

Πανεπιστήμιο Πειραιώς
Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων
Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στην Διοίκηση
Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

«Η μέθοδος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.

Μελέτη περίπτωσης ξενοδοχειακής μονάδας και χρήση της
κοστολόγησης ανά δραστηριότητα για την ανάλυση κερδοφορίας
πελατών.»

Φινάλης Μ. Ευάγγελος

Πτυχιούχος τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων
Πανεπιστημίου Πειραιώς

Πειραιάς 2009

*Αφιερώνεται
στον αείμνηστο πατέρα μου Μαρίνο
και στη μητέρα μου Ευγενία
για την αμέριστη βοήθεια και συμπαράσταση τους
σε όλα τα χρόνια των σπουδών μου*

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου Ιωάννη Πάγγειο για την υποστήριξη και την βοήθεια κατά την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον Οδυσσέα Παυλάτο για τις πολύτιμες συμβουλές και την βοήθεια του για την συγγραφή της παρούσης εργασίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΜΕΡΟΣ Α

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	6
Γενικά στοιχεία για τα συστήματα κοστολόγησης και το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον	6
1.1 Η ιστορία της κοστολόγησης	6
1.2 Χαρακτηριστικά και σπουδαιότητα ενός κοστολογικού συστήματος.....	7
1.3 Το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον	8
1.4 Ενδείξεις ότι το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης παρουσιάζει αδυναμίες	13
Βιβλιογραφία 1 ^{ου} κεφαλαίου	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	15
Τα Παραδοσιακά Συστήματα Κοστολόγησης	15
2.1 Εισαγωγή	15
2.2 Μέθοδοι παραδοσιακής κοστολόγησης.....	16
2.2.1 Πλήρης κοστολόγηση.....	16
2.2.2 Άμεση κοστολόγηση.....	16
2.2.3 Πρότυπη κοστολόγηση.....	17
2.3 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης	18
2.3.1 Κοστολόγηση Εξατομικευμένης Παραγωγής (Job Order Costing).....	18
2.3.2 Κοστολόγηση Συνεχούς Παραγωγής (Process Costing)	23
2.4 Ομοιότητες ανάμεσα στην κοστολόγηση κατά προϊόν και κοστολόγηση κατά φάση	26
2.5 Διαφορές ανάμεσα στην κοστολόγηση κατά προϊόν και κατά φάση κοστολόγηση	26
2.6 Η υβριδική προσέγγιση	28
2.7 Υποκοστολόγηση και Υπερκοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών – Το βασικό πρόβλημα των παραδοσιακών συστημάτων.....	30
2.8 Πλεονεκτήματα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης	31
2.9 Μειονεκτήματα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.....	32
Βιβλιογραφία 2 ^{ου} κεφαλαίου	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	37
Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (Activity Based Costing).....	37
3.1 Εισαγωγή	37
3.2 Ορισμός της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα	38
3.3 Αρχές της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα	38

3.4	Σχεδιασμός και εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα	42
3.4.1	Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων.....	49
3.4.2	Καταλογισμός πρώτου σταδίου (First stage allocation) - Οδηγοί Κόστους πρώτου σταδίου (resource drivers).....	53
3.4.3	Υπολογισμός κόστους δραστηριοτήτων	55
3.4.4	Καταλογισμός δεύτερου σταδίου (Second stage allocation) - Οδηγοί Κόστους δευτέρου σταδίου (Activity Drivers).....	57
3.5	Πλεονεκτήματα της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.....	60
3.6	Μειονεκτήματα της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.....	64
3.7	Γιατί η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις;.....	65
3.8	Προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.....	66
3.9	Πρακτικές εφαρμογές της μεθοδολογίας κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.....	68
3.10	Χρήση συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα για την βελτίωση ενός παραδοσιακού κοστολογικού συστήματος.....	69
	Βιβλιογραφία 3 ^{ου} κεφαλαίου	72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

	Σύγκριση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα και των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης	73
	Βιβλιογραφία 4 ^{ου} κεφαλαίου	78

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

	Η χρήση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ως εργαλείο της διοίκησης..	79
5.1	Η συμμετοχή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα στο στρατηγικό σχεδιασμό	79
5.2	Διοίκηση ανά δραστηριότητα (Activity Based Management)	80
5.3	Βασικές Αρχές της μεθοδολογίας της Διοίκησης ανά Δραστηριότητα ..	82
5.4	Τα στάδια υλοποίησης της Διοίκησης ανά Δραστηριότητα	85
	Βιβλιογραφία 5 ^{ου} κεφαλαίου	88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

	Ενέργειες της εταιρίας για αποτελεσματική εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.....	89
6.1	Εισαγωγή	89
6.2	Τα βήματα της προσέγγισης της μεθόδου της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.....	89
6.3	Αποφάσεις πριν την υλοποίηση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (up-front decisions).....	90
6.4	Σχέδιο εφαρμογής (Implementation plan).....	90

Βιβλιογραφία 6 ^{ου} κεφαλαίου	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	95
Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών (Customer Profitability Analysis)	95
7.1 Εισαγωγή	95
7.2 Activity Based CPA	96
Βιβλιογραφία 7 ^{ου} κεφαλαίου	99
ΜΕΡΟΣ Β	100
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	100
Εισαγωγή	100
Στοιχεία κόστους μονάδας	104
Δραστηριότητες μονάδας	108
Κόστος δραστηριοτήτων	110
Καταλογισμός κόστος δραστηριοτήτων στις ομάδες πελατών	116
Υπολογισμός κερδοφορίας πελατών	124
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9	130
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΘΕΜΑΤΑ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ.....	130
Συμπεράσματα.....	130
Θέματα για περαιτέρω διερεύνηση.....	131
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	133

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο ολοένα αυξανόμενος ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων επιβάλλει την όσο το δυνατό καλύτερη εξυπηρέτηση πελατών, που συνεπάγεται καλύτερα, ποιοτικότερα και όσο το δυνατόν πιο κοντά στις απαιτήσεις των πελατών προϊόντα και όλα αυτά με όσο το δυνατό χαμηλότερο κόστος. Οι μέτοχοι και λοιποί ενδιαφερόμενοι των επιχειρήσεων (shareholders και stakeholders) ενδιαφέρονται για την μεγιστοποίηση των κερδών τους από την επιχείρηση, που συνεπάγεται σωστή χρήση των πόρων της επιχείρησης και σωστές στρατηγικές αποφάσεις για το μέλλον. Το κοινωνικό σύνολο που λειτουργεί η επιχείρηση απαιτεί από αυτήν αποφάσεις που θα ωφελούν την κοινωνία σαν σύνολο (άνθρωποι και περιβάλλον). Υπάρχουν συνεπώς πολλές δυνάμεις που ασκούνται στις επιχειρήσεις για σωστές αποφάσεις. Οι σωστές αποφάσεις βασίζονται κυρίως στην σωστή πληροφόρηση τόσο για το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, αλλά πολύ περισσότερο για το εσωτερικό. Πολλές εταιρίες διαπιστώνουν το εξής παράδοξο: ότι ενώ αποκτούν νέους πελάτες και τα έσοδα τους αυξάνονται, το κέρδος τους μειώνεται χωρίς να μπορούν να προσδιορίσουν την αιτία. Η παραδοσιακή κοστολόγηση η οποία χρησιμοποιείται από τις περισσότερες εταιρίες, έχει αποδειχθεί ανεπαρκής, εφόσον δεν παρέχει διαφάνεια και επαρκή πληροφόρηση στην διοίκηση για την λήψη των πλέον σωστών αποφάσεων. Η ανάγκη για καλύτερη πληροφόρηση όσον αφορά οικονομικά και μη στοιχεία, επέβαλλε την ανάγκη για αλλαγή στο σύστημα κοστολόγησης. Μια σημαντική εξέλιξη στην λογιστική του κόστους αποτελεί η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (ABC) η οποία λύνει το πρόβλημα της διαφάνειας του κόστους σε όλο το φάσμα των λειτουργιών της επιχείρησης και προσφέρει πληροφόρηση που οι παραδοσιακές μέθοδοι αδυνατούν να δώσουν.

Αυτό που αποτελεί καινοτομία της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα σε σχέση με παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, είναι ότι υιοθετεί μία τελείως διαφορετική προσέγγιση στην αντίληψη του κόστους και τα αίτια δημιουργίας αυτού. Για την κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών με την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αφενός υπολογίζονται μόνο οι πόροι οι οποίοι έχουν αναλωθεί και αφετέρου η ανάλυση αυτών των πόρων υπολογίζεται βάση των δραστηριοτήτων που έχουν χρησιμοποιηθεί για το τελικό προϊόν – υπηρεσία. Επιπλέον συνδυάζει παράγοντες όπως ποιότητα, δυναμικότητα, ευελιξία και κόστος και μπορεί να εφαρμοστεί σε οποιοδήποτε είδος εταιρίας ή οργανισμού.

Η διαφορετική προσέγγιση στο θέμα του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα και των παραδοσιακών μεθόδων, οδηγεί σχεδόν πάντα και σε διαφορετικά αποτελέσματα. Αυτό οφείλεται στην αντίληψη της αιτίας του κόστους που υιοθετούν οι δύο αυτές μέθοδοι. Έτσι παρατηρείται ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι αστοχούν σημαντικά στο να προσδιορίσουν το κόστος προϊόντων (σε κάποιες περιπτώσεις υπερκοστολογώντας τα, ενώ σε κάποιες άλλες υποκοστολογώντας τα). Αυτό συμβαίνει επειδή η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι μέθοδος «της ποσότητας» (volume based method). Βασικό μειονέκτημα μίας τέτοιας μεθόδου είναι ότι δεν λαμβάνει υπόψη παράγοντας όπως λεπτομέρεια κατασκευής, πολυπλοκότητα, χρόνο κλπ.

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα μαζί με τις προεκτάσεις της Διοίκηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Management), Προϋπολογισμοί με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Budget) μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν ένα ολοκληρωμένο εργαλείο διοίκησης. Ο συνδυασμός της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (ABC) και της Διοίκησης με βάση τις δραστηριότητες (ABM) όχι μόνο βελτιστοποιεί την ανάλυση των επιχειρησιακών πόρων, αλλά και εστιάζει σε ευκαιρίες βελτιστοποίησης των δραστηριοτήτων και διαδικασιών με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας, την βελτίωση της αποδοτικότητας της επιχείρησης, τη δημιουργία επιπλέον αξίας στα παραγόμενα προϊόντα / υπηρεσίες και τελικά την αύξηση του κέρδους, το οποίο αποτελεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για κάθε επιχείρηση. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα δεν αποτελεί απλά μία λογιστική μέθοδο. Είναι ένα εργαλείο της διοίκησης το οποίο προσφέρει σημαντικές πληροφορίες για τους πόρους της επιχείρησης, την χρήση τους και το πώς αυτοί αναλώνονται (μέσω των δραστηριοτήτων) με σκοπό την δημιουργία του τελικού προϊόντος. Μπορεί να δείξει ποιες δραστηριότητες της επιχείρησης είναι οι πιο σημαντικές, ποιες είναι οι πιο κοστοβόρες και ποιες θα μπορούσαν να εξλειφθούν με σκοπό την απλοποίηση της διαδικασίας παραγωγής αλλά και της μείωσης του κόστους. Χρησιμοποιώντας την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα τα στελέχη είναι σε θέση να προϋπολογίσουν τις πραγματικές τους ανάγκες, και να διαχειριστούν καλύτερα την υπάρχουσα δυναμικότητα (τους πόρους της επιχείρησης) έχοντας μια πλήρη εικόνα των αιτιών δημιουργίας κόστους, δηλαδή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Γενικά στοιχεία για τα συστήματα κοστολόγησης και το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον

1.1 Η ιστορία της κοστολόγησης

Η ιστορία της κοστολόγησης ή της λογιστικής του κόστους ξεκινάει αρκετά χρόνια πίσω, στις αρχές του 20ου αιώνα. Η λογιστική του κόστους αποτελεί εξέλιξη της διοικητικής λογιστικής και για τον λόγο αυτό υπάρχουν αρκετά κοινά σημεία μεταξύ τους όσον αφορά το περιεχόμενό τους. Οι ρίζες των συστημάτων της κοστολόγησης βρίσκονται στις αρχές του 19ου αιώνα όπου διάφορες επιχειρήσεις άρχισαν να χρησιμοποιούν λογιστικά συστήματα για λήψη αποφάσεων και έλεγχο. Παρόλαυτα συγκεκριμένα και οργανωμένα συστήματα κοστολόγησης δεν αναπτύχθηκαν παρά στις αρχές του 20ου αιώνα. Μέχρι εκείνο το σημείο οι επιχειρήσεις ενδιαφέρονταν μόνο για το πρώτο ή άμεσο κόστος (prime cost) δηλαδή το κόστος των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας. Δεν είχε δοθεί σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ) καθώς εκείνη την περίοδο με την συγκεκριμένη τεχνολογία και μεθόδους παραγωγής δεν αποτελούσαν σημαντικό κομμάτι του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Η θεώρηση αυτή άλλαξε στις αρχές του 20ου αιώνα με την εισαγωγή πιο ανεπτυγμένης τεχνολογίας και την βιομηχανοποίηση της παραγωγής. Σε αυτές τις συνθήκες της βιομηχανίας αναγνωρίστηκε πλέον και ένα τρίτο είδος κόστους, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Βέβαια αυτά τα έξοδα αποτελούσαν μικρό κομμάτι του συνολικού κόστους του προϊόντος και αυτό έπαιξε καθοριστικό ρόλο και στην ανάπτυξη και πληροφόρηση των κοστολογικών συστημάτων της εποχής. Τα χαρακτηριστικά αυτής της εποχής είναι η παραγωγή μικρού αριθμού διαφορετικών προϊόντων στα οποία κύριο συστατικό του κόστους είναι τα υλικά και η εργασία. Επίσης οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές δεν είναι διαδεδομένοι και κοστίζουν αρκετά, συνεπώς το όποιο κοστολογικό σύστημα είναι χειρόγραφο. Έτσι λοιπόν αναπτύχθηκαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα οποία έχουν αποτελέσει την βάση για την κοστολόγηση μέχρι και τις μέρες μας.

1.2 Χαρακτηριστικά και σπουδαιότητα ενός κοστολογικού συστήματος

Σε κάθε κοστολογικό σύστημα υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες: (Πάγγειος, 1993)

- Μέτρηση του κόστους
Συγκέντρωση δεδομένων για προσδιορισμό κόστους ή δραστηριότητας π.χ. άμεσα υλικά, ώρες άμεσης εργασίας κλπ.
- Εσωλογιστική κοστολόγηση (καταγραφή του κόστους)
Τα δεδομένα που έχουν συγκεντρωθεί μετατρέπονται σε οικονομικά μεγέθη και καταγράφονται από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης.
- Ανάλυση του κόστους
Το κόστος που καταγράφηκε αναλύεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για ανάλυση προβλημάτων και διαδικασιών.
- Έκθεση του κόστους
Το κόστος παρουσιάζεται τόσο στο εσωτερικό περιβάλλον, με εσωτερικές εκθέσεις επί διαφόρων θεμάτων, όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον, με εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η διαδικασία της κοστολόγησης μέσα σε μια επιχείρηση είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς τα αποτελέσματα αυτής με τις μορφές κόστους που αυτή δημιουργεί, δηλαδή το υπολογισθέν κόστος, είναι βασικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την λήψη πολύ σημαντικών αποφάσεων που καλείται η διοίκηση να λάβει.

