής & χρεογράφων	
- Έξοδα & ζημίες συμμετοχών & χρεογράφων	

+ Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	134,85
- Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	235,31
Κέρδη προ τόκων και φόρων	149.823,69
(% επί του κύκλου εργασιών)	14,9%
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	252,35
Κέρδη προ φόρων	149.571,34
(% επί του κύκλου εργασιών)	14,86%

Πίνακας 1α.

Άμεσα Υλ. Σφολιάτας	Άμεσα Υλ. Χαρτικά	Άμεσα Υλ. Καφέ	Άμεσα Υλ. Εμπορεύματα				
137.124,91	36.469,69	1.316,62	412.302,2				587.2 13,42
Μισθοί Σφολιάτας	Εμμέσως Άμεσα	Αμέσως Άμεσα	Μισθοί Χαρτικών	ΓΒΕ σφολιάτας	ΓΒΕ χαρτικών	ΓΒΕ καφέ	
84.688,48	Προϊστάμενο ι Σφολιάτας	εργάτες	8.910,76	26247,8 8	7088,27	2600	129.5 35,39
	15039,55	69648 ,93		Εμμέσως Άμεσα			0,00
(% επί του κύκλου εργασιών)	28,8%			110.936, 36			

Πίνακας 2. Κόστους Παραγωγής

ΕΙΝΑΙ ΚΠ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ + ΚΠ ΕΤΟΙΜΩΝ	FC= Food Cost = Άμεσα Υλικά				
ΕΙΝΑΙ ΚΠ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ + ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ					
ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑ ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΤΟΥΣ 2009					
ΚΑΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΙΟΥΛΙΟΣ				ΣΥΝΟΛΟ
	ΣΦΟΛΙΑΤΑ	ΖΑΧΑΡ/ΣΤΕΙΟ	ΧΑΡΤΙ ΚΑ	ΚΑΦΕ Σ	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	366.672,24	1.015,75	55.498,82	8.024,00	431.210,81
			36.469,69	1.316,62	144.743,18
ΚΠ-FC-δαπάνες παραγωγής	6.905,72	1.055,32	-6.412,02	3.812,86	
σύνολο FC	137.124,91	0,00	36.469,69	1.316,62	
Κόστος Παραχθέντων με αποσβέσεις	267.817,66	1.055,32	48.375,91	7.767,39	
δαπάνες παραγωγής	123787,03	0,00	18318,24	2637,91	
F/C (ΑΥ)	122.986,34		35.991,36	1.316,62	158.977,70
ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (ΥΣ+ΧΑ)	12.476,80		478,33		12.955,13
ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΟΜΑΔΑ 2 (ΑΝ)	1.661,77				1.661,77
ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ	56.069,00		7.428,93		63.497,93
ΔΑΠΑΝΕΣ					
ΣΤΑΘΕΡΕΣ	193.193,91	0,00	43.898,62	1.316,62	238.409,15
ΕΜΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ	7.067,36		337,72		7.405,08
ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	2.159,95		487,60	700,00	3.347,55
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ (ασφάλειες)	861,71		107,13	1.900,00	2.868,84
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	12.850,67		2.319,21	37,91	15.207,79
ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ					0,00
φύλαξη	2.154,26		609,70		2.763,96
προγραμματισμού παραγωγής					0,00
συντήρηση 62.04+61+62.05+60(μόνο Παχτίτης)	2.689,95				
ποιοτικός 62.04+61+62.05+60	4.742,33				
αποθήκη α υλών 62.04+61+62.05	194,25		21,58		
προμηθειών 62.04+61+62.05+60	2.042,30		226,92		
	34.762,78	0,00	4.109,86	2.637,91	41.510,55
	21.912,11	0,00	1.790,65	2.600,00	26.302,76
ΜΕΡΙΚΟ ΣΤΑΘΕΡΩΝ					
ΣΤΑΘΕΡΑ ΧΩΡΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ					
ΜΕΤΑΒΑΝΤΕΣ					
ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣ/ΚΟΥ	1.109,59		66,93		1.176,52
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ/ΚΟΥ	3.677,32		2.900,00		6.577,32
ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ	7.309,70		2.164,54		9.474,24
ΔΕΗ-ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1.204,83		347,03		1.551,86
ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	2.650,76		528,60		3.179,36
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	0,00				0,00
ΥΛΙΚΑ ΑΝΑΛΩΣΗΣ	0,00				0,00
ΛΟΙΠΑ					0,00
ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ αποθήκη	143,09				143,09
ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ-κασιμα					0,00
Α ΜΕΡΙΚΟ	16.095,29	0,00	6.007,10	0,00	22.102,39

