



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟ  
<<ΑΛΦΑ>>

του

ΓΕΩΡΓΙΑΔΗ ΓΕΩΡΓΙΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: κ. Λιβάνης Ευστράτιος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Αύγουστος 2012

Την διπλωματική μου αυτή  
την αφιερώνω στην  
Ναταλία Ευθυμιάδου.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Λιβάνη Ευστράτιο, ο οποίος έδειξε επουσιώδες ενδιαφέρον κατά την διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας. Επιπροσθέτως θέλω να ευχαριστήσω τον κ. Βαρσάμη Νικόλαο και τον Τσαραμανίδη Γρηγόριο για τις πληροφορίες που μου δώσανε και για την στήριξη τους.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η μέθοδος <<Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων>> είναι ένα εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, το οποίο έχει σχεδιαστεί για να παρέχει περισσότερο ακριβή πληροφόρηση, έτσι ώστε η διοίκηση να μπορεί να επικεντρώσει το ενδιαφέρον της στις πιο κερδοφόρες δραστηριότητες και τα στελέχη να κάνουν πιο συνειδητοποιημένες στρατηγικές επιλογές ως προς την τοποθέτηση των προϊόντων της επιχείρησης στην αγορά και να επιδιώκουν τη συνεχή βελτίωση των επιχειρηματικών διαδικασιών.

Η εφαρμογή της μεθόδου A.B.C. στον τομέα παροχής υπηρεσιών που αποτελεί και το αντικείμενο μελέτης της παρούσας εργασίας έχει αποδείξει ότι αποτελεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο διαχείρισης πληροφοριών, δίνοντας μια σαφή εικόνα του κόστους των εταιριών παροχής υπηρεσιών.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει την Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και να προχωρήσει στην εφαρμογή ενός συστήματος A.B.C. σε έναν Δήμο. Για την συγγραφή αυτής της διπλωματικής εργασίας χρησιμοποιήθηκε διεθνής και ελληνική βιβλιογραφία, καθώς και άρθρα όπου τα περισσότερα αφορούσαν έρευνες στον τομέα της κοστολόγησης.

Η δομή της παρούσας εργασίας χωρίζεται σε τέσσερα κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας γίνεται εισαγωγή στις έννοιες και τις διακρίσεις του κόστους και της κοστολόγησης, πραγματοποιείται μια εισαγωγή στο σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων και γίνεται ανάλυση της ανάγκης υιοθέτησης του συστήματος A.B.C., έναντι των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση του συστήματος A.B.C., αναλύονται οι τομείς εφαρμογής του και η χρησιμότητα του, καθώς και η λειτουργία του ως σημαντικό εργαλείο στη λήψη αποφάσεων.

Στο τρίτο κεφάλαιο, αναλύεται ο σχεδιασμός των συστημάτων A.B.C. και τα βήματα που πρέπει να τηρηθούν για την εφαρμογή του. Καθώς και γίνεται η αξιολόγηση του συστήματος παρουσιάζοντας τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται και αναλύεται η εφαρμογή του συστήματος A.B.C. στον τομέα παροχής υπηρεσιών. Λόγω της δυσκολίας εύρεσης των απαραίτητων στοιχείων, χρησιμοποιήθηκαν πλασματικά μεγέθη.

Η εργασία ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα όπου παρουσιάζονται κάποιες παρατηρήσεις όσον αφορά τα πεδία εφαρμογής των μεθόδων κοστολόγησης.

Θεσσαλονίκη, Αύγουστος 2012

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

|  |    |
|--|----|
| <b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....  | 1  |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: Κοστολόγηση και Συστήματα κοστολόγησης</b>                                 |    |
| 1.1 Ιστορική αναδρομή κοστολόγησης.....  | 3  |
| 1.2 Βασικές έννοιες και κατηγορίες κόστους.....  | 5  |
| 1.3 Έννοιες και σκοπός κοστολόγησης.....   | 10 |
| 1.4 Γενικές αρχές και διαδικασία κοστολόγησης.....   | 15 |
| 1.5 Τεχνικές και μέθοδοι κοστολόγησης.....   | 19 |
| 1.6 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.....                              | 24 |
| 1.7 Διαφορές παραδοσιακής κοστολόγησης και κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.....          | 29 |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο: Παρουσίαση της κοστολόγησης κατά Δραστηριότητες (A.B.C.)</b>               |    |
| 2.1 Ορισμοί του συστήματος A.B.C.....  | 34 |
| 2.2 Βασικές έννοιες που χαρακτηρίζουν ένα σύστημα A.B.C.....                               | 39 |
| 2.3 Λόγοι χρησιμότητας του A.B.C.....  | 41 |
| 2.4 Το A.B.C. στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.....                                      | 44 |
| 2.5 Πλεονεκτήματα του A.B.C.....   | 46 |
| 2.6 Μειονεκτήματα του A.B.C.....   | 52 |
| 2.7 Σύγχρονες τάσεις του A.B.C.....  | 57 |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: Σχεδιασμός ενός συστήματος A.B.C.</b>                                      |    |
| 3.1 Γενικά βήματα εφαρμογής του συστήματος A.B.C.....                                      | 60 |
| 3.2 Πότε χρειάζεται η εφαρμογή του A.B.C.....  | 70 |
| 3.3 Εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων.....                                | 72 |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: Μελέτη περίπτωσης – Εφαρμογή του A.B.C. στον Δήμο &lt;&lt;ΑΛΦΑ&gt;&gt;</b> |    |
| <b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b> .....  | 89 |

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

|  |    |
|--|----|
| ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....   | 80 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 2 : ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ.....  | 81 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 3 : ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....                                 | 82 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 4 : ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΩΝ ΑΙΡΕΤΩΝ ΑΡΧΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ.....                         | 83 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 5 : ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΑΜΒΑΝΕΙ Η ΚΑΘΕ ΥΠΗΡΕΣΙΑ.....                                      | 84 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 6 : ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....   | 84 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ, ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ, ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ..... | 85 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 8: ΕΞΟΔΑ ΓΡΑΦΙΚΗΣ ΥΛΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....   | 86 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 9: ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....                                 | 86 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 10: ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....                        | 86 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 11: ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....                                 | 87 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 12: ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΚΟΣΤΩΝ ΣΤΑ ΚΕΝΤΡΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ.....                      | 88 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 13: ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΚΑΘΕ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ .....  | 89 |

## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ**

|   |    |
|---|----|
| ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1: ΠΟΡΕΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....                                 | 18 |
| ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....                     | 22 |
| ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3: ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΡΗ ΤΗΣ ΑΛΥΣΙΔΑΣ ΑΞΙΑΣ ΣΕ ΜΙΑ<br>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ..... | 26 |

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Βασίλης Φ. Φίλιος, (1998), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις <<ΕΛΛΗΝ>>

Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2006), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks

Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης

Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, (1992), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις <<ΒΡΥΚΟΥΣ>>

Βενιέρης Γεώργιος, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση,(2005), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις P.I. PUBLISHING

Μπέης Ιωάννης, (2002), Διοικητική Κοστολόγηση, Θεσσαλονίκη, εκδόσεις Παρατηρητής

Γεώργιος Βενιέρης,(1992), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις Σμπίλιας

Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2002), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks

Garrison H. Ray, Noreen W. Eric,(2006) << Διοικητική Λογιστική >>, εκδόσεις Κλειδάριθμος

## **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ**

<file:///E:/A History of innovation.html>

[www.newagepublishers.com](http://www.newagepublishers.com)

[highered.mcgraw-hill.com](http://highered.mcgraw-hill.com)

<http://www.qfinance.com>

## ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Janet A. Hume-Schwarz(2007), Cost Accounting: A historical perspective, Eastern Oregon University, p.54-55

Nitza Geri a and Boaz Ronen, (2005) ,Human Systems Management 24 , p.134-135

Anna Baines, (1993) Activity- Based Costing, Work Study, Vol. 41 Iss, 2 pp. 12 - 13

Steven P Landry, Larry M Wood, Tim M Lindquist,(1997), Can ABC bring mixed results?, Strategic Finance Vol. 78, Issue 9 ,p.28-33

Gregory Wegmann,(2008), The activity-based costing method: developments and applications, The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices, Vol. VIII, n° 1, 2-3.

Douglass Cagwin, Marinus J. Bouwman(2000), The Association Between Activity-Based Costing and Improvement In Financial Performance, University of Texas at Brownsville, p.2-3

Hamdi Bilici,Ilhan Dalci,(2008), Gearing Multiple Cost Drivers of Activity-Based Costing Into Operating Leverage Model for Better Production and Profit Planning Decisions, Journal of Business and Management – Vol. 14, No. 1,p.61

John Innes\*, Falconer Mitchell† and Donald Sinclair,(2000), Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results, Management Accounting Research,p.349

Suzanne Byrne, Erle Stower, Paula Torry(2008), Activity Based Costing Implementation Success in Australia, 16 Technology, Quality and Operations Management, p.2

Gary Cokins, Sorinel Capusneanu,(2011), Sustaining an Effective ABC/ABM System, Theoretical and Applied Economics Volume XVIII, No. 2(555), p48

Victoria Dickinson, John C. Lere, (2003), Problems evaluating sales representative performance? Try activity-based costing, Industrial Marketing Management 32, p.306

Heather Nachtmann, Kim Lascola Needy, (2003), The Engineering Economist: A Journal Devoted to the Problems of Capital Investment methods for handling uncertainty in activity based costing systems, The engineering economist volume 48, p.261

Sullivan, William G., (1992) “A New Paradigm for Engineering Economy” The Engineering Economist v.36, n.3, p. 187-200.

Liggett, H. R., J. Trevino, and J. P. Lavelle, (1992), “Activity-Based Cost Management Systems in an Advanced Manufacturing Environment” Economic and Financial Justification of Advanced Manufacturing Technologies, H. R. Parsaei, ed. (New York: Elsevier Science Publishers), 17-21

Cooper, Robin, (1988) “The Rise of Activity-Based Costing- Part One: What is an Activity-Based Costing?”, Journal of Cost Management v.7, n.3, p.45-54.

Johnson, H. T. and Robert S. Kaplan, (1987) , Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting , Boston: Harvard Business School Press, p. 18-19

Ioannou, George and William G. Sullivan, (1999) “Use of Activity-Based Costing and Economic Value Analysis for the Justification of Capital Investments in Automated Material Handling Systems”, International Journal of Production Research, v.37, n.9, , p. 2109- 2133.

C. Helberg, J.E. Galletly, J.R. Bicheno, (1994), "Simulating Activity-based Costing", Industrial Management & Data Systems, Vol.94 Iss: 9 p.1

V.G. Narayanan, Ratna G. Sarkar, ( 1999), The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries- A Field Study, Harvard Business School, p.1-4

Adam S. Maiga, Fred A. Jacobs, ( 2008), Extent of ABC Use and Its Consequences Contemporary Accounting Research Vol. 25 No. 2 , p. 535-536

Sandra Cohen, George Venieris, Efrosini Kaimenaki, (2005) Managerial Auditing Journal

Emerald Article: ABC: adopters, supporters, deniers and unawares, Managerial Auditing

Journal, Vol. 20 Iss: 9 pp. 981 - 1000

Metin Reyhanoglu, Activity – Based Costing System <<Advantages and Disadvantages>>, Ankara University, p. 7-8

Demetrios Ginoglou, Activity Based Costing << A survey for the greek companies>>, University of Macedonia Economic and Social Sciences, p.11

Davood Askarany, Hassan Yazdifar,(2007), Why A.B.C. is not widely implemented?, International journal of business research, volume VII, p.1

Narczyz Roztocki, J. David Porter, Robin M. Thomas, Kim LaScola Needy,(2004) A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies, Engineering Management Journal Vol. 16 No. 4, p. 20

Robert S. Kaplan Steven R. Anderson,(2003), Time-Driven Activity-Based Costing, p.3-5

Compton, Ted R. (1996). "Implementing Activity-Based Costing", The CPA Journal, v.66, n.3, 1996, p.20-23

A. Gunasekaran, D. Singh, (1999), Design of Activity- Based Costing in a small company ,Computers & Industrial Engineering 37 , p.414

Cooper, Robin, “Does Your Company Need a New Cost System?”, Journal of Cost Management , v.6, n.3, 1987, p.45-49.

Krumwiede, Kip R., (1998),“Why It is Tried and How It Succeeds” Management Accounting, p.32-38

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η κοστολόγηση διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη ζωή και τη δράση των επιχειρήσεων διότι χάρη σε αυτή επιτυγχάνεται ο έλεγχος της αποδόσεως των επιμέρους λειτουργιών και του συνόλου των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως και εξασφαλίζονται χρησιμότερες πληροφορίες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής κ.α. Επίσης με την επιστημονική κοστολόγηση παρέχεται στην επιχείρηση η δυνατότητα να εντοπίζει <<το άριστο σημείο απασχολήσεως της>>, δηλαδή το σημείο στο οποίο επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος και τον ορθολογικότερο συνδυασμό των συντελεστών της παραγωγής, με συνέπεια την αύξηση της παραγωγικότητας και τη μείωση των τιμών των προϊόντων με άμεσες ευεργετικές επιπτώσεις στο κοινωνικό σύνολο.

Οι επιχειρήσεις λειτουργούσαν για πολλά χρόνια με την εντύπωση ότι οι πληροφορίες που έπαιρναν από τα συστήματα κοστολόγησης που είχαν στην διάθεση τους, έδιναν την ακριβή εικόνα του πραγματικού κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών τους. Στην πραγματικότητα όμως τα συστήματα αυτά οδηγούσαν τη διοίκηση σε λανθασμένες αποφάσεις, που συχνά δεν συμβάδιζαν με τους πραγματικούς στόχους της επιχείρησης.

Στις μέρες μας η παρατηρούμενη ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας, η συνεχής αύξηση του ανταγωνισμού, η διεθνοποίηση της αγοράς, και τέλος η διαφοροποίηση των προϊόντων για την καλύτερη προσαρμογή τους στις συγκεκριμένες απαιτήσεις του κάθε πελάτη, έφεραν μεγάλες αλλαγές τόσο στο εξωτερικό περιβάλλον των οικονομικών μονάδων, όσο και στην εσωτερική τους δομή και ειδικότερα στην κοστολογική τους οργάνωση. Κάτω από αυτές τις συνθήκες εμφανίζεται το σύστημα <<Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα>> (Activity Based Costing) ή Α.Β.С. όπως έγινε γνωστό.

Το σύστημα A.B.C. αναδεικνύεται σαν το πλέον σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης και σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αποδεικνύει ότι επιτυγχάνει τον πιο ορθολογικό τρόπο κατανομής των γενικών εξόδων, που ως γνωστό αποτελεί τον κύριο στόχο όλων των συστημάτων κοστολόγησης.

Επίσης το σύστημα A.B.C είναι αναγκαίο σε ένα επιχειρηματικό περιβάλλον όπου η παραγωγή των προϊόντων χαρακτηρίζεται από υψηλή ποιότητα, χαμηλό κόστος και μικρό κύκλο ζωής, ενώ η μείωση του κόστους δεν στηρίζεται μόνο στη μείωση των εξόδων αλλά είναι απόρροια συνδυασμού παραγόντων όπως της έγκυρης και ασφαλούς ροής των προμηθευόμενων αγαθών, του καλού σχεδιασμού και της ευέλικτης οργάνωσης της παραγωγής των προϊόντων, καθώς και της άριστης συνεργασίας της οικονομικής μονάδας με τους πελάτες της.

Τέλος, η A.B.C. χρησιμοποιείται ευρέως στη μεταποιητική βιομηχανία, αλλά έχει αποδείξει την αξία του και σε άλλους τομείς, όπως οι τράπεζες και οι χρηματοοικονομικές εταιρείες, οι αεροπορικές εταιρείες, και οι εταιρείες logistics. Η A.B.C. έχει γίνει, επίσης, επιλογή του δημοσίου τομέα λόγω της αυξανόμενης πίεσης για την παροχή λογοδοσίας για τα κονδύλια που δαπανήθηκαν και για να παρέχουν υπηρεσίες σε μια πιο αποδοτική βάση.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> <http://www.qfinance.com>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η Διοικητική λογιστική αρχίζει το 1881 όταν ο John Mann δήλωνε για πρώτη φορά ότι θα έπρεπε να τηρούνται αρχεία κόστους για να εξετάζονται και να εξηγούνται τα αποτελέσματα του παρελθόντος και να διαμορφώνεται ένας οδηγός για τις μελλοντικές εργασίες της επιχειρήσεως.

Λίγο αργότερα οι E. Garcke και J.M. Fells δήλωναν ότι πρέπει να καταβάλλονται όσο το δυνατόν μεγαλύτερες προσπάθειες, για την ανεύρεση του τόπου γενέσεως των διαφόρων κοστών, ώστε να μπορούν να γίνουν γνωστοί οι μεταβαλλόμενοι συντελεστές του κέρδους, που είναι δυνατόν να επιτευχθεί, και να εφαρμοσθεί προς την σωστή κατεύθυνση η πίεση προκειμένου να ελαχιστοποιηθεί το κόστος παραγωγής.

Η επίδραση των σταθερών και μεταβλητών κοστών στα κέρδη, σε μεταβαλλόμενα επίπεδα και τύπους δραστηριότητας, έγινε προφανής στη δεκαετία του 1920. Ενώ κατά την διάρκεια του Πρώτου Παγκόσμιου Πολέμου η κυβέρνηση των Η.Π.Α. ξεκίνησε να συμφωνεί συμβόλαια με επιχειρήσεις σε μια τιμή με βάση το κόστος συν ένα σταθερό ποσοστό αυτού του κόστους.<sup>2</sup>

Την δεκαετία του 1960 λογιστές και σχεδιαστές συστημάτων ανέπτυξαν την μέθοδο της λογιστικής κόστους για να μπορούν να κάνουν κάτι περισσότερο από την μέτρηση της απόδοσης. Η λογιστική κόστους αποτελούσε ένα καίριο κομμάτι του σχεδιασμού και του ελέγχου μέσα σε μια επιχείρηση. Λογιστές και επιχειρηματίες χρησιμοποιούσαν το σύστημα αυτό προκειμένου να κατανοήσουν τια διαφορετικά πεδία δράσης και μετά να μπορούν να προβλέψουν ποια αποτελέσματα έχουν αυτά στους στόχους της εταιρείας. Η μέθοδος της λογιστικής κόστους θεωρούνταν ένα σημαντικό στοιχείο όσον αφορά την δημιουργία της οικονομικής ευμάρειας της επιχείρησης.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Βασίλης Φ. Φύλιος, (1998), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις <<ΕΛΛΗΝ>>, σελ 35

<sup>3</sup> Janet A. Hume-Schwarz(2007), Cost Accounting: A historical perspective, Eastern Oregon University, 54-55

Μετά το 1970 μια αλλαγή στο κατασκευαστικό περιβάλλον δημιούργησε με την σειρά της αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο οι λογιστές αντιμετώπισαν το εμπόριο. Με τα συστήματα Just In Time τα οποία έχουν σαν στόχο τα ανεπεξέργαστα υλικά να παραδίδονται την ώρα της έναρξης της παραγωγής. Κάθε στάδιο της παραγωγής ολοκληρώνεται ακριβώς την ώρα για να μετακινηθεί στο επόμενο στάδιο και το προϊόν ολοκληρώνεται ακριβώς την ώρα κατά την οποία αποστέλλεται στον πελάτη. Προβλήματα που έχουν σχέση με την αξιολόγηση και το κόστος παραγωγής απλοποιούνται. Οι επιχειρήσεις προσαρμόζονται σε αυτήν την καινοτομία με μια ποικιλία κοστολογικών συστημάτων.<sup>4</sup>

Ένα από αυτά τα νέα κοστολογικά συστήματα είναι η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity based costing), όπου παρουσιάστηκε στις αρχές της δεκαετίας του 1990 και είναι πνευματικό έργο των καθηγητών του πανεπιστημίου του Harvard, Robin Cooper και Robert Kaplan .<sup>5</sup>

Σύμφωνα με το παραπάνω σύστημα κάθε κόστος κατασκευής σχετίζεται με την δραστηριότητα η οποία δημιουργεί το ίδιο το κόστος. Για παράδειγμα το κόστος του τμήματος (της εταιρείας) κατοχής μπορεί να συνδεθεί με τον αριθμό των παραγγελιών κατοχής που ετοιμάζονται. Έτσι, το τμήμα κατοχής και το κόστος τους μπορούν να υπολογιστούν με βάση τα κατεχόμενα προϊόντα από τα διάφορα μέρη της επιχείρησης.<sup>6</sup>

Όσο αφορά την Ελλάδα η περίοδος της ταχύτερης εκβιομηχάνισης πρέπει να θεωρηθεί η περίοδος από το 1955 γιατί από τότε άρχισε να διαφαίνεται η ανάγκη παραγωγής και διάθεσης προϊόντων σε ανταγωνιστικό κόστος και αυτό είχε και ως αποτέλεσμα την αναγκαιότητα εφαρμογής κάποιου συστήματος κοστολόγησης.

Μέχρι την δεκαετία του 1970 οι περισσότερες επιχειρήσεις παρήγαγαν περιορισμένο αριθμό προϊόντων, όπου τα στοιχεία του κόστους παραγωγής ήταν τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία. Τα γενικά έξοδα ήταν σχετικά μικρά και οι επιπτώσεις που τυχόν προέκυπταν από τον ίσως λανθασμένο χειρισμό τους δεν ήταν αξιοσημείωτες.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> file:///E:/A HISTORY OF INNOVATION.html

<sup>5</sup> Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2006), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks, σελ.45

<sup>6</sup> file:///E:/A HISTORY OF INNOVATION.html

<sup>7</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ. 29

## 1.2. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για τη απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους και στην δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ. είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένας δήμος.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής :

- 1) Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού ( μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται κ.α.)
- 2) Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες ( π.χ. αγορά πρώτων υλών, καταβολή ασφαλίσεων)
- 3) Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.<sup>8</sup>

Ανάλογα με τα διάφορα κριτήρια που λαμβάνουμε υπόψη μας, το κόστος μπορεί να διακριθεί σε διάφορες κατηγορίες.

Α) Η κατηγοριοποίηση του κόστους με βάση τις συνιστώσες του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος ή παροχής μιας υπηρεσίας, παρέχει πληροφορίες αναφορικά με τη μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου καθώς και για τον καθορισμό της τιμολογιακής πολιτικής.

---

<sup>8</sup> Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, (1992), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις <<ΒΡΥΚΟΥΣ>>, σελ. 29-30

Οι συνιστώσες που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος, είναι:

1) Οι αναλωθείσες πρώτες ύλες : είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, μπορούν να διακριθούν πάνω σε αυτό και αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Οι πρώτες ύλες επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν και για αυτόν το λόγο αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους.

2) Το κόστος των άμεσων εργατικών : Είναι η εργασία που προσφέρουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν. Η εργασία αυτή είναι δυνατόν να απαιτείται σε όλο το φάσμα των επεξεργασιών που γίνονται από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος και αποτελεί τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνει απ' ευθείας το παραγόμενο προϊόν.

3) Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε.) : Περιλαμβάνουν όλες τις δαπάνες οι οποίες δεν γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους, αλλά για το σύνολο αυτών, και αφορούν τη λειτουργία της παραγωγής. Τα Γ.Β.Ε. περιλαμβάνονται στο έμμεσο κόστος, δημιουργούνται στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης και πρέπει να βαρύνουν όλα τα παραγόμενα προϊόντα ή ομάδες αυτών.

Β) Διάκριση του κόστους με βάση τη σχέση μεταξύ κόστους παραγωγής και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης.

