

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΛΗΨΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΦΑΡΜΑΚΗΣ
(ΑΜ 99044)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΑΛΕΒΙΖΟΠΟΥΛΟΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2003 - 2004

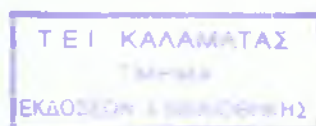
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<u>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</u>	1
-----------------------	---

<u>ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>	2
------------------------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ



1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	5
1.3 ΑΛΛΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	8
1.3.1 Κόστος Δαπάνη και Κόστος Έξοδο	8
1.4 ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	11
1.5 Η ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕΣΑ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ	14
1.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	18
2.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	19
2.3 ΤΥΠΟΙ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	20
2.4 ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	22
2.5 ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	23
2.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΑΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΟΡΘΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ	28
------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

4.1 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	32
4.2 ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	33
4.3 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	34
4.4 ΤΟ ΕΛΕΓΞΙΜΟ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΞΙΜΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	35
4.5 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	38
4.6 ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	39
4.7 ΤΟ ΕΝΩΜΕΝΟ Ή ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	40
4.8 ΤΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	40
4.8.1 Εισαγωγή	40
4.8.2 Αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα με βάση το άμεσο κόστος	42
4.8.3 Αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα με βάση το άμεσο κόστος	47
4.9 ΤΟ ΠΛΗΡΕΣ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	51

4.10	ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	52
4.11	ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	58
4.12	ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΕΡΕΥΝΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΜΟΡΦΩΝ Ή ΤΥΠΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΣΤΕΛΕΧΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

5.1	Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	64
5.2	ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	65
5.2.1	Εισαγωγικά	65
5.2.2	Τα στοιχεία που προέκυψαν	65
5.2.3	Τύποι κόστους που χρησιμοποιούνται για τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων που συνδέονται κατά κανόνα με την εσωτερική λειτουργία των επιχειρήσεων	68
5.3	ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	69
	<u>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ</u>	72
	<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	74

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι μάντζερς των επιχειρήσεων και των οργανισμών σήμερα ενδιαφέρονται πάρα πολύ για την αύξηση της παραγωγικότητας, τη μείωση του κόστους λειτουργίας και την αύξηση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Όλα αυτά ανάγονται στη γενικότερη φιλοσοφία της απανταχού επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους με την μικρότερη δυνατή επένδυση, σε συνδυασμό με τη χρήση των υφιστάμενων συντελεστών παραγωγής.

Η τεχνολογία έχει φτάσει στο αποκορύφωμα της εξέλιξής της και συνεχώς αναπτύσσεται σε νέα πεδία, γεγονός που παρέχει στον άνθρωπο τη δυνατότητα «να παράγει τα πάντα».

Είναι όμως φρόνιμο να χρησιμοποιούνται οι πολύτιμοι και συνεχώς άλλωστε μειούμενοι πόροι, για την αλόγιστη παραγωγή αγαθών και γενικά, μέσω, αμφίβολης χρησιμότητας; Η απάντηση στο προηγούμενο ερώτημα είναι αναμφισβήτητα αρνητική. Σήμερα, περισσότερο από κάθε άλλη εποχή, ο άνθρωπος επιβάλλεται να κάνει σώφρονα επιλογή των σκοπών, προς τους οποίους θα κατευθύνει τις προσπάθειες του και τα μέσα που διαθέτει. Στο ζήτημα αυτό, της επιλογής, η διοίκηση καλείται να παίξει έναν από τους πρωτεύοντες ρόλους. Η τελευταία οφείλει να λαμβάνει τις καθημερινές αποφάσεις, πάνω στις οποίες θα στηριχθεί η συνέχιση της παραγωγικής της λειτουργίας και το μέλλον της. Σε αυτή τη διαδικασία το κόστος αποτελεί πρωτεύοντα ρόλο καθώς λειτουργεί ως γνώμονας για τη λήψη των εκάστοτε αποφάσεων.

Το παρόν σύγγραμμα έρχεται να εντοπίσει τις λειτουργίες του κόστους στη διαδικασία λήψης αποφάσεων με ένα αρκετά ικανοποιητικό και περιγραφικό τρόπο. Η πλειονότητα του υλικού που παρουσιάζεται έχει αντληθεί από τη συλλογή βιβλίων της Τράπεζας της Ελλάδος, στην οποία ο συγγραφέας πέρασε το τελευταίο εξάμηνο για την πρακτική άσκηση των σπουδών του. Πρόκειται για μια εξειδικευμένη θεματολογία πάνω στα χρηματοοικονομικά και στη διοίκηση επιχειρήσεων και είναι η μεγαλύτερη συλλογή στην Ελλάδα και σε διεθνές επίπεδο.

ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο ανταγωνισμός που υπάρχει σήμερα αναγκάζει τις επιχειρήσεις να μην προβαίνουν σε μεγάλες αυξήσεις στις τιμές των προϊόντων ή υπηρεσιών που πωλούν, γεγονός που με τη σειρά του τις υποχρεώνει να στοχεύουν σε υψηλούς κύκλους εργασιών για να πετύχουν κάποια κέρδη.

Η διόγκωση των εμπορικών και άρα των παραγωγικών δραστηριοτήτων, υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να διατηρούν μεγάλες παραγωγικές και οργανωτικές υποδομές, γεγονός που με τη σειρά του σημαίνει μεγάλα γενικά έξοδα.

Τα χαμηλά περιθώρια κέρδους σε συνδυασμό με τα αυξημένα γενικά έξοδα ανεβάζει το νεκρό σημείο και την ευαισθησία των κερδών στις μεταβολές του, με συνέπεια η σύγχρονη παραγωγική μονάδα να διαχειρίζεται μεγάλα αλλά φτωχά οικονομικά μεγέθη εκτεθειμένα σε υψηλό ρίσκο από μικρές και άρα πολύ πιθανές μεταβολές στα μεγέθη αυτά.

Αποτέλεσμα της προηγούμενης κατάστασης είναι η έρευνα από την πλευρά των στελεχών της επιχείρησης για νέα προϊόντα, νέες αγορές, νέους και καινοτόμους τρόπους προμήθειας, παραγωγής, διανομής και πώλησης, με απώτερο σκοπό την αποδέσμευση της τιμολογιακής της πολιτικής από αυτήν των ανταγωνιστών, την επίτευξη οικονομιών και την εκμετάλλευση ευκαιριών κέρδους.

Η επιχείρηση επιδιώκει τους σκοπούς της αξιολογώντας, αποφασίζοντας και υλοποιώντας συνδυασμούς παραγωγικούς, εμπορικούς και χρηματοοικονομικούς, αξιοποιώντας την υποδομή και τους συντελεστές σύμφωνα με την κατάσταση που επικρατεί στην αγορά. Όλα αυτά γίνονται με τις κατάλληλες διαδικασίες μέσω κάποιων οργανωτικών σχημάτων.

Η ανάλυση που ακολουθεί περιγράφει όλες τις αποφάσεις που λαμβάνονται για την επίτευξη όλων των προηγούμενων σε συνδυασμό πάντα με το ρόλο που το κόστος διαδραματίζει στην όλη πορεία.

Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγική προσέγγιση του κόστους με περιγραφή της έννοιάς του, των κατηγοριών του, ορισμένων διαφοροποιήσεων της έννοιάς του που είναι το κόστος με την έννοια του εξόδου και το κόστος με την έννοια της δαπάνης. Επίσης αναφέρονται τα είδη του

κόστους και τί θέση επέχει αυτό μέσα στο σύστημα του επιχειρηματικού λογισμού. Το πρώτο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με κάποια συμπεράσματα που προέκυψαν από την όλη ανάλυση του κόστους.

Το δεύτερο κεφάλαιο πραγματεύεται τη διαδικασία της λήψης αποφάσεων. Αρχικά περιγράφεται το τί είναι η λήψη της απόφασης, στη συνέχεια ορίζεται η απόφαση, μετά αναλύονται οι διάφοροι τύποι των αποφάσεων. Έπειτα αναλύονται οι συνθήκες που εμπλέκονται στη λήψη των αποφάσεων και το κύριο μέρος όπου περιγράφονται τα στάδια της διαδικασίας λήψης αποφάσεων. Και το δεύτερο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα που εξάγονται.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη περιγραφή της επιχειρησιακής και στρατηγικής διάστασης της κοστολόγησης για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Το παρόν κεφάλαιο αποτελεί μια θεωρητική προσέγγιση του κόστους, πώς αυτό υπολογίζεται και από ποιους παράγοντες διαμορφώνεται τόσο μέσα όσο και έξω από το περιβάλλον της επιχείρησης.

Αφού αναλύθηκαν τα επιμέρους τμήματα του κυρίως θέματος της παρούσας ανάλυσης, εξετάζεται το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις στο τέταρτο κεφάλαιο. Εδώ γίνεται η μεγαλύτερη ανάπτυξη της εργασίας και καλύπτει ένα εκτεταμένο μέρος διαφόρων μορφών του κόστους σε σχέση με τις αποφάσεις. Ενδεικτικά αναφέρεται το κόστος ευκαιρίας, το πρότυπο κόστος, το άμεσο κόστος, το πλήρες ιστορικό κόστος κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Εκτός από αυτά γίνεται ανάλυση και σε άλλα είδη κόστους.

Το πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο περιλαμβάνει μια έρευνα σχετικά με το ποιες μορφές κόστους χρησιμοποιούν οι ελληνικές επιχειρήσεις για τις διάφορες αποφάσεις που λαμβάνουν καθημερινά. Από την έρευνα αυτή προκύπτουν χρήσιμα και ενημερωτικά συμπεράσματα για την διείσδυση της επιστήμης της διοίκησης με βάση το κόστος στις επιχειρήσεις.

Τέλος, η εργασία ολοκληρώνεται με ένα γενικό συμπέρασμα που προέκυψε από όλη την ανάλυση αναφορικά με το κόστος και τις αποφάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το προϊόν, αποτελεί τη στατική άποψη της παραγωγής, το αποτέλεσμα στο οποίο η παραγωγή κατέληξε. Είναι το τεχνικό αποτέλεσμα της παραγωγής ή η αξία χρήσης που παράχθηκε με οικονομικούς όρους. Από την άλλη, το κόστος αποτελεί την οικονομική έκφραση του προϊόντος. Με το κόστος προσδιορίζεται το πόσες νομισματικές μονάδες ξόδεψε η επιχείρηση προκειμένου να παράγει το προϊόν αυτό. Αντιπροσωπεύει το κόστος παραγωγής του προϊόντος, την ανταλλακτική αξία του αποτελέσματος της παραγωγής.

Με τα παραπάνω δεδομένα, το κόστος είναι ένας σπουδαίος δείκτης για την οικονομική λειτουργία της επιχείρησης που δείχνει το χρηματικό ποσό που δαπάνησε η επιχείρηση για την κατασκευή μιας μονάδας του προϊόντος της. Ένα μέτρο σύγκρισης του πως λειτουργεί αναφορικά με τις άλλες επιχειρήσεις του κλάδου της που παράγουν ίδια ή παρόμοια προϊόντα.

Για να παραχθεί ένα προϊόν απαιτούνται χρόνος και διάφορες ενέργειες. Χρειάζονται διαδοχικές κατεργασίες, διαφορετικές τεχνολογίες, που σωρευτικά ολοκληρώνουν το προϊόν. Με άλλα λόγια το προϊόν χωρίζεται σε επιμέρους διεργασίες που σε κάθε μια από αυτές καταναλώνονται όλες οι αξίες που απαιτούνται για την κάθε διεργασία χωριστά και παράγεται μια καινούργια ιδιότητα από αυτές που πρέπει να έχει το προϊόν. Επομένως για να παράξει μια επιχείρηση το προϊόν της με το μικρότερο δυνατό κόστος, δεν έχει παρά να φροντίσει να ξοδεύονται οι λιγότερες αξίες τη στιγμή που προστίθεται η κάθε νέα ιδιότητα πάνω στο προϊόν.

Άρα πρέπει να γνωρίζει τί της κοστίζει η κάθε μια κατεργασία χωριστά. Τί της κοστίζει διαφορετικά η μονάδα κάθε έργου που παράγεται μέσα στην παραγωγική διαδικασία.

Το κόστος της κάθε μονάδας του έργου που συσσωρεύεται στο προϊόν επάνω την κάθε στιγμή, αθροιστικά μας πληροφορεί βαθμιαία και όσο εξελίσσεται η παραγωγή, πόσο κοστίζει το ημικατεργασμένο προϊόν μέχρι μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή ή εν τέλει πόσο κόστισε το τελικό προϊόν.

1.2 ΕΝΝΟΙΑ - ΟΡΙΣΜΟΣ - ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η ελληνική βιβλιογραφία στον τομέα της έννοιας των όρων κόστος – έξοδο – δαπάνη, έχει επηρεασθεί από τις δύο βασικές αντιλήψεις ή σχολές που διαμορφώθηκαν διεθνώς: την Αγγλοσαξονική Σχολή και την Ευρωπαϊκή ή Γαλλογερμανική Σχολή.

Αναφέροντας διάφορες έννοιες του κόστους όπως τις απεικόνισαν ορισμένοι σημαντικοί συγγραφείς του τομέα, έχουμε τον ορισμό του καθηγητή Μάριου Τσιμάρα, όπου «Κόστος είναι σύνολο δαπανών συνδεδεμένων δια κοινού οικονομικού σκοπού που είναι η παραγωγή υλικών ή άυλων αγαθών» αναφερόμενος στο πραγματικό (ιστορικό) κόστος. Ενώ σε μια προσέγγιση του ιδίου προς το κανονικό κόστος, αναφέρει «Ως κόστος εννοούμε το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται όπως – υπό δοθείσες εκάστοτε τεχνοοικονομικές συνθήκες – ένα προϊόν ή υπηρεσία, παραχθεί και προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στον χώρο και τον χρόνο».

Μια άποψη άλλου συγγραφέα ορίζει «το κόστος ως το σύνολο γενικά των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την αγορά ενός εμπορεύματος καθώς και εκείνων που θα γίνουν γι' αυτό μέχρι την στιγμή της πώλησής του» και επίσης «το σύνολο των άμεσων και έμμεσων δαπανών με τις οποίες η επιχείρηση επιβαρύνεται για ένα εμπόρευμα αποτελεί γι' αυτήν το κόστος του εμπορεύματος» αναφερόμενος στο πραγματικό (ιστορικό) κόστος.

Σε μια άλλη εκδοχή του ορισμού από τον Γιάννη Χρυσοκέρη, κόστος είναι «οι προκαλούμενες για την παραγωγή ή την εκμετάλλευση κανονικές αναλώσεις αγαθών ή υπηρεσιών» και «κόστος είναι η ανάλωση αξιών η οποία αποσκοπεί στην δημιουργία έργου της εκμεταλλεύσεως η οποία αφορά δοθέν αντικείμενο ή σύνολο αντικειμένων κατά ορισμένο χρόνο, θέση και φάση».

Και μια τελευταία άποψη από τον Άγγελο Τσαγκλαγκάνο «κόστος είναι η μέτρηση των οικονομικών πόρων που θυσιάστηκαν ή αυτών που θα θυσιαστούν στο μέλλον για να επιτευχθεί κάποιος σκοπός» και περαιτέρω «κόστος είναι η τιμή που καταβλήθηκε για την απόκτηση, διατήρηση (συντήρηση), παραγωγή ή χρήση υλικών και υπηρεσιών».

Ένας τελικός ορισμός του συγγραφέα όπως αντιλαμβάνεται το κόστος, είναι η διάθεση αγοραστικής δύναμης από μέρους της επιχείρησης για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών, με σκοπό την πρόσθεση αξίας και τη μετατροπή ή όχι των αποκτημάτων, με απώτερο σκοπό την ίδια χρήση ή την μεταπώλησή τους σε τρίτους, για την αύξηση της οικονομικής της κατάστασης.

Κάθε επιχείρηση έχει ως στόχο την βελτίωση της αποδοτικότητάς της, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της μεγαλύτερης δυνατής βελτίωσης του μικτού αποτελέσματος. Οι παράμετροι που διαμορφώνουν το μικτό αποτέλεσμα είναι τα έσοδα και το κόστος περιόδου. Με την έννοια κόστος εννοούνται οι οικονομικές θυσίες που απαιτούνται για την απόκτηση οικονομικών μέσων απαραίτητων για τη δραστηριότητα μιας επιχείρησης.

Το κόστος που βαρύνει τα έσοδα χρήσεως καλείται έξοδο. Συγκεκριμένα το κόστος μετατρέπεται σε έξοδο (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό πάνω στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Το έξοδο αυτό βαρύνει το έσοδο από την πώλησή του. Με την έννοια έσοδο εννοούμε την έκφραση σε χρηματικές μονάδες της αγοραστικής δύναμης που προκύπτει από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Τέλος, η διαδικασία πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου ονομάζεται δαπάνη.

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους έχουν ως εξής:

- α) Το κόστος αποτελεί επένδυση χρηματικού ποσού. Το ποσό αυτό μπορεί να αποτελείται από μετρητά, από αξία αγαθών που μεταβιβάστηκαν, από αξία παροχής υπηρεσιών, από ανάληψη υποχρεώσεως ή από αξία καλυφθέντος κεφαλαίου σε είδος.
- β) Η μορφή της επένδυσης δύναται να είναι υλική, άυλη και υπηρεσία.
- γ) Σκοπός του κόστους ή της επένδυσης είναι η επίτευξη εσόδων.

Η διάκριση του κόστους σε κατηγορίες είναι εξαιρετικά σημαντική κι αυτό γιατί το κόστος έχει νόημα μόνο σε συνάρτηση με το σκοπό για τον οποίο

υπολογίζεται. Κάθε φορά που γίνεται αναφορά στον όρο κόστος πρέπει να διευκρινίζεται για ποιο σκοπό προσδιορίζεται κι άρα για τί είδους κόστος πρόκειται. Δεν είναι δυνατό να προσδιορίσουμε αυθαίρετα ένα κόστος. Πρέπει να έχουμε συγκεκριμένο στόχο που να εξυπηρετεί συγκεκριμένο σκοπό. Για παράδειγμα, θέλουμε να προσδιορίσουμε πόσο κοστίζει κάθε υπηρεσία της επιχείρησης. Χρειάζεται επομένως να διακρίνουμε επιμέρους κατηγορίες κόστους με κριτήριο τις υπηρεσίες δηλαδή κόστος διοίκησης, κόστος διάθεσης κλπ. Στον πίνακα I παρακάτω αναφέρονται συνοπτικά οι διάφορες κατηγορίες κόστους:

Κριτήριο Κατηγοριοποίησης του Κόστους

ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	Ανά μονάδα		Συνολικό	
ΑΙΤΙΑ ΥΠΑΡΞΗΣ	Άμεσο		Έμμεσο	
ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΜΕ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΟΝ ΟΓΚΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	Σταθερό	Μικτό → Ημιμεταβλητό → Βαθμιδωτό	Μεταβλητό	
ΧΡΟΝΙΚΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ	Ιστορικό		Προϋπολογιστικό	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ	Διοίκησης	Πωλήσεων	Παραγωγής	Χρηματοοικονομικό
ΣΧΕΤΙΚΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΜΙΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Σχετικό		Μη σχετικό	
ΕΛΕΓΞΙΜΟΤΗΤΑ	Ελέγξιμο		Μη ελέγξιμο	
«ΜΕΤΑΒΟΛΗ» ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	Διαρκές		Διαφοροποιούμενο	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	Ευκαιρίας		Λογιστικό	

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι

1.3 ΑΛΛΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Πέρα από τις κύριες έννοιες του κόστους όπως περιγράφηκαν παραπάνω, υπάρχουν και άλλες ουσιαστικές έννοιές του, που είναι αναγκαίες έτσι ώστε να αντιληφθούν και να εκτιμηθούν σωστά όλες οι σημασίες του προκειμένου η διαδικασία της λήψης αποφάσεων βασισμένες στο κόστος να είναι η καλύτερη δυνατή. Αυτές είναι το κόστος δαπάνη και το κόστος έξοδο.

1.3.1 Κόστος Δαπάνη και Κόστος Έξοδο

Δαπάνη είναι η κατά είδος αξία που αναλώνεται για την παραγωγή αγαθών ή για την πρόσθεση αξίας. Η δαπάνη είναι στοιχείο του κόστους. Είναι η αξία των αγαθών που αναλώνεται για την παραγωγή νέων προϊόντων ανεξάρτητα εάν αυτή έχει καταχωρηθεί ως έξοδο στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Ο όρος δαπάνη συναντάται στην κοστολόγηση ενώ ο όρος έξοδο είναι όρος της Γενικής Λογιστικής.

Με βάση τους παραπάνω ορισμούς προκύπτει ότι η δαπάνη συνδέεται αποκλειστικά με το κόστος παραγωγής και περιλαμβάνει μεγέθη οικονομικών θυσιών με την προϋπόθεση ότι είναι ομαλές, σκόπιμες και πραγματικές ή υπολογιστικές. Για παράδειγμα η πρώτη ύλη που αναλώνεται στην παραγωγική λειτουργία για να καταχωρηθεί ως δαπάνη πρέπει να έχει ομαλό και κανονικό χαρακτήρα. Η αξία βοηθητικής ύλης που αναλώνεται στην παραγωγική διαδικασία και έχει χαρακτήρα ομαλό είναι δαπάνη. Όταν όμως χρησιμοποιείται για τη συσκευασία προϊόντος προς πώληση, δεν είναι δαπάνη.

Έξοδο είναι κάθε ανάλωση οποιασδήποτε αξίας που διενεργείται στην οικονομική μονάδα ανεξάρτητα εάν αυτή είναι σκόπιμη ή παραγωγική, με σκοπό την απόκτηση κάποιου οφέλους. Δηλαδή το έξοδο έχει ως αντιπαροχή κάποια ωφέλεια. Τα έξοδα είναι περιουσιακά στοιχεία που παρέχουν τις υπηρεσίες τους για αρκετές χρήσεις. Η αξία αγοράς για παράδειγμα των μηχανημάτων, των εργαλείων, των αυτοκινήτων είναι έξοδο και όχι δαπάνη. Τόσο οι δαπάνες όσο και τα έξοδα οφείλουν τη γέννησή τους στην ανάλωση αγαθών που πραγματοποιείται

κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Οι υφιστάμενες εννοιολογικές διαφορές και αποκλίσεις των δαπανών και των εξόδων είναι οι εξής:

1. Η δαπάνη έχει χαρακτήρα παραγωγικό, ενώ το έξοδο οικονομικό.
2. Η δαπάνη αποτελεί στοιχείο του κόστους, ενώ το έξοδο μπορεί να αποτελεί χωρίς όμως αυτό να είναι απαραίτητο.
3. Η δαπάνη είναι όρος της κοστολόγησης, ενώ το έξοδο είναι όρος της Γενικής Λογιστικής .
4. Τόσο η δαπάνη όσο και το έξοδο αντιπροσωπεύουν ανάλωση αξιών.

Τα έξοδα που ταυτίζονται με τις δαπάνες αποτελούν τον πυρήνα του κόστους παραγωγής και περιλαμβάνουν ομαλού χαρακτήρα αναλώσεις αξιών τις οποίες απόκτησε η επιχείρηση έναντι ανταλλάγματος. Στην κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνονται υπολογιστικές δαπάνες όπως η αμοιβή του επιχειρηματία, το τεκμαρτό ενοίκιο κτλ. Τέτοια έξοδα - δαπάνες μπορεί να είναι αναλώσεις υλικών για την παραγωγή, κόστος άμεσης εργασίας, διάφορες έμμεσες δαπάνες παραγωγής.