					9
συντήρηση	1.403,69				1.403,69
ποιοτικός	95,51				95,51
αποθήκη α υλών	6.826,17		758,46		7.584,63
προμηθειών	125,04		13,89		138,93
καθαριότητας	8.409,55				8.409,55
ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ	16.859,96	0,00	772,35	0,00	17.632,31
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ	32.955,25	0,00	6.779,45	0,00	39.734,70
ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟ	260.911,94	0,00	54.787,93	3.954,53	319.654,40
ΜΙΚΤΟ ΜΕ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	105.760,30	1.015,75	710,89	4.069,47	111.556,41
ΜΙΚΤΟ ΜΕ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΔΗΣΗΣ	97.712,18	1.102,83	7.122,91	256,91	106.194,53
μικτό άνευ αποσβέσεων	119.624,29	1.102,83	8.913,56	2.856,61	132.497,29
ΑΝΑΛΥΣΗ Κ.Π					
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	83.576,00	157,74	57.881,80	4.034,84	145.650,38
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	75.011,98	232,17	59.792,90	221,98	135.037,05
ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ					
ΑΥΤ/ΣΗ	499,54				499,54
ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ		12,65			12,65
ΕΛΛΕΙΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ					0,00
ΚΟΣΤΟΣ R & D					0,00
ΔΩΡΕΑΝ ΔΕΙΓΜΑΤΑ	16,36				16,36
ΕΤΟΙΜΑ ΣΕ ΠΟΙΟΤΙΚΟ					0,00
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣ- ΚΑΤΑΛΟΓ					
ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΗΜΙΕΤΟΙΜΩΝ			4.500,92		4.500,92
-0,01	268.960,06	-87,08	48.375,91	7.767,39	325.016,28
Κ.Π ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ	267.817,66	1.055,32	48.375,91	7.767,39	325.016,28
Κ.Π ΑΝΕΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	254.966,99	1.055,32	46.056,70	7.729,48	309.808,49
ΜΙΚΤΑ ΑΝΕΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	111.705,25	-39,57	9.442,12	294,52	121.402,32
ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΤΥΠΕΣ-ΜΟΝΑΔΕΣ	1.142,40	-1.142,40			
ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ					
F/C (Food Cost)	135.463,14	0,00	36.469,69	1.316,62	171.932,83
ΑΜΕΣΑ	56.069,00	0,00	7.428,93	0,00	63.497,93
F/C ΚΑΙ ΑΜΕΣΑ	191.532,14	0,00	43.898,62	1.316,62	235.430,76
Γ.Β.Ε ΑΝΕΥ F/C-ΑΜΕΣΑ	69.379,80	0,00	10.889,31	2.637,91	82.907,02
Γ.Β.Ε ΑΝΑ ΩΡΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					
ΣΥΝΟΛΟ Γ.Β.Ε	69.379,800	0,000	10.889,310	2.637,910	82.907,020
ΣΤΑΘΕΡΑ ΑΝΕΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	21.912,11	0,00	1.790,65	2.600,00	26.302,76
σταθερά ανά πρότυπη ώρα	19,18	0,00	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	
ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ	34.617,02	0,00	6.779,45	0,00	41.396,47
μεταβλητά ανά ώρα	30,30	0,00	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	12.850,67	0,00	2.319,21	37,91	15.207,79
αποσβέσεις ανά ώρα	11,25	0,00	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	
ΣΤΑΘΕΡΑ ΑΝΑ ΩΡΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	
ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΑΝΑ ΩΡΑ	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	

ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			!	0!	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	#ΔΙΑΙΡ/0!	
Συντελεστής επιβάρυνσης					
ΕΠΙ ΜΕΡΙΚΟΥ F/C	191.532,14	0,00	43.898,62	1.316,62	235.430,76
ΑΜΕΣΑ					
ΣΤΑΘΕΡΑ	0,1144	#ΔΙΑΙΡ/0!	0,0408	1,9748	0,1117
ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ	0,1807	#ΔΙΑΙΡ/0!	0,1544	0,0000	0,1758
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,0671	#ΔΙΑΙΡ/0!	0,0528	0,0288	0,0646
ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ					
Μεταβλητές/εσοδα	0,6168	0,0000	0,9131	0,1641	0,6450
1-μεταβλητες/εσοδα	0,3832	1,0000	0,0869	0,8359	0,3550
αξία πώλησης νεκρού σημείου ποσοστό τζίρου	90.707,85	0,00	47.314,71	3.155,72	116.940,96
ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	366.672,24	1.015,75	55.498,82	8.024,00	431.210,81
σύνολο μεταβλητών	226.149,16	0,00	50.678,07	1.316,62	278.143,85
Περιθώριο	140.523,08	1.015,75	4.820,75	6.707,38	153.066,96
Σταθερές δαπάνες	34.762,78	0,00	4.109,86	2.637,91	41.510,55
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	105.760,30	1.015,75	710,89	4.069,47	111.556,41
ΒΑΘΜΟΣ ΕΠΙΡΡΟΗΣ ΑΥΞΗΣΗΣ ΤΖΙΡΟΥ ΣΤΑ ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΔΟΜΗ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ					
ΣΤΑΘΕΡΕΣ ΧΩΡΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ					
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ					
ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ(Γ.Β.Ε+F/C+ΑΜΕΣΑ)					
σχέση μεταβλητών/πωλησεις					
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΜΙΚΤΑ					
ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	403.339,46	1.117,33	61.048,70	8.826,40	474.331,89
ΣΤΑΘΕΡΕΣ	34.762,78	0,00	4.109,86	2.637,91	41.510,55
ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ	248.764,08	0,00	55.745,88	209,39	305.958,24
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	283.526,86	0,00	59.855,74	2.847,30	347.468,79
ΜΙΚΤΑ	119.812,61	1.117,33	1.192,97	5.979,10	126.863,11
επί πωλήσεως	29,71%	100,00%	1,95%	67,74%	26,75%
ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΚΕΡΔΩΝ αξία	14.052,31	101,58	482,08	1.909,63	15.306,70
Μεταβολή κερδών %	13,29%	10,00%	67,81%	46,93%	13,72%
Συντελεστής πρόβασης	1,3281	1,0000	1,7811	1,0000	1,3721
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ					
ΕΤΟΙΜΑ					
Απογραφή έναρξης	83.576,00	157,74	57.881,80	4.034,84	145.650,38
Απογραφή λήξης	75.011,98	232,17	59.792,90	221,98	135.037,05
ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	79.293,99	194,96	58.837,35	2.128,41	140.343,72
Α ΥΛΕΣ					
Απογραφή έναρξης					200.589,82