Με βάση αυτό το κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε :

α. Σταθερό: είναι το κόστος το οποίο δεν μεταβάλλεται στο σύνολό του σε σχέση με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

β. Μεταβλητό: είναι το κόστος το οποίο παραμένει σταθερό ανά μονάδα προϊόντος, αλλά μεταβάλλεται στο σύνολο του ευθέως με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

γ. Μικτό: είναι συνδυασμός των δύο προηγούμενων. Δηλαδή αποτελείται από ένα σταθερό και από ένα μεταβλητό μέρος.

Γ) Διάκριση του κόστους με βάση τη δυνατότητα παρακολούθησης του κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα κόστους.

Με βάση το παραπάνω κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε:

A) Άμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω της ύπαρξης του φορέα του και είναι δυνατόν να ελεγχθεί από τον υπεύθυνο του φορέα αυτού. Το άμεσο κόστος θα σταματήσει να υπάρχει όταν παύσει να υπάρχει ο φορέας κόστους που είναι η αιτία δημιουργίας του. Παράδειγμα άμεσου κόστους είναι η ανάλωση των άμεσων πρώτων υλών ή η αμοιβή της άμεσης εργασίας. Εάν σταματήσει ή εάν μειωθεί ο όγκος παραγωγής, θα μειωθούν αντίστοιχα και οι αναλώσεις των πρώτων υλών, άρα και το κόστος των πρώτων υλών, καθώς και οι απαιτούμενες ώρες της άμεσης εργασίας, άρα και το κόστος της άμεσης εργασίας.

B) Έμμεσο κόστος είναι οποιοδήποτε κόστος δεν είναι άμεσο, δηλαδή αυτό που η δημιουργία του δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ενός συγκεκριμένου φορέα κόστους. Για παράδειγμα οι αποσβέσεις και τα έξοδα λειτουργίας του μηχανολογικού εξοπλισμού ο οποίος χρησιμοποιείται για την παραγωγή πολλών προϊόντων αποτελούν στοιχεία του έμμεσου κόστους. Με βάση τα προαναφερθέντα τα έμμεσα κόστη είναι αυτά που βαρύνουν περισσότερα προϊόντα με αποτέλεσμα να πρέπει να γίνεται μια υπολογιστική διαδικασία για να τα κατανείμουμε στα προϊόντα που θέλουμε να κοστολογήσουμε.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Βενιέρης Γεώργιος, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση,(2005), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις P.I. PUBLISHING, σελ. 15-24

Η ανάγκη για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους απορρέει από τα ακόλουθα:

A) Για να ξεπεραστούν οι περιορισμοί των χρηματοοικονομικών λογαριασμών. Οι λογιστικές εγγραφές σε ένα συνολικό τρόπο των αποτελεσμάτων των εργασιών μιας επιχείρησης, γίνονται με συμβατικές διπλογραφικές τεχνικές. Το γεγονός αυτό πάσχει από τα εξής μειονεκτήματα :

- Παρέχει μόνο δεδομένα του παρελθόντος και έχει στατικό χαρακτήρα
- Δεν παρέχει μια βάση για τη σύγκριση κόστους
- Δεν παρέχουν επαρκή δεδομένα για τη διαχείριση και την εκτέλεση των καθηκόντων του
- Δεν κάνει χρήση των τεχνικών ελέγχου και δηλώνει ότι αδυνατεί να ελέγξει το νεκρό σημείο

B) Για να διασφαλιστεί η βέλτιστη χρησιμοποίηση των πόρων. Στο σημερινό κόσμο των επιχειρήσεων, οι διαθέσιμοι πόροι είναι πολύ περιορισμένοι. Ως εκ τούτου, κάθε επιχείρηση-μονάδα πρέπει να προσπαθήσει σκληρά για να πετύχει τη μέγιστη απόδοση με τα μέσα που διαθέτει. Προκειμένου να εξασφαλιστεί η βέλτιστη αξιοποίηση των περιορισμένων πόρων, η αξία της συμβολής μετράτε σε σχέση με την αξία της παραγωγής. Επειδή όμως οι χρηματοοικονομικοί λογαριασμοί δεν παρέχουν τις πληροφορίες σχετικά με το κόστος ανά μονάδα παραγωγής, η ανάγκη για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους θεωρήθηκε απαραίτητη.

Γ) Για να επιτευχθεί η συνολική αποδοτικότητα της επιχείρησής. Κάθε επιχειρηματίας θα κάνει συνεχείς προσπάθειες για να βελτιώσει την επιχείρησή του. Για να διαμορφώσει κατάλληλα την πολιτική και τις αποφάσεις , πρέπει να ξέρει τις απαντήσεις σε ορισμένες ερωτήσεις όπως :

- Ποιο είναι το μέγιστο κέρδος το οποίο μια επιχείρηση μπορεί να κάνει;
- Το κέρδος που κέρδισε είναι περισσότερο ή λιγότερο σε σύγκριση με τα προηγούμενα έτη;
- Ποια σειρά προϊόντων καθιστά μεγαλύτερο κέρδος;
- Το κόστος της παραγωγής έχει ανέβει σε σύγκριση με τα προηγούμενα έτη;

Έτσι λοιπόν η κοστολόγηση χρησιμεύει ως ένα χρήσιμο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης σε αυτή την κατεύθυνση. Αναλύοντας το κόστος παραγωγής της κάθε μονάδας, βοηθά την διοίκηση της εταιρείας να ξέρει τις απαντήσεις στις παραπάνω ερωτήσεις .<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> [www.newagepublishers.com](http://www.newagepublishers.com)

### 1.3. ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κοστολόγηση είναι ο μηχανισμός προσδιορισμού του κόστους. Είναι δηλαδή, το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση.<sup>11</sup>

Η φύση της κοστολόγησης μπορεί να αναλυθεί και να επεξηγηθεί ως εξής:

- Η κοστολόγηση είναι ένα παρακλάδι της γνώσης.

Παρόλο που θεωρείται ως παρακλάδι –κομμάτι-στοιχείο της χρηματοοικονομικής λογιστικής, η κοστολόγηση είναι μια αρχή από μόνη της. Είναι ένα οργανωμένο σώμα γνώσης το οποίο αποτελείται από τις δικές της αρχές, θεωρίες και συμβάσεις. Αυτές φυσικά διαφέρουν από μια βιομηχανία σε μια άλλη.

- Η κοστολόγηση είναι επιστήμη.

Η κοστολόγηση είναι επιστήμη καθώς είναι ένα σώμα από συστηματική γνώση που σχετίζεται όχι μόνο με την ίδια την κοστολόγηση αλλά και με μια ευρεία ποικιλία θεμάτων όπως ο νόμος, οι πρακτικές και διαδικασίες των γραφείων, η εμφάνιση δεδομένων, κ.α. Συνεπώς, είναι απαραίτητο για έναν κοστολόγο να έχει βαθιά γνώση όλων αυτών των πεδίων για να μπορεί να ανταπεξέλθει στις καθημερινές του δραστηριότητες.

- Η κοστολόγηση είναι τέχνη.

Η κοστολόγηση είναι τέχνη καθώς απαιτεί την ικανότητα και τις δεξιότητες από την πλευρά του κοστολόγου ως προς την εφαρμογή των αρχών, των μεθόδων και των τεχνικών της κοστολόγησης για τα διάφορα προβλήματα διοίκησης. Αυτά περιέχουν την εξακρίβωση του κόστους, τον έλεγχο του κόστους, την εξακρίβωση της αποδοτικότητας κ.α.

---

<sup>11</sup> Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2006), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks, σελ.23

- Η κοστολόγηση είναι επάγγελμα.

Στην πρόσφατη περίοδο η κοστολόγηση έχει γίνει ένα από τα πιο σημαντικά επαγγέλματα το οποίο είναι και ιδιαίτερα απαιτητικό. Αυτό γίνεται φανερό από δύο δεδομένα. Πρώτον, την δημιουργία διάφορων επαγγελματικών οργανισμών όπως η (N.A.A.) στην Αμερική, (The Institute of Cost and Management Accountants) στην Μ. Βρετανία και άλλοι τέτοιοι επαγγελματικοί οργανισμοί τόσο στις αναπτυγμένες χώρες όσο και στις αναπτυσσόμενες, έχουν αυξήσει την γνώση για αυτό το επάγγελμα ανάμεσα στους ανθρώπους.

Δεύτερον, ένας μεγάλος αριθμός σπουδαστών έχουν εγγραφεί σε αυτά τα ινστιτούτα για να κατακτήσουν τίτλους σπουδών στην λογιστική αλλά και να γίνουν μέλη αυτών.<sup>12</sup>

Κοστολογικό σύστημα είναι ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση. Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της Γενικής Λογιστικής της επιχείρησης, όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος, όσο και άλλα, ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία, που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης (π.χ. σύστημα μισθοδοσίας, μητρώο παγίων κ.α.). Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς, που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες (π.χ. νομοθεσία, ρυθμιστική αρχή).<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> [www.newagepublishers.com](http://www.newagepublishers.com)

<sup>13</sup> Βενιέρης Γεώργιος, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση, (2005), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις P.I. PUBLISHING, σελ. 9

Σύμφωνα με τον Μπέη Ιωάννη, τα στάδια δημιουργίας ενός κοστολογικού συστήματος περιλαμβάνουν :

- την αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης (περιγραφή της οργανωτικής δομής της εταιρείας, καταγραφή του εξοπλισμού και των παραγωγικών διαδικασιών, περιγραφή και αξιολόγηση υφιστάμενου κοστολογικού συστήματος κ.α.)
- τον προσδιορισμό των αναγκών πληροφόρησης των διάφορων ιεραρχικών επιπέδων (επίπεδο λεπτομέρειας παραγόμενης πληροφορίας, κατά αντικείμενο κοστολόγησης, μορφή και συχνότητα αναφορών κατά αποδέκτη κ.α.)
- τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη του νέου συστήματος κοστολόγησης και απολογιστικών ελέγχων (διαδικασίες καταχώρησης, μετρήσεων, προσδιορισμού προδιαγραφών λειτουργίας του συστήματος, κωδικοποίηση των πληροφοριών, συλλογή και επεξεργασία δεδομένων κοστών και εξόδων, αξιολόγηση αποτελεσμάτων κ.α.)
- την προσαρμογή της οργανωτικής υποδομής στις απαιτήσεις του νέου κοστολογικού συστήματος και τον σχεδιασμό της υλοποίησης των αλλαγών που απαιτούνται και
- την εκπαίδευση των χρηστών στο νέο σύστημα κοστολόγησης.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Μπέης Ιωάννης, (2002), Διοικητική Κοστολόγηση, Θεσσαλονίκη, εκδόσεις Παρατηρητής, σελ.356

Οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους διαθέτουν ένα χρήσιμο αλλά και απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής απόδοσης τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους τους και τέλος ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης των προκλήσεων του ανταγωνισμού.<sup>15</sup>

Η κοστολόγηση έχει ως βασική αποστολή τον ακριβή υπολογισμό του κόστους των προϊόντων ή υπηρεσιών μιας επιχείρησης. Ο προσδιορισμός αυτός του κόστους αποτελεί μέσο για την επιδίωξη διαφόρων σκοπών, με τους οποίους είναι συνυφασμένη κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι βασικότεροι από τους σκοπούς που επιδιώκονται με τη συστηματική κοστολόγηση είναι :

-Η εξεύρεση του ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως.

Το ακριβές αποτέλεσμα της χρήσεως και η ακριβής ανάλυση της προελεύσεως του από τα επιμέρους προϊόντα αποτελεί πολύτιμη και αναγκαία πληροφορία για τους λήπτες των επιχειρηματικών αποφάσεων. Η ακρίβεια όμως του συνολικού και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξαρτάται από την ακρίβεια της αποτιμήσεως των προϊόντων.

---

<sup>15</sup> Βενιέρης Γεώργιος, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση, (2005), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις P.I. PUBLISHING, σελ. 9-10

-Η άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής

Στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησεως των προϊόντων της επιχειρήσεως διαμορφώνονται με βάση το κόστος παραγωγής αυτών, η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει πως διαμορφώνεται το κόστος στα διάφορα κλιμάκια παραγωγής ώστε να είναι σε θέση να παράγει κατά προτίμηση τα είδη εκείνα που αποφέρουν τα μεγαλύτερα μικτά κέρδη. Αλλά και στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησεως δεν εξαρτώνται απευθείας και εμφανώς από το κόστος, η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει το ακριβές κόστος παραγωγής ώστε να είναι σε θέση να γνωρίζει ποια από τα προϊόντα που παράγει είναι κερδοφόρα και ποια ζημιογόνα και να λαμβάνει τις κατάλληλες αποφάσεις.

-Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας

Το πρότυπο κόστος που στηρίζεται σε προκαθορισμένες ποσότητες και προκαθορισμένες τιμές αποτιμήσεως των αναλωμένων ποσοτήτων αποτελεί ισχυρότατο όργανο ελέγχου των αρμόδιων φορέων ευθύνης της επιχειρήσεως. Ο έλεγχος ασκείται με τη σύγκριση του κόστους που πραγματοποιείται με το πρότυπο κόστος και τη έρευνα και τη μελέτη των αποκλίσεων.

-Η εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος.

Τα έξοδα της επιχειρήσεως με κριτήριο τη μεταβολή τους στο μεταβαλλόμενο βαθμό δραστηριότητας της επιχειρήσεως διακρίνονται σε σταθερά, αύξοντα κτλ. Το κόστος του προϊόντος σε κάθε επίπεδο παραγωγικής εντάσεως είναι ένα κράμα από έξοδα που συμμετέχουν με διαφορετική εκάστοτε αναλογία στη σύνθεση αυτού. Ο ευνοϊκότερος συνδυασμός του κράματος των εξόδων οδηγεί στο χαμηλότερο κόστος.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, (1992), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις <<ΒΡΥΚΟΥΣ>>, σελ. 118-120

#### **1.4. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Σύμφωνα με τον Φίλιο, οι γενικές αρχές κοστολόγησης που πρέπει να γίνονται αποδεκτές στην πράξη είναι οι ακόλουθες :

A) Τα κόστη πρέπει να σχετίζονται όσο το δυνατόν περισσότερο προς τα αίτια τους. Αυτή η συσχέτιση του κόστους προς την αιτία γενέσεώς του, ο καταλογισμός του κόστους έτσι ώστε να καλύπτει ούτε περισσότερο ούτε λιγότερο τις μονάδες κόστους ή τα κέντρα κόστους που το δημιούργησαν, είναι μια σημαντική πλευρά της καλής κοστολόγησης. Για αυτόν το λόγο η ομαδοποίηση πολλών εξόδων σε μια μοναδική κατηγορία, <<τα γενικά έξοδα>> πρέπει να αποφεύγεται.

B) Ένα κόστος δεν καταλογίζεται μέχρι να συμβεί.

Αυτή η αρχή φαίνεται προφανής αλλά συχνά ξεχνιέται. Για παράδειγμα, προσοχή θα πρέπει να δίδεται ώστε μια μονάδα κόστους να μην επιβαρύνεται με κόστη πώλησεως ( διαθέσεως ) ενόσω αυτή είναι ακόμη στο εργοστάσιο, αφού οι μονάδες δεν μπορούν να έχουν τύχει εξόδων διαθέσεως μέχρι να πωληθούν.

Γ) Η συνθήκη της συνετότητας πρέπει να αγνοείται στην κοστολόγηση.

Μια από τις παραδοσιακές λειτουργίες της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι να αποτιμά τα στοιχεία του ενεργητικού συντηρητικά ώστε να αποφεύγεται ο κίνδυνος πληρωμής μερισμάτων από το κεφάλαιο( και όχι από τα πραγματοποιηθέντα κέρδη). Αυτό συνεπάγεται την συνθήκη της συνετότητας της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Αυτή η συνθήκη πρέπει να αγνοείται στην λογιστική κόστους, διαφορετικά υπάρχει κίνδυνος ότι η εκτίμηση υπό της διοικήσεως της αποδοτικότητας διαφόρων προτεινόμενων έργων μπορεί να επηρεασθεί λανθασμένα. Αυτή η αρχή συσχετίζεται άμεσα με την λογιστική των ταμιακών ροών. Έτσι όταν μια πρόβλεψη για ένα (κακό ή καλό) ενδεχόμενο θεωρείται σημαντικό να ληφθεί υπόψη, αυτή θα πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά και διακεκριμένα.

Δ) Τα μη κανονικά κόστη εξαιρούνται κατά την κοστολόγηση.

Η κοστολόγηση αποσκοπεί στην παροχή πληροφοριών επί της οικονομικής αποδόσεως έργου ώστε να βοηθηθούν οι διευθύνοντες στην διοίκηση. Τα μη κανονικά κόστη όμως δεν προάγουν αυτό τον σκοπό αφού δεν σχετίζονται με την κανονική οικονομική απόδοση έργου που η διοίκηση μπορεί να επηρεάσει αλλά αντί αυτής σχετίζονται με τυχαία συμβάντα που δεν μπορούν να ελεγχθούν. Η παρουσία τους στα κόστη κατά συνέπεια θα έτεινε να παραμορφώνει τα στοιχεία κόστους και να καθοδηγεί εσφαλμένα την διοίκηση ως προς την οικονομική απόδοση των διευθυνόντων, κάτω από κανονικές συνθήκες, την μονάδα.

Ε) Τα παρελθόντα κόστη ποτέ δεν καταλογίζονται σε μελλοντικές περιόδους.

Ένα κόστος αποτελεί <<παρελθόν>> όταν δεν μπορεί να αναμένεται από αυτό περισσότερο όφελος. Αν όμως το όφελος ενός συγκεκριμένου κόστους έλθει σε μία μεταγενέστερη περίοδο, τότε ένα τέτοιο κόστος δεν είναι παρελθόν κόστος και μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί και να καταλογισθεί στην περίοδο του οφέλους.<sup>17</sup>

Σύμφωνα με τον Σακέλλη η πορεία της κοστολογήσεως έχει σε γενικές γραμμές ως εξής :

1. Συγκέντρωση των κοστολογήσιμων μεγεθών, δηλαδή των αναλωμένων υλικών και εξόδων.
2. Προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως και ανάλυση αυτού κατά κέντρα- θέσεις κόστους

---

<sup>17</sup> Βασίλης Φ. Φίλιος, (1998), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις <<ΕΛΛΗΝ>>, σελ 129-130

Τα κοστολογήσιμα μεγέθη (στοιχεία του κόστους) πρέπει να συγκεντρωθούν κατά προορισμό, ώστε να σχηματισθεί το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως που είναι :

- η λειτουργία της παραγωγής
- η διοικητική λειτουργία
- η λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως
- η λειτουργία διαθέσεως
- η χρηματοοικονομική λειτουργία

Η λειτουργία της παραγωγής και ενδεχομένως και οι υπόλοιπες λειτουργίες πρέπει να υποδιαιρεθούν σε κέντρα – θέσεις κόστους κύρια και βοηθητικά.

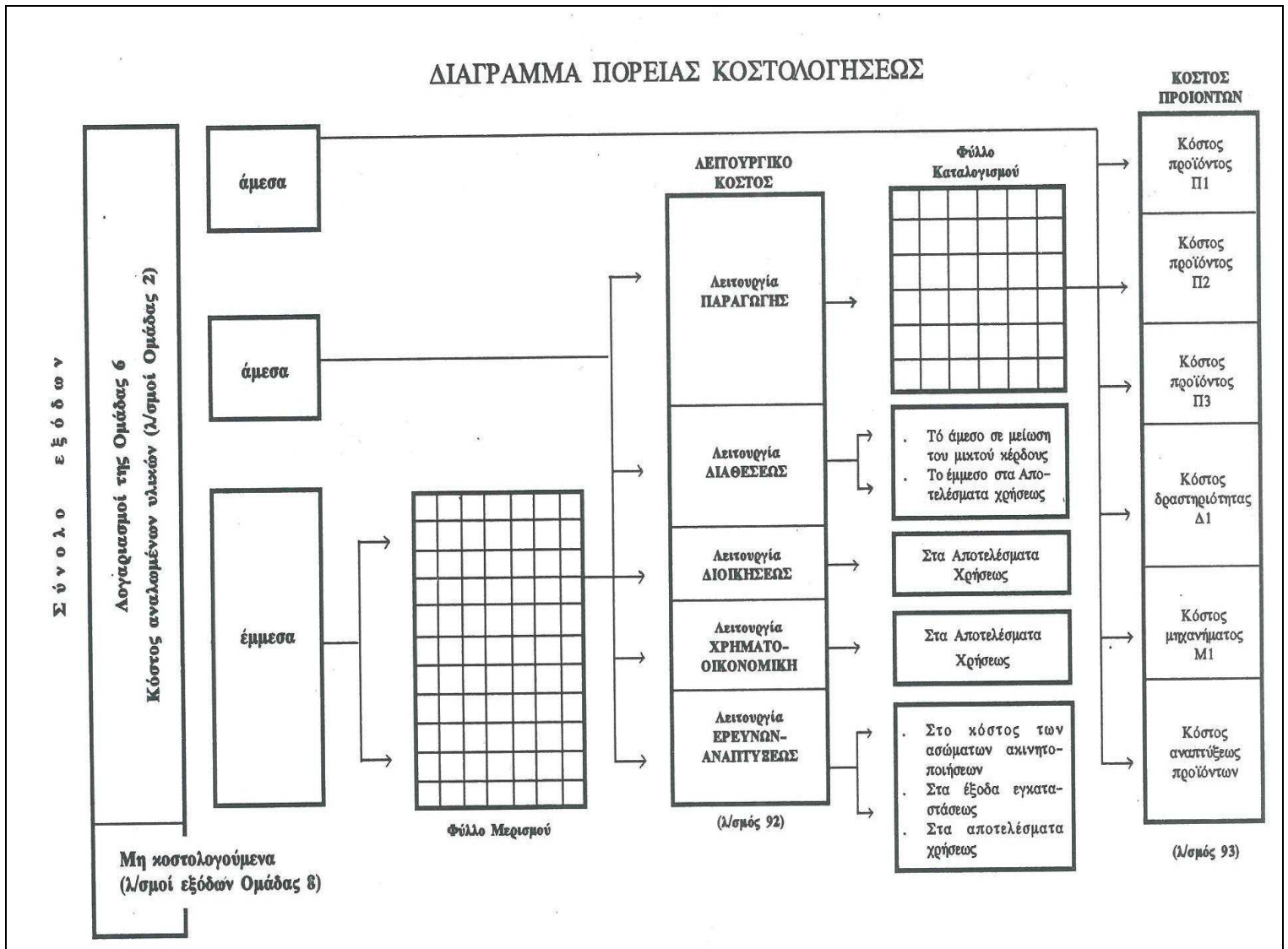
Το κατ' είδος κόστος κατανέμεται ή μερίζεται στα κέντρα κόστους (κύρια και βοηθητικά) με τη βοήθεια Φύλλων Μερισμού και τη χρησιμοποίηση, για το μερισμό του έμμεσου κόστους, κατάλληλων κριτηρίων.

### 3. Εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων

Το συνολικό κόστος κάθε δραστηριότητας της επιχειρήσεως, που αποτέλεσε ένα κέντρο-θέση κόστους, καταλογίζεται στα προϊόντα ( μονάδες έργου) που παρήχθησαν από αυτή.

### 4. Επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως με το κόστος των λειτουργιών : Διοικήσεως, Διαθέσεως, και Χρηματοοικονομικής.