Τα έξοδα που δεν είναι δαπάνες αποτελούνται από στοιχεία τα οποία δεν ενσωματώνονται και συνεπώς δεν διαμορφώνουν το κόστος των αγαθών που παράγονται. Πρόκειται για ανώμαλες ή ουδέτερες δαπάνες. Τέτοιες μπορεί να είναι οι φύρες που προκύπτουν από τη βιομηχανοποίηση των πρώτων υλών, καταστροφές ή απώλειες αποθεμάτων από τυχαίο ή όχι γεγονός, πρόστιμα, ποινικές ρήτρες κτλ. Τα ανόργανα ή ουδέτερα έξοδα δεν μπορούν να υπεισέλθουν στο κόστος καμιάς λειτουργίας όπως διοικήσεως, διαθέσεως ή πωλήσεως, αλλά συνιστούν αυτοτελές αποτέλεσμα και καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

Οι δαπάνες που δεν είναι έξοδα αποτελούν τις υπολογιστικές δαπάνες όπως οι τόκοι του ιδίου κεφαλαίου, το τεκμαρτό ενοίκιο, η αμοιβή του επιχειρηματία, οι αναλώσεις δωρεάν κτηθέντων αγαθών, οι αποσβέσεις. Οι εν λόγω δαπάνες δεν είναι πραγματικές, ωστόσο υπολογίζονται στο κόστος.

Οι βασικές ομοιότητες μεταξύ των εννοιών του κόστους και του εξόδου είναι:

1. Το κόστος, μέχρι τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού. Το έξοδο, από τη στιγμή της δημιουργίας του, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.
2. Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.
3. Ο όρος ανάλωση εννοεί την εξάντληση κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής.

Κάθε δαπάνη που είναι συνυφασμένη με την λειτουργία της παραγωγής εκφράζει το κόστος του προϊόντος της παραγωγής, ενώ κάθε δαπάνη που έχει ως γενεσιουργό αιτία – άμεσα ή έμμεσα – άλλη λειτουργία χαρακτηρίζεται σαν κόστος της λειτουργίας αυτής και θεωρείται ότι εκπνέει, δηλαδή γίνεται έξοδο, μέσα στην χρήση που δημιουργήθηκε. Το λεγόμενο κόστος της περιόδου.

Το χρηματικό ποσό που καταβάλλει μια μονάδα για την απόκτηση πρώτης ύλης αποτελεί το κόστος της ύλης αυτής. Για όσο διάστημα η πρώτη ύλη δεν αναλώνεται στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος της αποτελεί κόστος ενός στοιχείου του ενεργητικού. Τμήμα του κόστους της πρώτης ύλης που χρησιμοποιείται στην παραγωγή του προϊόντος, γίνεται έξοδο. Αν τα προϊόντα στα οποία ενσωματωθούν τα έξοδα αυτά δεν έχουν αναλωθεί, αλλά έχουν γίνει αποθέματα, τα αντίστοιχα έξοδα είναι δυνατόν να μεταπέσουν πάλι σε κόστος.

Το ποσό που καταβάλλει μια επιχείρηση στους εργάτες της αποτελεί κόστος εργασίας (άμεση ή έμμεση), αλλά ταυτόχρονα και έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθούν τα προϊόντα που παρήχθησαν με τη συμβολή της εργασίας αυτής.

Το κόστος των παγίων και των προϊόντων που πωλήθηκαν συνιστούν έξοδα. Το κόστος από την πώληση παγίων βαρύνει ευθέως το έσοδο από την πώληση αυτού και διαμορφώνει το αντίστοιχο έκτακτο ανόργανο αποτέλεσμα. Το κόστος από την πώληση προϊόντων ή κόστος πωληθέντων αποτελεί ίδιο, λογιστικά και κοστολογικά, έξοδο, διακεκριμένο των λοιπών εξόδων, τα οποία συνολικά αποτελούν τα έξοδα εκμεταλλεύσεως.

1.4 ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η επιστήμη της κοστολόγησης, ανταποκρινόμενη στις ανάγκες της διοίκησης των οικονομικών μονάδων και οργανισμών, για αποτελεσματική διοίκηση, άρχισε πριν από αρκετές δεκαετίες έρευνα προς την κατεύθυνση αναζήτησης νέων κοστολογικών τύπων κατάλληλων να στηρίξουν και να υπηρετήσουν τη λήψη ορθολογικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Έναυσμα για την παραπάνω έρευνα στάθηκε η διαπίστωση ότι ένας τύπος κόστους δεν είναι ικανός να στηρίξει κατά τρόπο αποτελεσματικό τις καθημερινά λαμβανόμενες αποφάσεις των στελεχών, αλλά για κάθε μια απόφαση πρέπει να αναζητηθεί, προσδιορισθεί και χρησιμοποιηθεί ο καταλληλότερος να την υπηρετήσει αποτελεσματικά, τύπος κόστους.

Έτσι αναπτύχθηκαν διάφοροι τύποι κόστους, κατάλληλοι και ικανοί να διευκολύνουν τις κάθε φορά λαμβανόμενες αποφάσεις. Παρακάτω αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένοι τύποι κόστους. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι αυτοί οι κοστολογικοί τύποι χρησιμοποιούνται πάντοτε σε συνδυασμό με άλλα οικονομικά μεγέθη που σχετίζονται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Τέτοια είναι η απασχόληση, οι τιμές, ο ανταγωνισμός, η στενότητα στην αγορά των συντελεστών παραγωγής, οι νέες τεχνολογίες. Ειδικότερα, οι βασικότεροι τύποι κόστους είναι:

1. Κόστος Οριακό
2. Κόστος Διαφορικό
3. Κόστος Ευκαιρίας
4. Κόστος Άμεσο Μεταβλητό / Πλήρες
5. Κόστος Μεταβλητό Παραγωγής / Πλήρες
6. Κόστος Σταθερό Παραγωγής / Πλήρες
7. Κόστος Πρότυπο
8. Κόστος Ελέγξιμο και μη Ελέγξιμο
9. Κόστος Πραγματικό / Πλήρες

10. Κόστος Εκταμιευόμενο και μη Εκταμιευόμενο
11. Κόστος Πίπτον
12. Κόστος Προϋπολογιστικό
13. Κόστος Αντικαταστάσεως
14. Κόστος Αρχικό
15. Κόστος Συνδεδεμένο ή Αρχικό
16. Κόστος Μελλοντικό
17. Κόστος Περιοδικό
18. Κόστος Διακεκριμένο
19. Κόστος Μεταθετό
20. Κόστος κατα περιοχή ευθύνης
21. Κόστος Έργου / Δραστηριότητας
22. Κόστος Αποφεύξιμο και μη Αποφεύξιμο
23. Κόστος Αγορανομικό
24. Κόστος Αδράνειας
25. Κόστος Μετατροπής
26. Κόστος Εκκίνησης και Ροής
27. Κόστος σε σχέση με την απασχόληση και το κέρδος
28. Κόστος Βασικό / Βραχυχρόνια Σταθερό
29. Κόστος Ημιμεταβλητό
30. Κόστος Αύξον / Φθίνον
31. Κόστος Κλιμακωτό
32. Κόστος Παλίνδρομο

Το κόστος παραγωγής σχηματίζεται με διάφορους τρόπους υπολογισμού ανάλογα με το τι το θέλουμε, με το πως ο χρόνος μπαίνει στους υπολογισμούς, με το ποιοι συντελεστές παραγωγής κοστολογούνται. Έχουμε κόστη πραγματικά και κόστη υποθετικά εφ' όσον δεν μπορούμε πάντα να παρατηρούμε ή να προβλέπουμε την πραγματική εξέλιξη των γεγονότων.

Ακόμη και τα πραγματικά κόστη, για να είναι πλήρη περιλαμβάνουν μερίδια κοινών κόστων τα οποία όμως δεν επιμετρώνται (αφού η μετρησιμότητα είναι

χαρακτηριστικό των άμεσων μη διαρκών συντελεστών), αλλά κατανέμονται βάσει υποτιθέμενων αναλώσεων για τις οποίες το κάθε προϊόν υπήρξε η αιτία. Σε αυτήν την περίπτωση δεν υπάρχει μέτρηση, αλλά γίνεται προσπάθεια για την αντικειμενική προσέγγιση της πραγματικότητας.

Τα πραγματικά κόστη προέρχονται από παρατηρήσεις ή προβλέψεις, ενώ τα υποθετικά συνδέονται με υποθέσεις επί φαινομένων που επιδρούν στο ύψος του κόστους. Τα παραμετρικά κόστη είναι μια κατηγορία υποθετικών κόστων τα οποία χρησιμοποιούνται ως συμβατικές μονάδες μέτρησης άλλων οικονομικών μεγεθών.

Με κριτήριο τον χρόνο ως μέθοδο υπολογισμού έχουμε: i) κόστη απολογιστικά, που αναφέρονται σε ήδη παραχθέντα είδη, ii) κόστη προϋπολογιστικά, που αναφέρονται σε είδη που δεν έχουν παραχθεί δηλαδή η αντίστοιχη παραγωγική διαδικασία δεν έχει ακόμη υλοποιηθεί και iii) κόστη τρέχοντα, παρελθόντα και μελλοντικά. Οι αντίστοιχοι υπολογισμοί αλληλοσυμπληρώνονται.

Από τη σύγκριση απολογιστικών και προϋπολογιστικών κόστων εντοπίζονται λάθη ή υστερήσεις και διορθώνεται η πορεία. Εξάλλου το απολογιστικό κόστος έχει έννοια συγκρινόμενη με ένα προϋπολογιστικό.

Η πρώτη κατηγορία κόστων απαιτεί μετρήσεις αναλώσεων, επιλογές τιμών και μεθόδων λήψης στοιχείων. Η δεύτερη κατηγορία θέτει προβλήματα πρόβλεψης ποσοτήτων, αναλώσεων και τιμών. Και η τρίτη κατηγορία αφορά τα τρέχοντα κόστη που τα υπολογίζει θέτοντας τιμές τρέχουσες στους υπολογισμούς και αντίστοιχες τιμές για τα άλλα κόστη. Η διαφοροποίηση από/προϋπολογιστικά συνδέεται με το αν η ανάλωση έχει συμβεί ή όχι. Η διαφοροποίηση τρέχοντα, παρελθοντικά, μέλλοντα συνδέεται με βάση το επιλεγμένο σύστημα τιμών. Επίσης ρόλο παίζει το ποιος συντελεστής συμμετέχει στους υπολογισμούς.

Διάφορα κόστη συνδέονται με δαπάνες. Αυτά περιλαμβάνουν συντελεστές, των οποίων η ανάλωση συνδέεται αντικειμενικά με την παραγωγή, αλλά και άλλοι που ενώ χρησιμεύουν για την παραγωγή δεν συνδέονται μαζί της με τρόπο άμεσο και προφανή. Στην πρώτη περίπτωση έχουμε το άμεσο κόστος, ενώ όταν δεν συνδέεται άμεσα το κόστος με την παραγωγή έχουμε το πλήρες κόστος που το υπολογίζουμε κατ' εκτίμηση. Ένας άλλος τύπος κόστους το οικονομοτεχνικό, περιλαμβάνει διάφορες υποθετικές δαπάνες.

Όλα τα παραπάνω προβλήματα καθίστανται πολυπλοκότερα, όταν από μια παραγωγική διαδικασία προκύπτουν περισσότερα του ενός προϊόντα.

1.5 Η ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕΣΑ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η επιχειρηματική δράση, πραγματοποιείται από το σύνολο των επιχειρηματικών λειτουργιών όπως εφοδιασμός, παραγωγή, διάθεση και διοίκηση, όπως αυτές είναι διοικητικά οργανωμένες σε διευθύνσεις, υποδιευθύνσεις, τμήματα και συντελείται με τη μορφή δαπανών και εσόδων. Αυτή η δράση ωστόσο πρέπει να γίνεται με βάση την οικονομική αρχή που σημαίνει με τις ελάχιστες δαπάνες να προκαλείται η μέγιστη απόδοση.

Ο επιχειρηματικός λογισμός, μέσα στο σύστημα της διοίκησης της επιχείρησης σκοπεύει στο να παρέχει τα μέσα για να ελεγχθεί και να ελέγχεται η εφαρμογή της αρχής αυτής, όπως συμβαίνει σε κάθε οργανωτική μονάδα.

Από τις δύο συνιστώσες της οικονομικότητας, τα έσοδα είναι υπόθεση της Διεύθυνσης Πωλήσεων και αυτής μόνο τον έλεγχο αφορούν. Όλες οι υπόλοιπες Διευθύνσεις πραγματοποιούν δαπάνες και ο έλεγχος αυτός αποτελεί τη βάση του οικονομικού λογισμού. Αυτές ορίζουν τις συντεταγμένες του λογισμού τούτου.

Ως γνωστόν, οι δαπάνες κύρια χωρίζονται σε μεταβλητές και σταθερές. Οι μεταβλητές είναι συνάρτηση των μονάδων του έργου που θα παραχθεί κάθε φορά, ενώ οι σταθερές συνάρτηση του χρόνου. Αντίστοιχα και ελέγχονται: οι μεταβλητές στη μονάδα του έργου και οι σταθερές στη μονάδα του χρόνου. Οι δαπάνες λοιπόν αντιμετωπίζονται με αυτή τη λογική από τον οικονομικό λογισμό. Εξ' άλλου, τις αντιμετωπίζει σε δύο χρονικές αναφορές, που αποτελούν και τη βασική του έκφραση. Απολογιστικά, όταν ελέγχεται η οικονομική δράση της επιχείρησης που πραγματοποιήθηκε και προϋπολογιστικά, όταν προκαθορίζεται η μελλοντική της δράση.

Σε αντιστοιχία της πιο πάνω νομοτέλειας στη διαμόρφωση του ύψους των δαπανών, ο οικονομικός λογισμός ως ελεγκτική διαδικασία χρησιμοποιεί δύο μεθόδους: τη μέθοδο των δαπανών ανά μονάδα έργου, την κοστολογική μέθοδο δηλαδή για τις μεταβλητές δαπάνες και τη μέθοδο ανά μονάδα χρόνου, την

μέθοδο δηλαδή του απολογιστικού ελέγχου για τις σταθερές. Με αυτόν τον τρόπο αποκαλύπτεται ο ρόλος του κόστους σαν ελεγκτικής διαδικασίας.

Σαν συμπέρασμα βγαίνει ότι το κόστος και η μέθοδος κοστολόγησης, αποτελούν το μέσο και τη διαδικασία αντίστοιχα, τόσο για τον προκαθορισμό, όσο και για τον απολογιστικό έλεγχο των μεταβλητών δαπανών, οι οποίες προκύπτουν από την επιχειρηματική δράση εκείνων των οργανωτικών μονάδων, όπου παράγεται έργο σε μονάδες.

Με βάση τη χρονική αναφορά τέλος, της δράσης της επιχείρησης που με το κόστος παρακολουθείται (ελέγχεται ή προκαθορίζεται), διαμορφώνονται δύο βασικές κατηγορίες κόστους. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε όλα τα είδη του και η κατηγορία του κόστους που προκαθορίζεται ομοίως σε όλα τα είδη του. Τα ονομάζουμε λοιπόν απολογιστικό και προϋπολογιστικό κόστος αντίστοιχα.

Για κάθε κόστος προέχει το ερώτημα αν είναι στρατηγικά δικαιολογημένο. Κάθε δραστηριότητα απαιτεί κάποια υποδομή που αυτή με τη σειρά της κοστίζει. Το αντίστοιχο κόστος είναι δικαιολογημένο μόνο αν η σχετική δραστηριότητα είναι απαραίτητη, και είναι, μόνο εάν δίνει αξία στο προϊόν στα μάτια του πελάτη.

1.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Μετά από αυτά, έγινε πλέον κατανοητό ότι οι μορφές κόστους είναι πολλές και η κάθε μια τους, προϊόν κάποιας λογικής, προσδιορίζεται αναφέροντας το αντικείμενο και τα κριτήρια υπολογισμού του κόστους. Οι λύσεις λοιπόν στα προβλήματα κοστολόγησης είναι πολλές και η κάθε μια από αυτές οδηγεί σε διαφορετικά μεγέθη. Γενικός κανόνας σε θέση να καθορίζει μονοσήμαντες έννοιες και μετρήσεις δεν υπάρχει. Υπάρχουν πολλοί τρόποι προσδιορισμού και ο καθένας εξυπηρετεί διαφορετικούς σκοπούς.

Όταν πρόκειται να πάρουμε επιχειρηματικές αποφάσεις, αναγνωρίζουμε την ύπαρξη μια σειρά τύπων κόστους, τους οποίους πρέπει να προσδιορίσουμε. Το γεγονός αυτό το ορίζουμε ως πολυμορφία του κόστους. Ως γνωστόν, τα ανώτερα στελέχη λαμβάνουν καθημερινά αποφάσεις μείζονος ή ήσσωνος σημασίας, όταν υφίστανται ή δημιουργούνται διαζευκτικές δυνατότητες ενέργειας οπότε τίθεται θέμα επιλογής της καλύτερης από αυτές. Όταν όμως αυτός που αποφασίζει έχει μοναδικό δρόμο ενέργειας δεν τίθεται θέμα επιλογής και συνεπώς λήψης απόφασης. Ακολουθείται η μοναδική οδός αφού δεν υπάρχει άλλη.

Στην πλειοψηφία των επιχειρηματικών αποφάσεων το κόστος αποτελεί μια από τις μεταβλητές που λαμβάνονται ή θα έπρεπε να λαμβάνονται υπ' όψιν από αυτούς που καλούνται να πάρουν μία απόφαση. Το επόμενο ερώτημα που θα πρέπει να απαντηθεί είναι πιο από τα διάφορα είδη κόστους πρέπει το διευθυντικό στέλεχος να χρησιμοποιήσει, προκειμένου να πάρει μια ορθή απόφαση ή τουλάχιστον την καλύτερη δυνατή. Αυτό το ερώτημα προϋποθέτει την αποδοχή μιας θεμελιώδους αρχής, η οποία πρεσβεύει ότι:

Δεν υπάρχει κόστος γενικής εφαρμογής, ένας δηλαδή τύπος κόστους δυνάμενος να υπηρετήσει εξίσου αποτελεσματικά όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Αντίθετα, για κάθε επιχειρηματική απόφαση πρέπει να αναζητείται ο τύπος εκείνος του κόστους που θεωρείται ο καταλληλότερος να την υπηρετήσει αποτελεσματικά.

Η λήψη των αποφάσεων πρέπει να στηρίζεται στην ορθολογική στάθμιση των πραγματικών καταστάσεων και να μην επηρεάζεται από υποκειμενικά στοιχεία όπως ο συναισθηματισμός και οι ανάγκες ή οι υποκειμενικές προτιμήσεις του λήπτη τους ως ατόμου. Αποφάσεις βασισμένες μόνο στη διαίσθηση και στην ερμηνεία του παρελθόντος, αποδεικνύονται λιγότερο αποτελεσματικές για την αντιμετώπιση προβλημάτων του οργανισμού, διότι οι συνθήκες αλλάζουν με ταχύτατο ρυθμό και γιατί η εμπειρία του πρόσφατου έστω παρελθόντος, δεν ανταποκρίνεται πάντοτε στο αύριο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Βρισκόμαστε στην αρχή μιας νέας χιλιετίας. Η εκρηκτική ανάπτυξη των νέων τεχνολογιών της πληροφορικής και των επικοινωνιών που ζούμε στις μέρες μας, καθώς και η σαρωτική διείσδυσή τους στην επιχειρηματική και προσωπική μας ζωή δημιουργούν μια πραγματική επανάσταση σε όλες τις περιοχές της ανθρώπινης δραστηριότητας. Αυτές οι τεχνολογίες αλλάζουν δραματικά πολλές πλευρές της οικονομικής και κοινωνικής ζωής, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου εργασίας και επικοινωνίας, της οργάνωσης και στρατηγικής των επιχειρήσεων, του ρόλου και των προσόντων που απαιτούνται από τα στελέχη κ.ά. Στην ανερχόμενη Κοινωνία της Πληροφορίας, η ταχύτητα, η ποιότητα και η διαχείριση των δεδομένων και των πληροφοριών θεωρούνται κλειδιά για την ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης και την ανάπτυξη της οικονομίας. Οι επιχειρήσεις καλούνται σήμερα να λειτουργήσουν σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον, στο οποίο η δυνατότητα λήψης αποφάσεων με αποτελεσματικό τρόπο, λαμβάνοντας υπόψη την εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης αλλά και τις εξωτερικές τάσεις και απαιτήσεις της αγοράς, αποκτά ιδιαίτερα μεγάλη σημασία.

Ήδη οι έρευνες οι οποίες βλέπουν το φως της δημοσιότητας δείχνουν ότι συμβαίνουν ριζικές αλλαγές στον τρόπο που οι επιχειρήσεις σχεδιάζουν τη στρατηγική τους, προσδιορίζουν την οργάνωση και λειτουργία τους, καθορίζουν τους ρόλους των στελεχών τους, και επενδύουν στις νέες τεχνολογίες. Οι τρεις κύριες ικανότητες που φαίνεται ότι αποτελούν κλειδί για την αποτελεσματική διοίκηση στην επερχόμενη Κοινωνία της Πληροφορίας και συνιστούν τη βάση για επιτυχία στις αλλαγές που ήδη συμβαίνουν είναι: α) η ικανότητα αναλυτικής και συνθετικής σκέψης, που αποτελεί τη βάση για αποτελεσματική λήψη περίπλοκων αποφάσεων, β) ανθρώπινες και διοικητικές ικανότητες, όπως οι ικανότητες

επικοινωνίας και διαπραγμάτευσης, διοίκησης έργου, αποτελεσματικής λειτουργίας στα πλαίσια ομάδας, ηγεσίας, κ.ά. και γ) η γνώση και αντίληψη της τεχνολογίας η οποία έχει εξελιχθεί ραγδαία και προσφέρει τεράστιες δυνατότητες για αναβάθμιση της ποιότητας των αποφάσεων των στελεχών, βελτίωση της παραγωγικότητας και καινοτομική ανάπτυξη των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων.

Η Διοικητική Επιστήμη αναδεικνύεται στην εποχή μας ως ένας βασικός συντελεστής για την ανάπτυξη του μάνατζμεντ. Ασχολείται κυρίως με τη δημιουργία εννοιολογικών υποβάθρων (μοντέλα ή πρότυπα, μεθοδολογίες, τεχνικές, συστήματα, πλαίσια, κ.λ.π.) και την ανάπτυξη των εργαλείων που μας βοηθούν στην συστηματική ανάπτυξη και εφαρμογή κατεξοχήν της αναλυτικής ικανότητας για λήψη αποφάσεων. Παράλληλα, περισσότερο έντονα από όσο μέχρι τώρα, στοχεύει στη «διασύνδεση» αυτής της ικανότητας με τις άλλες δύο, δηλαδή τις ανθρώπινες – διοικητικές ικανότητες και τη γνώση και αντίληψη της τεχνολογίας, για μια συνολική επιτυχή αντιμετώπιση της διαδικασίας αποφάσεων. Σε μια εποχή που διαρκώς και περισσότερο τονίζεται και επιβραβεύεται η σφαιρική αντιμετώπιση των αποφάσεων, αυτή η διασύνδεση είναι απαραίτητη.