Απογραφή λήξης					0,00
ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ					100.294,91
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ					
Απογραφή έναρξης					222.197,86
Απογραφή λήξης					0,00
ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ					111.098,93
ΣΥΝΟΛΙΚΑ					
Απογραφή έναρξης					568.438,06
Απογραφή λήξης					135.037,05
ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ					351.737,56

Πίνακας 3. Διοίκησης – Διάθεσης – Έρευνας (Εξόδα)

ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ Διοίκησης-διάθεσης-ερευνας ΚΑΤΑ ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΤΟΥΣ 2009					
	ΚΑΤΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ	ΙΟΥΛΙΟΣ			
			ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΕΡΕΥΝΑ	ΔΙΑΝΟΜΗ	ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ
	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		1.006.522,68	1.006.522,68	1.006.522,68	1.006.522,68
	F/C					
25	ΑΝΑΔΩΣΙΜΑ ΟΜΑΔΑ 2					
	ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ					
			0,00	0,00	0,00	0,00
	ΔΑΠΑΝΕΣ					
	ΣΤΑΘΕΡΕΣ					
	ΜΙΣΘΟΙ		31.664,18	0,00	17.541,93	15.273,58
62,04	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ		457,57	63,44		459,88
61+62.05	ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ + ασφάλειες		1.147,38	4,80	763,69	54,71
63.03	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ		82,17		253,33	
64.05+64.09	Συνδρομές δημοσιεύσεων + εξ.		587,46			
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		2.973,33	272,41	479,18	660,38
	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ					
	φύλαξη		569,05	121,94	81,29	528,41
	προγραμματισμού παραγωγής					
	καθαριότητας 60		1.458,58	85,79	85,79	85,79
	ΜΕΡΙΚΟ ΣΤΑΘΕΡΩΝ		38.939,72	548,38	19.205,21	17.062,75
						3.649,85

	ΜΕΤΑΒΑΗΤΕΣ					
60,02	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣ/ΚΟΥ	89,24	0,00	111,55	380,40	33,47
62.07	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ	0,00		2.527,79	183,75	
62.0....	ΔΕΗ-ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1.728,44	439,25	1.703,62	1.918,22	283,39
63	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	247,54	61,75	234,65	302,85	3,45
64.98	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	0,00	311,48	0,00	1.320,44	600,00
64.08	ΥΔΙΚΑ ΑΝΑΔΩΣΗΣ	0,00	0,00	0,00	180,63	
	ΛΟΙΠΑ (Δωρεές+ γραφική ύλη)	1.012,83				46,22
61.02+62.06	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ αποθήκη				2.016,36	2.443,79
64.00+64.00.03	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ-καυσίμα	335,36		29.141,79		40,72
	Α ΜΕΡΙΚΟ	3.413,41	812,48	33.719,40	6.302,65	3.451,04
	συντήρηση	467,84		292,40	994,18	
	ποιοτικός					
	αποθήκη α υλών					
	προμηθειών					
	καθαριότητας	328,44	19,32	19,32	19,32	
	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ	796,28	19,32	311,72	1.013,50	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΑΗΤΩΝ	4.209,69	831,80	34.031,12	7.316,15	3.451,04
	ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟ	43.149,41	1.380,18	53.236,33	24.378,90	7.100,89
	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΕΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	40.176,08	1.107,77	52.757,15	23.718,52	7.100,89

Πίνακας 4. Δεξαμενές Κόστους

ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΣΦΟΔΑΙΤΑΣ (92.00.00.01)

Α)Αμοιβές και έξοδα προσωπικού(60):

920000016000-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΕΜΙΣ. EVER	12.196,30	15.039,55
920000016001-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΗΜΕΡΟΜ. ΕΥΕ	56.643,57	69.648,93
920000016003-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΙ EVER	2.843,25	
920000016004-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΗΜΕΡΟΜ. EVER	13.005,36	
Total Α)Αμοιβές και έξοδα προσωπικού(60)	84.688,48	

Β)Παρεπόμενες Ασχολίες(6002):

Ρούχα , Γάλατα

920000016002-EVER ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ EVER	1.461,05	26.247,88
Total Β)Παρεπόμενες Ασχολίες(6002)	1.461,05	

α1) συντήρηση 60:

920000016000-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΕΜΙΣ. EVER	2.684,77	
920000016002-EVER ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ EVER	23,43	
920000016003-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΙ EVER	653,61	
Total α1) συντήρηση 60	3.361,81	

α2) καθαριότητα 60:

920000016001-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΗΜΕΡΟΜ. ΕΥΕ	5.351,59	
920000016002-EVER ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ EVER	224,00	
920000016004-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΗΜΕΡΟΜ. EVER	1.288,35	
Total α2) καθαριότητα 60	6.863,94	

α3) φύλαξη 60:

920000016001-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΗΜΕΡΟΜ. ΕΥΕ	702,26
920000016004-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΗΜΕΡΟΜ. EVER	159,31
Total α3) φύλαξη 60	861,57

α4) αποθήκη α υλών 60:

920000016001-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΗΜΕΡΟΜ. ΕΥΕ	4.888,33
920000016002-EVER ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ EVER	60,24
920000016004-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΗΜΕΡΟΜ. EVER	1.190,09
Total α4) αποθήκη α υλών 60	6.138,66

α5) ποιοτικός έλεγχος 60:

920000016000-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΕΜΙΣ. EVER	2.127,31
920000016002-EVER ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ EVER	28,73
920000016003-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΙ EVER	482,59
Total α5) ποιοτικός έλεγχος 60	2.638,63

α6) προμήθειες 60:

920000016000-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΕΜΙΣ. EVER	1.649,67
920000016002-EVER ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ EVER	15,06
920000016003-EVER ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΙ ΕΥΕ R	374,24
Total α6) προμήθειες 60	2.038,97

α) βοηθητικά τμήματα (60)

Γ)Αμοιβές και έξοδα τρίτων(61):	Ιατρός
920000016100-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	
EVER	2.776,87
Total Γ)Αμοιβές και έξοδα τρίτων(61)	2.776,87

γ1) συντήρηση 61:

920000016100-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	
EVER	5,18
Total γ1) συντήρηση 61	5,18

γ4) αποθήκη α υλών 61:

920000016100-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	
EVER	9,99
Total γ4) αποθήκη α υλών 61	9,99

γ5) ποιοτικός έλεγχος 61:

920000016100-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	
EVER	2.103,70
Total γ5) ποιοτικός έλεγχος 61	2.103,70

γ6) προμήθειες 61:

920000016100-EVER ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	
EVER	3,33
Total γ6) προμήθειες 61	3,33

γ) βοηθητικά τμήματα (61)

Δ)Παροχές τρίτων(62):

920000016200-EVER ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ EVER	7.214,31	
920000016202-EVERYΔΡΕΥΣΗΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ		
EVER	104,93	
920000016203-EVER ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ EVER	198,28	
920000016204-EVER ΕΝΟΙΚΙΟ EVER	2.331,24	
920000016205-EVER ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ EVER	220,01	
920000016207-EVER ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΕΙΣ EVER	5.003,83	επισκευές

Total Δ)Παροχές τρίτων(62) 15.072,60

δ1) συντήρηση 62:

920000016203-EVER ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ EVER	73,98
920000016207-EVER ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΕΙΣ EVER	651,51
Total δ1) συντήρηση 62	725,49

δ4) αποθήκη α υλών 62:

920000016202-EVER ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ EVER	9,54
920000016204-EVER ΕΝΟΙΚΙΟ EVER	171,29
920000016205-EVER ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ EVER	12,97
920000016207-EVER ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΕΙΣ EVER	675,00
Total δ4) αποθήκη α υλών 62	868,80

δ5) ποιοτικός έλεγχος 62:

920000016207-EVER ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΕΙΣ EVER	
Total δ5) ποιοτικός έλεγχος 62	

δ6) προμήθειες 62:

920000016203-EVER ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ EVER	124,30
Total δ6) προμήθειες 62	124,30

δ) βοηθητικά τμήματα (62)

Ε)Φόροι τέλη(63):

920000016303-EVER ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ EVER	14,58
920000016304-EVER ΔΗΜΟΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΤΕΛΗ EVER	1.161,69
920000016398-EVER ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ EVER	34,25
Total Ε)Φόροι τέλη(63)	1.210,52

ε1) συντήρηση 63:

920000016398-EVER ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ EVER	1,16
Total ε1) συντήρηση 63	1,16

ε4) αποθήκη α υλών 63:

920000016398-EVER ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ EVER	2,97
Total ε4) αποθήκη α υλών 63	2,97

ε5) ποιοτικός έλεγχος 63:

920000016398-EVER ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ EVER	0,82
Total ε5) ποιοτικός έλεγχος 63	0,82

ε6) προμήθειες 63:

920000016398-EVER ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ EVER	0,74
Total ε6) προμήθειες 63	0,74

ε) βοηθητικά τμήματα (63)

ΣΤ)Διάφορα έξοδα(64):

920000016400-EVER ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ EVER	143,09
920000016405-EVER ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ - ΕΙΣΦΟΡΕΣ EVER	
920000016407-EVER ΕΝΤΥΠΑ & ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ EVER	6,00
920000016408-EVER ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ EVER	1.545,61
920000016498-EVER ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ EVER	4.032,14
Total ΣΤ)Διάφορα έξοδα(64)	5.726,84

στ1) συντήρηση 64:

920000016408-EVER ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ EVER	
--	--

Total στ1) συντήρηση 64

στ2) καθαριότητα 64:

920000016408-EVER ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ EVER	1.545,61
--	----------

Total στ2) καθαριότητα 64 1.545,61

στ3) φύλαξη 64:

920000016498-EVER ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ EVER	1.292,69
--------------------------------------	----------

Total στ3) φύλαξη 64	1.292,69
στ4) αποθήκη α υλών 64:	
920000016408-EVER ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ EVER	
Total στ4) αποθήκη α υλών 64	
στ5) ποιοτικός έλεγχος 64:	
920000016405-EVER ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ - ΕΙΣΦΟΡΕΣ EVER	
920000016407-EVER	6,00
920000016408-EVER ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ EVER	
920000016498-EVER ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ EVER	88,69
Total στ5) ποιοτικός έλεγχος 64	94,69
στ6) προμήθειες 64:	
920000016408-EVER ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ EVER	
Total στ6) προμήθειες 64	
στ) βοηθητικά τμήματα (64)	

Z)Αποσβέσεις(66):

920000016600-EVER ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ EVER	12.850,67
Total Z)Αποσβέσεις(66)	12.850,67

Πίνακας 4. Μερισιμός Δαπανών & Α' Υλών

Επεξήγηση των όρων για κατανόηση των υπολογισμών

Μέτρηση Παραγωγής Προϊόντος : είναι η χρονομέτρηση της παραγωγικής διαδικασίας του ημιτέτοιμου προϊόντος.