Η αναπτυχθείσα διαδικασία της κοστολόγησης είναι δυνατό να απεικονισθεί με το ακόλουθο διάγραμμα<sup>18</sup>:



<sup>18</sup> Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, (1992), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις <<ΒΡΥΚΟΥΣ>>, σελ. 131-133

## 1.5. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης, δηλαδή οι κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τις πρώτες ύλες, τα άμεσα εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός. Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωρισθούν σε δύο βασικές κατηγορίες : Η μία κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης.<sup>19</sup>

Τεχνικές κοστολογήσεως καλούνται οι τεχνικές καθορισμού του ποσού που ξοδεύεται σε συγκεκριμένα προϊόντα, διαδικασίες ή υπηρεσίες .Επίσης οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Υπάρχουν αρκετές <<κύριες>> τεχνικές αυτού του τύπου σε γενική χρήση, οι οποίες είναι :

A) Άμεση κοστολόγηση.

Αυτή η μέθοδος επιβαρύνει όλα τα άμεσα κόστη σε προϊόντα, διαδικασίες ή υπηρεσίες αφήνοντας τα άλλα κόστη να αποσβεσθούν έναντι των κερδών της περιόδου στην οποία ανακύπτουν.

B) Οριακή κοστολόγηση.

Αυτή η τεχνική χρησιμοποιείται για να διαχωρίζονται τα σταθερά από τα μεταβλητά στοιχεία του κόστους και για να δείχνονται σχέσεις μεταξύ κόστους, όγκου παραγωγικής δραστηριότητας και κέρδους.

---

<sup>19</sup> Γεώργιος Βενιέρης,(1992), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις Σμπίλιας, σελ.51

Γ) Συνολική ή πλήρους απορροφήσεως κοστολόγηση.

Όλα τα βιομηχανικά κόστη, μεταβλητά και σταθερά, χρεώνονται στην παραγωγή. Ενώ αυτή η πρακτική μπορεί να απλοποιεί την λογιστική στις εφαρμογές της, αυτή τείνει επίσης να διαστρεβλώνει το επιχειρησιακό εισόδημα χρεώνοντας τα σταθερά γενικά έξοδα στο προϊόν.

Δ) Σχετική κοστολόγηση.

Αυτή η τεχνική αποσκοπεί στην ορθότερη αντιπαράθεση των κοστών προς το επιχειρησιακό εισόδημα. Τα κόστη μεταφέρονται στις επόμενες περιόδους ως πάγια στοιχεία του ενεργητικού, μόνον όταν αυτά επηρεάζουν τα κόστη ή το εισόδημα στο μέλλον.

Ε) Ανάλυση περιθωρίου συνεισφοράς.

Αυτή αποσκοπεί στο να δείξει σωστά το μέγεθος του κέρδους που γίνεται (συνεισφέρεται) από κάθε μονάδα προϊόντος.

ΣΤ) Ευκαιριακή κοστολόγηση.

Αυτή είναι μια τεχνική προγνώσεως που χρησιμοποιείται για να προβλέπονται τα κόστη που πρέπει να αναμένονται αν εφαρμοσθεί μία συγκεκριμένη αλλαγή στην παραγωγή.

Η χρήση των ανωτέρω τεχνικών αποσκοπεί στο να επιτρέπει σε αυτόν που τις χρησιμοποιεί να ελέγχει τα κόστη σε προκαθορισμένα επίπεδα. Οι τεχνικές κόστους χρησιμοποιούνται συνηθέστερα στις επιχειρήσεις μεσαίου και μεγάλου μεγέθους αλλά ακόμη και εδώ χρειάζεται προσοχή ώστε να μην γίνεται το σύστημα κοστολογήσεως πολύ λεπτομερειακό, έτσι που να μην είναι τελικά πρακτικό ενώ ίσως είναι πολύ δαπανηρό.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Βασίλης Φ. Φίλιος, (1998), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις <<ΕΛΛΗΝ>>, σελ 128-129

Σύμφωνα με την Δημοπούλου-Δημάκη μια μέθοδος κοστολόγησης πρέπει να σχεδιάζεται ανάλογα με τον τρόπο παραγωγής των προϊόντων ή παροχής των υπηρεσιών. Συνεπώς κάθε επιχείρηση θα ακολουθεί μια μέθοδο κοστολόγησης η οποία θα έχει μοναδικά χαρακτηριστικά. Βέβαια θα υπάρχουν κοινά χαρακτηριστικά μεταξύ των συστημάτων κοστολόγησης επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο παραγωγικό τομέα. Αντίθετα, επιχειρήσεις με τελείως διαφορετικές μεθόδους βιομηχανοποίησης, θα ακολουθούν διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης, όπως επίσης και οι διάφορες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι οποιαδήποτε κοστολογική μέθοδος και αν ακολουθηθεί, θα χρησιμοποιούνται οι βασικές αρχές κοστολόγησης σχετικά με την ανάλυση, κατανομή και απορρόφηση του κόστους.

Υπάρχουν δύο ευρείες κατηγορίες μεθόδων κοστολόγησης :

#### A) Κοστολόγηση κατά παραγγελία

Η κοστολόγηση κατά παραγγελία εφαρμόζεται εκεί όπου η εργασία συνίσταται από διαφορετικές συμβάσεις με πελάτες, έργα ή παρτίδες παραγωγής. Οι κυριότερες υποδιαίρεσεις αυτής της μεθόδου είναι :

- Κοστολόγηση κατά έργο.
- Κοστολόγηση κατά σύμβαση.
- Κοστολόγηση κατά παρτίδα.

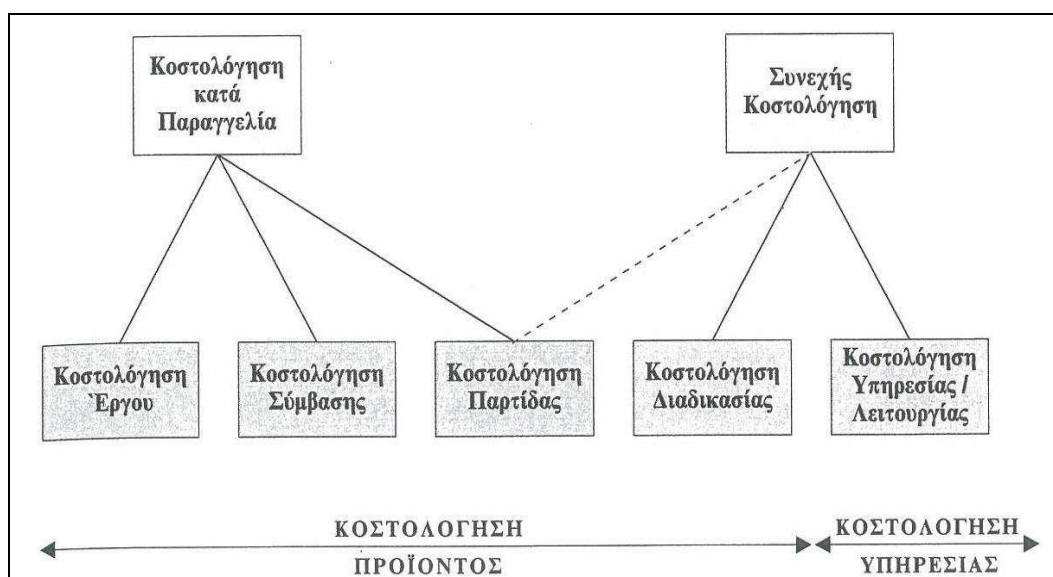
#### B) Κοστολόγηση κατά λειτουργία ή διαδικασία ή συνεχή κοστολόγηση.

Η κοστολόγηση κατά λειτουργία ή διαδικασία (μερικές φορές λέγεται και κοστολόγηση μονάδας) εφαρμόζεται εκεί όπου παράγονται προϊόντα ή υπηρεσίες από μια σειρά επαναλαμβανόμενων λειτουργιών ή διαδικασιών. Τα κόστη στη συνέχεια κατανέμονται κατά μέσον όρο μεταξύ των παραχθεισών μονάδων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Οι κυριότερες υποδιαιρέσεις αυτής της μεθόδου είναι :

- Κοστολόγηση κατά διαδικασία όπου περιλαμβάνονται και η κοστολόγηση συμπαραγών και υποπροϊόντων.
- Κοστολόγηση υπηρεσίας ή λειτουργίας. Αυτό το είδος κοστολόγησης, αν και δεν σχετίζεται με την παραγωγή συγκεκριμένων μονάδων προϊόντων, εν τούτοις χρησιμοποιεί παρόμοιες αρχές όπου ένα μέσο κόστος διαμορφώνεται ανά μονάδα προσφερόμενης υπηρεσίας.
- Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.

Αυτές οι κατηγορίες και υποδιαιρέσεις εμφανίζονται στο διάγραμμα<sup>21</sup>



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2 : ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

<sup>21</sup> Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2002), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks, σελ.121-122

Συμπερασματικά πρέπει να τονισθεί το γεγονός ότι οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης είναι απλώς τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης θα παρουσιάσει καλύτερα τις κοστολογικές πληροφορίες δεδομένου του σκοπού για τον οποίο αυτές πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Άρα ο σκοπός προηγείται των μέσων και δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού των μέσων τα οποία θα χρησιμοποιηθούν. Πάντως κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μια μέθοδο και τουλάχιστον μια τεχνική κοστολόγησης, δεδομένου ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί εάν δεν ληφθεί υπόψη η φύση της παραγωγικής διαδικασίας και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση.<sup>22</sup> Επίσης, πρέπει να τονίσουμε ότι οποιαδήποτε μέθοδο κοστολόγησης και αν χρησιμοποιείται, πρέπει να συνδυάζεται με εκείνη την κοστολογική τεχνική που θεωρείται πλέον κατάλληλη για την επιχείρηση.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Γεώργιος Βενιέρης,(1992), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις Σμπίλιας, σελ.52-53

<sup>23</sup> Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2002), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks, σελ.123

## **1.6. ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΙΔΑΝΙΚΟΥ – ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Τα απαιτούμενα χαρακτηριστικά για ένα ιδανικό σύστημα κοστολόγησης είναι τα εξής :

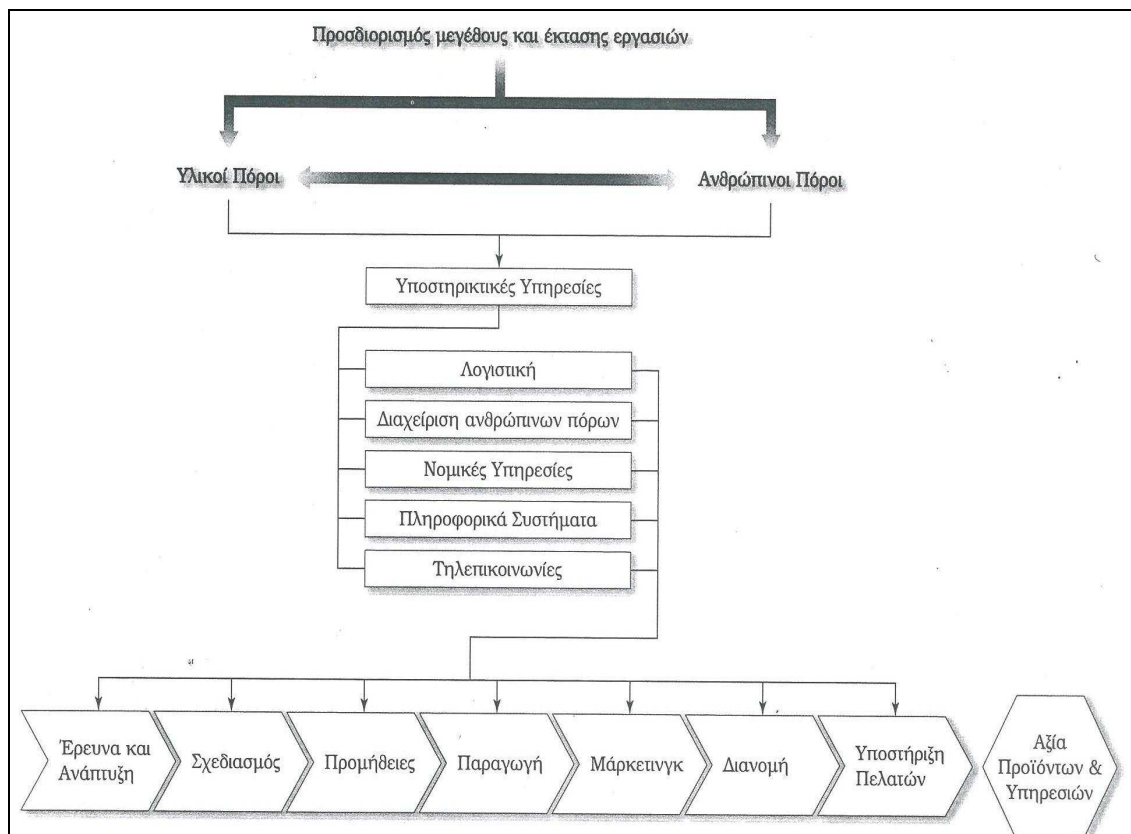
- **Ακρίβεια.** Το σύστημα της κοστολόγησης πρέπει να παρέχει ακρίβεια και όσον αφορά την εξακρίβωση του κόστους και την παρουσίαση. Διαφορετικά θα αποδειχθεί ότι είναι παραπλανητικό.
- **Απλότητα.** Το σύστημα της κοστολόγησης περιλαμβάνει λεπτομερή ανάλυση του κόστους. Για να αποφευχθούν συγχύσεις στην διαδικασία της εξακρίβωσης του κόστους ένα περίπλοκο σύστημα κόστους πρέπει να αποφεύγεται και πρέπει να λαμβάνεται κάθε δυνατή φροντίδα για να κρατηθεί όσο το δυνατόν πιο απλό.
- **Ελαστικότητα.** Το κοστολογικό σύστημα πρέπει να είναι ικανό να προσαρμόζεται στις διαφορετικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Πρέπει να είναι ικανό για έκταση ή σμίκρυνση ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- **Οικονομία.** Το κόστος ενός λειτουργικού συστήματος κοστολόγησης πρέπει να είναι όσο το δυνατόν μικρότερο. Πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα ένα αυξημένο όφελος όταν συγκριθεί με το κόστος της εγκατάστασης της.
- **Συγκρισιμότητα – Δυνατότητα σύγκρισης.** Τα αρχεία προς σύγκριση πρέπει να διευκολύνουν την σύγκριση για μια περίοδο χρόνου. Τα προηγούμενα αρχεία πρέπει να χρησιμοποιούνται ως οδηγός για το μέλλον.

- Ετοιμότητα. Ένα ιδανικό σύστημα κοστολόγησης είναι αυτό το οποίο παρέχει τα δεδομένα του κόστους σε μια αναλυτική μορφή προς την διοίκηση. Έτσι, όλα τα τμήματα ενός εργοστασίου πρέπει να αναλύουν και να καταγράφουν τα σχετικά αντικείμενα προκειμένου να δημιουργούν τις πληροφορίες κόστους σε διάφορα τμήματα της διοίκησης. Αυτό βοηθά στον έλεγχο της εξέλιξης της επιχείρησης σε μια σταθερή βάση.
- Περιοδική προετοιμασία των λογιστών. Με σκοπό να διευκολύνετε η σύγκριση των αποτελεσμάτων τακτικά είναι επιθυμητό να προετοιμάζονται οι λογιστές περιοδικά. Συνεχόμενη σύγκριση μεταξύ του πραγματικού αποτελέσματος και του σταθερού κάνει δυνατό τον εντοπισμό χωρίς αποδοτικότητα. Αυτό βοηθά στην λήψη διορθωτικών μέτρων.
- Συμβιβασμός- Εναρμόνιση με τους οικονομικούς λογιστές. Το σύστημα της κοστολόγησης πρέπει να είναι ικανό να εναρμονίζεται με τους οικονομικούς λογιστές για να ελέγχεται η ακρίβεια και των δύο συστημάτων των λογιστών.
- Ομοιομορφία. Οι ποικίλες μορφές και αρχεία τα οποία χρησιμοποιούνται από το κοστολογικό σύστημα πρέπει να βρίσκεται σε ομοιομορφία σε μέγεθος και ποιότητα εκτυπωμένες φόρμες πρέπει να χρησιμοποιούνται για να αποφευχθεί η καθυστέρηση της προετοιμασίας των αναφορών. Αυτό επίσης μειώνει την επιβάρυνση σε <<ηλεκτρονικό προσωπικό>> .
- Ισοτιμία. Ο καταμερισμός των έμμεσων εξόδων σε παράγωγα τμήματα ή εργασίες πρέπει να είναι δίκαια ή ισότιμα.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> [www.newagepublishers.com](http://www.newagepublishers.com)

Τα σύγχρονα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να δίνουν πληροφορίες για όλα τα στοιχεία της αλυσίδας αξίας, τόσο εντός της επιχείρησης στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, σχεδιασμού, παραγωγής, μάρκετινγκ, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών μετά την πώληση, όσο και εκτός της επιχείρησης, όπως είναι οι προμηθευτές και οι πελάτες. Οι βασικές περιοχές της αλυσίδας αξίας σε μια επιχείρηση παρουσιάζονται στο διάγραμμα που ακολουθεί



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3: ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΡΗ ΤΗΣ ΑΛΥΣΙΔΑΣ ΑΞΙΑΣ ΣΕ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Σύμφωνα με τον Βενιέρη για να είναι ένα κοστολογικό σύστημα αποδοτικό πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω:

1)Θα πρέπει το κοστολογικό σύστημα να ενσωματώνει πληροφορίες που συλλέγονται από περιφερειακά πληροφοριακά συστήματα( π.χ. μητρώο παγίων, το σύστημα μισθοδοσίας κ.α.)<sup>25</sup>

Επίσης η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες με την πάροδο του χρόνου, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.<sup>26</sup>

2)Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.

3) Ο βαθμός ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φτάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπέρ το δέον λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία, το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμόδιων στελεχών της επιχείρησης τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.

---

<sup>25</sup> Βενιέρης Γεώργιος, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση,(2005), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις P.I. PUBLISHING, σελ.10

<sup>26</sup> Γεώργιος Βενιέρης,(1992), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις Σμπίλιας, σελ.39

4). Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλουν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίνονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σε αυτά όλες οι σχετικές οδηγίες οι απαραίτητες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων από τα οποία προέρχονται.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Γεώργιος Βενιέρης, (1992), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, εκδόσεις Σμπίλιας, σελ.39

## **1.7. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ( A.B.C.)**

Σύμφωνα με τον Φίλιο τα παραδοσιακά συστήματα κόστους κατά την διαδικασία της κοστολόγησεως εστιάζουν την προσοχή τους στο προϊόν. Τα κόστη ανιχνεύονται ως προς το προϊόν επειδή το κάθε <<κομμάτι>> παραγόμενου προϊόντος είναι παραδεκτό ότι αναλώνει πόρους.<sup>28</sup>

Κατ' αντιδιαστολή, με την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων συσχετίζονται οι διάφορες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσα σε μια επιχείρηση με τα επιμέρους κόστη. Το βασικό χαρακτηριστικό αυτής της μεθόδου είναι ότι τα έμμεσα κόστη που προκύπτουν από τις διάφορες δραστηριότητες εκχωρούνται στις παραγόμενες μονάδες προϊόντων ανάλογα με την συχνότητα κατανάλωσης έμμεσου κόστους από κάθε προϊόν.

Οι Byrner, Stower και Torry αναφέρουν ότι η βιβλιογραφία στη λογιστική διαχείριση υποστήριξε ότι τα συστήματα της A.B.C. είναι καλύτερα από τα παραδοσιακά συστήματα διότι θα μπορούσαν να βελτιώσουν την ακρίβεια, την αξιοπιστία και την καταλληλότητα του προϊόντος ή της υπηρεσίας κοστολόγησης και να τονίσουν πως τα διάφορα μέσα που χρησιμοποιούνται σε όλη την αλυσίδα αξίας ενός οργανισμού επιτρέπουν την αξιολόγηση δραστηριοτήτων προστιθέμενης αξίας και μη προστιθέμενης αξίας.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έχουν επικριθεί για την αποτυχία να παράσχουν πληροφορίες με τα κατάλληλα επίπεδα των τεχνικών χαρακτηριστικών που είναι απαραίτητα για να συμβάλλουν στη λήψη αποφάσεων. Τέτοια χαρακτηριστικά, που θεωρούνται απαραίτητα σε ένα σύστημα διαχείρισης των πληροφοριών, είναι η ακρίβεια, η επικαιρότητα και η αξιοπιστία, η κατανόηση και η προσβασιμότητα.

---

<sup>28</sup> Βασίλης Φ. Φίλιος, (1998), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις <<ΕΛΛΗΝ>>, σελ 276

Η βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι οι πληροφορίες του A.B.C. είναι πιο ακριβές από τις πληροφορίες των παραδοσιακών συστημάτων, πιο αξιόπιστες, πιο έγκαιρες, πιο προσιτές και πιο κατανοητές. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα συμπεράσματα είναι τα εξής:

Πρώτον: Οι πληροφορίες που παράγονται από το σύστημά του A.B.C. είναι ανώτερες από αυτές ενός παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης. Προβάλλεται το επιχείρημα ότι, σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα, το A.B.C. αναθέτει κόστη σε αντικείμενα με μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία, και επίσης βοηθά τους χρήστες στην κατανόηση και την αξιολόγηση του τρόπου χρήσης των πόρων σε ολόκληρη την αλυσίδα αξίας της επιχείρησης που χρησιμοποιούνται στην παροχή στρατηγικών αποτελεσμάτων. Ενώ θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το σύστημα είναι ενδεχομένως πιο περίπλοκο λόγω της ανάγκης για την ανάλυση των δραστηριοτήτων και συλλέγει στοιχεία για την κατανάλωση των οδηγών δραστηριότητας, οι πρόοδοι στην τεχνολογία υλικού και λογισμικού έχουν κάνει αυτά τα καθήκοντα λιγότερο πολύπλοκα και χρονοβόρα από ό, τι θα ήταν διαφορετικά.

Κατά συνέπεια, το A.B.C. μπορεί να παρέχει εγκαίρως τις σχετικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων, η οποία οδηγεί στο εξής συμπέρασμα :

Δεύτερον: Οι πληροφορίες που παράγονται από το σύστημά του A.B.C. είναι πιο χρήσιμες στην βελτίωση της απόδοσης στην εργασία τους από αυτό ενός παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης.

Τα παραδοσιακά συστήματα του κόστους έχουν επικριθεί για την αποτυχία που επιτρέπουν στη διοίκηση να αντιμετωπίσει αυτές τις προκλήσεις, παραλείποντας να διευκολύνει την εφαρμογή των πολλαπλών λειτουργικών προσεγγίσεων, αποκρύπτοντας τη διασύνδεση του χρόνου, της ποιότητας, της ικανότητας, της ευελιξίας και του κόστους που απαιτείται για τη λειτουργία των επιχειρήσεων τους.

Το A.B.C. θεωρείται ως παροχή πληροφοριών που ξεπερνά συγκεκριμένων διαδικασιών και λειτουργιών και της αναποτελεσματικότητας , και επιτρέπει την εστίαση στη μείωση των αποβλήτων και στη βελτίωση της παραγωγικότητας . Περιγράφεται ως ένα εργαλείο που υποστηρίζει τις κινήσεις των διευθυντικών στελεχών για συνεχή βελτίωση και επικεντρώνεται στην διάγνωση και σε θέματα τακτικής . Επειδή το A.B.C. παρέχει πληροφορίες σχετικά με δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας και μη προστιθέμενης αξίας σε σχέση με την επίτευξη των στόχων, οι χρήστες διαθέτουν την καλύτερη εστίαση στην επίτευξη οργανωτικών στόχων. Από τα παραπάνω προκύπτει :

Τρίτον: Η εφαρμογή του συστήματος A.B.C. τους έχει οδηγήσει σε πιο βελτιωμένες οργανωτικές διαδικασίες σε σχέση με εκείνες ενός παραδοσιακού κοστολογικού συστήματος.