Τέτοιες αποφάσεις είναι:

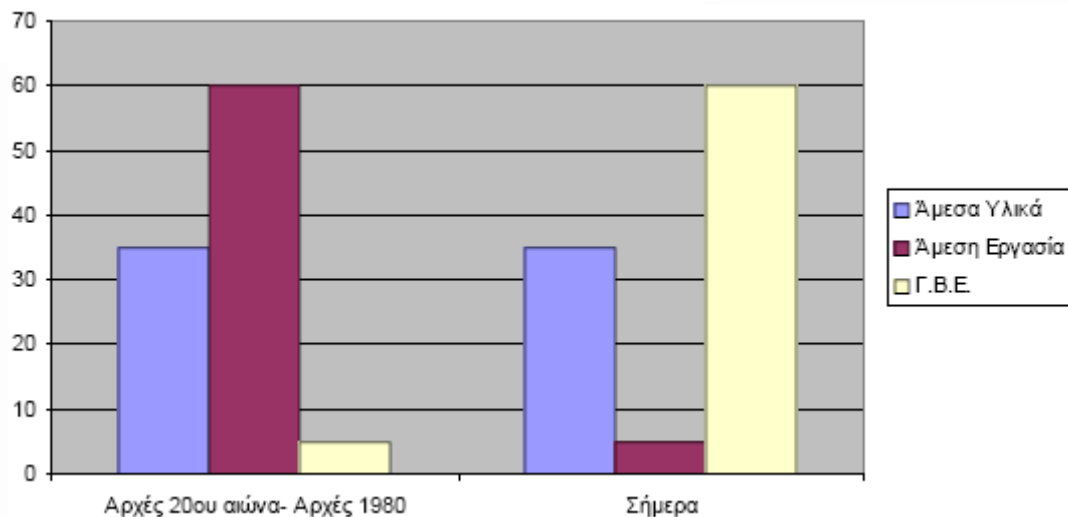
- Η επιλογή τιμολογιακής πολιτικής
- Η ανανέωση του εξοπλισμού της
- Η συνέχιση ή διακοπή της παραγωγής κάποιους προϊόντος
- Η προώθηση κάποιου προϊόντος σε νέες αγορές ή η απόσυρση του από κάποιες τωρινές

- Η απόφαση για την αγορά ή την ιδιοκατασκευή (make or buy decisions) κάποιου προϊόντος ή τμήματος προϊόντος
- Η απόφαση για την χρήση υποκατασκευαστή

Η λήψη των αποφάσεων αυτών, επειδή ακριβώς οι αποφάσεις αυτές είναι στρατηγικής φύσεως και έχουν πολύ σημαντική επίδραση στην πορεία της επιχείρησης, πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή και με αξιοποίηση όσο το δυνατόν καλύτερης και πληρέστερης πληροφόρησης. Η αβεβαιότητα στην λήψη αποφάσεων σε ένα επιχειρηματικό περιβάλλον πάντα υπάρχει και έτσι το ρίσκο δεν μπορεί να εξαλειφθεί πλήρως. Για αυτό ακριβώς το λόγο, οι επιχειρήσεις χρειάζονται ικανά στελέχη τα οποία θα μπορούν να πάρουν τις σωστές αποφάσεις ακόμη και με ελλιπή στοιχεία. Παρόλα αυτά ο ρόλος της πληροφόρησης στην μείωση της αβεβαιότητας είναι πολύ σημαντικός και σε καμία περίπτωση δεν μπορούμε να πούμε ότι η λήψη αποφάσεων απλά με τη διαίσθηση και δίχως τη χρήση ποσοτικών στοιχείων κόστους είναι καλή τακτική.

1.3 Το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον

Με την πάροδο του χρόνου και καθώς το βιομηχανικό περιβάλλον εξελισσόταν, οι βιομηχανίες παρήγαγαν ολοένα και περισσότερα προϊόντα στα εργοστάσια τους. Τα εργοστάσια είχαν πλέον πολλαπλές γραμμές παραγωγής και πολλές διαδικασίες για την λειτουργία των γραμμών αυτών. Επίσης οι αυτοματισμοί που μπήκαν στις παραγωγικές διαδικασίες άλλαξαν σε πολύ μεγάλο βαθμό την λειτουργία των εργοστασίων. Η άμεση εργασία μειώθηκε σε πολύ μεγάλο βαθμό και αντικαταστάθηκε από την εργασία των μηχανών. Παράλληλα τα Γ.Β.Ε. αυξήθηκαν και αντιπροσωπεύουν πλέον πολύ σημαντικό ποσοστό του συνολικού κόστους του προϊόντος (Johnson, Kaplan, 1987). Στο σχήμα 1.1 βλέπουμε την αναλογία του κόστους των προϊόντων στην περίοδο από τις αρχές του 20ου αιώνα έως σήμερα (Jackson et all, 2001).



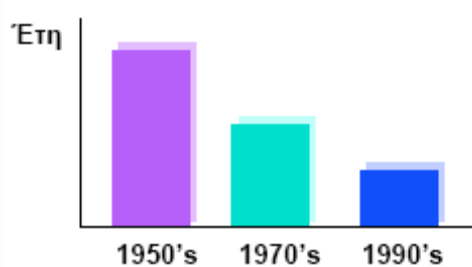
Σχήμα 1.1 Η αναλογία του κόστους στις αρχές του 20^{ου} αιώνα και σήμερα

Παρατηρούμε ότι το κόστος της άμεσης εργασίας έχει μειωθεί παρά το γεγονός ότι υπάρχει πλέον εκτενής χρήση εξειδικευμένης εργασίας η οποία κοστίζει σαφώς περισσότερο από την ανειδίκευτη εργασία η χρήση της οποίας ήταν πολύ εκτεταμένη στις αρχές του 20ου αιώνα. Αυτό σημαίνει ότι τα απασχολούμενο εργατικό δυναμικό σε κάθε βιομηχανική μονάδα είναι σαφώς λιγότερο τώρα σε σχέση με το 1920.

Τα άμεσα υλικά είναι σχεδόν στα ίδια επίπεδα με μια μικρή μείωση η οποία οφείλεται στην χρήση καλύτερης σχεδίασης αλλά και τεχνολογιών οι οποίες βοηθούν στο να έχουμε σημαντικές εξοικονομήσεις υλικών.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι η μεγαλύτερη και σημαντικότερη διαφορά. Εδώ βλέπουμε ότι τα Γ.Β.Ε. από ένα μικρό μόλις μέρος του κόστους του προϊόντος έχει γίνει πλέον το πιο σημαντικό τμήμα του. Το γεγονός αυτό μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η χρήση των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων τα οποία καταμερίζουν τα Γ.Β.Ε. στα προϊόντα με χρήση βάσεων καταμερισμού που στηρίζονται στον όγκο της παραγωγής ενδεχομένως να μας δίνει πολύ διαστρεβλωμένο κόστος προϊόντος. Η χρήση των παραδοσιακών συστημάτων πάντως δεν είναι απαραίτητα λάθος και δεν μπορεί κάποιος να ισχυριστεί ότι σίγουρα θα λάβουμε από την χρήση τους διαστρεβλωμένα κοστολογικά στοιχεία.

Μια επίσης πολύ σημαντική πτυχή του σύγχρονου περιβάλλοντος είναι η συνεχής μείωση του κύκλου ζωής του προϊόντος. Ο κύκλος ζωής συνεχώς μειώνεται με εκθετικό ρυθμό και έχουμε φτάσει στο σημείο να παρουσιάζεται “κανιβαλισμός” στα προϊόντα της ίδιας εταιρίας, όπου τα καινούργια προϊόντα είναι ανταγωνιστικά των παλαιότερων (πχ λογισμικό της Microsoft). Η μείωση αυτή οφείλεται σε τεχνογνωσία, στην πρόοδο της τεχνολογίας αλλά και σε διοικητικές προσεγγίσεις (πχ Διοίκηση Ολικής Ποιότητας) οι οποίες οδηγούν σε συνεχή βελτίωση των διαδικασιών και τεχνικών παραγωγής. Στο παρακάτω διάγραμμα 1.2 παρουσιάζεται η μείωση του κύκλου ζωής των προϊόντων από το 1950 έως το 1990 (Παναγιώτου, 2004).



Σχήμα 1.2 Η μείωση του κύκλου ζωής των προϊόντων

Στο διάγραμμα 1.3 παρουσιάζεται η διαχρονική τάση του κόστους των πόρων της επιχείρησης απεικονίζοντας τα προλεγόμενα. Τα ΓΒΕ παρουσιάζουν μία συνεχώς αυξητική τάση όπως και η τεχνολογία, η άμεση εργασία μειώνεται συνεχώς (ενώ ταυτόχρονα αυξάνεται η έμμεση εργασία η οποία περιλαμβάνεται στα ΓΒΕ), ενώ τα άμεσα υλικά παραμένουν σχετικά στα ίδια επίπεδα (Παναγιώτου, 2004).



Σχήμα 1.3 Διαχρονική εξέλιξη του κόστους των σημαντικότερων παραγωγικών πόρων

Πολύ σημαντικό στοιχείο για την σωστή αναγνώριση του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος είναι η παγκοσμιοποίηση της αγοράς. Σήμερα οι επιχειρήσεις μπορούν να επεκταθούν σε νέες γεωγραφικά αγορές είτε μεταφέροντας τις παραγωγικές τους εγκαταστάσεις εκεί, είτε αξιοποιώντας τις σημερινές αξιόπιστες και αξιόλογες μεταφορικές υπηρεσίες που προσφέρονται παγκοσμίως. Η πρόοδος της τεχνολογίας έχει διαδραματίσει πολύ σημαντικό ρόλο στην διαμόρφωση του σημερινού εξαιρετικά ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Η απελευθέρωση (deregulation) πολλών αγορών έχει διαφοροποιήσει έντονα τις συνθήκες σε σχέση με αυτές του παρελθόντος και πλέον το παγκόσμιο επιχειρηματικό στερέωμα παρουσιάζει μια ιδιαίτερα έντονη δυναμική.

Μια σύγχρονη επιχείρηση θα πρέπει, προκειμένου να αντιλαμβάνεται τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η αγορά γύρω της, να αποδέχεται τα παρακάτω (Κεχράς, 2005):

- Την παγκοσμιοποίηση του ανταγωνισμού.
- Την ανάγκη για στενή συνεργασία τόσο με τους πελάτες όσο και με τους προμηθευτές.
- Την αναγκαιότητα για προσαρμογή των προϊόντων στα μέτρα και στις απαιτήσεις των πελατών.
- Την χρήση οριζόντιας διατμηματικής οργάνωσης (matrix-type organization) η οποία επιτρέπει στον οργανισμό να ξεφύγει από την στατική οργάνωση που περιγράφουν τα κλασικά οργανογράμματα και να προχωρήσει σε αξιοποίηση της δυναμικής του συνδυάζοντας τη γνώση και τις δεξιότητες των τμημάτων μεταξύ τους.
- Τον προσανατολισμό των σύγχρονων εργαζομένων σε εργαζόμενους με υψηλή γνώση (knowledge workers) οι οποίοι προσδίδουν αξία στην επιχείρηση και ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.
- Την μείωση του κύκλου ζωής των προϊόντων και την ανάγκη για διαρκή ανανέωση των προϊόντων.
- Την αποδοχή και χρήση νέων πρωτοποριακών διαδικασιών κατά όλο το μήκος της αλυσίδας αξίας, από τις προμήθειες μέχρι την εξυπηρέτηση του τελικού πελάτη.

Μια τέτοια επιχείρηση προκειμένου να λειτουργήσει θα πρέπει να αξιοποιεί σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο βαθμό τους πόρους της και την εσωτερική της οργάνωση προκειμένου να παραμένει ευέλικτη, να προσαρμόζεται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις του εξωτερικού περιβάλλοντος, να επιβιώνει και να εξελίσσεται. Προκειμένου να συμβεί αυτό, η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να λαμβάνει τις σωστές αποφάσεις. Για την λήψη σωστών αποφάσεων θα πρέπει να έχουμε σωστή και αξιόπιστη πληροφόρηση. Η πληροφόρηση αυτή έρχεται συνήθως από το σύστημα μέτρησης επιχειρηματικής απόδοσης της επιχείρησης και από το σύστημα διοικητικής λογιστικής.

Το κοστολογικό σύστημα είναι υποσύστημα του συστήματος διοικητικής λογιστικής το οποίο καλύπτει συνήθως περισσότερες και ευρύτερες ανάγκες από το κοστολογικό σύστημα.

Η διοικητική λογιστική ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της διοίκησης όσον αφορά (Βενιέρης κα, 2003):

- Την ανάλυση του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης (Cost accounting)
- Τον προγραμματισμό (planning) της δράσης της επιχείρησης
- Τον έλεγχο (control) της υλοποίησης του προγραμματισμού αυτού
- Την αξιολόγηση (evaluation) της απόδοσης ατόμων και δραστηριοτήτων

Βλέποντας τις λειτουργίες που επιτελεί το σύστημα διοικητικής λογιστικής της επιχείρησης αλλά και το σύστημα της λογιστικής κόστους αντιλαμβανόμαστε την σημασία που έχει η ορθή και αποτελεσματική λειτουργία τους. Η ίδια η επιχείρηση συνολικά δεν θα μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά εάν τα συστήματα αυτά δεν λειτουργούν αποτελεσματικά.

1.4 Ενδείξεις ότι το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης παρουσιάζει αδυναμίες

Υπάρχουν ορισμένες ενδείξεις οι οποίες υποδεικνύουν ότι το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης δεν μπορεί να καλύψει απόλυτα την ανάγκη πληροφόρησης για το κόστος και κατά συνέπεια η εφαρμογή ενός άλλου περισσότερο ακριβούς και λεπτομερούς συστήματος θα εξυπηρετούσε καλύτερα την πληροφόρηση της εταιρίας. Τέτοιες ενδείξεις είναι οι εξής (Horngren et all, 2002):

- Σημαντικό τμήμα του έμμεσου κόστους καταλογίζονται με την χρήση ενός ή δύο δεξαμενών κόστους
- Όλο ή έστω το μεγαλύτερο τμήμα του έμμεσου κόστους αναγνωρίζεται ως κόστος τελικού προϊόντος (επίπεδο μονάδας) κατά συνέπεια μικρό μέρος - ή καθόλου - δεν αναγνωρίζεται ως επίπεδο παρτίδας προϊόντος, υποστήριξης προϊόντος ή εγκαταστάσεων
- Διαφορετικά προϊόντα απαιτούν διαφορετικά επίπεδα πόρων εξαιτίας διαφορών στον όγκο παραγωγής, διαδικασία παραγωγής, μέγεθος παρτίδας ή περίπλοκης κατασκευής
- Προϊόντα που η εταιρία έχει καλή τεχνογνωσία στην κατασκευή και πώληση τους παρουσιάζουν χαμηλά περιθώρια κέρδους ενώ προϊόντα όπου δεν υπάρχει αρκετή τεχνογνωσία, παρουσιάζουν υψηλά περιθώρια κέρδους
- Προϊόντα με περίπλοκη διαδικασία κατασκευής εμφανίζουν υψηλά περιθώρια κέρδους, ενώ προϊόντα με απλή διαδικασία εμφανίζονται ζημιογόνα
- Το τμήμα λειτουργιών (operations) διαφωνεί σημαντικά με τα κοστολογικά δεδομένα για το τμήμα της παραγωγής, του μάρκετινγκ και των υπηρεσιών

Βιβλιογραφία 1^{ου} κεφαλαίου

Ελληνική

Πάγγγιος Ι., “Θεωρία κόστους”, τεύχος Ι, εκδόσεις Σταμουλη, 1993

Κεχράς Ι., «Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα», Διδακτορική Διατριβή, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, 2005

Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., “Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές”, Ρ. Ι. Publishing, 2003

Παναγιώτου Ν., “Σημειώσεις κοστολόγησης δραστηριοτήτων”, Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο, 2004

Ξενόγλωσση

Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., “Management and cost accounting”, Prentice Hall, 2002.

Jackson S., Sawyers R., “Managerial Accounting, A Focus on Decision Making”, Harcourt College Publishers, 2001

Johnson T., Kaplan R., “Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting”, Harvard Business School Press, Boston, 1987

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Τα Παραδοσιακά Συστήματα Κοστολόγησης

2.1 Εισαγωγή

Η κοστολόγηση αρχικά αναπτύχθηκε σε βιομηχανικά περιβάλλοντα, στα οποία λόγω της πολυπλοκότητας της λειτουργίας τους δεν ήταν εφικτός ο άμεσος προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων. Η λειτουργία της διοίκησης λοιπόν χρειαζόταν να εφαρμόσει μια μεθοδολογία προκειμένου να μπορέσει να προσδιορίσει το κόστος των προϊόντων με όσο το δυνατό μεγαλύτερη ακρίβεια. Η μεθοδολογία αυτή, η οποία αναπτύχθηκε στο τέλος του 19ου αιώνα είναι η λογιστική κόστους. Για το λόγο ακριβώς ότι η κοστολόγηση αναπτύχθηκε σε βιομηχανικό περιβάλλον, συχνά συσχετίζεται με την λειτουργία της παραγωγής και μόνο. Παρόλα αυτά η εξέλιξη της κοστολόγησης κατά τη διάρκεια ενός και πλέον αιώνων την έχει καταστήσει ικανή να μπορεί να εφαρμοστεί σε όλους τους τύπους οργανισμών και όλες τις λειτουργίες αυτών (Πάγγειος, 1993).

Έτσι λοιπόν δημιουργήθηκαν τα πρώτα συστήματα κοστολόγησης, τα «παραδοσιακά» συστήματα τα οποία αποτέλεσαν και συνεχίζουν να αποτελούν, ένα σημαντικό εργαλείο για την κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών μέχρι και τις ημέρες μας. Επιπλέον αποτέλεσαν την βάση για την εξέλιξη των κοστολογικών συστημάτων, αρκετά από τα οποία λειτουργούν συμπληρωματικά και όχι ως υποκατάστατα των παραδοσιακών συστημάτων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης είναι οι εξής:

- Άμεση κοστολόγηση
- Πλήρης κοστολόγηση
- Πρότυπη κοστολόγηση

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι τα εξής:

- Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής (Job order costing)
- Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής (Process costing)

2.2 Μέθοδοι παραδοσιακής κοστολόγησης

2.2.1 Πλήρης κοστολόγηση

Τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης είναι τα εξής (Πάγγειος, 1993):

1. Διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους

Με αυτή την διάκριση δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την πραγματοποίηση της δαπάνης. Έτσι έχουμε την εξής κατάταξη των δαπανών:

- Πρώτη κατάταξη των δαπανών (κόστη – έξοδα)
Κατά λειτουργία ή κέντρο κόστους ή τμήμα. Οι δαπάνες κατ' είδος ταξινομούνται κατά λειτουργία χωρίς διάσπαση των δαπανών σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.
- Δεύτερη κατάταξη των δαπανών
Κόστος ή έξοδο κατ' είδος. Δημιουργία κόστους ή εξόδων κατ' είδος όπως δαπάνες προσωπικού, συντηρήσεις, αποσβέσεις κλπ.

2. Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής.

Με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και από το σύνολο των ΓΒΕ σταθερών και μεταβλητών.

2.2.2 Άμεση κοστολόγηση

Τα βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής (Πάγγειος, 1993):

1. Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με την συμπεριφορά τους

Αυτός ο διαχωρισμός είναι η ουσία της άμεσης κοστολόγησης, καθώς διαχωρίζει τα στοιχεία του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά. Στην περίπτωση των

ημιμεταβλητών εξόδων, αυτά χαρακτηρίζονται ως σταθερά ή μεταβλητά ανάλογα με τον βασικό τους χαρακτήρα.

2. Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας

Αυτή είναι η βασική διαφορά της άμεσης από την πλήρη κοστολόγηση καθώς η πλήρης θεωρεί και το σταθερό τμήμα των ΓΒΕ ως κόστος παραγωγής προϊόντων. Στη διαφορά αυτή, στη σύνθεση του κόστους με τις δύο μεθόδους κοστολόγησης, οφείλεται το γεγονός ότι το λογιστικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου θα διαφέρει συνήθως και μόνο κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις θα ισούται.

3. Τα σταθερά ΓΒΕ χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου

Αυτό είναι συνέπεια της προηγούμενης παραδοχής και συνεπάγεται ότι τα σταθερά ΓΒΕ μαζί με τα άλλα κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

2.2.3 Πρότυπη κοστολόγηση

Στην πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιούνται πρότυπα στοιχεία κόστους για τα υλικά, τα εργατικά και τα ΓΒΕ που βασίζονται σε προϋπολογιστικά στοιχεία και προβλέψεις. Τα στοιχεία αυτά αφορούν τόσο την ποσότητα όσο και το κόστος του κάθε στοιχείου (υλικά, εργασία, ΓΒΕ). Συνήθως τα πραγματικά κόστη έχουν απόκλιση από τα πρότυπα, οπότε σε αυτές τις περιπτώσεις γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές έτσι ώστε να απεικονιστεί η πραγματική κατάσταση των στοιχείων του κόστους της επιχείρησης.

Ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης, σε αντίθεση με τις άλλες μεθόδους, είναι να εφοδιάσει την διοίκηση με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη – έξοδα και όχι απλά να την πληροφορεί ποια ήταν (Γάγγειος, 1993). Το πρότυπο κόστος επίσης μπορεί να οριστεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης (αποτελεσματικότητας) της επιχείρησης καθώς και σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις (benchmark) και αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την ανακάλυψη των αδύνατων

σημείων της επιχείρησης. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται αρχή των εξαιρέσεων (Principle exception) (Πάγγειος, 1993).

Η πιο συχνή εφαρμογή του πρότυπου κόστους συναντάται στις μεταποιητικές επιχειρήσεις όπου τα πρότυπα συνδέονται με τα υλικά την εργασία και τα ΓΒΕ. Αυτά τα πρότυπα οργανώνονται σε καρτέλες πρότυπου κόστους για κάθε θέση κόστους και προϊόν και με τον τρόπο αυτό η διοίκηση ενημερώνεται για το τελικό κόστος που πρέπει να έχει κάθε μονάδα προϊόντος.

Τα πρότυπα κόστη κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες, τα ιδανικά και τα εφαρμοσμένα. Τα ιδανικά πρότυπα είναι εκείνα που είναι προσιτά υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αφορούν δηλαδή ιδανικές καταστάσεις. Τα εφαρμοσμένα είναι τα πρότυπα εκείνα που είναι μεν σφικτά ως αποτέλεσμα ενδελεχούς μελέτης του χρόνου και των κινήσεων και των λοιπών συνθηκών της επιχείρησης, αλλά είναι πραγματοποιήσιμα υπό κανονικές συνθήκες.

Τα εφαρμοσμένα πρότυπα εξυπηρετούν πολλούς σκοπούς με την χρήση τους, όπως για τον εντοπισμό μη φυσιολογικών διακυμάνσεων στα κόστη, για την πρόβλεψη της ρευστότητας και των αποθεμάτων των προϊόντων. Αντίθετα τα ιδανικά πρότυπα δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην πρόβλεψη και τον προγραμματισμό καθώς δεν επιτρέπουν φυσιολογικές ελλείψεις και συνεπώς καταλήγουν σε μη ρεαλιστικό προγραμματισμό και πρόβλεψη στοιχείων.

2.3 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

2.3.1 Κοστολόγηση Εξατομικευμένης Παραγωγής (Job Order Costing)

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κοστολόγηση κατά προϊόν, χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις όπου παράγονται πολλά και διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα ή υπηρεσίες σε κάθε περίοδο. Καθώς τα προϊόντα διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους συνεπάγεται και ότι το κόστος του καθενός θα διαφέρει από όλα τα άλλα παραγόμενα προϊόντα. Αυτό σημαίνει επίσης ότι θα πρέπει να παρακολουθούνται ξεχωριστά τα αρχεία κόστους του κάθε προϊόντος ή εργασίας. Παραδείγματα επιχειρήσεων οι οποίες χρησιμοποιούν κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής είναι οι κατασκευές επίπλων (όχι βιομηχανοποιημένης παραγωγής),

εκτυπώσεων, κατασκευαστικές και οι περισσότερες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Για την καταγραφή του κόστους στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται το Φύλλο Κόστους¹ (Job cost sheet). Σε αυτή την καρτέλα συγκεντρώνονται και καταγράφονται όλα τα κόστη τα οποία χρειάστηκαν για την ολοκλήρωση του έργου. Συγκεκριμένα καταγράφονται οι τρεις κατηγορίες κόστους τα Άμεσα Υλικά, η Άμεση Εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ).

Η καταγραφή των υλικών και της εργασίας είναι σχετικά εύκολη στις περισσότερες περιπτώσεις καθώς υπάρχει ξεκάθαρη σχέση ανάμεσα στο κόστος και στο προϊόν ή υπηρεσία για το οποίο πραγματοποιήθηκε η δαπάνη. Η δυσκολία παρουσιάζεται στα ΓΒΕ όπου συνήθως δεν υπάρχει ξεκάθαρη συσχέτιση με το παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία. Η δυσκολία του καταμερισμού των ΓΒΕ στα προϊόντα και υπηρεσίες οφείλεται σε τρεις κυρίως λόγους: (Garrison et al, 2006)

- Τα ΓΒΕ αποτελούν έμμεσο κόστος. Αυτό σημαίνει ότι είναι δύσκολο να καταχωρηθούν σε κάθε συγκεκριμένο προϊόν ή έργο.
- Τα ΓΒΕ αποτελούνται από ένα μεγάλο εύρος πολλών διαφορετικών δαπανών (π.χ. από το γράσο των μηχανών μέχρι τον μισθό του διευθυντή παραγωγής)
- Τα ΓΒΕ τείνουν να παραμένουν σχετικά σταθερά εξαιτίας της ύπαρξης σταθερού κόστους, ενώ ταυτόχρονα μπορεί να υπάρχουν διακυμάνσεις στην παραγωγή εξαιτίας εποχικότητας ή άλλων παραγόντων.

Δεδομένων αυτών των δυσκολιών στην μεταχείριση των ΓΒΕ, ο τρόπος για την καταχώρηση τους στα προϊόντα και υπηρεσίες είναι η χρήση μίας βάσης καταλογισμού ή βάσης δραστηριότητας. Ο καταμερισμός αυτός γίνεται με την εξεύρεση μίας βάσης καταλογισμού η οποία είναι κοινή για όλα τα προϊόντα και υπηρεσίες. Σαν βάσεις καταλογισμού των ΓΒΕ μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι ακόλουθες: (Πάγγειος, 1993)

- Ώρες Άμεσης Εργασίας
- Ώρες Λειτουργίας των Μηχανών
- Κόστος Άμεσης Εργασίας
- Κόστος αναλωθέντων Άμεσων Υλικών
- Κόστος Άμεσης Εργασίας και των Αναλωθέντων Υλικών

¹ Χρησιμοποιούνται επίσης οι όροι: Εντολή Παραγωγής ή Καρτέλα

- Αριθμός των παραγόμενων Προϊόντων (σε περιπτώσεις όπου παράγεται ένα μόνο προϊόν).

Το σημαντικό είναι να επιλεγεί μία βάση που να έχει σχέση με όλα τα προϊόντα που περνούν μέσα από την παραγωγική διαδικασία για την περίοδο, ή έχει σχέση με όλες τις υπηρεσίες που θα προσφερθούν. Αυτή η επιλογή είναι πολύ σημαντική ώστε να τα ΓΒΕ να κατανεμηθούν δίκαια μεταξύ των προϊόντων (Πάγγειος, 1993).

Η ιδανική επιλογή, είναι η βάση καταλογισμού που θα χρησιμοποιηθεί στον συντελεστή ΓΒΕ να είναι ο οδηγός κόστους (Cost Driver) των ΓΒΕ. Ένας οδηγός κόστους είναι ένας παράγοντας ο οποίος προκαλεί γενικά βιομηχανικά έξοδα. Παραδείγματα τέτοιων παραγόντων είναι οι ώρες λειτουργία των μηχανών, ο αριθμός των κλινών, ώρες πτήσης κλπ. Θα πρέπει δηλαδή η βάση καταλογισμού να έχει άμεση σχέση με τα ΓΒΕ αλλιώς στην αντίθετη περίπτωση όπου έχει επιλεγεί μία βάση η οποία δεν σχετίζεται άμεσα με τα ΓΒΕ θα υπάρξουν διαστρεβλώσεις στο κόστος των προϊόντων με κάποια προϊόντα να υπερκοστολογούνται και κάποια άλλα να υποκοστολογούνται.

Σήμερα οι περισσότερο χρησιμοποιούμενες βάσεις καταλογισμού είναι οι Ώρες Άμεσης Εργασίας και οι Ώρες Λειτουργίας των Μηχανών. Στο παρελθόν ο κύριος συντελεστής κόστους ήταν η άμεση εργασία. Με το πέρασμα του χρόνου έχουν επέλθει πολλές και σημαντικές μεταβολές στην παραγωγική διαδικασία και στις χρησιμοποιούμενες τεχνικές. Η αντικατάσταση εργατικού προσωπικού από μηχανήματα αλλά και η αύξηση της έμμεσης εργασίας έχουν οδηγήσει σε δραματική μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας και παράλληλα αύξηση των ΓΒΕ. Έτσι σε αρκετές επιχειρήσεις σήμερα οι ώρες άμεσης εργασίας δεν αποτελούν την κατάλληλη βάση καταλογισμού. Παρόλαυτα σε επιχειρήσεις εντάσεως εργασίας, η βάση αυτή συνεχίζει να αποτελεί, όπως είναι λογικό, την πλέον κατάλληλη βάση.

Εφόσον έχει εξευρεθεί η βάση καταμερισμού, αυτή χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του Προϋπολογιστικού Συντελεστή ΓΒΕ. Ο προϋπολογιστικός συντελεστής ΓΒΕ βρίσκεται από την διαίρεση των προϋπολογισθέντων ΓΒΕ με τις μονάδες της βάσης καταλογισμού². Μία σημαντική παρατήρηση εδώ είναι ότι για τον υπολογισμό του συντελεστή ΓΒΕ χρησιμοποιούνται όπως είδαμε τα προϋπολογισθείσα ΓΒΕ, καθώς αυτός ο υπολογισμός γίνεται στην έναρξη της

² Προϋπολογιστικός Συντελεστής ΓΒΕ = Προϋπολογισθέντα ΓΒΕ / Προϋπολογισθείσες μονάδες βάσης

περιόδου, οπότε δεν είναι γνωστά τα διάφορα έξοδα τα οποία θα πραγματοποιηθούν κατά την διάρκεια της χρήσης και αποτελούν τα ΓΒΕ. Έτσι λοιπόν ο συντελεστής αυτός αποτελεί εκτίμηση και όχι πραγματικό αποτέλεσμα. Με βάση αυτόν τον συντελεστή γίνεται στην συνέχεια ο καταλογισμός των ΓΒΕ στα προϊόντα και υπηρεσίες κατά την διάρκεια της περιόδου, ανάλογα με την ανάλωση από τα προϊόντα της αντίστοιχης βάσης καταλογισμού³.

Η χρήση εκτιμήσεων για τον υπολογισμό του συντελεστή των ΓΒΕ θα μπορούσε να αποφευχθεί εάν η επιχείρηση περίμενε μέχρι το τέλος της περιόδου και τότε θα μπορούσε να υπολογίσει τον συντελεστή με πραγματικά δεδομένα της περιόδου. Κάτι τέτοιο θα προσέφερε φυσικά μεγαλύτερη ακρίβεια στον υπολογισμό του κόστους του προϊόντος εφόσον τα στοιχεία θα αφορούσαν πραγματικά κόστη και πραγματικές μονάδες της βάσης καταλογισμού. Παρόλαυτα οι ακόλουθοι λόγοι οδηγούν τις επιχειρήσεις στην χρήση προϋπολογιστικών στοιχείων και όχι πραγματικών: (Garrison et al, 2006)

- Τα στελέχη έχουν ανάγκη πληροφόρησης για το κόστος κατά την διάρκεια της περιόδου και όχι στο τέλος αυτής. Ο συχνός υπολογισμός των πραγματικών ΓΒΕ κατά την διάρκεια της περιόδου είναι ένας τρόπος για να υπερκερασθεί αυτό το πρόβλημα, δημιουργεί όμως κάποια προβλήματα.
- Ο συχνός υπολογισμός των ΓΒΕ, λόγω εποχιακών παραγόντων των ΓΒΕ ή / και της βάσης καταλογισμού αυτών, δημιουργεί στρεβλώσεις στον συντελεστή (πχ το κόστος θέρμανσης θα είναι υψηλό τον χειμώνα και μηδαμινό το καλοκαίρι, δημιουργώντας έτσι υψηλότερο κόστος προϊόντος τον χειμώνα και χαμηλότερο το καλοκαίρι). Έτσι θα μπορούσε να παρατηρηθεί το φαινόμενο, το ίδιο προϊόν να έχει διαφορετικό κόστος ανάλογα με την στιγμή που παράχθηκε.
- Η χρήση προϋπολογιστικού συντελεστή διευκολύνει την τήρηση των στοιχείων.

Για τους παραπάνω παράγοντες οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν προϋπολογιστικά στοιχεία για τον συντελεστή ΓΒΕ.

Ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται είτε κατά την διάρκεια της παραγωγής του προϊόντος / υπηρεσίας, είτε στην ολοκλήρωση της. Παρόλαυτα, εάν στην λήξη της

³ ΓΒΕ καταλογισθέντα = Συντελεστής ΓΒΕ x Χρησιμοποιούμενες μονάδες βάσης καταλογισμού από το προϊόν (υπηρεσία)

λογιστικής περιόδου δεν έχει περατωθεί η παραγωγή του προϊόντος, θα πρέπει να γίνει καταλογισμός των ΓΒΕ στα ημιτελή προϊόντα (παραγωγή σε εξέλιξη).

Προβλήματα κατανομής ΓΒΕ

Εφόσον ο προϋπολογιστικός συντελεστής ΓΒΕ προκαθορίζεται στην αρχή της περιόδου, λογικό είναι στο τέλος αυτής να υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισθέντα και στα πραγματικά στοιχεία. Από την κατανομή των ΓΒΕ μπορεί να προκύψει είτε υποκαταλογισμός είτε υπερκαταλογισμός ΓΒΕ στα προϊόντα και υπηρεσίες. Αυτές οι διαφορές μπορεί να οφείλονται σε διαφορετικό ύψος στο οποίο έφτασαν τα ΓΒΕ μέσα στην περίοδο ή στις προϋπολογισθείσες μονάδες της βάσης καταλογισμού αυτών.

Οι διαφορές αυτές επιλύονται με την διάθεση του υπολοίπου είτε στο κόστος πωληθέντων είτε μεταξύ της παραγωγής σε εξέλιξη, του κόστους πωληθέντων και του κόστους των μενόντων (αποθέματα τέλους).

