



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ  
ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ**

του

**ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΡΟΥΣΗ**

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού  
διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική  
(με κατεύθυνση τη Λογιστική)

Νοέμβριος 2014

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

*Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας κ. Δημήτριο Γκίνογλου για τον χρόνο που αφιέρωσε και για την πολύτιμη βοήθεια και τις συμβουλές που μου παρείχε σε όλη τη διάρκεια συγγραφής της εργασίας. Ευχαριστώ επίσης την οικογένειά μου, για την πολύτιμη συμπαράστασή τους σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.*

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρατηρούμενη κατά τα τελευταία χρόνια 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 δομή και ειδικότερα στη κοστολογική τους οργάνωση. Κάτω από αυτές τις συνθήκες εμφανίζεται το σύστημα «Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα» (Activity Based Costing) η ABC όπως χαρακτηριστικά έχει γίνει γνωστό.

Στο πρώτο μέρος της εργασίας αναφερόμαστε στην Διοικητική Κοστολόγηση καθώς μια βιβλιογραφική επισκόπηση πάνω στο θέμα της εργασίας μας. Στο δεύτερο μέρος της εργασίας παρουσιάζεται αναλυτικά η μέθοδος της ABC όπως ο σχεδιασμός της, τα χαρακτηριστικά της, οι στόχοι της, σύγκριση της με παραδοσιακές μεθόδους αλλά και μια σύνοψη των πλεονεκτημάτων και των αδυναμιών.

Το σύστημα ABC είναι αναγκαίο σε ένα επιχειρησιακό 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 ευέλικτης οργάνωσης της παραγωγής των προϊόντων, καθώς και της άριστης συνεργασίας της οικονομικής μονάδας με τους πελάτες της.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	ii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ .....	iii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ .....	1
1.1 Εισαγωγικά .....	1
1.2 Η Διοικητική Επιστήμη.....	1
1.3 Ιστορική Αναδρομή της Κοστολόγησης.....	4
1.4 Έννοια της Κοστολόγησης.....	7
1.4.1 Βασικές Έννοιες .....	9
1.4.2 Φορείς Κόστους.....	11
1.4.3 Κέντρα Κόστους.....	12
1.4.4 Κατηγορίες Κόστους .....	12
1.5 Ανάλυση Συνολικού Κόστους Λειτουργίας της Επιχείρησης.....	14
1.6 Σκοπός και σημασία της Κοστολόγησης .....	17
1.6.1 Γενικές Αρχές Κόστους.....	19
1.6.2 Μέθοδοι και Τεχνικές Κοστολόγησης.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	23
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ .....	23
2.1 Εισαγωγή.....	23
2.2 Παρουσίαση Απόψεων και Μελετών.....	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	32
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY BASED COSTING - ABC).....	32
3.1 Εισαγωγή.....	32
3.2 Ιστορικά Στοιχεία .....	32
3.3 Χαρακτηριστικά της ABC .....	35
3.4 Σχεδιασμός Εφαρμογής της μεθόδου.....	38
3.4.1. 1 <sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού .....	38
3.4.2. 2 <sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού .....	38

3.4.3. 3 <sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού.....	42
3.4.4. 4 <sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού.....	43
3.5 Στόχος της ABC .....	45
3.6 Χαρακτηριστικά των Επιχειρήσεων που Χρησιμοποιούν την ABC.....	46
3.7 Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα σε Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών...	47
3.8 Υιοθέτηση της ABC από ελληνικές επιχειρήσεις .....	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	55
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ABC ΜΕ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ, ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ .....	55
4.1 Εισαγωγή.....	55
4.2 Σύγκριση Παραδοσιακής Μεθόδου Κοστολόγησης και Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.....	55
4.3 Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του ABC.....	59
4.4 Αδυναμίες που εμφανίζουν τα συστήματα ABC .....	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	63
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ .....	63
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	66

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

### 1.1 Εισαγωγικά

Στο πρώτο Κεφάλαιο παρουσιάζουμε κάποιες βασικές έννοιες για την Διοικητική Κοστολόγηση και την Κοστολόγηση γενικότερα. Ξεκινώντας από μια Ιστορική αναδρομή της Κοστολόγησης παρακολουθούμε την πορεία της αλλά και από που ξεκίνησε, και που έχει φτάσει. Στην συνέχεια παραθέτουμε κάποιες βασικές έννοιες όσον αφορά το κόστος προκειμένου να υπάρξει μια περαιτέρω και σε βάθος κατανόηση του και προχωρώντας σε επιχειρησιακό επίπεδο αναλύουμε την σημασία της Κοστολόγησης καθώς και τους σκοπούς της. Η κατανόηση της Κοστολόγησης δεν είναι δύσκολος τομέας καθώς αποτελείται από απλά πράγματα τα οποία η κάθε επιχείρηση αντιμετωπίζει σε συνεχή και καθημερινή βάση. Συνήθως όμως όσο πιο απλό είναι κάτι πολλές φορές μπορεί να γίνει και δύσκολο όταν έρχεται η ώρα να μπει σε εφαρμογή και για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις δίνουν μεγάλο βάρος στον τομέα της Κοστολόγησης καθώς πολλές φορές η σωστή και λεπτομερής λειτουργία της είναι που μπορεί να δώσει και το πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της.

### 1.2 Η Διοικητική Επιστήμη

«Η Διοικητική Λογιστική φαίνεται σαν ένα εργαλείο με το οποίο οι εταιρείες είναι ικανές να αποκτήσουν πληροφορίες, οι οποίες θα τις βοηθήσουν να πάρουν αποφάσεις και στην συνέχεια αυτές τις αποφάσεις να τις μετατρέψουν σε αποτελεσματικές» (Drury, 2000). Ένας τρόπος για να αποκτήσουν σχετικές πληροφορίες για το κέρδος της εταιρίας είναι να κοιτάζουν στην εκχώρηση του κόστους και τον τρόπο με τον οποίο το κόστος διανέμεται στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες για να δουν ποιο μέρος της οργάνωσης είναι επιτυχές και πιο όχι.

Ένα ενδιαφέρον σημείο της κατανομής κόστους είναι να προσδιοριστεί το έμμεσο κόστος στα προϊόντα και στις υπηρεσίες. Με μια πρώτη ματιά η διαδικασία

αυτή δεν μοιάζει διόλου εύκολη και απλή καθώς τα έμμεσα κόστη είναι δύσκολο να τα ελέγξεις και πολλές φορές αποτελούν σημαντικό μέρος της εργασίας.

Φυσικά «η αναλογία του έμμεσου κόστους ποικίλει από εταιρία σε εταιρία» (Drury, 2000). Φέρνοντας ένα παράδειγμα οι κατασκευαστές συνήθως έχουν μικρή αναλογία του έμμεσου κόστους καθώς χρησιμοποιούν σε πολύ μεγάλο ποσοστό άμεσα υλικά και άμεση εργασία για την παραγωγή τους. Από την άλλη μεριά οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην παροχή υπηρεσιών έχουν μεγάλο ποσοστό έμμεσου κόστους. Εάν στην πραγματικότητα αποτελούν ζωτικό μέρος της εκάστοτε επιχείρησης τότε «γνωρίζοντας το πραγματικό κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας θα βοηθήσει τις εταιρίες να είναι πιο αποδοτικές στα κόστη, καθώς και να είναι περισσότερο ανταγωνιστικές» (Karlan και Cooper, 1998). Θα γίνουν έτσι ικανές να οργανώσουν καλύτερες στρατηγικές κοστολόγησης και να ανταποκρίνονται στην αγορά με πιο αποτελεσματικό τρόπο ώστε να εκτελούν καλύτερα όταν σχετίζονται βέβαια με τις δραστηριότητες τους, τις διαδικασίες, τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες τους. Αυτό γίνεται καθώς η διανομή του έμμεσου κόστους είναι πολύ σημαντικό να μελετηθεί.

Μια μέθοδος λοιπόν κατανομής του έμμεσου κόστους λέγεται Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα (Ability Based Costing), η οποία σημαίνει «ότι τα έμμεσα κόστη διανέμονται στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες, διερευνώντας ποια ήταν τα μέσα και οι δραστηριότητες που τα οδήγησαν σε κοστολογημένα αντικείμενα» (Drury 2000). Είναι ένας τρόπος να ερευνηθεί η αιτία και το αποτέλεσμα του έμμεσου κόστους το οποίο διαφέρει από τις παραδοσιακές μεθόδους όπου τα έξοδα μοιράζονται στα διάφορα μέρη και προσδιορίζουν και προσδιορίζουν τα κοστολογημένα αντικείμενα πρωτίστως από το στάδιο της παραγωγής τους. Ο Peter Drucker αναφέρει, ότι «η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα, αντιπροσωπεύει τόσο μια διαφορετική αντίληψη των επιχειρηματικών διαδικασιών, όσο και διαφορετικούς τρόπους μέτρησης του κόστους που έχει πραγματικά σημασία για την ανταγωνιστικότητα και την κερδοφορία».

## **Σκοπός-Αντικείμενο της Εργασίας**

Η Κοστολόγηση και συγκεκριμένα η σωστή διαχείριση της είναι από τα πιο σημαντικούς τομείς της οικονομικής επιστήμης. Όλες οι δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας γίνονται με κάποιο κόστος. Η γνώση του κόστους των

δραστηριοτήτων αυτών αλλά και του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού είναι ζωτικής σημασίας για την επιχείρηση, τις αγορές και την οικονομία. Ουδείς «ικανός» «διευθυντής» δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις καλύτερες πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Ο σκοπός λοιπόν της συγκεκριμένης εργασίας είναι η ανάλυση της αποδοτικότητας μιας μεθόδου κατανομής του κόστους που ονομάζεται Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα.

## **Ανάλυση Περιεχομένων**

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω στο Πρώτο αυτό Κεφάλαιο θα αναφερθούμε σε εισαγωγικές έννοιες της Διοικητικής Κοστολόγησης. Ξεκινώντας από μια ιστορική αναδρομή και συνεχίζοντας σε βασικές έννοιες γύρω από την κοστολόγηση καθώς και την ανάλυση του συνολικού κόστους λειτουργίας μιας επιχείρησης, τον σκοπό και την σημασία της κοστολόγησης.

Στο Δεύτερο Κεφάλαιο παρουσιάζεται η Βιβλιογραφική Επισκόπηση του κυρίως θέματος της εργασίας το οποίο είναι η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα. Παρουσιάζονται λοιπόν απόψεις και μελέτες διάφορων οικονομολόγων στο συγκεκριμένο θέμα προσπαθώντας να αναλύσουν κυρίως παράγοντες επιτυχίας και αποτυχίας του συστήματος της ABC.

Στο Τρίτο Κεφάλαιο παρουσιάζεται αναλυτικά η μέθοδος της Κοστολόγησης Κατά Δραστηριότητα. Ξεκινώντας με μια μικρή ιστορική αναδρομή της μεθόδου και συνεχίζοντας με μια μέθοδο σχεδιασμού και εφαρμογής της. Στη συνέχεια παρουσιάζονται κάποια χαρακτηριστικά που έχουν επιχειρήσεις οι οποίες δύνανται να εφαρμόσουν τη μέθοδο. Κλείνοντας το Κεφάλαιο εισάγονται ορισμένοι προβληματισμοί όσον αφορά την εφαρμογή της μεθόδου σε Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών και μια μικρή αναφορά απόψεων και μελετών στο συγκεκριμένο θέμα. Τέλος με την βοήθεια μιας έρευνας που έχει πραγματοποιηθεί παρουσιάζεται η υιοθέτηση της μεθόδου από Ελληνικές Επιχειρήσεις.

Στο Τέταρτο Κεφάλαιο εισάγεται το μείζον θέμα των διαφορών της Παραδοσιακής Κοστολόγησης με την Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα. Συνεχίζοντας βάση βιβλιογραφικών αναφορών παρουσιάζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της μεθόδου.



Κλείνοντας την Εργασία προβάλλονται κάποια συμπεράσματα, οι οποίοι περιορισμοί υπήρξαν αλλά και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα πάνω στο θέμα της Κοστολόγησης Κατά Δραστηριότητα

### **1.3 Ιστορική Αναδρομή της Κοστολόγησης.**

Η ιστορία της Κοστολόγησης, βιομηχανικής λογιστικής, Λογιστικής Κόστους ξεκινά από πολύ παλιά. Η Λογιστική Κόστους εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής Λογιστικής στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους

Ο τελευταίος χαρακτηρισμός μερικές φορές χρησιμοποιείται για να αποδώσει καλύτερα τον χαρακτήρα και την εξέλιξη της κοστολόγησης μιας και που στην σύγχρονη εποχή έχει αποκτήσει έναν ιδιαίτερα δυναμικό χαρακτήρα ξεφεύγοντας από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, βοηθώντας τα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρίας στην λήψη αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που παρέχει

Λογιστικά συστήματα για την λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο μπορούν να εντοπισθούν στις ρίζες των εταιριών την αρχή του 19<sup>ου</sup> αιώνα. Όμως η γενικότερη αναζήτηση μιας πιο ακριβούς και ποιοτικά σημαντικής πληροφόρησης για όσους λαμβάνουν αποφάσεις σε συνδυασμό με το γενικότερο περιβάλλον του ανταγωνισμού οδήγησαν στην ανάπτυξη νέων μεθόδων ακριβέστερου λογισμού του κόστους. Μόνο τα τις τελευταίες δεκαετίες υπάρχουν συστήματα εξωτερικού ελέγχου και οικονομικού απολογισμού τα οποία να μπορούν να δικαιολογούν το όνομα ως συστήματα διοίκησης κόστους<sup>1</sup>. Όλες οι προσπάθειες που είχαν γίνει ως τα 1880, η ανάπτυξη λεπτομερών αναφορών κόστους και εκτιμήσεων αυτού περιελάμβαναν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες, αυτό που σήμερα ονομάζουμε αγγλιστί prime cost. Συνεπώς είχε δοθεί μικρή σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και στο κόστος κεφαλαίου. Έτσι η λογιστική κόστους στο τέλος του 19<sup>ου</sup> αιώνα δεν περιελάμβανε τον καταμερισμό του κόστους σε προϊόντα.

Μέχρι τις αρχές του 1980 η χρησιμοποίηση της σωστής πληροφορίας για την διοίκηση του κόστους δε συμβάδιζε με τη χρήση καλών πρακτικών διοίκησης επισημαίνουν οι Johnson και Kaplan στο βιβλίο τους «The Relevance lost».

---

<sup>1</sup>Λεοντάρη Κ. Μ., 1972, Οργάνωσης Κοστολογίου, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος.

Μετά τα μέσα της δεκαετίας του 1980 και στη δεκαετία του 1990 ο χώρος της διοίκησης κόστους αναγεννήθηκε. Νέα εργαλεία της διοίκησης κόστους εμφανίζονται και συνεισφέρουν πολλά στον υπολογισμό του κόστους και στη λήψη των αποφάσεων. Τα σημαντικότερα από τα εργαλεία αυτά είναι: η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, η διοίκηση ανά δραστηριότητα, η κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων και η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων.

Ο αυξανόμενος παγκόσμιος ανταγωνισμός απαιτούσε οι επιχειρήσεις να κάνουν τομές στην τεχνολογία και την οργάνωση των παραγωγικών τους διαδικασιών καθώς και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που αφορούν στην τιμολόγηση, τον σχεδιασμό και το μείγμα προϊόντος και πελατών. Αυτές οι νέες απαιτήσεις έκαναν επιτακτική την εκτενή και αναλυτική πληροφόρηση για τις νέες διαδικασίες παραγωγής καθώς και για τους χρησιμοποιούμενους πόρους στην παραγωγή των προϊόντων.

Τα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής που προϋπήρχαν ήταν δεν ήταν σε θέση να υποστηρίξουν τέτοιες αλλαγές. Βέβαια πρέπει να αναφέρουμε ότι στο διάστημα της δεκαετίας του 1980 υπάρχει μια γενική διάσταση απόψεων σχετικά με τα συστήματα διοίκησης κόστους. Αυτά που υποστηρίζουν οι θεωρητικοί μάλλον δεν έχουν εφαρμογή στις πρακτικές διοίκησης κόστους.

Ένα καλό σύστημα Διοίκησης Κόστους θα πρέπει να παρέχει ακριβή και χρονικά καλή πληροφόρηση ώστε να επιτρέψει να γίνονται προσπάθειες για έλεγχο του κόστους, για μέτρηση και βελτίωση της παραγωγικότητας και την εφεύρεση νέων βελτιωμένων διαδικασιών παραγωγής.

Στα μέσα της δεκαετίας του 1980 οι Johnson και Kaplan θεωρούν ότι πλέον η έρευνα στη διοίκηση κόστους έχει γίνει πολύ θεωρητική με την εξέλιξη κάποιων μοντέλων τα οποία έχουν μικρή σχέση με τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πρακτικοί της διοίκησης κόστους. Έτσι το μεγαλύτερο μέρος των ευρημάτων τους είναι δύσκολο να γίνουν κατανοητά με συνέπεια να μην αξιοποιούνται οι άνθρωποι της διοίκησης κόστους.

Ο Kaplan το 1988 θεωρεί πως τα παραδοσιακά συστήματα λογισμού του κόστους έχουν σχεδιαστεί για να ικανοποιούν πρωτίστως τις απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής Λογιστικής για την αποτίμηση των αποθεμάτων και αυτό έχει αποτέλεσμα να μην είναι κατάλληλα για την μέτρηση της αποδοτικότητας, του ελέγχου των λειτουργιών και τους σκοπούς της ακριβούς κοστολόγησης της παραγωγής.

Βλέπουμε λοιπόν ότι η δεκαετία του 1980 ήταν πολύ σημαντική για αυτό που ονομάζεται διοίκηση κόστους. Μέσα από τις διάφορες ανακατατάξεις η διοίκηση κόστους έπρεπε να βρει το δρόμο και να ανανεώσει τις παραδοσιακές της δυνάμεις με κάποια συμπληρωματικά στοιχεία. Να μετατοπίσει την έμφαση από τα ιστορικά στοιχεία σε μια μελλοντική προοπτική, να περάσει από τον έλεγχο στο σχεδιασμό από το εσωτερικό περιβάλλον στο εξωτερικό, δηλαδή με λίγα λόγια από τους καταναλωτές στους ανταγωνιστές, από το κόστος στην αξία και από την παραγωγή στο Marketing

Υπήρχαν όμως και σημαντικές εξελίξεις στα τέλη του 20<sup>ου</sup> αιώνα λόγω του κλίματος που επικρατούσε καθώς και λόγω της αποκάλυψης κάποιων λογιστικών σκανδάλων. Η υιοθέτηση μιας ευέλικτης προσέγγισης για τις εταιρίες της σύγχρονης εποχής υπόσχονταν σημαντικές βελτιώσεις σε: παραγωγικότητα, αποδοτικότητα, ποιότητα και διανομή έχοντας τελικά ως αποτέλεσμα αξιόλογες μειώσεις του κόστους.

Οι απαιτήσεις πλέον καθιστούν απαραίτητο να δούμε την εταιρεία από μια πιο ολιστική σκοπιά, καθώς το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον το απαιτούν. Μια τέτοια προοπτική οδηγεί στην ανάπτυξη νέων μεθόδων διοίκησης όπως το value based management καθώς και στην μείωση της χρήσης των παραδοσιακών μεθόδων. Σε αυτή τη νέα μέθοδο ανταποκρίνονται πλήρως και τα σύγχρονα συστήματα διοίκησης κόστους.

Η χρησιμότητα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι μεγαλύτερη όταν η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες είναι οι επικρατέστεροι συντελεστές της παραγωγής, όταν η τεχνολογία είναι σταθερή και όταν το εύρος των προϊόντων είναι περιορισμένο

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μετρούν τους πόρους που καταναλώνονται ως ποσοστό στον αριθμό των μεμονωμένων παραγόμενων μονάδων προϊόντος. Όμως οι νέες εξελίξεις όσον αφορά την τεχνολογική ανάπτυξη δείχνουν ότι οι οργανωτικές πηγές, όπως η διαχείριση πρώτων υλών για δραστηριότητες και συναλλαγές που συνοδεύουν την επανάσταση στον οικονομικό χώρο δεν σχετίζονται με τους με τον φυσικό όγκο της παραγωγής. Έτσι τα παραδοσιακά συστήματα αρχίζουν να έχουν μικρότερη χρησιμότητα, αφού καταλογίζουν γενικά βιομηχανικά έξοδα για αυτούς τους συνοδευτικούς πόρους, στην παραγωγή και την πώληση εξατομικευμένων προϊόντων.

Τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύχθηκαν για να βοηθήσουν κυρίως τη διοίκηση των διαδικασιών των εταιρειών, όπως μετατροπή υφάσματος και σιδήρου, μεταφορές και διανομές.

Η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής όσο προχωράμε προς τη σύγχρονη εποχή τείνει να μειώνεται. Ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός, όχι όμως όπως παλαιότερα. Η φιλοσοφία της διοίκησης ολικής ποιότητας τις τελευταίες δεκαετίες αρχίζει να αναπτύσσεται και έχει γίνει ένα από τα πολύ σημαντικά στοιχεία για την κοστολόγηση. Από την άλλη πλευρά το κόστος για την ανάπτυξη είναι λιγότερο σημαντικό, πράγμα που δείχνει κάποια αδυναμία των συστημάτων κοστολόγησης στην αποτίμηση κάποιων στοιχείων. Το σταθερό κόστος ενώ αρχικά έχει χαμηλό βαθμό σημαντικότητας για την κοστολόγηση, με αργούς αλλά σταθερούς ρυθμούς αρχίζει να αυξάνει την σημαντικότητά του. Η χρονική συνέπεια της διανομής του προϊόντος και των πρώτων υλών είναι και αυτό ένα σημείο σημαντικό για την κοστολόγηση. Τέλος ο κύκλος ζωής προϊόντος έχει αυξήσει πάρα πολύ τη σημασία του ως εργαλείο για την κοστολόγηση.

## **1.4 Έννοια της Κοστολόγησης**

Όπως είδαμε και παραπάνω για την λογιστική κόστους μπορούμε να την εκφράσουμε σαν ένα όργανο της Διοίκησης, ως η διαδικασίας μετρήσεως, υπολογισμού και παρουσιάσεως του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχειρήσεως καθώς βέβαια και της αποδοτικότητας και της καλής της λειτουργίας.