Η Ιωάννα Δημοπούλου τονίζει ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης διαφέρουν από τα συστήματα Κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων , διότι :

1)Το σύστημα κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων χρησιμοποιεί πολλές βάσεις απορρόφησης, για παράδειγμα αριθμός προετοιμασιών, αριθμός παραγγελιών, αριθμός αποστολών κ.α.

Αντιθέτως, στην παραδοσιακή κοστολόγηση, τα έμμεσα κόστη επιβαρύνουν τα τελικά προϊόντα με τη χρήση δύο βάσεων καταλογισμού, για παράδειγμα τις ώρες άμεσης εργασίας ή το κόστος άμεσης εργασίας ή τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων.

2)Κύριο χαρακτηριστικό της κοστολόγησης βάση των δραστηριοτήτων είναι ότι οδηγεί την διοίκηση μιας επιχείρησης στο να απλουστεύει τις λειτουργίες της. Αυτό το επιτυγχάνει με την περικοπή άχρηστων δραστηριοτήτων με αποτέλεσμα να μειώνονται τα συνολικά κόστη. Ενώ αντίθετα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, προκειμένου να μειωθεί το μοναδιαίο κόστος, οδηγούν στην αύξηση των μονάδων παραγωγής, χωρίς να ελέγχουν τις συνέπειες της συσσώρευσης αποθεμάτων. ( η διατήρηση υψηλού αριθμού αποθεμάτων απαιτεί υψηλά κόστη αποθήκευσης, ασφαλίστρων, μετακινήσεων, δέσμευσης κεφαλαίων κ.α.)

3)Στην κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων οι παράγοντες που προσδιορίζουν τα κόστη μιας δραστηριότητας, γνωστοί ως οδηγοί κόστους, που χρησιμοποιούνται για να επιμερίσουν τα κόστη δραστηριοτήτων σε προϊόντα έχουν διαφορετική δόμηση από εκείνους των παραδοσιακών συστημάτων.

4)Στην κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων η συγκέντρωση του έμμεσου κόστους κάθε δραστηριότητας γίνεται στις δεξαμενές κόστους κατά δραστηριότητα ενώ στην παραδοσιακή κοστολόγηση η κατανομή και ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους γίνεται σε κέντρα κόστους παραγωγής.

5)Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, όλα τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα, ακόμη και εκείνα που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα αυτά. Στην κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων ένα κόστος καταλογίζεται σε ένα προϊόν μόνο αν υπάρχει καλός λόγος να θεωρηθεί ότι το κόστος θα μπορούσε να επηρεαστεί από αποφάσεις που αφορούν το προϊόν.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2006), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks, σελ.114-115

6) Η A.B.C. χειρίζεται επιβαρυνμένα κόστη, τα οποία στις περισσότερες επιχειρήσεις αποτελούν τα κυριότερα λειτουργικά κόστη και αναφέρεται στο μάρκετινγκ και στα γενικά και διοικητικά κόστη επίσης. Ενώ τα παραδοσιακά συστήματα κόστους συχνά υποτιμούν τα κέρδη για τα υψηλού όγκου προϊόντα και διογκώνουν τα κέρδη σε στοιχεία ειδικότητας, το A.B.C. αποκαλύπτει το κόστος της πολυπλοκότητας που προκύπτει από το φάσμα των προϊόντων και τις παραλλαγές με την κατανομή όλα τα έξοδα για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που καταναλώνουν.<sup>30</sup>

Συμπερασματικά υποστηρίζεται ότι η χρήση της κοστολόγησης βάση των δραστηριοτήτων παράγει πιο ρεαλιστικά κόστη προϊόντων ή υπηρεσιών, ειδικότερα όταν τα γενικά έξοδα είναι μεγάλα διότι χρησιμοποιεί περισσότερα κέντρα κόστους και περισσότερους οδηγούς κόστους από αυτά που χρησιμοποιεί η παραδοσιακή κοστολόγηση.<sup>31</sup>

Επίσης η Baines στην ερευνά της αναφέρει ότι η Activity-based costing δεν είναι πανάκεια. Χρησιμοποιείται λογικά ως ένα μέρος συνολικής στρατηγικής και βελτίωσης. Παρόλα αυτά κάνει την επιχείρηση να σκέφτεται περισσότερο προσεχτικά όσον αφορά την φύση αυτών που κάνουν και το κόστος που χρειάζονται για να τα κάνουν. Επίσης εξασφαλίζει ότι η οργάνωση έχει σταθερές πληροφορίες για τις διάφορες επιχειρηματικές διαδικασίες και τις δραστηριότητες μέσα σε αυτές πάνω στις οποίες βασίζουν λογικές αποφάσεις και ένα πρόγραμμα βελτίωσης.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> Nitza Geri a and Boaz Ronen, (2005) ,Human Systems Management 24 ,134-135

<sup>31</sup> Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2002), Κοστολόγηση, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks, σελ.42-43

<sup>32</sup> Anna Baines, (1993) Activity- Based Costing, Work Study, Vol. 41 Iss, 2 pp. 12 - 13

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ( A.B.C.)

#### 2.1. ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ A.B.C.

Σύμφωνα με τον Κεχρά Ιωάννη το A.B.C. είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων, αφού υπολογισθεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των ετοιμών προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας.<sup>33</sup>

Η Δημοπούλου Δημάκη αναφέρει ότι η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (A.B.C.) είναι μια πιο σύγχρονη προσέγγιση στην κοστολόγηση προϊόντων και στηρίζεται στην έννοια ότι οι διάφορες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσα σε μια επιχείρηση απορροφούν έμμεσα κόστη.<sup>34</sup>

Η Baines αναφέρει ότι η A.B.C. δεν είναι ένα απλό σύστημα κοστολόγησης. Αποτελεί την <<καρδιά>> ενός επιχειρηματικού προγράμματος βελτίωσης αλλά καθοδηγημένο από τις πληροφορίες των δαπανών των δραστηριοτήτων, οι οποίες πραγματοποιούνται. Βασίζεται σε αναμόρφωση της διαδικασίας της συλλογής δεδομένων που χρησιμοποιούνται για να αντληθούν οι δαπάνες.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ.39

<sup>34</sup> Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη,(2006), Διοικητική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις Interbooks, σελ.45

<sup>35</sup> Anna Baines, (1993) Activity- Based Costing, Work Study, Vol. 41 Iss, 2 pp. 12 - 13

Σύμφωνα με τον Landry, τον Wood και τον Lindquist δύο είναι οι κύριοι στόχοι μιας επιχείρησης όταν αυτή κάνει χρήση της A.B.C. Αρχικά η κατανόηση κάθε δαπάνης από την οπτική της διαδικασίας και στην συνέχεια η εξακρίβωση της αξίας του προϊόντος ήδη από την εφεύρεση τους.<sup>36</sup>

Ο Wegmann αναφέρει πως το A.B.C. είναι η πιο γνωστή καινοτομία στον τομέα της κοστολόγησης τα τελευταία είκοσι χρόνια. Η A.B.C. σχεδιάστηκε κατά την διάρκεια της δεκαετίας του 1980 στις Η.Π.Α. Είναι ένα <<εκλεπτυσμένο>> σύστημα κοστολόγησης που είναι ικανό να κατατάσσει τις περισσότερες εκ των δαπανών ως άμεσες, να χρησιμοποιεί τις έμμεσες δεξαμενές κοστών και να αναγνωρίζει οδηγούς δαπανών. Η A.B.C. ευνοεί τον καλύτερο εντοπισμό του κόστους χρησιμοποιώντας μικρότερες δεξαμενές δαπανών οι οποίες ονομάζονται δραστηριότητες. Χρησιμοποιώντας οδηγούς δαπανών, οι δαπάνες αυτών των δραστηριοτήτων αποτελούν την βάση για την ανάθεση των δαπανών σε άλλα αντικείμενα κόστους όπως τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες.<sup>37</sup>

Οι Cagwin και Bouwman τονίζουν ότι υπάρχει θετική εξέλιξη όταν η A.B.C. συνδυάζεται και με άλλες στρατηγικές προτοβουλίες. Όταν εφαρμόζεται σε διαφορετικές εταιρείες, όταν χρησιμοποιείται σε περιβάλλοντα όπου οι δαπάνες είναι σημαντικές, όταν υπάρχει μειωμένος αριθμός εσωτερικών συναλλαγών. Επιπρόσθετα, υπάρχουν ενδείξεις ότι η επιτυχής εφαρμογή ενός συστήματος A.B.C. αποτελεί παράγοντα για την βελτίωση των οικονομικών επιδόσεων των εταιρειών.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Steven P Landry, Larry M Wood, Tim M Lindquist,(1997), Can ABC bring mixed results?, Strategic Finance Vol. 78, Issue 9,28-33

<sup>37</sup> Gregory Wegmann,(2008), The activity-based costing method: developments and applications, The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices, Vol. VIII, n° 1, 2-3.

<sup>38</sup> Douglass Cagwin, Marinus J. Bouwman(2000), The Association Between Activity-Based Costing And Improvement In Financial Performance, University of Texas at Brownsville, 2-3

Ο Bilici και ο Dalci αναφέρουν ότι η χρήση των τακτικών κοστολόγησης με βάση τις παραδοσιακές μεθόδους είναι πιθανό να οδηγήσει τους μάνατζερ των επιχειρήσεων σε ανακριβείς αποφάσεις διότι για τους υπολογισμούς λαμβάνονται υπόψη μόνο οι οδηγοί κόστους. Ενώ αν γίνει σωστός συνδυασμός των θεωρητικών υποθέσεων της κοστολόγησης που βασίζεται στις δραστηριότητες, με τις παραδοσιακές αντιλήψεις κόστους, αυτό θα έχει αποτέλεσμα να δημιουργηθεί ένα νέο μοντέλο για τον υπολογισμό του κόστους το οποίο θα βοηθάει στην καλύτερη παραγωγή αποτελεσμάτων και στην καλύτερη λήψη αποφάσεων.<sup>39</sup>

Οι John Innes, Falconer Mitchell και Donald Sinclair αναφέρουν ότι η Δραστηριότητα με βάση το κόστος (A.B.C.) διατηρεί αυτή την στιγμή ένα καθεστώς υψηλού προφίλ, σαν μία σημαντική καινοτομία λογιστικής διαχείρισης για πάνω από μια δεκαετία. Ωστόσο αρκετές επιφυλάξεις έχουν εκφραστεί σχετικά με :

(α) την ουσία της πρακτικής της έλξης, δηλαδή ότι μπορεί να είναι μια μόδα, η οποία δεν επιφέρει γνήσιες και χρήσιμες τεχνικές βελτίωσης

(β) τη σχετικότητα της λήψης αποφάσεων, δηλαδή ότι πολλές αυστηρές προϋποθέσεις πρέπει να εφαρμόζονται πριν οι πληροφορίες του A.B.C. να μπορέσουν να χρησιμοποιηθούν νόμιμα για να δημιουργηθεί σχετικό κόστος για τις αποφάσεις,

και (γ) η προβληματική και δαπανηρή σχεδίαση, εφαρμογή και λειτουργία των συστημάτων που απαιτούνται για το A.B.C. σε ένα οργανωτικό πλαίσιο.

Τα παραπάνω μπορούν να συμβάλουν στην εξήγηση των σχετικά χαμηλών ποσοστών επιλογής που είναι σύμφωνα με αυτά που παρατηρούνται για το A.B.C. στις έρευνες που πραγματοποιούνται σε διάφορες χώρες, και υπονοεί ότι ακόμα και η πρακτική εμπειρία του A.B.C. δεν μπορεί απαραίτητα να οδηγήσει σε μόνιμη επιλογή της.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Hamdi Bilici, Ilhan Dalci, (2008), Gearing Multiple Cost Drivers of Activity-Based Costing Into Operating Leverage Model for Better Production and Profit Planning Decisions, *Journal of Business and Management* – Vol. 14, No. 1, p.61

<sup>40</sup> John Innes\*, Falconer Mitchell† and Donald Sinclair, (2000), Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results, *Management Accounting Research*, p.349

Οι Byrne, Stower και Torry αναφέρουν ότι κατά τη διάρκεια των τελευταίων είκοσι ετών η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων (A.B.C.) έχει αποκτήσει ένα υψηλό προφίλ, σε επαγγελματικά και επιστημονικά περιοδικά και βιβλία, στη λογιστική διαχείριση ως μια τεχνική που βελτιώνει την ακρίβεια του προϊόντος ή υπηρεσίας κοστολόγησης και επίσης βοηθά τους μάνατζερ στην κατανόηση του τρόπου χρήσης των πόρων σε όλη την αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης για την επίτευξη στρατηγικών αποτελεσμάτων. Είναι ελκυστικό για τις επιχειρήσεις σε ανταγωνιστικό περιβάλλον που απαιτούν τη συνεχή μείωση του κόστους, ιδιαίτερα όταν τα υφιστάμενα συστήματα αποτυγχάνουν να παρέχουν τέτοια υποστήριξη λήψης αποφάσεων.<sup>41</sup>

Σύμφωνα με τους Cokins και Capusneanu το σύστημα της κοστολόγησης βάση των δραστηριοτήτων χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του προϊόντος, και το κόστος των πελατών για να αποκτηθούν γνώσεις και να παρθούν επιχειρηματικές αποφάσεις. Αυτό το σύστημα χρησιμοποιείται συνήθως ως συμπλήρωμα του υπάρχον οικονομικού λογιστικού συστήματος της εταιρείας. Το σύστημα A.B.C. μπορεί να οριστεί ως μια μεθοδολογία η οποία μετρά το κόστος και την απόδοση των αντικειμένων κόστους, των δραστηριοτήτων και των πόρων που βασίζονται στη σχέση αιτιατού-επίδρασης.<sup>42</sup>

Η κοστολόγηση βάσει των δραστηριοτήτων (A.B.C.) είναι μια προσέγγιση του κόστους η οποία αποδίδει το κόστος των πόρων στα αντικείμενα κόστους όπως είναι τα προϊόντα, οι υπηρεσίες, ή οι πελάτες με βάση δραστηριότητες που πραγματοποιούνται για τα αντικείμενα κόστους. Η παραδοχή αυτής της προσέγγισης της κοστολόγησης είναι ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες μιας επιχείρησης είναι τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούν τους πόρους που υφίστανται το κόστος<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Suzanne Byrne, Erle Stower, Paula Torry(2008), Activity Based Costing Implementation Success in Australia, 16 Technology, Quality and Operations Management, p.2

<sup>42</sup> Gary Cokins, Sorinel Capusneanu,(2011), Sustaining an Effective ABC/ABM System, Theoretical and Applied Economics Volume XVIII, No. 2(555), p48

<sup>43</sup> [highered.mcgraw-hill.com](http://highered.mcgraw-hill.com)

Οι Victoria Dickinson και John C. Lere τονίζουν ότι η A.B.C. προσφέρει έναν τρόπο για τη βελτίωση της αξιολόγησης των επιδόσεων για μια επιχείρηση που επιθυμεί να επικεντρωθεί στην αύξηση των κερδών. Αν και βασίζοντας την αξιολόγηση των επιδόσεων σε μέτρα όπως ότι τα μικτά κέρδη είναι μία βελτίωση σε σχέση με τις πωλήσεις μέτρων όγκου, αυτό εξακολουθεί να αποτυγχάνει να συλλάβει την επίδραση στα κέρδη της εταιρείας σε ορισμένες πτυχές της στην απόδοση μάρκετινγκ.<sup>44</sup>

Οι Naghtmann και Needy αναφέρουν ότι η κοστολόγηση βάση της δραστηριότητας (A.B.C.) έχει χαρακτηριστεί ως "η πιο σημαντική ανάπτυξη διαχείρισης λογιστικής εντός των τελευταίων πενήντα ετών. Παραδοσιακά, τα συστήματα κοστολόγησης διαθέτουν γενικά έξοδα, όπως το ενοίκιο, τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, και την έμμεση εργασία, με βάση το άμεσο κόστος εργασίας ή ώρες.

Το σύστημα A.B.C. αναπτύχθηκε για να παρέχει πιο ακριβές κόστος γενικών εξόδων αναλύσεων που βασίζεται στην παραδοχή ότι τα γενικά έξοδα δεν πρέπει να διατεθούν αποκλειστικά με βάση τον όγκο. Η A.B.C. ανάλυση εντοπίζει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Τα γενικά έξοδα που συνδέονται με τις δραστηριότητες αυτές αναγνωρίζονται και μπορούν να ομαδοποιηθούν σε διάφορες δεξαμενές του κόστους βάση παρόμοιων οδηγών κόστους.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> Victoria Dickinson, John C. Lere, (2003) Problems evaluating sales representative performance? Try activity-based costing, *Industrial Marketing Management* 32,p.306

<sup>45</sup> Heather Nachtmann, Kim Lascola Needy,(2003), The Engineering Economist: A Journal Devoted to the Problems of Capital Investment methods for handling uncertainty in activity based costing systems, *The engineering economist* volume 48, p.261

## **2.2. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΠΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ ΕΝΑ ΣΥΣΤΗΜΑ A.B.C.**

Τα κύρια στοιχεία ενός συστήματος A.B.C. είναι :

- Πόροι (Resources) : Είναι τα διαθέσιμα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων. π.χ. τα μηχανήματα, οι εργαζόμενοι, οι πρώτες ύλες κ.α.
- Φορέας κόστους. (Cost object) : Σαν φορέας ή αντικείμενο κόστους μιας οικονομικής μονάδας χαρακτηρίζεται το τελικό αντικείμενο των εργασιών της μονάδας αυτής, δηλαδή είναι ο φορέας που απορροφά το σύνολο των δραστηριοτήτων της. Στα συστήματα A.B.C. υπάρχουν δύο κατηγορίες φορέων κόστους, η μία είναι αυτή των παραγόμενων και πωληθέντων αγαθών, ενώ η δεύτερη είναι αυτή των πελατών που αγοράζουν ή είναι υποψήφιοι αγοραστές των αγαθών.
- Κατανομείς πόρων ( Resource drivers ) : Είναι οι συνδεδετικοί κρίκοι μεταξύ των έμμεσων πόρων και των δραστηριοτήτων. Οι κατανομείς αυτοί οδηγούν το κόστος των πόρων στις δραστηριότητες που το απορροφούν.
- Κατανομείς δραστηριοτήτων ( Resource activities ) : Είναι μέθοδοι κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Ο κατανομέας της κάθε δραστηριότητας, ως οδηγός του κόστους, κατανέμει το κόστος αυτής στους κατάλληλους φορείς που το απορροφούν.

- Δείκτες (ή μετρητές) απόδοσης : Μετρούν το βαθμό της αποτελεσματικότητας μιας δραστηριότητας, ήτοι πόσο ικανοποιητικά ανταποκρίνεται μια δραστηριότητα στις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας.
- Αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (Value chain) : Η πρόσθεση αξίας στις εισροές τις μετατρέπει σε εκροές μέσω των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών που αγοράζονται από τους πελάτες. Έτσι δημιουργείται μια αλυσίδα από δραστηριότητες που προστιθέμενη στις εισροές δημιουργεί τις τελικές εκροές. Το φαινόμενο αυτό ονομάζεται αλυσίδα αξιών προστιθέμενων δραστηριοτήτων.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ.50-53

### 2.3. ΛΟΓΟΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ A.B.C.

Η παρακάτω λίστα του Sullivan απαριθμεί τα χαρακτηριστικά του νέου περιβάλλοντος παραγωγής (βλ. Πίνακα 2.1), και δηλώνει ότι στον σημερινό κόσμο, οι εταιρείες κατασκευής αλλάζουν και αποκτούν μεγαλύτερη ένταση πληροφοριών, ιδιαίτερα ευέλικτη, και ανταποκρίνονται αμέσως στις προσδοκίες των πελατών <sup>47</sup>

Πίνακας 2.1. Οι αλλαγές στο Βιομηχανικό περιβάλλον

| Χθες  | Νέο παράδειγμα   |
|---|--|
| Λόγω του μεγάλου όγκου, παραγωγή μεγάλης διάρκειας, μεγάλος κύκλος ζωής των προϊόντων | Λόγω του χαμηλού όγκου, παραγωγή μικρής διάρκειας των προϊόντων, σύντομη διάρκεια ζωής του προϊόντος |
| Μικρός αριθμός των παραλλαγών των προϊόντων σε μία εγχώρια αγορά                      | Μεγάλος αριθμός των παραλλαγών των προϊόντων σε μία διεθνή αγορά                                     |
| Υψηλά άμεσα εργατικά<br>Υψηλό κόστος της επεξεργασίας πληροφοριών                     | Σχετικά υψηλό κόστος της τεχνολογίας<br>Σχετικά χαμηλό<br>το κόστος επεξεργασίας των πληροφοριών     |
| Μικρές έμμεσες δαπάνες / γενικά έξοδα σε σχέση με την άμεση εργασία                   | Μεγάλες έμμεσες δαπάνες / γενικά έξοδα σε σχέση με την άμεση εργασία                                 |

<sup>47</sup> Sullivan, William G.,(1992) "A New Paradigm for Engineering Economy" The Engineering Economist v.36, n.3, , p.187-200.

Λόγω της μεταβολής του κατασκευαστικού περιβάλλοντος, η παραδοσιακή κοστολόγηση αφανίζεται με γρήγορο ρυθμό. Τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής αναπτύχθηκαν σε μια εποχή όταν τα άμεσα εργατικά ,αποτελούσαν ένα μεγάλο ποσοστό του συνολικού κόστους του προϊόντος. Αλλαγές σε κατασκευαστικές τεχνολογίες, όπως η φιλοσοφία just-in-time, η ρομποτική, και η ευελιξία των συστημάτων παραγωγής μείωσαν την άμεση εργασία από συνιστώσα της παραγωγής και αύξησαν τα γενικά έξοδα.

Ως αποτέλεσμα, η διαστρέβλωση του κόστους των προϊόντων συμβαίνει λόγω της κατανομής των γενικών εξόδων για προϊόντα αυθαίρετα βάσει των ωρών άμεσης εργασίας που χρησιμοποιούνται από κάθε προϊόν<sup>48</sup>

Ο Cooper αναφέρει πολλές καταστάσεις που μπορεί να συμβεί να προκαλέσουν στρεβλώσεις , όπως την ποικιλομορφία παραγωγής όγκου, ποικιλία υλικών και την ποικιλομορφία της εγκατάστασης.<sup>49</sup>

Η λύση στο πρόβλημα της στρέβλωσης του κόστους των προϊόντων είναι το A.B.C.. Το A.B.C. παρέχει πληροφορίες για τον εντοπισμό των στοιχείων του κόστους με μεγαλύτερη ακρίβεια έτσι ώστε ο σχεδιασμός του προϊόντος, η ανάπτυξη, η παραγωγή και η κατανομή των αποφάσεων να θεμελιώνονται καλύτερα. Το A.B.C.αποδίδει το κόστος των πόρων σε προϊόντα με μεγαλύτερη ακρίβεια, και ως εκ τούτου ενεργεί ως απόφαση εργαλείου για την υποστήριξη εταιρειών.