2.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Η λήψη αποφάσεων αποτελεί πολύ σημαντική λειτουργία για κάθε οργανισμό. Γι' αυτό και οι γρήγορες, αποτελεσματικές και δημιουργικές επεξεργασίες για τη λήψη αποφάσεων αποτελούν βασικά εργαλεία στα χέρια των διευθυντών.

Παρόλο που η ουσία και οι περιπτώσεις των αποφάσεων ποικίλουν σημαντικά, όλες οι αποφάσεις εμφανίζουν κάποια κοινά σημεία. Πρώτον, ο λήπτης της απόφασης βρίσκεται αντιμέτωπος με διάφορες εναλλακτικές επιλογές σχετικά με τις ενέργειες που πρέπει να γίνουν. Δεύτερον, από την επιλεχθείσα ενέργεια ενδέχεται να προκύψουν μια σειρά αποτελεσμάτων. Τρίτον, κάθε αποτέλεσμα παρουσιάζει κάποια πιθανότητα ή δυνατότητα να εμφανιστεί, αλλά οι πιθανότητες μπορεί να μην είναι ίσες για το κάθε αποτέλεσμα. Τέλος, το άτομο που θα κληθεί να πάρει μια απόφαση μπορεί να καθορίσει την αξία, τη χρησιμότητα και τη σπουδαιότητα που θα αποδοθεί στον κάθε συνδυασμό ενέργειας - αποτελέσματος.

Η λήψη απόφασης ορίζεται ως η διαδικασία μέσω της οποίας οι μάνατζερ αποκρίνονται στις ευκαιρίες και απειλές, αναλύοντας διάφορες εναλλακτικές και παίρνοντας αποφάσεις για τους στόχους της επιχείρησης και την πορεία δράσης της. Απόκριση στις ευκαιρίες είναι η απόκριση στους τρόπους βελτίωσης της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της επιχείρησης και απόκριση στις απειλές είναι η απόκριση στα εχθρικά προς την επιχείρηση συμβάντα.

Ένας απλοϊκότερος ορισμός θα μπορούσε να είναι η ενέργεια επιλογής μιας λύσης μεταξύ περισσότερων δυνατών λύσεων. Ωστόσο ο ορισμός αυτός, στην ουσία καλύπτει ένα μόνο από τα στάδια που ακολουθεί η διαδικασία λήψης των αποφάσεων, την επιλογή μιας εναλλακτικής λύσης. Η διαδικασία αυτή δεν είναι μόνο απλά μια επιλογή. Το πρόσωπο που προτίθεται να πάρει μια απόφαση, πρέπει αρχικά να επισημάνει την ανάγκη για τη λήψη της και στη συνέχεια να εντοπίσει το σύνολο των λύσεων που είναι δυνατό να δοθούν στο πρόβλημα που αντιμετωπίζεται και τότε μόνο παίρνει νόημα η επιλογή λύσης. Ακριβέστερα, η όλη διαδικασία περιλαμβάνει την αναγνώριση και τον προσδιορισμό της φύσεως του συγκεκριμένου προβλήματος, τον προσδιορισμό των εναλλακτικών τρόπων αντιμετώπισης του και την υιοθέτηση και εφαρμογή του καλύτερου τρόπου.

Ως καλύτερος τρόπος αντιμετώπισης, εννοείται ο περισσότερο αποτελεσματικός τρόπος. Για να καταστεί δυνατή η επισήμανση του αποτελεσματικότερου τρόπου απαιτείται προσεκτική μελέτη και σαφής αντίληψη των πραγματικών γεγονότων που καθιστούν αναγκαία τη λήψη της απόφασης.

2.3 ΤΥΠΟΙ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι αποφάσεις που καλείται να πάρει ένα στέλεχος διοίκησης ποικίλουν, ανάλογα με τις συνθήκες κάτω από τις οποίες εμφανίζονται τα προβλήματα τα οποία αντιμετωπίζονται κάθε φορά και ανάλογα με την ιδιομορφία και τη βαρύτητα που παρουσιάζει κάθε πρόβλημα. Για παράδειγμα η απόφαση για την ίδρυση ενός υποκαταστήματος της επιχείρησης, η απόφαση για την αλλαγή της νομικής της μορφής ή η απόφαση για την εξαγορά μιας άλλης επιχείρησης, εξαιτίας της σπουδαιότητάς τους και της σημασίας για την παραπέρα πορεία της επιχείρησης, απαιτούν περισσή περίσκεψη, προσοχή και βαθειά μελέτη. Αντίθετα η

απόφαση για την σύσταση ενός τμήματος σε ανθρώπινο δυναμικό δεν παρουσιάζει ιδιαίτερη δυσκολία. Γενικά η έλλειψη προηγούμενης πείρας και πληροφοριών για την αντιμετώπιση ενός ζητήματος, καθιστά το στέλεχος περισσότερο προσεκτικό κατά τη διαδικασία της λήψης της σχετικής απόφασης.

Οι περισσότερες αποφάσεις εμπίπτουν σε δύο κατηγορίες: α) τις προγραμματισμένες αποφάσεις και β) τις μη προγραμματισμένες αποφάσεις.

Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει αποφάσεις που λαμβάνονται επί θεμάτων τα οποία εμφανίζονται συχνά και η αντιμετώπισή τους στηρίζεται σε διαδικασίες και κανόνες γνωστούς και συγκεκριμένους ή και στη συνήθεια που δημιουργεί στο στέλεχος η διαρκής και ομοιόμορφη επανάληψη. Οι κανόνες πολιτικής που καθιερώνει κάθε επιχείρηση λειτουργούν σαν οδηγοί και διευκολύνουν τα στελέχη στη λήψη αποφάσεων αυτής της κατηγορίας. Θέματα που αφορούν την καθημερινή ρουτίνα αντιμετωπίζονται με ευκολία και ταχύτητα που βασίζεται στην εμπειρική γνώση από το στέλεχος που λαμβάνει αποφάσεις.

Από μια άποψη, η λήψη αποφάσεων βάσει εγχειριδίου περιορίζει την πρωτοβουλία του στελέχους. Ακολουθώντας προδιαγραφμένα πλαίσια σημαίνει μετατόπιση της αρμοδιότητας για τη λήψη αποφάσεων στον οργανισμό, ο οποίος καθιέρωσε τα πλαίσια αυτά. Από την άλλη όμως απαλλάσσεται το στέλεχος από την ανάγκη για αναζήτηση λύσεων για προβλήματα που έχουν ήδη αντιμετωπιστεί κατά το παρελθόν. Για παράδειγμα η απόφαση για τη χορήγηση πίστωσης από έναν πωλητή σε κάποιον παλιό πελάτη δεν είναι δύσκολη απόφαση εφόσον καθορίζεται τέτοιου είδους απόφαση από την πάγια πολιτική της εταιρείας όσον αφορά τους παλαιούς και άρα δοκιμασμένους πελάτες.

Η λήψη προγραμματισμένων αποφάσεων είναι εύκολη απόφαση για τα διοικητικά στελέχη. Είναι προτιμότερο για κάποιον να ανατρέξει στους ισχύοντες κανόνες πολιτικής και να βρει τη λύση έτοιμη για το πρόβλημα που αντιμετωπίζει, παρά να σκεφθεί και να καταλήξει ο ίδιος σε μια νέα αυτοσχέδια λύση.

Η δεύτερη κατηγορία των μη προγραμματισμένων αποφάσεων αφορούν την αντιμετώπιση μοναδικών προβλημάτων, τόσο ώστε η εμφάνισή τους είναι αραιή και να μη δικαιολογεί τη διατύπωση σταθερής διαδικασίας για την επίλυσή τους. Η αντιμετώπιση πολύπλοκων και εξαιρετικής για την επιχείρηση σημασίας προβλημάτων, απαιτεί τη λήψη μη προγραμματισμένων αποφάσεων. Τέτοια

προβλήματα είναι η επέκταση της επιχείρησης, η είσοδος της σε νέες αγορές, μια εξαγορά ή μια συγχώνευση, απαιτούν αποφάσεις μη προγραμματισμένες. Η λήψη τέτοιων ή παρεμφερών αποφάσεων προϋποθέτει γνώσεις, ευφυΐα, πείρα, πρωτοβουλία, υπευθυνότητα, ταχύτητα και οξυδέρκεια.

2.4 ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Υπάρχουν διάφορες συνθήκες κάτω από τις οποίες οι αποφάσεις λαμβάνουν χώρα. Τις συνθήκες αυτές άλλοτε τις γνωρίζουν τα στελέχη και άλλοτε όχι. Όταν οι αποφάσεις βασίζονται σε προφανείς υπολογισμούς, λαμβάνονται εύκολα από το στέλεχος. Ωστόσο υπάρχει και μια άλλη διάσταση η οποία απεικονίζει το βαθμό που το στέλεχος γνωρίζει τις εξωτερικές συνθήκες κατά τη στιγμή λήψης της απόφασης. Η γνώση του περιβάλλοντος μεταβάλλεται από την κατάσταση βεβαιότητας στην κατάσταση αβεβαιότητας. Η ενδιάμεση κατάσταση είναι το σημείο αρχής του κινδύνου το οποίο προσδιορίζεται με κάποια πιθανότητα.

Άρα μπορούμε να διακρίνουμε τρία είδη συνθηκών ή περιβάλλοντος μέσα στα οποία λαμβάνονται οι αποφάσεις. Αυτές είναι οι συνθήκες βεβαιότητας, οι συνθήκες κινδύνου και οι συνθήκες αβεβαιότητας.

A. Αποφάσεις σε συνθήκες βεβαιότητας

Μια απόφαση θεωρείται ότι παίρνεται κάτω από συνθήκες βεβαιότητας, όταν το στέλεχος που αποφασίζει, βάσει των πληροφοριών που διαθέτει, γνωρίζει με βεβαιότητα όλους τους υπάρχοντες εναλλακτικούς τρόπους ενέργειας καθώς και το αποτέλεσμα στο οποίο θα οδηγήσει καθένας από αυτούς τους τρόπους. Στην περίπτωση αυτή η πιθανότητα για να είναι η απόφαση κακή είναι χαμηλή.

Εντούτοις πρέπει να σημειωθεί ότι εκ πρώτης όψεως φαίνεται ότι επικρατούν συνθήκες βεβαιότητας, όμως αυτή δεν μπορεί να είναι απόλυτη. Η πολυπλοκότητα των επιχειρηματικών σχέσεων και η μεταβλητότητα των οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών, καθιστούν δύσκολη την απόλυτη βεβαιότητα.

Β. Αποφάσεις σε συνθήκες κινδύνου

Η λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων κάτω από συνθήκες βεβαιότητας αποτελεί την εξαίρεση μόνο παρά τον κανόνα. Οι προβλέψεις που μπορούν να γίνουν όσον αφορά τα αποτελέσματα των αποφάσεων στηρίζονται συνήθως σε μειωμένο ποσοστό βεβαιότητας. Κάποιες φορές, ο λήπτης της απόφασης είναι σε θέση να προσδιορίσει την πιθανότητα να εμφανισθεί το α ή β αποτέλεσμα σε μια απόφασή του, παρά το γεγονός ότι δεν είναι σίγουρος για το ποιο από αυτά τελικά θα εμφανισθεί.

Σε παρόμοιες περιπτώσεις έχουμε λήψη απόφασης σε συνθήκες κινδύνου. Σε αυτές τις συνθήκες, τα στελέχη είναι σε θέση να υπολογίσουν με ικανοποιητική προσέγγιση το πιθανό αποτέλεσμα σε κάθε μια εναλλακτική λύση που υπάρχει στη διάθεσή τους. Η πιθανότητα επιτυχίας για κάθε εναλλακτική λύση είναι μια υποκειμενική εκτίμηση που κάνει ο λήπτης της απόφασης και η οποία βασίζεται σε ιστορικά δεδομένα, στην πείρα του και σε τρέχουσες δραστηριότητες.

Γ. Αποφάσεις σε συνθήκες αβεβαιότητας

Με βάση τα σύγχρονα κοινωνικά και οικονομικά δεδομένα η πλειοψηφία των επιχειρηματικών αποφάσεων λαμβάνεται κάτω από αυτές τις συνθήκες. Τα στελέχη σε αυτές τις περιπτώσεις δεν είναι σε θέση να γνωρίζουν επαρκώς ούτε τις υποψήφιες εναλλακτικές λύσεις, ούτε τους κινδύνους που συνεπάγεται και τις συνέπειες που ενδέχεται να έχει η υιοθέτηση κάθε μιας από αυτές. Η πολλαπλή τούτη αβεβαιότητα είναι αποτέλεσμα της πολυπλοκότητας των σύγχρονων οικονομικών οργανισμών και των δραστηριοτήτων που αναπτύσσουν και επιπλέον της μεταβλητότητας του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

2.5 ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικοί οργανισμοί στο σύνολό τους λαμβάνουν αποφάσεις σε καθημερινή βάση. Όλα τα στελέχη παίρνουν αποφάσεις απλές ή πολύπλοκες. Τα ακολουθούμενα βήματα για τη λήψη μιας απόφασης είναι τα εξής:

1. Προσδιορισμός του προβλήματος,
2. ανάπτυξη όλων των εναλλακτικών λύσεων,
3. αξιολόγηση των εναλλακτικών λύσεων,
4. επιλογή της καλύτερης λύσης,
5. εφαρμογή της λύσης και
6. αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της απόφασης.

1. Προσδιορισμός του προβλήματος

Το πρώτο στάδιο στη λήψη μιας απόφασης είναι ο προσδιορισμός του προβλήματος στην αντιμετώπιση του οποίου αποβλέπει η απόφαση. Τώρα πρόβλημα αποτελεί κάθε διαπίστωση ότι κάτι μέσα στην επιχείρηση δεν πηγαίνει καλά και πρέπει να διορθωθεί, ή κάτι πηγαίνει καλά αλλά υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης έτσι ώστε να πάει καλύτερα. Ακόμη πρόβλημα δημιουργεί η θέσπιση κάποιου νέου στόχου, η παραίτηση από έναν υπάρχοντα στόχο, ή η αναπροσαρμογή ενός στόχου. Με άλλα λόγια για να κινηθεί η διαδικασία για να παρθεί μια απόφαση, θα πρέπει να υπάρξει κάποιο ερέθισμα που να διεγείρει την πρωτοβουλία στο στέλεχος διοίκησης.

2. Ανάπτυξη όλων των εναλλακτικών λύσεων

Εφόσον προσδιορίστηκε το πρόβλημα, το στέλεχος πρέπει να βρει τη λύση. Είναι απαραίτητο όμως να προσδιοριστούν περισσότερες από μια λύση. Το στάδιο αυτό απαιτεί δημιουργικότητα και φαντασία. Όμως κατά την ανάπτυξη των εναλλακτικών λύσεων, τα στελέχη πρέπει να έχουν πάντα υπόψη τους τους στόχους εκείνους που η επιχείρηση επιδιώκει να εκπληρώσει.

Μια τεχνική που εφαρμόζεται συχνά κατά το στάδιο αυτό είναι ο καταιγισμός ιδεών. Μια μικρή ομάδα ατόμων παράγει ένα σημαντικό αριθμό εναλλακτικών λύσεων σε σύντομο χρόνο.

Τα στελέχη, δεν είναι απολύτως ελεύθερα να αναπτύξουν τη δημιουργικότητά τους κατά τη λήψη αποφάσεων, αλλά υπόκεινται σε περιορισμούς. Παραδείγματα τέτοιων περιορισμών είναι οι νομικοί περιορισμοί, οι κανόνες της επικρατούσας ηθικής αντίληψης, οι περιορισμοί που επιτάσσουν οι

τεχνολογικές δυνατότητες της επιχείρησης, οι οικονομικές δυνατότητες της εταιρείας και οι περιορισμοί για τις αντιδράσεις διαφόρων κοινωνικών ομάδων.

3. Αξιολόγηση των εναλλακτικών λύσεων

Στο τρίτο στάδιο της διαδικασίας λήψης απόφασης αξιολογούνται οι λύσεις του προηγούμενου σταδίου. Σε αυτό το στάδιο εξακριβώνεται εάν μια λύση είναι ρεαλιστική, λαμβανομένων υπόψη των απαιτούμενων θυσιών που απαιτούνται για την εφαρμογή της και του βαθμού συμβολής της στην επιτυχία του επιθυμητού σκοπού. Επίσης εξετάζονται οι συνέπειες που μπορεί να προκύψουν κατά την εφαρμογή της κάθε εναλλακτικής λύσης. Στην αξιολόγηση αυτή, το στέλεχος που θα πάρει μια απόφαση καλείται να απαντήσει σε τρεις ερωτήσεις: α) εάν η εναλλακτική λύση εκπληρώνει τους σκοπούς του οργανισμού, β) εάν υπάρχουν δυσάρεστες συνέπειες και γ) εάν η επιχείρηση μπορεί να στηρίξει οικονομικά την υλοποίηση της εναλλακτικής λύσης.

Μια αρνητική απάντηση έστω και σε ένα από τα προηγούμενα ερωτήματα, αυτόματα αποκλείει την εναλλακτική λύση.

4. Επιλογή της καλύτερης λύσης

Η επιλογή της άριστης απόφασης είναι αποτέλεσμα προσεκτικής εξέτασης όλων των γεγονότων, των διαθέσιμων πηγών και της κριτικής ανάλυσης. Μια καλή απόφαση τεκμαίρεται από το γεγονός ότι δύσκολα ακυρώνεται.

Η επιλογή της βέλτιστης λύσης δεν είναι εύκολο να γίνει, διότι ο λήπτης της απόφασης, δεν είναι πάντα σε θέση να γνωρίζει όλες τις διαθέσιμες εναλλακτικές λύσεις, τις συνέπειες από την εφαρμογή της κάθε μιας και την πιθανότητα επιτυχίας τους. Επομένως αντί να ισχυριζόμαστε ότι επιλέγουμε την άριστη λύση, απλώς λέμε ότι επιλέγουμε τη λύση που μας ικανοποιεί, δηλαδή ικανοποιεί τα αποδεκτά πρότυπα.

Μια άλλη προσέγγιση του παρόντος σταδίου είναι η προσπάθεια για αριστοποίηση ορισμένων κρίσιμων παραγόντων. Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, το στέλεχος αναζητεί τη λύση εκείνη, η οποία θα προκαλέσει τις περισσότερες ευνοϊκές ή και τις λιγότερες δυσμενείς επιδράσεις.

5. Εφαρμογή της λύσης

Εάν η υλοποίηση της λύσης είναι ανεπιτυχής, τότε η απόφαση θα αποτύχει ανεξάρτητα από το εάν εφαρμόστηκαν σωστά τα προηγούμενα στάδια.

Για να πετύχει όμως η εφαρμογή, πρέπει να γίνει προσεκτικός προγραμματισμός και παράλληλα να ευαισθητοποιηθούν όλα τα άτομα που την υλοποιούν και επηρεάζονται από αυτήν.

Μερικές φορές καλό είναι να γίνει μια πιλοτική εφαρμογή της απόφασης και εφόσον στη συνέχεια διαπιστωθεί ότι λειτουργεί σωστά, τότε μόνο να επεκταθεί και στους υπόλοιπους τομείς.

Δεν πρέπει να παραλειφθεί το γεγονός ότι ακόμη και στις περιπτώσεις που το διοικητικό στέλεχος θα πάρει μια απόφαση ύστερα από εμπεριστατωμένη μελέτη και προσοχή, θα πρέπει να λάβει υπόψη του και την πιθανή εμφάνιση απρόβλεπτων καταστάσεων κατά την εφαρμογή της. Ακόμη και όταν έχουν επισημανθεί και αξιολογηθεί με ακρίβεια και πληρότητα όλες οι εναλλακτικές λύσεις και έχουν εντοπισθεί και σταθμισθεί οι συνέπειες κάθε μιας από αυτές, δεν μπορεί να υπάρξει απόλυτη βεβαιότητα για το αν θα απουσιάσουν πλήρως τα απρόβλεπτα ενδεχόμενα.

6. Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της απόφασης

Το στέλεχος πρέπει να παρακολουθεί την πορεία της υλοποίησης για να είναι βέβαιο ότι τα πράγματα προχωρούν όπως προγραμματίστηκαν. Εάν τα αποτελέσματα από την εφαρμογή της λύσης αποκλίνουν από τα αναμενόμενα τότε πρέπει να γίνουν όλες οι διορθωτικές ενέργειες.

Αν η λύση που υλοποιείται δεν είναι αποτελεσματική τότε πρέπει να εφαρμοστεί η επόμενη σε προτεραιότητα λύση. Αν ο λήπτης της απόφασης δεν είναι σε θέση να ελέγξει την αποτελεσματικότητα της προτεινόμενης λύσης, τότε οι συνέπειες από την εφαρμογή της θα είναι σοβαρές.

Η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της απόφασης με παρακολούθηση και έλεγχο είναι χρήσιμες διαδικασίες ανεξάρτητα από το αν η ανατροφοδότηση των αποτελεσμάτων εφαρμογής είναι θετική ή αρνητική. Όταν είναι θετική, η απόφαση ήταν σωστή. Σε αντίθετη περίπτωση, η υλοποίηση απαιτεί περισσότερο χρόνο και προσπάθεια ή η απόφαση δεν ήταν σωστή και πρέπει να επανεξεταστεί.

2.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Οι αποφάσεις βασίζονται σε εκτιμήσεις του συμφέροντος. Αυτές με τη σειρά τους προϋποθέτουν την εξέταση για κάθε πρόβλημα επιλογής όλων των δυνατών λύσεων με σκοπό την επισήμανση της πιο κατάλληλης να προωθήσει τον σκοπό της επιχείρησης. Εάν μεταξύ απόφασης και σκοπού δεν υπάρχει άμεση σχέση, τότε οι επιλογές στηρίζονται σε κρίσεις γενικά της οικονομικής απόδοσης. Και για τις μεν και για τις δε χρειάζεται να προσδιορίζονται και να συγκρίνονται οι μεταβολές που προκαλούν οι διάφορες εναλλακτικές λύσεις στα κόστη. Πρέπει με λίγα λόγια να γνωρίζουμε τη συμπεριφορά τους κάτω από εναλλακτικές υποθέσεις διαχείρισης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΑΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΟΡΘΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Σε όλες τις χώρες ανά τον κόσμο και στους διάφορους κλάδους έχουμε αυξημένο ανταγωνισμό, πράγμα το οποίο συνεπάγεται μείωση των ποσοτήτων και πτώση του μεριδίου αγοράς, αυτών που για να μεγαλώσουν τα περιθώρια κέρδους, αυξάνουν τις τιμές τους.

Χρειάζεται μια διαρκής προσπάθεια για αύξηση της παραγωγικότητας των συντελεστών (όπως μείωση της φύρας πρώτων υλών και των χαμένων χρόνων ανθρώπων & μηχανών) και ταυτόχρονη βελτίωση της έρευνας και ανάπτυξης. Επίσης απαιτείται προσπάθεια για μείωση των μη παραγωγικών κόστων, για προκαθορισμό των απαραίτητων κόστων, για αύξηση της παραγωγικότητας των δραστηριοτήτων, σε θέματα παραγωγής, πωλήσεων και διοίκησης.