Χρήση δεικτών ΓΒΕ ανά τμήμα

Όπως έγινε φανερό από τα προαναφερθέντα η χρήση προϋπολογιστικών συντελεστών ΓΒΕ είναι επιτακτική και αναπόφευκτη έτσι ώστε να γίνει η κατανομή τους. Σε μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις ένας μοναδικός συντελεστής ΓΒΕ είναι αρκετός για αυτή τη διαδικασία. Αυτό όμως είναι πολύ πιο δύσκολο σε μεγάλες επιχειρήσεις με μεγάλο αριθμό διαφορετικών προϊόντων. Σε τέτοιες επιχειρήσεις συνηθίζεται η χρήση περισσότερων συντελεστών ΓΒΕ κατά τμήμα, ώστε να υπάρχει μεγαλύτερη ακρίβεια στην κατανομή του κόστους. Αυτό γίνεται καθώς οι ιδιαιτερότητες του κάθε τμήματος ενδέχεται να διαφέρουν αρκετά όσον αφορά τα χαρακτηριστικά τους, με συνέπεια η επιλογής μίας κοινής βάσης καταλογισμού να μην είναι εφικτή για την δίκαιη (σωστή) κατανομή των ΓΒΕ στα προϊόντα (πχ ένα τμήμα είναι εντάσεως εργασίας ενώ κάποιο άλλο έντασης μηχανών – είναι προφανές ότι η χρήση δύο ξεχωριστών βάσεων θα οδηγήσει σε καλύτερη κατανομή του κόστους). Είναι λοιπόν προφανές ότι ένα σύστημα πολλαπλών συντελεστών ΓΒΕ αν και περισσότερο πολύπλοκο στην χρήση του προσφέρει καλύτερα αποτελέσματα στην κατανομή των ΓΒΕ ανάμεσα στα προϊόντα.

2.3.2 Κοστολόγηση Συνεχούς Παραγωγής (Process Costing)

Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής είναι ένα σύστημα μέτρησης και αναφοράς του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των βιομηχανικών επιχειρήσεων ή παροχής υπηρεσιών (Πάγγειος, 1993).

Σε αντίθεση με την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής, η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής (κατά φάση) χρησιμοποιείται ευρέως σε βιομηχανίες που παράγουν κατά κύριο λόγο ομοιογενή προϊόντα σε συνεχή βάση καθώς προϋποθέτει τυποποιημένη μαζική παραγωγή. Παραδείγματα τέτοιων επιχειρήσεων είναι βιομηχανίες χημικές, κλωστοϋφαντουργικές, χάλυβος, αλουμινίου, τούβλων, τροφίμων, χαρτιού, πετρελαϊκές κλπ. Σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που επίσης μπορεί να εφαρμοστεί αυτό το σύστημα είναι οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρίες, τηλεπικοινωνίες κ.α. Τέτοιου είδους επιχειρήσεις έχουν παραγωγική διαδικασία μέσω της οποίας πραγματοποιείται μετατροπή βασικών πρώτων υλών σε ομοιογενή προϊόντα. Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιείται επίσης και από επιχειρήσεις συναρμολογήσεων μερών προϊόντων, αλλά και από επιχειρήσεις παροχής αερίου, ηλεκτρικής ενέργειας και νερού. Τέτοια παραγωγική διαδικασία σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υπάρχει όταν τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών και η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί την σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Ένα σημαντικό σημείο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής είναι η χρήση των ισοδύναμων μονάδων. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι μία έννοια που χρησιμοποιείται για να περιγράψει τις μονάδες που έχουν υποστεί επεξεργασία αλλά δεν έχουν ολοκληρωθεί όπως τα έτοιμα προϊόντα. Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται ώστε να μπορέσει να απεικονισθεί η κατάσταση των προϊόντων που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη) έτσι ώστε να υπολογιστεί ο αριθμός των μονάδων του προϊόντος και να καταλογιστεί σε αυτά το αντίστοιχο κόστος. Σε αυτές τις μονάδες υπολογίζεται ο βαθμός κατεργασίας που έχουν υποστεί όσον αφορά τα υλικά, την εργασία και τα ΓΒΕ ώστε να εκφραστούν σε όρους ολοκληρωμένων μονάδων και ακόλουθα επιβαρύνονται με το αντίστοιχο κόστος που προέκυψε από το τμήμα.

Επειδή η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις με παραγωγική διαδικασία συνεχιζόμενης ροής, αυτό έχει σαν αποτέλεσμα την ύπαρξη παραγωγής σε εξέλιξη τέλους. Συνήθως η παραγωγή σε εξέλιξη αρχής έχει ανά μονάδα κόστος διαφορετικό από το αντίστοιχο της τρέχουσας περιόδου με συνέπεια την ανάγκη χρησιμοποίησης κάποιας μεθόδου αποτίμησης. Οι πιο γνωστές μέθοδοι είναι η F.I.F.O. (First in First out), ο Μέσος Σταθμικός Όρος, η L.I.F.O (Last in First out) και η F.E.F.O. (First to expire First out). Οι μέθοδοι αυτοί χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των ετοιμών και ημικατεργασμένων μονάδων τέλους. Οι πιο συχνά χρησιμοποιούμενες μέθοδοι από αυτές είναι η FIFO και ο ΜΣΟ. Οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τις δύο μεθόδους είναι:

- F.I.F.O.
Το αρχικό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες
- Μ.Σ.Ο.
Δεν γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων

Οι διαφορές των δύο μεθόδων φαίνονται στον παρακάτω πίνακα: (Βενιέρη, Κοέν, Κωλέτση, Λογιστική κόστους Αρχές και εφαρμογές, 2003)

	Μέσος Σταθμικός Όρος	F.I.F.O.
Προσδιορισμός φυσικής ροής	Δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων μονάδων ανάλογα με την προέλευση τους	Γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές
Προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων	Οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες	Οι ισοδύναμες μονάδες για το αρχικό απόθεμα, υπολογίζονται με βάση το υπολειπόμενο ποσοστό επεξεργασίας. Οι ολοκληρωμένες μονάδες από τις εισερχόμενες ισούνται με τις ισοδύναμες
Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής	Ανάλυση του κόστους σε κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων και τρέχον κόστος περιόδου	Το κόστος του αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων αφορά τις ολοκληρωμένες μονάδες, ενώ το τρέχον κόστος περιόδου αφορά όλες τις ισοδύναμες μονάδες
Προσδιορισμός	Γίνεται διαίρεση του κόστους	Γίνεται διαίρεση του κόστους του 3 ^{ου} βήματος

του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα	του 3 ^{ου} βήματος αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες	(τρέχον κόστος μόνο) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες
Προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων	Υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων. Υπολογίζεται το κόστος του τελικού αποθέματος βάσει των ισοδύναμων μονάδων ανά κατηγορία κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά κατηγορία κόστους	Υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, το πρόσθετο κόστος ολοκλήρωσης του και το γινόμενο του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα επί τον αριθμό των εισερχομένων μονάδων που ολοκληρώθηκαν. Υπολογίζεται το κόστος του τελικού αποθέματος βάσει των ισοδύναμων μονάδων ανά κατηγορία κόστους

Πίνακας 2.1 Διαφορές μεθόδων Μέσου Σταθμικού Όρου και F.I.F.O.

Σταδία της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής

Για την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής ακολουθούνται τα παρακάτω στάδια (Πάγγιος, 1993):

1. Δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων.
2. Καθορισμός της χρονικής περιόδου που πρέπει να καλύπτει η κοστολογική περίοδος.
3. Συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων του κόστους σε κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα και για κάθε συγκεκριμένη κοστολογική περίοδο.
4. Ποσοτική μέτρηση της παραγωγής που παράχθηκε κατά την διάρκεια της χρονικής περιόδου για κάθε τμήμα ή κέντρο κόστους, εκφρασμένη σε ολοκληρωμένες μονάδες (ισοδύναμες) για κάθε στοιχείο κόστους (Άμεσα υλικά, Άμεση εργασία, ΓΒΕ).

5. Υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους για κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα, με συσχέτιση του κόστους που συγκεντρώθηκε στο τμήμα και των μονάδων που παράχθηκαν από αυτό.
6. Ετοιμασία της κατάστασης κόστους παραγωγής του προϊόντος.

2.4 Ομοιότητες ανάμεσα στην κοστολόγηση κατά προϊόν και κοστολόγηση κατά φάση

Τα δύο συστήματα έχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους παρουσιάζουν όμως και κάποιες ομοιότητες. Οι ομοιότητες αυτές μπορούν να συνοψιστούν στα ακόλουθα:

- Και τα δύο συστήματα έχουν σαν σκοπό τους να κατανείμουν το κόστος των υλικών, εργατικών και ΓΒΕ στα παραγόμενα προϊόντα και να παρέχουν ένα μηχανισμό για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους.
- Και τα δύο συστήματα χρησιμοποιούν του ίδιους βασικούς λογαριασμούς: Άμεσα υλικά, Άμεση εργασία και Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.
- Και στα δύο συστήματα η ροή του κόστους διαμέσω των λογαριασμών, είναι βασικά η ίδια.

2.5 Διαφορές ανάμεσα στην κοστολόγηση κατά προϊόν και κατά φάση κοστολόγηση

Οι διαφορές των δύο συστημάτων οφείλονται σε δύο παράγοντες. Πρώτον στην ροή των προϊόντων και δεύτερον στα έτοιμα προϊόντα. Στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής η ροή των προϊόντων είναι λιγότερο ή περισσότερο συνεχής σε αντίθεση με την κοστολόγηση έργου όπου η ροή δεν είναι κατ' ανάγκη συνεχόμενη. Όσον αφορά τα τελικά προϊόντα, στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής τα τελικά προϊόντα είναι πανομοιότυπα μεταξύ τους (ομοιογενή). Αυτό σημαίνει ότι δεν υπάρχει λόγος να υπάρξει ξεχωριστή κοστολόγηση της κάθε παραγγελίας ξεχωριστά καθώς όλα τα προϊόντα έχουν το ίδιο κόστος (υλικά, εργασία, ΓΒΕ), σε αντίθεση με την κοστολόγηση έργου όπου η κάθε παραγγελία είναι διαφορετική από τις υπόλοιπες και περιέχει διαφορετική σύσταση κόστους. Στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπολογίζεται το κόστος για κάθε τμήμα της παραγωγής και κατανέμεται ομοιόμορφα σε όλα τα προϊόντα, σε αντίθεση με την κοστολόγηση έργου όπου γίνεται κοστολόγηση για την κάθε παραγγελία ξεχωριστά.

Μία επίσης διαφορά των δύο συστημάτων είναι στα έγγραφα που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους. Στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής δεν χρησιμοποιείται το φύλλο κόστους έργου (job cost sheet) αλλά το έντυπο αναφορών κόστους από κάθε τμήμα (department production report). Το τελευταίο ετοιμάζεται από κάθε τμήμα στο οποίο έχει γίνει κάποια κατεργασία στο προϊόν. Οι αναφορές αυτές χρησιμοποιούνται για διάφορες εργασίες. Προσφέρει ενημέρωση για τις μονάδες των προϊόντων που κινούνται σε κάθε τμήμα μέσα στην περίοδο αλλά επίσης και για το κόστος αυτών. Επιπλέον δείχνει το κόστος του κάθε τμήματος και πώς αυτό καταλογίστηκε στα προϊόντα.

Οι βασικές διαφορές των δύο συστημάτων συνοψίζονται στους παρακάτω πίνακες.

Κοστολόγηση έργου	Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής
Πολλά διαφορετικά έργα με διαφορετικές απαιτήσεις σε πόρους το καθένα	Παράγεται ένα προϊόν είτε συνεχώς είτε για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Όλες οι μονάδες του προϊόντος είναι ίδιες
Το κόστος υπολογίζεται για κάθε έργο ξεχωριστά	Το κόστος υπολογίζεται από το κάθε τμήμα της παραγωγής
Το Φύλλο κόστους είναι το βασικό έγγραφο στο οποίο συγκεντρώνεται το κόστος	Οι αναφορές κόστους του κάθε τμήματος είναι τα βασικά έγγραφα, δείχνοντας το κόστος του τμήματος και πώς κατανέμεται στα προϊόντα
Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται από το φύλλο κόστους	Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται για κάθε τμήμα από τις αναφορές κόστους των τμημάτων

Πίνακας 2.2 Διαφορές ανάμεσα στην κοστολόγηση έργου και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής

Περιεχόμενο	Κοστολόγηση Έργου	Κοστολόγηση Συνεχούς παραγωγής
Χρονική διάρκεια κοστολόγησης	Ετοιμάζεται όταν η εντολή παραγωγής τελειώσει	Ετοιμάζεται περιοδικά
Κόστη παραγωγής που αναφέρονται	Όλα τα κόστη που απαιτούνται για την παραγωγή του προϊόντος	Μόνο τα κόστη παραγωγής του συγκεκριμένου κέντρου κόστους
Μέτρηση των εκροών	Αριθμός μονάδων που παράχθηκε με την συγκεκριμένη εντολή παραγωγής	Αριθμός μονάδων που ξεκίνησαν και τελείωσαν την παραγωγή τους μέσα στη περίοδο πλέον των ισοδύναμων μονάδων

Πίνακας 2.3 Κατάρτιση των εκθέσεων του κόστους παραγωγής με τα δύο συστήματα

2.6 Η υβριδική προσέγγιση

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής και η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής αποτελούν τα δύο άκρα μίας ευθείας. Στο ένα άκρο βρίσκονται εταιρίες που παράγουν πολλά διαφορετικά προϊόντα και στο άλλο άκρο εταιρίες που παράγουν ομοιογενή προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες. Ανάμεσα σε αυτά τα άκρα υπάρχουν αρκετά υβριδικά συστήματα που περιέχουν χαρακτηριστικά και των δύο παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης (Garrison et al, 2006).

Ένα από αυτά τα υβριδικά συστήματα είναι η κοστολόγηση λειτουργιών (operation costing) (Garrison et al, 2006). Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις όπου τα προϊόντα έχουν κάποια κοινά χαρακτηριστικά άλλα ταυτόχρονα και κάποιες σημαντικές διαφορές μεταξύ τους.

Ορισμένες επιχειρήσεις δηλαδή, χρησιμοποιούν μία υβριδική προσέγγιση για την κοστολόγηση των προϊόντων τους, χρησιμοποιούν δηλαδή και τα δύο συστήματα ταυτόχρονα (Garrison et al, 2006). Αυτή η προσέγγιση δεν μπορεί φυσικά να εφαρμοστεί σε όλες τις επιχειρήσεις καθώς εξαρτάται από τις λειτουργίες αυτής για το εάν μπορεί να εφαρμοστεί κάτι τέτοιο. Για να εφαρμοστεί αυτή η προσέγγιση θα πρέπει η επιχείρηση να έχει ένα μέρος της παραγωγικής διαδικασίας από το οποίο προέρχεται ένα ομοιογενές προϊόν, το οποίο προϊόν στην συνέχεια δέχεται επιπλέον

κατεργασία αλλά όχι όμοια για κάθε τελικό προϊόν. Υπάρχει δηλαδή σημαντική διαφορά στην σύσταση του κόστους του τελικού προϊόντος η οποία οφείλεται στις ιδιαιτερότητες της κάθε παραγγελίας. Βλέπουμε δηλαδή ότι μία τέτοια παραγωγική διαδικασία έχει τα χαρακτηριστικά και των δύο συστημάτων. Σε αυτή την περίπτωση διαχωρίζεται η παραγωγή σε δύο κομμάτια και εφαρμόζεται σε κάθε κομμάτι το κατάλληλο σύστημα κοστολόγησης.

Σε περιπτώσεις όπου χρησιμοποιείται η κοστολόγηση λειτουργιών, τα προϊόντα ομαδοποιούνται, έτσι ώστε η κάθε παρτίδα να έχει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της. Κατ' αυτή την έννοια ομοιάζει με την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής. Παρόλαυτα η εργασία και τα ΓΒΕ κατανέμονται με βάση την λειτουργία ή το τμήμα όπου επεξεργάζεται το προϊόν και το κόστος αυτό τελικά επιβαρύνει τα προϊόντα, ακριβώς όπως η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.

Παράδειγμα μίας τέτοιας εφαρμογής είναι η παρασκευή φαρμάκων. Για την παρασκευή κάποιων φαρμάκων, χρησιμοποιούνται κάποια συστατικά τα οποία αποτελούν την «βάση» του σκευάσματος (και είναι κοινή για αρκετά φάρμακα) και σε αυτήν την «βάση» προστίθενται στη συνέχεια κάποια επιπλέον συστατικά για την αντιμετώπιση των διαφόρων νοσημάτων. Για την παρασκευή της «βάσης» λοιπόν χρησιμοποιείται κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής (είναι η ίδια για μεγάλο αριθμό φαρμάκων) ενώ στην συνέχεια χρησιμοποιείται κοστολόγηση έργου για τον υπολογισμό του επιπλέον κόστους για την παραγωγή του τελικού φαρμάκου. Αυτό το επιπλέον κόστος αφορά τα επιπλέον συστατικά που προστίθενται καθώς και τον χρόνο που αφιερώνει ο φαρμακοποιός για την ετοιμασία του σκευάσματος.

Ένα ακόμη παράδειγμα είναι η κατασκευή παπουτσιών. Τα παπούτσια έχουν όλα κάποιες δραστηριότητες κοινές, ανεξάρτητα από το μοντέλο, όπως είναι η κοπή και ραφή του δέρματος. Αυτή η δραστηριότητα γίνεται σε συνεχή βάση, με την χρήση των ίδιων μηχανημάτων, ακολουθώντας τη ίδια διαδικασία. Κάποια μοντέλα όμως κατασκευάζονται από ακριβό δέρμα, ενώ κάποια άλλα από φτηνότερο. Σε τέτοιες περιπτώσεις όπου τα προϊόντα έχουν κοινά χαρακτηριστικά αλλά πρέπει επίσης να χειριστούν μεμονωμένα από άποψη κόστους, η κοστολόγηση λειτουργιών μπορεί να βοηθήσει αρκετά για την πιο ακριβή κατανομή κόστους.