---

<sup>48</sup> Liggett, H. R., J. Trevino, and J. P. Lavelle, (1992), "Activity-Based Cost Management Systems in an Advanced Manufacturing Environment" Economic and Financial Justification of Advanced Manufacturing Technologies, H. R. Parsaei, ed. (New York:Elsevier Science Publishers), 17-21

<sup>49</sup> Cooper, Robin, (1988) "The Rise of Activity-Based Costing- Part One: What is an Activity-Based Costing?", Journal of Cost Management v.7, n.3, p.45-54.

Οι αποφάσεις δεν είναι αυθαίρετες, πράγμα το οποίο συμβαίνει στα παραδοσιακά λογιστικά συστήματα, αλλά βασίζεται σε πραγματικά γεγονότα.<sup>50</sup>

Οι Ιωάννου και Sullivan δηλώνουν ότι οι πληροφορίες που αποκτώνται με τη χρήση της A.B.C. μπορούν να βελτιώσουν τη λήψη αποφάσεων σε κατασκευαστικές εταιρείες. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιούν μια μέθοδο δύο σταδίων για την αιτιολόγηση των επενδύσεων σε αυτοματοποιημένα συστήματα χειρισμού υλικών. Στο πρώτο στάδιο γίνεται συλλογή πληροφοριών σχετικά με τις αναγκαίες δαπάνες και τα οφέλη που θα προκύψουν από την εφαρμογή ενός νέου συστήματος χειρισμού υλικών σε μια κατασκευαστική εταιρεία.

Σε αυτό το στάδιο, μια διαδικασία λογισμικού διαχείρισης A.B.C., DaCaro, χρησιμοποιείται για τη μοντελοποίηση των δραστηριοτήτων του υλικού χειρισμού της εταιρείας. Στο δεύτερο στάδιο, οι πληροφορίες που λαμβάνονται από το πρώτο στάδιο χρησιμοποιούνται για να δικαιολογήσουν την επένδυση για το προτεινόμενο σύστημα χειρισμού υλικών, χρησιμοποιώντας ένα μοντέλο επενδυτικής απόφασης η οποία ασκεί οικονομικής αξίας ανάλυση (EVA), ενώ γίνεται σύγκριση με διάφορες εναλλακτικές λύσεις υλικού χειρισμού.

Με βάση τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης, οι συγγραφείς συμπεραίνουν ότι η χρήση των πληροφοριών που παρέχει το A.B.C. μαζί με την E.V.A. μπορούν, κατά πάσα πιθανότητα, να βελτιώσουν τις αποφάσεις όσον αφορά τις επενδύσεις σε νέες τεχνολογίες, όπως τον αυτοματοποιημένο εξοπλισμό χειρισμού υλικών.<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> Johnson, H. T. and Robert S. Kaplan, (1987) ,Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting , Boston: Harvard Business School Press, p. 18-19

<sup>51</sup> Ioannou, George and William G. Sullivan, (1999) “Use of Activity-Based Costing and Economic Value Analysis for the Justification of Capital Investments in Automated Material Handling Systems”, International Journal of Production Research, v.37, n.9, , p. 2109- 2133.

## 2.4. ΤΟ ABC ΣΤΗΝ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με τον Κεχρά Ιωάννη, η χρήση της κοστολόγησης με βάση την δραστηριότητα (A.B.C.) παρέχει πολύτιμη βοήθεια για την λήψη αποφάσεων σε επιμέρους τομείς μιας οικονομικής μονάδας :

Προς τη γενική διεύθυνση

- Παρέχει τη δυνατότητα στη διοίκηση να διαθέτει πολύ μεγάλο και έγκυρο αριθμό πληροφοριών
- Μέσα από το A.B.C. υποστηρίζονται γενικά και ειδικά περιφερειακά προγράμματα βελτίωσης, όπως η διοίκηση της ολικής ποιότητας, το πρόγραμμα σειράς εφαρμογών ISO, η επίτευξη μείωσης του κόστους των στόχων και ο ανασχεδιασμός και το management των οργανωτικών αλλαγών
- Έχει καθοριστικό ρόλο στη μέτρηση της απόδοσης των μεγεθών με το οποίο ουσιαστικά επιτυγχάνεται η αύξηση της αίσθησης των μεγεθών του κόστους εκ μέρους των στελεχών της οικονομικής μονάδας και η αύξηση του βαθμού επικοινωνίας μεταξύ των τμημάτων (εμπορικό, παραγωγής, οικονομικό, διοικητικό)

## Προς τον οικονομικό τομέα

- Το A.B.C. εξετάζει τις γενεσιουργούς αιτίες δημιουργίας του κόστους και επιτρέπει την αξιολόγηση και κατανομή του σταθερού κόστους
- Το A.B.C. συλλέγει οικονομικά και ποσοτικά στοιχεία από όλα τα υποσυστήματα που υπάρχουν όπως το σύστημα καταχώρισης των παραγγελιών, τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγής κ.α.
- Με την εφαρμογή ενός συστήματος A.B.C. ο κοστολόγος που έχει την ευθύνη της λειτουργίας του αυτόματα αναβαθμίζεται σε ένα διοικητικό στέλεχος του επιπέδου λήψης αποφάσεων.
- Προτείνεται η δημιουργία κατάλληλου σχεδίου λογαριασμών της Αναλυτικής λογιστικής που στηρίζεται στις αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου.

## Προς τον εμπορικό τομέα

- Το A.B.C. χρησιμοποιείται για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών
- Ελέγχει τους διάφορους συνδυασμούς παραγωγής ή πώλησης προϊόντων, γιατί επιτυγχάνεται καλύτερη ανάλυση του κόστους και της κερδοφορίας (portfolio) ανά προϊόν, ανά κανάλι πώλησης προϊόντων, ανά κατηγορία πελάτη και ανά μεμονωμένο πελάτη.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ.438-439

## 2.5. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Α.Β.Σ.

Η Α.Β.Σ. ακόμα συλλαμβάνεται από πρακτικούς και ακαδημαϊκούς ως το καλύτερο και πρακτικότερο από πλευράς διοικητικής οικονομικό σύστημα. Στοχεύει στην υποστήριξη των στρατηγικών αποφάσεων και όπως ο Cooper ένας από τους κυριότερους υποστηρικτές της υποστηρίζει ότι ο στόχος είναι η διοικητική προσοχή στην πηγή κατανάλωσης. Σύμφωνα με τον Nitza Geri και τον Boaz Ronen πρόσθετα οφέλη της χρήσης της ΑΒΣ έχουν δηλωθεί όπως:

- Οι managers σε όλα τα οργανωτικά επίπεδα θεωρούν τα δεδομένα της Α.Β.Σ. ως τα πιο ακριβή και έμπιστα από αυτά που προκύπτουν από την παραδοσιακή λογιστική και οι ίδιοι είναι πρόθυμοι να τα χρησιμοποιήσουν για την λήψη αποφάσεων και την αξιολόγηση δράσεων.
- Η εφαρμογή της Α.Β.Σ. οδηγεί στην καλύτερη κατανόηση των οδηγιών των κοστών που δημιουργούν αυτά τα κόστη και γι αυτόν τον λόγο επικεντρώνεται σε ένα σύστημα που επικεντρώνεται στην διοικητική προσοχή, στον τρόπο με τον οποίο καταναλώνεται από πρακτικές και υποστηρίζει αποτελεσματική διοίκηση από αυτές τις δράσεις <sup>53</sup>

Σύμφωνα με τον Helberg, Galletly και Bicheno τα πιο σημαντικά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή ενός συστήματος Α.Β.Σ. είναι τα εξής :

- Μια στρατηγική που επικεντρώνεται στην παραγωγή
- Τα προϊόντα σχεδιάζονται για να αυξήσουν την αξία για τον πελάτη
- Συνεχόμενη βελτίωση των λειτουργικών δραστηριοτήτων μέσα από την οργάνωση της παραγωγής.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Nitza Geri a and Boaz Ronen, (2005) ,Human Systems Management 24 ,134-135

<sup>54</sup> C. Helberg, J.E. Galletly, J.R. Bicheno, (1994),"Simulating Activity-based Costing", Industrial Management & Data Systems, Vol.94 Iss: 9 p.1

Σύμφωνα με τον Κέχρα Ιωάννη υπάρχουν πλεονεκτήματα διοικητικής μορφής, τα οποία είναι :

- Παρέχεται η δυνατότητα για σωστή μέτρηση της απόδοσης του προϊόντος στο ανταγωνιστικό περιβάλλον καθώς επίσης και πολύτιμες πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης.
- Αναγνωρίζεται η πολυπλοκότητα της παραγωγής, η διαφοροποίηση των προϊόντων και η ιδιαιτερότητα του πελάτη.
- Οδηγεί σε καλύτερες διοικητικές αποφάσεις και συμβάλλει στον καθορισμό της τιμής πώλησης του κάθε προϊόντος. Επίσης προσφέρει μια καθαρότερη εικόνα για τον τρόπο που το κάθε στοιχείο των προϊόντων, των υπηρεσιών, αλλά και των δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας συμβάλλει στα συνολικά κέρδη αυτής.

Επιπροσθέτως τα πλεονεκτήματα λειτουργικής μορφής είναι :

- Με το A.B.C. επιτυγχάνεται ο έλεγχος του κόστους, χωρίς να μειώνεται η ποιότητα του service προς τους πελάτες. Επίσης γίνεται σωστός καταλογισμός των εξόδων στα προϊόντα και έτσι αναδεικνύεται η κερδοφορία του προϊόντος.
- Οι προϋπολογισμοί και οι προβλέψεις γίνονται με καλύτερες βάσεις δεδομένων. Επίσης χρησιμοποιούνται πολλαπλά αίτια κόστους για να κατανείμει τα γενικά έξοδα καταρχάς στις δραστηριότητες και στη συνέχεια στους φορείς του κόστους.

- Το A.B.C. προσφέρει μια σαφή εικόνα καθορισμού των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία στα προϊόντα ,καθώς επίσης και αυτών που δεν προσθέτουν αξία. Οι οδηγοί κόστους προσφέρουν σημαντικά στοιχεία σχετικά με τον έλεγχο και την αξιολόγηση του κόστους και την αξιολόγηση της απόδοσης σε λειτουργικό επίπεδο. Επιπλέον με την αναγνώριση και την κατανόηση της συμπεριφοράς των δραστηριοτήτων οι οδηγοί κόστους συμβάλλουν στη δυνατότητα μείωσης του κόστους.<sup>55</sup>

Σύμφωνα με την έρευνα του Narayanan και του Sarkar όταν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την A.B.C. τότε αποκομίζει δύο τουλάχιστον σημαντικά οφέλη. Καταρχήν ολόκληρη η λειτουργία της ελέγχεται με μεγάλη λεπτομέρεια, οι επιδόσεις και η αποτελεσματικότητα της αναλύονται και συγκρίνονται με τις καλύτερες πρακτικές. Οι υπάλληλοι ενθαρρύνονται να είναι κριτικοί απέναντι στα δεδομένα και να προτείνουν βελτιώσεις. Αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα βελτιώσεις στις διεργασίες που προωθούν περισσότερο αποτελεσματικές χρήσεις των πηγών και έτσι μειωμένα κόστη.

Δεύτερον, η A.B.C. γενικά παράγει μια σειρά από νούμερα κόστους τα οποία σε σύγκριση με την παραδοσιακή μέθοδο μέτρησης κόστους αντιπροσωπεύει καλύτερα την κατανάλωση των κοινών πόρων από τα προϊόντα, τους πελάτες της επιχείρησης και τις προσφερόμενες υπηρεσίες.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ.481-482

<sup>56</sup> V.G. Narayanan, Ratna G. Sarkar, ( 1999), The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries- A Field Study, Harvard Business School, p.1-4

Οι Cokins και Capusneanu αναφέρουν ότι το σύστημα A.B.C. βοηθά τους μάνατζερ να διαχειρίζονται σωστά τα έμμεσα κόστη (ανά δραστηριότητα) και να κατανοήσουν την κερδοφορία των προϊόντων . Παρέχει συνεπώς, ένα ισχυρό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων. Τα πλεονεκτήματα της εφαρμογής του συστήματος A.B.C. περιλαμβάνουν:

- Ορθό προσδιορισμό των δαπανών που συνδέονται με προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες, κανάλια διανομής κ.α.
- Καλύτερο προσδιορισμό και κατανόηση της συμπεριφοράς των δαπανών των δραστηριοτήτων
- Επιτρέπει τον υπολογισμό του κόστους των διαδικασιών, της προσφοράς και της αλυσίδας αξίας ροών.
- Ενσωματώνεται και με άλλα προγράμματα που παρέχουν συνεχή βελτίωση
- Κάνει ορατές δραστηριότητες μη αξίας και χαμηλής προστιθέμενης αξίας και διευκολύνει τη συγκριτική αξιολόγηση με την εξασφάλιση της συγκρισιμότητας.<sup>57</sup>

Μεταξύ των μεγάλων πλεονεκτημάτων της A.B.C. που πολλοί οργανισμοί είχαν, είναι:

-Καλύτερη μέτρηση της κερδοφορίας. Η A.B.C. παρέχει ακριβέστερο και κατατοπιστικό προϊόν κόστους, που οδηγεί σε πιο ακριβείς μετρήσεις των προϊόντων και της κερδοφορίας των πελατών και παρέχει καλύτερες αποφάσεις στρατηγικής σχετικά με την τιμολόγηση, τις σειρές προϊόντων, και τα τμήματα της αγοράς.

-Καλύτερη λήψη αποφάσεων. Η A.B.C. παρέχει ακριβέστερες μετρήσεις της δραστηριότητας οδηγών κόστους, βοηθώντας τους μάνατζερ να βελτιώσουν το προϊόν και την αξία της διαδικασίας λαμβάνοντας καλύτερες αποφάσεις για το σχεδιασμό του προϊόντος, καλύτερες αποφάσεις υποστήριξης πελατών και υιοθετώντας θέματα βελτίωσης της αξίας.

---

<sup>57</sup> Gary Cokins, Sorinel Capusneanu,(2011), Sustaining an Effective ABC/ABM System, Theoretical and Applied Economics Volume XVIII, No. 2(555), p.56

-Διαδικασία βελτίωσης. Το σύστημα A.B.C. παρέχει τις πληροφορίες για να εντοπίσει τομείς όπου η διαδικασία της βελτίωσης είναι απαραίτητη.

-Εκτίμηση κόστους. Βελτιωμένο κόστος των προϊόντων οδηγεί σε καλύτερες εκτιμήσεις του κόστους εργασίας για αποφάσεις τιμών, προϋπολογισμού και προγραμματισμού.<sup>58</sup>

Τα αποτελέσματα της έρευνας των Μαίγα και Jacobs δείχνουν πως το εύρος της χρήσης της A.B.C. είναι σημαντικό και συνδέεται θετικά με την ποιότητα, το κόστος και την βελτίωση του κύκλου ζωής που έχουν ένα σημαντικά θετικό αντίκτυπο στην βελτίωση κόστους, στην βελτίωση του κύκλου ζωής και στο κέρδος. Η βελτίωση του κύκλου ζωής είναι σημαντική και συνδέεται θετικά με την βελτίωση του κόστους. Τέλος και τα δύο μαζί συνδέονται με την αύξηση της κερδοφορίας.<sup>59</sup>

Η έρευνα των Κοέν, Βενιέρη και Καημενάκη όσο αφορά την υιοθέτηση της A.B.C. προτείνει ότι ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα από την εκτέλεση της A.B.C. είναι η περισσότερο ακριβής πληροφόρηση του κόστους για το κόστος των προϊόντων. Άλλοι λόγοι που αιτιολογούν την υιοθέτηση της A.B.C. είναι ο βελτιωμένος έλεγχος κόστους, η μείωση κόστους, ο περισσότερο ακριβής εντοπισμός έμμεσων κοστών, η βελτιωμένη οπτική μέσα στην αιτιολόγηση του κόστους, η ταυτοποίηση των κοστών των δραστηριοτήτων και η βελτίωση της αποδοτικότητας της λειτουργικότητας. Η έρευνα επίσης αποκαλύπτει ότι πολλές επιχειρήσεις προχωρούν στην εκτέλεση της A.B.C. καθώς επιθυμούν να εκμοντερνίσουν το κοστολογικό τους σύστημά έτσι ώστε να μπορούν να απεικονίσουν τα κόστη ή να βελτιώσουν καλύτερα τις διεργασίες της επιχείρησής τους.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Highered.mcgraw-hill.com

<sup>59</sup> Adam S. Maiga, Fred A. Jacobs, ( 2008), Extent of ABC Use and Its Consequences *Contemporary Accounting Research* Vol. 25 No. 2 ,p. 535-536

<sup>60</sup> Sandra Cohen, George Venieris, Efrosini Kaimenaki,(2005)*Managerial Auditing Journal* Emerald Article: ABC: adopters, supporters, deniers and unawares, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Iss: 9 pp. 981 - 1000

Σύμφωνα με τον Reyhanoglu η A.B.C. έχει γίνει χρήσιμη και ευρέως γνωστή λόγω των πολλών πλεονεκτημάτων. Πρώτο πάνω από όλα και ορατό πλεονέκτημα είναι η χρησιμότητα στη μέτρηση του κόστους των προϊόντων που πρέπει να λαμβάνεται με μεγάλη ακρίβεια και η λήψη αποφάσεων στην σύνθεση του προϊόντος και των αποφάσεων στον καθορισμό των τιμών που καθιστούν έτσι την καλύτερη διαχείριση του εργοστασίου. Επιπρόσθετα, η A.B.C. προσφέρει μια εικόνα για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών, τα κανάλια διανομής, τα εμπορικά σήματα, την περιοχή, καθώς και άλλους τομείς που επηρεάζουν άμεσα την κερδοφορία μιας επιχείρησης.

Επίσης, η A.B.C. βελτιώνει γενικά την ικανότητα του αναλυτή να εκτιμήσει τις ταμειακές ροές. Με το διαχωρισμό του κόστους σε δεξαμενές κόστους και τον προσδιορισμό του οδηγού κόστους σε κάθε δεξαμενή, ο αναλυτής μπορεί να καθορίσει με ακρίβεια τα επίπεδα των διαφόρων δαπανών που θα προκύψουν.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> Metin Reyhanoglu, Activity – Based Costing System <<Advantages and Disadvantages>>, Ankara University, p. 7-8

## 2.6. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Α.Β.С.

Σύμφωνα με τον Κέχρα Ιωάννη υπάρχουν διάφορα μειονεκτήματα , τα οποία είναι τα εξής:

- Αν δεν υπάρξει καλή επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους μπορεί να αυξηθεί ο βαθμός αυθαιρεσίας του τρόπου κατανομής των γενικών εξόδων.
- Με την εφαρμογή του Α.В.С. δεν αντιμετωπίζονται με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα προβλήματα που σχετίζονται με το κοινό κόστος παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων, αν δεν υπάρξει άριστη εκμετάλλευση του τρόπου λειτουργίας των δραστηριοτήτων.
- Σε περιπτώσεις πολύπλοκων προϊόντων η συλλογή των κατάλληλων στοιχείων απαιτεί υψηλό κόστος που πολλές φορές είναι μεγαλύτερο της ωφέλειας που προκύπτει.<sup>62</sup>

Ο Γκίνογλου αναφέρει τα εξής :

- Ίσως το σημαντικότερο πρόβλημα της Α.В.С. είναι τα υψηλά μετρικά κόστη τα οποία είναι απαραίτητα για την λειτουργία της. Όσο ο αριθμός των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στην παραγωγική διαδικασία αυξάνεται, το κόστος της συγκέντρωσης δεδομένων της Α.В.С. γίνεται υψηλότερο. Πιο συγκεκριμένα, η εφαρμογή της Α.В.С. μπορεί να παρουσιάσει μια τρομακτική ή επιβλητική πρόκληση και η διοίκηση μπορεί να αποφασίσει ότι τα μετρικά κόστη που συμπεριλαμβάνονται είναι πολύ μεγάλα για να δικαιολογήσουν τα αναμενόμενα οφέλη.

---

<sup>62</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ.484

- Υπάρχουν δύο κοινά προβλήματα στην χρήση της A.B.C. στις βιομηχανίες υπηρεσιών. Ένα πρόβλημα είναι ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των κοστών στις βιομηχανίες υπηρεσιών τείνουν να είναι κόστη σε επίπεδα εγκατάστασης, τα οποία δεν μπορούν να εντοπιστούν σε καμία ιδιαίτερη χρεώσιμη υπηρεσία, που παρέχεται από την επιχείρηση. Το δεύτερο πρόβλημα είναι ότι είναι δυσκολότερο να συλλεχθούν τα δεδομένα των δραστηριοτήτων στις επιχειρήσεις υπηρεσιών αφού τόσες πολλές δραστηριότητες τείνουν να περιλαμβάνουν ανθρώπινη εργασία η οποία δεν μπορεί να καταγραφεί αυτόματα.<sup>63</sup>

Τα ευρήματα της έρευνας των Askarany, Smith και Yazdifar δείχνουν ότι οι αλλαγές στην λογιστική διαχείριση των δαπανών είναι παράλληλες με τις όποιες τεχνολογικές αλλαγές των τεχνικών παραγωγής. Έτσι συμπεραίνεται ότι παρόλο που η εφαρμογή της A.B.C. και η όποια τεχνολογική αλλαγή στις πρακτικές αυτές σχετίζονται, δεν υφίσταται καμία ουσιαστική ένωση μεταξύ της A.B.C. και της ικανοποίησης από τις τεχνικές που εφαρμόζονται στο πεδίο της διοικητικής λογιστικής.<sup>64</sup>

Σύμφωνα με τους Roztocki, Porter, Thomas και Needy οι μικρές επιχειρήσεις αποφεύγουν την εφαρμογή της A.B.C. εξαιτίας έλλειψης δεδομένων, περιορισμένων τεχνικών αλλά και χρηματικών πηγών, αλλά και λόγω της ανεπαρκούς τεχνικής κάλυψης. Από τα παραπάνω το σημαντικότερο θεωρείται ότι είναι η έλλειψη δεδομένων και αυτό καθώς λόγω του περιορισμένου προϋπολογισμού τους, ο οποίος περιορίζει όσο αφορά την συλλογή και την μορφοποίηση των δεδομένων.<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> Demetrios Ginoglou, Activity Based Costing << A survey for the greek companies>>, University of Macedonia Economic and Social Sciences, p.11

<sup>64</sup> Davood Askarany, Hassan Yazdifar,(2007), Why A.B.C. is not widely implemented?, International journal of business research, volume VII, p.1

<sup>65</sup> Narcyz Roztocki, J. David Porter, Robin M. Thomas, Kim LaScola Needy,(2004) A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies, *Engineering Management Journal* Vol. 16 No. 4, p. 20

Οι Cokins και Capusneanu αναφέρουν τα παρακάτω μειονεκτήματα του συστήματος A.B.C. :

- Οι πληροφορίες της κοστολόγησης βάση των δραστηριοτήτων μπορούν εύκολα να παρερμηνευθούν και θα πρέπει να χρησιμοποιούνται με προσοχή όταν χρησιμοποιείται για την ανάλυση και για την παραγωγή αποφάσεων. Πριν από τη λήψη κάθε σημαντικής απόφασης με βάση των δεδομένων της A.B.C., οι μάνατζερ πρέπει να προσδιορίσουν ποιες δαπάνες θα σχετίζονται άμεσα με τις αποφάσεις αυτές.
- Οι εκθέσεις που παράγονται από τα συστήματα αυτά συνήθως δεν είναι σύμφωνες με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP). Ως εκ τούτου, μία οργάνωση που χρησιμοποιεί το A.B.C. θα έχει δύο κοστολογικά συστήματα ,ένα για εσωτερική χρήση και ένα για την προετοιμασία εξωτερικών εκθέσεων. Για παράδειγμα, θα υπάρχουν δύο διαφορετικά κόστη για το ίδιο προϊόν, το οποίο μπορεί να είναι σε σύγκριση, εκτός αν οι εργαζόμενοι εκπαιδεύονται ως προς το γιατί μια διαφορά υπάρχει.<sup>66</sup>

Ο Reyhanoglu αναφέρει ότι με την εφαρμογή του συστήματος της A.B.C τα προβλήματα έχουν αυξηθεί. Πιο συγκεκριμένα :

α) Η εκπαίδευση των εργαζομένων σε όλα τα επίπεδα για την εφαρμογή της A.B.C. μπορεί να είναι το πιο δύσκολο έργο της μέτρησης και πρέπει να συνδέεται με τους αριθμούς της A.B.C. .