Εργατοώρα = Work Hour (Wh)

Εργατοώρα = Μέτρηση Παραγωγής Προϊόντος * Τα τεμάχια αυτού του Προϊόντος

Συντελεστής μερισμού : είναι η Εργατοώρα (Wh) για παράδειγμα της λουκανικόπιτας / το Σύνολο της Εργατοώρας όλων των ειδών και ο τύπος είναι :

$\text{Συντελεστής Μερισμού} = \frac{\text{Wh Προϊόντος}}{\text{Σύνολο Wh Προϊόντων}}$
--

Εάν για παράδειγμα θέλουμε να μερίσουμε τους μισθούς των προϊσταμένων για τον λογαριασμό 60.00 υπολογίζουμε ως εξής : Συντελεστής μερισμού * Εμμέσως Άμεσα = 0.061900877 * 12.196,30 = 754,962 Ευρώ.

Κόστος/ τμχ : Παραγωγή Προϊόντος / Τελικό Άθροισμα = 53.340 / 16.706,88 = 0,313214848 Ευρώ ανά τμχ.

A1)

ΜΗΝΑΣ	Έτος	Περιγραφή	Τμήμα	Παραγωγή	ΣΥΝΟΛΟ food cost
7	21100	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙΤΤΑ ΚΑΤ'ΝΗ	ΣΦΟΛΙΑΤ	53.340,00	9.044,41
	9		A		
7	21108	ΤΥΡΟΠΙΤΤΑ(ΑΝΕΝΕΡΓΟ)ΚΟΥΡΟΥ	ΣΦΟΛΙΑΤ	0,00	0,00
	8	βουτ	A		
7	21115	ΖΥΜΑΡΑΚΙΑ ΠΙΤΣΑΣ ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ	1.188,00	212,67
	0		A		
7	21137	ΖΑΜΠΟΝΟΤΥΡΟΠΙΤΑ (Δ) ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ	0,00	0,00
	2		A		
7	21141	ΣΠΑΝΑΚΟΠΙΤΤΑ ΑΤΟΜΙΚΗ ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ	0,00	0,00
	3		A		
7	21143	ΤΥΡΟΠΙΤΤΑ ΣΤΡΟΓΓΥΛΗ 36 ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ	0,00	0,00
	3		A		
7	21143	ΣΠΑΝΑΚΟΠΙΤΤΑ ΣΤΡΟΓΓΥΛΗ 36cm	ΣΦΟΛΙΑΤ	7.665,00	13.186,09
	4	ΚΤΨ	A		
7	21143	ΣΠΑΝΑΚΟΠΙΤΤΑ(ΑΝΕΝΕΡΓΟ)ΝΗΣΤ.ΣΤ	ΣΦΟΛΙΑΤ	0,00	0,00
	5	ΡΟ	A		
7	21147	ΠΕΙΝΙΡΑΙ (Ε) ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ	47.600,00	14.828,50
	5		A		
7	21148	ΖΥΜΗ ΠΙΤΣΑΣ ΧΩΡΙΣ ΣΑΛΤΣΑ ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ	11.060,00	5.104,16
	0		A		
7	21148	ΜΠΕΙΚΟΝ ΜΕ ΠΑΡΜΕΖΑΝΑ (Ε) ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ	54.780,00	17.593,34
	2		A		
7	21149	ΖΑΜΠΟΝΟΤΥΡΟΠΙΤΤΑ(ΑΝΕΝΕΡΓΟ)(Ε)	ΣΦΟΛΙΑΤ	0,00	0,00
	4	Κ	A		
7	21152	ΤΥΡΟΠΙΤΤΑ(ΑΝΕΝΕΡΓΟ)ΜΕ ΦΕΤΑ	ΣΦΟΛΙΑΤ	0,00	0,00
	9	ΚΤΨ	A		