Η Λογιστική του Κόστους ασχολείται με τις εξής δραστηριότητες:<sup>2</sup>

- Την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών. Αυτό γίνεται καθώς οι επιχειρήσεις σήμερα προϋπολογίζουν το κόστος, δηλαδή εκτιμούν εκ των προτέρων το μέγεθος του κόστους. Προκαθορίζουν έτσι το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός επιμέρους κλάδου ( πρότυπο κόστος).

---

<sup>2</sup>Βενιέρης Γ., Σ. Κοέν και Μ. Κωλέτση, Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές, P.I. Publishing, Αθήνα 2003

- Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό. Η έννοια του κόστους είναι έννοια συσσωρευτική (συσσώρευση των εξόδων ή δαπανών.)
- Την καταχώρηση του κόστους στο βιβλίο, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους.
- Την παρουσίαση του κόστους περιληπτικά ή λεπτομερειακά στους Managers για να πάρουν αποφάσεις και για την σωστή ερμηνεία όλων των στοιχείων κόστους, στα ενδιαφερόμενα μέρη εντός και εκτός της επιχείρησης.

Οι δραστηριότητες αυτές ισχύουν ανεξάρτητα από την φύση του οικονομικού οργανισμού. Αν κοιτάξουμε την λογιστική κόστους και από την λειτουργική κατάταξη των δραστηριοτήτων της αυτή επίσης περιλαμβάνει:<sup>3</sup>

- Σχεδιασμό και λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών κοστολόγησης ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης επιχείρησης ή τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων (cost book keeping)
- Έλεγχο του κόστους δηλαδή την έρευνα κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται στο στόχο που είχε θέσει η επιχείρηση.
- Ανάλυση του κόστους. Μπορεί να γίνει κατά προϊόν, κατά περιοχές πωλήσεων, κατά κατηγορίες πελατών, κατά τμήματα της επιχείρησης, με σκοπό τελικά να προσδιοριστεί αντίστοιχα ποιο προϊόν, ποια περιοχή και ούτω καθεξής συμβάλλει περισσότερο στην πραγματοποίηση του κέρδους, ή ποιος είναι υπεύθυνος για την απόκλιση, που ενδεχομένως παρατηρείται μεταξύ προϋπολογιστικού ή προτύπου κόστους και πραγματικού κόστους
- Σύγκριση του κόστους με το κόστος εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων και μεθόδων

Κατά την εκτίμηση πολλών οικονομολόγων η κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπει να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μιας επιχείρησης

Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση. Το κοστολογικό

---

<sup>3</sup>Βαρβάκης Κ. Θεωρία του Κόστους , το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις ,Αθήνα 2001

σύστημα είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της Γενικής Λογιστικής της επιχείρησης (Χρηματοοικονομική Λογιστική), όπου και καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος, όσο και άλλα, ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία, που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης. Παραδείγματα πληροφοριακών συστημάτων της επιχείρησης αποτελούν το σύστημα μισθοδοσίας, το μητρώο παγίων, κτλ). Επομένως ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος επηρεάζει και επηρεάζεται 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 και ρυθμιστικές αρχές.)

### 1.4.1 Βασικές Έννοιες

#### Κόστος – Δαπάνη - Έξοδο

**Κόστος** είναι «το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφή οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία – κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες –και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο» (Μ. Τσιμάρας: Κόστος, Κοστολόγησης).

Απλούστερα κόστος μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να παραχθεί το κοστολογούμενο προϊόν. Όταν χρησιμοποιείται η λέξη «**αξία**» πρέπει να είναι κανείς πολύ προσεκτικός. Εάν γίνει αποδεκτή η αρχή του ιστορικού κόστους τότε η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται δεν είναι τίποτε άλλο από το σύνολο των χρημάτων που έχουν ξοδευθεί για να αποκτηθούν ή να παραχθούν τα μέσα αυτά. Εάν όμως δεν γίνει δεκτή η αρχή του ιστορικού κόστους και γίνει δεκτή η αρχή της τρέχουσας τιμής ή της τιμής αντικαταστάσεως τότε η αξία των οικονομικών μέσων ίσως να μην ισούται με το σύνολο των χρημάτων που έχουν ξοδευθεί για την απόκτηση τους. Η αξία των οικονομικών μέσων αποτελείται από δύο συντελεστές: ο ένας είναι η

χρησιμοποιούμενη ποσότητα και ο έτερος είναι η τιμή μονάδας. Δηλαδή Κόστος= Χρησιμοποιούμενη ποσότητα \* Τιμή Μονάδας.<sup>4</sup>

Πολλές φορές στον γραπτό ή τον προφορικό λόγο επικρατεί η σύγχυση μεταξύ των εννοιών του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης. Προκειμένου να υπάρξει σωστός διαχωρισμός μεταξύ αυτών των εννοιών θα παραθέσουμε έναν ακόμα ορισμό του κόστους σύμφωνα με τον οποίο «κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κάποιων κοινωνικών αναγκών» (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο). Στην ίδια πηγή αναφέρεται ότι το «έξοδο είναι το κόστος που επιβαρύνει τα έξοδα της χρήσεως».

Αναλύοντας προσεχτικά τους δύο ορισμούς μπορούν να βγουν τα εξής συμπεράσματα:<sup>5</sup>

- Η διάθεση της αγοραστικής δύναμης μπορεί να γίνει είτε για να αποκτηθούν υλικά ή άυλα αγαθά είτε για να αποκτηθούν υπηρεσίες.
- Το κόστος δημιουργείται για να πραγματοποιηθούν στην συνέχεια έσοδα
- Τα υλικά ή άυλα αγαθά που αποκτούνται με τη διάθεση αγοραστικής δύναμης, μέχρι να, χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Δηλαδή η απόκτηση π.χ. ενός μηχανήματος ή ενός δικαιώματος χρησιμοποίησης μιας παραγωγικής μεθόδου (δηλαδή άυλο περιουσιακό στοιχείο) θα εμφανισθεί στο ενεργητικό του ισολογισμού της επιχείρησης. Θα πρέπει να αρχίσει η χρησιμοποίηση του μηχανήματος ή του δικαιώματος με σκοπό την παραγωγή προϊόντων, που εν τέλει θα δημιουργήσουν έσοδα, ώστε το κόστος της απόκτησης τους να μετατραπεί σε έξοδο. Φυσικά επειδή το μηχάνημα ή το δικαίωμα θα χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια χρήσεις, ή μετατροπή του κόστους σε έξοδο θα γίνει τμηματικά μέσω των ετήσιων αποσβέσεων.
- Η διάθεση της αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υπηρεσιών ( π.χ. εργασία φωτισμός, καθαριότητα κ.λ.π.) συνεπάγεται την αυτόματη μετατροπή

---

<sup>4</sup>Τσιμάρας Μ., Κόστος, Κοστολόγηση, Αθήνα, 1964

<sup>5</sup>Πάγγειου Γ. ,Θεωρία Κόστους ,Εκδόσεις Α. Σταμούλης ,Αθήνα-Πειραιάς 1993

του κόστους σε έξοδο. Αυτό συμβαίνει επειδή οι υπηρεσίες δεν αποθεματοποιούνται αλλά χρησιμοποιούνται αμέσως για την πραγματοποίηση εξόδων

- Το έξοδο προέρχεται από κόστος που εκπνέει ή που εξαφανίζεται
- Το έξοδο από την στιγμή που δημιουργείται αποτελεί στοιχείο που διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται
- Το έξοδο έστω και για μια στιγμή, έχει προϋπάρξει σαν κόστος, ενώ δεν συμβαίνει ποτέ το αντίθετο

Η έννοια της δαπάνης έχει σχέση με τις διαδικασίες ή τις ενέργειες πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου. Όταν γίνεται μια δαπάνη μπορεί να καταλήξει ή στην δημιουργία του κόστους ή στη δημιουργία εξόδου. Για την αποφυγή συγχύσεως από δω και στο εξής η δαπάνη θα ταυτίζεται με το έξοδο. Χάριν πληρότητας αναφέρεται και ο ορισμός του εσόδου που δίδεται στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο: «Εσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων.»

### **1.4.2 Φορείς Κόστους**

Δεν υφίσταται λόγος περί κόστους αν δεν υπάρχουν προϊόντα τα οποία βέβαια πρέπει να κοστολογηθούν. Τα προϊόντα λοιπόν ή οι υπηρεσίες τα οποία κοστολογούνται λέγονται φορείς κόστους.

Επίσης, οι φορείς κόστους χωρίζονται σε τελικούς και σε ενδιάμεσους. Τελικός φορέας κόστους είναι το προϊόν ή η υπηρεσία που παράγεται και που προορίζεται να διατεθεί ή θα ήταν δυνατό να διατεθεί στη μορφή που παράγεται όπως για παράδειγμα το νήμα, το ύφασμα, το έτοιμο ένδυμα, το ανταλλακτικό και άλλα. Από την άλλη Ενδιάμεσος φορέας κόστους είναι τα προϊόντα που παράγονται σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας, τα οποία δεν είναι δυνατό να διατεθούν στην κατανάλωση με τη μορφή που παίρνουν στα στάδια αυτά παραγωγής, όπως για παράδειγμα τα μέρη ενός υπό κατασκευή έτοιμου ενδύματος ή επίπλου ή και μιας μηχανής.



### 1.4.3 Κέντρα Κόστους

Το κόστος δεν μετράται μόνο σε σχέση με τους φορείς του. Μπορεί να συσχετισθεί και με τμήματα ή λειτουργίες της επιχείρησης. Τέτοια τμήματα μπορεί να είναι είτε μια ολόκληρη μονάδα εργοστασίου (μιλώντας πάντα για μια επιχείρηση η οποία έχει πολλά εργοστάσια στην κατοχή της) είτε μια μεμονωμένη μηχανή ή ακόμα και ένας μεμονωμένος εργάτης. Οποιοδήποτε τμήμα της επιχείρησης επιβαρύνεται ή είναι η αιτία δημιουργίας κόστους, μπορεί να θεωρηθεί σαν κέντρο κόστους.

Η επιβάρυνση ενός κέντρου κόστους πρέπει να γίνεται με τις δαπάνες οι οποίες είναι σχετικές με αυτό. Αν υποθέσουμε ότι ένας τόνος αποτελεί κέντρο κόστους, τότε θα πρέπει να επιβαρυνθεί με την απόσβεσή του, την συντήρηση του και λοιπές άλλες λειτουργίες, αλλά με ένα τμήμα μόνο από το ενοίκιο του κτιρίου στο οποίο είναι εγκατεστημένος, εφ' όσον στο κτίριο αυτό υπάρχουν και άλλα κέντρα κόστους

### 1.4.4 Κατηγορίες Κόστους

Το κόστος γενικότερα μπορεί να καταταχθεί σε διάφορες κατηγορίες, αναλόγως τα κριτήρια με τα οποία λαμβάνεται υπόψη.

Εάν ληφθεί υπόψη σαν κριτήριο η μονάδα μετρήσεως το κόστος διακρίνεται σε ανά μονάδα ή συνολικό. Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται όταν διαιρεθεί το συνολικό κόστος με τον αριθμό των μονάδων που έχουν παραχθεί. Το ανά μονάδα κόστος είναι χρήσιμο διότι δίνει αμέσως την αίσθηση του πόσο κόστισε μια μονάδα προϊόντος. Η βάση ως προς την οποία θα υπολογισθεί το ανά μονάδα κόστος πρέπει να έχει σημασία και να είναι αναγνωρίσιμη από εκείνους οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για το ύψος του συνολικού κόστους

Εάν ληφθεί σαν κριτήριο η αιτία υπάρξεως του, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο ή έμμεσο. Άμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω υπάρξεως του φορέα κόστους. Με λίγα λόγια άμεσο είναι το κόστος το οποίο σχετίζεται απευθείας με την παραγωγή. Από την άλλη έμμεσο είναι οποιοδήποτε κόστος δεν είναι άμεσο. Δηλαδή η ύπαρξη του δεν εξαρτάται μόνο από τον φορέα κόστους αλλά η ύπαρξη του μπορεί να επιμερισθεί και να επιβαρύνει περισσότερους φορείς κόστους.

Από την άλλη σε κάποιες περιπτώσεις ο χαρακτηρισμός ενός κόστους με μια από τις δύο παραπάνω κατηγορίες, δηλαδή άμεσο ή έμμεσο μπορεί και να αλλάξει εφόσον αλλάξει και το αντικείμενο της κοστολόγησης. Δίνοντας ένα συγκεκριμένο παράδειγμα χαρακτηριστικά ο μισθός του προϊσταμένου ενός τμήματος είναι άμεσο κόστος εάν η κοστολόγηση γίνεται κατά τμήμα της επιχείρησης (κέντρα κόστους), ενώ το ίδιο κόστος χαρακτηρίζεται ως έμμεσο εάν η κοστολόγηση γίνεται κατά προϊόν (φορείς κόστους)

Εάν ληφθεί σαν κριτήριο η συσχέτιση του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, το κόστος διακρίνεται σε μεταβλητό, σταθερό ή ημιμεταβλητό. Μεταβλητό είναι το κόστος εκείνο το οποίο παραμένει αμετάβλητο ανά μονάδα προϊόντος, αλλά μεταβάλλεται ευθέως στο σύνολο του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής. Σταθερό είναι το κόστος εκείνο το οποίο δεν μεταβάλλεται στο σύνολο του σε σχέση με τον όγκο παραγωγής, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής. Ημιμεταβλητό τέλος είναι το κόστος εκείνο που προέρχεται από τον συνδιασμό των δύο προηγούμενων. Το ημιμεταβλητό κόστος αποτελείται από ένα σταθερό τμήμα και από ένα μεταβλητό τμήμα. Για αυτό το λόγο το ημιμεταβλητό κόστος μπορεί και να ονομαστεί και ως μικτό κόστος. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί ότι το άμεσο κόστος, που αναφέραμε παραπάνω, είναι από την φύση του πάντα μεταβλητό ενώ το έμμεσο κόστος μπορεί να είναι, ανάλογα και την περίπτωση βέβαια σταθερό ή ημιμεταβλητό

Εάν ληφθεί σαν κριτήριο το χρονικό σημείο που το κόστος θα βαρύνει ή θα αφαιρεθεί από τα έσοδα μιας χρονικής περιόδου, η διάκριση που μπορεί να γίνει είναι μεταξύ κόστους προϊόντος και κόστους περιόδου. Το κόστος άλλοτε εμφανίζεται χρονικά σαν περιουσιακό στοιχείο και στην συνέχεια μετατρέπεται σε έξοδο και άλλοτε είναι έξοδο από τη στιγμή δημιουργίας του. Για να υπάρξει σωστή μέτρηση του εισοδήματος ή του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης για μια χρονική περίοδο πρέπει να συσχετισθούν τα έξοδα και τα έσοδα της ίδιας περιόδου. Το κόστος ενός προϊόντος αποτελείται από όλα τα κόστη που έχουν σχέση με το προϊόν, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα κόστη αυτά ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και όταν ολοκληρωθεί η παραγωγή του αποθεματοποιούνται μαζί του. Όταν πωληθεί το προϊόν και δημιουργηθεί το έσοδο από την πώληση τότε δικαιολογείται το ότι τα κόστη αυτά έγιναν για να πραγματοποιηθούν έσοδα και έτσι το κόστος παραγωγής των παραχθέντων προϊόντων που έως εκείνη την ώρα αποτελούσε περιουσιακό στοιχείο

της επιχείρησης, μετατρέπεται σε έξοδο, το γνωστό κόστος πωληθέντων, που αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου.

Το κόστος που δεν συνδέεται απευθείας με το παραγόμενο προϊόν δεν αποθεματοποιείται και ονομάζεται κόστος περιόδου. Στη περίπτωση που το κόστος περιόδου γίνεται για να επιβαρύνει τα έσοδα ή το εισόδημα μιας μόνο χρονικής περιόδου ονομάζεται «δαπάνη εισοδήματος». Εάν ένα κόστος περιόδου γίνεται για να επιβαρύνει τα έσοδα ή το εισόδημα περισσότερων από μιας χρονικής περιόδου ονομάζεται «δαπάνη κεφαλαίου». Οι δαπάνες περιόδου εμφανίζονται στο ενεργητικό του Ισολογισμού και μετατρέπονται σε έξοδα τμηματικά ή περιοδικά.

Εάν ληφθεί σαν κριτήριο ο χρόνος το κόστος διακρίνεται σε ιστορικό ή προϋπολογιστικό. Το ιστορικό κόστος ονομάζεται επίσης και πραγματικό κόστος ή απολογιστικό επειδή για τον υπολογισμό του χρησιμοποιούνται πραγματικά δεδομένα δηλαδή έξοδα που ήδη έχουν συμβεί. Το προϋπολογιστικό ή μελλοντικό κόστος στηρίζεται σε εκτιμήσεις σχετικά με τα ποσά των εξόδων που θα συμβούν στο μέλλον. Επίσης υπάρχει και το κόστος ευκαιρίας το οποίο μπορεί σε περιπτώσεις όπου η επιχείρηση θα λαμβάνει μακροπρόθεσμες αποφάσεις δεσμεύοντας έτσι μεγάλα κεφάλαια, να συγκριθεί με το προϋπολογιστικό κόστος. Έτσι λοιπόν το κόστος ευκαιρίας ισούται με το όφελος που χάνει παίρνοντας μια συγκεκριμένη απόφαση και όχι μια εναλλακτική της. Η ανάγκη αναφοράς στο κόστος ευκαιρίας έρχεται στην επιφάνεια καθώς οι πηγές χρηματοδότησης μιας επιχείρησης όπως είναι λογικό, δεν είναι απεριόριστες.

Εάν ληφθούν σαν κριτήριο οι λειτουργίες της επιχείρησης, το κόστος διακρίνεται σε κόστος παραγωγής (βιομηχανοποίησης), κόστος διοίκησης, κόστος πωλήσεων ή διάθεσης και κόστος χρηματοδότησης. Το άθροισμα όλων των επιμέρους ειδών κόστους αποτελεί το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.

## **1.5 Ανάλυση Συνολικού Κόστους Λειτουργίας της Επιχείρησης**

Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος παραγωγής ή βιομηχανοποίησης μπορούν να ομαδοποιηθούν και κατά άλλο τρόπο ώστε να προκύψουν οι έννοιες του «αρχικού κόστους» και του «κόστους μετατροπής». Το αρχικό κόστος αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα άμεσα έξοδα, δηλαδή το κόστος που

συνδέεται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων. Το κόστος μετατροπής αποτελείται από την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, δηλαδή το κόστος που συνδέεται με την επεξεργασία των πρώτων υλών και την μετατροπή τους σε έτοιμα προϊόντα.<sup>6</sup>

Αν το συνολικό κόστος διαιρεθεί με τις μονάδες προϊόντος που παρήχθησαν θα προκύψει το ανά μονάδα συνολικό κόστος και αν σε αυτό προστεθεί και το ανά μονάδα προϊόντος κέρδος, το άθροισμα θα είναι η ανά μονάδα προϊόντος τιμή πωλήσεως. Στη συνέχεια γίνεται μια ανάλυση των επί μέρους παραγόντων που συνθέτουν το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.

### **Πρώτες Ύλες**

Είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους για τον λόγω του ότι επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν. Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνονται και άλλα υλικά τα οποία λόγω της μικρής τους αξίας σε σχέση με τα άλλα υλικά ονομάζονται «βοηθητικά υλικά». Αναλυτικότερα σαν πρώτες ύλες θεωρούνται:

Τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης και τα οποία θα αποθηκεύονται στην αποθήκη πρώτων υλών για να εξαχθούν από αυτήν όταν πρέπει να χρησιμοποιηθούν.

Τα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί αλλά ξαναχρησιμοποιούνται από την αποθήκη έτοιμων προϊόντων.

Τα ημικατεργασμένα που προχωρούν, σύμφωνα με την παραγωγική διαδικασία, από μια επεξεργασία σε άλλη ή από ένα τμήμα του εργοστασίου σε άλλο.

### **Άμεση Εργασία**

Είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργάτες οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλο το φάσμα των εργασιών από την αρχική μορφοποίηση μέχρι και την τελειοποίηση του προϊόντος, ανεξάρτητα από το εάν γίνεται χειρονακτικά ή μέσω του χειρισμού μηχανημάτων.

---

<sup>6</sup>Τσιμάρας Μ., Κόστος, Κοστολόγηση, Αθήνα, 1964

## **Άμεσα Έξοδα**

Είναι όλα εκείνα τα έξοδα τα οποία γίνονται για έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους, εκτός βέβαια από τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία, άρα πρέπει να επιβαρύνουν άμεσα και να συμπεριληφθούν στο άμεσο κόστος του. Τέτοια έξοδα μπορούν να είναι για παράδειγμα το ενοίκιο μιας μηχανής που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενός μόνο συγκεκριμένου προϊόντος ή τα έξοδα που αφορούν την συντήρηση του ίδιου μηχανήματος.

## **Γενικά έξοδα**

Είναι όλα τα υπόλοιπα έξοδα της επιχείρησης. Τα Γενικά έξοδα χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες: Εκείνα που αφορούν το Εργοστάσιο, εκείνα που αφορούν την Διοίκηση της Επιχείρησης, εκείνα που αφορούν τις Πωλήσεις ή την Διάθεση των προϊόντων και τέλος εκείνα που αφορούν την Χρηματοδότηση της επιχείρησης.

## **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα**

Είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα να μπουν στην Αποθήκη Έτοιμων Προϊόντων ή να σταλούν στον πελάτη και τα οποία θα βαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα, χωρίς όμως να μπορούν να αντιστοιχισθούν άμεσα με αυτά. Επειδή τα Βιομηχανικά έξοδα είναι μια έννοια με την οποία πολλοί μπερδεύονται ενδεικτικά θα παραθέσουμε κάποια παραδείγματα αυτών προσπαθώντας να ξεκαθαρίσουμε λίγο τα πράγματα. Δηλαδή Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αποτελούν:<sup>7</sup>

- Τα ενοίκια και τα ασφάλιστρα που πληρώνονται για το εργοστάσιο
- Η έμμεση εργασία, δηλαδή η εργασία η οποία προσφέρεται όχι για να γίνει επεξεργασία του προϊόντος αλλά για να υποβοηθηθεί η επεξεργασία αυτή.
- Η ενέργεια για να κινηθούν τα μηχανήματα του εργοστασίου, δηλαδή με απλά λόγια ο λογαριασμός της Δ. Ε. Η. που πληρώνει κάθε μήνα η επιχείρηση για την κίνηση των μηχανημάτων κτλ.