2.7 Υποκοστολόγηση και Υπερκοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών – Το βασικό πρόβλημα των παραδοσιακών συστημάτων

Όταν αναφερόμαστε στον όρο υποκοστολόγηση εννοούμε προϊόντα που καταναλώνουν πόρους περισσότερους από αυτούς με τους οποίους επιβαρύνονται κοστολογικά, ενώ αντίθετα στην υπερκοστολόγηση τα προϊόντα έχουν καταναλώσει λιγότερους πόρους από ότι έχουν επιβαρυνθεί. Επιχειρήσεις που έχουν υποκοστολογήσει προϊόντα τους, μπορεί να κάνουν πωλήσεις που τους αποφέρουν ζημιά, με την λανθασμένη εντύπωση ότι πραγματοποιούν κέρδος. Αυτό συμβαίνει καθώς τα προϊόντα αυτά (υποκοστοληθέντα) «φέρνουν» στην επιχείρηση λιγότερα έσοδα σε σχέση με το κόστος των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή τους. Αντίθετα τα υπερκοστοληθέντα προϊόντα διατρέχουν τον κίνδυνο να χάσουν μερίδιο αγοράς λόγω μη ανταγωνιστικής τιμής σε σχέση με τον ανταγωνισμό.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης με βάση τον όγκο (volume based costing systems) χρησιμοποιούν ένα μέσο όρο κόστους με τον οποίον επιβαρύνουν τα προϊόντα ανάλογα με τον όγκο παραγωγής τους. Αυτό δεν οδηγεί πάντα σε ακριβή αποτελέσματα, ή για την ακρίβεια, σπάνια απεικονίζει το πραγματικό κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών. Οδηγεί κατά συνέπεια σε λανθασμένη απόδοση κόστους και σε μία σειρά λανθασμένων αποφάσεων μέσα στην επιχείρηση.

Για το φαινόμενο της λανθασμένης απόδοσης κόστους στα προϊόντα και υπηρεσίες από την παραδοσιακή κοστολόγηση, έχει χρησιμοποιηθεί από αρκετούς συγγραφείς ο παραλληλισμός με το άπλωμα του βουτύρου (“peanut butter” costing) (Horngren, et. al. 1999). Σύμφωνα με αυτή την αντίληψη, ο τρόπος καταλογισμού του κόστους στα προϊόντα και υπηρεσίες είναι ομοιόμορφος σε αυτά, μη λαμβάνοντας υπ’ όψιν διάφορες ανομοιομορφίες αυτών. Αυτές οι ανομοιομορφίες αφορούν διάφορους παράγοντες όπως οι απαιτήσεις τους σε πόρους, ο τρόπος παραγωγής τους, η μεταφορά τους, οι ιδιαιτερότητες των υλικών τους, και γενικά οι κάθε είδους ιδιαιτερότητες τους. Δεδομένου ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις παράγουν διάφορα προϊόντα και υπηρεσίες, διαφορετικά μεταξύ τους, θα ήταν υπέρ-απλούστευση να γίνει ο καταλογισμός του κόστους σε αυτά με βάση μια ή λίγες βάσεις καταλογισμού, όπως για παράδειγμα οι ώρες λειτουργίας των μηχανών ή οποιαδήποτε άλλη βάση η οποία βασίζεται στον όγκο της παραγωγής. Με αυτό τον τρόπο βέβαια λειτουργούν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (job order costing και process costing) τα οποία καταλογίζουν το κόστος με βάση μία ή λίγες βάσεις καταλογισμού. Με αυτόν

τον τρόπο παρατηρείται το φαινόμενο της υπο ή υπερ-κοστολόγησης. Αυτό συμβαίνει καθώς προϊόντα που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες θα απορροφήσουν μεγάλο ποσοστό κόστους και το αντίστροφο. Αυτή η θεώρηση δεν είναι κατ' ανάγκη λανθασμένη εάν τα προϊόντα είναι παραπλήσια στην κατανάλωση των επιχειρησιακών πόρων και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους (πχ συνθήκες αποθήκευσης, μεταφοράς κλπ). Εάν όμως αυτό δεν συμβαίνει, υπάρχει η πιθανότητα να παρατηρηθεί λανθασμένη απόδοση κόστους σε προϊόντα, η οποία θα βασίζεται απλά στον όγκο παραγωγής τους.

Βέβαια σε συνέχεια αυτού, θα υπάρξει λανθασμένη απόδοση κόστους και στα άλλα προϊόντα. Εάν δηλαδή ένα προϊόν υποκοστολογηθεί, κάποιο ή κάποια άλλα θα υπερκοστολογηθούν όπως είναι λογικό. Αυτό θα επηρεάσει όλα τα προϊόντα και υπηρεσίες της επιχείρησης και συνεπώς μία σειρά από αποφάσεις της διοίκησης. Θα οδηγήσει δηλαδή σε μία λανθασμένη εικόνα για το κόστος των προϊόντων, πράγμα που μπορεί να αποβεί καταστροφικό για την επιχείρηση. Κάποια προϊόντα (υπερκοστολογηθέντα) θα πωλούνται σε πολύ υψηλές και συνεπώς μη ανταγωνιστικές τιμές, ενώ κάποια άλλα (υποκοστολογηθέντα) σε πολύ χαμηλές τιμές, δημιουργώντας ζημιά στην επιχείρηση χωρίς να το γνωρίζει. Σε αυτήν την περίπτωση η επιχείρηση θα θεωρεί κάποια προϊόντα πολύ κερδοφόρα ενώ στην ουσία της προκαλούν ζημιά στην συγκεκριμένη τιμή διάθεσης και αντίστροφα κάποια προϊόντα τα οποία τα θεωρεί ζημιόγωνα στην ουσία είναι κερδοφόρα, αλλά τα έχει υπερκοστολογήσει.

2.8 Πλεονεκτήματα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης

Τα παραδοσιακά συστήματα αναπτύχθηκαν για να καλύψουν τις ανάγκες της εποχής εκείνης και το κατάφεραν με μεγάλη επιτυχία καθώς κάλυπταν τις ανάγκες που υπήρχαν έως τότε για εσωτερική πληροφόρηση και για έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας. Η απουσία βέβαια των ηλεκτρονικών υπολογιστών εκείνη την εποχή σήμαινε ότι το σύστημα αυτό το χειρίζονταν και το λειτουργούσε ο χρήστης χειρόγραφα. Αυτό δημιουργούσε καθυστερήσεις και δυσκολίες που προέρχονταν από τον όγκο των δεδομένων και την επεξεργασία τους. Παράλληλα τα παραγόμενα προϊόντα της εποχής ήταν σχετικά λίγα και το μεγαλύτερο μέρος του κόστους ήταν η άμεση εργασία και τα υλικά, ενώ τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε.) αντιπροσώπευαν μόνο ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους.

Το γεγονός λοιπόν ότι στα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα χρησιμοποιούνταν συντελεστές καταμερισμού Γ.Β.Ε. βασισμένοι στον όγκο της παραγωγής (που δεν καταμερίζουν τα Γ.Β.Ε. με απόλυτη ακρίβεια) δημιουργούσε πολύ μικρή διαστρέβλωση στο υπολογισθέν κόστος των προϊόντων (Johnson, Kaplan, 1987).

Στα πλεονεκτήματα των παραδοσιακών συστημάτων συγκαταλέγονται η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αυτά περιλαμβάνουν καθώς και ότι η λογιστική κόστους έχει σαφείς αντικειμενικούς σκοπούς. Επίσης τα συστήματα αυτά είναι αυτόνομα από τις λειτουργικές διαδικασίες της επιχείρησης και αυτό έχει σαν συνέπεια να μπορούν να σταθούν μόνα τους στην επιχείρηση και όχι ως συμπληρωματικά συστήματα κάποιου άλλου επιχειρησιακού συστήματος (Johnson, Kaplan, 1987).

2.9 Μειονεκτήματα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης

Τα παραδοσιακά συστήματα αν και αποτελούν την βάση των κοστολογικών συστημάτων, έχουν αρκετά μειονεκτήματα. Αυτά έχουν να κάνουν με το ότι η αναφορά τους είναι αργή, και αρκετές φορές ασυνεπής καθώς και ότι υπάρχουν αργές αντιδράσεις σε τυχόν επιχειρησιακές αλλαγές. Με το πέρασμα των χρόνων εντοπίστηκαν διάφορα σημεία, στα οποία παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούσαν να δώσουν ακριβείς πληροφορίες ή έδιναν λανθασμένες. Τα σημεία αυτά στο σχεδιασμό των συστημάτων τα οποία δημιουργούν το πρόβλημα και προκαλούν τα λανθασμένα αποτελέσματα δεν είναι πάντα εμφανή και εύκολο να ανιχνευτούν. Η προσπάθεια για την επίλυση του προβλήματος πολλές φορές απαιτεί τον πλήρη επανασχεδιασμό κάποιου/ων τμημάτων του κοστολογικού συστήματος.

Παρακάτω βλέπουμε τα σημεία στα οποία εντοπίζονται οι κυριότερες αδυναμίες των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης: (Cooper, 1987)

Χρήση των ωρών άμεσης εργασίας ως βάση καταμερισμού του κόστους.

Πολλά συστήματα λαμβάνουν ως βάση για τον καταμερισμό του κόστους τις ώρες άμεσης εργασίας. Στα τέλη του 19ου αιώνα, υπήρχαν πολύ καλά συστήματα μέτρησης των ωρών εργασίας ώστε να διατηρείται το εργατικό δυναμικό παραγωγικό

και έτσι τα πρώτα κοστολογικά συστήματα που αναπτύχθηκαν χρησιμοποίησαν αυτή την πληροφόρηση για να λειτουργήσουν. Τα συστήματα αυτά παρείχαν ικανοποιητικά αποτελέσματα, καθώς το μεγαλύτερο μέρος του κόστους παραγωγής αποτελούσε η άμεση εργασία, ενώ τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ήταν μόνο ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους της παραγωγής. Επίσης οι επιχειρήσεις τότε δεν παρήγαγαν πολλά διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα και αυτό διευκόλυνε την λειτουργία των χρησιμοποιούμενων κοστολογικών συστημάτων. Στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον το εργατικό κόστος αποτελεί περίπου το 10% του συνολικού κόστους και τα γενικά έξοδα περίπου το 30%, γεγονός που καθιστά πολύ δύσκολη την ακριβή κατανομή των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα προϊόντα με την χρήση ως βάση των ωρών εργασίας.

Χρήση βάσεων καταμερισμού κόστους που σχετίζονται με τον όγκο της παραγωγής (ώρες εργασίας, ώρες λειτουργίας μηχανών, κόστος χρησιμοποιούμενων άμεσων υλικών κλπ).

Η χρήση αυτών των βάσεων καταμερισμού βασίζεται στην υπόθεση ότι το ποσοστό των γενικών εξόδων που αντιστοιχεί σε κάθε προϊόν είναι ανάλογο της επεξεργασίας που το προϊόν υφίσταται κατά την παραγωγική διαδικασία. Κάτι τέτοιο ισχύει υπό ορισμένες προϋποθέσεις και για ορισμένες δραστηριότητες, ο όγκος των οποίων εξαρτάται από τον όγκο της παραγωγής (π.χ. εφοδιασμός παραγωγής) αλλά δεν ισχύει για τις περισσότερες δραστηριότητες οι οποίες λαμβάνουν χώρα σε μία επιχείρηση όπως ο ποιοτικός έλεγχος, η συντήρηση των μηχανών και οι ρυθμίσεις που γίνονται στην παραγωγή πριν από κάθε παρτίδα. Η χρήση τέτοιου είδους βάσεων καταλογισμού έχει ως συνέπεια το κόστος το οποίο προκύπτει να μην είναι ακριβές και μάλιστα η απόκλιση μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς σήμερα το κόστος που δεν εξαρτάται από τον όγκο της παραγωγής φτάνει έως και το 25% του συνολικού κόστους του προϊόντος. Μια τέτοια λανθασμένη πληροφόρηση μπορεί να οδηγήσει σε λήψη τελείως λανθασμένων αποφάσεων την διοίκηση της επιχείρησης.

Δημιουργία «μεγάλων» δεξαμενών κόστους που περιλαμβάνουν κόστη τα οποία δεν μπορούν να καταμεριστούν σωστά χρησιμοποιώντας μία βάση καταμερισμού.

Οι πολύ μεγάλες δεξαμενές κόστους συνεπάγονται την ανομοιογένεια των στοιχείων κόστους που αυτές περιλαμβάνουν και κατά συνέπεια το κόστος δεν μπορεί να καταλογιστεί αποτελεσματικά και με ακρίβεια με την χρήση της επιλεγμένης βάσης καταλογισμού.

Χειρισμός του κόστους marketing και διανομής ως κόστος περιόδου και όχι ως κόστος προϊόντος.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ασχολούνται μόνο με την διαδικασία παραγωγής και το κόστος αυτής, παραλείποντας σημαντικές λειτουργίες της επιχείρησης που υποστηρίζουν την παραγωγή και τις πωλήσεις, όπως οι λειτουργίες του marketing και της διανομής. Οι λειτουργίες αυτές θεωρούνται από τα παραδοσιακά συστήματα ως κόστος περιόδου και δεν λαμβάνονται υπόψη στο κόστος του τελικού προϊόντος. Αυτή η θεώρηση οδηγεί σε ένα κόστος το οποίο δεν περιλαμβάνει το κόστος σημαντικών δραστηριοτήτων όπως της διανομής και του marketing, παρά το ότι οι δραστηριότητες αυτές και το κόστος που δημιουργούν οφείλονται στο προϊόν. Πρέπει να σημειωθεί ότι το κόστος της διανομής φτάνει σε κάποιες περιπτώσεις μέχρι και το 25% του συνολικού κόστους. Η θεώρηση αυτού του κόστους ως κόστος περιόδου, λογικό είναι ότι μπορεί να δώσει αποτελέσματα σημαντικά διαφορετικά αναφορικά με το μεικτό κέρδος της επιχείρησης.

Παρά το γεγονός ότι μπορεί στο κοστολογικό σύστημα να εντοπιστεί μια ή και περισσότερες σχεδιαστικές αδυναμίες σαν αυτές που αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν είναι βέβαιο ότι εξαιτίας αυτών τελικά παίρνουμε και λανθασμένα αποτελέσματα. Δηλαδή ένα σύστημα μπορεί να έχει σχεδιαστικές αδυναμίες και παρόλα αυτά να δίνει σωστά στοιχεία κόστους για τα προϊόντα του. Ο βαθμός στον οποίο τα αποτελέσματα διαστρεβλώνονται από τον κακό σχεδιασμό του κοστολογικού συστήματος εξαρτάται από την παραγωγική διαδικασία, το εύρος των παραγόμενων προϊόντων και τα χρησιμοποιούμενα κανάλια διανομής. Ο συνδυασμός τους με τις σχεδιαστικές αδυναμίες του κοστολογικού συστήματος είναι που δημιουργεί τα μεγάλα λάθη και που δημιουργεί την ανάγκη για επανασχεδιασμό του κοστολογικού συστήματος. (Cooper, 1987)

Την εποχή που σχεδιάστηκαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν υπήρχε η δυνατότητα εφαρμογής πιο πολύπλοκων συστημάτων με την χρήση πολλαπλών κέντρων κόστους και βάσεων μερισμού του κόστους, εξαιτίας των

πολλών υπολογισμών που θα έπρεπε να γίνουν. Οι υπολογισμοί εκείνη την εποχή γινόντουσαν κυρίως με το χέρι, καθώς δεν υπήρχαν ηλεκτρονικοί υπολογιστές και έτσι οι σχεδιαστές των συστημάτων προσπαθούσαν να φτιάξουν κοστολογικά συστήματα που θα δούλευαν αφενός μεν αποτελεσματικά και με την μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια, αφετέρου δε η λειτουργία τους θα μπορούσε να γίνει σχετικά εύκολα και γρήγορα και χωρίς μεγάλη πιθανότητα λάθους. Επίσης σημαντικό είναι και το γεγονός ότι μια τέτοια προσπάθεια δεν θα είχε και τα ανάλογα οφέλη για την επιχείρηση, καθώς η πολύ κοστοβόρος διαδικασία της συλλογής και επεξεργασίας δεδομένων για χρήση περισσότερων βάσεων καταμερισμού κόστους δεν θα δημιουργούσε αποτέλεσμα ικανό να δικαιολογήσει το κόστος της λειτουργίας ενός τέτοιου κοστολογικού συστήματος. Άλλωστε η ίδια η διαδικασία παραγωγής ήταν τόσο απλοποιημένη που δεν υπήρχε ουσιαστικά λόγος για να χρησιμοποιηθούν πιο περίπλοκες διαδικασίες για τον καταμερισμό του έμμεσου κόστους. Οι βιομηχανίες τότε παρήγαγαν ένα ή δύο προϊόντα και είχαν μια συνήθως γραμμή παραγωγής. Έτσι δεν υπήρχε το ζήτημα της πολυπλοκότητας των διαδικασιών την οποία δεν θα μπορούσε να «αντιληφθεί» το κοστολογικό σύστημα, καθώς και η πολυπλοκότητα αυτή δεν υπήρχε και η λειτουργία του εργοστασίου ήταν πολύ απλή. (Johnson, Kaplan, 1987)

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι η χρησιμότητα και τα ακριβή αποτελέσματα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι ικανοποιητικά όσο η άμεση εργασία και τα υλικά είναι οι κύριοι συντελεστές του κόστους, με την τεχνολογία να παραμένει σχετικά σταθερή και το εύρος των προϊόντων περιορισμένο, καθώς τα συστήματα αυτά μετρούν τους πόρους που καταναλώνονται ως ποσοστό προς τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων προϊόντος. Στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον όμως η σύσταση του κόστους διαφέρει σημαντικά κυρίως λόγω της χρήσης της τεχνολογίας η οποία έχει μεταβάλλει σημαντικά την σύσταση αυτή, μειώνοντας το κόστος της εργασίας και αυξάνοντας τα γενικά έξοδα. Σε τέτοιου είδους περιβάλλοντα η χρήση πολλών δεξαμενών κόστους και αντίστοιχα πολλών βάσεων μερισμού είναι απαραίτητη για την ορθή καταγραφή του κόστους. Γίνεται εμφανής δηλαδή η αδυναμία των παραδοσιακών συστημάτων να καταγράψουν και να καταλογίσουν με ικανοποιητική ακρίβεια το κόστος του προϊόντος στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.