Στο σημερινό περιβάλλον που σημειώνεται αδιάλειπτη αύξηση της χρήσης αυτοματισμών, Η/Υ και σύγχρονης τεχνολογίας, όπου μειώνεται η άμεση εργασία και τα αποθέματα και κυρίως ο κύκλος ζωής των προϊόντων, χρειάζεται συνεχής προσπάθεια για αύξηση της ανταγωνιστικότητας. Χρειάζεται αναβάθμιση των συστημάτων που σχεδιάζουν τα προϊόντα και την παραγωγή με τη χρήση εξελιγμένων εργαλείων όπως για παράδειγμα η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας, η Διαχείριση Κατασκευαστικών Πόρων, η Διαχείριση Πελατειακών Σχέσεων, ο Προγραμματισμός Επιχειρησιακών Πόρων, η Διαχείριση Εφοδιαστικής Αλυσίδας, η Ενοποίηση Επιχειρησιακού Περιβάλλοντος, η Διοίκηση Εταιρικών Έργων, ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Επιπλέον προσφέρεται και ένα πλήθος πληροφοριακών συστημάτων όπως τα Συστήματα Επεξεργασίας Συναλλαγών, τα

Συστήματα Υποστήριξης Επιτελικών Στελεχών, τα Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης, τα Συστήματα Υποστήριξης Αποφάσεων, τα Συστήματα Εργασίας βασισμένα σε γνώση, και τα Συστήματα Αυτοματισμού Γραφείου.

Απαραίτητο στοιχείο της κερδοφορίας είναι η παραγωγικότητα. Κάποια βελτίωση της δεν είναι αρκετή. Το αν χρειάζεται μεγάλη ή μικρή βελτίωση θα το καθορίσει ο ανταγωνισμός, ο εσωτερικός και ο εξωτερικός πλέον με την ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων και αγαθών.

Οι σημερινές επιχειρήσεις χρειάζονται πληροφόρηση εξωτερική από το περιβάλλον για τους ανταγωνιστές και τους πελάτες τους και εσωτερικές για τις ίδιες και βασικά κοστολογικές. Τα κλασικά συστήματα κοστολόγησης που υπάρχουν σήμερα, με την μέθοδο του μερισμού, παραμορφώνουν το κόστος με αποτέλεσμα να μην φωτίζουν τις ευκαιρίες για βελτίωση της παραγωγικότητας.

Οι επιχειρήσεις όμως που βρίσκονται μπροστά στον ανταγωνισμό όσον αφορά τη χρήση σύγχρονων διοικητικών εργαλείων, επενδύουν σημαντικά κεφάλαια σε τεχνολογίες, τεχνογνωσίες και εκπαίδευση, καταλήγοντας με αυτόν τον τρόπο να θέτουν τους όρους στο παιχνίδι του ανταγωνισμού. Η σύγχρονη επιχείρηση που επιθυμεί να παραμείνει στο παιχνίδι, χρειάζεται πληροφορίες για να εντοπίσει τους παράγοντες οι οποίοι το επηρεάζουν. Πρέπει να ξέρει πως να σκέπτεται για να αποφασίζει ορθά. Πρέπει να θέτει μετρήσιμους στόχους μείωσης του κόστους και αύξησης της παραγωγικότητας.

Μια σωστή Διοίκηση επιβάλλεται να μπορεί να απαντήσει σε ορισμένα ερωτήματα αναφορικά με την ελαχιστοποίηση του κόστους:

- Τι είναι επηρεάσιμο, άμεσα συνδεδεμένο με το κόστος και τι με το κέρδος.
- Ποια είναι η συμπεριφορά του κόστους μιας δραστηριότητας σε μια μεταβολή της ποσότητας και σε τι ποσοστό.
- Ποια είναι η βέλτιστη πρακτική για την κάθε δραστηριότητα.
- Ποιοι συντελεστές / κέντρα κόστους δεν προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν.
- Σε μεταβολή της ποσότητας, πως μεταβάλλονται τα Γενικά Έξοδα.
- Ποια κόστη μπορούν να αποφευχθούν σε μείωση της ποσότητας.

- Η δομή του κόστους, η αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού, οι μη οικονομικές επιδόσεις μας, μπορούν να συγκριθούν με εκείνα του ανταγωνισμού.

Η λογιστική κατά δραστηριότητα παρουσιάζει σε όρους κόστων και επιδόσεων των επιμέρους δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Αυτές πρέπει να είναι αποτελεσματικές προκειμένου η επιχείρηση να έχει κόστος κάτω του μέσου όρου του κλάδου της για ισοδύναμα προϊόντα και για ίδια τμηματοποίηση της αγοράς. Η ανταγωνιστικότητα ωστόσο δεν εξαρτάται μόνο από το κόστος, αλλά σημασία έχει η καινοτομία, η ταχύτητα εισαγωγής νέων προϊόντων, η ποιότητα, η εξυπηρέτηση και η υποστήριξη.

Η επιχείρηση πρέπει να έχει στόχους γνωστούς σε όλους που μετέχουν σε αυτήν και οι οποίοι να τους συμμαρρίζονται. Πρέπει να διαμορφώνεται ενιαία άποψη διά της πειθούς, που είναι συνέπεια της αποτελεσματικής ηγεσίας. Χρειάζεται εξειδίκευση ανά τμήμα αλλά ταυτόχρονα και ενοποίηση στις λειτουργίες της.

Η αξιόπιστη λογιστική δεν οδηγεί πάντα στην οργανωτική αξιοπιστία, αλλά ίσως σε ανταγωνισμό μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης. Αυτό δεν είναι καλό αποτέλεσμα γιατί οι ανταγωνιστές δεν βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση αλλά έξω από αυτήν. Χρειάζεται συνεπώς μια αρμονική ροή εντός της επιχείρησης όχι μόνο του υλικού, από τμήμα σε τμήμα, αλλά των πληροφοριών και των ιδεών και η αξιοποίησή τους από το σύνολο. Απαιτείται διαρκής έρευνα αγοράς και άμεση εκμετάλλευση των ευκαιριών.

Πρέπει να μας είναι γνωστό η δομή του κόστους μας και ο τρόπος διοίκησης των δραστηριοτήτων. Η κλασική κοστολόγηση μαζεύει τα Γενικά Έξοδα και τα μερίζει, χωρίς να τα συνδέει, στο βαθμό που αυτό είναι εφικτό βέβαια, με συγκεκριμένα προϊόντα και πελάτες μέσω των δραστηριοτήτων. Με αυτήν τη μέθοδο προκύπτει ένα κόστος παραμορφωμένο με αρχική συνέπεια μερικά προϊόντα να υπερφορτώνονται με κόστη και κάποια άλλα να «επιδοτούνται» και με τελική συνέπεια, να χάνονται κερδοφόρες δουλειές λόγω υπερβολικής τιμολόγησης, ενώ αντίθετα να γίνονται δεκτές μη κερδοφόρες δουλειές λόγω υποτιμολόγησης, ως συνέπεια και στις δύο περιπτώσεις της κακής κοστολόγησης.

Ένα σωστό σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μας δίνει πληροφορίες αντικειμενικές για τις επιδόσεις της δουλειάς μας, για το αν και πόσο αυτή συμβάλλει στην επίτευξη κάποιων στόχων, για το τι προκαλεί κόστος, πόσο συμβάλλει κάθε δραστηριότητα στο αποτέλεσμα και πόσο κοστίζει με τον ακολουθούμενο τρόπο.

Η Διοίκηση καλύπτει θέματα οργανωτικού σχεδιασμού, ελέγχου, λήψης αποφάσεων και γενικότερα την διεύθυνση των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων. Όλα αυτά γίνεται να αντιμετωπισθούν αποτελεσματικότερα εφόσον υπάρχει μια γενικά σωστή πληροφόρηση από το κοστολογικό σύστημα και διαφορετική για το κάθε πρόβλημα.

Η κοστολόγηση είναι ένα εργαλείο διοίκησης. Αποτελεί ένα μοντέλο λήψης αποφάσεων, κυρίως βραχυπρόθεσμων, που λαμβάνουν ως δεδομένο την υφιστάμενη παραγωγική δομή και στοχεύουν στην αξιοποίησή της. Επίσης η κοστολόγηση είναι το βασικό εργαλείο για τον έλεγχο και των περιορισμό των κόστων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

4.1 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΟ ΚΕΡΔΟΣ

Η ανάλυση της διαμόρφωσης του κόστους, της απασχόλησης και του κέρδους όπως και η εξέταση των μεταξύ τους σχέσεων, προσφέρει πολύτιμες πληροφορίες για τη λήψη πολλών και σημαντικών αποφάσεων της καθημερινής επιχειρηματικής ζωής. Αυτές οι αποφάσεις έχουν σχέση με:

1. Το ποια μέθοδος ή διαδικασία παραγωγής θα επιλεγεί, με διαφορετική σύνθεση κόστους (σταθερού - μεταβλητού).
2. Τις διάφορες δυνατότητες προώθησης των πωλήσεων.
3. Την αποδοχή ή όχι μιας παραγγελίας.
4. Τη δραστηριοποίηση μιας νέας αγοράς στο εξωτερικό.
5. Την προσθήκη ή κατάργηση μιας γραμμής παραγωγής ή κάποιου προϊόντος.
6. Την επιμήκυνση ή τη σύντμηση της διαδικασίας ή μιας γραμμής παραγωγής.
7. Την απόφαση για το ποιο κανάλι διανομής των προϊόντων θα επιλεγεί.
8. Την επιλογή της πιο κατάλληλης και πλέον κερδοφόρας σύνθεσης των προϊόντων προς πώληση.
9. Την άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής.

4.2 ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Η διαφορική ανάλυση κόστους και εσόδων ή αλλιώς το διαφορικό κόστος, χρησιμοποιείται κατά τη λήψη μεγάλου αριθμού και σημαντικών αποφάσεων και προσφέρει μεγάλη βοήθεια στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα.

Πολλές από τις αποφάσεις που λαμβάνονται με κριτήριο το διαφορικό κόστος, μπορούν να παρθούν και με τη βοήθεια της προηγούμενης ανάλυσης κόστος - απασχόληση - κέρδος. Αυτό το γεγονός δεν πρέπει να μας δημιουργεί σύγχυση ή απορία γιατί για το ίδιο πρόβλημα λαμβάνουμε αποφάσεις υπό διαφορετικές συνθήκες. Για κάθε μας απόφαση υπό διαφορετικές συνθήκες, χρησιμοποιούμε εκείνο τον τύπο κόστους που θα την υπηρετήσει καλύτερα. Για παράδειγμα η απόφαση για δραστηριοποίηση σε μια νέα πόλη ή χώρα μπορεί να ληφθεί κάτω από τόσο διαφορετικές συνθήκες εσωτερικής λειτουργίας της μονάδας, ή συνθήκες από το εξωτερικό περιβάλλον, ούτως ώστε για να ληφθεί να χρειάζεται η χρήση τριών ή τεσσάρων τύπων κόστους: του κόστους ευκαιρίας, του διαφορικού κόστους και του πλήρους κόστους.

Από την ανάπτυξη που θα ακολουθήσει θα επιβεβαιωθεί η ισχύς της θεμελιώδους αρχής με βάση την οποία θα πρέπει χρησιμοποιούμε κάθε φορά διαφορετικό τύπο κόστους για διαφορετικό σκοπό και αυτό διότι για κάθε επιχειρηματική απόφαση υπάρχει τουλάχιστον ένας τύπος κόστους κατάλληλος να την εξυπηρετήσει.

Με τη βοήθεια του διαφορικού κόστους και της διαφορικής ανάλυσης κόστους και εσόδων μπορούμε να λάβουμε αποφάσεις που αφορούν:

1. Την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής με την διαφορική τιμολόγηση.
2. Το αν ένα αγαθό θα το αγοράσουμε ή αν θα το παράγουμε.
3. Την αποδοχή ή όχι μιας παραγγελίας.
4. Την επέκταση ή σύντμηση γραμμής ή διαδικασίας παραγωγής.
5. Την επιλογή διαδικασίας ποιοτικού ελέγχου των προμηθειών.

6. Την πώληση ή την περαιτέρω κατεργασία ενός προϊόντος.
7. Τον καθορισμό αποδοτικότητας και κερδοφορίας των πελατών.
8. Την κατανομή πόρων σε έλλειψη μεταξύ των προϊόντων.
9. Την δημιουργία συστήματος τιμών για τιμολόγηση εντός της μονάδας.
10. Την αντικατάσταση ή όχι του εξοπλισμού.
11. Τον τρόπο αντιμετώπισης περιπτώσεων απιστίας ή ντάμπινγκ.

4.3 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Ένα από τα κόστη που χρησιμοποιούνται ευρύτατα σε καθημερινή βάση στη λήψη αποφάσεων από τους διοικούντες μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων και οργανισμών απλής ή πολύπλοκης παραγωγικής και οργανωτικής διάρθρωσης, είναι το κόστος ευκαιρίας. Πρέπει να χρησιμοποιείται ακόμα όταν παίρνονται αποφάσεις διαφοροποίησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή εναλλακτικής χρησιμοποίησης της παραγωγικής, οργανωτικής και διοικητικής δομής της επιχείρησης.

Για τη λήψη αποφάσεων βραχυχρόνιου χαρακτήρα, όταν υπάρχει ελεύθερο παραγωγικό δυναμικό, δεν είναι κατάλληλος τύπος κόστους το κόστος ευκαιρίας. Σε αντίθετη περίπτωση, που το παραγωγικό δυναμικό είναι πλήρως απασχολημένο ή περιορισμένο, οι αποφάσεις που λαμβάνονται αποβλέπουν στην καλύτερη δυνατή αξιοποίησή του και το κόστος ευκαιρίας είναι κατάλληλο για απόφαση τέτοιου είδους. Δηλαδή στην περίπτωση που το ανθρώπινο δυναμικό είναι περιορισμένο, ενώ χρησιμοποιείται με τον Α τρόπο μπορεί να αξιοποιηθεί ενδεχόμενα με έναν άλλο Β τρόπο, πιο κερδοφόρο από τον προηγούμενο. Το κόστος ευκαιρίας θα μας βοηθήσει να επιλέξουμε τον καλύτερο από τους δύο τρόπους.

Άλλοτε το κόστος ευκαιρίας εμφανίζεται με τη μορφή της θυσίας, της απώλειας ή της παραίτησης από κάποιο έσοδο, ωφέλεια ή κέρδος συνέπεια της επιλογής μιας απόφασης έναντι κάποιας άλλης. Αυτή η τελευταία επιλογή μας δίνει ένα έσοδο ή κέρδος το οποίο θυσιάζεται εξαιτίας της νέας επιλογής. Αυτό λοιπόν

το έσοδο ή το κέρδος που θυσιάζουμε αποτελεί το κόστος ευκαιρίας της απόφασης που πήραμε χάριν της οποίας εγκαταλήφθηκε κάποια άλλη.

Οι διευθυντές δεν είναι πάντα σε θέση να γνωρίζουν ή να έχουν διαθέσιμες πληροφορίες για το κόστος ευκαιρίας των επιλογών που εξετάζουν. Έτσι λοιπόν μπορεί να μη λάβουν υπόψη τους καθόλου το κόστος ευκαιρίας εξαιτίας του γεγονότος της ελλιπής πληροφόρησης και να λάβουν μια απόφαση αγνοώντας το.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται μια σειρά από αποφάσεις οι οποίες για να παρθούν εξετάζεται από τον λήπτη τους το κόστος ευκαιρίας:

1. Αγορά ή παραγωγή κάποιου προϊόντος ή μέρη αυτού.
2. Καθορισμός τιμών για ενδοεπιχειρησιακές μεταβιβάσεις προϊόντων και υπηρεσιών.
3. Πώληση ενός προϊόντος ή περαιτέρω επεξεργασία του και πώληση σε υψηλότερη τιμή.
4. Παύση ή συνέχιση της λειτουργίας κάποιου τμήματος ή γραμμής παραγωγής.
5. Αλλαγή χρήσης ή μεθόδου εκμετάλλευσης κάποιου περιουσιακού στοιχείου.
6. Αποδοχή ή όχι μιας παραγγελίας πώλησης.
7. Διαφοροποίηση δραστηριοτήτων με τους υπάρχοντες πόρους.
8. Δανεισμός ή χρηματοδότηση από τα ίδια κεφάλαια ενός επενδυτικού σχεδίου.
9. Εκχώρηση δραστηριοτήτων του κράτους σε ιδιώτες.
10. Επιλογή διαχείρισης των ρευστών διαθεσίμων με τον καλύτερο τρόπο.

4.4 ΤΟ ΕΛΕΓΞΙΜΟ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΞΙΜΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Η κατάταξη σε ελέγξιμο και μη ελέγξιμο κόστος για το κόστος ενός κέντρου ευθύνης είναι χρήσιμη και πρακτική. Όταν ο διευθυντής ενός τμήματος παραγωγής ασκεί πλήρη έλεγχο στο κόστος λειτουργίας του τμήματος αυτού, για το λόγο ότι μπορεί να αποφασίσει γι' αυτό, μπορεί να εξασφαλίσει τις

προϋποθέσεις έτσι ώστε να το μειώσει μιας και ο ίδιος διοικεί το τμήμα αυτό. Ο έλεγχος για το κόστος του συγκεκριμένου τμήματος από τους ανωτέρους του εν λόγω διευθυντή είναι αντικειμενικός, δεδομένου ότι ο ίδιος αποφασίζει για το κόστος του. Η κατάσταση όμως μπορεί να γίνει σύνθετη όταν το τμήμα της επιστάσεως του επιβαρύνεται με κόστη για τα οποία αποφασίζουν άλλοι χωρίς προηγούμενη έγκριση του ιδίου. Ως τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι οι αμοιβές του προσωπικού, οι αποσβέσεις παγίων, διάφορα ασφάλιστρα, κόστη βοηθητικών τμημάτων κλπ.

Προκειμένου λοιπόν να διευκολυνθεί η στηριζόμενη στο κόστος λήψη αποφάσεων, είναι αναγκαίο οι μηνιαίες και περιοδικές καταστάσεις κόστους σε κάθε κέντρο κόστους, κέντρο κέρδους και κέντρο ευθύνης να διαχωρίζουν το κόστος σε ελέγξιμο και μη ελέγξιμο. Με την τακτική αυτή της συγκριτικής κατάστασης του κόστους σε ελέγξιμο και μη, υπάρχει διαθέσιμη πληροφορία για τα είδη του κόστους τα οποία έχει στην ευθύνη του ο διευθυντής κάθε τμήματος. Ο διευθυντής με αυτόν τον τρόπο αντιλαμβάνεται που πρέπει να επικεντρωθεί το ενδιαφέρον του για να μειωθεί το κόστος, τα ανώτερα στελέχη ποια στοιχεία κόστους πρέπει να ελέγξουν στο επίπεδο της οργανωτικής μονάδας και του διευθυντή της και ποιοι άλλοι είναι υπεύθυνοι για στοιχεία κόστους τα οποία δεν είναι ελέγξιμα στο επίπεδο της οργανωτικής μονάδας.

Ο προσδιορισμός του κόστους ως ελέγξιμο στα χαμηλότερα κλιμάκια διοίκησης, στο επίπεδο του επικεφαλής της υπηρεσίας παραγωγής ή της οργάνωσης, είναι ένα δύσκολο και πολύπλοκο πρόβλημα. Σχετικά με τα άμεσα υλικά, η εξουσία για παράδειγμα των διευθυντών του τμήματος, όπου αυτά αναλώνονται, όσον αφορά τις τιμές κτήσεώς τους, κατά κανόνα είναι ανύπαρκτη. Οι τιμές αυτές καθορίζονται από τον προϊστάμενο των προμηθειών με δική του ευθύνη. Ο διευθυντής της παραγωγής ασκεί έλεγχο και επιρροή μόνο με ότι έχει να κάνει με την ποιότητα των χρησιμοποιούμενων υλικών και την ποσοτική τους απόδοση κατά τη μετατροπή τους από πρώτη ύλη σε προϊόν. Ο προηγούμενος λόγος μπορεί κάλλιστα να προκαλέσει διαμάχη μεταξύ των δύο αυτών τμημάτων. Ο προϊστάμενος προμηθειών ενδιαφέρεται κατά πρώτο λόγο για τις τιμές απόκτησης των αγαθών και λιγότερο για την ποιότητα αυτών. Ενώ αντίθετα ο διευθυντής παραγωγής θα ενδιαφερθεί πρωτίστως για την ποιότητα της πρώτης

ύλης που θα χρησιμοποιήσει από την οποία θα εξαρτηθεί και η παραγωγή του και έπειτα για το αν θα κοστίσει κάτι παραπάνω στην επιχείρηση.

Ένα δεύτερο στοιχείο που θεωρείται κόστος ελέγξιμο είναι η άμεση και έμμεση εργασία. Και στην περίπτωση αυτή ο διευθυντής παραγωγής δεν επηρεάζει το ύψος των αμοιβών του προσωπικού του, αλλά είθισται να γίνεται από τη διεύθυνση προσωπικού. Το μόνο που μπορούν να κάνουν είναι η σύνταξη αναφοράς για την απόδοση των εργαζομένων και ίσως να προτείνουν στη διεύθυνση προσωπικού την μισθολογική τους αναβάθμιση. Ωστόσο η τελική απόφαση θα ληφθεί από την διεύθυνση προσωπικού. Επίσης δεν συνηθίζεται να μπορούν να απομακρύνουν κάποιον εργαζόμενο από τη θέση του. Δεν αποκλείεται όμως να μπορούν να ζητήσουν τη μετακίνηση του σε άλλο τμήμα. Εάν υπάρχει έστω και αυτή η μικρή εξουσία στα χέρια του διευθυντή της παραγωγής, είναι αρκετή για να τους θεμελιώσει την ευθύνη για την απόδοση των υφισταμένων του τμήματός του.

Άλλα κόστη όπως αυτό των καυσίμων, των υλικών συντήρησης του εξοπλισμού και του ηλεκτρικού ρεύματος βρίσκεται στην ευθύνη του διευθυντή παραγωγής και περιορίζεται μόνο στα ποσοτικά μεγέθη αυτών. Και σε αυτήν την περίπτωση τις τιμές τις καθορίζει η διεύθυνση των προμηθειών.

Άλλο ένα θέμα που έχει να κάνει με την ελεγχιμότητα ή όχι του κόστους είναι το εύρος της λειτουργικής υποδιαίρεσης στην οποία και αναφέρεται το εν λόγω κόστος. Όσο πιο μεγάλη είναι η οικονομική μονάδα, τόσο περισσότερο έλεγχο ασκεί στο κόστος λειτουργίας της το πρόσωπο που τη διοικεί. Για παράδειγμα σε ένα εργοστάσιο, για το σύνολο των κόστων λειτουργίας αποφασίζει ο διευθυντής του, εκτός ίσως από τις αποσβέσεις. Αντίθετα σε κάποιο τμήμα του εργοστασίου αυτού όπως για παράδειγμα αυτό των επισκευών και της συντήρησης, ο προϊστάμενός του ελέγχει ένα πολύ περιορισμένο μέρος από το σύνολο του κόστους.

Τέλος δεν πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι οι δυνατότητες των διευθυντών να ελέγχουν κάθε είδος κόστους του τμήματός τους ή στην περιοχή ευθύνης τους είναι συχνά περιορισμένη. Αυτό συμβαίνει για διάφορους λόγους. Είτε διότι δεν ασκούν εξουσία στη διαμόρφωση των αντίστοιχων μεγεθών. Τέτοια μεγέθη μπορεί να είναι οι αποσβέσεις, η αμοιβή της εργασίας, οι τιμές των

χρησιμοποιούμενων υλικών. Άλλοτε τα στοιχεία του κόστους είναι πολλά με αποτέλεσμα να είναι οικονομικά ασύμφορο για τον διευθυντή ή τον τμηματάρχη να ασχολείται με αυτά επί καθημερινής βάσεως. Συνεπώς, ο έλεγχος του κόστους φτάνει έως τα βασικά του στοιχεία μόνο – άμεσα υλικά, άμεση εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα – και πραγματοποιείται με το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου και του πρότυπου κόστους. Επιπρόσθετα, με εξέταση των αποκλίσεων ανάμεσα στα πραγματοποιημένα κόστη και σε αυτά των πρότυπων κόστων, ασκείται αποτελεσματικότερος έλεγχος τόσο κατά βραχεία χρονικά διαστήματα όσο και κατά φορέα ευθύνης.