---

<sup>7</sup>Θωμά .Ι. Το Κόστος και η Τεχνική της Κοστολόγησης ,Εκδόσεις Μαϊάνδρος Θεσσαλονίκη 1988

- Οι υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή τα βοηθητικά τμήματα του εργοστασίου.
- Τα διάφορα αναλώσιμα υλικά τα οποία πολλές φορές ονομάζονται και έμμεσα υλικά
- Οι αποσβέσεις, η συντήρηση και οι επισκευές των κτιρίων του εργοστασίου, των μηχανημάτων, των εργαλείων κτλ
- Ο μισθός του διευθυντή του εργοστασίου

### **Γενικά Έξοδα Διοίκησης**

Είναι τα έξοδα που δημιουργούνται στα πλαίσια της διοίκησης της επιχείρησης, όπως είναι για παράδειγμα το ενοίκιο ή ο φωτισμός των κεντρικών γραφείων ή οι μισθοί κάποιων γραμματέων.

### **Γενικά Έξοδα Πωλήσεων ή Διάθεσης**

Είναι τα έξοδα που δημιουργούνται για να προωθηθούν οι πωλήσεις και να φτάσουν τα προϊόντα στον τελικό καταναλωτή.

### **Γενικά Έξοδα Χρηματοδότησης**

Είναι τα έξοδα που έχουν σχέση με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή αυτά που καταβάλλονται για την δανειοδότηση της.

## **1.6 Σκοπός και σημασία της Κοστολόγησης**

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο . Αυτό θα το επιτύχει μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup>Αβραμόπουλος Δ. Το πρόβλημα του Κόστους, Θεσσαλονίκη 196

1. Η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών
2. Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή, η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με τα αντίστοιχα άλλων ανταγωνιστικών επιχειρήσεων.
3. Το οικονομικό περιβάλλον, δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων κτλ
4. Οι συνθήκες παραγωγής, δηλαδή η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι των προμηθειών.
5. Το κόστος

Ο σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο αυτό παράγοντα, δηλαδή το κόστος.

Ο υπολογισμός λοιπόν του κόστους θα πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να βοηθούν τον διευθυντή σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Αυτό μας δείχνει ότι δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, μπορεί να είναι μεν πληροφοριακό αλλά υπολογίζοντας το κόστος να μην το λαμβάνει κανένας υπόψη του. Από την άλλη δεν μπορεί κανένας να πει πως το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα μιας επιχείρησης. Εκείνο το οποίο μπορεί να ειπωθεί με βεβαιότητα είναι ότι ουδείς «ικανός» διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις καλύτερες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε πληροφορίες οι οποίες σχετίζονται με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν διαφόρων ειδών προβλήματα όπως αν οι τιμές πωλήσεων θα πρέπει να τροποποιηθούν ή αν θα πρέπει να παραμείνουν ίδιες, εάν συμφέρει η αλλαγή κάποιου προμηθευτή για την ποιότητα και την εγκυρότητα των προμηθειών του ή εάν συμφέρει την επιχείρηση μια αύξηση του όγκου παραγωγής και πολλά άλλα τέτοιων και όχι μόνο ειδών προβλήματα. Πάντως είναι προφανές ότι για την

απάντηση αυτών των ερωτήσεων είναι σημαντικό να υπάρχει ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστασίου είτε ενός τμήματος του.

Εκτός από την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγή πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης. Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης η επιχείρηση πρέπει να έχει τον τρόπο να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμα και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

### **1.6.1 Γενικές Αρχές Κόστους.**

Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Το κόστος δηλαδή πρέπει να καταγράφεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς κόστους οι οποίοι περνάνε από το τμήμα του, και όχι από τους φορείς εκείνους που περνάνε από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας. Μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή είναι από τις βασικότερες αρχές της οικονομίας.

Όλα τα κόστη τα οποία συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όσο μικρά ή επουσιώδη και αν φαίνονται. Αυτό πρέπει να γίνεται ώστε να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους καθώς ένα κόστος που σήμερα είναι μικρό μπορεί στο μέλλον να διογκωθεί.



Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχουμε προαναφέρει και προηγουμένως η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντας τους πληροφορίες για το σχετικές με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν σχετίζεται με την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά σχετίζεται με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από την ίδια την επιχείρηση. Επομένως ο υπολογισμός του στο κανονικό αποτέλεσμα θα είχε ως αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Παραδείγματος χάριν η ζημιά από επώδυνες καιρικές συνθήκες ασυνήθιστες σε μηχανήματα δεν μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής για τον απλούστατο λόγο του ότι δεν δίνουν τίποτα σχετικά με την εικόνα λειτουργίας της επιχείρησης.

Ένα παρελθοντικό κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθοντικό κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους έχοντας ως δικαιολογία ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Τέτοιες ενέργειες όμως αλλοιώνουν την εικόνα απόδοσης της επιχείρησης. Για παράδειγμα εάν γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση του εργοστασίου στο πρώτο τρίμηνο της χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του τριμήνου αυτού, η επιβάρυνση του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό, προφανώς επειδή τότε διαπιστώθηκε η παράλειψη, αλλοιώνει την πληροφόρηση για το συγκεκριμένο τρίμηνο. Πάντως χρειάζεται προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους ως παρελθοντικό. Ένα κόστος είναι παρελθοντικό όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εφόσον όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίηση ενός κόστους πρόκειται να εμφανισθεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και βέβαια εκεί πρέπει να καταλογισθεί στην περίοδο κατά την οποία προκύπτει και το όφελος για την επιχείρηση.<sup>9</sup>

## **1.6.2 Μέθοδοι και Τεχνικές Κοστολόγησης**

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

---

<sup>9</sup>Τσιμάρης Μ., Κόστος, Κοστολόγηση, Αθήνα, 1964

επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός. Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας την οποία ακολουθεί μια συγκεκριμένη επιχείρηση. Υπάρχουν κατά βάση δύο τρόποι παραγωγής: η εξατομικευμένη παραγωγή και η συνεχής παραγωγή

Στην πρώτη περίπτωση οι φορείς του κόστους είναι διαφορετικοί μεταξύ τους ενώ στην δεύτερη όλοι είναι όμοιοι μεταξύ τους.

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Όπως έχει αναφερθεί η διοίκηση χρειάζεται την πληροφόρηση για μια πληθώρα λόγων. Άρα έχουν αναπτυχθεί διάφορες τεχνικές, με τις κυριότερες εξ αυτών να είναι η τεχνική του πλήρες κόστους, η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και η τεχνική του πρότυπου κόστους.<sup>10</sup>

Η τεχνική του πλήρες κόστους είναι βασισμένη στην ιδέα ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η ιδέα αυτή παρόλη την λογική που μεταφέρει μαζί της μειονεκτεί καθώς οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους, δηλαδή το κόστος που έχει πραγματοποιηθεί εξαιτίας αυτών ( άμεσο κόστος) και με εκείνο το οποίο δεν έχει πραγματοποιηθεί εξαιτίας αυτών

Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής καθώς παρέχει την ευχέρεια στην διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων της. Αυτό επιτυγχάνεται επιβαρύνοντας τους φορείς κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους, δηλαδή με τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν επιβαρύνουν τους φορείς κόστους, αλλά εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου. Το συγκεκριμένο γεγονός μπορεί να δικαιολογηθεί καθώς τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργούνται εξαιτίας του χρόνου και δεν είναι το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας εφόσον θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε ανεξαρτήτως του εάν υπάρχει ή όχι παραγωγή. Να σημειώσουμε όμως

---

<sup>10</sup>Καζατζής Χ, και Σώρρος Ι., Προβλήματα Και Εφαρμογές Λογισμού Και Διοίκησης Κόστους, Πειραιάς 2006

ότι και στην συγκεκριμένη τεχνική υπάρχει η δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση τα σταθερά έξοδα μετατρέπονται σε μεταβλητά.

Η τεχνική του πρότυπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν τη διοίκηση στον προγραμματισμό και στον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Προϋπολογισμός είναι ένα οικονομικό πρόγραμμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία των προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου είναι δυνατόν να συγκριθεί με το αναμενόμενο και να ελεγχθεί το εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε ή όχι. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπισθούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν κατάλληλα μέτρα για την βραχυχρόνια ή έστω μακροχρόνια διόρθωση τους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονίσουμε 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. Επομένως ο σκοπός προηγείται 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.

Δεν πρέπει να παραληφθεί να αναφερθεί ότι η λειτουργία της Λογιστικής Κόστους σε ότι έχει σχέση με την κοστολόγηση των προϊόντων, διέπεται κατά την εφαρμογή της από νομοθετικές ρυθμίσεις, διατάξεις και αποφάσεις όπως γίνεται και κατά την εφαρμογή των κανόνων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### 2.1 Εισαγωγή

Όπως έχει γίνει αντιληπτό έως τώρα η Κοστολόγηση γενικότερα και αλλά και η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα ειδικότερα είναι ένα μείζον θέμα με το οποίο έχουν ασχοληθεί ουκ ολίγοι οικονομολόγοι με την αποδοτικότητα της αλλά και με την μέθοδο εφαρμογής της. Στο παρόν κεφάλαιο λοιπόν θα παρουσιάσουμε τις απόψεις αλλά και τις μελέτες που έχουν περατωθεί από διάφορους οικονομολόγους παγκοσμίως όσον αφορά την Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα και αφορούν κυρίως παράγοντες επιτυχίας ή αποτυχίας του συστήματος το οποίο εξετάζουμε.

#### 2.2 Παρουσίαση Απόψεων και Μελετών

Σε παγκόσμιο επίπεδο, πολλές επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια έχουν σχεδιάσει και έχουν εφαρμόσει ένα σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα. Παρά τις πολυάριθμες επιτυχίες, υπάρχουν πολλές περιπτώσεις όπου οι επιχειρήσεις αντιμετώπισαν δυσκολίες με το ABC. Σε γενικές γραμμές οι έρευνες που ασχολούνται με την επιτυχία του ABC αποκαλούνται παραγοντικές μελέτες. Η εστίαση όπως είναι φυσικό γίνεται γύρω από τους παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχία ή την αποτυχία ενός συστήματος ABC.

Ο ορισμός της επιτυχούς εφαρμογής ενός συστήματος ABC είναι πολύπλοκος. Οι Anderson και Kaplan (1994) εξηγούν την αποτυχία (και όχι την επιτυχία) στην εφαρμογή ενός συστήματος ABC με την χρήση συμπεριφορικών μοντέλων αναφορικά με τον τρόπο και το λόγο που αντιστέκονται οι εργαζόμενοι στην εφαρμογή του ABC. Πιο συγκεκριμένα υποστηρίζουν ότι τα εμπόδια στην αλλαγή προέρχονται από τους αμυντικούς μηχανισμούς που οι μετέχοντες αναπτύσσουν για να προστατεύσουν τους εαυτούς τους από την σύγχυση και την

απειλή που προκαλούν οι νέες ιδέες. Οι Cobb et. Al. (1995) υποστηρίζουν ότι το ποικιλόμορφο εσωτερικό περιβάλλον (οι πρωτοβουλίες της διοίκησης, οι αλλαγές στο προσωπικό και η μεταβολή στις προτεραιότητες) είναι λογικό να προκαλεί δυσκολίες στην εφαρμογή ενός συστήματος όπως το ABC. Ο Shieldsto 1995, εντόπισε ορισμένους παράγοντες θετικά συσχετισμένους με την επιτυχία του ABC: την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, την δημιουργία συνδέσμων με ανταγωνιστικές στρατηγικές, την σύνδεση της αξιολόγησης επίδοσης με την ανταμοιβή, την εκπαίδευση στην εφαρμογή του ABC την ύπαρξη μη-λογιστικής περιουσίας και την επάρκεια σε πόρους. Η απουσία αυτών των παραγόντων συντελεί στην αποτυχία του ABC.

Ο Malmi(1997) δίνει δύο προσεγγίσεις για την εξήγηση της φαινομενικής αποτυχίας ενός συστήματος ABC. Πρώτον, πολλές φορές το ABC θεωρείται αποτυχημένο, εάν δεν οδηγεί σε δράσεις. Όμως ακόμα και χωρίς δράσεις, η πληροφορία του ABC μπορεί να εκληφθεί ως αξιόλογη. Όταν χρησιμοποιείται για την υποστήριξη λήψης στρατηγικών αποφάσεων, η επιτυχία του ABC δεν μπορεί να στηρίζεται στα αποτελέσματα της ανάλυσης, ούτε στις ενέργειες που γίνονται βάση αυτών των συμπερασμάτων, αλλά στην ικανότητα παροχής σωστής διάγνωσης της κατάστασης. Μειώνοντας την αβεβαιότητα και παρέχοντας μια πιο στερεή βάση για στρατηγικές αποφάσεις το ABC μπορεί να αποδειχθεί μεγάλης αξίας ακόμη και χωρίς συνεπαγόμενες ενέργειες και χωρίς καμία αλλαγή στις προτιθέμενες αποφάσεις. Ουσιαστικά, κάποιες από τις αποκαλούμενες αποτυχίες του ABC μπορεί να μην είναι αποτυχίες, αλλά αποτέλεσμα της περιορισμένης προοπτικής στην λήψη των αποφάσεων που υιοθετείται για την αξιολόγηση των προγραμμάτων ABC.

Δεύτερον συχνά υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στις πηγές αντίστασης στην εφαρμογή ενός συστήματος ABC. Συνεπώς, δεν θα πρέπει να αναζητάτε η πηγή της αντίδρασης απλά στο περιεχόμενο του νέου συστήματος ( με το οποίο διαφωνούν κάποιες ομάδες ) ή στην διαδικασία της εφαρμογής ( καθώς κάποιες ομάδες μπορεί να μην έχουν συμπεριληφθεί στον σχεδιασμό και στο χτίσιμο του συστήματος), αλλά στο σύνολο των παραγόντων και των ομάδων συμφερόντων που σχετίζονται με το ABC.

Σε αντίθεση με τον Malmi ο Krumwiede (1998) εντοπίζει την επιτυχία ενός τέτοιου συστήματος στη χρήση του ABC για την λήψη των αποφάσεων, πέρα από την λογιστική λειτουργία. Κατά τον Krumwiede ακόμη και αν το ABC περιορίσει σημαντικά τις διαστρεβλώσεις στα παραγωγικά κόστη, πιθανότατα δεν θα

εφαρμοστεί αν η επιχείρηση δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει την καλύτερη πληροφόρηση για το κόστος της διαδικασίας λήψης των αποφάσεων.

Σε άρθρο του καθηγητή κ. Δημήτριου Γκίνογλου παρουσιάζονται τα συμπεράσματα σχετικής έρευνας που έγινε το 1999 στις Ελληνικές παραγωγικές επιχειρήσεις και αφορούσε τις σχέσεις αυτών με το ABC από την έρευνα προέκυψε ότι:<sup>11</sup>

- Ο αριθμός των επιχειρήσεων που μέχρι σήμερα έχουν υιοθετήσει το ABC παραμένει σχετικά μικρός. Ωστόσο έχουν αρχίσει να διαμορφώνονται και στην Ελλάδα οι κατάλληλες συνθήκες (ανταγωνισμός αγοράς, διοικητικό management υψηλού επιπέδου, αναγκαιότητα παροχής έγκυρων και έγκαιρων πληροφοριών και άλλα) οι οποίες καθιστούν αναγκαία την εφαρμογή του
- Οι οικονομικές μονάδες σε ποσοστό 85% πιστεύουν ότι τα υπάρχοντα συστήματα κοστολόγησης καλύπτουν πλήρως τις ανάγκες τους
- Όσες οικονομικές μονάδες υιοθέτησαν το ABC σε σημαντικό βαθμό επηρεάστηκαν από αυτό σε ότι αφορούσε το κόστος για την τιμολόγηση των προϊόντων, ενώ σε μικρότερο βαθμό επηρεάζονταν οι αποφάσεις που σχετίζονταν με την κερδοφορία των προϊόντων και με την αύξηση ή την μείωση της παραγωγής.
- Σε ποσοστό γύρω στο 67% των οικονομικών μονάδων υπάρχει έντονη πίεση για μείωση του κόστους, ενώ στο 65% αυτών τα γενικά κόστη αυξάνονται περίπου με την ίδια αναλογία του συνολικού κόστους
- Το 16% των οικονομικών μονάδων δεν γνωρίζει το κόστος των βασικών δραστηριοτήτων της
- Γνώση για την κερδοφορία του κάθε πελάτη της έχει μόνο το 50% περίπου των οικονομικών μονάδων
- Σε 3% ανέρχεται το ποσοστό των οικονομικών μονάδων που αναθέτει την υιοθέτηση του ABC σε κάποιον φορέα έξω από την μονάδα
- Το ποσοστό αυτών που χρησιμοποιούν ειδικό πακέτο λογισμικού για την εφαρμογή του ABC ανέρχεται στο 2%

---

<sup>11</sup>Δημήτριος Γκίνογλου, «Η Μελέτη του Κόστους με Βάση τις Δραστηριότητες ως Αντίδραση στην Πρόκληση των Νέων Τεχνολογιών του 21<sup>ου</sup> αιώνα» - Μειονεκτήματα της μεθόδου ABC. , Περιοδικό Έψιλον 7, Περίοδος Β – 21/12/2001, Τεύχος 8 σελ 2588

- Το 10% των μονάδων συνδέει το ABC με τα υπόλοιπα πληροφοριακά συστήματα

Ο κ. Γκίνογλου επίσης το 2001 αναφέρει ορισμένα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι επιχειρήσεις ώστε να έχουν περισσότερο θετικά αποτελέσματα από την εφαρμογή του ABC, πιο συγκεκριμένα περισσότερο πιθανό να αποκομισθούν οφέλη από την εφαρμογή της μεθόδου ABC είναι για τις επιχειρήσεις που διαθέτουν τουλάχιστον ένα από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:<sup>12</sup>

- Προϊόντα που να διαφέρουν σε ποσότητα, πολυπλοκότητα ή ακόμα και μέγεθος παρτίδων
- Αλλαγή και αυξητικές τάσεις στα παραπάνω στοιχεία από τη στιγμή που εγκαταστάθηκε το προηγούμενο κοστολογικό σύστημα
- Υψηλά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα τα οποία έχουν και αυξητικές τάσεις.
- Άγνοια του πραγματικού τρέχοντος κόστους από χρηματοοικονομικά στελέχη που θα έπρεπε να γνωρίζουν τα σχετικά στοιχεία προκειμένου να τιμολογήσουν προϊόντα ή να δώσουν τιμές σε διαγωνισμούς.
- Σημαντικές αλλαγές και γενικά αναπτυσσόμενο τεχνολογικό περιβάλλον όσον αφορά το χώρο στον οποίο κινείται η επιχείρηση, αυτοματοποίηση ή ανασχεδιασμό γραμμών παραγωγής

Ακόμη θα πρέπει να τονίσουμε ότι συχνά η έρευνα σχετικά με την εφαρμογή αλλαγών σε ένα σύστημα, όπως είναι η υιοθέτηση του ABC, θεμελιώνεται στη βάση της ύπαρξης μόνο οικονομικών κινήτρων για καινοτομία. Επομένως ο ορισμός της επιτυχίας ή της αποτυχίας ενός τέτοιου προγράμματος εξαρτάται από την επίτευξη ενός ορισμένου σταδίου εφαρμογής, όπου τα νέα δεδομένα χρησιμοποιούνται με συνηθισμένους ή απρόβλεπτους τρόπους για την βελτίωση της οικονομικής αποτελεσματικότητας. Όμως στην πραγματικότητα τα κίνητρα είναι πιο σύνθετα, οικονομικής και θεσμικής φύσεως και αφορούν ποικίλες ομάδες συμφερόντων τόσο εντός όσο και εκτός της οργάνωσης. Μέσα από αυτό το πρίσμα ένα πρόγραμμα ABC μπορεί να είναι πιο επιτυχημένο για μια ομάδα συμφερόντων και ταυτόχρονα αποτυχημένο για μια άλλη.

---

<sup>12</sup>Ginoglou, Dimitrios. "Optimization Distribution Of Activity Based Costing Using Agent Based Technologies." *European Research Studies Journal* 13.3 (2010)

Ο Brewer (1998) σημειώνει ότι σε θεωρητικό επίπεδο, υπάρχει ισχυρή ομοφωνία αναφορικά με την υπεροχή του ABC σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ως προς τον υπολογισμό των παραγωγικών κοστών και την διαχείριση των κοστών των διαδικασιών. Όμως σε πρακτικό επίπεδο πολλές επιχειρήσεις αποτυγχάνουν στην προσπάθεια εφαρμογής και διατήρησης του ABC. Μια πιθανή εξήγηση αυτών των αποτυχιών, κατά τον Brewer, μπορεί να βρίσκεται σε συμπεριφορικές και όχι σε τεχνικές μεταβλητές. Η συμπεριφορική έρευνα έχει παράσχει πλήθος χρήσιμων γνώσεων αναφορικά με τη διαχείριση της ανθρώπινης πλευράς των εφαρμογών του ABC. Ο Brewer εξέτασε τη σχέση μεταξύ εθνικής κουλτούρας και ABC χρησιμοποιώντας δεδομένα από μια πολυεθνική επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε Η.Π.Α. και σε Μαλαισία. Αν λάβουμε υπόψη το πλήθος των πολυεθνικών εταιριών που επενδύουν εκτός των συνόρων της έδρας τους, οι διασυνοριακές καινοτομίες της διοικητικής λογιστικής αποκτούν ιδιαίτερη σημασία.

Ο Brewer βασίστηκε στις αξίες της κουλτούρας που σχετίζονται με την εργασία, όπως τις όρισε ο Hofstede το 1993.