7	21153 0	ΠΙΤΣΑ ΖΑΜΠΟΝ ΤΥΡΙ 36CM ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	2.765,00	5.496,11
7	21153 4	ΠΙΤΣΑ ΜΕΔΙΤΕΡΡΑΝΕΑΝ 36cm ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	350,00	691,31
7	21153 9	ΤΥΡΟΠΙΤΑ ΜΕ ΚΑΣΕΡΙ (Ε) ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	91.100,00	20.220,58
7	21157 1	ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΣΠΕΣΙΑΛ (Ε) ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	38.400,00	9.385,46
7	21157 5	ΜΠΟΥΓΑΤΣΑ(ΑΝΕΝΕΡΓΟ)EVEREST ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	0,00	0,00
7	21160 1	ΣΟΚΟ ΠΙΤΑ (Ε) ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	0,00	0,00
7	21161 8	ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΜΕ ΣΑΛΤΣΑ ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	60.030,00	19.574,07
7	21169 5	ΦΥΛΛΟ ΜΙΑΦΕΙΓ 400gr ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	30,00	7,82
7	21169 8	ΖΥΜΑΡΑΚΙΑ ΠΙΤΣΑΣ PASTERIA ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	8.550,00	612,15
7	21170 0	ΣΠΑΝΑΚΟΠΙΤΑ ΤΑΨΙΟΥ ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	0,00	0,00
7	21170 1	ΤΥΡΟΠΙΤΑ ΤΑΨΙΟΥ ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	0,00	0,00
7	21170 2	ΤΥΡΟΠΙΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΤΨ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	193.500,0 0	20.186,28
7	21503 8	ΤΡΟΥΦΑ ΥΓΕΙΑΣ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	0,00	0,00
7	21504 2	ΓΥΑΛΙΣΤΙΚΟ ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΩΝ	ΣΦΟΛΙΑΤ Α	70,00	981,96
			ΣΦΟΛΙΑΤ Α	570.428,0 0	137.124,91
			ΣΥΝΟΛΟ	589.713,0 0	174.911,22

Α2)

Μέτρηση Παραγωγής			
	Wh (εργατοώρα)	Συντ. μερισμού	
0,0052	277,368	0,061900877	754,9617
	0	0	0
0,0049	5,8212	0,001299131	15,84459
	0	0	0
	0	0	0
	0	0	0
0,096	735,84	0,164219165	2002,866
	0	0	0
0,0074	352,24	0,07861024	958,7541
0,04	442,4	0,098731461	1204,159
0,006	328,68	0,073352298	894,6266
	0	0	0
	0	0	0
0,086	237,79	0,053068161	647,2352
0,1	35	0,007811033	95,26571
0,0052	473,72	0,10572122	1289,408

0,0069	264,96	0,059131754	721,1886
	0	0	0
	0	0	0
0,0065	390,195	0,087080747	1062,063
0,0064	0,192	4,28491E-05	0,5226
0,0025	21,375	0,00477031	58,18013
	0	0	0
	0	0	0
0,0047	909,45	0,202964122	2475,411
	0	0	0
0,083	5,81	0,001296632	15,81411
0,4607	4480,8412	1	12196,3
0,70			

A3)

Μισθοί Προϊσταμένων	Μισθοί Εργατών	Μισθοί Προϊσταμένων	Μισθοί Εργατών	Γάλατα	Ιατρός	Δικηγόροι	ΔΕΗ
6000	6001	6003	6004	6002	6100	6190	6200
754,96	3.506,29	175,99	805,04	90,44	171,90	0,00	446,57
15,84	73,57	3,69	16,90	1,89	3,61	0,00	9,37
2.002,85	9.301,86	466,95	2.135,69	239,94	456,02	0,00	1.184,70
958,74	4.452,72	223,51	1.022,35	114,84	218,28	0,00	567,13
1.204,15	5.592,45	280,70	1.284,02	144,23	274,17	0,00	712,27
894,62	4.154,89	208,57	953,95	107,17	203,68	0,00	529,18
647,25	3.005,92	150,92	690,12	77,49	147,39	0,00	382,85
95,26	442,43	22,21	101,59	11,41	21,70	0,00	56,36
1.289,35	5.988,37	300,54	1.374,95	154,56	293,51	0,00	762,66
721,18	3.349,40	168,12	769,02	86,39	164,20	0,00	426,59
1.062,07	4.932,57	247,59	1.132,53	127,23	241,82	0,00	628,24
0,52	2,40	0,12	0,55	0,06	0,12	0,00	0,31
58,25	270,53	13,57	62,12	6,97	13,27	0,00	34,47

2.475,44	11.496,74	577,09	2.639,66	296,54	563,60	0,00	1.464,26
15,82	73,43	3,68	16,87	1,89	3,60	0,00	9,35
12.196,30	56.643,57	2.843,25	13.005,36	1.461,05	2.776,87	0,00	7.214,31

A4)

6202	6203	6204	6205	6207	6303	6304	6398	6400	6407
6,50	12,27	144,30	13,61	309,74	0,89	71,91	2,12	8,85	0,37
0,13	0,26	3,03	0,29	6,51	0,02	1,51	0,04	0,18	0,01
17,23	32,56	382,82	36,13	821,70	2,39	190,77	5,61	23,52	0,97
8,24	15,58	183,26	17,30	393,35	1,15	91,32	2,69	11,25	0,48
10,38	19,58	230,17	21,71	494,03	1,44	114,72	3,37	14,12	0,59
7,70	14,54	170,99	16,13	367,04	1,07	85,21	2,51	10,51	0,45
5,53	10,58	123,75	11,71	265,51	0,72	61,63	1,85	7,62	0,31
0,82	1,55	18,20	1,71	39,08	0,12	9,07	0,27	1,12	0,06
11,13	20,91	246,44	23,28	529,06	1,58	122,78	3,64	15,05	0,61
6,20	11,73	137,85	13,01	295,88	0,85	68,69	2,03	8,46	0,36
9,14	17,27	203,01	19,16	435,74	1,28	101,16	2,98	12,47	0,52
0,00	0,01	0,10	0,01	0,21	0,00	0,05	0,00	0,01	0,00
0,49	0,94	11,14	1,05	23,90	0,08	5,56	0,15	0,68	0,03
21,30	40,25	473,17	44,63	1.015,60	2,96	235,80	6,95	29,07	1,24
0,14	0,25	3,01	0,28	6,48	0,03	1,51	0,04	0,18	0,00
104,93	198,28	2.331,24	220,01	5.003,83	14,58	1.161,69	34,25	143,09	6,00