4.5 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Κύρια θέση στις λαμβανόμενες επιχειρηματικές αποφάσεις όπου λαμβάνεται υπόψη το κόστος άμεσης εκταμίευσης είναι αυτή που αφορά τις ταμειακές ροές. Η απόφαση που αφορά τις ταμειακές εισροές και εκροές εξαρτάται από άλλες αποφάσεις όπως οι πωλήσεις και ο τρόπος διακανονισμού τους, ενώ επηρεάζει άλλες όπως τον προγραμματισμό των επενδύσεων, των αγορών και την απόφαση αποδοχής και εκτέλεσης έκτακτων παραγγελιών.

Η κατάρτιση του προγράμματος ταμειακών ροών των επιχειρήσεων, δηλαδή του ταμειακού της προγράμματος, είναι από τις κορυφαίες επιχειρηματικές αποφάσεις. Το πρόγραμμα αυτό αντικατοπτρίζει τη δυνατότητα της επιχείρησης να ανταπεξέλθει στις ταμειακές υποχρεώσεις που προκαλεί η λειτουργία της. Είναι από τους κύριους λόγους αν όχι ο κυριότερος που καθορίζει την πιστοληπτική της ικανότητα από τα τραπεζικά ιδρύματα. Κατά τις πωλήσεις (εκροές) το ταμειακό πρόγραμμα επηρεάζεται από το κόστος άμεσης εκταμίευσης ενώ δεν περιλαμβάνονται για τον σχηματισμό μεγεθών που το διαμορφώνουν, στοιχεία κόστους όπως οι αποσβέσεις ή στοιχεία που έχουν να κάνουν με το πραγματοποιημένο κόστος γενικότερα.

Η απόφαση για την αποδοχή ή απόρριψη μιας μεγάλης παραγγελίας πρέπει να λαμβάνει χώρα με τη συμβολή του κόστους άμεσης εκταμίευσης. Το προκύπτον κόστος για την εκτέλεση μιας τέτοιας παραγγελίας πωλήσεων όπως

αναλύθηκε προηγούμενα, είναι το διαφορικό κόστος. Όμως δεν είναι το διαφορικό κόστος στην πλειονότητά του κόστος άμεσης εκταμίευσης. Είναι επιτακτική ανάγκη να γνωρίζουμε εκ των προτέρων – της απόφασης – ποιο μέρος του είναι άμεσης εκταμίευσης. Με αυτόν τον τρόπο καταφέρνουμε να μάθουμε πέρα του τι θα κερδίσουμε από την εκτέλεση της παραγγελίας, ποια θα είναι η ενίσχυση των ταμειακών εισροών από αυτήν την παραγγελία.

4.6 ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Το πρότυπο κόστος το χρησιμοποιούμε ως μέσο βελτίωσης της αποτελεσματικότητας της παραγωγής και της διοίκησης των οικονομικών μονάδων. Συνεπώς οι αποφάσεις που θα ληφθούν με τη βοήθεια του κοστολογικού τύπου του πρότυπου κόστους προσδωκούν στην επίτευξη αυτού του στόχου. Οι κυριότερες από αυτές είναι:

1. Ο καθορισμός της τιμής πώλησης ενός προϊόντος που παράγεται για πρώτη φορά, στηρίζεται αναγκαστικά στο προκαθορισμένο του κόστος είτε αυτό είναι προϋπολογιστικό είτε πρότυπο. Στην περίπτωση του πρότυπου κόστους η διοίκηση μπορεί να αισθάνεται σίγουρη ότι το συγκεκριμένο κόστος έχει προσδιοριστεί με προσοχή και άρα μπορεί να στηριχθεί σε αυτό για τον καθορισμό της τιμής που το προϊόν θα βγει στην αγορά.

2. Η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής δύναται να στηριχθεί στην ανάλυση του πρότυπου κόστους σε μεταβλητό και σταθερό μέρος. Εάν στο μεταβλητό μέρος του πρότυπου κόστους παραγωγής προστεθούν τα μεταβλητά έξοδα διαθέσεως και χρηματοδοτήσεως, τότε το άθροισμα που μας δίνει το ολικό μεταβλητό κόστος είναι ταυτόχρονα και το ελάχιστο όριο μέχρι το οποίο μπορεί να φτάσει η τιμή πώλησής του. Ο λόγος που χρειάζεται το ελάχιστο όριο για τοποθέτηση της τιμής είναι συνήθως η διείσδυση σε μια νέα αγορά, η αντιμετώπιση του ανταγωνισμού και η αύξηση του μεριδίου αγοράς για το συγκεκριμένο προϊόν.

3. Ο έλεγχος του κόστους του πραγματικού και η λήψη απόφασης στο να διαμορφωθεί αυτό στο επίπεδο του πρότυπου κόστους, είναι μια λειτουργία

για την οποία ο άριστος τύπος κοστολόγησης είναι αυτός του πρότυπου κόστους. Ο προηγούμενος έλεγχος γίνεται με τη σύγκριση του πραγματικού κόστους με το πρότυπο. Οι αποκλίσεις που θα προκύψουν – αρνητικές ή θετικές – αναλύονται και αιτιολογούνται. Επόμενο βήμα είναι η εφαρμογή εκείνων των μέτρων για την εξουδετέρωση των αρνητικών αποκλίσεων έτσι ώστε να μην επαναληφθούν στο μέλλον. Μέσω αυτής της διαδικασίας η οποία στηρίζεται στο πρότυπο κόστος, επιτυγχάνεται ο αποτελεσματικός έλεγχος του κόστους που πραγματοποιήθηκε με τελικό αποτέλεσμα τη συνολική αποδοτικότητα του οργανισμού.

4.7 ΤΟ ΕΝΩΜΕΝΟ Ή ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις οι οποίες λαμβάνονται με βάση το ενωμένο ή συνδεδεμένο κόστος είναι δύο και αναφέρονται σε:

1. αποφάσεις που θα καθορίσουν τη διακοπή ή τη συνέχιση της παραγωγής όλων των συμπαραγομένων προϊόντων και
2. αποφάσεις αναφορικά με την περαιτέρω κατεργασία προς τελειοποίηση ενός μέρους ή του συνόλου των συμπαραγομένων προϊόντων, έτσι ώστε να μπορούν να τοποθετηθούν στην αγορά με διαφορετική μορφή και σε άλλη τιμή.

4.8 ΤΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

4.8.1 Εισαγωγή

Είναι κοινώς παραδεκτό ότι η αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που λαμβάνεται στις επιχειρήσεις επηρεάζεται σημαντικά από τη δυνατότητα των ατόμων που αποφασίζουν, να χρησιμοποιούν πληροφορίες αριθμητικών δεδομένων, οι οποίες δεν επηρεάζονται από μεταβλητές εκτός της περιοχής

ελέγχου τους. Το κόστος είναι από τα πιο βασικά οικονομικά μεγέθη πάνω στο οποίο στηρίζονται οι επιχειρηματικές αποφάσεις κατά το στάδιο διαμόρφωσής τους.

Από την άλλη, το κόστος παρουσιάζει σοβαρές διακυμάνσεις είτε λόγω εξωγενών παραγόντων όπως για παράδειγμα οι τιμές των στοιχείων του, είτε λόγω της ακολουθούμενης μεθόδου προσδιορισμού του, είτε τέλος εξαιτίας τεχνολογικών και οργανωτικών διαρθρώσεων που συμβαίνουν εντός της επιχείρησης. Υπάρχουν δε και άλλοι παράγοντες που δρουν ομοιόμορφα εκτός της επιχείρησης, οι οποίοι όμως ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις ανεξαιρέτως. Οι εσωτερικές όμως συνθήκες όπως το σύστημα κοστολόγησης ή η διαδικασία προσδιορισμού ποσοτικών στοιχείων του κόστους δεν είναι ίδιες σε όλες τις επιχειρήσεις με αποτέλεσμα να υπάρχουν σοβαρές διακυμάνσεις στο κόστος. Το παραπάνω γεγονός προβληματίζει και αποπροσανατολίζει τα στελέχη που λαμβάνουν αποφάσεις, ενώ παράλληλα στερούνται ενός σημαντικού πλεονεκτήματος που τους προσφέρει η πληροφορία δύο μεγεθών – του κόστους και του εσόδου – πάνω στα οποία βασίζονται οι επιχειρηματικές αποφάσεις.

Προκύπτει λοιπόν η ανάγκη στο λήπτη της απόφασης ενός εργαλείου κόστους με αναφορά στο προϊόν, με ομοιόμορφη σύνθεση και χωρίς έμμεσες επιβαρύνσεις. Τότε και μόνο τότε το κόστος καθίσταται συγκρίσιμο και μπορεί να αποτελέσει σταθερή βάση για τον προσδιορισμό του οριακού και του άμεσου περιθωρίου του κέρδους, κρίσιμα πληροφοριακά στοιχεία στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Συνεπώς το άμεσο κόστος του προϊόντος είτε ταυτίζεται με το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος που παράγεται, είτε ταυτίζεται με το άμεσο μεταβλητό κόστος αυτού, είναι σημαντικό στοιχείο που εξασφαλίζει στα διευθυντικά στελέχη πληροφορίες χρήσιμες στη δουλειά τους.

Σε αυτό το σημείο προκύπτουν δύο είδη επιχειρηματικών αποφάσεων προκειμένου να γίνει αντιληπτή η έννοια του άμεσου κόστους. Αυτές είναι οι αποφάσεις τακτικού και οι αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα.

4.8.2 Αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα με βάση το άμεσο κόστος

Οι αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα λαμβάνονται στα πλαίσια του βραχυπρόθεσμου σχεδιασμού και της βραχυχρόνιας δραστηριότητας της επιχειρηματικής μονάδας. Έχουν να κάνουν με την κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος δράσης, την παρακολούθηση και την εκτέλεσή του με τη βοήθεια του ελέγχου του προϋπολογισμού. Στη συνέχεια παραθέτονται οι πιο βασικές από αυτές.

Α. Κατάρτιση ελαστικού προϋπολογισμού κόστους κατά κέντρο κόστους της επιχείρησης

Στον βραχυχρόνιο προγραμματισμό της δραστηριότητας της επιχείρησης καθορίζεται για κάθε τμήμα, υπηρεσία, λειτουργία, οργανωτική μονάδα και για κάθε άλλο κέντρο κόστους ελαστικός προϋπολογισμός δαπανών της λειτουργίας και είθισται να γίνεται για κάθε διαχειριστική χρήση. Ο προϋπολογισμός αυτός αναφέρεται στον όγκο απασχόλησης του τμήματος και μετράται σε μονάδες παραγωγής ή σε ώρες άμεσης εργασίας ή σε μονάδες αναλυσκώμενης πρώτης ύλης και στο κόστος αυτών διαιρεμένο σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Πρόκειται δηλαδή για το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος παραγωγής ή άλλης λειτουργίας, το οποίο αναλύεται σε άμεσο σταθερό και άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος.

Με την κατάρτιση του παραπάνω προϋπολογισμού, η διοίκηση της επιχείρησης είναι σε θέση άμεσα και χωρίς δυσκολία να υπολογίσει το κόστος της παραγωγής ενός τμήματος και σε κάποιο επίπεδο, διενεργώντας δύο μόνο αριθμητικούς υπολογισμούς. Αρχικά διαιρώντας το ολικό άμεσο σταθερό κόστος του τμήματος δια των μονάδων που παράχθηκαν και έπειτα προσθέτοντας στο ηηλίκo το μεταβλητό κόστος κάθε μονάδας. Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο που βγαίνει από τον ελαστικό προϋπολογισμό εξόδων κατά τμήμα είναι το ανά μονάδα ολικό μεταβλητό κόστος του προϊόντος. Με την κατοχή της πληροφορίας αυτής είναι σε θέση η διοίκηση να ασκεί ευέλικτη και άρα αποτελεσματική τιμολογιακή πολιτική, μιας που γνωρίζει το κατώτατο όριο τιμής στο οποίο μπορεί να φτάσει

και ονομάζεται ολικό μεταβλητό κόστος του προϊόντος ανά μονάδα και υπολογίζεται με την προσθήκη στο ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραγωγής, το μεταβλητό κόστος διάθεσης ανά μονάδα. Τα δύο αυτά ποσά προκύπτουν από τους ελαστικούς προϋπολογισμούς των τμημάτων παραγωγής και πωλήσεων αντίστοιχα.

Β. Ο έλεγχος του πραγματικού κόστους με βάση τον ελαστικό προϋπολογισμό τμήματος

Το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος ή της λειτουργίας αποτελεί για τον αρμόδιο διευθυντή την ευθύνη να μην αποκλίνει από τον προϋπολογισμό που έχει στη διάθεσή του, εφόσον βέβαια μπορεί να το πράξει αυτό. Συνεπώς ο υπεύθυνος της οργανωτικής μονάδας ελέγχεται για το κόστος αυτής και αν όχι για το συνολικό τουλάχιστον για το μεταβλητό μέρος. Μιλάμε για το άμεσο ολικό ή το άμεσο μεταβλητό κόστος τμήματος ή λειτουργίας. Ο έλεγχος βασίζεται στον αντίστοιχο ελαστικό προϋπολογισμό άμεσου κόστους του τμήματος, τα δεδομένα του οποίου συγκρίνονται με τα αντίστοιχα του πραγματικού κόστους. Από τις διαφορές που θα προκύψουν μέσω της σύγκρισης αυτής, τα στελέχη λαμβάνουν μέτρα για την εξουδετέρωση των αιτιών που τις προκαλούν, εφόσον αυτές είναι αρνητικές.

Γ. Η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής με βάση το άμεσο κόστος

Ο διευθυντής μιας όχι μεγάλης επιχείρησης μπορεί να εφαρμόσει την τιμολογιακή πολιτική της εταιρείας του αποτελεσματικότερα έναντι μιας μεγαλύτερης, εάν προσδιορίσει το ολικό άμεσο κόστος του προϊόντος με ακρίβεια. Μια μεγάλη επιχείρηση έχει κατά κανόνα μικρότερο ολικό άμεσο κόστος προϊόντος από μια μικρή, λόγω προμηθειών με χαμηλότερο κόστος, χρήση καλύτερης τεχνολογίας και καλύτερης παραγωγικότητας του εξειδικευμένου ανθρώπινου δυναμικού. Αντίθετα έχει υψηλότερα σταθερά έξοδα και έτσι δεν μπορεί εύκολα να μειώσει τις τιμές πώλησης σε επίπεδο άμεσου μεταβλητού κόστους του προϊόντος. Η επιχείρηση που γνωρίζει ακριβέστερα το άμεσο ολικό κόστος παραγωγής και το άμεσο ολικό μεταβλητό κόστος πωληθέντων προϊόντων, είναι

περισσότερο ευέλικτη και ασφαλής στις αποφάσεις της. Μόνο η ακριβής πληροφόρηση αναφορικά με το άμεσο κόστος επιτρέπει στον διοικών την επιχείρηση να παίρνει αποφάσεις για την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού με σιγουριά, γιατί έτσι γνωρίζει τα περιθώρια του σε μια ενδεχόμενη μείωση της τιμής πώλησης και μπορεί με αυτόν τον τρόπο με ακρίβεια να υπολογίσει την οικονομική θυσία που θα προκύψει από τη λήψη κάποιας επιχειρηματικής απόφασης.

Γνωρίζοντας το ολικό μεταβλητό κόστος, είμαστε σε θέση να εκτιμήσουμε και να αξιολογήσουμε την τιμολογιακή πολιτική του ανταγωνισμού και να εξακριβώσουμε τις πραγματικές προθέσεις και στόχους που βρίσκονται κρυμμένοι πίσω από μια τιμολογιακή πολιτική. Επίσης μπορούμε να πειραματιστούμε με τις προθέσεις των ανταγωνιστών με σταδιακή μείωση των τιμών των προϊόντων μας μέχρι του κατώτατου ορίου που είναι στο πρώτο στάδιο το ολικό άμεσο κόστος και σε δεύτερο στάδιο το ολικό άμεσο μεταβλητό κόστος.

Δ. Καθορισμός τιμής πώλησης νεοπαραγόμενου είδους

Η απόφαση για τον καθορισμό της τιμής πώλησης ενός προϊόντος που παράγεται για πρώτη φορά επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες, όμως υπάρχουν δύο προϋποθέσεις και περιορισμοί. Η πρώτη είναι η ταχύτητα στη λήψη της απόφασης και η δεύτερη είναι η ικανοποιητική προσέγγιση του πραγματικού κόστους του προϊόντος προς τιμολόγηση.

Και οι δύο αυτές προϋποθέσεις καλύπτονται από το άμεσο κόστος, το οποίο προσδιορίζεται εύκολα και άμεσα επιτρέποντας έτσι στην επιχείρηση μια ευελιξία όσον αφορά την αιφνιδιαστική τοποθέτηση ενός νέου προϊόντος στην αγορά στην εν λόγω τιμή. Ανώτερος σκοπός δε είναι η γρήγορη επίτευξη παραγγελιών για το νέο προϊόν προλαμβάνοντας έτσι τις αντιδράσεις του ανταγωνισμού. Το άμεσο κόστος έχει το πλεονέκτημα ότι υπολογίζεται γρήγορα και με ακρίβεια. Τα στοιχεία που το διαμορφώνουν είναι η άμεση εργασία, τα άμεσα υλικά και τα ΓΒΕ, τα οποία μετρώνται εύκολα και ελέγχονται με ακρίβεια. Όλα αυτά τα στοιχεία βρίσκονται στον ελαστικό προϋπολογισμό για τις δαπάνες του τμήματος.

Τέλος, θα ήταν σκόπιμο να αναφερθεί ότι πέρα από τους δύο παράγοντες που αναφέρθηκαν παραπάνω, υπάρχουν και άλλοι που είναι σκόπιμο να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της συγκεκριμένης απόφασης. Τέτοιοι

είναι η αγορά στόχος που προορίζεται το προϊόν, το γενικότερο οικονομικό κλίμα που επικρατεί, οι ανάγκες που προορίζεται να καλύψει το νέο προϊόν, οι τιμές υποκατάστατων ή παρόμοιων προϊόντων που ήδη κυκλοφορούν και οι τιμές ανταγωνιστικών αγαθών.

Ε. Η προώθηση των πωλήσεων προϊόντων ή ομάδων αυτών με βάση το περιθώριο κέρδους αντί του μικτού κέρδους

Το άμεσο λειτουργικό κόστος, δηλαδή το κόστος κάθε παραγωγικού τμήματος της επιχείρησης, απαρτίζεται από δαπάνες άμεσες σταθερές και άμεσες μεταβλητές. Αναλυτικότερα, άμεσες σταθερές δαπάνες αποτελούν οι μισθοί του προσωπικού του τμήματος, οι αποσβέσεις των παγίων του τμήματος και οι πάγιες αμοιβές τρίτων που αφορούν το τμήμα (πρόκειται για τα έμμεσα ΓΒΕ του τμήματος). Ενώ άμεσες μεταβλητές δαπάνες αποτελούν οι πρώτες ύλες, τα άμεσα εργατικά και τα άμεσα μεταβλητά ΓΒΕ (ρεύμα, καύσιμα, νερό).

Εάν κάποιο παραγωγικό τμήμα ή άλλη οργανωτική μονάδα μέσα στην επιχείρηση κάνει χρήση υπηρεσιών ή έργο άλλου τμήματος, το έργο αυτό πρέπει να αποτιμάται με ακρίβεια, να προσδιορίζεται το κόστος του και στη συνέχεια αυτό να χρεώνεται στο άμεσο μεταβλητό κόστος δηλαδή στα ΓΒΕ. Το άμεσο κόστος του τμήματος δεν επιβαρύνεται και δεν περιλαμβάνει δαπάνες άλλων τμημάτων, οι οποίες προκύπτουν από κατανομή με τη χρήση κριτηρίων όπως οι γενικές δαπάνες του εργοστασίου, τμήματα οι δαπάνες των οποίων καλύπτουν ένα εύρος λειτουργιών όπως ο προγραμματισμός, η κοστολόγηση, οι μεταφορές από και προς την αποθήκη και την παραγωγή. Το κόστος των τμημάτων αυτών κατανέμεται και επιβαρύνει το κόστος των κύριων παραγωγικών μονάδων στις οποίες παράγονται τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες, με σκοπό τον προσδιορισμό του ολικού πραγματικού άμεσου και έμμεσου κόστους του τμήματος, το οποίο με τη σειρά του καταλογίζεται στους τελικούς φορείς, δηλαδή τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Το κόστος που θα προκύψει από την κατανομή αυτή είναι έμμεσο και το μεγαλύτερο μέρος του αν όχι όλο σταθερό.

Όταν ένα μόνο προϊόν παράγεται σε κάποιο τμήμα, το άμεσο ολικό κόστος του τμήματος, μεταβλητό και σταθερό, καταλογίζεται και επιβαρύνει το κόστος του μοναδικού αυτού προϊόντος. Στην προκειμένη περίπτωση το ολικό άμεσο

κόστος του τμήματος είναι και το ολικό άμεσο κόστος του προϊόντος. Σε αυτήν την περίπτωση, η μέτρηση της αποδοτικότητας πρέπει να βασίζεται στο πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος και του προϊόντος. Το προηγούμενο κόστος, συγκρινόμενο με το αντίστοιχο έσοδο προσδιορίζει το αποτέλεσμα για το εν λόγω προϊόν. Το κέρδος είναι η διαφορά της σύγκρισης και δηλώνει την αποδοτικότητα του τμήματος και τη συμβολή του στο γενικό σταθερό κόστος και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Επειδή το σταθερό και το μεταβλητό άμεσο κόστος του τμήματος όταν έχουμε παραγωγή ενός μόνο προϊόντος, βρίσκεται κάτω από τον απόλυτο έλεγχο του διευθυντή του τμήματος, το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος ή της οργανωτικής μονάδας αποτελεί τη βάση λειτουργίας του συστήματος, της λογιστικής της ευθύνης. Πρόκειται για εκείνο το τμήμα της λογιστικής το οποίο με τους λογαριασμούς του παρακολουθεί το κόστος, το έσοδο και το αποτέλεσμα κατά υπεύθυνο. Αν θέλουμε να παρακολουθήσουμε την απόδοση του διευθυντή κάποιου παραγωγικού τμήματος, ανάλογα οργανώνουμε την λογιστική παρακολούθηση των μεγεθών έσοδο, κόστος, μικτό αποτέλεσμα, που τη διαμορφώνουν.