Οι αξίες αυτές είναι οι εξής:<sup>13</sup>

- Διαφορά Δύναμης: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο σε μια κουλτούρα η ανισότητα μεταξύ ανθρώπων θεωρείται φυσιολογική και λειτουργική
- Ατομικότητα: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο σε μια κουλτούρα προτιμάται η αυτονομία και η ομαδικότητα
- Αποφυγή αβεβαιότητας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο μια κουλτούρα δέχεται εύκολα ή δύσκολα την αβεβαιότητα και την ασάφεια
- Αρσενικός χαρακτήρας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο η κουλτούρα δίνει έμφαση στην επίτευξη των αποτελεσμάτων, στον ηρωισμό, στην διεκδικητικότητα και στην υλική επιτυχία
- Κομφουκιανικός χαρακτήρας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο η κουλτούρα εστιάζει στα μακροχρόνια ή στα βραχυχρόνια αποτελέσματα. Υψηλές τιμές σε αυτή τη τιμή δείχνουν ένα μακροχρόνιο προσανατολισμό

Ο Brewer χρησιμοποίησε στην έρευνα του τις δύο πρώτες αξίες, τη διαφορά δύναμης και την ατομικότητα. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι στη

---

<sup>13</sup>Brewer, Peter C. "National culture and activity-based costing systems: a note." *Management Accounting Research* 9.2 (1998)



Μαλαισία η επιτυχία του ABC ήταν μεγαλύτερη σε σχέση με τις Η.Π.Α.. Πάντως ο Brewer αναφέρεται στην αναγκαιότητα διενέργειας μιας σειράς ερευνών για την παγίωση κάποιων στοιχείων σχετικών με την επίδραση της εθνικής κουλτούρας στην επιτυχία του ABC.

Σύμφωνα με τον Anderson (2002) η αντιληπτή σημαντικότητα του έργου της ανάπτυξης του πρώτου μοντέλου ABC επηρεάζεται σημαντικά από την εκπαίδευση των μελών της ομάδας εφαρμογής του ABC. Το ίδιο συμβαίνει και με το επίπεδο του ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει το κάθε εργοστάσιο. Το επίπεδο της συνοχής της κάθε ομάδας αυξάνεται όσο βελτιώνονται οι αντιλήψεις της σημαντικότητας του έργου και της ικανότητας αντιμετώπισης συγκρούσεων της ομάδας. Η πολυπλοκότητα του μοντέλου ABC επηρεάζεται από τρεις παράγοντες: την παρουσία εξωτερικού συμβούλου ABC, το επίπεδο του εξωτερικού ανταγωνισμού και την ικανότητα επίλυσης των όποιων συγκρούσεων εντός της ομάδας εφαρμογής του συστήματος ABC. Εν τέλει ενώ ο βαθμός πολυπλοκότητας του μοντέλου δεν επηρεάζει σημαντικά τον χρόνο που χρειάζεται για την ολοκλήρωση του μοντέλου, ένα υψηλότερο επίπεδο συνοχής της ομάδας οδηγεί σε πιο γρήγορη ανάπτυξη του πρώτου μοντέλου ABC.

Θα πρέπει επίσης να αναφερθούμε στις έρευνες σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης των συστημάτων ABC από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι έρευνες στο Ηνωμένο Βασίλειο στις αρχές της δεκαετίας του 1990 παρουσίαζαν δείκτες υιοθέτησης του ABC κοντά στο 10% των επιχειρήσεων. Όμως μελέτες στις Η.Π.Α. ανέφεραν σημαντικά μεγαλύτερους δείκτες υιοθέτησης. Πιο συγκεκριμένα οι Shimand και Sudit (1995) ανέφεραν ποσοστό υιοθέτησης που ανέρχονταν στο 27% του συνόλου των εξεταζόμενων επιχειρήσεων ενώ ο Hrisak (1996) ποσοστό της τάξης του 53%

Ακόμη οι Baird et. Al. σημειώνουν ότι ενώ σε γενικές γραμμές οι έρευνες στην Αυστραλία παρουσιάζουν χαμηλούς δείκτες υιοθέτησης του ABC από τις Αυστραλιανές επιχειρήσεις οι Chenhall και Lanfield-Smith (1998) ανέφεραν ένα πολύ υψηλότερο ποσοστό υιοθέτησης της τάξης του 56%.

Ακόμη οι Innesand και Mitchel διαπίστωσαν το 1995, σε μεταγενέστερη έρευνα τους ποσοστό υιοθέτησης της τάξης του 20% για οργανώσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο, σε αντίθεση με ποσοστό 6% προηγούμενης έρευνας που είχε πραγματοποιηθεί με ελάχιστα χρόνια διαφοράς από την προηγούμενη. Μάλιστα ο Krumwiede (1997,

1998) αναφέρει ότι σύμφωνα με την μελέτη του Cost Management Group (CMG) του 1996 περίπου οι μισές από τις επιχειρήσεις που ανταποκρίθηκαν στην έρευνα (49%) είχαν υιοθετήσει το ABC, ενώ το ποσοστό αυτό το 1995 ήταν αρκετά χαμηλότερο (41%). Επίσης σύμφωνα με τον Krumwiede (1997) το 61% των μη-βιομηχανικών επιχειρήσεων της έρευνας του CMG ανέφεραν ότι εφαρμόζαν το ABC ενώ αντίθετα μόνο το 45% των βιομηχανικών επιχειρήσεων είχαν προχωρήσει στην υιοθέτηση του.

Μια εξήγηση για το χαμηλό βαθμό υιοθέτησης του ABC στο πρώτο μισό της δεκαετίας του 1990 πιθανόν να είναι η χρονική υστέρηση της λογιστικής, το χρονικό χάσμα μεταξύ της ανάπτυξης μιας καινούργιας θεωρίας και της εφαρμογής της στην πράξη. Πάντως οι Baird et al (2004) θεωρούν ότι το φαινόμενο της εύρεσης διαφορετικών ποσοστών υιοθέτησης, ακόμη και στην ίδια χρονική στιγμή και στον ίδιο τόπο από διαφορετικούς ερευνητές, είναι πιθανό να οφείλεται και στον τρόπο μοντελοποίησης και προσδιορισμού της έννοιας του ABC που αυτοί μελετούν

Υπάρχουν σαφώς και πιο πρόσφατες μελέτες, έρευνες και δημοσιεύσεις όσον αφορά την Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα. Είναι ένα μεγάλο θέμα της Λογιστικής και καθημερινά Κοστολόγοι την μελετούν ούτως ώστε να καταλήξουν σε συμπεράσματα για αυτήν.

Σε συνέντευξη του ο Donald M. Berwick το 2013 καταλήγει, σε μια μελέτη του που πραγματοποίησε για την ABC, πως μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την μέτρηση της αξίας των πρωτοβουλιών βελτίωσης της διαδικασίας. Μπορεί να εφαρμοστεί με επιτυχία σε ένα περιβάλλον υγειονομικής περίθαλψης για να αξιολογήσει το κόστος μιας συγκεκριμένης διαδικασίας φροντίδας του ασθενούς. Με την εφαρμογή της μελέτης ήταν σε θέση να απεικονίσουν εξοικονόμηση κόστους σχεδόν 46% από την αρχική τιμή ενώ ο χρόνος εργασίας μειώθηκε σε 33%. Χρησιμοποιώντας χάρτες ροής της διαδικασίας κατέστη δυνατό να δουν πιθανές περιοχές αποταμιεύσεων και να προσαρμόσουν ύστερα το συγκεκριμένο χάρτη αναλόγως.

Το 2013 οι Petru Steffea και ο Karim Abbas πραγματοποίησαν μια έρευνα έχοντας ως στόχο να αναφέρει τις παραμέτρους που επηρεάζουν την αύξηση της αποδοτικότητας των επιδόσεων με χρήση των συστημάτων ABC εντός ορισμένων επιχειρήσεων μεταποίησης στην Αίγυπτο. Οι συγγραφείς χρησιμοποίησαν την μέθοδο έρευνας για να περιγράψουν και να αναλύσουν αυτές τις παραμέτρους σε ορισμένες Αιγυπτιακές επιχειρήσεις. Επίσης ο πληθυσμός της έρευνας ήταν και Αιγυπτιακής κατασκευής επιχειρήσεις. Χρησιμοποιώντας λοιπόν ερωτηματολόγια, ο αριθμός των ληφθέντων ερωτηματολογίων ήταν 386 (από 19 συνολικά Αιγυπτιακές επιχειρήσεις

παραγωγής) κατά το δεύτερο εξάμηνο του 2013. Εν τέλει τα αποτελέσματα των παραμέτρων έδειξαν (σε ποσοστά επίδρασης στην αύξηση της αποτελεσματικότητας) 20% για την καλή κατανόηση των διεργασιών παραγωγής, 19% στο βαθμό επιδείξεων με την μέθοδο των ντοκιμαντέρ, 18% σωστές επιλογές από τον διευθυντή του κόστους για την ενεργοποίηση των συστημάτων ABC, 16% την ανάπτυξη του μελλοντικού σχεδιασμού, 14% ανάλυση του κόστους ποσοτικών και υπολογιστικών μεθόδων αντίστοιχα.

Ο καθηγητής Jadranka Karić σε δημοσίευση σε ηλεκτρονικό περιοδικό τον Ιανουάριο του 2014 με θέμα την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα συμπεραίνει ότι, η ABC δεν είναι μόνο μια νέα προσέγγιση για τον υπολογισμό του κόστους, αλλά επίσης είναι και μια παραδοχή ποιότητας προσαρμοσμένη στις σύγχρονες ανάγκες μιας εταιρίας. Βασισμένος στις προηγούμενες παραδοχές η βασική ποιότητα στην προσέγγιση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι:<sup>14</sup>

- Ακριβέστερος υπολογισμός των εξόδων αντικείμενων του κόστους καθώς χρησιμοποιεί μια νέα τεχνική καταλληλότερη για την κατανομή των γενικών εξόδων
- Η χρησιμοποίηση των επιχειρηματικών μεθόδων της κοστολόγησης σε πρόπονα βαθμό παρέχει κατανόηση και έλεγχο των επιχειρηματικών διαδικασιών καθώς και για τις τρέχουσες δραστηριότητες αλλά και για τα διαφανή κόστη
- Η επικέντρωση στις εκροές των διαδικασιών και δραστηριοτήτων δεν γίνεται μόνο για το που αντλούνται οι πόροι της επιχείρησης για λόγους κατανάλωσης αλλά παρέχει επίσης και πληροφορίες για τους σκοπούς του μανάτζμεντ.
- Ένας αριθμός από οικονομικές αλλά και μη-οικονομικές μεταβλητές κυρίως διευκολύνουν τις εταιρίες των μετρήσεων για την μόνιμη απόδοση των επιχειρήσεων.
- Αξιόπιστες πληροφορίες για την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης προτείνουν την μείωση αλλά ακόμα και την εξάλειψη δραστηριοτήτων οι οποίες δεν προσφέρουν διευκολύνσεις ή επιθυμητές υπηρεσίες και γενικότερα δεν αφήνουν ικανοποιημένους τους καταναλωτές.

---

<sup>14</sup>Karić, Jadranka. "ACTIVITY BASED COSTING-ABC." *Business Consultant /Poslovni Consultants* 6.32 (2014).

Την πρώτη Φλεβάρη του 2014 ο John Oladele δημοσιεύει στο «International Journal of Information, Business and Management» έρευνα που αφορά επιχειρήσεις που βρίσκονται στο Χρηματιστήριο της Νιγηρίας. Σε αυτή την έρευνα αναφέρει πως κάθε Βιομηχανική Οργάνωση πρέπει να παλέψει σκληρά προκειμένου να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι άλλων οργανισμών ιδίως αυτών που παράγουν υποκατάστατα προϊόντα, έτσι ώστε να μπορέσουν να παραμείνουν επίκαιρα. Η ένταση του ανταγωνισμού της επιχείρησης στην αγορά (ές) της στην εκτέλεση κοστολογικών συστημάτων καθώς υψηλής έντασης ανταγωνισμός αυξάνει σε πολύ σημαντικό βαθμό την σημαντικότητα για ακριβής πληροφορίες για το κόστος. Σε ανταγωνιστικές αγορές, είναι πολύ πιθανό οι ανταγωνιστές να εκμεταλλευτούν κάθε κοστολογικό λάθος. Προηγούμενες μελέτες που αναφέρονταν στην επίδραση που έχει ο ανταγωνισμός σε μοντέρνες τεχνικές κοστολόγησης είχαν αντικρουόμενα αποτελέσματα. Χρησιμοποιώντας μια δειγματοληπτική έρευνα, η μελέτη εξετάζει την επίδραση που έχει η εφαρμογή της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα στον ανταγωνισμό μεταξύ Νιγηριανών επιχειρήσεων. Τα δεδομένα ελήφθησαν με την χρήση δομημένου ερωτηματολογίου που χορηγήθηκε σε 500 Λογιστές, μεταξύ των οποίων υπήρχαν Λογιστές Κόστους, Λογιστές Διοίκησης και Οικονομικοί Διευθυντές και βρίσκονται σε πλήρη απασχόληση από 24, τυχαία επιλεγμένες, επιχειρήσεις που έχουν μετοχές στο Νιγηριανό Χρηματιστήριο. Το αποτέλεσμα της ανάλυσης παλινδρόμησης έδειξε ότι υπάρχει υψηλή συσχέτιση μεταξύ της εφαρμογής της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα και του επιπέδου ανταγωνιστικότητας στις Νιγηριανές επιχειρήσεις εντός αλλά και εκτός αυτών. Συνίσταται επίσης ότι οι μελλοντικές μελέτες θα πρέπει να διερευνήσουν την επίδραση και άλλων συγκυριακών παραγόντων όπως για παράδειγμα η ποικιλία προϊόντων και άλλα. Η παραπάνω έρευνα λοιπόν συγχέει τα επίπεδα του ανταγωνισμού με την Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY BASED COSTING - ABC)**

#### **3.1 Εισαγωγή**

Στα προηγούμενα δύο κεφάλαια αναλύσαμε τις βασικές έννοιες της Διοικητικής Κοστολόγησης αλλά και μια βιβλιογραφική επισκόπηση πάνω στο θέμα της Κοστολόγησης Κατά Δραστηριότητα.. Στο παρόν κεφάλαιο λοιπόν θα παρουσιάσουμε το κυρίως θέμα της Εργασίας, το οποίο είναι η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα. Ξεκινώντας από κάποια Ιστορικά στοιχεία συνεχίζουμε στην παρουσίαση βασικών εννοιών, σε βασικών χαρακτηριστικών αλλά και σε μια μέθοδο σχεδιασμού. Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα είναι μια μέθοδος η οποία είναι ταυτόχρονα πολύ απλή, αλλά και πολύ σύνθετη και για το λόγο αυτό ο σχεδιασμός της και η εκτέλεση της ποικίλουν από επιχείρηση σε επιχείρηση. Στην συνέχεια θα παρουσιάσουμε τους στόχους της αλλά και τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που ενδείκνυται να την χρησιμοποιούν. Θα παρουσιάσουμε επίσης την υιοθέτηση της από τις Ελληνικές επιχειρήσεις αλλά και έναν έλεγχο της απόδοσης της σε Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών καθώς αυτές λειτουργούν διαφορετικά σε σχέση με τις βιομηχανικές Επιχειρήσεις. Κλείνοντας αντιμετωπίζοντας πλέον πιο σφαιρικά το θέμα θα δείξουμε ορισμένα θετικά αλλά και αρνητικά από την εφαρμογή της.

#### **3.2 Ιστορικά Στοιχεία**

Η ιδέα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα ξεπρόβαλε στις αρχές της δεκαετίας του 1980 εξαιτίας κάποιων δυσαρεσκειών που είχαν εκφρασθεί εκείνη την περίοδο για τις παραδοσιακές μεθόδους επιμερισμού των εξόδων. Εκφραστής αυτής της καινούργιας μεθόδου υπήρξε ο καθηγητής Robert Cooper ο οποίος ανέπτυξε την ιδέα

μιας επιχείρησης ως αλυσίδα αλληλένδετων δραστηριοτήτων πραγματοποιώντας μελέτες.

Το αποτέλεσμα διεξάχθηκε από δύο σπουδαστές που χρειάστηκαν μια μέθοδο κοστολόγησης. Η Αμερικανική κυριαρχία με την μαζική παραγωγή έχανε έδαφος καθώς η καταναλωτική αγορά άρχισε να αλλάζει. Νέοι τρόποι εργασίας εμφανίστηκαν στο προσκήνιο, όπως η αυτοματοποίηση, η προσαρμογή στους καταναλωτές και η διαφοροποίηση των προϊόντων που αυτό επηρέασε και τον υπολογισμό τους. Το διοικητικό λογιστικό σύστημα λοιπόν χρειάστηκε να ανανεωθεί και τα προγράμματα στους υπολογιστές βελτιώθηκαν καθώς όλοι είχαν τα παραδοσιακά προγράμματα.

Το ABC εμφανίστηκε σαν ένας καινούργιος καλύτερος τρόπος διανομής γενικών εξόδων στα προϊόντα και βοήθησε στην τιμολόγηση και στη παροχή σωστών διοικητικών αποφάσεων. Επίσης ήταν ένα ειδικό σύστημα καθώς οι διευθυντές ίσως στηρίζονταν βλέποντας τα παγκόσμια ρίσκα από τις πιο ανταγωνιστικές και μεγάλες αγορές. Παρόλα αυτά εμφανίστηκαν και κάποιες αμφιβολίες στις αρχές του 1990 οι οποίες αναθεώρησαν την αξιοπιστία του ABC ( Jones και Dugdale, 2002)

Κατά την διάρκεια του 1990 τα συστήματα ABC αναπτύχθηκαν και υλοποιήθηκαν σε πολλές βιομηχανικές εταιρίες σε όλο τον κόσμο, όπως για παράδειγμα η Hewlett-Packard και Tektronix στις Η.Π.Α. η Siemens στη Γερμανία και η Ericsson και η Kanthal στη Σουηδία. Παράλληλα αναπτύχθηκαν και πολλές έρευνες. Για παράδειγμα ο Bjornenak (1997) μελέτησε την ABC στο βιομηχανικό τομέα της Νορβηγίας και βρέθηκε ότι από τις 70 εταιρίες, οι 30 είχαν αρχίσει την μέθοδο ABC, αλλά οι περισσότερες την είχαν δεχτεί σαν ιδέα και κυρίως οι μεγάλες που είχαν τις τεχνικές υποδομές για να την υποστηρίξουν. Σημαντικό ήταν επίσης και ένα άλλο συμπέρασμα της έρευνας του, το γεγονός ότι η μεγαλύτερη μάζα των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούσαν την μέθοδο ήταν, εταιρίες με πολύ μεγάλα έμμεσα κόστη.

Στα τέλη του 1990 και στα πρώτα χρόνια της καινούργιας χιλιετίας, η έρευνα ολοκληρώθηκε για το ABC όπου συμπεριλάμβανε το συνδυασμό εταιρίες κατασκευαστικές και εταιρίες παροχής υπηρεσιών. Για παράδειγμα ο Baird, ο Harisson και ο Reeve (2004) λένε ότι λίγοι υιοθετούν την μέθοδο ABC αλλά με το πέρασμα του χρόνου όλο και περισσότερες επιχειρήσεις ξεκινούν να την εφαρμόζουν. Πιστεύουν ότι αυτό έγινε καθώς ο ορισμός του ABC δεν ήταν ξεκάθαρος. Υπάρχουν ακόμα πιθανότητες ότι το ABC στην πραγματικότητα να έχει υιοθετηθεί σε διάφορα τμήματα επιχειρήσεων, αλλά αυτό να μην είχε αναγνωρισθεί προηγουμένως. Ο Baird

et al, (2004) ερευνήσε 400 Αυστραλιανές επιχειρήσεις και ανακάλυψε ότι στην πραγματικότητα ένα μεγάλο ποσοστό ( πάνω από 75%) χρησιμοποιούσε το ABC. Δεν ήταν όμως τόσοι αυτοί που υιοθέτησαν το ABC σε υψηλό επίπεδο, αλλά κυρίως σε μονομερή συστήματα, όπως συστήματα αναλύσεων (γνωστοποίηση των δραστηριοτήτων) ή ανάλυσης κοστολογημένης δραστηριότητας (γνωστοποίηση του κόστους) για κάθε δραστηριότητα που χρησιμοποιήθηκαν πρωτίστως, γιατί μελετήθηκαν αρκετά. Η μέθοδος γινόταν πιο σημαντική όταν έπρεπε να πάρει αποφάσεις και να δώσει πληροφορίες για τα κόστη.

Οι Innes, Mitchell και Sinclair (2000) διεξήγαγαν έρευνα σε 64 Αμερικανικές εταιρίες, το 1994, για να δούνε πόσες από αυτές χρησιμοποιούσαν το ABC και επέστρεψαν σε αυτές το 1999 για να δούνε πως συνέχιζε να λειτουργεί η επιχείρηση. Ανακάλυψαν ότι η χρήση και το ενδιαφέρον για το ABC δεν είχε αυξηθεί με το πέρασμα του χρόνου. Ο αριθμός των χρηστών είχε μειωθεί σε κατασκευαστικό υπηρεσιακό και οικονομικό τομέα. Στις εκτιμήσεις τους είχε βρεθεί ότι οι μεγάλες και οικονομικές επιχειρήσεις ήταν πιο πιθανό να χρησιμοποιούν το ABC. Ο καθένας είχε διαφορετικό λόγο για να χρησιμοποιεί την κοστολόγηση βάση δραστηριότητας. Τα πιο διαδεδομένα ήταν η μείωση του κόστους, η κοστολόγηση και η καταμέτρηση διεκπεραίωσης. Επιπλέον κάποιοι χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο για την αποδοτικότητα των προϊόντων, την ανάπτυξη στρατηγικής και την λειτουργία της ενημέρωσης του προσωπικού. Αυτοί που την χρησιμοποιούσαν μέχρι το 1999 όποτε και τελείωσε η έρευνα (17,5% και μόνο σε μερικά τμήματα της επιχείρησης) έδειξε ότι είχαν επιτυχία.

Ο Drury και ο Tayles (Drury 2000) πραγματοποίησαν κάποια έρευνα στην Αγγλία και ανακάλυψαν ότι οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών είναι πιο πιθανόν να εφαρμόζουν την ABC. Γύρω στο 51% των οικονομικών και παροχής υπηρεσιών εταιριών, είχαν την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων, εν συγκρίσει με το 15% ολόκληρης της βιομηχανίας.