A5)

6408	6498	6600	Γενικό άθροισμα	Τελικό άθροισμα	Κόστος/ τμχ	Συντελεστής Επιβάρυνσης Γ.Β.Ε μη προσδιοριστικών
						1,31
95,67	249,59	795,46	7.662,47	16.706,88	0,313214848	0,410311451
			0,00			
2,00	5,24	16,69	160,78			
			0,00			
			0,00			
			0,00			
253,83	662,14	2.110,33	20.328,01			
			0,00			
121,50	316,97	1.010,18	9.730,84			
152,61	398,09	1.268,74	12.221,54			
113,37	295,77	942,61	9.079,96			
			0,00			
			0,00			
81,99	213,99	681,95	6.569,08			
12,08	31,50	100,37	966,91			
163,42	426,26	1.358,59	13.086,69			
91,39	238,43	759,88	7.319,66			
			0,00			
			0,00			
134,59	351,12	1.119,04	10.779,53			
0,07	0,17	0,54	5,25			
7,39	19,25	61,37	591,21			
			0,00			
			0,00			
313,70	818,40	2.608,26	25.124,66			
			0,00			
2,00	5,22	16,66	160,44			
1.545,61	4.032,14	12.850,67	123.787,03			

Πίνακας 5. Τεχνική Προδιαγραφή Προϊόντος (Συναγή)

A)

Σ Υ	ΤΜΗΜ Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΤΟΙΜΟΥ	Α ΥΛΗ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ Α ΥΛΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤ Α (γρ.)	ΤΕ Μ	ΣΥΝΟΛ Ο	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟΤΗΤ Α (κιλά)
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	21400 4	ΦΙΑΜ ΠΟΛΥΕΘΥΛΕΝΙΟΥ 50Χ50	0,0015	5334 0	80,01	80,01
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24000 6	Χ/Β ΝΟ.2 (400x395x170,0.029m 3)	0,0167	5334 0	890,778	890,778
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24001 5	ΤΑΙΝΙΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΚΑΦΕ	0,0003	5334 0	16,002	16,002
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24011 0	ΘΕΡΜΙΚΗ ΑΥΤΟΚΟΛ. ΕΤΤΙΚΕΤΑ 17x7cm	0,0167	5334 0	890,778	890,778
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24100 5	ΑΛΑΤΙ ΨΙΛΟ ΜΑΓΕΙΡΙΚΟ	0,0014	5334 0	74,676	70,9422
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24173 7	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ ΦΡΑΝΦΟΥΡΤΗΣ 15cm 40gr	0,04	5334 0	2133,6	2133,6
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24173 8	DRESSING ΚΕΤΣΑΠ/ΜΟΥΣΤΑΡ ΔΑ (30/70)	0,015	5334 0	800,1	800,1
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24176 8	ΜΑΡΓΑΡΙΝΗ ΣΚΛΗΡΗ ΚΙΤΡΙΝΗ	0,0285	5334 0	1520,19	1444,1805
23	ΣΦΟΔ	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟΠΙ ΤΑ	24415 1	ΑΛΕΥΡΙ 70% ΜΑΛΑΚΟ	0,0583	5334 0	3109,722	2954,2359

B)

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	Μέτρησ η Μονάδος	ΑΙΤΟΥΜΕΝ Η ΠΟΣΟΤΗΤΑ	Μέση Τιμή Α Υλης	ΚΟΣΤΟ Σ
					9044,41
21400 4	ΦΙΑΜ ΠΟΛΥΕΘΥΛΕΝΙΟΥ 50Χ50	ΤΕΜ	80	1,530 8	122,48
24000 6	Χ/Β ΝΟ.2 (400x395x170,0.029m3)	ΤΕΜ	891	0,313 0	278,81
24001 5	ΤΑΙΝΙΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΚΑΦΕ	ΤΕΜ	16	0,800 0	12,80
24011 0	ΘΕΡΜΙΚΗ ΑΥΤΟΚΟΛ. ΕΤΤΙΚΕΤΑ 17x7cm	ΚΙΑ	891	0,012 6	11,22
24100 5	ΑΛΑΤΙ ΨΙΛΟ ΜΑΓΕΙΡΙΚΟ	ΚΙΑ	71	0,154 5	10,96
24173 7	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ ΦΡΑΝΦΟΥΡΤΗΣ 15cm 40gr	ΚΙΑ	2134	1,950 0	4160,52
24173 8	DRESSING ΚΕΤΣΑΠ/ΜΟΥΣΤΑΡΔΑ (30/70)	ΚΙΑ	800	1,200 0	960,12
24176 8	ΜΑΡΓΑΡΙΝΗ ΣΚΛΗΡΗ ΚΙΤΡΙΝΗ	ΚΙΑ	1444	1,300 0	1877,43
24415 1	ΑΛΕΥΡΙ 70% ΜΑΛΑΚΟ	ΚΙΑ	2954	0,545 0	1610,06

Σημείωση : Τα δεδομένα από τους παραπάνω πίνακες που αφορούν την εταιρία Everest, αφορούν ένα μέρος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα που χρησιμοποιεί και για ευνόητους λόγους δεν αναφέρθηκαν κάποιοι κοστολογικοί μέθοδοι για την κατανόηση της λειτουργίας του συστήματος.