Όταν όμως στο παραγωγικό τμήμα δεν παράγεται ένα μόνο προϊόν αλλά περισσότερα, για την ολοκλήρωση της παραγωγής τους διέρχονται από διάφορα παραγωγικά τμήματα, προκύπτει τότε θέμα προσδιορισμού της αποδοτικότητας ή του βαθμού κερδοφορίας του προϊόντος. Με βάση αυτό, η διοίκηση παίρνει αποφάσεις για το ποιο προϊόν τη συμφέρει να προωθήσει καλύτερα, με βάση την κερδοφορία του. Έχει δηλαδή μεγαλύτερο συντελεστή κέρδους από άλλο προϊόν ή σύνολο αυτών. Σε αυτή την περίπτωση, για να προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα πρέπει να μεταχειριστούμε το πλήρες άμεσο μεταβλητό κόστος, το οποίο προκύπτει από το άθροισμα του άμεσου μεταβλητού κόστους παραγωγής και διαθέσεως. Το προκύψαν κόστος συγκρινόμενο με το αντίστοιχο έσοδο δίνει το κέρδος ή τη ζημιά του προϊόντος.

4.8.3 Αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα με βάση το άμεσο κόστος

Αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα αφορούν τη μακροπρόθεσμη επιχειρηματική δραστηριότητα και τον μακροχρόνιο προγραμματισμό των επιχειρήσεων. Οι σύγχρονες επιχειρήσεις αναπτύσσουν τη δραστηριότητά τους μετά από σχεδιασμό ο οποίος καθορίζει τους στόχους και προγραμματίζει τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν, οι πόροι και οι διαδικασίες επίτευξης των στόχων και προϋπολογίζονται η ποσότητα και τα βασικά μεγέθη δραστηριότητας κατά αξία μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα έσοδα, το κόστος και το αποτέλεσμα της προϋπολογιστικής περιόδου.

Έτσι, ο σχεδιασμός, ο προγραμματισμός και οι προϋπολογισμοί είναι το τρίπτυχο πάνω στο οποίο στηρίζεται η δραστηριότητα των επιχειρήσεων και ελέγχεται η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας τους.

Ο σχεδιασμός που αρχικά κάλυπτε βραχύ χρόνο έως ένα έτος το πολύ, αυξήθηκε σε μεγαλύτερες περιόδους. Οι σύγχρονες μεγάλες επιχειρήσεις εκπονούν πενταετή επιχειρηματικά σχέδια στα οποία καθορίζονται οι μακροπρόθεσμοι στατηγικοί στόχοι και καθορίζεται η μεθοδολογία επίτευξής τους. Η σύγχρονη τεχνολογική και βιομηχανική ανάπτυξη συμβάλλει στο σχεδιασμό και την πραγματοποίηση του επιχειρηματικού σχεδίου. Επίσης, η σημερινή βιομηχανική επιχείρηση χρησιμοποιεί κατά κανόνα ανεπτυγμένη και πολύπλοκη τεχνολογία και επενδύει σημαντικά κεφάλαια σε πάγιες εγκαταστάσεις.

Οι λαμβανόμενες αποφάσεις για επενδύσεις, για παραγωγή νέων προϊόντων, για εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού, για αναδιάρθρωση του ανθρώπινου δυναμικού ή ο επανασχεδιασμός και η διαφοροποίηση των υπάρχουσών δραστηριοτήτων, απαιτούν μακροχρόνια προετοιμασία και μακρά περίοδο επενδυτικής διαδικασίας.

Το πραγματοποιημένο σταθερό κόστος της επιχείρησης προκαλείται από αποφάσεις που λαμβάνονται για τον σχεδιασμό και την πραγματοποίηση της αρχικής επένδυσης. Το βασικό ή μακροχρόνιο σταθερό κόστος διαμορφώνεται από τις αποσβέσεις των ακινητοποιήσεων, τους τόκους των μακροπρόθεσμων δανείων, τις αμοιβές των βασικών στελεχών και τα διάφορα έξοδα ετοιμότητας για την λειτουργία της επιχείρησης.

Ο προϋπολογισμός των δαπανών αυτών δύναται να καταρτισθεί με ικανοποιητική ακρίβεια. Πρωταρχικός σκοπός αυτής της εκτίμησης είναι ο προσδιορισμός του κόστους αυτού, το οποίο είναι βέβαιο ως προς την πραγματοποίησή του και ο απαιτούμενος χρόνος για την κάλυψη του από το περιθώριο κέρδους.

Το άμεσο μεταβλητό κόστος είναι η ανεξάρτητη μεταβλητή κόστους η οποία διαμορφώνει το περιθώριο κέρδους και κρίνει καθοριστικά δύο παράγοντες: α) τη βιωσιμότητα της επιχειρηματικής δραστηριότητας που είναι υπό ανάπτυξη και β) το χρόνο από τον οποίο θα περάσει η εν λόγω δραστηριότητα, έως ότου τα έσοδα αρχίσουν να υπερκαλύπτουν το κόστος για την πραγματοποίησή τους.

Το άμεσο μεταβλητό κόστος προσδιορίζεται εύκολα και με ακρίβεια λόγω της σύνθεσής του. Οι πρώτες ύλες για κάθε μονάδα προϊόντος βρίσκονται με ακρίβεια όπως και η άμεση εργασία. Μετρήσιμα είναι ακόμη άλλα στοιχεία άμεσου κόστους όπως για παράδειγμα το ηλεκτρικό ρεύμα, τα καύσιμα, το νερό. Αυτή η δυνατότητα εύκολου υπολογισμού του άμεσου κόστους εξασφαλίζει στον αποφασίζοντα μια σημαντική πληροφορία αναφορικά με τον ανταγωνισμό. Αφού η τεχνολογία και οι κλίμακες παραγωγής που χρησιμοποιούνται είναι ίδια, το ποσοτικό άμεσο κόστος ουσιαστικά δεν πρέπει να διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Εάν υπάρξουν διαφορές, αυτές θα οφείλονται σε δύο συνισταμένες. Στον βαθμό εξειδίκευσης του προσωπικού και στο επίπεδο εσωτερικής οργάνωσης της επιχείρησης.

Όμως και οι δύο αυτοί παράγοντες ελέγχονται, επηρεάζονται και συνδέονται άμεσα με τις τιμές των στοιχείων άμεσου κόστους. Επομένως δραστηριότητες και αποφάσεις αυτής της κατηγορίας είναι αναγκαίο να εντάσσονται σε μακροχρόνια σχέδια και υπολογισμούς. Η εκπόνηση αυτών των σχεδίων στην ουσία συνιστά λήψη αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα. Οι αποφάσεις αυτές άλλωστε θέτουν στρατηγικούς στόχους για πραγματοποίηση. Ένας από τους στόχους αυτούς που είναι και ο σπουδαιότερος είναι το αποτέλεσμα. Δηλαδή η διαφορά έσοδα μείον κόστος.

Όταν σχεδιάζεται λήψη μιας απόφασης τα αποτελέσματα της οποίας αναμένονται κατά τη διάρκεια μιας πενταετίας οι σχετικές εκτιμήσεις πρέπει να

καλύπτουν τουλάχιστον την περίοδο των πέντε ετών. Οι προβλέψεις επικεντρώνονται σε δύο οικονομικά μεγέθη. Τα έσοδα και το κόστος τους.

Ο προϋπολογισμός των εσόδων θα στηριχθεί στα δεδομένα της αγοράς όπως ο ανταγωνισμός, η ποιότητα, η ταχύτητα, οι τιμές και η ζήτηση. Με την υπόθεση ότι η επιχείρηση παρέχει την ίδια ποιότητα προϊόντος, οι υπόλοιποι παράγοντες που ισχύουν για το σύνολο της αγοράς, επιτρέπουν μια ασφαλή πρόβλεψη για το ύψος των αναμενόμενων εσόδων κατά την διάρκεια της πενταετίας.

Σχετικά με τις τιμές που διαμορφώνουν τα έσοδα, σε συνθήκες πλήρους ανταγωνιστικής αγοράς, επηρεάζονται από παράγοντες που ξεφεύγουν του ελέγχου της επιχείρησης αλλά ισχύουν για το σύνολο αυτών.

Το κόστος του εσόδου είναι η δεύτερη μεταβλητή που επηρεάζει την απόφαση υλοποίησης των σχεδιαζόμενων στρατηγικών στόχων της επιχείρησης. Όπως σημειώθηκε ήδη, το κόστος απαρτίζουν δύο βασικές κατηγορίες δαπανών, οι σταθερές και οι μεταβλητές. Οι τιμές των μεγεθών των μεταβλητών δαπανών διαφέρουν και σε πολλές περιπτώσεις σημαντικά, ιδίως μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών. Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει τις τιμές των αγορών της λόγω επίτευξης οικονομιών κλίμακας. Οι τιμές της άμεσης εργασίας επηρεάζονται από τις συνθήκες της χώρας που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και ο βαθμός εξειδίκευσής της. Οι παραπάνω διαφορές εξουδετερώνονται στο μεγαλύτερο ποσοστό τους από την απόδοση των εργαζομένων. Ακόμη οι τιμές άλλων στοιχείων του κόστους όπως το νερό, το ρεύμα, τα καύσιμα επηρεάζουν το άμεσο κόστος, ανάλογα με την ποσοστιαία συμμετοχή τους στη δημιουργία του. Οι παραπάνω διαφορές μπορούν να σταθμιστούν και με αυτόν τον τρόπο να προσδιοριστεί με ικανοποιητική ακρίβεια το ύψος του άμεσου κόστους κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η απόφαση στρατηγικού σχεδιασμού.

Φυσικά τίθεται το ερώτημα κατά πόσον το υπολογιζόμενο κόστος είναι εφικτό να χρησιμοποιηθεί για μακροχρόνιες αποφάσεις προγραμματισμού της δραστηριότητας.

Ένα πρόβλημα που μένει είναι οι νέες τιμές των στοιχείων του άμεσου κόστους. Ως γνωστόν, το επίπεδο τιμών μεταβάλλεται μακροχρόνια σχεδόν πάντα. Οι μεταβολές αυτές αφορούν τα στοιχεία του κόστους του προϊόντος άλλα και το προϊόν το ίδιο. Με αυτόν τον τρόπο η διαφορά που προσδιορίστηκε αρχικά μεταξύ

εσόδου και μεταβλητού του κόστους, να διατηρείται σχεδόν ίδια σε μακρά διαστήματα.

Με βάση την προηγούμενη ανάλυση διαπιστώνεται ότι το άμεσο κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί επιτυχώς για αποφάσεις προγραμματισμού της επιχειρηματικής δραστηριότητας σε μακροχρόνια βάση.

Εξαιρετικής σημασίας πρόβλημα το οποίο επηρεάζει τις αποφάσεις μεσομακροπρόθεσμου χαρακτήρα, είναι η συγκριτική μελέτη του άμεσου μεταβλητού κόστους σε σχέση με το μέγεθος της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η διαμόρφωση ευνοϊκότερου άμεσου μεταβλητού κόστους στις μεγαλύτερες μονάδες οφείλεται σε μια σειρά παραγόντων που έχουν ως εξής:

1. Χαμηλό κόστος βιομηχανοποιημένων πρώτων και βοηθητικών υλών εξαιτίας χαμηλότερων τιμών αγοράς και μικρότερου κόστους πραγματοποίησης αγοράς και εσωτερικών διακινήσεων.
2. Αυξημένη απόδοση άμεσης εργασίας λόγω ανώτερου επιπέδου ειδίκευσης και μεγαλύτερης εμπειρίας του, αποτέλεσμα της μακρόχρονης παραμονής του στη μεγάλη μονάδα απ' ό,τι σε μια μικρή.
3. Μεγαλύτερη απόδοση του εξοπλισμού λόγω καλύτερης συντήρησης ή τελευταίας τεχνολογίας και εργονομίας των χώρων.
4. Βελτιωμένος συντελεστής ωφέλιμου χρόνου λειτουργίας του εξοπλισμού λόγω καλύτερης οργάνωσης και επάρκειας της ροής των υλικών.
5. Δυνατότητα επίτευξης υψηλότερων τιμών πώλησης του προϊόντος.

Ένα γενικό συμπέρασμα που πηγάζει από όλα τα ανωτέρω είναι ότι η μεγάλη επιχείρηση επιτυγχάνει πάντα καλύτερο περιθώριο κέρδους από μια μικρότερη, επειδή αρχικά επιτυγχάνει πιο χαμηλό άμεσο μεταβλητό κόστος και έπειτα πετυχαίνει υψηλότερη τιμή πώλησης των προϊόντων της.

4.9 ΤΟ ΠΛΗΡΕΣ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Το πλήρες ιστορικό κόστος ενός προϊόντος που έχει πωληθεί, περιλαμβάνει τόσο το κόστος παραγωγής, όσο και μέρος των εξόδων διοίκησης, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης και χρηματοδότησης. Το ιστορικό αυτό κόστος περιλαμβάνει σταθερές και μεταβλητές δαπάνες. Η κατανομή των ως άνω εξόδων εκτός του κόστους παραγωγής γίνεται με τη χρήση διάφορων κριτηρίων με ποιο σύνηθες την αξία του όγκου πωλήσεων.

Η κατανομή των εξόδων διοίκησης και ο προσδιορισμός του πλήρους ιστορικού κόστους των πωληθέντων γίνεται εξωλογιστικά για το λόγο ότι δεν υφίσταται σκοπιμότητα ούτε επιτρέπουν οι υπάρχουσες λογιστικές αρχές τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του πλήρους ιστορικού κόστους των πωληθέντων προϊόντων και πολύ περισσότερο των παραχθέντων.

Επομένως στο ερώτημα εάν υπάρχει λόγος να υπολογίζεται έστω και εξωλογιστικά το πλήρες ιστορικό κόστος των πωληθέντων ή παραχθέντων προϊόντων, η απάντηση είναι ανεπιφύλακτα αρνητική. Άρα το πλήρες ιστορικό κόστος των προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών που έχουν πωληθεί δεν εξυπηρετεί κάποιο επιχειρηματικό σκοπό και μάλιστα είναι ακατάλληλος τύπος κόστους για τη λήψη αποφάσεων επιχειρηματικής φύσεως.

Οι κύριοι λόγοι που καθιστούν το πλήρες κόστος ακατάλληλη μέθοδο για τη λήψη αποφάσεων είναι κυρίως δύο. Ο πρώτος έχει να κάνει με την ανακρίβεια αυτού του κόστους στο επίπεδο του τελικού προϊόντος. Αυτή η ανακρίβεια οφείλεται στην κατανομή των έμμεσων κόστων διοίκησης, διάθεσης, έρευνας ανάπτυξης και χρηματοδότησης η οποία επιβαρύνει τα επιμέρους προϊόντα. Επομένως αφού γνωρίζουμε εξ αρχής ότι ένα κόστος είναι ανακριβές, τότε αυτό και μόνο φτάνει για να το απορρίψουμε από οποιοδήποτε λογισμό λήψης κάθε απόφασης. Ο δεύτερος λόγος που καθιστά την εν λόγω μέθοδο αναξιόπιστη, λόγω της σύνθεσής του από σταθερές και μεταβλητές δαπάνες οι οποίες νοθεύουν τη συμπεριφορά του όταν μεταβληθεί η απασχόληση ή όταν λαμβάνονται αποφάσεις επιλογής μεταξύ διαφόρων εναλλακτικών. Για παράδειγμα η αποδοχή ή απόρριψη

μιας ειδικής παραγγελίας πώλησης, ο καθορισμός της τιμής νεοπαραγόμενων προϊόντων, η τιμολόγηση προϊόντων ή υπηρεσιών στο εσωτερικό της επιχείρησης, η αγορά ή η παραγωγή κάποιας πρώτης ύλης ή αγαθού.

Ο δεύτερος αυτός λόγος επιβάλλει να χρησιμοποιούμε με ιδιαίτερη επιφυλακτικότητα μεγέθη σαν το κόστος παραγωγής πωληθέντων και το προσδιοριζόμενο μικτό αποτέλεσμα βάσει αυτού.

Αναλύοντας λίγο το μικτό αποτέλεσμα σε σχέση με το συγκεκριμένο κόστος, το πρόβλημα που σημειώθηκε παρουσιάζεται συνήθως στις βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις όταν και μόνο όταν υπάρχουν αποθέματα στο τέλος της χρήσεως. Όπως είναι ευνόητο όταν δεν υπάρχουν αποθέματα τέλους χρήσης, πράγμα το οποίο σημαίνει πως ό,τι απόθεμα υπήρχε στην έναρξη της χρήσης ή αγοράστηκε ή παράχθηκε κατά τη διάρκεια της, έχει πωληθεί. Στην περίπτωση αυτή δεν προκαλείται καμιά επιρροή στο αποτέλεσμα της χρήσης συνέπεια του ότι ακολουθούμε το σύστημα της επιβάρυνσης του κόστους των αγορασθέντων ή παραχθέντων με δαπάνες που αφορούν τη γενικότερη λειτουργία της επιχείρησης (παραγωγή, διοίκηση, χρηματοδότηση, έρευνα & ανάπτυξη).

Το ποσό κατά το οποίο αυξάνεται το αποτέλεσμα της χρήσεως εξαιτίας του υπολογισμού πλήρους κόστους αγορασθέντων και παραχθέντων αποθεμάτων, είναι ισοδύναμο με το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, παραγωγής, χρηματοδότησης, έρευνας και ανάπτυξης, το οποίο ενσωματώνεται στο κόστος των αποθεμάτων απογραφής.

4.10 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Οι μέθοδοι της διοίκησης έχουν αλλάξει σημαντικά τα τελευταία έτη. Οι οργανισμοί προτιμούν την οριζόντια οργάνωση (ομαδική εργασία) από την κάθετη. Απαραίτητα στον τρόπο αυτό οργάνωσης είναι τα πληροφοριακά συστήματα που μπορούν να βελτιώσουν τις προοπτικές της επιχείρησης. Η διοίκηση κατά δραστηριότητα είναι ένα από τα συστήματα αυτά. Οι πληροφορίες που παρέχει αφορούν το πραγματικό κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών, των δραστηριοτήτων, των καναλιών διανομής, των συμβολαίων, των έργων και των

τμημάτων της επιχείρησης. Προσφέροντας την ανάλυση των πληροφοριών αυτών, οδηγούς κόστους και τρόπους εκτίμησης της αποδοτικότητας, η διοίκηση κατά δραστηριότητα καταφέρνει να οδηγήσει σε βελτίωση των αποφάσεων αλλά και της πορείας της επιχείρησης γενικότερα.

Στην οριζόντια οργάνωση, οι δραστηριότητες αντιπροσωπεύουν τον κύριο πυρήνα των προσπαθειών του οργανισμού για να αντεπεξέλθει στις απαιτήσεις των πελατών. Επίσης, όλες οι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις έχουν περίπου την ίδια πρόσβαση σε πρώτες ύλες, τεχνολογία, εξοπλισμό, πελατεία, προμηθευτές, οπότε οι δραστηριότητες μπορεί να είναι η μοναδική πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

Στόχος των επιχειρήσεων είναι η διεξαγωγή των δραστηριοτήτων με το μέγιστο δυνατό επίπεδο ποιότητας, το λιγότερο δυνατό χρόνο και το μικρότερο δυνατό κόστος. Η διοίκηση κατά δραστηριότητα είναι ένα εργαλείο που δημιουργήθηκε για να παρέχει τις πληροφορίες και τα στοιχεία εκείνα που είναι απαραίτητα για το σχεδιασμό, τον έλεγχο και την κατεύθυνση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης προς τη βελτίωση των προϊόντων, των υπηρεσιών, της διεκπεραίωσης του έργου και των στρατηγικών της. Οι πληροφορίες αυτές έχουν τη μορφή των αποτελεσμάτων της διοίκησης κατά δραστηριότητα.

Το κόστος – όπως έχει ήδη τονιστεί – είναι η μια από τις δύο μεταβλητές που αντιστοιχούν στα οικονομικά μεγέθη με βάση τα οποία γίνεται λήψη αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα. Η δεύτερη μεταβλητή είναι το έσοδο και από τον συνδυασμό των δύο αυτών προκύπτει το αποτέλεσμα. Οι περισσότερες επιχειρηματικές αποφάσεις που λαμβάνουν τα στελέχη των επιχειρήσεων αποβλέπουν στη μεγιστοποίηση του αποτελέσματος. Αυτό μπορεί να συμβεί με τρεις τρόπους. Είτε με αύξηση της τιμής πώλησης είτε με μείωση του κόστους είτε με παράλληλη αύξηση της τιμής πώλησης και μείωσης του κόστους.

A. Απόφαση για τη μείωση του κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας

Συχνά οι διευθυντές ενός τμήματος μιας παραγωγικής μονάδας διαπιστώνουν έλλειψη ή χαμηλή κερδοφορία, ίσως και αρνητικό αποτέλεσμα κάποιου προϊόντος.

Η πρώτη τους αντίδραση τότε είναι να ζητήσουν από τα αρμόδια στελέχη μια ποσοστιαία μείωση του κόστους ως αντιστάθμισμα της χαμηλής κερδοφορίας ή της ζημιάς. Βέβαια αυτή η κίνηση αποτελεί το πρώτο μέλημα των υπεύθυνων φορέων εξουσίας και ευθύνη της επιχείρησης μιας και αυτή η κίνηση θα οδηγήσει στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς της.

Για να είναι αποτελεσματική μια προσπάθεια μείωσης του κόστους δεν αρκεί μια απλή δήλωση ότι πρέπει να μειωθεί το κόστος ή μια γενική εντολή ότι πρέπει να μειωθεί κατά 10% ή 15%. Πρέπει η σχετική προσπάθεια να εμβαθύνει στη διαμόρφωση του κόστους κατά στάδια ή φάσεις παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας κατά τη διαδικασία παραγωγής τους.

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι: α) πρέπει να οριστεί το προϊόν στο οποίο θέλουμε να μειώσουμε το κόστος, β) να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες που χρησιμοποιεί το προϊόν, γ) να υπολογιστεί το κόστος κάθε δραστηριότητας χωριστά, δ) να μετρηθεί το ποσό (μονάδες, ώρες) της κάθε δραστηριότητας που χρησιμοποιεί το προϊόν. Μετά τον υπολογισμό όλων των προηγούμενων, η μείωση του κόστους θα προέλθει από τη μείωση του κόστους κάθε επιμέρους δραστηριότητας που χρησιμοποιεί το προϊόν και από τη μείωση των ποσοτήτων που χρησιμοποιεί το προϊόν από κάθε δραστηριότητα.

Για παράδειγμα εάν στόχος της διοίκησης είναι μια μείωση του κόστους του τελικού προϊόντος κατά 8%, θα πρέπει ή να μειωθεί το κόστος των δραστηριοτήτων κατά το ίδιο ποσοστό, ή να μειωθεί το ποσοτικό μέγεθος των χρησιμοποιούμενων δραστηριοτήτων στην παραγωγή του προϊόντος κατά 8%, ή να επιτευχθεί μια αναλογική μείωση και των δύο συντελεστών που διαμορφώνουν το κόστος του προϊόντος.

B. Απόφαση για την άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής με βάση το κόστος ανά δραστηριότητα

Με βάση τη μακροοικονομική θεωρία η τιμή των αγαθών στην αγορά καθορίζεται από την προσφορά και τη ζήτησή τους. Η καθημερινή πρακτική όμως τείνει να διαψεύσει τον προηγούμενο κανόνα. Άλλοι είναι οι παράγοντες που διαμορφώνουν τις τιμές πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών στην αγορά. Ο σημαντικότερος από αυτούς είναι το κόστος.