### 3.3 Χαρακτηριστικά της ABC

Η ABC είναι μια κοστολογική προσέγγιση που κατανέμει το κόστος σε προϊόντα, υπηρεσίες ή είναι βασισμένη στους καταναλωτές ανάλογα με την κατανάλωση που προκαλείται από τις διάφορες δραστηριότητες. Η παραδοχή αυτής της προσέγγισης είναι, ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παρέχει η επιχείρηση είναι το αποτέλεσμα κάποιων δραστηριοτήτων. Αυτές οι δραστηριότητες απαιτούν την χρήση κάποιων πόρων και έτσι δημιουργείται το κόστος μέσω της χρήσης αυτών. Οι πόροι αναφέρονται σε δραστηριότητες και οι δραστηριότητες αναφέρονται σε στοιχεία κόστους βασισμένα στις δραστηριότητες. Το κόστος ανά δραστηριότητα λοιπόν αναγνωρίζει τη σχέση των στοιχείων του κόστους με τις δραστηριότητες.

Μια δραστηριότητα είναι μια σειρά από στόχους εργασίας που έχουν μια ορισμένη εισροή και μια ορισμένη εκροή. Δίνοντας ένα παράδειγμα ξεκινώντας από κάτι απλό όπως είναι το σερβίρισμα φαγητού σε ένα εστιατόριο, το οποίο αποτελεί μια δραστηριότητα. Ξεκινάει με την παραγγελία του πελάτη το οποίο είναι η εισροή και περιλαμβάνει καθήκοντα όπως είναι η αναγραφή της παραγγελίας από τον σερβιτόρο, η αναφορά της ύστερα στον μάγειρα και το μάζεμα των πιάτων όταν πλέον είναι έτοιμη. Η εκροή έρχεται όταν το φαγητό εν τέλει σερβιριστεί στο τραπέζι. Οι δραστηριότητες χρησιμοποιούν πόρους όπως: άνθρωποι, χώροι, προμηθευτές κτλ. Οι πόροι τους οποίους χρησιμοποιούμε σε μια δραστηριότητα δημιουργούν το κόστος της δραστηριότητας. Ένα μείγμα από συνδεδεμένες δραστηριότητες συγκροτεί μια διαδικασία. Πίσω στο παράδειγμα μας με το εστιατόριο οι δραστηριότητες του να κλείσει κανείς τραπέζι, να σερβιριστεί το φαγητό, να καθαριστεί το τραπέζι και να παραδοθεί στο τέλος ο λογαριασμός στον πελάτη φτιάχνουν την λεγόμενη διαδικασία εξυπηρέτησης ενός πελάτη στο εστιατόριο.

Ας δούμε ποια είναι η διαχείριση αυτού του κοστολογικού συστήματος. Η διοίκηση του κόστους ανά δραστηριότητα (Activity Based Management-ABM) είναι η συστημική καταγραφή και τεκμηρίωση των κύριων δραστηριοτήτων σε μια εταιρία ή οργανισμό. Η καταγραφή αυτή έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να αποκαλύπτει τι προκαλεί τη λειτουργία της κάθε δραστηριότητας. (φορέας), το κόστος της δραστηριότητας, πόσο χρόνο απαιτεί και πόσο καλά εκτελείται (ποιότητα). Το Activity Based Management λοιπόν βοηθά τη διοίκηση και της επιτρέπει να επανασχεδιάζει τις εργασίες και τις διαδικασίες της και να κάνει βελτιώσεις στους τομείς του κόστους, της ποιότητας και του χρόνου, όπου εκτελούνται οι



δραστηριότητες. Ένας τρόπος που το ABM βοηθά τη διοίκηση κόστους είναι μειώνοντας τις εργασίες που δεν χρειάζονται κατά τις δραστηριότητες και συνεπώς το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Ένας ακόμη τρόπος βοήθειας για την διοίκηση κόστους είναι ότι μειώνει το κόστος ελαχιστοποιώντας τις δραστηριότητες που προσφέρουν αξία στον καταναλωτή

Το ABC κατανέμει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα σε φορείς κόστους όπως προϊόντα και υπηρεσίες αναγνωρίζοντας τις πηγές και τις δραστηριότητες όπως επίσης και το κόστος τους και ότι άλλο χρειάζεται για να παραχθεί το τελικό προϊόν ή υπηρεσία. Ένα στοιχείο κόστους εκτιμά τους πόρους που δίνουν το κόστος μιας μονάδας σε μια δραστηριότητα, και μετά κάθε πόρος κατανέμεται στο προϊόν ή στην υπηρεσία πολλαπλασιάζοντας το κόστος κάθε δραστηριότητας με τη συνολική δραστηριότητα που υπήρξε σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Το ABC είναι ένα σύστημα που διατηρεί και θέτει μέσα στις διαδικασίες τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πληροφορίες για τους πόρους μιας εταιρίας που χρησιμοποιούνται ανά δραστηριότητα, τα στοιχεία κόστους, τους φορείς κόστους και ακόμα τους δείκτες μέτρησης της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων. Επίσης κατανέμει το κόστος σε δραστηριότητες και σε φορείς κόστους.

Η προσέγγιση του ABC θεωρεί πως οι πόροι των γενικών εξόδων δεν έχουν καταναλωθεί όλοι σαν ποσοστό στον αριθμό των παραγόμενων μονάδων. Έτσι τα συστήματα της ABC αναγνωρίζουν μέχρι και δύο παραπάνω τύπους βάσεων σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα. «Batch level» βάσεις και «Product level» βάσεις. Σύμφωνα με την πρώτη προσέγγιση θεωρείται ότι οι εισερχόμενοι πόροι έχουν καταναλωθεί ως άμεσο ποσοστό με τον αριθμό των παρτίδων για κάθε τύπο παραγόμενου προϊόντος. Σύμφωνα με την δεύτερη προσέγγιση θεωρείται ότι συγκεκριμένοι εισερχόμενοι πόροι έχουν καταναλωθεί για την ανάπτυξη ή την δυνατότητα παραγωγής διαφορετικών προϊόντων. Τέλος υπάρχουν και ιεραρχικά και δύο ανώτεροι τύποι βάσεων: η «facility level» και η «unity level»

Οι τέσσερις διαφορετικοί τύποι βάσεως (facility, unit, batch, product) είναι σχεδιασμένοι για να απεικονίσουν τα οικονομικά των σύγχρονων παραγωγικών διαδικασιών. Οι δραστηριότητες που εκτελούνται σε αυτές τις διαδικασίες μπορούν να περιγραφούν ακολουθώντας την παρακάτω ιεραρχία:<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup>Παλλάς, Βασίλειος, Απόστολος Κόλιτσόπουλος. "Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων." (2014).

1. **Facility level**: δραστηριότητες που απλά συντηρούν την κατασκευαστική διαδικασία μιας εγκατάστασης
2. **Unity level**: δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα
3. **Batch level**: δραστηριότητες που εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια παρτίδα προϊόντος
4. **Product level**: δραστηριότητες που εκτελούνται όταν απαιτείται για να βοηθήσουν στην παραγωγή του κάθε διαφορετικού προϊόντος.

Από αυτές τις κατηγορίες που χρησιμοποιούνται σε ένα σύστημα ABC οι τρεις πρώτες περιέχουν είδη κόστους που μπορούν άμεσα να αποδοθούν σε μεμονωμένα προϊόντα. Η τέταρτη κατηγορία περιέχει είδη κόστους που είναι κοινά σε μια ποικιλία προϊόντων και μπορεί να καταμεριστεί σε προϊόντα αυθαίρετα.

Για τους σκοπούς της κοστολόγησης προϊόντων οι κοστολογικές λειτουργίες των καινοτόμων επιχειρήσεων μπορούν επαρκώς να περιγραφούν σαν γραμμικοί μετασχηματισμοί που αποτελούντο σύνολο των βάσεων κόστους. Ενδιαφέρον επίσης παρουσιάζει ότι οι πιο πολύπλοκοι μετασχηματισμοί του ABC για το προσανατολιζόμενο στην παραγωγή κόστος, περιέχουν δύο παραπάνω κατηγορίες από τον απλούστερο μετασχηματισμό unit based, ο οποίος εκφράζει τα συνολικά κόστη σαν απλά το σύνολο του σταθερού κόστους συν το μεταβλητό κόστος, και αυτά μαζί πολλαπλασιαζόμενα με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα είναι μια μέθοδος κοστολόγησης στην οποία οι δραστηριότητες μιας εταιρίας είναι οι κύριοι φορείς κόστους. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα μετρά το κόστος και την λειτουργία των δραστηριοτήτων και επιμερίζει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων σε διαφορετικούς φορείς κόστους όπως είναι για παράδειγμα τα προϊόντα ή οι πελάτες και είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τους.

### **3.4 Σχεδιασμός Εφαρμογής της μεθόδου**

Στην συνέχεια προχωράει ο σχεδιασμός του συστήματος ο οποίος αποτελείται από τέσσερις φάσεις.<sup>16</sup>

#### **3.4.1. 1<sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού**

Στην πρώτη φάση γίνεται συστηματική ανάλυση των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή ενός αγαθού η παροχή μιας υπηρεσίας. Καταγράφονται δηλαδή με τη σειρά όλες οι δραστηριότητες που καταναλώνουν κόστη, οι χρόνοι τους και ελέγχεται κατά πόσο καθεμιά από αυτές προσθέτει ή όχι αξία στην τελική εκροή. Η λεπτομερής καταγραφή των δραστηριοτήτων γίνεται με χρήση διαγραμματικής ροής, επιτόπια παρατήρηση, συνεντεύξεις και συμπλήρωση ερωτηματολογίων και με κάθε άλλο πρόσφορο τρόπο. Ο χαρακτηρισμός των δραστηριοτήτων σαν πρόσθετων ή όχι αξία γίνεται με κριτήριο την επίπτωση της διαδικασίας αυτής στη χρησιμότητα που δέχεται ο τελικός χρήστης του προϊόντος. Σημαντική είναι επίσης η γνώση των ποιοτικών χαρακτηριστικών που ενσωματώνει το προϊόν. Τα χαρακτηριστικά αυτά αδυνατούν να καταγράψουν τα συμβατικά λογιστικά συστήματα. Στην συνέχεια ακολουθεί εντοπισμός των αιτιών που οδηγούν σε καθυστερήσεις, υπερβολικές φύρες, ελαττωματικά προϊόντα και μη ισόρροπες διαδικασίες και καταγράφονται οι διάφοροι δείκτες απωλειών. Τέλος γίνεται προσπάθεια εξάλειψης ή περιορισμού των δραστηριοτήτων που μεταφέρουν πρόσθετη αξία

#### **3.4.2. 2<sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού**

Σε δεύτερη φάση καθορίζονται τα κέντρα δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή τα τμήματα εκείνα της παραγωγικής διαδικασίας για τα οποία η διοίκηση θέλει ξεχωριστή πληροφόρηση ως προς το κόστος λειτουργίας τους. Ο αριθμός όμως των πιθανών δραστηριοτήτων και κατά επέκταση των βάσεων καταλογισμού που καθεμία επιβάλλει μπορεί να είναι εξαιρετικά μεγάλος. Για διευκόλυνση των σχετικών

---

<sup>16</sup> Baumol, William J, and Alfred G. Walton. "Full Costing, Competition and Regulatory Practice." *Yale Law Journal* (1973): 639-655.

υπολογισμών και βελτίωση της επιταχυμένης ακρίβειας είναι χρήσιμη η κατάταξη όλων των δραστηριοτήτων σε μια από τις παρακάτω κατηγορίες:

### **Δραστηριότητες του τμήματος παραγωγής**

**Και εδώ διακρίνονται 2 κατηγορίες:**<sup>17</sup>

**A) Δραστηριότητες επιτελούμενες σε κάθε παραγόμενη μονάδα (Unit level activities):** Είναι δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται απευθείας με τα παραγόμενα προϊόντα ή τις παραγόμενες υπηρεσίες αρά αποτελούν και το συνολικό όγκο παραγωγής. Αποτελούν κρίκους της αλυσίδας παραγωγής, επιτελούνται ομοιόμορφα επάνω σε κάθε παραγόμενη μονάδα και εντοπίζονται με διαδικασίες χαρτογράφησης της παραγωγικής διαδικασίας. Παράδειγμα αυτής της διαδικασίας αποτελούν βάση καθημερινών επαγγελμάτων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει ο υπάλληλος μιας τράπεζας προκειμένου να εγκρίνει την χορήγηση ενός δανείου σε έναν πελάτη, ένας γιατρός για να πραγματοποιήσει ένα check-up σε ασθενή του κτλ.

**B) Δραστηριότητες επιτελούμενες σε κάθε παρτίδα παραγόμενων προϊόντων (Batch-level activities):** Τέτοιες δραστηριότητες είναι οι ρυθμίσεις μηχανών, έκδοση τιμολογίων πώλησης, τοποθέτηση παραγγελιών αγοράς κτλ. Εδώ τα κόστη είναι συνάρτηση του αριθμού των παρτίδων και όχι του αριθμού των περιεχομένων μονάδων σε κάθε παρτίδα. Αντίθετα από τις δραστηριότητες επί των μονάδων, οι δραστηριότητες ανά παρτίδα απαιτούν έκαστη την δημιουργία ενός ξεχωριστού κέντρου δραστηριότητας για την παρακολούθησή τους.

### **Δραστηριότητες Υποστηρικτικές της Παραγωγής (Process Support Activities)**

Είναι εκείνες που δεν συμμετέχουν άμεσα στην αλυσιδωτή διαδικασία παραγωγής αλλά με την ύπαρξή τους στις παρυφές της διασφαλίζουν την επιτυχία της. Στην

---

<sup>17</sup> Baumol, William J., and Alfred G. Walton. "Full Costing, Competition and Regulatory Practice." *Yale Law Journal* (1973): 639-655.

συγκεκριμένη φάση μπορούν να ενταχθούν εργασίες συντήρησης, σχεδιασμού, ελέγχου και διασφάλισης της ποιότητας παραγωγή

### **Δραστηριότητες σχετιζόμενες με συγκεκριμένα προϊόντα ή γραμμές προϊόντων (Product-line related activities)**

Εκτελούνται για να υποστηρίξουν την παραγωγή συγκεκριμένου τύπου εκροών ή την λειτουργία συγκεκριμένης γραμμής παραγωγής και δεν επηρεάζουν άλλους τύπους προϊόντων που τυχόν παράγει η επιχείρηση ή άλλες γραμμές παραγωγής που λειτουργούν σε αυτήν. Συγκεκριμένα εδώ μπορούμε να εντάξουμε την διαχείριση των αποθεμάτων των αναγκαίων εξαρτημάτων για την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων, τροποποίηση προδιαγραφών για να καλυφθούν συγκεκριμένες απαιτήσεις της αγοράς, ανάπτυξη ειδικών παραγωγικών ή ελεγκτικών ρουτινών σε περίπτωση αυτοματοποιημένης παραγωγής, διαφορετικές απαιτήσεις σε ασφάλεια και συντήρηση του τελικού προϊόντος και άλλα. Κατά το ABC απαιτείται η δημιουργία ξεχωριστού κέντρου δραστηριότητας για κάθε δραστηριότητα που σχετίζεται με συγκεκριμένα προϊόντα ή γραμμές παραγωγής.

### **Δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης ή εργοστασίου (Organization/ Facility level activities)**

Εδώ εντάσσονται οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την γενική Διοίκηση, την υποδομή και την δημιουργία κατάλληλων συνθηκών για την υλοποίηση της παραγωγικής διαδικασίας. Αμοιβές στελεχών (πλην βέβαια του τμήματος παραγωγής), ασφάλιση, θέρμανση, διάφοροι φόροι, συντήρηση και ασφάλεια κτιρίων, εγκαταστάσεις σίτισης και ψυχαγωγίας προσωπικού. Τα κόστη αυτά δεν θα έπρεπε να μεταφέρονται και να επιβαρύνουν τα τελικά προϊόντα . Ο λόγος είναι η αναγκαστική αυθαιρεσία που ενέχει αυτή η κατανομή ελλείψει πραγματικού αιτιατού παράγοντα (casual factor) που να συνδέει τα γενικά κόστη σε επίπεδο επιχείρησης με τα τελικά προϊόντα. Ωστόσο στην πράξη όλες οι επιχειρήσεις προχωρούν περισσότερο ή λιγότερο σε αυτήν την κατανομή με κίνδυνο να διαμορφώσουν λάθος στοιχεία για το τελικό κόστος των προϊόντων τους και βέβαια να οδηγηθούν σε λήψη

λάθος σχετικών αποφάσεων. Το κόστος των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων στα πλαίσια του ABC προτείνεται να παρακολουθείται σαν ένα ενιαίο κέντρο δραστηριότητας.

### **Δραστηριότητες σε επίπεδα πελάτη ή αγοράς (Customer / Market- related activities)**

Είναι όσες δραστηριότητες επιτελούνται για να υποστηρίξουν την δημιουργία προϊόντων που εξυπηρετούν ειδικές απαιτήσεις συγκεκριμένων πελατών ή τμημάτων αγοράς. Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να ποικίλουν σημαντικά από πελάτη σε πελάτη, όχι μόνο ως προς τα σχετικά τεχνικά στοιχεία συγκεκριμένου προϊόντος αλλά και ως προς τις απαιτούμενες προσπάθειες για να κερδισθεί και να διατηρηθεί ο συγκεκριμένος πελάτης ή τμήμα αγοράς. Οι δραστηριότητες αυτές αποτέλεσαν κάποια στιγμή ξεχωριστή ομάδα λόγω της αυξανόμενης σημασίας τους η οποία οφείλεται στην εισαγωγή νέων μεθόδων και στοιχείων Marketing και παραγωγής. Μπορούν να αναγνωριστούν πολλά επίπεδα τέτοιων δραστηριοτήτων όπως επίπεδο πελάτη, καναλιού διανομής, γεωγραφικού τομέα αγοράς κτλ.

Ο παραπάνω διαχωρισμός σε πέντε κατηγορίες δραστηριοτήτων είναι ένας από τους πολλούς ανάλογους δυνατούς συνδυασμούς. Πολλοί είναι εκείνοι οι συγγραφείς οι οποίοι προτείνουν διαφορετική κατάταξη και άλλο αριθμό ιεραρχήσεων. Η τελική επιλογή είναι φυσικά απόφαση των χρηματοοικονομικών στελεχών της επιχείρησης τα οποία θα πρέπει να διαμορφώσουν εκείνο τον ιδανικό αριθμό κέντρων δραστηριοτήτων που να συμβάλουν στον ορθότερο υπολογισμό του κόστους εφαρμογής της λειτουργίας του συστήματος. Προφανώς όσο περισσότερο αυξάνεται ο αριθμός και η ανομοιομορφία των παραγόμενων προϊόντων, τόσο θα αυξάνεται και ο απαιτούμενος αριθμός τέτοιων κέντρων. Μετά από έρευνες που έχουν διεξαχθεί ο ελάχιστος αριθμός τέτοιων κέντρων για οποιαδήποτε επιχείρηση είναι το 8, σαν επιθυμητός μεταξύ 10 και 15 και σαν μέγιστος αριθμός θεωρείται το 25.

### 3.4.3. 3<sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού

Η Τρίτη φάση σχεδιασμού περιλαμβάνει την κατανομή του κόστους στις διάφορες δραστηριότητες. Δηλαδή αφού χωρισθεί η παραγωγική διαδικασία σε διακριτές δραστηριότητες, αμοιβαία αποκλειόμενες αλλά αθροιστικά συμπληρωματικές, εντοπίζονται οι συντελεστές καταλογισμού του κόστους (cost drivers) που χαρακτηρίζουν την κάθε δραστηριότητα. Πρόκειται δηλαδή για το πρώτο στάδιο καταλογισμού. Τα άμεσα έξοδα κάθε δραστηριότητας αποδίδονται απευθείας σε αυτήν ενώ τα λοιπά έξοδα που αφορούν δύο ή περισσότερες δραστηριότητες κατανέμονται αναλογικά με βάση τον επιλεγθέντα συντελεστή κατανομής. Σημαντικά στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη είναι :<sup>18</sup>

- η διατήρηση, εφόσον αυτό είναι δυνατό της διάκρισης των προς κατανομή εξόδων, σε σταθερά και σε μεταβλητά.
- η επιλογή προϋπολογισθέντων μεταβλητών, εφόσον ο καταλογισμός γίνεται στην αρχή της χρήσης και έχει σκοπό την κοστολόγηση των προϊόντων ή πραγματικών μεταβλητών εξόδων εφόσον ο καταλογισμός γίνεται στο τέλος της χρήσης με σκοπό τον εντοπισμό των αποκλίσεων από τις προϋπολογισθείσες επιδόσεις.
- ο καταλογισμός των προϋπολογισθέντων και όχι των πραγματικών σταθερών εξόδων στις διάφορες δραστηριότητες.
- σε περίπτωση αδυναμίας διάκρισης των εξόδων σε σταθερά και σε μεταβλητά, η επιλογή του πλέον κατάλληλου συντελεστή καταλογισμού
- ο εντοπισμός και η πρότερη τακτοποίηση των αμοιβαίων παροχών μεταξύ των δραστηριοτήτων.

Στοιχεία κόστους βέβαια για την επιχείρηση είναι όλοι οι αναλωθέντες συντελεστές παραγωγής όπως η εργασία, το κεφάλαιο, οι αποσβέσεις των παγίων της, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα και πολλά άλλα. Η καλύτερη πληροφόρηση για όλα τα παραπάνω προέρχεται από το γενικό καθολικό της επιχείρησης το οποίο όμως θα πρέπει να αναμορφωθεί προκειμένου να παρέχει στοιχεία ανά δραστηριότητα. Κρίσιμο στοιχείο εδώ είναι ο σωστός συσχετισμός των

---

<sup>18</sup>Ittner, Christopher D., David F. Larkers and Taylor Randall. "The activity-based cost hierarchy, production policies and firm profitability." *Journal of Management Accounting Research* 9 (1997): 143-162

δραστηριοτήτων με τα αναλωθέντα στοιχεία κόστους. Ο συσχετισμός αυτός μπορεί να γίνει με απευθείας μετρήσεις ή με εκτιμήσεις όχι όμως και με αυθαίρετες παραδοχές. Οι μεταβλητές οι οποίες αποδίδουν με επιτυχία την αιτιατή σχέση μεταξύ των αναλώσεων παραγωγικών συντελεστών και δραστηριοτήτων και άρα παρακολουθούν και εξηγούν ικανοποιητικά το κόστος κάθε δραστηριότητας ονομάζονται συντελεστές καταλογισμού του κόστους. Οι συντελεστές αυτοί αποτελούν δομικό στοιχείο του κάθε κοστολογικού συστήματος και βεβαίως το ίδιο ισχύει και για την ABC. Πολλοί διαφορετικοί τέτοιοι συντελεστές μπορούν να χρησιμοποιηθούν ακόμη και για την ίδια δραστηριότητα, η τελική επιλογή τους θα πρέπει να συνεκτιμήσει ζητήματα ακρίβειας, περιπλοκότητας και κόστους εφαρμογής του συστήματος. Θα πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη διάφορα ποιοτικά στοιχεία όπως η σπανιότητα των πρώτων υλών, σταθερότητα των τιμών τους, η κάλυψη σχετικών τεχνολογικών απαιτήσεων, οι ανάγκες επανεκπαίδευσης του προσωπικού και διάφορα άλλα τέτοια.