β) Επίσης, η καθημερινή διαδικασία λήψης αποφάσεων συχνά πρέπει να τροποποιείται.

---

<sup>66</sup> Gary Cokins, Sorinel Capusneanu,(2011), Sustaining an Effective ABC/ABM System, Theoretical and Applied Economics Volume XVIII, No. 2(555), p.56

γ) Για τις περισσότερες εταιρείες απαιτείται μεγάλη συγκέντρωση θέσεων εργασίας για τη δημιουργία ενός συστήματος A.B.C. μετά την εφαρμογή της. Ένας λόγος είναι ότι η A.B.C. είναι πολύ πιο λεπτομερή και πολύπλοκη από ό, τι η πρότυπη κοστολόγηση. Τα παραδοσιακά συστήματα ενώνουν πολλές δαπάνες σε μερικές ανομοιογενείς δεξαμενές. Με την A.B.C. η κάθε μια από τις δεξαμενές συχνά διασπάται μέσα σε δραστηριότητες και ίσως χρειαστούν εκατοντάδες ερωτήσεις για να προσδιοριστούν και να συλλεχθούν πληροφορίες.

δ) η συλλογή δεδομένων που είναι αρκετά χρονοβόρα, ειδικά στην αρχή.

Για την επίλυση αυτών των προβλημάτων οι Howell και Soucy συστήνουν ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να υιοθετούν πολλαπλά συστήματα κοστολόγησης, αλλά η χρήση πολλαπλών συστήματος κοστολόγησης είναι δαπανηρή και εκτός αυτού μπορεί να οδηγήσει τους μάνατζερ να συγκρίνουν τα αποτελέσματα.<sup>67</sup>

Οι Kaplan και Anderson αναφέρουν ότι πολλά προβλήματα προκύπτουν όταν οι εταιρείες προσπαθούν να αναβαθμίσουν το σύστημα A.B.C. κάτι που φαίνεται απλή προσέγγιση για όλα τα είδη των επιχειρήσεων, και να το διατηρήσει έτσι ώστε να αντανακλά τις αλλαγές στις δραστηριότητες, τις διαδικασίες, τα προϊόντα και τους πελάτες. Αναλυτικότερα :

α) η διαδικασία της συνέντευξης και της έρευνας των εργαζομένων για να πάρουν κονδύλια του χρόνου τους σε πολλαπλές δραστηριότητες είναι χρονοβόρα και δαπανηρή. Επίσης ο χρόνος και το κόστος για την εκτίμηση ενός μοντέλου A.B.C. και για τη

---

<sup>67</sup> Metin Reyhanoglu, Activity – Based Costing System <<Advantages and Disadvantages>>, Ankara University, p. 9-10

διατήρηση του - μέσω των εκ νέου συνεντεύξεων και των εκ νέου ερευνών - έχει αποτελέσει σημαντικό εμπόδιο για την ευρεία υιοθέτηση του A.B.C.

Και, λόγω του υψηλού κόστους της συνεχούς αναβάθμισης του μοντέλου A.B.C., πολλά συστήματα A.B.C. αναβαθμίζονται σπάνια, με αποτέλεσμα να οδηγείτε σε ανακριβείς εκτιμήσεις της διαδικασίας, του προϊόντος και του κόστους των πελατών.

β) Ένα άλλο πρόβλημα είναι ότι τα παραδοσιακά μοντέλα A.B.C., είναι δύσκολο να κλιμακωθούν. Η προσθήκη νέων δραστηριοτήτων στο μοντέλο, όπως η ετερογένεια στο πλαίσιο μιας δραστηριότητας, απαιτεί εκ νέου υπολογισμό του ποσού της δαπάνης που πρέπει να αναλάβει η νέα δραστηριότητα.

Καθώς η δραστηριότητα επεκτείνεται - είτε για να αντανακλούν περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με τις δραστηριότητες που εκτελούνται ή για να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του μοντέλου σε ολόκληρη την επιχείρηση - οι απαιτήσεις σχετικά με το μοντέλο του υπολογιστή που χρησιμοποιείται για να αποθηκεύουν και να επεξεργάζονται τα δεδομένα έχει κλιμακωθεί δραματικά.

Για τη μείωση της υπολογιστικής και του φόρτου αποθήκευσης της λειτουργίας μιας επιχείρησης σε ολόκληρο το μοντέλο της A.B.C., οι εταιρείες κατασκευάζουν συχνά ξεχωριστά μοντέλα A.B.C. για κάθε μία από τις περιοχές τους. Στη συνέχεια, όμως τα μοντέλα αυτά δεν χειρίζονται εύκολα τα προϊόντα που κινούνται μεταξύ των εγκαταστάσεων για επεξεργασία.

Αυτά τα προβλήματα εφαρμογής έχουν γίνει προφανές στους περισσότερους εκτελεστές της A.B.C.. Όμως, ένα λεπτό και πιο σοβαρό πρόβλημα παρουσιάζεται από τη διαδικασία της συνέντευξης και της ίδιας της έρευνας. Εν ολίγοις, η διαδικασία υπολογισμού των εξόδων δραστηριότητας μέσα από συνεντεύξεις, παρατηρήσεις και έρευνες έχει αποδειχθεί ότι είναι χρονοβόρα και δαπανηρή για τη συλλογή των δεδομένων, ακριβή για την αποθήκευση, τη διαδικασία και την υποβολή της έκθεσης.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> Robert S. Kaplan Steven R. Anderson,(2003), Time-Driven Activity-Based Costing, p.3-5

## 2.7. ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Α.Β.С.

Ενώ το Α.Β.С. ξεκίνησε με το να έχει σαν πεδίο εφαρμογής την κοστολόγηση προϊόντων, στην συνέχεια επεκτάθηκε σε θέματα όπως την κοστολόγηση πελατών και προμηθευτών, την κοστολόγηση υπηρεσιών, τον προγραμματισμό και τους προϋπολογισμούς καθώς και στην κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους σε κάθε ιεραρχικό επίπεδο της επιχείρησης για τη λήψη των αποφάσεων.<sup>69</sup>

Σύμφωνα με τον Kaplan και Anderson το Α.Β.С. φαινομενικά είναι μια πολύ ελκυστική μέθοδος διαχείρισης των πόρων μιας επιχείρησης, στη πράξη όμως είναι δύσκολο σε πολλούς οργανισμούς να εφαρμοστεί διότι υποβάλλεται σε υψηλά κόστη για να ερευνηθεί και να αξιολογήσει τα άτομα για το αρχικό μοντέλο Α.Β.С. και επίσης είναι δαπανηρό στο να διατηρηθεί και να αναβαθμιστεί.

Το Time - Driven Α.Β.С. είναι μια νέα προσέγγιση που επιχειρεί να παρακάμψει τις δυσκολίες που σχετίζονται με την εφαρμογή του Α.Β.С.. Η μέθοδος του Time - Driven Α.Β.С. είναι απλούστερη καθώς απαιτεί για κάθε ομάδα πόρων αποτιμήσεις μόνο δύο παραμέτρων:

- πόσος χρόνος απαιτείται για τη διεξαγωγή μιας μονάδας από κάθε είδος δραστηριότητας, έτσι όπως εκτιμάται ή παρατηρείται από το στέλεχος.
- πόσο κοστίζει η χωρητικότητα ανά μονάδα χρόνου για την παροχή πόρων στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, δηλαδή τα συνολικά γενικά έξοδα του τμήματος δια το συνολικό αριθμό λεπτών του χρόνου για παράδειγμα του εργαζόμενου που είναι προς διάθεση.

---

<sup>69</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ.488

Το Time - Driven A.B.C. :

- Μπορεί να εκτιμηθεί και να εγκατασταθεί εύκολα.
- Είναι εύκολα αναβαθμίσιμο σε αλλαγές στις διαδικασίες και σε ποικιλία παραγγελιών
- Μπορεί να τροφοδοτηθεί με πληροφορίες από συναλλαγές με συστήματα ERP και CRM.
- Εκμεταλλεύεται τις εξισώσεις χρόνου που περιλαμβάνουν διάφορες παραγγελίες και καταναλωτικές συμπεριφορές χωρίς να διευρύνεται η πολυπλοκότητα του μοντέλου.
- Μπορεί να βάλει εύκολα σε κλίμακα εκατομμύρια αλλαγές ενώ ταυτόχρονα παραδίδει αναφορές σε πραγματικό χρόνο.<sup>70</sup>

Με το Time - Driven A.B.C. οι μάνατζερ ξοδεύουν λιγότερο χρόνο και χρήματα για τη συγκέντρωση και διατήρηση των δεδομένων και έτσι αφιερώνουν περισσότερο χρόνο στην αντιμετώπιση προβλημάτων όπως μη κερδοφόρα προϊόντα και πελάτες, καθώς επίσης και δραστηριότητες που απορροφούν υπερβολική ποσότητα πόρων.

---

<sup>70</sup> Robert S. Kaplan Steven R. Anderson,(2003), Time-Driven Activity-Based Costing, p.2

Η εφαρμογή του Time - Driven A.B.C. παρέχει :

- Σύνδεση στρατηγικού σχεδιασμού με το λειτουργικό προϋπολογισμό
- Στελέχωση του οργανισμού με το κατάλληλο προσωπικό
- Συνεχόμενη υποστήριξη των εργασιών βελτίωσης των δραστηριοτήτων με σκοπό μια αποδοτικότερη διοίκηση.
- Εξομάλυνση των περιττών δυσκολιών στην αλυσίδα προμηθειών- εφοδιασμού.
- Επαύξηση της αποδοτικότητας των εργασιών στις περιπτώσεις συγχώνευσης και απόκτησης νέων οικονομικών μονάδων.<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Ιωάννης Κεχράς, (2009), Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Αθήνα, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, σελ.489-490

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ Α.Β.Σ.

#### 3.1. ΓΕΝΙΚΑ ΒΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ Α.Β.Σ.

Σύμφωνα με τον Garrison και Noreen υπάρχουν κάποια συγκεκριμένα βήματα για την υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω :

- Καταλογισμός του κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.
- Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων.
- Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας.
- Άμεση ανάχνευση του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους, όπου αυτό είναι δυνατόν.
- Καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας συντελεστές δραστηριότητας και μέτρα δραστηριότητας.
- Κατάρτιση εκθέσεων.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> Garrison H. Ray, Noreen W. Eric, (2006) << Διοικητική Λογιστική >>, εκδόσεις Κλειδάριθμος, σελ.322

Σύμφωνα με τον Γκίνογλου, τα στάδια που πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση, για να εφαρμόσει τη Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων έχουν ως εξής:

1ο στάδιο: Προσδιορισμός των δαπανών

Ο όρος του κόστους ορίζεται ως η θυσία που γίνεται προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της επιχείρησης. Τα κόστη μπορούν να ταξινομηθούν στις ακόλουθες κατηγορίες :

- Κόστος Υλικών
- Κόστος εργασίας
- Φόροι
- Αποσβέσεις

2ο στάδιο : Προσδιορισμός των κέντρων δραστηριοτήτων.

Ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα A.B.C. ξεκινάει με την μέθοδο P.V.A. ( process value analysis). Το P.V.A. αποτελείται από τη συστηματική ανάλυση των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για να δημιουργηθεί ένα προϊόν ή να εκτελεστεί μια υπηρεσία. Εντοπίζει όλες τις δραστηριότητες που περιλαμβάνουν την κατασκευή ενός προϊόντος ή εξυπηρετούν τον πελάτη και βάζει ετικέτες στις δραστηριότητες αυτές ως δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας ή μη προστιθέμενη αξίας .

Αφού ολοκληρωθεί το P.V.A. , οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την παραγωγή του κάθε προϊόντος θα πρέπει να τεκμηριώνονται σαφώς σε ένα διάγραμμα ροής της διαδικασίας. Επειδή μπορεί να υπάρχουν δεκάδες διακρίσεις των δραστηριοτήτων, μια απόφαση πρέπει να γίνει σε αυτό το σημείο ως προς το πώς πολλές από αυτές τις δραστηριότητες να αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστό κέντρο δραστηριότητας. Ένα κέντρο δραστηριότητας μπορεί να ορίζεται ως μέρος της διαδικασίας παραγωγής για τον οποίο η διοίκηση θέλει μία ξεχωριστή αναφορά του κόστους αυτής της δραστηριότητας.

Για τις περισσότερες επιχειρήσεις, δεν θα ήταν οικονομικά εφικτό να δοκιμάζουν κάθε ενιαία δραστηριότητα ως ένα ξεχωριστό κέντρο δραστηριότητας. Αντίθετα, οι εταιρείες συχνά συνδυάζουν διάφορες δραστηριότητες σε ένα κέντρο δραστηριότητας για να μειώσουν το πλήθος των λεπτομερειών και των δεδομένων που εμπλέκονται στο κόστος.

Ίσως η μεγαλύτερη ακρίβεια στην κοστολόγηση επιτυγχάνεται με την αναγνώριση τεσσάρων γενικά επιπέδων των δραστηριοτήτων. Αυτά τα τέσσερα γενικά επίπεδα μπορούν να περιγραφούν ως εξής:

- Μια Μονάδα – επίπεδο δραστηριοτήτων είναι εκείνες που προκύπτουν ως αποτέλεσμα του συνολικού όγκου της παραγωγής που διέρχεται σε μια εγκατάσταση. Η κατανάλωση ενέργειας, για παράδειγμα, είναι συνάρτηση του αριθμού των ωρών του χρόνου που απαιτείται ώστε ένα μηχάνημα να ολοκληρώσει όλες τις μονάδες του προϊόντος και ως εκ τούτου θα πρέπει να θεωρείται μονάδα- επίπεδο δραστηριότητας.
- Οι δραστηριότητες παρτίδας περιλαμβάνουν θέματα όπως τις παραγγελίες, τις ρυθμίσεις του εξοπλισμού, την αποστολή προς τους πελάτες και τις αποδείξεις των υλικών.
- Δραστηριότητες προϊόντος είναι εκείνες που σχετίζονται με συγκεκριμένα προϊόντα που κατασκευάζονται από μια εταιρεία. Οι δραστηριότητες αυτές εκτελούνται όπως απαιτείται για την στήριξη της παραγωγής του κάθε διαφορετικού τύπου του προϊόντος, έτσι οι δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντων θα αφορούν ορισμένα προϊόντα.

- Οι δραστηριότητες των υπηρεσιών συνήθως συνδυάζονται σε ένα κέντρο δραστηριότητας, δεδομένου ότι σχετίζονται με τη συνολική παραγωγή και όχι σε κάποιο συγκεκριμένο προϊόν που έχει κατασκευαστεί.

#### 3ο στάδιο: Ανιχνεύοντας Κόστη για Κέντρα Δραστηριότητας

Είπαμε νωρίτερα ότι η A.B.C. χρησιμοποιεί σε δύο στάδια την διαδικασία κοστολόγησης. Στο πρώτο στάδιο, τα κόστη αποδίδονται στα κέντρα δραστηριότητας όπου είναι συσσωρευμένα ενώ περιμένουν να εφαρμοστούν στα προϊόντα. Τα κόστη μπορούν να αποδοθούν είτε άμεσα στα κέντρα δραστηριότητας σε αυτό το πρώτο στάδιο ή μπορούν να ανατίθενται με τη χρήση του πρώτου σταδίου οδηγών κόστους. Όπου είναι δυνατόν, οι εταιρείες προτιμούν να αναθέτουν απευθείας τα κόστη σε κέντρα δραστηριότητας προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις.

#### 4ο στάδιο: Προσδιορισμός των προϊόντων

Σε αυτό το στάδιο προσδιορίζουμε τα προϊόντα, τις υπηρεσίες ή τους πελάτες όπου μπορούμε αργότερα να αναθέσουμε το κόστος των κέντρων δραστηριότητας.

#### 5ο στάδιο: Απόδοση εξόδων στα προϊόντα.

Το πέμπτο στάδιο της A.B.C. περιλαμβάνει τον εντοπισμό του κόστους από τα κέντρα δραστηριότητας στα προϊόντα. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της χρήσης του δεύτερου σταδίου των οδηγών κόστους. Δύο παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή ενός οδηγού κόστους για χρήση:

Πρώτον, η ευκολία απόκτησης των δεδομένων που σχετίζονται με τον οδηγό του κόστους και, δεύτερον, ο βαθμός στον οποίο ο οδηγός του κόστους μετρά την πραγματική κατανάλωση των προϊόντων της δραστηριότητας που εμπλέκονται.<sup>73</sup>

Σύμφωνα με τον Compton, υπάρχουν έξι βήματα στην υλοποίηση του A.B.C..

1. Δημιουργία της ομάδας: Μια διεπιστημονική ομάδα πρέπει να συγκεντρωθεί για να σχεδιάσει το σύστημα A.B.C. για να αντανakλά σωστά τη λειτουργία της εταιρείας. Αυτή η ομάδα θα πρέπει να επιλέγεται και να διατίθεται για το σχέδιο πλήρους απασχόλησης. Θα πρέπει να απαρτίζεται από τρία έως πέντε άτομα, και θα πρέπει να περιλαμβάνει εκπροσώπους από την κατασκευή, την εμπορία, από τα συστήματα διαχείρισης πληροφοριών και τη λογιστική. Όλα τα μέλη της ομάδας πρέπει να είναι ανοιχτόμυαλοι και γνώστες σχετικά με τις λειτουργίες της εταιρείας. Τα οφέλη από την προσέγγιση της ομάδας περιλαμβάνουν την ομαλότερη εφαρμογή και τη μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού. Μέλη από όλη την οργάνωση εξασφαλίζουν, επίσης, μια ευρύτερη αποδοχή που οφείλεται στην καλύτερη επικοινωνία, τη μεταφορά της γνώσης, και τη συνειδητοποίηση των οφελών.

2. Αποφασίζει σχετικά με σχεδιαστικές επιλογές: Τουλάχιστον έξι μεγάλες αποφάσεις πρέπει να λαμβάνονται πριν να εφαρμοστεί το σύστημα A.B.C. . Αυτές είναι οι εξής :  
Θα πρέπει το σύστημα να ενσωματωθεί με το υπάρχον σύστημα ή θα πρέπει να είναι ένα αυτόνομο σύστημα; Θα πρέπει ένα επίσημο σχέδιο να εγκριθεί πριν από την εφαρμογή; Ποιος πρέπει να αναλάβει την "ιδιοκτησία" του τελικού συστήματος; Πόσο ακριβή πρέπει να είναι το σύστημα; Θα πρέπει το σύστημα να αναφέρει ιστορικό ή μελλοντικό κόστος; Θα πρέπει ο αρχικός σχεδιασμός είναι σύνθετος ή απλός;

---

<sup>73</sup> Demetrios Ginoglou, Activity Based Costing << A survey for the greek companies>>, University of Macedonia Economic and Social Sciences, p.7-9

3. Εκπαίδευση: Η εκπαίδευση είναι απαραίτητη για την αποτελεσματική εφαρμογή, την εκτέλεση, τη χρήση, και την αποδοχή ενός συστήματος A.B.C.. Η εκπαίδευση είναι μια συνεχής διαδικασία καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του μοντέλου. Τρεις ομάδες θα πρέπει να συστηθούν κατά το σχεδιασμό ενός προγράμματος κατάρτισης .

Διαχείριση: Η διαχείριση πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις σχετικά με το A.B.C. και τα πιθανά οφέλη υλοποίησης.

Η ομάδα υλοποίησης: πρέπει να διαθέτει επαρκείς γνώσεις σχετικά με τεχνικές ανάγκες του σχεδιασμού, των δυνατοτήτων του λογισμικού μοντελοποίησης και την οργάνωση του έργου.

Χρήστες: Οι χρήστες θα πρέπει να κατανοήσουν τα οφέλη του συστήματος πληροφοριών A.B.C. και πώς αυτές οι πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

4. Συλλογή πληροφοριών: Μια βασική συνιστώσα της εφαρμογής του A.B.C. είναι η αναγνώριση των πληροφοριών που απαιτούνται από τους χρηστές της. Κάθε φάση της συλλογής πληροφοριών πρέπει να περιλαμβάνει ένα μέλος της ομάδας εφαρμογής και του χρήστη. Οι απαιτήσεις του συστήματος και η αναγκαία πληροφόρηση θα πρέπει να διερευνηθούν. Ο κάθε χρήστης θα πρέπει να προσπαθήσει να απαντήσει σε ερωτήσεις που περιλαμβάνουν τα εξής:

Τι βασικές αποφάσεις που πρέπει να πάρω, και πόσο συχνά προκύπτουν;

Ποιες άλλες πληροφορίες για το κόστος θα ήταν χρήσιμες για την εκτέλεση των ευθυνών μου;

Η τεκμηρίωση και οι σημειώσεις από αρχεία, παρατηρήσεις, συνεντεύξεις, ερωτηματολόγια και διασυνδέσεις με τα υπάρχοντα συστήματα πληροφοριών είναι μερικές από τις τεχνικές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε αυτό το βήμα .

5. Δημιουργία ενός μοντέλου συστήματος A.B.C. : Αυτό είναι το πιο σημαντικό βήμα στο σχεδιασμό ενός A.B.C. συστήματος πληροφοριών. Κάθε μοντέλο έχει ένα σύνολο πόρων, οδηγών των πόρων, κέντρων δραστηριοτήτων, δραστηριοτήτων, οδηγών κόστους, στοιχείων κόστους και στόχων του κόστους.

Τα διαγράμματα ροής συνιστάται για να κερδίσουν μια καλύτερη κατανόηση της πολυπλοκότητας και της κατανομής του κόστους. Ως σημείο εκκίνησης, το οργανόγραμμα μπορεί να χρησιμοποιηθεί στο μοντέλο. Η διαδικασία της μετατροπής του οργανογράμματος σε ένα διάγραμμα A.B.C. από την κατάρριψη θεμάτων σε τμήματα, κέντρα πόρων και κέντρα δραστηριοτήτων ονομάζεται λειτουργική αποσύνθεση .

Κέντρα δραστηριοτήτων πρέπει να καθορίζονται σε αυτό το βήμα. Για να γίνει αυτό, όλες οι δραστηριότητες που σχετίζονται για να ολοκληρώσουν ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό θα πρέπει να ομαδοποιούνται.

Αυτές οι συστάδες των δραστηριοτήτων αποτελούν τα κέντρα δραστηριοτήτων. Η ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων θα μειώσει το επίπεδο της λεπτομέρειας ουσιαστικά, αλλά θα μειώσει επίσης το ποσό της προσπάθειας που απαιτείται. Ένας καλός κανόνας είναι να μην έχουν πάνω από 20-25 κέντρα δραστηριότητας για ένα έργο του A.B.C. . Αναλύοντας και τον εντοπίζοντας τους πόρους και τους οδηγούς κόστους είναι ένα κρίσιμο βήμα στην οικοδόμηση ενός μοντέλου για ένα έργο του A.B.C.. Ένας γενικός κανόνας για να ακολουθηθεί κατά επιλογή των πόρων και των οδηγών κόστους είναι να γίνει επιλογή των οδηγών που θα δείχνουν μια σχέση αιτίου-αιτιατού.