Βιβλιογραφία 2^{ου} κεφαλαίου

Ελληνική

Πάγγειος Ιωάννης, "Θεωρία Κόστους, Τεύχος Ι", 1993.

Πάγγειος Ιωάννης, "Θεωρία Κόστους, Τεύχος ΙΙ", 1993.

Βενιέρης Γεώργιος, Κοέν Σάνδρα, Κωλέτση Μαρία, «Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές», 2003.

Ξενόγλωσση

Johnson T., Kaplan R., "Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston, 1987.

Garrison R., Noreen E., Brewer P., "Managerial accounting", McGraw Hill, 2006.

Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., "Management and cost accounting", Prentice Hall, 2002.

Αρθρογραφία 2^{ου} κεφαλαίου

Ξενόγλωσση

Cooper Robin, "Does Your Company Need a New Cost System?" Journal of Cost Management, Spring 1987.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (Activity Based Costing)

3.1 Εισαγωγή

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (ABC) αναπτύχθηκε γύρω στα τέλη του 1980. Η κοστολογική πληροφόρηση που παρείχαν τα μέχρι τότε συστήματα έφθανε με καθυστέρηση στα στελέχη των επιχειρήσεων που ήταν υποχρεωμένα να πάρουν σημαντικές αποφάσεις. Εκτός αυτού, η εικόνα του κόστους των εταιρειών ήταν πολύ γενική και αρκετές φορές απείχε μακράν απ' την πραγματικότητα. Ο στόχος κάθε επιχείρησης ήταν ο πιο ακριβής προσδιορισμός του κόστους και η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας. Η φιλοσοφία της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα είναι ότι οι δραστηριότητες που εκτελούνται εντός της επιχείρησης είναι αυτές που αναλώνουν πόρους και ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους.

Συνήθως μεγάλη ποσότητα επιχειρησιακών πόρων αναλώνεται για πληροφόρηση της διοίκησης αλλά πολύ μικρό μέρος των συγκεκριμένων πόρων καλύπτει τις πραγματικές της ανάγκες. Πολλά διοικητικά στελέχη δυσκολεύονται να απαντήσουν στα ακόλουθα ερωτήματα που αφορούν την επιχείρησή τους (Cententia):

- Ποιοι πελάτες και ποια τμήματα της αγοράς αποφέρουν κέρδος;
- Ποια προϊόντα ή ποιες ομάδες προϊόντων είναι πιο κερδοφόρες;
- Ποια κανάλια διανομής και πωλήσεων αποφέρουν περισσότερο κέρδος;
- Τι ποσοστό της καθημερινής εργασίας δεν αποφέρει κανένα κέρδος;
- Ποιες εργασίες προσθέτουν αξία στους πελάτες και στην επιχείρηση και ποιες μπορούν να παραληφθούν χωρίς αρνητικό αντίκτυπο στη λειτουργία της επιχείρησης;

Στα παραπάνω ερωτήματα απαντά με τρόπο κατανοητό στα σύγχρονα διοικητικά στελέχη η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα. Η μεθοδολογία της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα μέτρησης κόστους και απόδοσης της επιχείρησης, είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί η εταιρία για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα διαφέρει από τις παραδοσιακές τεχνικές που χρησιμοποιεί η λογιστική γιατί υπολογίζει όλα τα πάγια

(fixed) και άμεσα (direct) έξοδα σαν μεταβλητά (variable), με άλλα λόγια επιμερίζει τα διάφορα έξοδα ανάλογα με τον όγκο και την αξία της παραγγελίας του πελάτη, τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής, κλπ. Το αποτέλεσμα είναι η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα να παρουσιάζει στα διοικητικά στελέχη μια ποσοτική περιγραφή της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να τους εξοπλίζει με ένα πολύτιμο εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Γίνεται φανερό ότι η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα αποτελεί την βάση για την άμεση και σωστή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχημένη πορεία μιας επιχείρησης. Επιτρέπει την ακριβέστερη κοστολόγηση των προϊόντων και βοηθάει σημαντικά στην ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων “what-if” για αποτελεσματικότερες στρατηγικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι επίσης σημαντικό το ότι τα συστήματα Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα παράγουν τις πληροφορίες εκείνες οι οποίες βοηθούν σημαντικά στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών καθώς στην πραγματικότητα μια εταιρία μπορεί πιο εύκολα να ελέγξει τις διαδικασίες παρά τα ίδια τα έξοδά της αυτά καθαυτά.

3.2 Ορισμός της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα είναι μία μέθοδος κοστολόγησης στην οποία οι δραστηριότητες μίας 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 προϊόντα ή πελάτες, βασισμένη στις δραστηριότητες τους (Ansari, 2000).

3.3 Αρχές της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Η μεθοδολογία της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα συχνά θεωρείται αρκετά περίπλοκη καθότι πολλοί θεωρούν ότι περιέχει πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα η μεθοδολογία βασίζεται σε λίγες πολύ απλές αρχές (Cententia):

Αρχή 1: Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους

Όσο περισσότερο επαναλαμβάνεται μια δραστηριότητα, άσχετα από το αν είναι χρήσιμη ή όχι, καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους.

Αρχή 2: Κάθε δραστηριότητα γίνεται για κάποιο σκοπό

Κάθε δραστηριότητα σε μια επιχείρηση γίνεται για κάποια αιτία ή σκοπό. Στις άρτια οργανωμένες επιχειρήσεις κάθε δραστηριότητα συσχετίζεται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους δηλαδή τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες. Συμβαίνει όμως συχνά ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης να μην μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με τα αντικείμενα κόστους αλλά να συσχετίζεται με κάποιο κέντρο κόστους, δηλαδή κάποιο τμήμα της επιχείρησης.

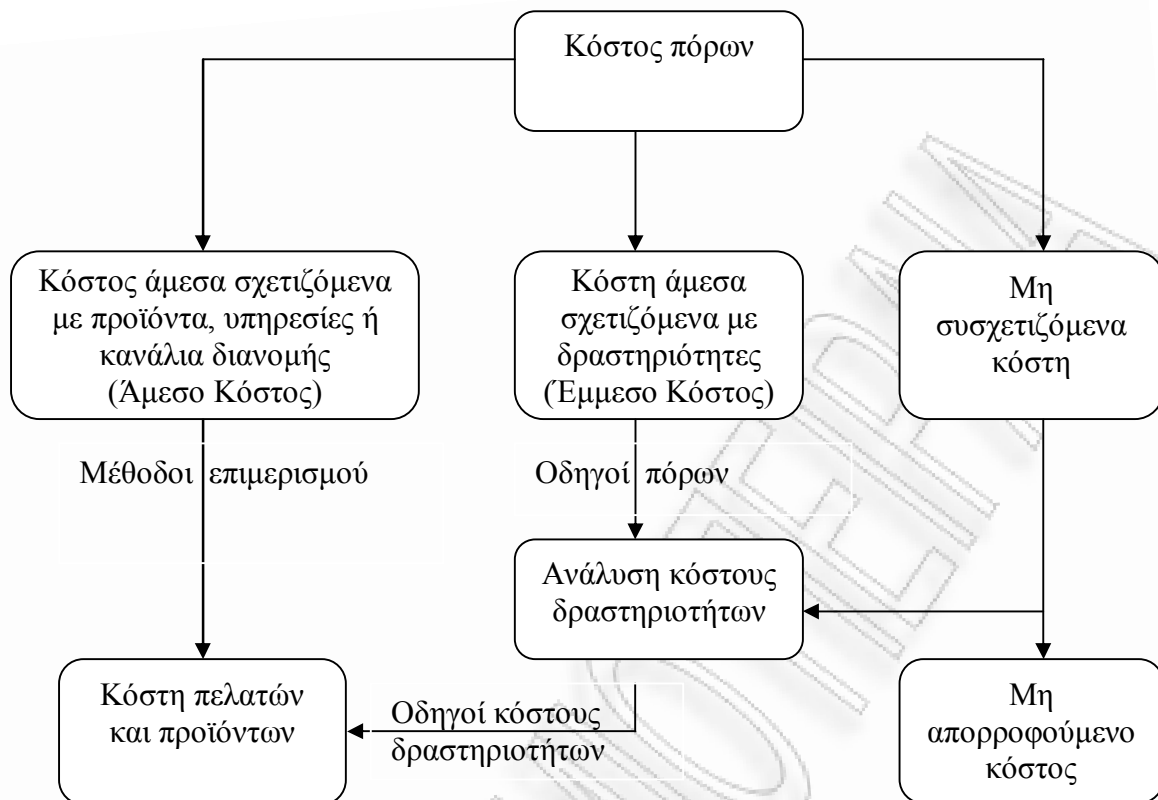
Αρχή 3: Διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα ή και κανάλια διανομής συνεπάγονται διαφορετικής έντασης εργασία

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, επιμερίζουν τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις επιμερισμού όπως ο όγκος και η αξία των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Έτσι όμως δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος. Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους με βάση το τι πραγματικά καταναλώθηκε για το κάθε αντικείμενο.

Όρος	Ορισμός	Παράδειγμα
Πόροι (Resources)	Τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την μετατροπή των εισροών σε εκροές	Προσωπικό, εξοπλισμός, κεφάλαιο, πρώτες ύλες, κτίρια, τηλεφωνικά έξοδα
Οδηγός πόρων (Resource Driver)	Μέθοδος επιμερισμού πόρων σε δραστηριότητες	% χρόνου που καταναλώνει το προσωπικό σε δραστηριότητες όπως τηλεφωνικές επαφές με πελάτες
Καθήκον (Task)	Στοιχείο της εργασίας, μια ομάδα καθηκόντων αποτελούν μια δραστηριότητα	Λεπτομέρειες συζητήσεων με πελάτες
Δραστηριότητα (Activity)	Μια σειρά συσχετιζόμενων καθηκόντων	Τηλεφωνικές επαφές με πελάτες για πληρωμή ληξιπρόθεσμων οφειλών
Διαδικασία (Process)	Μια σειρά συσχετιζόμενων δραστηριοτήτων για να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα	Εκπλήρωση παραγγελιών (περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως λήψη παραγγελιών, τιμολόγηση, συλλογή πληρωμών)
Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων (Activity Driver)	Ένα γεγονός ή κάποιος παράγοντας που προκαλεί την εκτέλεση κάποιας δραστηριότητας	Μη εξοφλημένα τιμολόγια
Αντικείμενο κόστους (Cost Object)	Το τελικό αντικείμενο που θα κοστολογηθεί	Πελάτες ή ομάδες πελατών, προϊόντα ή ομάδες προϊόντων

Πίνακας 3.1 Ορισμοί (Cententia)

Κάθε δραστηριότητα εκτελείται από ανθρώπους ή και μηχανές. Ακόμα και στην περίπτωση που κάποια δραστηριότητα θεωρείται αυτοματοποιημένη, η χρήση ανθρώπινων πόρων είναι απαραίτητη λόγω χάρη στην εγκατάσταση και στην επίβλεψη μιας μηχανής. Ορισμένοι πόροι καταναλώνονται απευθείας από τα αντικείμενα κόστους (προϊόντα και πελάτες) χωρίς να μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με μια δραστηριότητα. Παρακάτω παρατίθεται παραστατικά το μοντέλο της μεθοδολογίας της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.



Σχήμα 3.1 Το μοντέλο μεθοδολογίας ABC (Cententia)

Τα κεντρικά κουτιά απεικονίζουν το κόστος των άμεσα σχετιζόμενων με κάποια δραστηριότητα πόρων. Το ύψος αυτού του κόστους λαμβάνεται από το γενικό καθολικό και αρχικά επιμερίζεται στις δραστηριότητες για να δώσει μια ανάλυση κόστους. Οι δραστηριότητες στη συνέχεια επιμερίζονται στους πελάτες και τα προϊόντα με βάση τον όγκο του οδηγού κόστους. Ορισμένες δραστηριότητες, όμως, δε συνδέονται απευθείας με τα αντικείμενα κόστους. Για παράδειγμα, πολλές δραστηριότητες του μάρκετινγκ αποτελούν μη απορροφούμενο κόστος.

Το δεξί μέρος του διαγράμματος αναφέρεται σε κόστη που δε σχετίζονται άμεσα με κάποια δραστηριότητα αλλά ούτε και με κάποιο αντικείμενο κόστους.

Το αριστερό μέρος του διαγράμματος απεικονίζει όσα κόστη δε σχετίζονται με μια δραστηριότητα. Ωστόσο, τα συγκεκριμένα κόστη σχετίζονται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους.

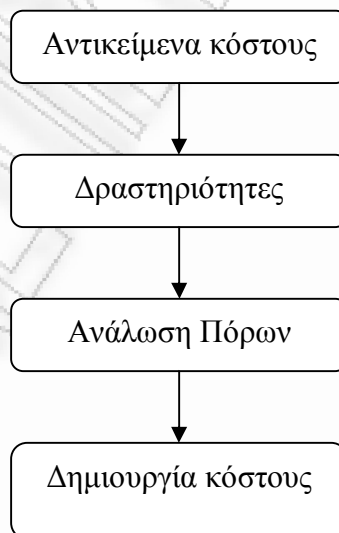
3.4 Σχεδιασμός και εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα

Η επιτυχής εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα εξαρτάται από διάφορους σημαντικούς παράγοντες όπως η υποστήριξη της διοίκησης καθώς και ο σωστός σχεδιασμός του από διατμηματικές ομάδες (μάρκετινγκ, παραγωγή, σχεδιασμό, διοίκηση, λογιστήριο κλπ).

Η επιτυχία ενός συστήματος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα βασίζεται στον σωστό σχεδιασμό του καθώς είναι πολύ δύσκολο να γίνει μία οργανωσιακή αλλαγή επιτυχώς χωρίς να έχουν ληφθεί υπόψιν όλοι οι εμπλεκόμενοι φορείς συμπεριλαμβανομένων και των εργαζομένων.

Τα περισσότερα συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα σχεδιάζονται για να υποστηρίξουν και όχι να αντικαταστήσουν τα υπάρχοντα κοστολογικά συστήματα, τα οποία συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται κυρίως για την ετοιμασία των εξωτερικών οικονομικών καταστάσεων, ενώ τα συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα χρησιμοποιούνται καθαρά για εσωτερική πληροφόρηση.

Η γενική δομή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα.