#### **3.4.4. 4<sup>η</sup> Φάση Σχεδιασμού**

Στην τέταρτη φάση έχουμε κατανομή του κόστους που είχε αθροιστεί ανά δραστηριότητα στους τελικούς φορείς κόστους, προϊόντα και υπηρεσίες. Πρόκειται δηλαδή για το δεύτερο στάδιο καταλογισμού της διασταδιακής διαδικασίας που είναι η κοστολόγηση με βάση τις λειτουργικές δραστηριότητες. Σημαντική και στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι και η επιλογή των κατάλληλων συντελεστών καταλογισμού έτσι ώστε να αναγκαία στοιχεία να είναι εύκολα αποκτήσιμα και αντιπροσωπευτικά του βαθμού κατανάλωσης κάθε δραστηριότητας από τις τελικές εκροές. Η οικονομική εφικτότητα των αναγκαίων μετρήσεων υπήρξε για χρόνια ο κύριος ανασταλτικός παράγοντας χρήσης τέτοιων συντελεστών και επετεύχθη μόνο μετά την εισαγωγή υψηλής αυτοματοποίησης (H/Y, ηλεκτρονικά συστήματα μετρήσεων) και νέων μεθόδων οργάνωσης παραγωγής στις σύγχρονες επιχειρήσεις. Αυτός είναι και ο λόγος που το ABC πρωτοιοθετήθηκε και απέδωσε τα μέγιστα σε επιχειρήσεις που κάνουν χρήση υψηλής τεχνολογίας. Η αποδοχή του πλέον κατάλληλου cost driver θα πρέπει να γίνει μόνο αφού βεβαιωθούμε ότι μετράει με επαρκή ακρίβεια την ανάλωση της δραστηριότητας από τα διάφορα προϊόντα. Για τους σχετικούς υπολογισμούς χρησιμοποιούνται στατιστικές μέθοδοι, κυρίως



συσχέτιση και παλινδρόμηση. Επιβάλλεται να γίνει ομαδοποίηση παρεμφερών δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούν τον ίδιο συντελεστή κόστους, προκειμένου να βελτιώσουμε την αποτελεσματικότητα της μεθόδου σε σχέση με το κόστος εφαρμογής της. Κατά τον σχεδιασμό του συστήματος θα πρέπει να ληφθούν δύο αλληλένδετες αποφάσεις σε σχέση με:<sup>19</sup>

- Τον αριθμό των προς χρήση συντελεστών καταλογισμού του κόστους
- Την επιλογή των συγκεκριμένων συντελεστών

Οι αποφάσεις αυτές είναι αλληλένδετες διότι ανάλογα με το είδος των επιλεχθέντων συντελεστών αλλάζει και ο αριθμός των cost drivers που είναι αναγκαίοι για να επιτευχθεί ο επιθυμητός βαθμός ακρίβειας. Κατά καιρούς έχουν προταθεί διάφορα μοντέλα αριστοποίησης που προσπαθούν να εξισορροπήσουν τα οφέλη από τον περιορισμό των cost drivers με τις πληροφοριακές απώλειες που επιφέρει ο περιορισμός αυτός.

Εν τέλει η δομή ενός συστήματος ABC θα διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση. Το υπόδειγμα αυτό μπορεί να είναι απλό με ένα ή δύο κέντρα δραστηριότητας σε κάθε επίπεδο ( μονάδα, παρτίδα, προϊόν, εργοστάσιο) ή σύνθετο με πολλά τέτοια κέντρα. Σημαντικό είναι επίσης να αναφέρουμε ότι και τα λοιπά κέντρα τα οποία αποφέρουν κόστος, εκτός από το τμήμα της Παραγωγής, δηλαδή τα έξοδα το τμήμα Διοίκησης, Προμηθειών, Μάρκετινγκ και τα λοιπά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα μπορούν να κατανεμηθούν κάτω από ένα σύστημα ABC στα τελικά προϊόντα. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η δυνατότητα του καταλογισμού των σταθερών εξόδων τους στα διάφορα προϊόντα . Εξάλλου ως προς τα ανιχνεύσιμα σταθερά κόστη, η κατάταξη τους είναι εύκολη ακόμα και από την συμβατική κοστολόγηση. Ως όμως προς τα κοινά σταθερά κόστη, είναι κρίσιμη η εφαρμογή του ABC για την ορθή κατανομή τους στα συμμετάσχοντα σε κάθε δραστηριότητα προϊόντα.

---

<sup>19</sup>Lere, John C. "Activity-based costing: a powerful tool for pricing." *Journal of Business & Industrial Marketing* 15.1 (2000): 23-33.

### 3.5 Στόχος της ABC

Αυτό το νέο σύστημα κοστολόγησης δημιουργήθηκε προκειμένου να κατανοήσει και να διαχειριστεί το έμμεσο κόστος. Πρόκειται για ένα σύστημα που κάνει πολλά περισσότερα από το να κοστολογεί προϊόντα. Δίνει πληροφορίες στα στελέχη για το τι δημιουργεί τα κόστη και πως αυτά να το διαχειριστούν.

Η ABC είναι το πρώτο πραγματικό σύστημα διαχείρισης κόστους και αυτό γιατί δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι η διαχείριση κόστους θεωρείται μια τέχνη και όχι μόνο επιστήμη

Το σύστημα ABC χωρίς να παρακάμπτει τον υπολογισμό του κόστους των φορέων, σαν κύριο σκοπό έχει την κατάλληλη χρησιμοποίηση όλων των στοιχείων της οικονομικής μονάδας που κοστολογεί, με απώτερο στόχο την καλύτερη οργάνωση, σχεδιασμό και προγραμματισμό, καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο όλων των δραστηριοτήτων αυτής της μονάδας. Η ABC κατανέμει τα κόστη στα προϊόντα ή στους πελάτες, με βάση τους πόρους που καταναλώνουν. Το σύστημα προσδιορίζει τα κόστη των δραστηριοτήτων, όπως του συστήματος μιας μηχανής, της αγοράς των πρώτων υλών κτλ και μετά αποτυπώνει αυτές τις δραστηριότητες σε ένα συγκεκριμένο προϊόν ή πελάτη που προκαλεί την δραστηριότητα.

Συνεπώς το κόστος του προϊόντος περιλαμβάνει όλα τα κόστη αυτών των δραστηριοτήτων. Τα έμμεσα κόστη αποτυπώνονται σε συγκεκριμένα προϊόντα και όχι αυθαίρετα σε όλα τα προϊόντα. Έτσι η διοίκηση μαθαίνει να ελέγχει την εμφάνιση των δραστηριοτήτων και άρα μαθαίνει να ελέγχει και τα κόστη.

#### Η ABC:<sup>20</sup>

- Είναι ένα σύστημα για σχεδιασμό
- Δεν προσπαθεί να καθιερώσει ένα θεωρητικό ή πραγματικό (π.χ. ιστορικό) κόστος
- Αντανακλά τις καλύτερες εκτιμήσεις της επιχείρησης σχετικά με το πόσο θα κοστίσει η παραγωγή προϊόντων στο μέλλον.
- Είναι ένα σύστημα διοικητικής λογιστικής και όχι μια έρευνα.

---

<sup>20</sup>Briers, Michael, and Wai Fong Chua. "The role of actor-networks and boundary objects in Management Accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing." *Accounting, Organizations and Society* 26.3 (2001): 237-269

- Είναι ένα σύστημα που κοστολογεί προϊόντα, δημιουργεί προϋπολογισμούς, μετράει επιδόσεις και αποτιμά τα αποθέματα. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα καταρρίπτει το μύθο του σταθερού κόστους. Με τη χρήση των σημερινών συστημάτων κοστολόγησης, οι λογιστές θεωρούν ότι πολλά κόστη είναι σταθερά, γιατί απλούστατα δεν ξέρουν πώς να ελέγξουν αυτά τα κόστη. Εντούτοις τα κόστη αυτά είναι σταθερά μόνο σε συγκεκριμένο χρονικό ορίζοντα.

Σε μακροχρόνια περίοδο φυσικά όλα τα κόστη είναι μεταβλητά., με την προϋπόθεση πάντα ότι κατανοούμε την αιτία που δημιουργεί το κόστος. Αυτή είναι και η ουσία της επιχειρηματικής στρατηγικής, να κάνουμε όλα τα κόστη να λειτουργούν προς το συμφέρον μας.

Η ABC επιτρέπει το προσδιορισμό των πολιτικών, των συστημάτων ή των διαδικασιών που ωθούν τις δραστηριότητες και δημιουργούν το κόστος. Επίσης μας δίνει τη δυνατότητα μέσω της ανακάλυψης του τι πραγματικά οδηγεί το κόστος, να μειώσουμε τα σταθερά κόστη, όπως έξοδα πωλήσεων, σχεδιασμού και μηχανικής. Στην μακροχρόνια περίοδο μια επιχείρηση μπορεί να πουλήσει το εργοστάσιο της, να μεταφερθεί σε άλλη χώρα ή ακόμα και να σταματήσει εντελώς μια δραστηριότητα της. Μέσω της ABC η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίσει τις δραστηριότητες που δημιουργούν το κόστος, προκειμένου να είναι σε θέση να ελέγξει τα κόστη της και να καθορίσει τη πορεία της.

### **3.6 Χαρακτηριστικά των Επιχειρήσεων που Χρησιμοποιούν την ABC**

Η ABC είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε επιχειρήσεις που έχουν τα παρακάτω χαρακτηριστικά<sup>21</sup> :

- Παραγωγή μεγάλης γκάμας προϊόντων ή υπηρεσιών
- Υψηλά έμμεσα κόστη, τα οποία δεν είναι αναλογικά με το μοναδιαίο όγκο του κάθε προϊόντος.

---

<sup>21</sup>Turney, Peter BB. "Activity based costing." *The Performance Breakthrough*. London: CLA (1996).

- Αυτοματισμούς που κάνουν πολύ πιο δύσκολο τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους στα προϊόντα, με τη χρήση των παραδοσιακών βάσεων, δηλαδή της άμεσης εργασίας.
- Περιθώρια κέρδους που δεν μπορούν να προσδιοριστούν εύκολα.
- Δύσκολα προϊόντα στην κατασκευή που εμφανίζουν υψηλά κέρδη και αντίστοιχα εύκολα στην κατασκευή προϊόντα που εμφανίζουν ζημίες.

Οι επιχειρήσεις που έχουν τα προηγούμενα χαρακτηριστικά θα θέλουν να επαναξιολογήσουν το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης τους και να εφαρμόσουν την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα. Για να γίνει αυτό, θα πρέπει η επιχείρηση πρώτα να προσδιορίσει τα κέντρα κόστους. Για να ομαδοποιηθούν αυτά τα κέντρα η διοίκηση θα πρέπει να εξετάζει και να λαμβάνει υπόψη της τη γεωγραφική εγγύτητα του εξοπλισμού, τα προσδιορισμένα κέντρα αρμοδιοτήτων, το μέγεθος του κόστους των προϊόντων και να διατηρεί τα κέντρα κόστους σε έναν εύκολα διαχειρίσιμο αριθμό. Τα κόστη θα πρέπει πρώτα να κατανεμηθούν στα κέντρα κόστους και μετά να επιμερισθούν στα προϊόντα.

### **3.7 Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα σε Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών.**

Οι Βιομηχανικές επιχειρήσεις για τις οποίες εξετάζουμε σε αρκετό βαθμό παραπάνω μπορούν να επιμερίσουν σημαντικά συστατικά στοιχεία κόστους (όπως άμεσα υλικά και άμεση εργασία) στα αντίστοιχα προϊόντα. Έτσι τα έμμεσα κόστη αποτελούν ένα πολύ μικρότερο ποσοστό του συνολικού κόστους. Ακόμα οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών θα πρέπει να παρέχουν πολλούς από τους πόρους τους που σχετίζονται με την πρόοδο και τις διακυμάνσεις στη χρήση πόρων δραστηριοτήτων από ανεξάρτητες υπηρεσίες και πελάτες. Αυτά τα είδη κόστους στα παραδοσιακά συστήματα, θεωρούνται σταθερά και άσχετα για την λήψη των περισσότερων αποφάσεων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα η ανάλυση κερδοφορίας να μην βοηθάει στην λήψη των αποφάσεων

Στο συγκεκριμένο κομμάτι θα αναλύσουμε την παρουσία της εξεταζόμενης μεθόδου στον κλάδο των υπηρεσιών, δηλαδή σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Σκοπός είναι να απαντηθούν τα παρακάτω βασικά ερωτήματα:<sup>22</sup>

- Είναι εύκολο να εφαρμοστεί σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών;
- Ποια μορφή θα έχει;
- Είναι διαφορετική από αυτή που χρησιμοποιείται στην βιομηχανία;
- Χρειάζονται κάποιες ειδικές τροποποιήσεις;
- Έχει επιτυχία η εφαρμογή της;
- Έδωσε τα στοιχεία που έπρεπε στη διοίκηση;
- Είναι το κόστος της εφαρμογής αρνητικός παράγοντας για την υιοθέτηση της;

Όταν χρησιμοποιούμε τον όρο επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, εννοούμε τους οργανισμούς που παράγουν τα λεγόμενα «άυλα προϊόντα», τα οποία δεν μπορούν να μετρηθούν σε φυσικές μονάδες. Παραδείγματα τέτοιων οργανισμών αποτελούν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα νοσοκομεία, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα, οι επιχειρήσεις παροχής «δημόσιων αγαθών» όπως η εθνική ασφάλεια, ο ηλεκτρισμός, οι τηλεπικοινωνίες, οι μεταφορές, και οποιαδήποτε επιχείρηση που «πουλάει» υπηρεσίες ως την κύρια δραστηριότητα της. Όλοι αυτοί οι οργανισμοί λειτουργούν σε καθεστώς ιδιωτικού ή δημόσιου δικαίου και έχουν ως σκοπό την αποδοτικότερη λειτουργία τους και στις περισσότερες περιπτώσεις την μεγιστοποίηση του κέρδους είτε αυτό είναι ιδιωτικό, είτε είναι δημόσιο.

Πολλές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οι οποίες ήταν είτε κρατικά μονοπώλια είτε λειτουργούσαν σε ένα περιβάλλον ρυθμισμένο, προστατευμένο και μη ανταγωνιστικό. Αυτές οι επιχειρήσεις δεν πιέζονταν να αυξήσουν την κερδοφορία τους μέσω του προσδιορισμού και έπειτα της εξάλειψης των μη κερδοσκοπικών διαδικασιών. Η αύξηση του κόστους θα μπορούσε να απορροφάται από τη αύξηση των τιμών των προσφερόμενων υπηρεσιών στους καταναλωτές. Για αυτό το λόγο δεν δόθηκε η απαραίτητη προσοχή για την δημιουργία των συστημάτων κοστολόγησης που θα υπολόγιζαν με ακρίβεια τα κόστη και την κερδοφορία της κάθε υπηρεσίας. Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αναγκάστηκαν να αναπτύξουν τα

---

<sup>22</sup>Innes, John, and Falconer Mitchell. "A survey of activity-based costing in the UK's largest companies." *Management Accounting Research* 6.2 (1995): 137-153.

λογιστικά συστήματα διοίκησης ( management accounting systems) τα οποία θα τις βοηθούσαν να κατανοήσουν τη βάση του κόστους τους και να καθορίσουν τις πηγές κερδοφορίας των προϊόντων, υπηρεσιών, πελατών και αγορών τους, όταν τα κρατικά μονοπώλια ιδιωτικοποιήθηκαν, σταμάτησαν οι έλεγχοι και αυξήθηκε ο ανταγωνισμός. Έτσι πολλές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εφάρμοσαν συστήματα διοικητικής λογιστικής. Για το συγκεκριμένο λόγο στάθηκαν τυχερές οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών καθώς εφάρμοσαν αυτά τα συστήματα την στιγμή που οι ανεπάρκειες των παραδοσιακών συστημάτων άρχισαν να δημοσιοποιούνται. Επίσης άρχισαν να δημοσιεύονται έρευνες σχετικά με το πώς τα συστήματα κοστολόγησης μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν και σαν μοντέλα κατανάλωσης πόρων, τα οποία με τη σειρά τους θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την λήψη αποφάσεων σχετικά με την ρύθμιση κατανάλωσης των πόρων.

Παρόλο που η Κοστολόγηση Ανά Δραστηριότητα γεννήθηκε με κύριο σκοπό να εξυπηρετεί και να βοηθά τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, δηλαδή αυτές που παράγουν και πουλούν προϊόντα πολλοί ήταν εκείνοι οι ερευνητές οι οποίοι κατανόησαν ότι οι δυνατότητες της μπορούν να επεκταθούν και στον τομέα των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών

Οι Sephton και Ward (1990) διαπίστωσαν ότι η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα μπορεί να ελέγξει τα κοινά κόστη και να προσφέρει πληροφορίες σχετικά με το κόστος υψηλής επικινδυνότητας στα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ο Kaplan (1994) αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως μεταφορικές εταιρίες, τράπεζες και νοσοκομεία από το 1980 ήδη είχαν ξεκινήσει να χρησιμοποιούν μεθόδους κοστολόγησης με πρότυπα τα οποία βασίζονται σε βασικές υποθέσεις της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.

Ο King (1994) στις έρευνες που διενήργησε στα νοσοκομεία της Αγγλίας, συμπέρανε πως το Εθνικό Σύστημα Υγείας μπορεί να στηριχθεί στις πληροφορίες της μεθόδου της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα, αφού η μέθοδος μπορεί να προσαρμοστεί στις εκάστοτε ανάγκες του κάθε φορέα.

Το 2002 οι Rafiq και Garg με άρθρο τους στον U.S. Banker παρόλο που διατυπώνουν την ανάπτυξη και επισημαίνουν την χρησιμότητα της μεθόδου, εξακριβώνουν ότι η εφαρμογή της στη χρηματοοικονομική «βιομηχανία» παραμένει σε πρώιμο στάδιο.

Επιπλέον οι Brisman και Antos (1994) μας αναφέρουν παραδείγματα Αμερικάνικων Δημόσιων Υπηρεσιών, όπου η εφαρμογή της ABC είχε επιτυχία κατά

την εφαρμογή της. Στις Η.Π.Α. άλλωστε έχει γίνει και η μεγαλύτερη έρευνα για την συγκεκριμένη μέθοδο.

Οι Evans και Bellamy (1995) επισημαίνουν την αναγκαιότητα ανάπτυξης της νέας μεθόδου κοστολόγησης στο δημόσιο τομέα, για μια πιο αποτελεσματική διοίκηση, παρόλο που οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης είναι λιγότερο χρονοβόρες στην χρήση.

Στην συνέχεια εφαρμόζουν την Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα σε εταιρίες τηλεπικοινωνίας, στα ταχυδρομεία, στα νοσοκομεία, στις εταιρίες ηλεκτρισμού και γκαζιού. Συμπεραίνουν ότι, μετά την εφαρμογή της μεθόδου, οι εταιρίες μπορώντας πλέον να εργαστούν στο μικρότερο δυνατό κόστος και, βελτιώνοντας τις λειτουργίες τους μπορούν να επικεντρωθούν στις δραστηριότητες τους στην εξυπηρέτηση του πελάτη.

Η Δημοτική επιχείρηση Ανάπτυξης του Δήμου Αργυρούπολης Αθηνών εφαρμόζει τη μέθοδο Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα από το 2005. Από την ιστοσελίδα της, αναφέρει ότι ο σκοπός της είναι η καλύτερη παρακολούθηση του κόστους των δραστηριοτήτων του οργανισμού

Οι Βαζακίδης, Καραγιάννης και Τσιάλτα (2009) αναφέρονται στην εφαρμογή της μεθόδου σε υπηρεσία του δημόσιου τομέα. Το μοντέλο που εφαρμόστηκε είχε ως εξής:<sup>23</sup>

- Αναλύεται ο οργανισμός σε τμήματα και διευθύνσεις, για να γίνει πιο εύκολη η ανάλυση του.
- Καθορίζονται οι δραστηριότητες των τμημάτων και των υπαλλήλων που ασχολούνται σε κάθε δραστηριότητα
- Κάθε δραστηριότητα είναι και φορέας κόστους.
- Ορίζεται η εβδομαδιαία σε ώρες εργασία κάθε υπαλλήλου και σε κάθε δραστηριότητα
- Υπολογίζεται το ετήσιο κόστος του κάθε υπαλλήλου
- Επιμερίζεται το κόστος του κάθε υπαλλήλου, ανάλογα με τις ώρες που αυτοί εργάστηκαν στις δραστηριότητες τις οποίες εκτέλεσαν

---

<sup>23</sup>Vazakidis, Athanasios, Ioannis Karagiannis, and Anthi Tsiailta. "Activity-Based Costing in the Public Sector." *Journal of Social Sciences* 6.3 (2010)

- Μεταφέρεται το κόστος των υπαλλήλων στα τμήματα που εργάζονται, σύμφωνα με τις δραστηριότητες τους.
- Προσδιορίζεται το συνολικό κόστος των τμημάτων- διευθύνσεων που εξετάζονται

Οι διαφορές της Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγησης με την παραδοσιακή μέθοδο είναι ότι με την νέα μέθοδο, έχοντας τον απολογισμό της διεύθυνσης, αναλύονται οι δραστηριότητες που περιλαμβάνονται σε αυτήν, συνδέονται με τους πελάτες καθώς και με τους αποδέκτες κόστους (παραδείγματος χάριν το κόστος για μια άδεια ανάληψης ενός έργου) και μεταφέρουν το κόστους τους σε κάθε πελάτη ή άλλον αποδέκτη κόστους. Η διοίκηση έχει στη διάθεση της όλα τα στοιχεία σχετικά με το τι γίνεται στο τμήμα που εξετάστηκε, ποιοι υπάλληλοι είναι επιφορτισμένοι με μεγάλο όγκο εργασιών και ποιοι ασχολούνται μερικώς (μη χρησιμοποιημένη παραγωγική ικανότητα). Ο σκοπός είναι να έχει τη σωστή πληροφόρηση για τη σωστή λήψη των αποφάσεων, αλλά και τον τρόπο εφαρμογής της μεθόδου στον οργανισμό

Όσον αφορά στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα έχει να κάνει με φοιτητές, καθηγητές, εγκαταστάσεις και διοικητικό προσωπικό, όπου ως αποδέκτης κόστους του Πανεπιστημίου μπορεί να θεωρηθεί ο φοιτητής, από την στιγμή που επηρεάζει τους παράγοντες του κόστους.