Μετά τον καθορισμό των πόρων και των οδηγών κόστους, οι πόροι θα διατίθενται για τα κέντρα δραστηριότητας. Τέλος, οι δραστηριότητες των κέντρων δραστηριοτήτων διατίθενται για τα προϊόντα ανάλογα με τους τύπους δραστηριοτήτων.

Η τεχνολογία των υπολογιστών θα πρέπει να χρησιμοποιείτε ειδικά σε αυτό το βήμα. Ένα υπολογιστικό μοντέλο θα παρέχει έναν εύκολο μηχανισμό για το χειρισμό του μοντέλου και την εκτέλεση μιας ευαίσθητης ανάλυσης.

6. Αναθεώρηση μετά την εφαρμογή: Όπως όλες οι άλλες πρωτοβουλίες, το σύστημα A.B.C. πρέπει να υποβληθεί σε αναθεώρηση μετά την περίοδο υλοποίησης. Κρυμμένα προβλήματα πρέπει να αποκαλυφθούν και να επιλυθούν, συνιστώσες του συστήματος πρέπει να τελειοποιηθούν, και οι χρήστες πρέπει να μάθουν πώς να λειτουργεί το σύστημα. Για να εξασφαλιστεί ότι επιτυγχάνονται τα επιθυμητά αποτελέσματα, τα μέλη της εφαρμογής του A.B.C. θα πρέπει να ανατεθούν για την αντιμετώπιση προβλημάτων. Μπορούν να παρατηρούν εργασίες και να βοηθήσουν στις οποιεσδήποτε ρυθμίσεις. Οι αναγκαίες αλλαγές θα πρέπει να ελέγχονται προσεκτικά. Η αξιολόγηση μετά την υλοποίηση δίνει τη δυνατότητα στο έργο της ομάδας του A.B.C. να αξιολογήσει το βαθμό στον οποίο οι στόχοι ενός σχεδίου A.B.C. έχουν τηρηθεί, να καθορίσει τις αναγκαίες τροποποιήσεις, να αξιολογήσει την απόδοση της ομάδας υλοποίησης, και να διατυπώσει συστάσεις σχετικά με τις βελτιώσεις του συστήματος στο μέλλον.<sup>74</sup>

Σύμφωνα με τους Helberg, Galletly και Bicheno οι στόχοι ενός συστήματος A.B.C. είναι:

- Να δημιουργηθεί διαφάνεια στον τομέα των γενικών βιομηχανικών εξόδων
- Να παρέχονται πληροφορίες για ελεγκτικούς σκοπούς
- Να κατανέμονται τα κόστη σύμφωνα με τις δραστηριότητες που τα καταναλώνουν
- Να υπάρχει συσχετισμός με τη γενική στρατηγική της επιχείρησης
- Να βελτιώνονται όλες οι λειτουργικές δραστηριότητες

---

<sup>74</sup> Compton, Ted R. (1996). "Implementing Activity-Based Costing", The CPA Journal, v.66, n.3, 1996, p.20-23

Προκειμένου να επιτευχθούν οι παραπάνω στόχοι η A.B.C. πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά :

- Η πρωτοβουλία για την υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες πρέπει να έχει την υποστήριξη των ανώτερων στελεχών της επιχείρησης.
- Ο σχεδιασμός και η υλοποίηση ενός συστήματος A.B.C. πρέπει να είναι ευθύνη μιας σύνθετης ομάδας, όπου πρέπει να συμμετέχουν εκπρόσωποι από κάθε τμήμα που χρησιμοποιούν τα δεδομένα του συστήματος A.B.C.<sup>75</sup>

Σύμφωνα με τον A. Gunasekaran η βασική αρχή του συστήματος A.B.C. είναι να διακρίνει τις δραστηριότητες ενός οργανισμού και να υπολογίσει το κόστος της κάθε δραστηριότητας και στην συνέχεια να κοστολογήσει το προϊόν που έχει βάση την κατανάλωση των δραστηριοτήτων. Επομένως, η ακρίβεια του κόστους του προϊόντος εξαρτάται πάνω στο κόστος των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους.

Με βάση αυτή την αρχή, για να σχεδιαστεί ένα σύστημα A.B.C. απαιτούνται τα εξής βήματα :

- Να τεθούν οι στόχοι του συστήματος A.B.C.
- Ίδρυση της ομάδας του συστήματος A.B.C.
- Ανάλυση των θεμάτων του οργανισμού

---

<sup>75</sup> C. Helberg, J.E. Galletly, J.R. Bicheno, (1994), "Simulating Activity-based Costing", Industrial Management & Data Systems, Vol.94 Iss: 9 p.1, p.1-2

- Διάκριση και ορισμός των δραστηριοτήτων
- Διάκριση βασικών οδηγών κόστους
- Καθορισμός των δεξαμενών κόστους
- Καθορισμός βοηθητικών οδηγών κόστους
- Ορισμός στόχων του κόστους
- Σύγκριση του παραγόμενου κόστους με το παραδοσιακό κόστος
- Ανάπτυξη ενός πλαισίου για την εφαρμογή της A.B.C.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> A. Gunasekaran, D. Singh, (1999), Design of Activity- Based Costing in a small company ,Computers & Industrial Engineering 37 , p.414

### **3.2. ΠΟΤΕ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ A.B.C.**

Όπως και με κάθε τρόπο δράσης, έτσι και η εφαρμογή της A.B.C. είναι δικαιολογημένη, εάν το κόστος της εγκατάστασης και λειτουργίας του συστήματος δεν είναι μεγαλύτερο σε αντιπαράβολή με τα μακροπρόθεσμα οφέλη.

Οι οδηγοί κόστους που χρησιμοποιούνται σε ένα σύστημα A.B.C. απαιτούν τη μέτρηση μερικών μοναδικών χαρακτηριστικών του κάθε προϊόντος. Η μέτρηση αυτών των χαρακτηριστικών μπορεί να είναι ακριβή. Από την άλλη πλευρά, εάν δεν χρησιμοποιούν ένα σύστημα A.B.C. μπορεί να αυξάνουν το κόστος των εσφαλμένων αποφάσεων με ανακριβή κόστος του προϊόντος. Καθώς η ποικιλία των προϊόντων αυξάνεται, τόσο το κόστος μέτρησης που σχετίζεται με το A.B.C. όσο και το κόστος των εσφαλμένων αποφάσεων που σχετίζεται με το παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα, αυξάνονται. Το κόστος της μέτρησης, το κόστος των σφαλμάτων και η ποικιλία των προϊόντων συνεχώς μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου. Η απόφαση του πότε πρέπει να εφαρμόσει ένα σύστημα A.B.C. πρέπει να γίνει με την ανάλυση και εξισορρόπηση του κόστους χρήσης του A.B.C. κατά του κόστους που δεν χρησιμοποιείτε. Στην πραγματικότητα, η ποσοτικοποίηση των δαπανών αυτών είναι πολύ δύσκολη.

Ευτυχώς, το μάνατζμεντ μπορεί να προσδιορίζει την ανάγκη για το A.B.C., παρατηρώντας τα συμπτώματα που αναφέρονται παρακάτω :

- Τα προϊόντα που είναι πολύ δύσκολο να παραχθούν αναφέρονται ότι είναι πολύ κερδοφόρα.
- Τα περιθώρια κέρδους είναι δύσκολο να εξηγηθούν.

- Τα αποτελέσματα των προσφορών είναι δύσκολο να εξηγηθούν
- Τα ανταγωνιστικά προϊόντα υψηλού όγκου τιμολογούνται σε εξωπραγματικά χαμηλά επίπεδα.
- Οι πελάτες δεν αντιδρούν σε αυξήσεις των τιμών, αν και δεν υπάρχει αντίστοιχη αύξηση του κόστους.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> Cooper, Robin, "Does Your Company Need a New Cost System?", *Journal of Cost Management*, v.6, n.3, 1987, p.45-49.

### **3.3. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ**

Σύμφωνα με τους Cohen, Venieri και Kaimenaki υπάρχουν τρεις κατηγορίες:

A) Εταιρείες που έχουν υιοθετήσει την A.B.C.

Η έρευνα σχετικά με την υιοθέτηση του A.B.C. δείχνει ότι ένα από τα σημαντικότερα οφέλη από την εφαρμογή του είναι οι πιο ακριβείς πληροφορίες για το κόστος του προϊόντος. Άλλοι λόγοι που δικαιολογούν την υιοθέτηση του A.B.C. είναι η βελτίωση του ελέγχου του κόστους, η μείωση του κόστους, η πιο ακριβή κατανομή των έμμεσων δαπανών, η βελτίωση της εικόνας του κόστους της αιτιώδους συνάφειας, ο προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων και η βελτίωση της λειτουργικής αποδοτικότητας.

Εκτός από τους παραπάνω λόγους, η απόφαση για την εφαρμογή του A.B.C. είναι συχνά καθοδηγούμενη από την ανάγκη να βελτιωθεί η ανάλυση της αποδοτικότητας των πελατών, να αποκτηθούν πιο ακριβείς πληροφορίες για το κόστος, για την τιμολόγηση ή την προετοιμασία σχετικών προϋπολογισμών.

Επίσης, η έρευνα αποκαλύπτει επίσης ότι πολλές εταιρείες προχώρησαν στην υλοποίηση του A.B.C., επειδή θέλουν να εκσυγχρονίσουν το κοστολογικό τους σύστημα, ώστε να απεικονίζουν καλύτερα το κόστος ή να βελτιώσουν την παραγωγή της επιχείρησής τους.

Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι η εφαρμογή ενός συστήματος A.B.C. συχνά συνοδεύεται από δυσκολίες. Πρώτον, πολλοί που υιοθετούν το A.B.C. ανέφεραν ότι, κατά τη διάρκεια της εφαρμογής του, αντιμετωπίζουν επιφυλάξεις από τους υπαλλήλους ή τους διευθυντές σχετικά με τη χρησιμότητα του νέου συστήματος, οι δυσκολίες στον εντοπισμό και στην επιλογή δραστηριοτήτων ή οδηγών κόστους, προβλήματα στην συσσώρευση στοιχείων του κόστους για το νέο σύστημα ή έλλειψης πόρων.

Επιπρόσθετα, η έρευνα δείχνει ότι σε πολλές περιπτώσεις το χρονοδιάγραμμα της διαδικασίας της εφαρμογής του έχει τεντωθεί, οι προϋπολογισμοί έχουν υπερβεί του κόστους ή ακόμα και το λογισμικό του υπολογιστή έχει αποδειχθεί ανεπαρκές. Επίσης, αυτοί που υιοθετούν το A.B.C. φαίνεται να αντιμετωπίζουν δυσκολίες επειδή η διαδικασία εφαρμογής του A.B.C. είναι συχνά χρονοβόρα και απαιτεί κατανάλωση πόρων.

#### B) Εταιρείες που αρνούνται την υιοθέτηση του A.B.C.

Ανεξάρτητα από τα πολυάριθμα οφέλη της A.B.C. που είναι ευρέως διαδεδομένα στη βιβλιογραφία υπάρχουν εταιρείες που αντιτίθενται σθεναρά στη δυνατότητα της υιοθέτησης του A.B.C. Σύμφωνα με τα πορίσματα των σχετικών ερευνών, οι κύριοι λόγοι για την απόρριψη της υιοθέτησης του A.B.C. θα μπορούσαν να συνοψιστούν στους εξής λόγους: ικανοποίηση με το υπάρχων κοστολογικό σύστημα, η εφαρμογή του A.B.C. συνδέεται με υψηλό κόστος, η έλλειψη χρόνου για να προβούν σε αξιολόγηση της εφαρμογής του A.B.C., αντιληπτή ανεπάρκεια του A.B.C. να παρέχουν πιο ακριβείς πληροφορίες για το κόστος, η έλλειψη διαχειριστικής υποστήριξης ή ενδιαφέροντος και τέλος, η απαίτηση να ακολουθήσουν τις οδηγίες της μητρικής εταιρίας, συμπεριλαμβανομένης της επιλογής του κοστολογικού συστήματος.

#### Γ) Εταιρείες που θεωρούν την εφαρμογή του A.B.C. ως μια μελλοντική προοπτική.

Παλαιότερες μελέτες αναφέρουν ότι τα σημαντικότερα αναμενόμενα οφέλη από το A.B.C., από τις εταιρείες που το συμπεριλαμβάνουν στα μελλοντικά τους σχέδια, σχετίζονται :

- με την καλύτερη κατανόηση της αιτιώδους συνάφειας του κόστους και της συμπεριφοράς,
- με την συλλογή πιο ακριβέστερων πληροφοριών για το κόστος και για το προϊόν κοστολόγησης.

- με την διεξαγωγή ανάλυση κερδοφορίας πελατών με πιο ακριβή τρόπο,
- με την βελτίωση του ελέγχου του κόστους, καθιστώντας χρήση των μέτρων για βελτίωση της απόδοσης,
- με την βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων,
- με την βελτίωση πληροφοριών κερδοφορίας και με πιο ακριβείς πληροφορίες για την τιμολόγηση του κόστους

Η ανάλυση των στοιχείων της έρευνας από 88 κορυφαίες ελληνικές εταιρείες από όλους τους τομείς, δείχνει ότι η διάχυση της A.B.C. στην Ελλάδα είναι αρκετά ικανοποιητική. Εταιρείες παροχής υπηρεσιών φαίνεται να εφαρμόζουν το A.B.C. σε μεγαλύτερο βαθμό σε σύγκριση με εταιρείες κατασκευής και λιανικής πώλησης. Τα ευρήματά της έρευνας ευθυγραμμίζονται με το γεγονός ότι υπάρχει ένας αυξανόμενος ρυθμός υιοθέτησης του A.B.C. στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια.

Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι η πλειοψηφία των συστημάτων του A.B.C. στην Ελλάδα δεν είναι υπερβολικά λεπτομερή, διότι δεν περιλαμβάνουν έναν μεγάλο αριθμό οδηγών του κόστους και υπολογίζουν το κόστος της σε ένα μάλλον μικρό αριθμό δραστηριοτήτων. Αυτοί που υιοθέτησαν το A.B.C. το εφάρμοσαν με επιτυχία και έχουν κερδίσει τα οφέλη σε ένα πολυδιάστατο επίπεδο, δηλαδή ο υπολογισμός του κόστους ακρίβειας, η διαχείριση του κόστους, η μέτρηση των επιδόσεων κ.α..

Ως εκ τούτου, φαίνεται ότι οι ελληνικές εταιρείες που χρησιμοποιούν το A.B.C. δεν το βλέπουν ως ένα μέσο για τη βελτίωση της ακρίβειας της μέτρησης του κόστους, αλλά έχουν επίγνωση του γεγονότος ότι το A.B.C. μπορεί να υλοποιήθηκε ως ένα εργαλείο διαχείρισης με πολλαπλούς στόχους. Επιπλέον, τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν αυτοί που υιοθετούν το A.B.C. κατά τη διαδικασία εφαρμογής του φαίνεται να είναι μεσαίας βαρύτητας.

Ένα σημαντικό εύρημα της έρευνάς είναι ότι οι εταιρείες που περιλαμβάνουν το A.B.C. στα μελλοντικά τους σχέδια έχουν μάλλον ρεαλιστικές προσδοκίες σχετικά με το A.B.C., όπως έχουν επίγνωση των ωφελειών καθώς και των ελλείψεων που θα συνοδεύει την εφαρμογή του. Επιπλέον, έχουν διαφορετικές απόψεις όσον αφορά το βαθμό στον οποίο είναι ικανοποιημένοι με το παρόν σύστημα κοστολόγησης τους σε σύγκριση με εταιρείες που δεν θεωρούν το A.B.C. ως μια μελλοντική δυνατότητα.

Συγκεκριμένα, οι υποστηρικτές του A.B.C. είναι στατιστικά σημαντικά λιγότερο ικανοποιημένοι με το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης, σε σύγκριση με τους αρνητές του A.B.C.. Αυτό σημαίνει ότι μόνο όταν οι επιχειρήσεις πιστεύουν ότι τα υπάρχοντα συστήματα λογιστικής διαχείρισης δαπανών δεν είναι κατάλληλα για να εκπληρώσουν την ανάγκη για βελτίωση των πληροφοριών κοστολόγησης, θέτουν το ζήτημα της αλλαγής του συστήματος που χρησιμοποιείται. Ως εκ τούτου, το A.B.C., στην Ελλάδα, δεν είναι ένα θέμα μόδας, αλλά μια απάντηση σε ένα πραγματικό πρόβλημα.

Το γεγονός ότι οι εταιρείες που ανήκουν σε αυτή την τελευταία ομάδα είναι μάλλον ικανοποιημένες με το σύστημα κοστολόγησης τους, μαζί με το συγκεκριμένο προφίλ των στελεχών των οικονομικών υπηρεσιών μπορεί να τους κρατήσει μακριά από την ανάγκη να είναι εξοικειωμένοι με μια καινοτόμο τεχνική λογιστική, όπως το A.B.C..

Με βάση τα ευρήματά της έρευνας, αν λάβουμε υπόψη το γεγονός ότι όλες οι επιχειρήσεις του δείγματος δήλωσαν ότι είναι, περισσότερο ή λιγότερο, ικανοποιημένες με το σύστημα της κοστολόγησης τους, θα μπορούσε η απόφαση αν θα υιοθετήσουν το A.B.C. να μην συσχετιζόταν με την κοστολόγηση ή με το οργανωτικό προφίλ των εταιρειών, ούτε να βασίζεται στο ποια λογιστική μέθοδος είναι πιο εξελιγμένη, αλλά με το ποια τεχνική ταιριάζει στις πραγματικές ανάγκες της κάθε εταιρείας.<sup>78</sup>

Μια μελέτη που πραγματοποιήθηκε από την ομάδα διαχείρισης του κόστους του Ινστιτούτου Διαχείρισης Λογιστών (IMA), αποκάλυψε ότι υπάρχουν τέσσερις βασικοί παράγοντες που διαχωρίζουν τις εταιρείες που υιοθετούν ένα σύστημα A.B.C. από αυτές που δεν το κάνουν: το ενδεχόμενο στρεβλώσεων του κόστους, την απόφαση χρησιμότητας των πληροφοριών του κόστους, η έλλειψη πρωτοβουλιών συστήματος, και το μέγεθος του οργανισμού.

Πιθανές στρεβλώσεις για το κόστος: Η μελέτη της IMA διαπίστωσε ότι όσο η πιθανότητα για στρεβλώσεις του ενδεχόμενου κόστους αυξάνεται, η εταιρεία αποκτά μεγαλύτερο κίνητρο για να υιοθετήσει το A.B.C.. Στη μελέτη, η δυνατότητα για στρεβλώσεις του κόστους ήταν ένα σύνθετο μέτρο που βασίζεται σε θέματα που αφορούν την ποικιλία των προϊόντων, των υπηρεσιών υποστήριξης και τις διαδικασίες. Οι εταιρείες που υιοθέτησαν το A.B.C. έχουν γενικά μια μεγαλύτερη πιθανότητα στρέβλωσης από εκείνους που δεν το υιοθέτησαν. Η μελέτη έδειξε επίσης ότι οι στρεβλώσεις του κόστους μπορούν να επηρεάσουν τις αποφάσεις πολλών εταιριών, συμπεριλαμβανομένων των αναλύσεων της κερδοφορίας των πελατών. Οι περισσότερες από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το A.B.C. διαπίστωσαν ότι ορισμένοι από τους πελάτες τους οι οποίοι φαινόταν ότι θα είναι πολύ κερδοφόροι και δόθηκαν ιδιαίτερες προσπάθειες, στην πραγματικότητα, δεν ήταν κερδοφόροι.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Sandra Cohen, George Venieris, Efrosini Kaimenaki, (2005) Managerial Auditing Journal Emerald Article: ABC: adopters, supporters, deniers and unawares, Managerial Auditing Journal, Vol. 20 Iss: 9 pp. 983 – 984, 997-998

• <sup>79</sup> Krumwiede, Kip R., (1998), “Why It is Tried and How It Succeeds” Management Accounting, p.32-38

- Η απόφαση χρησιμότητας των πληροφοριών του κόστους: Οι εταιρείες που συμμετείχαν στην έρευνα του IMA ερωτήθηκαν σχετικά με το γιατί έχουν εφαρμόσει την A.B.C., και 65% από αυτούς αναφέρουν την απόφαση της χρησιμότητας των πληροφοριών του A.B.C. ως έναν από τους κύριους λόγους. Η απόφαση χρησιμότητας μετράτε με βάση τα θέματα που αφορούν το πώς η A.B.C. βοήθησε τις εταιρείες να μειώσουν το κόστους των προσπαθειών και των αποφάσεων των τιμών, και πώς βοήθησε να αποκτήσουν πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών τους [31].
- Η έλλειψη πρωτοβουλιών του συστήματος: Στην έρευνα του IMA, το 15% του συνόλου των αρνητών υιοθέτησης της A.B.C. ανέφεραν ότι η εταιρεία ήταν στη μέση, για την απόφαση εγκατάστασης ενός νέου συστήματος πληροφοριών ή αναβάθμισης του ήδη υπάρχοντος. Αντίθετα, μόνο το 7% αυτών που υιοθέτησαν την A.B.C. ανέφεραν εν εξελίξει την πρωτοβουλία του συστήματος. Αυτό το αποτέλεσμα στηρίζει τον ισχυρισμό ότι η πιθανότητα επιτυχίας της εφαρμογής της A.B.C. θα αυξηθεί, αν η αναβάθμιση του συστήματος είναι πλήρης. Υπάρχουν δύο λόγοι για τους οποίους εμποδίζεται η εφαρμογή του συστήματος της A.B.C. . Πρώτον, οι εφαρμογές της A.B.C. απαιτούν σημαντικό χρόνο και προσπάθεια. Δεύτερον, από την στιγμή που τα συστήματα A.B.C. απαιτούν πιο λεπτομερείς πληροφορίες από τα παραδοσιακά συστήματα του κόστους, είναι προτιμότερο να υπάρχει αναμονή μέχρι η υποδομή για το A.B.C. να είναι έτοιμη στην εταιρεία .
- Μέγεθος του οργανισμού: Από τις εταιρίες που συμμετείχαν στην έρευνα, αυτές που υιοθέτησαν το A.B.C. ήταν μεγαλύτερες εταιρείες από αυτές που δεν το υιοθέτησαν. Η διαθεσιμότητα των πόρων και οι οικονομίες κλίμακας όσον αφορά την εφαρμογή του A.B.C. σε πολλαπλές τοποθεσίες εμφανίζονται ως οι πιθανοί λόγοι για την επίδραση του μεγέθους της εταιρείας στην εφαρμογή του A.B.C.<sup>80</sup>

---

• <sup>80</sup> Krumwiede, Kip R., (1998), "Why It is Tried and How It Succeeds" Management Accounting, p.32-38

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ - ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ Α.Β.Σ. ΣΤΟΝ ΔΗΜΟ <<ΑΛΦΑ>>

Για να γίνουν πιο κατανοητές οι έννοιες της κοστολόγησης, του μερισμού του έμμεσου κόστους και του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, θα γίνει εφαρμογή του συστήματος αυτού στον Δήμο <<ΑΛΦΑ>>.