Η τιμή πώλησης ενός προϊόντος, ενός εμπορεύματος ή μιας υπηρεσίας δηλαδή η άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, ανάλογα με τις συνθήκες στηρίζεται σε διάφορους τύπους κόστους όπως το κόστος παραγωγής, το κόστος ευκαιρίας, το πλήρες κόστος, το άμεσο κόστος, το διαφορικό κόστος, το μεταβλητό κόστος ή κάποιο άλλο είδος κόστους. Αυτή η ενότητα περιγράφει το κόστος το οποίο προσδιορίζεται με βάση το κόστος των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούνται κατά τη διαδικασία παραγωγής και πώλησης ενός προϊόντος.

Το κόστος που προσδιορίζεται με βάση τις δραστηριότητες οφείλει την αποτελεσματικότητά του, κατά την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, στον υψηλό βαθμό ακριβείας του. Το γεγονός τούτο το καθιστά πλήρως αξιόπιστο και άρα κατάλληλο τύπο κόστους για τους λήπτες αποφάσεων όταν αυτοί καθορίζουν τιμές πώλησης κάποιου προϊόντος. Ο καθορισμός ειδικών τιμών πώλησης βασισμένων στο κόστος ανά δραστηριότητα, δεν αφορά κατά κανόνα το προϊόν γενικά και αόριστα αλλά κατά κύριο λόγο τις ιδιαίτερες συνθήκες κάτω από τις οποίες παράγεται και διατίθεται το προϊόν στην αγορά. Έτσι το ίδιο προϊόν δύναται να έχει διαφορετικό κόστος παραγωγής και πώλησης, υπό διαφορετικές συνθήκες, ακόμη και μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και συνεπώς να δικαιολογεί τη λήψη απόφασης καθορισμού διαφορετικών τιμών πώλησης. Το ποια τιμή από αυτές είναι η καταλληλότερη μπορεί να βρεθεί μόνο από το κόστος κατά δραστηριότητα.

Όταν το κόστος παραγωγής προσδιορίζεται κατά δραστηριότητα έναντι του παραδοσιακού τρόπου και η τιμή πώλησης καθορίζεται βάσει κόστους, η επιχείρηση προφυλάσσεται από σοβαρούς κινδύνους. Τέτοιοι είναι η απώλεια πωλήσεων εξαιτίας καθορισμού υψηλών τιμών και η πραγματοποίηση ζημιών λόγω λήψης και εκτέλεσης παραγγελίας πωλήσεων, σε τιμές κάτω του κόστους.

Γ. Απόφαση επιλογής των περισσότερο κερδοφόρων πελατών

Ο προσδιορισμός της κερδοφορίας των πελατών της επιχείρησης είναι αναμφίβολα εξαιρετικής και ζωτικής σημασίας πληροφορία για τη διοίκηση κατά τη λήψη πολλών και σημαντικών αποφάσεων. Αυτές μπορεί να έχουν σχέση με την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής ανά πελάτη ή κατηγορία πελατών, ή να αφορούν παροχή διευκολύνσεων ή άλλων μέτρων, όπως τρόπο διακανονισμού της

πληρωμής, τρόπο αποστολής των προϊόντων, προτεραιότητες στην εκτέλεση των παραγγελιών κτλ. Επίσης οι αποφάσεις μπορεί να αφορούν καθορισμό ελάχιστου ύψους παραγγελίας σε αξία ή ποσότητα, προσδιορισμό επιπλέον έκπτωσης για παραγγελίες πάνω από κάποιο μέγεθος ή για συγκεκριμένο ύψος πωλήσεων κατά μήνα ή άλλη χρονική περίοδο.

Για μια διοίκηση όπως αυτή που περιγράφηκε ανωτέρω, απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο προσδιορισμός του εσόδου, του κόστους και του αποτελέσματος για κάθε πελάτη χωριστά ή για βασικούς πελάτες ή για μια κατηγορία πελατών.

Το πρόβλημα που ανακύπτει σε αυτό το σημείο είναι η μέτρηση του κόστους έτσι ώστε να στηριχθούμε σε αυτό για να λάβουμε τις αναγκαίες αποφάσεις. Η προσέγγιση του προβλήματος μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Ο πρώτος είναι η παραδοσιακή μέθοδος και ο δεύτερος ο προσδιορισμός του κόστους κατά δραστηριότητα.

Ακολουθώντας τον παραδοσιακό τρόπο, το ολικό κόστος πωλήσεων διαμορφώνεται από τα ακόλουθα κοστολογικά μεγέθη: α) κόστος παραγωγής πωληθέντων προϊόντων, β) κόστος συσκευασίας και αποστολής προϊόντων, γ) κόστος χρηματοοικονομικό (τόκοι χρηματοδότησης πωλήσεων), δ) κόστος γενικό διαθέσεως (αναλογία), ε) κόστος διοικητικής λειτουργίας (αναλογία).

Δ. Διοίκηση κατά δραστηριότητα και στρατηγική – συμπεράσματα

Η διαμόρφωση στρατηγικής υποστηρίζεται από αναφορές για θέματα που απαιτούν λήψη αποφάσεων (μη κερδοφόρα προϊόντα, πελάτες και αγορές, δαπανηρές διεργασίες ή δραστηριότητες που η επιχείρηση δεν ικανοποιεί συγκριτικά κριτήρια). Η εφαρμογή στρατηγικής υποστηρίζεται από τη μέτρηση και αποτίμηση κρίσιμων για την επιτυχία και την ανάπτυξη της παραγόντων.

Ένα σύστημα διοίκησης κατά δραστηριότητα οδηγεί σε μια καλύτερη κατανόηση και επίγνωση του κόστους, το οποίο δεν αντιμετωπίζεται ως Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα για τα οποία δε μπορεί να γίνει τίποτα. Το κόστος συνδέεται άμεσα με τους παράγοντες που το προκαλούν. Αντικείμενα κόστους πέρα από τα προϊόντα, όπως πελάτες, κανάλια προώθησης και διανομής, αγορές συνδέονται με στοιχεία του στρατηγικού σχεδιασμού.

Με την ανάλυση της αλυσίδας αξίας της επιχείρησης, η διοίκηση κατά δραστηριότητα μπορεί να εντοπίσει τους προμηθευτές που προσθέτουν περιττό κόστος όπως υπερβολική επιθεώρηση, έλεγχο ποιότητας, επανεπεξεργασία και ελαττωματικά προϊόντα. Επιπλέον η διοίκηση κατά δραστηριότητα εκτός από τη βοήθεια στη μείωση του κόστους, προσδιορίζει το κόστος των χαρακτηριστικών των προϊόντων που είναι πρόσθετα σε σχέση με τα προϊόντα των ανταγωνιστών. Έτσι βοηθά στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τη διαφοροποίηση των προϊόντων. Τέλος, κριτήρια απόδοσης όπως επίπεδο εξυπηρέτησης, χρόνος απόκρισης ή συγκριτική αξιολόγηση μπορούν να ενσωματωθούν στο σύστημα ώστε να αξιολογούνται σωστά και να βελτιώνονται συνεχώς όλα τα συστατικά της εξυπηρέτησης των πελατών.

Η διοίκηση κατά δραστηριότητα επικεντρώνεται στη διεύθυνση των δραστηριοτήτων με σκοπό τη βελτίωση της αξίας που λαμβάνει ο πελάτης και την αύξηση του κέρδους που προέρχεται από την παροχή αυτής της αξίας. Συμπεριλαμβάνει ανάλυση δραστηριοτήτων, οδηγών κόστους και μέτρηση απόδοσης.

Η αίσθηση στο σύγχρονο επιχειρηματικό κόσμο είναι πως η ποιότητα, ο χρόνος και η ευελιξία πρέπει να διαχειρίζονται και να βελτιστοποιούνται ταυτόχρονα και αυτό είναι εμφανές από τα συστήματα μέτρησης απόδοσης. Η διοίκηση κατά δραστηριότητα αναγκάζει την εταιρία να «ξανασκεφτεί» την οργάνωση των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων της. Έτσι συνδέεται άμεσα και με την αναδιοργάνωση των επιχειρησιακών διεργασιών.

Ένας από τους σημαντικούς λόγους για την υλοποίηση ενός συστήματος διοίκησης κατά δραστηριότητα είναι η μέτρηση των απωλειών. Επίσης η ύπαρξη ποιότητας στην επιχείρηση εξαλείφει το κόστος της μη συμμόρφωσης στις προδιαγραφές. Η διοίκηση κατά δραστηριότητα σε συνεργασία με την διοίκηση ολικής ποιότητας παρέχει τη δυνατότητα της ποσοτικοποίησης αυτού του κόστους και του οφέλους της ποιότητας (κόστος πρόληψης & ελέγχου έναντι κόστους ελαττωματικών προϊόντων που ανακαλύπτονται από την εταιρεία ή τον πελάτη). Η πρώτη μορφή διοίκησης υποστηρίζει την δεύτερη καθώς μετρά, αποτιμά και περιγράφει κάθε μορφή ανεπάρκειας.

Η διοίκηση κατά δραστηριότητα προωθεί τη συνεχή μείωση του κόστους καθώς αναπροσαρμόζει τους κοστολογικούς στόχους. Αυτό γίνεται με την εξάλειψη των άσκοπων εργασιών που σχετίζονται με το κάθε προϊόν και εξαλείφοντας την ανεπάρκεια ή τη σπατάλη παραγωγικών συντελεστών που συμβαίνει στην παραγωγική διαδικασία. Όλα τα κόστη θεωρούνται μεταβλητά και ελέγχιμα στο μακροπρόθεσμο διάστημα. Ο συνδυασμός της θεωρίας του υπολειμματικού εισοδήματος με τη διοίκηση κατά δραστηριότητα προσφέρει μια βάση για την αξιολόγηση των προϊόντων και των πελατών και την εύρεση εκείνων που δεν προσφέρουν μια ικανοποιητική απόδοση. Το κόστος του κεφαλαίου αποδίδεται στις δραστηριότητες με βάση τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούν. Έτσι κάθε προϊόν ή πελάτης πρέπει να παρέχει μια ικανοποιητική απόδοση. Οι παραγωγικοί συντελεστές που βρίσκονται σε στενότητα αποδίδονται στα πιο κερδοφόρα προϊόντα. Έτσι η διοίκηση κατά δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίσει το επίπεδο εκείνο όπου ένα προϊόν ή πελάτης προσθέτει ή αφαιρεί αξία από την επιχείρηση.

4.11 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

A. Καθορισμός τιμής πώλησης προϊόντων και υπηρεσιών

Αποφάσεις που συνδέονται με τον καθορισμό της τιμής πώλησης προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών λαμβάνονται σε καθημερινή βάση από τις επιχειρήσεις και έχουν να κάνουν είτε με νεοπαραγόμενα είδη είτε με παλαιότερα τα οποία βρίσκονται σε κυκλοφορία και στα οποία επιβάλλεται αναπροσαρμογή στις τιμές τους. Η σχετική απόφαση θα στηριχθεί ή θα λάβει σοβαρά υπόψιν το κόστος του προϊόντος, του εμπορεύματος ή της υπηρεσίας, το οποίο θα προσδιορισθεί με αποτίμηση των στοιχείων του στις τρέχουσες τιμές της αγοράς, δηλαδή το κόστος αντικαταστάσεως.

Το κόστος αντικαταστάσεως, το οποίο προκύπτει με αποτίμηση των στοιχείων του σε τρέχουσες τιμές κατά το χρόνο ανάλωσής τους, είναι κατάλληλος τύπος κόστους για τον καθορισμό τιμής πώλησης και γενικά για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, όταν πρόκειται για προϊόντα που παράγονται για

πρώτη φορά. Ομοίως μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τυχόν μεταβολές τιμών για την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού ή για την προσαρμογή σε νέες συνθήκες που δημιουργήθηκαν στην αγορά εξαιτίας αλλαγών στις τιμές των συντελεστών της παραγωγής ή του κόστους, δηλαδή στα στοιχεία που το διαμορφώνουν.

Β. Απόφαση περαιτέρω κατεργασίας ημιτελούς προϊόντος ή πώληση του ως έχει

Όταν κάποιο προϊόν μπορεί να υποστεί περαιτέρω επεξεργασία για την μετατροπή του σε ένα άλλο ή για την πώλησή του στην κατάσταση στην οποία βρίσκεται, ανακύπτει πρόβλημα για την επιλογή της καλύτερης λύσης για την επιχείρηση. Παρόμοια προβλήματα είναι συνήθη στον κλάδο της μεταποίησης. Για παράδειγμα το νήμα μπορεί να πωληθεί όπως είναι ή να κατεργαστεί για να μετατραπεί σε ύφασμα και να πωληθεί με αυτή τη μορφή. Ακόμη μπορεί να επεξεργαστεί και άλλο όπως να βαφτεί και να πωληθεί στη συνέχεια. Η ελιά μπορεί να πωληθεί ως τελικό προϊόν. Βέβαια μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως πρώτη ύλη και κατόπιν επεξεργασίας να προκύψουν από αυτήν λάδι ή σαπούνι. Από τα υπολείμματα της προηγούμενης διαδικασίας μπορούν να προκύψουν άλλα υποπράγματα ή συμπράγματα προϊόντα. Το καθένα από αυτά μπορεί να πωληθεί ως τελικό προϊόν ή ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων.

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, το κόστος θα ληφθεί υπόψη για τη λήψη της σχετικής απόφασης. Το ερώτημα που τίθεται σε αυτό το σημείο είναι αν το κόστος αντικαταστάσεως είναι κατάλληλος τύπος κόστους για την συγκεκριμένη απόφαση, δηλαδή να πωληθεί το ημιτέλες προϊόν στην κατάσταση που βρίσκεται ή να πωληθεί ως νέο προϊόν κατόπιν επεξεργασίας. Το κόστος αντικαταστάσεως μπορεί να προσδιοριστεί είτε με αποτίμηση όλων των στοιχείων του στις τρέχουσες τιμές κατά το χρόνο λήψης της απόφασης είτε σε αντιστοιχία με το κόστος αγοράς του ημιτελούς προϊόντος σε τρέχουσες τιμές. Τα αποτελέσματα από τις δύο προηγούμενες εφαρμογές δεν ταυτίζονται μεταξύ τους, όμως ο δεύτερος τρόπος είναι πιο απλός και περισσότερο πρακτικός στην εφαρμογή του.

Το κόστος αντικαταστάσεως όταν συμπίπτει με την τιμή αγοράς ταυτίζεται με το κόστος ευκαιρίας που είναι και αυτός κατάλληλος τύπος κόστους για αποφάσεις παρόμοιας φύσεως.

Γ. Απόφαση που αφορά ή στηρίζεται στον ακριβή προσδιορισμό κόστους των λειτουργιών, των προϊόντων και των υπηρεσιών

Η ακρίβεια του προσδιοριζόμενου κόστους κατά είδος, κατά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, κατά προϊόν ή υπηρεσία, αποτελεί μόνιμο στόχο εκείνων που διοικούν επιχειρήσεις και οργανισμούς και μόνιμο μέλημα των οικονομικών διευθυντών, των λογιστών και των κοστολόγων. Το ακριβές κόστος καθιστά την ανάλογη πληροφορία αξιόπιστη και άρα χρήσιμη για τη λήψη αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα.

Το κόστος αντικαταστάσεως, εξαιτίας της αποτίμησης των διαμορφωτικών του στοιχείων σε τρέχουσες τιμές κατά το χρόνο που τα στοιχεία αυτά αναλώνονται ή πρόκειται να αναλωθούν, σε συνδυασμό με το κόστος ανά δραστηριότητα, εξασφαλίζουν πλήρη ακρίβεια στο προσδιοριζόμενο κόστος και υψηλό βαθμό αξιοπιστίας της πληροφορίας που αντιπροσωπεύει.

Η ακολουθούμενη διαδικασία για τον προσδιορισμό του κόστους αντικαταστάσεως έχει ως εξής:

- Αναπροσαρμόζεται το κόστος όλων των παγίων στοιχείων τα οποία στα λογιστικά βιβλία απεικονίζονται σε τιμές ιστορικού κόστους. Στοιχεία που επηρεάζουν το κόστος είναι τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων, τα μηχανήματα και ο μηχανολογικός εξοπλισμός, τα έπιπλα κτλ. Επί της αναπροσαρμοσμένης αξίας των παγίων υπολογίζονται οι αποσβέσεις αυτών, που αποτελούν ένα από τα στοιχεία του κόστους.
- Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων προσαρμόζεται με αποτίμηση σε τρέχουσες τιμές τη χρονική στιγμή της ανάλωσης ή της πώλησης.
- Γίνεται αποτίμηση σε όλες τις υπόλοιπες δαπάνες κατά είδος, όπως η εργασία, το ρεύμα, το νερό, οι αμοιβές τρίτων, οι τόκοι δανείων, όχι στις πραγματικές τιμές κτήσεως αλλά στις τιμές που ισχύουν τώρα στην αγορά, εάν βέβαια υπάρχει μια τέτοια διαφορά. Μπορεί μια επιχείρηση για παράδειγμα να έχει συνάψει ένα δάνειο ενός έτους με επιτόκιο 10%, ενώ το επιτόκιο που ισχύει σήμερα είναι 5%. Σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να υπάρξει ανάλογη προσαρμογή.

Δ. Απόφαση για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του ανταγωνισμού

Αν ο ανταγωνισμός αγνοεί το ύψος του τρέχοντος κόστους (του κόστους αντικαταστάσεως) και βασίζεται στο ιστορικό κόστος, το οποίο ίσως να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το τρέχον, δεν είναι εφικτή η άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής.

Εάν το ιστορικό κόστος είναι μικρότερο από το τρέχον, είναι πιθανό η επιχείρηση να πωλεί σε χαμηλότερες τιμές μέχρι εξαντλήσεως των αποθεμάτων, με αποτέλεσμα την έλλειψη για επίτευξη κέρδους. Εάν το ιστορικό κόστος είναι μεγαλύτερο από το τρέχον, είναι σχεδόν βέβαιο ότι η επιχείρηση θα πωλεί σε υψηλότερες τιμές. Αυτό ενέχει τον κίνδυνο μικρότερου αριθμού πωλήσεων και υψηλού κόστους αποθέματα να μείνουν στην αποθήκη χωρίς να μπορούν να πωληθούν.

Ε. Απόφαση για την ρευστοποίηση υψηλού πραγματικού (ιστορικού) κόστους αποθεμάτων σε τιμές χαμηλότερες από αυτό

Η απόφαση πώλησης αποθεμάτων σε τιμές χαμηλότερες του πραγματικού κόστους λαμβάνεται δύσκολα, ιδίως όταν αγνοείται το κόστος αντικαταστάσεως. Η γνώση του κόστους αυτού βοηθάει τα στελέχη να πάρουν ευκολότερα τη δύσκολη προς στιγμήν απόφαση αλλά και ωφέλιμη για την επιχείρηση στο μέλλον. Όσο μια τέτοια απόφαση καθυστερεί, τόσο περισσότερο μεγαλώνει ο κίνδυνος πρόκλησης μεγαλύτερης ζημιάς για την επιχείρηση που μπορεί να φτάσει έως και τον ευτελισμό της τιμής κάθε μονάδας προϊόντος.

Αυτή η αναφορά βέβαια δε σημαίνει ότι σε κάθε περίπτωση μείωσης της τιμής των αποθεμάτων, θα πρέπει να λαμβάνεται απόφαση για τη ρευστοποίησή τους. Μάλιστα μια μείωση στις τιμές κάνει συμφερότερες τις αγορές και όχι τις πωλήσεις. Η πολυπλοκότητα της αγοράς και οι ποικίλοι παράγοντες επηρεασμού της τιμής επιβάλλουν προσοχή και ταχύτητα στη λήψη των αντίστοιχων αποφάσεων.

Η γνώση του κόστους αντικαταστάσεως των προϊόντων και των υπηρεσιών διευκολύνει την έγκαιρη λήψη σωστών αποφάσεων σε περιπτώσεις ρευστοποίησης των αποθεμάτων.

ΣΤ. Απόφαση για την αντικατάσταση πάγιων στοιχείων και ιδίως μηχανολογικού εξοπλισμού

Ο υπολογισμός του κόστους αντικαταστάσεως του πάγιου εξοπλισμού έχει ως σκοπό να προσανατολίσει τη διοίκηση της επιχείρησης στη σκοπιμότητα της επένδυσης και κατ' επέκταση στη λήψη απόφασης για την αγορά νέου εξοπλισμού ή για την αντικατάσταση του παλαιού. Ο νέος εξοπλισμός πρέπει να ικανοποιεί πλήρως τις ανάγκες της επιχείρησης σχετικά με την παραγωγική δυναμικότητα των προϊόντων σε συνδυασμό με την επίτευξη της απαιτούμενης ποιότητας.

Κρίσιμο στοιχείο για τη λήψη της σχετικής απόφασης είναι το κόστος λειτουργίας του εξοπλισμού σε συνάρτηση με το προσωπικό που χρειάζεται για να λειτουργεί ο εξοπλισμός αυτός, σε σύγκριση με την παρούσα κατάσταση. Το στοιχείο αυτό θα προσδιορίσει το χρόνο επιστροφής της επένδυσης που απαιτείται για την αγορά του νέου εξοπλισμού ή για την αντικατάσταση παλαιότερου.

4.12 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Α. Αποφάσεις βραχυχρόνιου χαρακτήρα

Το κόστος διασφάλισης ποιότητας χρησιμοποιείται σε βραχυπρόθεσμη βάση ή προοπτική, κύρια όταν η διοίκηση πρέπει να αποφανθεί για την αύξηση των δαπανών ελέγχου πρόληψης και ανίχνευσης ελαττωματικών ή ακατάλληλων προϊόντων με σκοπό την άμεση βελτίωση της ποιότητας των παραχθέντων και πωληθέντων αγαθών με τελικό αποτέλεσμα την αύξηση της ικανοποίησης του πελάτη. Στην πραγματικότητα πρόκειται για μια απόφαση μείωσης του συνολικού κόστους διασφάλισης ποιότητας.

B. Αποφάσεις μακροχρόνιου χαρακτήρα

Το κόστος διασφάλισης ποιότητας σε μακροχρόνια βάση έχει να κάνει με αποφάσεις τα αποτελέσματα των οποίων αναμένονται μετά την πάροδο αρκετών ετών. Στόχος των αποφάσεων αυτών είναι η εδραίωση υψηλού βαθμού αξιοπιστίας της επιχείρησης προς τους πελάτες και τους προμηθευτές της. Έτσι καλλιεργούνται σχέσεις εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας της επιχείρησης και των προϊόντων αυτής.

Η διασφάλιση ποιότητας των παραχθέντων, στηρίζεται και προϋποθέτει την αδιάλειπτη λειτουργία συστήματος ποιοτικών προδιαγραφών των πρώτων υλών, του μηχανολογικού εξοπλισμού, ποιοτικών προδιαγραφών λειτουργίας του εξοπλισμού, του παραγωγικού δυναμικού με συνεχή κατάρτιση και εκπαίδευση και έλεγχο των παραγόμενων προϊόντων σε όλες τις φάσεις παραγωγής και αποθήκευσής τους έως την τελική αποστολή στους πελάτες.

Παρότι πρόκειται για άμεσο κόστος στην ουσία το αποτέλεσμα της επένδυσης φαίνεται στο μέλλον και μάλιστα σε επόμενες χρήσεις αντί της τρέχουσας που γίνεται η εκταμίευση.