Το 1989 οι Port και Bayle παρουσίασαν το πρώτο απλουστευμένο παράδειγμα για την κοστολόγηση των Πανεπιστημίων, με μόνους παράγοντες κόστους το προσωπικό, τους φοιτητές και τις εγκαταστάσεις.

Ο Doyle το 1991 υποστήριξε ότι εφάρμοσε, με ολοκληρωμένο τρόπο, την Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα στο Πανεπιστήμιο Τεχνολογίας του Sydney της Αυστραλίας. Βέβαια τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την συγκεκριμένη έρευνα είχαν να κάνουν αποκλειστικά με την διδασκαλία και καθόλου με τους υπόλοιπους τομείς.

Ο Turk το 1992 εφάρμοσε και τις δύο μεθόδους και τις συνέκρινε. Τα συμπεράσματα που προέκυψαν ήταν ότι, η μέθοδος της ABC δεν παρουσιάζει μόνο σωστή εικόνα σχετικά με την κατανομή των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, αλλά ταυτόχρονα δίνει πληροφορίες για την καλύτερη λειτουργία του Πανεπιστημίου.

Οι Cropper και Cook (2000) απαντώντας στην ερώτηση εάν ένα μοντέλο ABC έχει μέλλον στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, ισχυρίστηκε ότι η μέθοδος



μπορεί να παίξει έναν ευρύ ρόλο εφαρμογής στην ανάπτυξη των συστημάτων διαχείρισης κόστους, ρόλος ο οποίος γίνεται σημαντικότερος για τη λήψη αποφάσεων όσο τα ιδρύματα διανύουν περιόδους όπου τα έσοδα είναι περιορισμένα.

Το 2001 ο Dugon προσπάθησε με ερωτηματολόγια και στατιστική ανάλυση να εξηγήσει την αναγκαιότητα της σωστής πληροφόρησης σχετικά με το κόστος στα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που πέρα από τα κανονικά μαθήματα προσέφεραν και μαθήματα από απόσταση (Distance learning). Τα ερωτηματολόγια απαντήθηκαν από 245 διευθυντές, σε αντίστοιχα Πανεπιστήμια της ένωσης διευθυντών Αμερικάνικων Κολλεγίων και Πανεπιστημίων (Central Association Of College and University Business Officers, CACUBU). Τα αποτελέσματα είναι ότι υπάρχει πλεονέκτημα στην πληροφορία κόστους, όταν χρησιμοποιείται η ABC, επίσης ότι οι διευθυντές δεν είναι ικανοποιημένοι με την παραδοσιακή προσέγγιση της κοστολόγησης και ότι η ABC σίγουρα θα προσφέρει περισσότερα ως μέσον της Διοίκησης. Στο τελευταίο κομμάτι του ερωτηματολογίου του ο ερευνητής ρωτούσε εάν η ABC μπορεί να προσφέρει σε ένα περιβάλλον απομακρυσμένης μάθησης, όπου τα μαθήματα είναι διαφορετικά ανά εκπαιδευόμενο και γίνονται κυρίως με την χρήση της νέας τεχνολογίας, και οι απαντήσεις ήταν αρνητικές. Η εξήγηση που δίνει είναι ότι η έντονη διαφορετικότητα των μαθημάτων καθώς και ο χρόνος που χρειάζεται η ABC για να αναλύσει τα δεδομένα δεν προσφέρει βοήθεια στην διοίκηση.

Ο Kinsella (2002) παρουσιάζει ένα μοντέλο κόστους για τις υπηρεσίες υποστήριξης (support services) των ακαδημαϊκών προγραμμάτων της California Community Colleges. Αναφέρει ότι το μοντέλο που κατασκευάστηκε και εφαρμόστηκε είχε επιτυχία για τις πληροφορίες που έδινε ιδιαίτερα για αποφάσεις τις Πρυτανείας σχετικά με μη κανονικά μαθήματα, όπως μαθήματα αναπλήρωσης ή μαθήματα για επαγγελματίες τις Κυριακές. Το κόστος των μαθημάτων αυτών ήταν υψηλότερο από ότι στα κανονικά μαθήματα. Όμως τα αποτελέσματα δεν έτυχαν ιδιαίτερης εκτίμησης από τη διοίκηση στο σχεδιασμό των μαθημάτων για τους φοιτητές και τους επαγγελματίες.

Το 2004 ο Evans στην διδακτορική του έρευνα θέτει ερωτήματα όπως εάν η ABC μπορεί να καταδείξει διαφορετική τιμολογιακή πολιτική για διαφορετικές ομάδες φοιτητών, ανεξάρτητα από το αν αυτοί είναι προπτυχιακοί ή μεταπτυχιακοί, ένα μπορεί να οδηγήσει τη διεύθυνση σε καλύτερες αποφάσεις σχετικά με αυτές τις ομάδες, εάν μπορεί να βοηθήσει σε καλύτερους προϋπολογισμούς και εάν κάποιες από τις υπηρεσίες του Πανεπιστημίου μπορούν να προσφερθούν από εξωτερικούς

συνεργάτες (outsourcing). Σε όλες τις περιπτώσεις η ABC δίνει πάντα μεγαλύτερη πληροφόρηση και σε πολλές περιπτώσεις εξηγεί πως δίνει άμεσες λύσεις στην διοίκηση. Από την άλλη όμως η ολοκλήρωση της έρευνας του κάθε άλλο παρά εύκολη ήταν, καθώς πολλά τμήματα δεν παρουσίαζαν την απαραίτητη διάθεση συνεργασίας χρησιμοποιώντας την κλασική δικαιολογία, δηλαδή ότι θα έχαναν πολύτιμο χρόνο οι υπάλληλοι τους. Αξίζει να αναφέρουμε την φράση που χρησιμοποίησε καθώς υποστήριξε ότι μετά την έρευνα η Πρωτανεία έγινε «θερμός» υποστηρικτής της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.

### **3.8 Υιοθέτηση της ABC από ελληνικές επιχειρήσεις**

Μια έρευνα η οποία διεξήχθη το 2003 από τους Γιώργο Βενιέρη, την Sandra Cohen και Ευφροσύνη Καυμενάκη μας παρέχει ικανοποιητικά στοιχεία όσον αφορά την υιοθέτηση της μεθόδου ABC από τις ελληνικές επιχειρήσεις στο τομέα της βιομηχανίας, του εμπορίου και των υπηρεσιών. Η έρευνα διεξήχθη με την βοήθεια ερωτηματολογίων. Το δείγμα των επιχειρήσεων που χρησιμοποιήθηκαν ήταν 570 εκ των οποίων οι 260 ήταν βιομηχανικές, οι 164 εμπορικές και οι 146 εταιρίες παροχής υπηρεσιών.

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την πλήρη κοστολόγηση σε ποσοστό 52,9% οι βιομηχανικές επιχειρήσεις, 46,3% οι εμπορικές και το ποσοστό 39,5% των εταιριών παροχής υπηρεσιών. Αντίστοιχα η άμεση κοστολόγηση χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε ποσοστό 11,8% των βιομηχανικών επιχειρήσεων, 7,4 των εμπορικών και το 5,3% των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Στο κύριο ενδιαφέρον της έρευνας, δηλαδή ποσοστό επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν κοστολόγηση ανά δραστηριότητα παρουσιάζει το 29,4% των βιομηχανικών επιχειρήσεων, το 37% των εμπορικών και 44,7% των εταιριών παροχής υπηρεσιών. Παρατηρούμε λοιπόν ότι ως επί των πλείστων την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και όχι οι βιομηχανικές όπως θα ήταν αναμενόμενο. Ενημερωτικά να αναφέρουμε ότι το ποσοστό των 3,5% των βιομηχανικών, 3,7% των εμπορικών και το 10,5% των εταιριών παροχής υπηρεσιών δεν τηρούν λογιστική κόστους.

Από τη έρευνα προκύπτει ότι για τις ελληνικές επιχειρήσεις που εφάρμοσαν το σύστημα ABC υπήρξε συνέπεια ανάμεσα στα αναμενόμενα πλεονεκτήματα και στα πραγματικά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του. Πιο συγκεκριμένα λιγότερα από τα αναμενόμενα πλεονεκτήματα είχαμε στις εξής περιοχές: στη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων, στον προσδιορισμό πελατών και προμηθευτών που οδηγούν σε ζημιές και στην επίτευξη σύμπραξης με προγράμματα ολικής ποιότητας.

24

---

<sup>24</sup>Venieris, George, Sandra Cohen, and Efrosini Kaimenaki. "ABC in Greece: Adopters, Deniers and Supporters." *Proceedings of the 2nd Annual Congress of the Hellenic Finance and Accounting Association, Athens, Greece*. 2003

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

# ΔΙΑΦΟΡΕΣ ABC ΜΕ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ, ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

### 4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα εξετάσουμε μια σύγκριση της Κοστολόγησης Κατά Δραστηριότητα με τα παραδοσιακά συστήματα Κοστολόγησης αλλά και τα βασικά πλεονεκτήματα και αδυναμίες που μπορούν να προκύψουν όταν εφαρμόζει την ABC μια επιχείρηση.

### 4.2 Σύγκριση Παραδοσιακής Μεθόδου Κοστολόγησης και Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα

Η κυριότερη διαφορά ανάμεσα στον υπολογισμό του κόστους με βάση τη παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης και την ABC έγκειται στο τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται το έμμεσο κόστος παραγωγής (Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα) ή τα έξοδα διοίκησης και πωλήσεων (τα οποία είναι συνήθως έμμεσα). Ο θεμελιώδης στόχος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι να προσδιοριστούν όσο το δυνατόν περισσότερες άμεσες σχέσεις μεταξύ των προϊόντων και των πόρων που καταναλώνονται μέσα από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται από την παραγωγή μέχρι την πώληση τους.

Τα συστήματα Κοστολόγησης Κατά Δραστηριότητα βασίζονται στην υπόθεση ότι οι υποστηρικτικές δραστηριότητες (δηλαδή λογιστήριο, πωλήσεις κτλ), το κόστος των οποίων στα παραδοσιακά συστήματα χαρακτηρίζεται ως γενικά έξοδα, προσφέρουν δυνατότητες για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων, και άρα δεν αποτελούν απλά κόστη προς επιμερισμό. Με λίγα λόγια, οι δραστηριότητες αυτές

καταναλώνουν πόρους και είναι εκείνες που προκαλούν το κόστος των υποστηρικτικών υπηρεσιών.

Η παραδοσιακή προσέγγιση της κατανομής του κόστους αποτελείται από 3 βήματα:

- Συγκέντρωση του κόστους στα παραγωγικά και στα μη-παραγωγικά τμήματα
- Κατανομή του κόστους των μη παραγωγικών τμημάτων στο τμήμα παραγωγής
- Κατανομή των προκύπτουσών δαπανών του τμήματος παραγωγής στα προϊόντα, τις υπηρεσίες, τους πελάτες

Οι δαπάνες οι οποίες προέρχονται από την παραδοσιακή προσέγγιση πάσχουν από ατέλειες και αυτό μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένα κόστη και στην λήψη μη ορθολογικών αποφάσεων. Ως παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε ότι η παραδοσιακή κοστολόγηση κατανέμει το κόστος αδράνειας (ύπαρξη κάποιας βλάβης στο μηχανολογικό εξοπλισμό) στα προϊόντα. Δηλαδή αυτά τα προϊόντα χρεώνονται και για πόρους τους οποίους δεν έχουν καταναλώσει.

Σε αντίθεση με την παραδοσιακή κοστολόγηση, η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα συσσωρεύει στην αρχή τα γενικά έξοδα για κάθε οργανωτική δραστηριότητα και στην συνέχεια εκχωρεί τις δαπάνες των δραστηριοτήτων σε προϊόντα, υπηρεσίες πελάτες (αντικείμενα κόστους).

Στα παραδοσιακά συστήματα, το κόστος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τον όγκο παραγωγής και κατανέμεται με βάση ένα και μοναδικό κριτήριο ( για παράδειγμα τις ώρες άμεσης εργασίας ή το κόστος της άμεσης εργασίας ή τις ώρες λειτουργίας των μηχανών.). Χρησιμοποιώντας ένα μοναδικό μέτρο για την μέτρηση του όγκου παραγωγής ως ολικού οδηγού κόστους σπάνια ικανοποιεί το κριτήριο αιτίας αποτελέσματος που επιδιώκεται στην κατανομή δαπανών όμως παρέχει σχετικά φθηνά και κατάλληλα μέσα για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων.

Αντιθέτως τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα έχουν την έμφυτη ευελιξία να παρέχουν ειδικές εκθέσεις προκειμένου να διευκολύνουν τις αποφάσεις της διοίκησης σχετικά με τις δαπάνες των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται προκειμένου να σχεδιαστεί, να παραχθεί, να πουληθεί και να παραδοθεί το προϊόν, ή οι υπηρεσίες της οικονομικής μονάδας. Η ουσία αυτής της ευελιξίας είναι το γεγονός ότι τα συστήματα αυτά εστιάζουν στην συγκέντρωση των δαπανών μέσα από διάφορες βασικές δραστηριότητες, ενώ η παραδοσιακή προσέγγιση όσον αφορά την κατανομή των δαπανών εστιάζει στην συγκέντρωση των

δαπανών μέσα από οργανωτικές δραστηριότητες. Με εστίαση στις συγκεκριμένες δραστηριότητες, η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα παρέχει ανωτέρου επιπέδου πληροφορίες όσον αφορά την κατανομή των δαπανών, ειδικά όταν τα κόστη δημιουργούνται από οδηγούς κόστους που σχετίζονται με την παραγωγή.

Όπως φαίνεται μεταξύ των δύο συστημάτων υπάρχουν σημαντικές διαφορές που προέρχονται από την θεώρηση του καθενός για την προέλευση του κόστους. Στα παραδοσιακά συστήματα το κόστος προέρχεται από τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παράγονται ενώ στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα το κόστος προέρχεται από τις δραστηριότητες που τα προϊόντα και οι υπηρεσίες δημιουργούν ως ανάγκη για την παραγωγή τους. Η διαφορά αυτή αν και φαινομενικά δεν είναι σημαντική στην πράξη δημιουργεί ένα τελείως διαφορετικό «στήσιμο» του όλου συστήματος έχοντας ως συνέπεια σημαντικές διαφορές ανάμεσα τους.

Συνοπτικά αναφέρουμε για τα παραδοσιακά συστήματα πως:

- Χρησιμοποιούν από έναν έως τρεις οδηγούς κόστους.
- Επιμερίζουν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα σε τμήματα και μετά σε προϊόντα και υπηρεσίες.
- Επικεντρώνονται στην υπευθυνότητα της διοίκησης για το κόστος μέσα στα τμήματα.

Από την άλλη τα συστήματα Κοστολόγησης Κατά Δραστηριότητα:

- Χρησιμοποιούν πολλούς οδηγούς κόστους οι οποίοι βασίζονται στις δραστηριότητες
- Επιμερίζουν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα σε δραστηριότητες και έπειτα σε προϊόντα και υπηρεσίες.
- Επικεντρώνονται σε διαδικασίες και δραστηριότητες για την διαλειτουργική επίλυση των προβλημάτων

Είναι εμφανές λοιπόν ότι τα δύο συστήματα βλέπουν, μεταχειρίζονται και αντιμετωπίζουν το κόστος αρκετά διαφορετικά. Οι κυριότεροι παράγοντες που οδήγησαν σε αυτές τις διαφορές είναι:<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup>Bastl , Marko, et al. "Inter-Organisational costing approaches: the inhibiting factors." *International Journal of Logistics Management*, The 21.1 (2010): 65-88.

### **Χρόνος ανάπτυξης**

Τα παραδοσιακά συστήματα εμφανίστηκαν στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα και αναπτύχθηκαν ως τα μέσα αυτού. Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα αναπτύχθηκε γύρω στα μέσα του αιώνα και άρχισε να χρησιμοποιείται πιο εντατικά γύρω στο 1980. Τα δύο αυτά συστήματα αναπτύχθηκαν σε διαφορετικές χρονικές περιόδους όπου το επιχειρησιακό περιβάλλον ήταν τελείως διαφορετικό και κυρίως το κόστος και η σύσταση αυτού παρουσιάζει μεγάλες διαφορές

### **Αρχικός σκοπός συστημάτων**

Ο σκοπός των παραδοσιακών συστημάτων ήταν η αποτίμηση των αποθεμάτων των προϊόντων και του συνδυασμού του συνολικού κέρδους. Στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα ο σκοπός είναι η εύρεση του πιο σημαντικού είδους κόστους του προϊόντος ώστε να ληφθούν οι καλύτερες διοικητικές αποφάσεις.

### **Απώτερος σκοπός συστημάτων**

Στα παραδοσιακά συστήματα απώτερος σκοπός είναι ο διοικητικός έλεγχος και η ανάλυση τυχόν αποκλίσεων. Στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα σκοπός είναι η διοίκηση ανά δραστηριότητα (Activity Based Management, ABM)

### **Καταμερισμός γενικών εξόδων και οδηγοί κόστους**

Στα παραδοσιακά συστήματα ο καταμερισμός γίνεται χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους που βασίζονται στον όγκο της παραγωγής. Στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα γίνεται καταχώριση σε δραστηριότητες και μετά στα προϊόντα χρησιμοποιώντας περισσότερους και πιο κατάλληλους οδηγούς κόστους.

### **Ακρίβεια κόστους προϊόντος.**

Στα παραδοσιακά συστήματα υπάρχει σχετικά χαμηλή ακρίβεια και αρκετά συχνά υπάρχουν στρεβλώσεις. Στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μετράται και το κόστος από την μη χρησιμοποιημένη παραγωγική δυναμικότητα.

Η χρησιμοποίηση ενός συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μπορεί να βοηθήσει την διοίκηση να καταλάβει τις σημαντικές κατηγορίες κόστους που υπάρχουν στην εταιρία και να επιτρέψει σε αυτή να τις αναλύσουν, αναγνωρίζοντας τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στο προϊόν αλλά και

αντίθετα αυτές οι οποίες δεν προσθέτουν. Αυτή είναι μια διαδικασία συνεχούς βελτίωσης σε όρους ανάλυσης κόστους ώστε να μειωθούν ή να εξαλειφθούν οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία προσθέτοντας έτσι μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα.

Το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μπορεί να βοηθήσει πολλές επιχειρήσεις να κατανοήσουν την απαίτηση της αγοράς για καλύτερης ποιότητας προϊόντα σε ανταγωνιστικές τιμές. Δείχνοντας την κερδοφορία του προϊόντος και το όφελος του καταναλωτή, το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μπορεί συνεισφέρει αποτελεσματικά στη διαδικασία λήψης αποφάσεων από τα στελέχη καθώς οι επιχειρήσεις είναι πλέον ικανές να μειώσουν το κόστος χωρίς να θυσιάσουν αξία για τον καταναλωτή<sup>26</sup>.

### **4.3 Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του ABC**

Οι έρευνες σχετικά με την υιοθέτηση της μεθόδου της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, δείχνουν ότι το κυριότερο όφελος των επιχειρήσεων από την εφαρμογή της μεθόδου είναι ο πιο ακριβής προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων. Συγκεκριμένα όμως θα χωρίσουμε τα οφέλη που έχουν οι επιχειρήσεις σε αυτά που δημιουργούν πλεονέκτημα διοικητικής μορφής και σε αυτά της λειτουργικής μορφής. Ξεκινώντας από αυτά τις διοικητικής μορφής έχουμε :<sup>27</sup>

- Παρέχεται η δυνατότητα για σωστή μέτρηση της απόδοσης του προϊόντος στο ανταγωνιστικό περιβάλλον
- Από την ενασχόληση του ABC με τα έμμεσα-γενικά έξοδα παρέχονται πολύτιμες πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την μέτρηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης.
- Αναγνωρίζεται η πολυπλοκότητα της παραγωγής, η διαφοροποίηση των προϊόντων και η ιδιαιτερότητα του κάθε πελάτη.

---

<sup>26</sup>Mishra, Birendra, and Igor Vaysman. "Cost-System Choice and Incentives—Traditional vs. Activity-Based Costing." *Journal of Accounting Research* 39.3 (2001): 619-641

<sup>27</sup>Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. "Profit priorities from activity-based costing." *Harvard Business Review* 69.3 (1991): 130-135.



- Μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο των διαδικασιών που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν, όπως είναι για παράδειγμα οι διαδικασίες σχετικές με την παραγωγή και οι βοηθητικές διαδικασίες.
- Οδηγεί σε καλύτερες διοικητικές αποφάσεις και συμβάλλει στον καθορισμό της τιμής πώλησης κάθε προϊόντος. Αυτή είναι και η άποψη των καθηγητών Jerry J. Weygandt E. Kieso και Paul D. Kimmel<sup>28</sup>, μετά την ανάλυση από αυτούς του τρόπου εφαρμογής του ABC στην εταιρία «Lift Jack Company»
- 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. Το ABC βρίσκει χρησιμότητα και σε εφαρμογές εκτός της κοστολόγησης όπως είναι η εφαρμογή της ανάλυσης κερδοφορίας ανά παραγωγική διαδικασία και η παροχή πληροφοριών για τον έλεγχο παραγωγής με την χρήση των αιτιών κόστους.