Οι δραστηριότητες που υπάρχουν στον συγκεκριμένο Δήμο είναι οι εξής :

- Η Οικονομική υπηρεσία
- Η Δημοτική αστυνομία
- Οι Διοικητικές υπηρεσίες
- Τα Κ.Α.Π.Η.
- Ο Τομέας της Καθαριότητας
- Η Τεχνική υπηρεσία

Στην αρχή θα παρουσιαστούν όλα τα έξοδα του Δήμου, έτσι όπως εμφανίζονται στο ισοζύγιο της χρήσης 2010 και μετέπειτα θα φανούν ποια έξοδα αποτελούν άμεσο κόστος, οπότε μπορούν απευθείας να κατανεμηθούν στις αντίστοιχες δραστηριότητες, και ποια αποτελούν έμμεσο κόστος, οπότε με την κατάλληλη βάση επιμερισμού θα κατανεμηθούν στις κατάλληλες δραστηριότητες.

Θα ξεκινήσουμε από την ομάδα 60 του Ε.Γ.Λ.Σ., που αφορά τις αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού. Το προσωπικό του Δήμου αποτελείται από 64 άτομα, από τα οποία τα περισσότερα απασχολούνται σε ένα μόνο τμήμα της επιχείρησης, οπότε τα έξοδα αυτών αποτελούν άμεσο κόστος και κατανέμονται απευθείας στην αντίστοιχη δραστηριότητα. Τα άτομα όπου οι υπηρεσίες που προσφέρουν δεν αφορούν αποκλειστικά έναν κλάδο, αλλά τον Δήμο σαν σύνολο είναι ο Δήμαρχος και οι Αντιδήμαρχοι οι μισθοί των οποίων θεωρούνται έμμεσο κόστος και πρέπει να επιμεριστούν σε όλες τις δραστηριότητες του Δήμου, χρησιμοποιώντας σαν βάση μερισμού τα έσοδα της κάθε δραστηριότητας, κι αυτό γιατί από την στιγμή που όλες οι δραστηριότητες λειτουργούν με τον ίδιο συντελεστή κέρδους, τότε τα περισσότερα έξοδα καταλογίζονται στα τμήματα με τα περισσότερα έσοδα.

Αναλυτικά ο αριθμός των υπαλλήλων που απασχολείται σε κάθε δραστηριότητα :

Οικονομική υπηρεσία : 4  
Δημοτική Αστυνομία : 6  
Διοικητικές υπηρεσίες : 12  
Κ.Α.Π.Η. : 8  
Καθαριότητας : 20  
Τεχνική υπηρεσία : 14

Τα άτομα που παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε όλα τα τμήματα του Δήμου είναι

Δήμαρχος : 1  
Αντιδήμαρχοι : 4

Από κάθε λογαριασμό της ομάδας 60 αφαιρούνται οι δαπάνες που αφορούν τα άτομα που εργάζονται για τον Δήμο ως σύνολο. Αφαιρώντας αυτές τις δαπάνες μένει το άμεσο κόστος προσωπικού, το οποίο επιμερίζεται στην κάθε δραστηριότητα με βάση τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούνται στην κάθε δραστηριότητα.

Προκειμένου να γίνει ο επιμερισμός των έμμεσων εξόδων προσωπικού με βάση τα έσοδα κάθε κλάδου, παρακολουθούμε τα συνολικά έσοδα και τα έσοδα της κάθε δραστηριότητας ξεχωριστά, και στην συνέχεια διαιρώντας τα έσοδα της κάθε δραστηριότητας με τα συνολικά έσοδα, βρίσκουμε το ποσοστό συνεισφοράς της κάθε δραστηριότητας στα έσοδα και με βάση αυτό το ποσοστό επιμερίζουμε και το κόστος. Δηλαδή, το συνολικό έμμεσο κόστος, το πολλαπλασιάζουμε με το ποσοστό της κάθε δραστηριότητας ξεχωριστά και προκύπτει το κόστος που αντιστοιχεί στην κάθε δραστηριότητα.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα έσοδα που προκύπτουν από κάθε δραστηριότητα ξεχωριστά και τα αντίστοιχα ποσοστά τους επί των συνολικών εσόδων.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

|                          | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ | ΠΟΣΟΣΤΟ (%) |
|--------------------------|-------------------------------|-------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ   | 707.831,85                    | 35%         |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ       | 404.475,34                    | 20%         |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 283.132,74                    | 14%         |
| Κ.Α.Π.Η.                 | 161.790,14                    | 8%          |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ              | 80.895,07                     | 4%          |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ         | 384.251,57                    | 19%         |
| ΣΥΝΟΛΟ                   | 2.022.376,71                  | 100%        |

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται αναλυτικά τα έξοδα προσωπικού, έτσι όπως ήταν καταχωμένα στους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς του λογαριασμού 60. Οι δαπάνες χωρίστηκαν στους πίνακες σε άμεσες και έμμεσες ανά δραστηριότητα και στον τελευταίο πίνακα εμφανίζονται οι συνολικές δαπάνες προσωπικού ανά δραστηριότητα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 : ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

| ΠΗΓΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΛΟΓ.60  | ΠΟΣΑ              | ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ | ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ      | ΑΝΑΛΟΓΙΑ    |
|---|-------------------|-------------|-------------------|-------------|
| Τακτικές αποδοχές   | 326.158,07        | 0,00        | 326.158,07        | 72,98%      |
| Αποζημίωση υπερωριακής εργασίας και για εξαιρέσιμες ημέρες και νυχτερινές ώρες και λοιπές αμοιβές | 5.912,33          | 0,00        | 5.912,33          | 1,32%       |
| Εργοδοτικές εισφορές προσωπικού με σύμβαση Δημοσίου Δικαίου                                       | 34.506,51         | 0,00        | 34.506,51         | 7,72%       |
| Εργοδοτικές εισφορές υπαλλήλων με σύμβαση αορίστου χρόνου   | 37.592,22         | 0,00        | 37.592,22         | 8,41%       |
| Εργοδοτικές εισφορές έκτακτου προσωπικού  | 35.420,98         | 0,00        | 35.420,98         | 7,92%       |
| Λοιπές παροχές σε είδος (ένδυση εργατοτεχνικού προσωπικού κ.α)                                    | 6.548,68          | 0,00        | 6.548,68          | 1,46%       |
| Δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού και συμμετοχής σε συνέδρια   | 719,55            | 0,00        | 719,55            | 0,19%       |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>   | <b>446.858,34</b> | <b>0,00</b> | <b>446.858,34</b> | <b>100%</b> |

ΠΙΝΑΚΑΣ 3 : ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

|                          | ΑΡΙΘΜΟΣ<br>ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ | ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ<br>ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ |
|--------------------------|------------------------|---------------------------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ   | 4                      | 27.928,65                       |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ       | 6                      | 41.892,97                       |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 12                     | 83.785,94                       |
| Κ.Α.Π.Η.                 | 8                      | 55.857,30                       |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ              | 20                     | 139.643,23                      |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ         | 14                     | 97.750,26                       |
| ΣΥΝΟΛΟ                   | 64                     | 446.858,34                      |

Έπειτα εξετάζουμε την ομάδα 61 (Αμοιβές και έξοδα αιρετών αρχόντων και τρίτων). Οι αμοιβές αυτές αποτελούν έμμεσο κόστος και επιμερίζονται ως εξής :

Τα έξοδα παραστάσεως Δημάρχου, Αντιδημάρχου και Προέδρου Δημοτικού Συμβουλίου, οι αμοιβές νομικών και συμβολαιογράφων και οι αμοιβές Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου πρέπει να κατανεμηθούν ισομερώς στις δραστηριότητες του Δήμου, διότι όλα τα τμήματα μπορούν να έχουν πρόσβαση στις υπηρεσίες τους, όποτε τις χρειαστούν. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ο επιμερισμός των δαπανών :

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 : ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΩΝ ΑΙΡΕΤΩΝ ΑΡΧΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ

|                       | έξοδα παραστάσεως Δημάρχου, Αντιδημάρχου και Προέδρου Δημοτικού Συμβουλίου | αμοιβές νομικών και συμβολαιογράφων | αμοιβές Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου | ΣΥΝΟΛΟ     |
|-----------------------|--|-------------------------------------|--|------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ   | 12.928,58  | 624,47                              | 4.612,50                                   | 18.165,55  |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ    | 12.928,58  | 624,47                              | 4.612,50                                   | 18.165,55  |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 12.928,58  | 624,47                              | 4.612,50                                   | 18.165,55  |
| Κ.Α.Π.Η.              | 12.928,58  | 624,47                              | 4.612,50                                   | 18.165,55  |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ           | 12.928,58  | 624,47                              | 4.612,50                                   | 18.165,55  |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ      | 12.928,58  | 624,47                              | 4.612,50                                   | 18.165,55  |
| ΣΥΝΟΛΟ                | 77.571,53  | 3.746,85                            | 27.675,00                                  | 108.993,30 |

Στην συνέχεια θα ασχοληθούμε με την ομάδα 62, η οποία αφορά τις παροχές τρίτων. Εδώ περιλαμβάνονται τα έξοδα φωτισμού ( Δ.Ε.Η.), τα τηλεφωνικά έξοδα, τα ασφάλιστρα, οι επισκευές και συντηρήσεις και τα έξοδα ύδρευσης. Αυτά τα έξοδα αποτελούν έμμεσο κόστος και θα επιμεριστούν στα κέντρα δραστηριοτήτων του Δήμου με βάση την τετραγωνική έκταση(τετραγωνικά μέτρα) που καταλαμβάνει ο χώρος της κάθε δραστηριότητας. Ο επιμερισμός με βάση την επιφάνεια του χώρου όσον αφορά αυτού του τύπου τα έξοδα είναι σωστός διότι όσο περισσότερο χώρο καταλαμβάνει ένας κλάδος τόσο μεγαλύτερες ανάγκες έχει για ρεύμα, ασφάλιστρα κ.α.

Στην συνέχεια αφού καθοριστεί η επιφάνεια που καταλαμβάνει ο κάθε κλάδος, υπολογίζεται και το ποσοστό, δηλαδή η αναλογία του κλάδου ως προς τη συνολική επιφάνεια. Ακόμη πολλαπλασιάζοντας το κάθε έξοδο με το ποσοστό του κάθε κλάδου, βρίσκεται το ποσό του εξόδου που αναλογεί στον κάθε κλάδο ξεχωριστά. Στους παρακάτω πίνακες φαίνονται οι επιφάνειες, τα ποσοστά και ο επιμερισμός της ομάδας 62.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5 : ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΑΜΒΑΝΕΙ Η ΚΑΘΕ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

|                       | Επιφάνεια (σε τετρ. μέτρα) | Αναλογία επιφάνειας |
|-----------------------|----------------------------|---------------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ   | 220,00                     | 11%                 |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ    | 160,00                     | 8%                  |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 580,00                     | 29%                 |
| Κ.Α.Π.Η.              | 440,00                     | 22%                 |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ           | 220,00                     | 11%                 |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ      | 380,00                     | 19%                 |
| ΣΥΝΟΛΟ                | 2000,00                    | 100%                |

ΠΙΝΑΚΑΣ 6 : ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

|                             | ΦΩΤΙΣΜΟΣ  | ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ | ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ | ΥΔΡΕΥΣΗ   |
|-----------------------------|-----------|------------|------------|-----------|-----------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (11%)   | 9.719,60  | 3.501,02   | 1.704,15   | 7.557,64  | 5.095,42  |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ (8%)     | 7.068,80  | 2.546,19   | 1.239,38   | 5.496,46  | 3.705,76  |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (29%) | 25.624,40 | 9.229,95   | 4.492,76   | 19.924,68 | 13.433,38 |
| Κ.Α.Π.Η. (22%)              | 19.439,19 | 7.002,03   | 3.408,30   | 15.115,28 | 10.190,84 |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ (11%)           | 9.719,60  | 3.501,02   | 1.704,15   | 7.557,64  | 5.095,42  |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (19%)      | 16.788,40 | 6.047,21   | 2.943,53   | 13.054,10 | 8.801,18  |
| ΣΥΝΟΛΟ                      | 88.359,99 | 31.827,43  | 15.492,28  | 68.705,80 | 46.322,00 |

Στην συνέχεια έχουμε την ομάδα 64 του Ε.Γ.Λ.Σ., στην οποία περιλαμβάνονται τα έξοδα γραφικής ύλης, τα έξοδα προβολής και διαφήμισης, τα υλικά συντήρησης, καθαριότητας και άμεσης αναλώσεως και τα καύσιμα για θέρμανση. Αυτά τα έξοδα αποτελούν έμμεσο κόστος και θα επιμεριστούν στα κέντρα δραστηριοτήτων. Τα υλικά συντήρησης ,καθαριότητας και άμεσης αναλώσεως και τα καύσιμα θέρμανσης θα επιμεριστούν με βάση την επιφάνεια του χώρου που καταλαμβάνει η κάθε δραστηριότητα, διότι όσο μεγαλύτερος είναι ο χώρος τόσο μεγαλύτερη θα είναι η ανάγκη για θέρμανση και καθαριότητα. Τα έξοδα γραφικής ύλης και θα κατανεμηθούν στα διάφορα κέντρα δραστηριοτήτων με βάση τα έσοδα που αποφέρει η κάθε δραστηριότητα στον Δήμο, διότι όσο περισσότερα έσοδα έχει ένας κλάδος έχει και περισσότερα έξοδα για γραφική ύλη. Ενώ τα έξοδα προβολής και διαφήμισης θα κατανεμηθούν ισομερώς στις δραστηριότητες του Δήμου διότι διαφημίζεται ο Δήμος σαν σύνολο. Στους παρακάτω πίνακες παρουσιάζεται ο επιμερισμός των εξόδων της ομάδας 64.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ, ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ, ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ**

|                                   | ΥΛΙΚΑ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ,<br>ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ<br>ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ | ΚΑΥΣΙΜΑ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ |
|-----------------------------------|---|-------------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ<br>(11%)   | 5.142,67  | 1.245,44          |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ<br>(8%)        | 3.740,13  | 905,77            |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ<br>(29%) | 13.557,95   | 3.283,43          |
| Κ.Α.Π.Η.<br>(22%)                 | 10.285,34   | 2.490,87          |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ<br>(11%)              | 5.142,67  | 1.245,44          |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ<br>(19%)         | 8.882,80  | 2.151,21          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                     | <b>46.751,57</b>  | <b>11.322,16</b>  |

ΠΙΝΑΚΑΣ 8: ΕΞΟΔΑ ΓΡΑΦΙΚΗΣ ΥΛΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

|                             | ΕΞΟΔΑ ΓΡΑΦΙΚΗΣ ΥΛΗΣ |
|-----------------------------|---------------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (35%)   | 1.050,63            |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ (20%)    | 600,36              |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (14%) | 420,25              |
| Κ.Α.Π.Η. (8%)               | 240,14              |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ (4%)            | 120,07              |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (19%)      | 570,34              |
| ΣΥΝΟΛΟ                      | 3.001,79            |

ΠΙΝΑΚΑΣ 9: ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

|                       | ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ |
|-----------------------|-------------------------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ   | 2.840,173                     |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ    | 2.840,173                     |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 2.840,173                     |
| Κ.Α.Π.Η.              | 2.840,173                     |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ           | 2.840,173                     |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ      | 2.840,173                     |
| ΣΥΝΟΛΟ                | 17.041,04                     |

Η επόμενη ομάδα είναι η 65, στην οποία περιλαμβάνονται οι τόκοι και τα έξοδα τραπεζών. Πρόκειται για έμμεσο κόστος, αφού τα δάνεια και οι συναλλαγές που έχει ο Δήμος με τις τράπεζες γενικότερα αφορούν τον Δήμο σαν σύνολο. Για αυτό τον λόγο θα γίνει επιμερισμός του κόστους στα κέντρα δραστηριοτήτων, και σαν βάση θα χρησιμοποιηθούν τα έσοδα κάθε δραστηριότητας γιατί όσο περισσότερο και αποδοτικότερα λειτουργεί ένα τμήμα, τόσο μεγαλύτερη ανάγκη έχει για χρηματοδότηση και επενδύσεις. Στον παρακάτω πίνακα φαίνεται η κατανομή των εξόδων.

ΠΙΝΑΚΑΣ 10: ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

|                             | ΤΟΚΟΙ    | ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ |
|-----------------------------|----------|------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (35%)   | 935,42   | 26.683,59  |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ (20%)    | 534,53   | 15.247,77  |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (14%) | 374,17   | 10.673,44  |
| Κ.Α.Π.Η. (8%)               | 213,80   | 6.099,11   |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ (4%)            | 106,90   | 3.049,55   |
| ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (19%)      | 507,79   | 14.485,38  |
| ΣΥΝΟΛΟ                      | 2.672,61 | 76.238,84  |

Η τελευταία ομάδα που θα εξετάσουμε είναι η 66, στην οποία περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων. Πιο αναλυτικά οι αποσβέσεις κτιρίων, επίπλων και εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων και μηχανημάτων. Ο επιμερισμός του κόστους των αποσβέσεων γίνεται ανάλογα με τον χώρο στον οποίο υπάρχει το κάθε πάγιο.

Κατόπιν λεπτομερής μελέτης της αναλυτικής κατάστασης των αποσβέσεων των παγίων, η κατανομή τους στα κέντρα δραστηριοτήτων έχει ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 11: ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

|                          | ΚΤΙΡΙΩΝ   | ΕΠΙΠΛΩΝ  | ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ<br>ΜΕΣΩΝ | ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ | ΣΥΝΟΛΟ     |
|--------------------------|-----------|----------|----------------------|-------------|------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ   | 18.000,00 | 1.400,00 | 2.500,00             |             | 21.900,00  |
| ΔΗΜΟΤΙΚΗ<br>ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ    | 5.100,00  | 400,00   | 6.000,12             |             | 11.500,12  |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 35.500,00 | 4.163,12 | 4.000,00             |             | 43.663,12  |
| Κ.Α.Π.Η.                 | 14.003,02 | 950,00   | 1.000,00             |             | 15.953,02  |
| ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ              | 6.900,00  | 650,00   | 16.000,00            | 10.000,00   | 23.550,00  |
| ΤΕΧΝΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ      | 17.100,10 | 1.000,20 | 3.506,00             | 32.653,88   | 54.260,18  |
| ΣΥΝΟΛΟ                   | 96.603,12 | 8.563,32 | 33.006,12            | 42.653,88   | 180.826,44 |

Στον τελευταίο πίνακα παρουσιάζονται συνολικά όλα τα κόστη που αναλύθηκαν πιο πάνω, επιμερισμένα σε όλα τα κέντρα δραστηριοτήτων του Δήμου.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 12: ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΚΟΣΤΩΝ ΣΤΑ ΚΕΝΤΡΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ**

**ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

| <u>ΔΑΠΑΝΕΣ</u>   | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ | ΔΗΜΟΤΙΚΗ<br>ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ | ΔΙΟΙΚΗΤΙΚ.<br>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | Κ.Α.Π.Η.          | ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ       | ΤΕΧΝΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ | ΣΥΝΟΛΟ            |
|--|------------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|
| ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ<br>ΕΞΟΔΑ<br>ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                                 | 27.928,65              | 41.892,97             | 83.785,94               | 55.857,30         | 139.643,23        | 97.750,26           | 446.858,34        |
| ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ<br>ΕΞΟΔΑ<br>ΑΙΡΕΤΩΝ ΚΑΙ<br>ΤΡΙΤΩΝ                      | 18.165,55              | 18.165,55             | 18.165,55               | 18.165,55         | 18.165,55         | 18.165,55           | 108.993,30        |
| ΦΩΤΙΣΜΟΣ   | 9.719,60               | 7.068,80              | 25.624,40               | 19.439,19         | 9.719,60          | 16.788,40           | 88.359,99         |
| ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ   | 3.501,02               | 2.546,19              | 9.229,95                | 7.002,03          | 3.501,02          | 6.047,21            | 31.827,43         |
| ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ   | 1.704,15               | 1.239,38              | 4.492,76                | 3.408,30          | 1.704,15          | 2.943,53            | 15.492,28         |
| ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ  | 7.557,64               | 5.496,46              | 19.924,68               | 15.115,28         | 7.557,64          | 13.054,10           | 68.705,80         |
| ΥΔΡΕΥΣΗ  | 5.095,42               | 3.705,76              | 13.433,38               | 10.190,84         | 5.095,42          | 8.801,18            | 46.322,00         |
| ΥΛΙΚΑ<br>ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ,<br>ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤ<br>ΑΣ ΚΑΙ<br>ΑΜΕΣΗΣ<br>ΑΝΑΛΩΣΗΣ | 5.142,67               | 3.740,13              | 13.557,95               | 10.285,34         | 5.142,67          | 8.882,80            | 46.751,57         |
| ΚΑΥΣΙΜΑ  | 1.245,44               | 905,77                | 3.283,43                | 2.490,87          | 1.245,44          | 2.151,21            | 11.322,16         |
| ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ  | 1.050,63               | 600,36                | 420,25                  | 240,14            | 120,07            | 570,34              | 3.001,79          |
| ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ  | 2.840,173              | 2.840,173             | 2.840,173               | 2.840,173         | 2.840,173         | 2.840,173           | 17.041,04         |
| ΤΟΚΟΙ  | 935,42                 | 534,53                | 374,17                  | 213,80            | 106,90            | 507,79              | 2.672,61          |
| ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ   | 26.683,59              | 15.247,77             | 10.673,44               | 6.099,11          | 3.049,55          | 14.485,38           | 76.238,84         |
| ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ   | 21.900,00              | 11.500,12             | 43.663,12               | 15.953,02         | 23.550,00         | 54.260,18           | 180.826,44        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>  | <b>133.469,95</b>      | <b>115.483,96</b>     | <b>249.469,19</b>       | <b>167.300,94</b> | <b>221.441,41</b> | <b>247.248,10</b>   | <b>114.441,59</b> |

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στον παρακάτω πίνακα έγινε ένας υπολογισμός του κέρδους που προκύπτει από την παροχή της κάθε υπηρεσίας ξεχωριστά. Ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους προκύπτει από τις πωλήσεις μείον το κόστος πωληθέντων που μας δίνει το μικτό κέρδος και αν από το μικτό κέρδος αφαιρέσουμε τα έξοδα έχουμε το καθαρό κέρδος. Στον πίνακα παρουσιάζεται το καθαρό αποτέλεσμα ( κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από την κάθε δραστηριότητα.

ΠΙΝΑΚΑΣ13: ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΚΑΘΕ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

|              | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ | ΔΗΜΟΤΙΚΗ<br>ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ | ΔΙΟΙΚΗΤΙΚ.<br>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | Κ.Α.Π.Η.   | ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ | ΤΕΧΝΙΚΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΑ |
|--------------|------------------------|-----------------------|-------------------------|------------|-------------|---------------------|
| ΕΣΟΔΑ        | 707.831,85             | 404.475,34            | 283.132,74              | 161.790,14 | 80.895,07   | 384.251,57          |
| ΕΞΟΔΑ (-)    | 133.469,95             | 115.483,96            | 249.469,19              | 167.300,94 | 221.441,41  | 247.248,10          |
| ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ | 574.361,90             | 288.991,38            | 33.663,55               | -5.510,80  | -140.546,34 | 137.003,47          |

Σύμφωνα με τα παραπάνω αποτελέσματα προκύπτει ότι μόνο ο τομέας των Κ.Α.Π.Η. και της καθαριότητας παρουσιάζουν έλλειμμα. Βέβαια ο Δήμος στο σύνολο του είναι κερδοφόρος, εάν δεν λάβουμε υπόψη μας το υπόλοιπο του ελλείμματος των προηγούμενων χρήσεων.

Με την βοήθεια της Α.Β.Σ. κατανέμονται όλα τα είδη κόστους σε όλες τις λειτουργίες του Δήμου και με αυτό τον τρόπο η διοίκηση μπορεί να ελέγξει το κάθε τμήμα και να κάνει τις κατάλληλες ενέργειες για να το βελτιώσει.