Το κόστος διασφάλισης ποιότητας, βραχυχρόνια μεταβάλλεται ως ποσοστό των πωλήσεων. Άλλοτε μπορεί να αυξάνεται ή να μειώνεται. Όμως οι ωφέλειες στα κόστη και στα έσοδα, άμεσες και έμμεσες που προκύπτουν μακροχρόνια είναι σημαντικές και σε καμία περίπτωση αμελητέες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΕΡΕΥΝΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΜΟΡΦΩΝ Ή ΤΥΠΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΣΤΕΛΕΧΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

5.1 Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Για την έρευνα αυτή ζητήθηκε από τις επιχειρήσεις να απαντήσουν σε σχετικό ερωτηματολόγιο, το οποίο αφορούσε τα στελέχη των επιχειρήσεων και κατά πόσο αυτά χρησιμοποιούν τις διάφορες μορφές ή τύπους κόστους για τη λήψη αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα, εάν έχουν αφομοιώσει και χρησιμοποιούν στην καθημερινή επιχειρηματική ζωή τα σύγχρονα επιτεύγματα της κοστολογικής επιστήμης.

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε από τον σύνδεσμο Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης. Το δείγμα αποτελείται από 1000 επιχειρήσεις από όλους τους κλάδους με κριτήριο το μέγεθος και τον κύκλο εργασιών που είχαν.

Το ερωτηματολόγιο αφορούσε 11 τύπους κόστους οι οποίοι θεωρούνται αντιπροσωπευτικοί, γνωστοί και εμφανίζονται συχνά στην πράξη. Σε πολλές περιπτώσεις μια επιχειρηματική απόφαση μπορεί να εξυπηρετηθεί ή να υποστηριχθεί με πάνω από έναν τύπο κόστους, όπως συμβαίνει λόγω χάριν στον καθορισμό της τιμής πώλησης ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Ο καταλληλότερος τύπος κόστους για τη λήψη μιας απόφασης εξαρτάται από τους επιδιωκόμενους σκοπούς και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες πρόκειται να ληφθεί η απόφαση.

5.2 ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

5.2.1 Εισαγωγικά

Το δείγμα των 1000 επιχειρήσεων στις οποίες στάλθηκε το ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει επιχειρήσεις βιομηχανικές, εμπορικές, γεωργικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, υπηρεσιών, τραπεζικές, χρηματοπιστωτικές. Σε επιστολή που συνόδευε το ερωτηματολόγιο τονίστηκε η ανάγκη της συμμετοχής στην έρευνα από τις επιχειρήσεις, με την επισήμανση ότι τα πορίσματα που θα προκύψουν από την έρευνα παρουσιάζουν όχι μόνο επιστημονικό ενδιαφέρον αλλά και ιδιαίτερη πρακτική αξία και σκοπιμότητα.

Τα ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν, αποτελούν ικανοποιητικό δείγμα ωστόσο ήταν λιγότερα των αναμενόμενων. Το αποτέλεσμα αυτό μπορεί να ερμηνευθεί κατά δύο τρόπους: α) Είτε αδυναμία εκτίμησης του σκοπού και της σπουδαιότητας της έρευνας, β) Είτε αδυναμία κατανόησης της φύσης και του περιεχομένου των ερωτημάτων με αποτέλεσμα την αδυναμία να δοθούν οι σχετικές απαντήσεις.

5.2.2 Τα στοιχεία που προέκυψαν

1. Για απόφαση καθορισμού τιμής πώλησης προϊόντων ή υπηρεσιών, χρησιμοποιείται:

α. Το πρότυπο κόστος	από το 23%	των επιχειρήσεων
β. Το πραγματικό κόστος	από το 40%	των επιχειρήσεων
γ. Το άμεσο κόστος	από το 18%	των επιχειρήσεων
δ. Το διαφορικό κόστος	από το 3%	των επιχειρήσεων
ε. Το μεταβλητό κόστος	από το 16%	των επιχειρήσεων

2. Για απόφαση αποδοχής ή απόρριψης παραγγελίας πωλήσεων, χρησιμοποιείται:

- | | | | |
|-----|-------------------------------------|------------|------------------|
| α. | Το πραγματικό κόστος | από το 42% | των επιχειρήσεων |
| β. | Το κόστος ευκαιρίας | από το 9% | των επιχειρήσεων |
| γ. | Το διαφορικό κόστος | από το 2% | των επιχειρήσεων |
| δ. | Το κόστος άμεσης ή μη εκταμίευσης | από το 21% | των επιχειρήσεων |
| ε. | Το πραγματοποιημένο ή πύπτον κόστος | από το 12% | των επιχειρήσεων |
| στ. | Το μεταβλητό κόστος | από το 14% | των επιχειρήσεων |

3. Για απόφαση αγοράς αντί παραγωγής ενός προϊόντος, χρησιμοποιείται:

- | | | | |
|----|-----------------------|------------|------------------|
| α. | Το πραγματικό κόστος | από το 21% | των επιχειρήσεων |
| β. | Το κόστος ευκαιρίας | από το 6% | των επιχειρήσεων |
| γ. | Το διαφορικό κόστος | από το 5% | των επιχειρήσεων |
| δ. | Κανένας τύπος κόστους | από το 68% | των επιχειρήσεων |

4. Για απόφαση διακοπής της λειτουργίας ενός τμήματος, μιας δραστηριότητας ή της παραγωγής και διάθεσης ενός προϊόντος, χρησιμοποιείται:

- | | | | |
|----|-----------------------|------------|------------------|
| α. | Το άμεσο κόστος | από το 33% | των επιχειρήσεων |
| β. | Το κόστος ευκαιρίας | από το 19% | των επιχειρήσεων |
| γ. | Το διαφορικό κόστος | από το 3% | των επιχειρήσεων |
| δ. | Το μεταβλητό κόστος | από το 19% | των επιχειρήσεων |
| ε. | Κανένας τύπος κόστους | από το 26% | των επιχειρήσεων |

5. Για απόφαση αντικατάστασης ή διατήρησης εξοπλισμού, χρησιμοποιείται:

- | | | | |
|----|-------------------------------------|------------|------------------|
| α. | Το διαφορικό κόστος | από το 17% | των επιχειρήσεων |
| β. | Το πραγματοποιημένο ή πύπτον κόστος | από το 29% | των επιχειρήσεων |
| γ. | Κανένας τύπος κόστους | από το 54% | των επιχειρήσεων |

6. Για απόφαση καθορισμού τιμής ενδοεπιχειρηματικής πώλησης προϊόντων, χρησιμοποιείται:

- | | | | |
|----|----------------------|------------|------------------|
| α. | Το κόστος ευκαιρίας | από το 14% | των επιχειρήσεων |
| β. | Το διαφορικό κόστος | από το 18% | των επιχειρήσεων |
| γ. | Το πραγματικό κόστος | από το 68% | των επιχειρήσεων |

7. Για απόφαση συνέχισης κατεργασίας ημιτελούς προϊόντος ή της πώλησής του με τη μορφή που έχει, χρησιμοποιείται:

- α. Το κόστος ευκαιρίας από το 21% των επιχειρήσεων
- β. Το διαφορικό κόστος από το 16% των επιχειρήσεων
- γ. Το πραγματοποιημένο ή πιπτον κόστος από το 22% των επιχειρήσεων
- δ. Κανένας τύπος κόστους από το 41% των επιχειρήσεων

8. Για απόφαση που αφορά την αλλαγή χρήσης ή τρόπου εκμετάλλευσης ενός περιουσιακού στοιχείου, χρησιμοποιείται:

- α. Το κόστος ευκαιρίας από το 27% των επιχειρήσεων
- β. Κανένας τύπος κόστους από το 73% των επιχειρήσεων

9. Για απόφαση διαφοροποίησης δραστηριοτήτων στα πλαίσια υφιστάμενων πόρων, χρησιμοποιείται:

- α. Το κόστος ευκαιρίας από το 29% των επιχειρήσεων
- β. Κανένας τύπος κόστους από το 71% των επιχειρήσεων

10. Για απόφαση υλοποίησης επενδυτικών προγραμμάτων με δανεισμό ή αυτοχρηματοδότηση, χρησιμοποιείται:

- α. Το κόστος ευκαιρίας από το 33% των επιχειρήσεων
- β. Κανένας τύπος κόστους από το 67% των επιχειρήσεων

11. Για απόφαση επιλογής τρόπου αξιοποίησης ταμειακών διαθεσίμων, χρησιμοποιείται:

- α. Το κόστος ευκαιρίας από το 33% των επιχειρήσεων
- β. Κανένας τύπος κόστους από το 67% των επιχειρήσεων

12. Για κάποιες άλλες αποφάσεις χρησιμοποιείται ο αντίστοιχα αναφερόμενος τύπος κόστους από το αντίστοιχο ποσοστό επιχειρήσεων:

- α. Επέκταση ή σύντμηση γραμμής παραγωγής προϊόντος:
 - Το διαφορικό κόστος από το 20%
 - Το μεταβλητό κόστος από το 30%
- β. Κατανομή περιορισμένων πόρων μεταξύ ανταγωνιστικών προϊόντων:
 - Το διαφορικό κόστος από το 16%
- γ. Ρευστοποίηση ή μη αποθεμάτων:
 - Το πραγματοποιημένο κόστος από το 33%
- δ. Διακοπή ή συνέχιση της παραγωγής του συνόλου των συμπαραγόμενων προϊόντων:
 - Το συνδεδεμένο κόστος από το 27%

- ε. Περαιτέρω κατεργασία προς τελειοποίηση του συνόλου ή μέρους των συμπαραγόμενων προϊόντων:
 - Το συνδεδεμένο κόστος από το 22%
- στ. Καθορισμό ορίου πτώσεως της τιμής ενός ή περισσότερων συμπαραγώγων που οδηγεί στη διακοπή της παραγωγής του συνόλου των συμπαραγώγων:
 - Το συνδεδεμένο κόστος από το 24%
- ζ. Καθορισμό ορίου μείωσης της τιμής πώλησης του προϊόντος ή της υπηρεσίας:
 - Το μεταβλητό κόστος από το 52%
- η. Επιλογή του πλέον κερδοφόρου μίγματος πωλουμένων προϊόντων ή υπηρεσιών:
 - Το μεταβλητό κόστος από το 29%
- θ. Καθορισμός αποδοτικότητας ή κερδοφορίας πελατών:
 - Το διαφορικό κόστος από το 17%
- ι. Άνοιγμα μιας νέας αγοράς πώλησης προϊόντων στο εξωτερικό:
 - Το μεταβλητό κόστος από το 36%
- ια. Αλλαγή διάταξης γραμμών παραγωγής εργοστασίου:
 - Το μεταβλητό κόστος από το 25%
- ιβ. Επιλογή μεταξύ διαφόρων καναλιών διανομής πωλούμενων προϊόντων:
 - Το μεταβλητό κόστος από το 28%

5.2.3 Τύποι κόστους που χρησιμοποιούνται για τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων που συνδέονται κατά κανόνα με την εσωτερική λειτουργία των επιχειρήσεων.

1. Το πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων που συνδέονται ή αφορούν:

- α. Τον έλεγχο του πραγματικού κόστους, από το 14% των επιχειρήσεων
- β. Τον προσδιορισμό βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, από το 46% των επιχειρήσεων
- γ. Τον προσδιορισμό της επίδρασης των μεταβολών της απασχόλησης στο αποτέλεσμα, από το 32% των επιχειρήσεων

2. Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν:

- α. Τον προσδιορισμό και έλεγχο της αποδοτικότητας ενός προϊόντος, από το 73% των επιχειρήσεων
- β. Τον προσδιορισμό βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, από το 79% των επιχειρήσεων

3. Το άμεσο κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν:

- α. Τον προσδιορισμό και έλεγχο της αποδοτικότητας προϊόντων, φορέων ευθύνης, κλάδων εκμετάλλευσης, από το 52% των επιχειρήσεων
- β. Την κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων αναλυτικών αποτελεσμάτων, από το 52% των επιχειρήσεων

4. Το διαφορικό κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν:

- α. Την επιλογή διαδικασίας ποιοτικού ελέγχου αγοραζόμενων αγαθών, από το 13% των επιχειρήσεων

5. Το ελέγξιμο ή μη ελέγξιμο κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν:

- α. Τον έλεγχο του πραγματοποιούμενου κόστους σε σχέση με το πρότυπο ή προϋπολογιστικό, από το 38% των επιχειρήσεων
- β. Τον έλεγχο των φορέων εξουσίας - αρμοδιότητας ευθύνης, από το 36% των επιχειρήσεων

6. Το κόστος άμεσης ή μη εκταμίευσης χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν:

- α. Τον ταμειακό προγραμματισμό των επιχειρήσεων, από το 62% των επιχειρήσεων

7. Το μεταβλητό κόστος χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν:

- α. Την αξιοποίηση διαφόρων δυνατοτήτων προώθησης των πωλήσεων, από το 40% των επιχειρήσεων
- β. Την επιλογή μεταξύ μεθόδων ή διαδικασιών παραγωγής που έχουν διαφορετική σύνθεση σταθερού - μεταβλητού κόστους, από το 35% των επιχειρήσεων

5.3 ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Για να εξαχθούν ορθά συμπεράσματα από τα προηγούμενα αποτελέσματα, θα πρέπει να υποθέσουμε ότι οι απαντήσεις που δόθηκαν στα ανωτέρω ερωτήματα είναι προϊόν σοβαρής μελέτης, απαραίτητης για την απόλυτη κατανόηση του περιεχομένου των ερωτήσεων και την απόδοση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης, αναφορικά με την λειτουργία της κατά τη λήψη των τακτικών και στρατηγικών αποφάσεων. Ο έλεγχος της αξιοπιστίας των απαντήσεων θεωρείται εξ' ορισμού ανέφικτος. Μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις

κατά τις οποίες η αναμενόμενη απάντηση θεωρείται αυτονόητη ή δεδομένη και η πραγματική απάντηση αποκλίνει από το αυτονόητο, δημιουργούνται ερωτηματικά σχετικά με την αξιοπιστία της απάντησης. Στο ερώτημα εάν χρησιμοποιείται το πραγματικό (ιστορικό) κόστος κατά τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων οι απαντήσεις έχουν ως εξής:

1. Το 4,76% απάντησε *ποτέ*
2. Το 55,56% απάντησε *πάντοτε*
3. Το 15,87% απάντησε *συνήθως*
4. Το 7,94% απάντησε *μερικές φορές*
5. Το 1,59% απάντησε *δεν καταλαβαίνω την ερώτηση*
6. Το 14,28% δεν έδωσε *απάντηση*

Ενώ η αναμενόμενη απάντηση από το σύνολο των ερωτηθέντων θα ήταν ότι πάντοτε κατά τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων χρησιμοποιεί το πραγματικό (ιστορικό) κόστος.

Ένα άλλο στοιχείο που δυσκολεύει την εξαγωγή συμπερασμάτων από τα πορίσματα της έρευνας είναι η έλλειψη αντίστοιχων ερευνών στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα.

Σε μια έρευνα που έγινε το 1995 στις ΗΠΑ, όσον αφορά τον τύπο κόστους που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις κατά τη λήψη αποφάσεων καθορισμού τιμών πώλησης των προϊόντων, ανέκυψε ότι:

1. Το 45% χρησιμοποιεί *το πραγματικό - ιστορικό κόστος*
2. Το 10% χρησιμοποιεί *το μεταβλητό κόστος*
3. Το 33% χρησιμοποιεί *το κόστος ευκαιρίας*
4. Το 2% χρησιμοποιεί *το διαφορικό κόστος*
5. Το 10% χρησιμοποιεί *άλλους τύπους κόστους*

Τα αντίστοιχα ποσοστά για την ελληνική έρευνα έχουν ως εξής:

1. Το 40% χρησιμοποιεί *το πραγματικό - ιστορικό κόστος*
2. Το 16% χρησιμοποιεί *το μεταβλητό κόστος*
3. Το 3% χρησιμοποιεί *το κόστος ευκαιρίας*
4. Το 23% χρησιμοποιεί *το διαφορικό κόστος*
5. Το 18% χρησιμοποιεί *άλλους τύπους κόστους*

Ένα συμπέρασμα που μπορεί να εξαχθεί από τα στοιχεία της έρευνας είναι η έντονα περιορισμένη εξοικείωση της οικονομικής διοίκησης των επιχειρήσεων στην Ελλάδα με τις σύγχρονες έννοιες της πολυμορφίας του κόστους και της δυνατότητας χρησιμοποίησής του για τη λήψη καθημερινών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα. Αυτό προκύπτει από την υπερβολικά χαμηλή ανταπόκριση και την απροθυμία της οικονομικής διοίκησης στη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Αυτό τέλος, μπορεί να οφείλεται εν μέρει στην αδιαφορία λόγω φόρτου εργασίας, αλλά και στην αδυναμία προσέγγισης του αντικείμενου το οποίο προϋποθέτει υψηλό επίπεδο επιστημονικής κατάρτισης στον τομέα του κόστους και στην λειτουργία του κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Μετά τη σύντομη λόγω περιορισμένου χώρου αλλά περιεκτική ανάλυση γύρω από το κόστος και της σημασίας του για αποφάσεις επιχειρηματικής φύσεως, έγινε αντιληπτό ότι το κόστος είναι ένας παράγοντας που σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να λείπει από διαδικασίες αποφάσεων. Το εν λόγω θέμα είναι ανεξάντλητο και έχει εκτεταμένο χώρο για έρευνα. Σίγουρα μια τέτοια μικρή, για το εύρος του θέματος ανάλυση, δεν είναι αρκετή για να περιγράψει το σύνολο των λειτουργιών του κόστους, ωστόσο είναι μια αρχή για περαιτέρω επεξεργασία καθότι θέτει τις βάσεις πάνω στις οποίες μπορεί ο κάθε ενδιαφερόμενος να κινηθεί.

Εν όψη της ανάπτυξης που προηγήθηκε μπορεί να λεχθεί πως ένα οικονομικό μέγεθος που έχει κάποια σημασία για τις αποφάσεις μας, είναι καθορισμένο μόνο αν είναι σαφής η έννοια του, αν είναι σαφές σε ποιο φαινόμενο αντιστοιχεί, αλλά και ο τρόπος, ο αλγόριθμος, με τον οποίο μετράται. Διαφορετικά η ύπαρξη και μόνο κάποιου μεγέθους δεν προϋποθέτει την αναγκαιότητα του για τον συνυπολογισμό του σε οποιουδήποτε είδους απόφαση.

Με αφορμή τη σημασία που δίνεται στη στενότητα ή στον περιορισμό της απόκτησης παραγωγικών συντελεστών πρέπει να τονιστεί ότι ο εξορθολογισμός των αποφάσεων χρήσης των υφιστάμενων συντελεστών εξασφαλίζεται από την υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων που λαμβάνουν υπόψη τους το καθεστώς της μεταβλητότητας των κόστων στο πλαίσιο πάντα των δεδομένων του υφιστάμενου παραγωγικού δυναμικού.

Η ύπαρξη πολυμορφίας στο κόστος γεννά τον κανόνα που πρεσβεύει ότι δεν υπάρχει κόστος γενικής εφαρμογής, ένας δηλαδή τύπος κόστους ικανός να υπηρετήσει εξ ίσου αποτελεσματικά όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Αλλά, για κάθε επιχειρηματική απόφαση πρέπει να αναζητείται ο τύπος εκείνος του κόστους που θεωρείται ο καταλληλότερος να την υπηρετήσει αποτελεσματικά.

Τέλος, με βάση την έρευνα που διενεργήθηκε προκύπτει η χαμηλή διείσδυση του γνωστικού αντικειμένου της κοστολόγησης στις ελληνικές επιχειρήσεις. Αυτό συνεπάγεται τη χαμηλή ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων και των ελληνικών προϊόντων, με αντίκτυπο στις εξαγωγές και στην ελληνική οικονομία γενικότερα. Βέβαια το γεγονός αυτό δε σημαίνει ότι η εφαρμογή κοστολογικών μεθόδων στη διοίκηση επιχειρήσεων είναι πανάκεια, αλλά σίγουρα βελτιστοποιεί τη λειτουργία και την αποδοτικότητά τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ «Προβλήματα κόστους και βιομηχανική ανάπτυξη», Αθήνα 1996.
2. ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ «Λογιστική Κόστους», Αθήνα 1997.
3. Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) – Γνωματεύσεις υπό Βαρβάκη Κων/νο, Αθήνα 1998.
4. ΖΑΒΛΑΝΟΣ Μ. ΜΥΡΟΝ «MANATZMENT», Εκδ. ΕΛΛΗΝ, σ. 139-153.
5. ΛΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΙΟΡΔΑΝΗΣ «Κριτική της μεγιστοποίησης του κέρδους σαν στόχου επιχειρηματικής συμπεριφοράς», Αθήνα
6. ΜΠΑΛΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ «Σύγχρονος Χρηματοοικονομική Λογιστική», Αθήνα Τόμος 'Β 1994.
7. ΜΠΕΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ «ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», Απρίλιος 1998, Αρ. 156, Εκδ. Παρατηρητής, Θεσσαλονίκη Ά Έκδοση 2002.
8. ΜΠΕΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ «Management και οι στρατηγικές αποφάσεις των επιχειρήσεων», Αθήνα.
9. ΠΑΓΓΕΙΟΣ Κ. ΓΙΑΝΝΗΣ «Θεωρία Κόστους», Εκδ. Σταμούλης, Αθήνα - Πειραιάς 1993, σ. 17-104, Τεύχος Ι.
10. ΠΟΜΩΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ «Κοστολόγηση», Αθήνα 1998.
11. ΠΡΑΣΤΑΚΟΣ Π. ΓΡΗΓΟΡΗΣ «ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ: Λήψη Αποφάσεων στην Κοινωνία της Πληροφορίας», Εκδ. Σταμούλης, Αθήνα 2000.
12. ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ «Κοστολόγηση», Αθήνα 1992.
13. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ «Λογισμός επιχειρηματικής δραστηριότητας», Πειραιάς 1993
14. ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Β. «Θέματα λογισμού και Ελέγχου δράσεως Επιχειρήσεων», Εκδ. Σάκκουλα
15. ΦΙΛΙΟΣ ΒΑΣΙΛΗΣ «Διοικητική Λογιστική», Αθήνα 1998
16. ΦΛΩΡΟΣ Γ. ΧΡΗΣΤΟΣ «σύγχρονη ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ των ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ», Εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 1993, σ. 153-169.

1. ARNOLD H. «Accounting for management decisions», London.
2. Bear, R., F. Schmid and R. Mills, "Cost management System Design, Developing a pilot model using an activity - oriented approach", The Chartered Institute of Management Accountants, 1997.
3. DOUGLASS E. «Managerial Economics», 1992.
4. DRURY C. «Management and Cost Accounting», 1996.
5. FREMGEN J. M. «Managerial cost analysis», Homewood.
6. GARRISON R. NOREEN E. «Managerial Accounting», 1997.
7. GORDON LARCKER TUGGLE «Strategic decision processes and the design of accounting information systems: Conceptual linkages», Accounting, Organizations and Society.
8. GRUNDY A. «Why Accountants and marketing Men Should Be Friends», Certified Accountant.
9. HORNGREN C. FOSTER G. DATAR S. «Cost Accounting», 1997.
10. HORNGREN C. T. «Cost Accounting: A managerial emphasis», N. J.
11. HUBER G. P. «Managerial decision-making», Glenview.
12. MEIGS W. JOHNSON C. «Accounting. The basis for business Decisions»
13. SHIM E. SUBIT E. «Management Accounting», 1995.
14. SIMMOND K. «From data oriented to information oriented accounting», Journal of business Finance.
15. Wilkinson J.W., Cerullo M.J.: «Accounting Information Systems: Essential concepts and applications», 3rd Edition, John Wiley & Sons Inc., 1997.