Συνεχίζοντας παρουσιάζουμε και τα πλεονεκτήματα που πηγάζουν από την λειτουργική μορφή της ABC. Πιο συγκεκριμένα:

- Με το ABC επιτυγχάνεται ο έλεγχος του κόστους, χωρίς να μειώνεται η ποιότητα του service προς τους πελάτες.
- Οι προϋπολογισμοί και οι προβλέψεις γίνονται με καλύτερες βάσεις δεδομένων
- Το ABC μέσω της ανάλυσης των δραστηριοτήτων (activity analysis) προσφέρει μια σαφή εικόνα καθορισμού των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία στα προϊόντα (value added activities), καθώς επίσης και σε αυτών τα οποία δεν προσθέτουν (non-value added activities). Ενδεικτικά θα αναφέρουμε κάποια παραδείγματα όπως είναι η κοπή τιμολογίου πώλησης, η οποία είναι δραστηριότητα που προσθέτει αξία στον πελάτη που αγοράζει το προϊόν. Επίσης οι δραστηριότητες μεταφοράς και αποθήκευσης έτοιμων προϊόντων από την παραγωγή στην αποθήκευση αποτελούν δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία στον πελάτη που αγοράζει κάποιο προϊόν. Τέλος οι δραστηριότητες που ασχολούνται με τις επιστροφές αγορασθέντων υλικών, αποτελούν δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία στο πλαίσιο της ευρύτερης δραστηριότητας των προμηθειών

---

<sup>28</sup>Jerry J Weygandt-Donald E. Kieso-Paul D. Kimmel, «Managerial Accounting-Tools Business Decision Making», 1999-2000, pp. 135-136

- Μια σε βάθος ανάλυση των δραστηριοτήτων δίνει την ευκαιρία στη διοίκηση αλλά και στους ίδιους τους εργαζόμενους να εξοικονομήσουν πόρους μέσα από τον ανασχεδιασμό του τρόπου εκτέλεσης των δραστηριοτήτων ή ακόμη να προσθέσουν ή να καταργήσουν κάποιες από αυτές
- Η ευελιξία του ABC στον τρόπο λειτουργίας του παρέχει τη δυνατότητα συγκέντρωσης του κόστους αναφορικά με πολλά και διαφορετικά κοστολογικά αντικείμενα, όπως για παράδειγμα τομείς ευθύνης παραγωγής, προμηθευτές, πελάτες.
- Στις περιπτώσεις ύπαρξης υψηλών γενικών εξόδων που πρέπει να κατανεμηθούν σε προϊόντα που παράγονται από περισσότερες της μιας γραμμές παραγωγής, ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής, επιτυγχάνεται ακριβέστερη πληροφόρηση σχετικά με το κόστος που κατανέμεται και καταλογίζεται στα προϊόντα
- Αντί να χρησιμοποιεί ανούσιες μεθόδους επιμερισμού των γενικών εξόδων, όπως δηλαδή τέτοιες είναι οι εργατοώρες και μηχανοώρες, αντιθέτως χρησιμοποιεί πολλαπλά αίτια κόστους για να κατανέμει τα γενικά έξοδα καταρχάς στις δραστηριότητες και στην συνέχεια στους φορείς κόστους
- Οι οδηγοί κόστους προσφέρουν σημαντικά στοιχεία σχετικά με τον έλεγχο 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 κόστους.

#### **4.4 Αδυναμίες που εμφανίζουν τα συστήματα ABC**

Όπως είναι λογικό η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα εμφανίζει και κάποιες αδυναμίες, οι οποίες βέβαια δεν είναι πολλές, απλώς υπάρχουν κάποιες περιοχές που είναι λίγο προβληματικές. Οι περιοχές αυτές λοιπόν χρίζουν κάποιας παραπάνω προσοχής από τις επιχειρήσεις αν επιλέξουν την εφαρμογή του συστήματος. Συγκεκριμένα λοιπόν κάποιες από τις αδυναμίες είναι οι εξής:<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup>Malmi, Teemu. "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization." *Management Accounting Research* 8.4 (1997): 459-480.

- Στην πράξη δεν έχει αποδειχθεί ακόμη πλήρως η θετική επίπτωση του ABC στην κερδοφορία των οικονομικών μονάδων. Είναι διάχυτη η εντύπωση ότι η εφαρμογή του ABC είναι ιδιαίτερα πολυδάπανη, σε βαθμό που είναι άγνωστο αν αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προσφέρει. Γιατί όσο αυξάνει η πολυπλοκότητα και η ποικιλία των παραγόμενων προϊόντων, τόσο πιο υπερβολικός γίνεται ο αριθμός των προς διαχείριση στοιχείων, οδηγώντας έτσι σε μια αρνητική σχέση κόστους-ωφέλειας.
- Η επιλογή του κατάλληλου λογισμικού
- Η συλλογή δεδομένων.
- Αρκετές δυσκολίες υπάρχουν στην συλλογή δεδομένων λόγω του ότι για να γίνει θα πρέπει να υπάρχουν αλληπάλλληλες συνεντεύξεις στο προσωπικό
- Επάρκεια ζητούμενων πόρων.
- Υπάρχουν και κάποιες αντιστάσεις του προσωπικού στην εφαρμογή του ABC λόγω περισσότερου φόρτου εργασίας.
- Επέκταση χρονοδιαγράμματος του πιλοτικού προγράμματος.
- Καθορισμός των κατάλληλων οδηγών κόστους.
- Αποτυγχάνει στο να ενθαρρύνει τους μάνατζερ να αλλάξουν τις εργασιακές διαδικασίες προκειμένου να κάνουν τις επιχειρήσεις τους πιο ανταγωνιστικές.
- Το ABC δεν προσαρμόζεται στις γενικά αποδεκτές αρχές της Λογιστικής. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα πολλές επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν το σύστημα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα μόνο για εσωτερική ανάλυση και λήψη αποφάσεων και το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης για εξωτερικές εκθέσεις.
- Πολλές επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή του ABC προσπαθούν να εξαλείψουν όλες τις δαπανηρές διαδικασίες, χωρίς να ενδιαφέρονται για το αποτέλεσμα που θα έχει αυτό στους πελάτες τους. Αυτό που θα πρέπει κανονικά να κάνουν οι επιχειρήσεις είναι να προσπαθούν να εξαλείψουν τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και λαμβάνουν μέρος σε αυτές τις δαπανηρές διαδικασίες.
- Δυσκολία εφαρμογής των μελετημένων πόρων από την θεωρία στην πράξη.
- Αν δεν υπάρξει καλή επιλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους τότε, αντί να περιορισθεί, μπορεί να αυξηθεί ο βαθμός αυθαιρεσίας του τρόπου κατανομής των γενικών εξόδων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Όπως προαναφέρθηκε και στα προηγούμενα κεφάλαια μελετώντας την Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα στις αρχικές της φάσης και μεθόδους εφαρμογής δημιουργείται η ψευδαίσθηση πως πρόκειται για μια απλή μέθοδο, αλλά μελετώντας την σε βάθος ανακαλύπτουμε ότι είναι πολύπλοκη και δεν υπάρχει στην ουσία, ξεκάθαρος προσδιορισμός του συστήματος ABC καθώς σημαίνει διαφορετικά πράγματα για κάθε άνθρωπο. Είναι απλά ένας τρόπος σχεδιασμού και καθορισμού των δευτερευόντων δαπανών.

Τα βασικότερα πλεονεκτήματα της μεθόδου περιλαμβάνουν την παροχή δυνατότητας καταγραφής και ανάλυσης πολύπλοκης πληροφόρησης, την ορθολογική κατανομή του κόστους και την απόκτηση γνώσης για την επιχείρηση μέσω της διαδικασίας σχεδιασμού και εφαρμογής των συστημάτων ABC. Ωστόσο η ABC συνδέεται επίσης με ορισμένα μειονεκτήματα τα οποία εντοπίζονται τόσο σε τεχνικό όσο και σε διοικητικό επίπεδο και αφορούν στο κόστος εφαρμογής, την επικέντρωση σε βραχυχρόνια αποτελέσματα και την επιρροή από συγκεκριμένους στρατηγικούς και οργανωτικούς παράγοντες.

Όπως συμβαίνει και στα περισσότερα ζητήματα τα οποία αφορούν επιχειρήσεις η επικρατούσα άποψη κάθε άλλο προς μια κατεύθυνση είναι. Συνεπώς κάποια ζητήματα πρέπει να επισημανθούν προτού διατυπωθεί οποιαδήποτε άποψη. Το πρώτο από αυτά αφορά στην κριτική που δέχεται η μέθοδος αναφορικά με το κόστος εφαρμογής της. Είναι αλήθεια ότι εξ ορισμού η ABC απαιτεί την συλλογή μεγάλου όγκου πληροφοριών σε καθημερινή βάση και η κοινή εμπειρία δείχνει ότι η αύξηση της ποσότητας πληροφόρησης συνεπάγεται και περισσότερο κόστος. Ωστόσο μια προσέγγιση που απορρίπτει την συγκεκριμένη μέθοδο λόγω υψηλού κόστους εφαρμογής είναι εξ αρχής λανθασμένη διότι αγνοεί τις σχετικές ωφέλειες. Από την άλλη μεριά, εξίσου μονομερής θα ήταν μια προσέγγιση που υποδεικνύει την εφαρμογή της μεθόδου εξαιτίας της θεωρητικά τεκμηριωμένης αναμενόμενης ωφέλειας. Χρησιμοποιώντας λοιπόν τις απόψεις του Horngren (1995), το κριτήριο για την αξιολόγηση ενός συστήματος κοστολόγησης όπως και οποιασδήποτε απόφασης ή

ενέργειας, «πρέπει να είναι η σχέση κόστους-ωφέλειας». Συνεπώς επιχειρήματα που βασίζονται αποκλειστικά είτε στο κόστος είτε στην ωφέλεια του ABC δεν προσφέρουν εκ των πραγμάτων αντικειμενική αξιολόγηση της μεθόδου.

Ένα ακόμη ζήτημα που προκύπτει από την ανάλυση της ABC είναι η δυσκολία μετάβασης από την θεωρία στην πράξη. Μέρος της επιχειρηματολογίας κατά της μεθόδου είναι και οι δυσχέρειες εφαρμογής της. Πρέπει ωστόσο να τονιστεί ότι οι προτάσεις που διατυπώνει η ABC δεν είναι «πανάκεια» ή απλούστερα δεν υποστηρίζεται ότι η ABC θα λύσει όλα τα κοστολογικά προβλήματα των επιχειρήσεων. Όπως κάθε μέθοδος, έτσι και η ABC διέπεται από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που, εφόσον δεν τηρούνται, μειώνουν, φυσιολογικά, την αποτελεσματικότητά της. Ίσως λοιπόν για την αποτυχία εφαρμογής της μεθόδου να μην ευθύνονται εγγενείς αδυναμίες αλλά η μη τήρηση των προϋποθέσεων πάνω στις οποίες στηρίζεται. Στο σημείο αυτό καθίσταται αναγκαίο να επισημάνουμε ότι η ABC, καθώς επίσης και οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό σύστημα αποτελεί ένα μόνο, εκ των πολλών πληροφοριακών συστημάτων που έχει στη διάθεση της η επιχείρηση. Το αν θα το χρησιμοποιήσει προς την ορθή κατεύθυνση ή και σε σωστό συνδυασμό με άλλα «εξαρτάται από το πλαίσιο λειτουργίας και την σχετική ικανότητα της ίδιας της επιχείρησης.» Φέρνοντας ένα παράδειγμα ορισμένες επιχειρήσεις οι οποίες δεν εφάρμοσαν ABC συστήματα, τέτοιες είναι οι Ιαπωνικές, παρέμειναν ανταγωνιστικές ακριβώς για τον λόγο ότι η ABC δεν είχε να τους προσφέρει κάποιο σημαντικό και περαιτέρω πλεονέκτημα (Horngren 1995)

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι υπάρχουν πιθανές κατευθύνσεις για μελλοντική διερεύνηση του ζητήματος της ABC. Καταρχάς απαιτείται κάποιο εμπειρικό κομμάτι πάνω στην μέθοδο της ABC αναλύοντας για παράδειγμα την σχέση κόστους-ωφέλειας του συστήματος στις επιχειρήσεις. Η διενέργεια τέτοιου είδους έρευνας αναμένεται να συναντήσει δυσκολίες διότι τα απαιτούμενα δεδομένα δεν διατίθενται δημοσίως και η συμμετοχή επαγγελματιών όπως για παράδειγμα συμβουλευτικών επιχειρήσεων, με διαθέσιμα δεδομένα κρίνεται απαραίτητη για την πρόοδο της έρευνας σε αυτό το πεδίο. Επίσης είναι καθολικά αποδεκτό ότι γενικότερα η έρευνα επί της ABC δεν εστίασε ιδιαίτερα στην διερεύνηση του θεωρητικού πλαισίου για την επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους. Το εν λόγω ζήτημα είναι όντως εξειδικευμένο κατά περίπτωση αλλά η έλλειψη εμπειρικών αποδείξεων, τουλάχιστον για την αποτελεσματικότητα των μεθόδων επιλογής οδηγών κόστους συντηρεί το στοιχείο της υποκειμενικότητας. Τέλος, ο Brewer επιμένει την

«αναγκαιότητα διενέργειας μιας σειράς ερευνών για την παγίωση κάποιων στοιχείων σχετικών με την επίδραση της εθνικής κουλτούρας στην επιτυχία του ABC».

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

1. Αβραμόπουλος Δ. "Το πρόβλημα του Κόστους", Θεσσαλονίκη 1965
2. Βαρβάκης Κ. "Θεωρία του Κόστους, το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις", Αθήνα 2001
3. Βαρβάκης Κ. "Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση", Αθήνα 2003
4. Βενιέρης Γ.,Σ. Κοέν και Μ. Κωλέτση, "Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές", P.I. Publishing, Αθήνα 2003
5. Δημήτριος Γκίνογλου, «Η Μελέτη του Κόστους με Βάση τις Δραστηριότητες ως Αντίδραση στην Πρόκληση των Νέων Τεχνολογιών του 21<sup>ου</sup> αιώνα» - Μειονεκτήματα της μεθόδου ABC, Περιοδικό Έψιλον 7, Περίοδος Β – 21/12/2001, Τεύχος 8 σελ 2588
6. Θωμά .Ι. "Το Κόστος και η Τεχνική της Κοστολόγησης", Εκδόσεις
7. Ιωάννης Κεχράς "Η Σύγχρονη \Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα"
8. Καζατζής Χ, και Σώρρος Ι., "Προβλήματα Και Εφαρμογές Λογισμού Και Διοίκησης Κόστους", Πειραιάς 2006  
Κόστους, Συστήματα Κοστολόγησης", Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα-
9. Λεοντάρη Κ. Μ., 1972, "Οργάνωσης Κοστολογίου", Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Μαϊάνδρος Θεσσαλονίκη 1988 Οίκος Πάμισος.
10. Πάγγειου Γ, "Θεωρία Κόστους -Έννοιες Κόστους, Διακρίσεις
11. Παλλάς Βασίλειος, Απόστολος Κολιτσόπουλος "Κοστολόγηση Βάση Δραστηριοτήτων" (2014) Πειραιάς 1993
12. Τσιμάρας Μ., "Κόστος, Κοστολόγηση", Αθήνα, 1964
13. Χρυσοκέρης Ι., "Βιομηχανικός Λογισμός", Αθήνα, 1968

## Ξενογλώσση

1. .Askarany, Davood. "An overview of the diffusion of advanced techniques." *Advanced Topics in Global Information 2* (2003)
2. Turk, Frederick J. "The ABCs of Activity-Based Costing: A Cost Containment and Reallocation Tool." *Business Officer* 26.1 (1992)
3. Armstrong, Peter. "The costs of activity-based management." *Accounting, Organizations and Society* 27.1 (2002)
4. Baird, Kevin M., Graeme L. Harrison, and Robert C. Reeve. "Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors." *Management Accounting Research* 15.4 (2004)
5. Baird, Kevin, Graeme Harrison, and Robert Reeve. "Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors." *Accounting & Finance* 47.1 (2007)
6. Baumol, William J., and Alfred G. Walton. "Full Costing, Competition and Regulatory Practice." *Yale Law Journal* (1973).
7. Bjørnenak, Trond, and Falconer Mitchell. "The Development of Activity-Based Costing Journal Literature, 1987-2000." *European Accounting Review* 11.3 (2002)
8. Brewer, Peter C. "National culture and Activity-Based Costing Systems: a note." *Management Accounting Research* 9.2 (1998)
9. Briers, Michael, and Wai Fong Chua. "The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing". *Accounting, Organizations and Society* 26.3 (2001)
10. Brisman, Avi. "Meth Chic and the Tyranny of the Immediate: Reflections on the Culture-Drug/Drug-Crime Relationships." *NDL Rev.* 82 (2006)
11. Bromwich, M. & Hong, C. (1999). "Activity-based costing systems and
12. Cagwin, Douglass, and Marinus J. Bowman. "The association between activity-based costing and improvement in financial performance." *Management Accounting Research* 13.1 (2002)



13. Chenhall, Robert H. "The role of cognitive and affective conflict in early implementation of activity-based cost management." *Behavioral Research in Accounting* 16.1 (2004)
14. Clarke, Peter J., Nancy Thorley Hill, and Kevin Stevens. "Activity-based costing in Ireland: Barriers to, and opportunities for, change." *Critical Perspectives on Accounting* 10.4 (1999).
15. Cooper, Robert G., and Elko J. Kleinschmidt. "An investigation into the new product process: steps, deficiencies, and impact." *Journal of Product Innovation Management* 3.2 (1986)
16. Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. "Profit Priorities from Activity-Based Costing" *Harvard Business Review* 69.3 (1991)
17. Cropper, Paul, and Roger Cook. "Developments: Activity-Based Costing in Universities—Five Years On." *Public Money and Management* 20.2 (2000)
18. Doyle, Shaun. "Software review: Is there a role for Activity Based Costing (ABC) in database marketing? ." *The Journal of Database Marketing* 10.2 (2002)
19. Drury C "Management and Cost Accounting", Thompson 6<sup>th</sup> edition, (2004)
20. Fremgen, James M. "The Direct Costing Controvert- An Identification of Issues." *Accounting Review* (1964)
21. Garrison, Ray H., Eric W. Noreen, and Peter C. Brewer. "Managerial Accounting". New York: McGraw-Hill/Irwin, (2003).
22. Ginoglou, Dimitrios. "Optimization Distribution Of Activity Based Costing Using Agent Based Technologies." *European Research Studies Journal* 13.3 (2010)
23. Green, David. "A Moral to the Direct-Costing Controversy?" *The Journal of Business* 33.3 (1960)
24. Horngren, C.T. A. Bhimani, S Datar and G. Foster, "Management and Cost Accounting", Prentice Hall 2<sup>nd</sup> edition, (2003)
25. Ijiri, Yuji, Robert K. Jaedicke, and John L. Livingstone. "The effect of inventory costing methods on full and direct costing." *Journal of Accounting Research* (1965)

26. Innes, John, and Falconer Mitchell. "A survey of activity-based costing in the UK's largest companies." *Management accounting research* 6.2 (1995): 137-153
27. Innes, John, Falconer Mitchell, and Donald Sinclair. "Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results." *Management Accounting Research* 11.3 (2000).
28. Ittner, Christopher D., David F. Larcker, and Taylor Randall. "The activity-based cost hierarchy, production policies and firm profitability." *Journal of Management Accounting Research* 9 (1997)
29. John, Akinyomi Oladele. "Survey of activity-based costing system implementation in Nigeria manufacturing sector." *International Journal of Managment, IT and Engineering* 4.1 (2012)
30. Johnson, H. Thomas, and Robert S. Kaplan. "Relevance lost." *The rise and fall of management accounting, Boston* (1987).
31. Johnson, H. Thomas. "Management accounting in an early integrated industrial: eI du Pont de nemours Powder Company, 1903-1912." *Business History Review* 49.02 (1975)
32. Kapić, Jadranka. "ACTIVITY BASED COSTING-ABC." *Business Consultant/Poslovni Consultant* (2014).
33. Kaplan, R.S. and A.A. Atkinson "Advanced Management Accounting", Prentice Hall International Editions, 2<sup>nd</sup> edition (1989)
34. Kaplan, Robert S., and Steven R. Anderson. "Time-driven activity-based costing." *Harvard Business Review* 82.11 (2004)
35. Kinsella, Steven M. "Activity-based costing: does it warrant inclusion in a guide to the project management body of knowledge (PMBOK® Guide)?" *Project Management Journal* 33.2 (2002)
36. Lapsley, I., F. Mitchell, and J. Moyes. *Activity based costing in hospitals: a case study investigation*. Chartered Institute of Management Accountants, (1994)
37. Lere, John C. "Activity-based costing: a powerful tool for pricing." *Journal of Business & Industrial Marketing* 15.1 (2000): 23-33.
38. Lere, John C. "Activity-based costing: a powerful tool for pricing." *Journal of Business & Industrial Marketing* 15.1 (2000)

39. Liu, Lana YJ, and Fei Pan. "The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach." *The British Accounting Review* 39.3 (2007)
40. Malmi, Teemu. "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization." *Management Accounting Research* (1997): 459-480.
41. Mishra, Birendra, and Igor Vaysman. "Cost-System Choice and Incentives—Traditional vs. Activity-Based Costing." *Journal of Accounting Research* 39.3 (2001)
42. Mishra, Birendra, and Igor Vaysman. "Cost-System Choice and Incentives—Traditional vs. Activity-Based Costing." *Journal of Accounting Research* 39.3 (2001)
43. Rafiq, Aamer, and Ashish Garg. "Activity Based Costing and Financial Institutions: Old Wine in New Bottles or Corporate Panacea?." *Journal of Bank Cost and Management Accounting* 15.2 (2002)
44. Reich, Fred, and Anne Abraham. "Activity based costing and activity data collection: A case study in the higher education sector." *Faculty of Commerce-Papers* (2006)
45. Turney, Peter BB. "Activity based costing." *The Performance Breakthrough*. London: CLA (1996).
46. Vazakidis, Athanasios, Ioannis Karagiannis, and Anthi Tsiarta. "Activity-Based Costing in the Public Sector." *Journal of Social Sciences* 6.3 (2010)
47. Venieris, George, Sandra Cohen, and Efrosini Kaimenaki. "ABC in Greece: Adopters, Deniers and Supporters." *Proceedings of the 2nd Annual Congress of the Hellenic Finance and Accounting Association, Athens, Greece*. (2003)