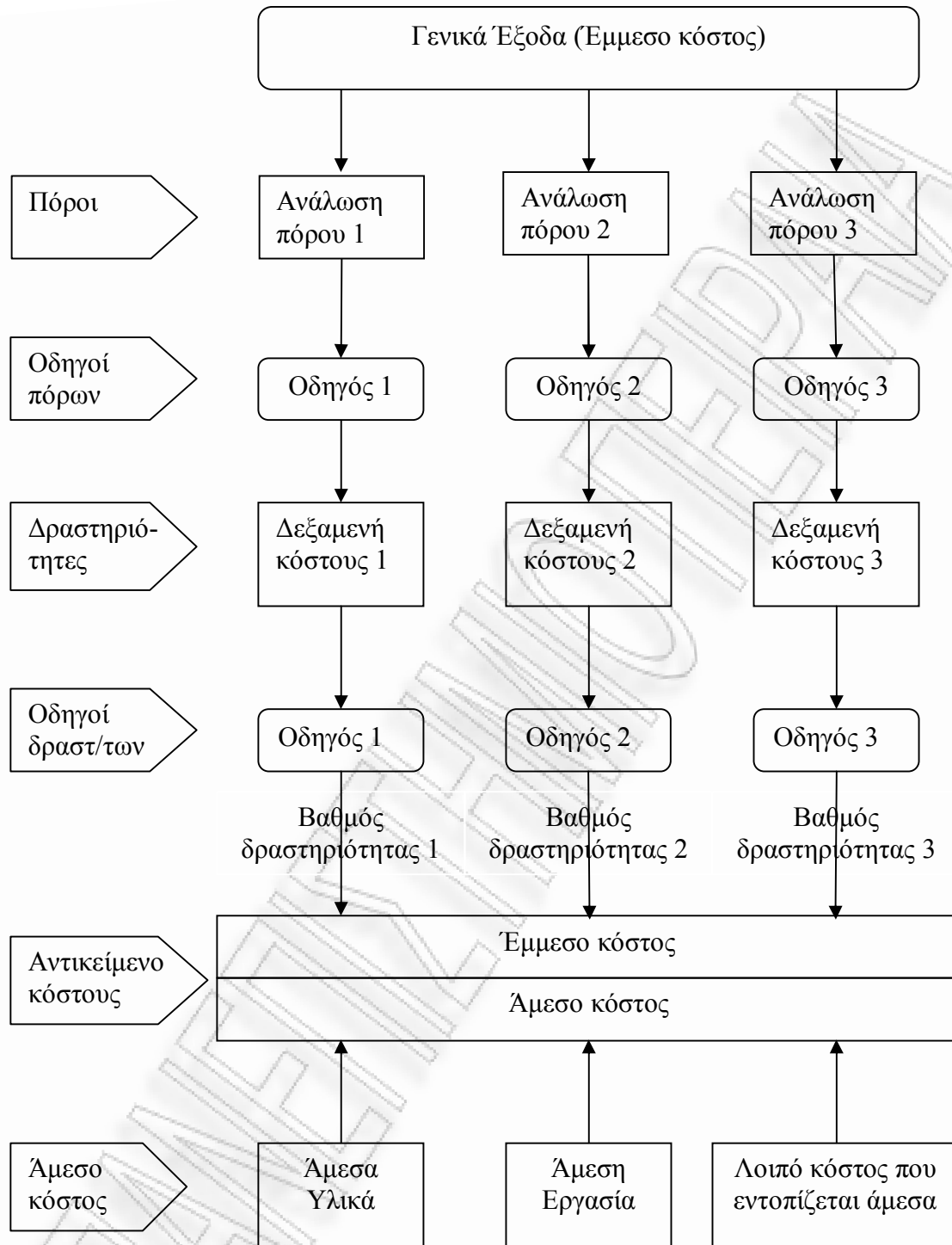


Σχήμα 3.2 Το μοντέλο Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα (Garrison et al, 2006)

Σύμφωνα με την ιδέα του συστήματος τα αντικείμενα κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες κλπ) δημιουργούν την ανάγκη για δραστηριότητες. Κατά συνέπεια οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους, και κατά συνέπεια της κατανάλωσης αυτής δημιουργείται το κόστος. Η μεθοδολογία της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα αναζητά και καταγράφει την σχέση αυτών των παραγόντων και καθορίζει το πώς τα προϊόντα και οι πελάτες επηρεάζουν το κόστος. Στις περισσότερες περιπτώσεις η εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα προέρχεται από την ανάγκη για ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους δηλαδή των γενικών βιομηχανικών εξόδων και εξόδων διοίκησης και πωλήσεων.

Μία πιο λεπτομερής εικόνα για την οργάνωση ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα φαίνεται στο ακόλουθο σχήμα 3.3. όπου βλέπουμε την σχηματική αναπαράσταση της λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα αναλυτικά, όπως αυτό εφαρμόζεται στην πράξη. Το κόστος διαχωρίζεται σε άμεσο και έμμεσο για κάθε αντικείμενο κόστους. Αφού εντοπίσουμε άμεσα στο προϊόν όσο περισσότερο από το κόστος μπορούμε, προχωράμε στον καταμερισμό του έμμεσου κόστους. Το συνολικό έμμεσο κόστος υπολογίζεται με μέτρηση της ανάλωσης των πόρων και χρησιμοποιώντας τους κατάλληλους οδηγούς πόρων.

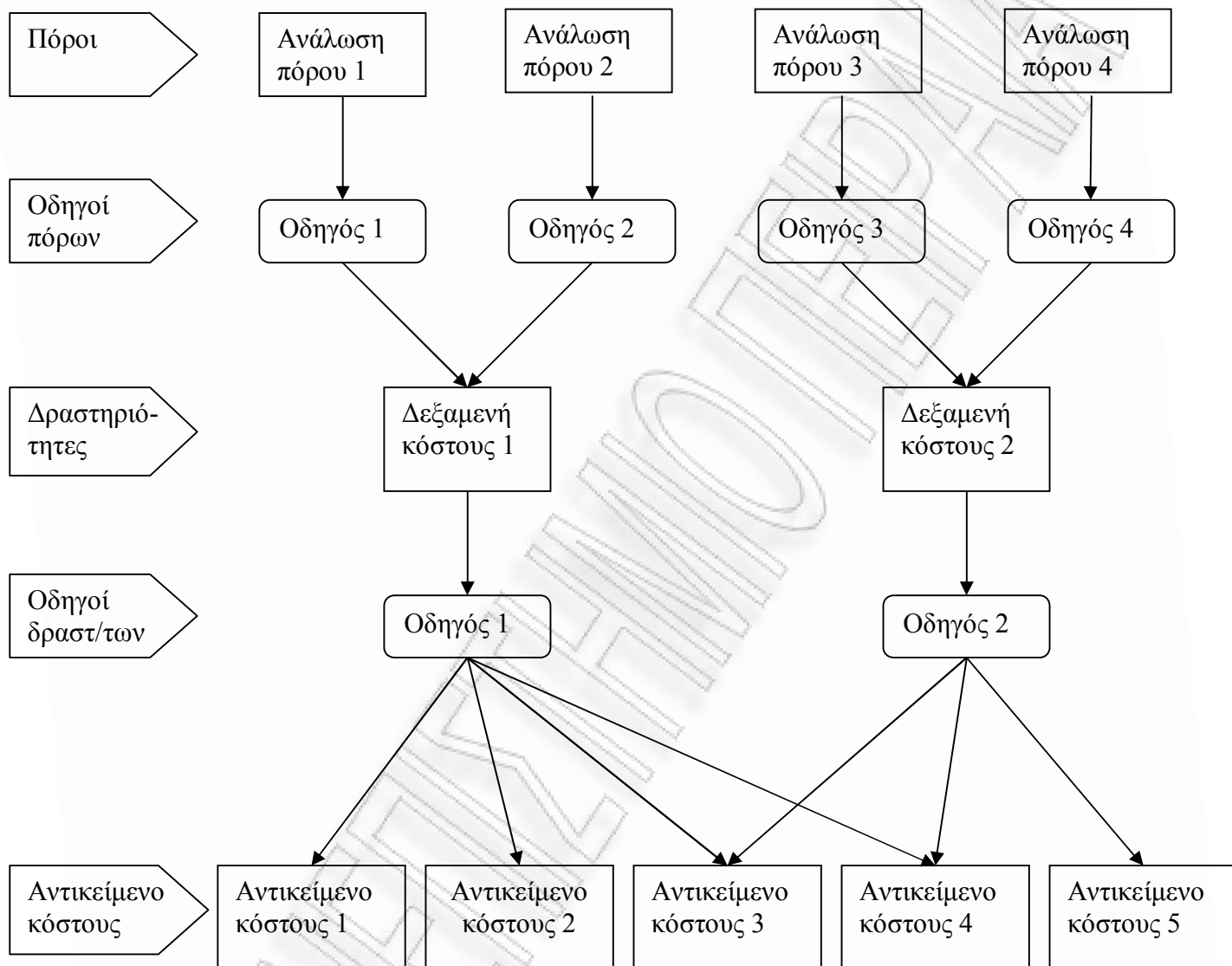
Το έμμεσο κόστος αυτό, μέσω των οδηγών κόστους συγκεντρώνεται σε δεξαμενές / κέντρα κόστους. Το κόστος που συγκεντρώνεται στις δεξαμενές / κέντρα κόστους είναι ομοιογενές και μπορούμε να το κατανείμουμε στα αντικείμενα κόστους στα οποία αντιστοιχεί χρησιμοποιώντας τους οδηγούς δραστηριότητων. Το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησής μας ενημερώνει για τον συνολικό όγκο της κάθε δραστηριότητας σε μέγεθος μετρήσιμο από την μονάδα του οδηγού δραστηριότητας και έτσι μπορούμε να υπολογίσουμε το ανά μονάδα του οδηγού δραστηριότητας κόστος για κάθε δραστηριότητα. Χρησιμοποιώντας στη συνέχεια τον όγκο της κάθε δραστηριότητας για κάθε αντικείμενο κόστους, μπορούμε να υπολογίσουμε το έμμεσο κόστος που καταμερίζεται σε κάθε αντικείμενο κόστους.



Σχήμα 3.3 Το σύστημα της κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα όπως εφαρμόζεται στην πράξη (Horngren, 2002)

Μια παραλλαγή του σχήματος 3.3 είναι το σχήμα 3.4 όπου βλέπουμε αναλυτικότερα μόνο τον υπολογισμό του έμμεσου κόστους. Σε αυτή την περίπτωση χρησιμοποιούμε

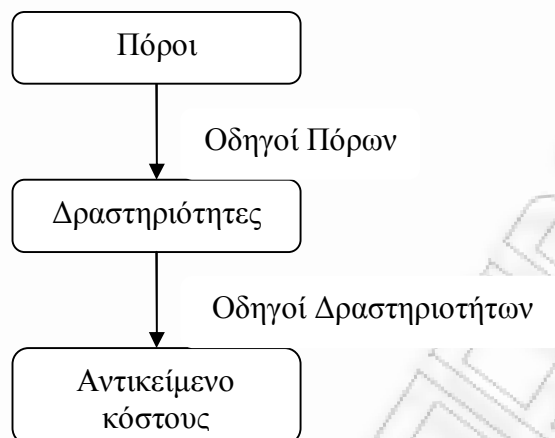
ομοιογενείς δεξαμενές κόστους όπου συγκεντρώνουμε το κόστος πολλών δραστηριοτήτων (Hansen et al, 2000).



Σχήμα 3.4 Η χρήση του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα με ομοιογενείς δεξαμενές κόστους

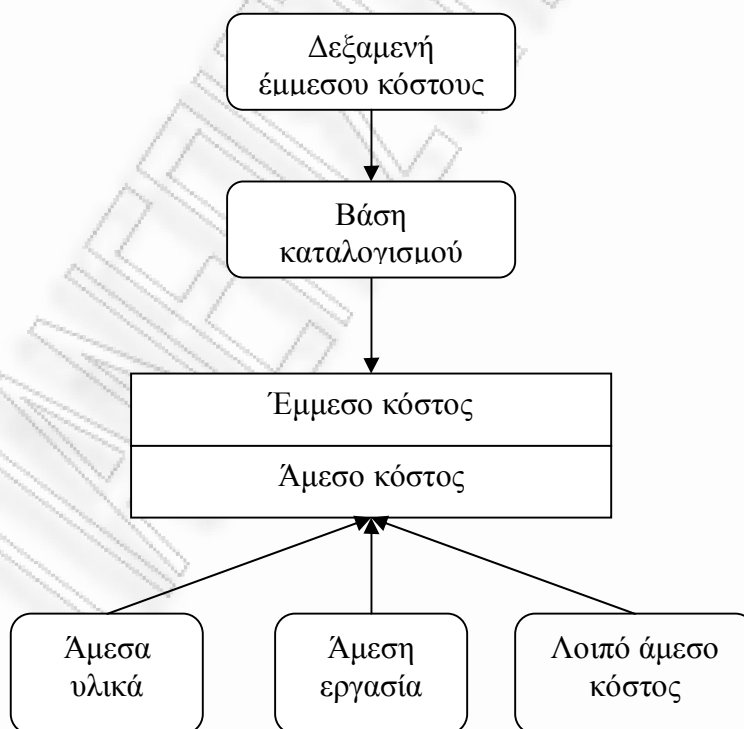
Με βάση τα ανωτέρω είναι σαφές ότι πρόκειται ουσιαστικά για μια μεθοδολογία δύο φάσεων (two stage allocation). Η πρώτη φάση (Resource Allocation) αφορά στον επιμερισμό του έμμεσου κόστους (overheads resource) στις σχετιζόμενες δραστηριότητες (activities) με βάση ποσοστά απασχόλησης - συμμετοχής (resource drivers). Στην δεύτερη φάση (Cost Allocation) και εφόσον έχουν συγκεντρωθεί τα κόστη κάθε δραστηριότητας αυτά επιμερίζονται στα αντικείμενα κόστους (cost

objects) προϊόντα, πελάτες κλπ με βάση τους οδηγούς κόστους (Activity Cost Drivers). Σχηματικά, η ανωτέρω προσέγγιση παρουσιάζεται ως ακολούθως:



Σχήμα 3.5 Η μεθοδολογία δύο φάσεων της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Μία σύγκριση του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα με τα συστήματα παραδοσιακής κοστολόγησης φαίνεται εάν συγκρίνουμε το προηγούμενο σχήμα με το επόμενο σχήμα 3.6 όπου απεικονίζεται η μεθοδολογία της παραδοσιακής κοστολόγησης (Horngren et al, 2002).



Σχήμα 3.6 Το σύστημα της παραδοσιακής κοστολόγησης με μία δεξαμενή έμμεσου κόστους

Ο διαχωρισμός των δραστηριοτήτων σε σχετιζόμενα με προϊόντα (product driven) και σχετιζόμενα με πελάτες (customer driven) είναι ένα χαρακτηριστικό που συναντάται στα συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα δεύτερης γενιάς. Ο διαχωρισμός αυτός είναι πλέον αναγκαίος δεδομένου ότι με την τάση που υπάρχει προς την βελτίωση της εξυπηρέτησης του πελάτη (Customer Service) μεγάλο μέρος του κόστους κάθε πελατοκεντρικής επιχείρησης σχετίζεται αποκλειστικά με τους πελάτες του οποίους και πρέπει να επιβαρύνει (π.χ. παραγγελιοληψία, διανομή, εξυπηρέτηση) και που δεν σχετίζεται καθόλου με τα προϊόντα. Επίσης υπάρχει σαφής διαφοροποίηση μεταξύ των πελατών σε ότι αφορά τα κόστη που απορροφούν, κάτι το οποίο πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη. Για παράδειγμα κάποιος πελάτης που έχει κεντρική αποθήκη και κάνει ο ίδιος την διανομή με δικά του μέσα στα καταστήματά του, απορροφά λιγότερα κόστη από κάποιον πελάτη που ζητά διανομή σε κάθε κατάστημά του.

Ένα ιδιαίτερα σημαντικό χαρακτηριστικό των συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα η άμεση συσχέτιση με τα διάφορα επίπεδα προϊόντων και πελατών και τις τυχόν δενδρικές δομές αυτών. Κάθε δραστηριότητα δηλαδή σχετίζεται με προϊόντα ή πελάτες αναλόγως της φύσεως του και μάλιστα σε διαφορετικά επίπεδα. Πιο συγκεκριμένα ο επιμερισμός του συνολικού κόστους κάποιας δραστηριότητας που σχετίζεται με πελάτες (π.χ. επεξεργασία παραγγελιών από πελάτες) μπορεί να γίνει σε επίπεδο σημείου πώλησης (πόρτας), ενώ κάποια άλλη δραστηριότητα (π.χ. επίτευξη συμφωνιών με πελάτες) μπορεί να επιμεριστεί σε ανώτερο επίπεδο από το σημείο πώλησης, που είναι οι πελάτες σαν νομική μορφή π.χ. ΑΦΜ. Ακολουθώς το κόστος που αναλογεί σε κάθε πελάτη (μέσω του επιμερισμού του κόστους της τελευταίας δραστηριότητας) θα επιμεριστεί ανεξάρτητα στα καταστήματα (σημεία πώλησης) κάθε πελάτη. Φυσικά στο ανωτέρω κόστος του καταστήματος θα προστεθεί και όποιο κόστος επιμεριστεί από κάθε άλλη δραστηριότητα που σχετίζεται με τα σημεία πώλησης. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα προϊόντα όπου κάποια δραστηριότητα μπορεί να επιμερίζει το κόστος του σε επίπεδο ομάδας κωδικών, ενώ κάποιο άλλο σε επίπεδο κωδικών.

Έτσι παρέχεται ένας χαρακτηρισμός κάθε δραστηριότητας ως προς το αν αφορά σε προϊόντα ή σε πελάτες, στο επίπεδο επιμερισμού και φυσικά τους οδηγούς κόστους ως προς τον τρόπο (τύπο) επιμερισμού. Επίσης είναι πολλές φορές επιθυμητό και εφικτό, ο επιμερισμός του κόστους κάποιας δραστηριότητας να μην γίνεται στο σύνολο των αντικειμένων κόστους του αντίστοιχου επιπέδου, αλλά σε ένα μέρος

αυτών, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη δραστηριότητα δεν αφορά όλα τα αντικείμενα κόστους. Για παράδειγμα, το κόστος της διανομής στην επαρχία πρέπει να επιμεριστεί μόνο στους πελάτες επαρχίας.