Κεφάλαιο 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1 Συμπερασματικές σκέψεις για την ABC

Ερευνώντας την Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα (Activity Based Costing) βρεθήκαμε σε σκέψεις για την χρηστικότητα και την χρησιμότητα του συστήματος. Σίγουρα είναι μία νέα μέθοδος που θα απασχολήσει την κοινωνία των βιομηχανικών και πολυεθνικών εταιριών, βέβαια δεν μπορούμε να στηρίζουμε τις απόψεις μας στο ίδιο επίπεδο για τις μικρομεσαίες εταιρίες. Η εξέλιξη και οι δυνατότητες του συστήματος είναι αναπόφευκτα απεριόριστες, αυτό το καθιστά ποιο δύσκολο στην εφαρμογή του στα μελλοντικά λογιστικά τμήματα των επιχειρήσεων αλλά και ποιο αποδοτικό με την δημιουργία του. Από την συνέντευξη μας στην Αθηναϊκή Ζυθοποιία γνωρίσαμε ότι παρέχεται σε διάφορα επίπεδα λήψης αποφάσεων, το επίπεδο μονάδας, το επίπεδο των προϊόντων, το επίπεδο διοίκησης, το τμήμα επίπεδου του πελάτη καθώς και βελτίωση των αποφάσεων μάρκετινγκ όταν η ABC χρησιμοποιείται σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής. Από την επίσκεψη στο εργοστάσιο της Everest, κατανοήσαμε, την επιθετική κοστολόγηση που χρησιμοποιεί, αφού μερίζει κάποια από τα ΓΒΕ στο προϊόν, έτσι ώστε να γνωρίζει το πραγματικό κόστος του προϊόντος χωρίς αποκλίσεις και από την τελική μορφή της παραγωγής προς την διάθεση και πώληση του να καθορίζει την τιμή του και τα κέρδη της . Σύμφωνα με τις δραστηριότητες των θυγατρικών εταιριών στην Ελλάδα

διαπιστώνουμε ότι η πλειοψηφία το χρησιμοποιεί και ενδέχεται να αυξηθεί στο μέλλον, διότι και λόγω της οικονομικής κρίσης στη διεθνή αγορά, οι αποφάσεις θα πρέπει να απαρτίζονται από γεγονότα, αριθμούς και ακριβείς υπολογισμούς κόστους των προϊόντων έτσι ώστε να επικρατήσει μία γενική σταθερότητα. Μπορούμε να την χαρακτηρίσουμε όχι σε τόσο στενή έννοια, ως ένα δυνατό «οικονομικό όπλο» που οι συνέπειες της χρήσης του θα είναι ανάλογες. Η φύση της ABC μας δείχνει ότι βρίσκεται σε ένα δυναμικό περιβάλλον χωρίς όρια μεταβλητών αφού αυτό καθορίζεται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις της εταιρίας και αυτό συνεπάγεται στο ότι είναι πολύπλοκο να σχεδιαστεί και δαπανηρό να συντηρηθεί. Επισημαίνοντας όπως και για κάθε καινούργιο σύστημα κοστολόγησης, στην ανθρώπινη εξέλιξη πρέπει να λαμβάνονται όλοι οι παράμετροι που θα επιβαρύνουν τις αλληλένδετες και ξεχωριστές κοινωνικοπολιτικές ιδιότητες σε παγκόσμιο επίπεδο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. John Innes , Falconer Mitchell, Donald Sinclair, Management Accounting Research Τόμος 11, Κεφάλαιο 3, Σεπτέμβριος 2000, Σελ. 349-362
2. Βασιλείου Ν.Σαρσέντη, Αναστασίου Σπ.Παπαναστασάτου , (2002),Αθήνα, Κεφάλαιο 1, σελ 36
3. Drury, C. (2000). Management & Cost Accounting (5th edition). Thomson Learning.
4. Καπανταϊδάκης Ιωάννης (2010) www.mbasociety.gr/uploads/karantaidakis-5.doc
5. http://www.fititikospoudastirio.gr/el/html/limenathemata/Pdf/THEMATATA_KO STOUS__ASOE_TEI_PANTEIO_SEM.pdf
6. <http://www.business.aau.dk/~hojen/index-filer/4scm/ProfitPrioritiesFromABC.pdf>
7. http://el.wikipedia.org/wiki/Διοικητική_Λογιστική (2010)
8. "The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance", Πανεπιστήμιο Harvard Αναθεώρηση, Φεβρουάριος (1992)
9. http://en.wikipedia.org/wiki/Balanced_scorecard#cite_note-1(2010)
10. Γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, Άρθρο 203 (2002) Πέμπτη 23 Οκτωβρίου 2008 – Στρασβούργο
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0520+0+DOC+XML+V0//EL>
11. Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη (2002) Κοστολόγηση, Κεφάλαιο 2 σελ.39
12. Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη (2002) Κοστολόγηση, Κεφάλαιο 2 σελ.33-34

13. Μπέλας Αθανάσιος Επίκουρος Καθηγητής Πανεπιστήμιο Πατρών, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Σημειώσεις Κοστολόγηση Κατά Φάση σελ. 4
14. Kaplan, Robert S. and Bruns, W. *Accounting and Management: A Field Study Perspective* (Harvard Business School Press) (1987)