Για τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ακολουθούνται κάποια συγκεκριμένα βήματα. Παρόλαυτα στην βιβλιογραφία υπάρχουν κάποιες τροποποιήσεις ανάλογα με το συγγραφέα. Ενδεικτικά αναφέρονται τα βήματα σχεδιασμού και υλοποίησης ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα από τρεις συγγραφείς.

Καζαντζής, 2004:

1. Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων
2. Καταλογισμός του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες
3. Καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους
4. Υπολογισμός των περιθωρίων κέρδους για τα προϊόντα και τους πελάτες με βάση το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Horngren et al, 2002:

1. Αναγνώριση των αντικειμένων κόστους
2. Αναγνώριση του άμεσου κόστους των προϊόντων
3. Επιλογή των βάσεων καταλογισμού για το έμμεσο κόστος
4. Συσχέτιση του έμμεσου κόστους με τις κατάλληλες βάσεις καταλογισμού
5. Υπολογισμός του ποσοστού της βάσης καταλογισμού που θα χρησιμοποιηθεί για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους
6. Υπολογισμός του έμμεσου κόστους που καταλογίζεται στα προϊόντα
7. Υπολογισμός του συνολικού κόστους (άμεσο και έμμεσο)

Garrison et al, 2006:

1. Αναγνώριση των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών δραστηριοτήτων
2. Άμεσος καταλογισμός του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους (όπου είναι δυνατό)
3. Καταλογισμός κόστους στις δεξαμενές δραστηριοτήτων
4. Υπολογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων
5. Καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους
6. Ετοιμασία εκθέσεων (management reports)

Όπως είναι εμφανές υπάρχουν κάποια συγκεκριμένα βήματα τα οποία ακολουθούνται τα οποία συνοψίζονται στα εξής:

1. Αναγνώριση και επιλογή δραστηριοτήτων και δεξαμενών δραστηριοτήτων
2. Καταλογισμός κόστους στις δεξαμενές δραστηριοτήτων (καταλογισμός πρώτου σταδίου)
3. Υπολογισμός κόστους δραστηριοτήτων
4. Καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους (καταλογισμός δεύτερου σταδίου)

Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά τα στάδια αυτά.

3.4.1 Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων

Όπως έχει προαναφερθεί, μία δραστηριότητα είναι μία πράξη, ένα καθήκον ή ένα κομμάτι έργου με συγκεκριμένο σκοπό για την επιχείρηση. Όπως είναι λογικό σε μία επιχείρηση και για να προκύψει το αποτέλεσμα (προϊόν ή υπηρεσία) πρέπει να υπάρχει συνδυασμός ενός αριθμού δραστηριοτήτων με σκοπό την παραγωγή του προϊόντος ή υπηρεσίας. Οι δραστηριότητες είναι άλλοτε παράλληλες (δηλαδή πραγματοποιούνται ταυτόχρονα) και άλλοτε σε ακολουθία (δηλαδή η εκροή της μίας αποτελεί εισροή για την επόμενη). Το σημαντικό για την εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα είναι η σωστή αναγνώριση των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα σε μία επιχείρηση καθώς θα αποτελέσει τα θεμέλια για την οργάνωση του. Αυτό αποτελεί μία αρκετά δύσκολη και χρονοβόρα διαδικασία και συνιστά μια από τις σημαντικές δυσκολίες για την εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα. Παρόλαυτα η αναγνώριση των διαδικασιών γίνεται μέσα από ανάλυση του χώρου εργασίας και την χρήση διαφόρων εργαλείων όπως διαγράμματα ροής (flow charts), διαγράμματα Gantt κλπ έτσι ώστε να υπάρχει μία σαφής εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης.

Τα ζητούμενα σε αυτή την διαδικασία είναι:

- Ποιες εργασίες ή δραστηριότητες εκτελούνται;
- Πόσος χρόνος αναλώνεται για αυτές τις δραστηριότητες;
- Ποιοι είναι οι απαραίτητοι πόροι για την εκτέλεση αυτών των δραστηριοτήτων;
- Ποια αξία έχει η κάθε δραστηριότητα για την επιχείρηση;

Στην αναγνώριση των δραστηριοτήτων θα πρέπει να δοθεί προσοχή στον αριθμό τους. Μεγαλύτερος αριθμός δραστηριοτήτων οδηγεί σε μεγαλύτερη ακρίβεια του κόστους. Όμως ένα τέτοιο σύνθετο σύστημα που περιλαμβάνει ένα μεγάλο αριθμό δραστηριοτήτων, θα είναι ιδιαίτερα δύσκολο στην χρήση και στη συντήρηση, πολύπλοκο, αλλά και δαπανηρό, οπότε και ασύμφορο. Θα πρέπει δηλαδή να γίνει μία αξιολόγηση κόστους – ωφέλειας για την επιχείρηση ώστε να βρεθεί η χρυσή τομή στην οποία μεγιστοποιείται το όφελος της επιχείρησης. Έτσι θα πρέπει ο αρχικός μακρύς κατάλογος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης να περιοριστεί σε ένα μικρό κατάλογο λίγων δραστηριοτήτων που προκύπτει από συγχώνευση παρεμφερών δραστηριοτήτων (Καζαντζής, 2004).

Αρκετές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα επιτυχώς περιορίζουν συνήθως τον αριθμό των δραστηριοτήτων σε μονοψήφιο αριθμό ανά τμήμα, (πέντε έως εννέα δραστηριότητες) κατά το αρχικό στάδιο. Αργότερα και ανάλογα με την συνθετότητα των διαδικασιών, ο αριθμός των δραστηριοτήτων μπορεί να αυξηθεί μέχρι του σημείου που δεν θα δημιουργήσει συνθήκες υπερπληροφόρησης και υπερβολικής λεπτομέρειας με συνέπεια την δυσκολία στην χρήση του προγράμματος (Hornngren et. al, 2002).

Ένας χρήσιμος και πρακτικός τρόπος για την ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης είναι η οργάνωσή τους σε γενικά επίπεδα ομοειδών δραστηριοτήτων ή ιεραρχίες κόστους (cost hierarchies) (Hornngren et. al, 2002). Σε αυτά τα επίπεδα εντάσσονται δραστηριότητες της επιχείρησης οι οποίες διέπονται από κοινά χαρακτηριστικά και συνεπώς μπορούν να ομαδοποιηθούν με μία λογική βάση. Σύμφωνα με τους Hornngren et. al. οι δραστηριότητες σε ένα σύστημα Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα χωρίζονται σε τέσσερα επίπεδα (Hornngren et. al., 2002):

1. Δραστηριότητες επιπέδου μονάδας προϊόντος
2. Δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας προϊόντων
3. Δραστηριότητες επιπέδου προϊόντος
4. Δραστηριότητες υποστήριξης εγκαταστάσεων

Σύμφωνα με μία άλλη θεώρηση οι δραστηριότητες χωρίζονται σε πέντε κατηγορίες όπου η βασική διαφορά είναι η προσθήκη δραστηριοτήτων πελατών. Έτσι τα

επίπεδα δραστηριοτήτων είναι τα ακόλουθα (Garrison et. al, Managerial accounting, 2006):

1. Δραστηριότητες επιπέδου μονάδας προϊόντος
2. Δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας προϊόντων
3. Δραστηριότητες επιπέδου προϊόντος
4. Δραστηριότητες επιπέδου πελάτη
5. Δραστηριότητες υποστήριξης εγκαταστάσεων

Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά οι δραστηριότητες των πέντε επιπέδων.

1. Δραστηριότητες επιπέδου μονάδας προϊόντος

Αυτές οι δραστηριότητες αφορούν πόρους που αναλύονται για κάθε παραγόμενη μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας και το κόστος τους είναι ανάλογο του αριθμού των παραγόμενων μονάδων. Σε αυτό το επίπεδο περιλαμβάνονται το κόστος των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας, της ηλεκτρικής ενέργειας κίνησης των μηχανημάτων παραγωγής, οι αποσβέσεις και το κόστος συντήρησης των μηχανημάτων παραγωγής κλπ.

2. Δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας προϊόντων

Οι δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνουν ενέργειες που πραγματοποιούνται για κάθε παρτίδα προϊόντων, ανεξάρτητα από τον αριθμό των προϊόντων που απαρτίζουν την παρτίδα. Εργασίες όπως η τοποθέτηση μίας παραγγελίας, το κόστος εκκίνησης της παραγωγής (set up cost), η διεκπεραίωση της διανομής σε έναν πελάτη είναι παραδείγματα δραστηριοτήτων επιπέδου παρτίδας. Τέτοιες δραστηριότητες πραγματοποιούνται μία φορά για κάθε παρτίδα (ή παραγγελία). Το κόστος σε αυτό το επίπεδο (παρτίδας) εξαρτάται αποκλειστικά από τον αριθμό των παρτίδων που επεξεργάζονται και όχι από τον αριθμό των προϊόντων που παράγονται, πωλούνται κλπ. Για παράδειγμα το κόστος εκκίνησης (set up cost) μίας μηχανής για την επεξεργασία μίας παρτίδας προϊόντων είναι το ίδιο ανεξάρτητα από το μέγεθος της παρτίδας (αριθμό προϊόντων).

3. Δραστηριότητες επιπέδου προϊόντος

Οι δραστηριότητες αυτές σχετίζονται με συγκεκριμένα προϊόντα και διεξάγονται ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρτίδων που θα επεξεργαστούν ή από τον αριθμό των προϊόντων που θα παραχθούν ή θα πωληθούν. Εκτελούνται για να υποστηρίξουν την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος ή υπηρεσίας. Παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων είναι ο βιομηχανικός σχεδιασμός, η προώθηση κλπ ενός προϊόντος. Οι δραστηριότητες αυτές ονομάζονται επίσης και δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντος και είναι σημαντικό ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν μπορούν να ανιχνεύσουν τους πόρους υποστήριξης προϊόντων καθώς βασίζονται σε μοναδιαίους παράγοντες δημιουργίας κόστους.

4. Δραστηριότητες επιπέδου πελάτη

Οι δραστηριότητες αυτές σχετίζονται με συγκεκριμένους πελάτες και αφορούν ενέργειες που γίνονται για την εξυπηρέτηση των πελατών αυτών. Περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως επισκέψεις πωλητών, τηλεφωνική επικοινωνία, ταχυδρομικές αποστολές καταλόγων, και γενικά τεχνική υποστήριξη που δεν σχετίζεται άμεσα με κάποιο συγκεκριμένο προϊόν. Είναι εύκολο να εντοπιστούν οι πελάτες για τους οποίους γίνονται ενέργειες τέτοιου είδους και καταναλώνονται συνεπώς πόροι, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι του αριθμού των παραγόμενων ή πωλούμενων προϊόντων. Όπως και στις δραστηριότητες επιπέδου προϊόντος, τα παραδοσιακά συστήματα δεν μπορούν να ανιχνεύσουν το κόστος υποστήριξης πελατών.

5. Δραστηριότητες υποστήριξης εγκαταστάσεων

Δραστηριότητες υποστήριξης εγκαταστάσεων είναι εκείνες που καθιστούν την επιχείρηση ικανή να παράγει τα προϊόντα της. Οι δραστηριότητες αυτές αφορούν ενέργειες που πραγματοποιούνται και είναι ανεξάρτητες από το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται, ποια προϊόντα παράγονται, την ποσότητα των παρτίδων που επεξεργάζονται ή του αριθμού των παραγόμενων προϊόντων. Σε αυτό το επίπεδο περιλαμβάνονται δραστηριότητες όπως θέρμανση των χώρων του εργοστασίου ο καθαρισμός των γραφείων, η παροχή δικτύου ηλεκτρονικών υπολογιστών, η τακτοποίηση υποχρεώσεων, η ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων κλπ. Γενικά κόστος δραστηριοτήτων υποστήριξης είναι το κόστος των δραστηριοτήτων το οποίο

δεν μπορεί να καταλογιστεί σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες αλλά εκτελείται για να υποστηρίξει την λειτουργία της επιχείρησης στο σύνολο της.

3.4.2 Καταλογισμός πρώτου σταδίου (First stage allocation) - Οδηγοί Κόστους πρώτου σταδίου (resource drivers)

Ένα από τα πλέον σημαντικά στοιχεία της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα είναι ο αποκαλούμενος οδηγός κόστους (cost driver). Το μέγεθος αυτό, σε διάφορες παραλλαγές, είναι υπεύθυνο για την ποσοτική αντιστοίχιση σε πρώτο στάδιο των πόρων της επιχείρησης στις δραστηριότητες και σε δεύτερο στάδιο των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα του κόστους (αντιπροσωπεύουν τον απώτερο στόχο της οικονομικής μονάδας, παίρνοντας συχνότερα τη μορφή τελικών προϊόντων, υπηρεσιών και πελατών της εταιρείας). Κρίνεται απαραίτητο, οι οδηγοί αυτοί να εκφράζουν αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ των μεγεθών ή διαδικασιών που συνδέουν, προκειμένου να παίζουν επιτυχημένα το ρόλο του «συνδετικού κρίκου» που κατέχουν.

Η επιλογή ενός οδηγού πόρων εξαρτάται από την επιθυμητή ακρίβεια στην εκτίμηση του κόστους σε συνδυασμό με το κόστος κατάρτισης του οδηγού. Επειδή ο αριθμός των δυνητικών συνδέσμων των δραστηριοτήτων με τα αποτελέσματά τους είναι μεγάλος, η επιλογή των οδηγών κόστους πρέπει να είναι περιορισμένη ώστε να είναι αποτελεσματική. Παραδείγματος χάριν, για τις δραστηριότητες που προκαλούνται από το ίδιο γεγονός, όπως είναι η προετοιμασία παραγγελιών παραγωγής, ο σχεδιασμός παραγωγικών κύκλων, κ.α. μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο ίδιος ο οδηγός κόστους, όπως είναι ο αριθμός των κύκλων παραγωγής ή των παραγόμενων ειδών. Με άλλα λόγια, ένας οδηγός κόστους ή οδηγός πόρων (resource driver), μπορεί να είναι κοινός για περισσότερες από μία δραστηριότητες.

Η σωστή αναγνώριση των οδηγών κόστους έχει τεράστια σημασία για την επιχείρηση που θέλει να κατανοήσει την φύση της λειτουργίας της κατανομής του κόστους και τους παράγοντες που την επηρεάζουν. (Schniederjans et all, 1997)

Η λειτουργία του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα βασίζεται στην σωστή επιλογή πολλαπλών οδηγών κόστους που ο καθένας συνδέεται με μια

δεξαμενή κόστους (cost pool). Η επιλογή των σωστών οδηγών κόστους έχει τα ακόλουθα στάδια: (Schniederjans et al, 1997)

1. Προσδιορισμός υποψήφιων οδηγών κόστους
2. Ποσοτικοποίηση της σχέσης μεταξύ του οδηγού κόστους και του κέντρου κόστους με το οποίο θέλουμε να τον συσχετίσουμε.
3. Ερμηνεία της σχέσης μεταξύ του οδηγού κόστους και του κέντρου / δεξαμενής κόστους με το οποίο τον συσχετίζουμε.

Ένας σωστά επιλεγμένος οδηγός κόστους πρέπει: (Hilton et al, 2003)

- Να έχει μια ισχυρή σχέση αιτίου – αιτιατού (cause and effect) με την δραστηριότητα στην οποία αντιστοιχεί καθώς με το κόστος της δραστηριότητας αυτής.
- Να είναι μετρήσιμος.
- Να μπορεί να προβλέψει ή να εξηγήσει την χρήση των πόρων από τη δραστηριότητα με σχετική ακρίβεια.
- Να στηρίζεται στην πραγματική δυνατότητα των πόρων να υποστηρίξουν τις δραστηριότητες.

Η διαδικασία της χρήσης των οδηγών κόστους σε ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα συνήθως γίνεται σε δυο στάδια. Το πρώτο στάδιο είναι ακριβώς μετά τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το έμμεσο κόστος της επιχείρησης κατανέμεται στις δεξαμενές κόστους (δραστηριότητες) του συστήματος με χρήση των οδηγών κόστους. Οι οδηγοί κόστους που χρησιμοποιούνται εδώ είναι οι οδηγοί κόστους πρώτου σταδίου (οδηγοί πόρων) οι οποίοι μας οδηγούν στο να διαπιστώσουμε την ανάλωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων από τις δραστηριότητες.

Το δεύτερο στάδιο χρήσης των οδηγών κόστους είναι αυτό στο οποίο το κόστος που βρίσκεται συγκεντρωμένο σε κάθε δεξαμενή κόστους (δραστηριότητες) κατανέμεται στα αντικείμενα κόστους (cost objects), δηλαδή στα προϊόντα, υπηρεσίες κλπ της επιχείρησης, με τη χρήση των οδηγών κόστους δεύτερου σταδίου. Οι οδηγοί κόστους δεύτερου σταδίου ονομάζονται και οδηγοί καταλογισμού κόστους σε δραστηριότητες

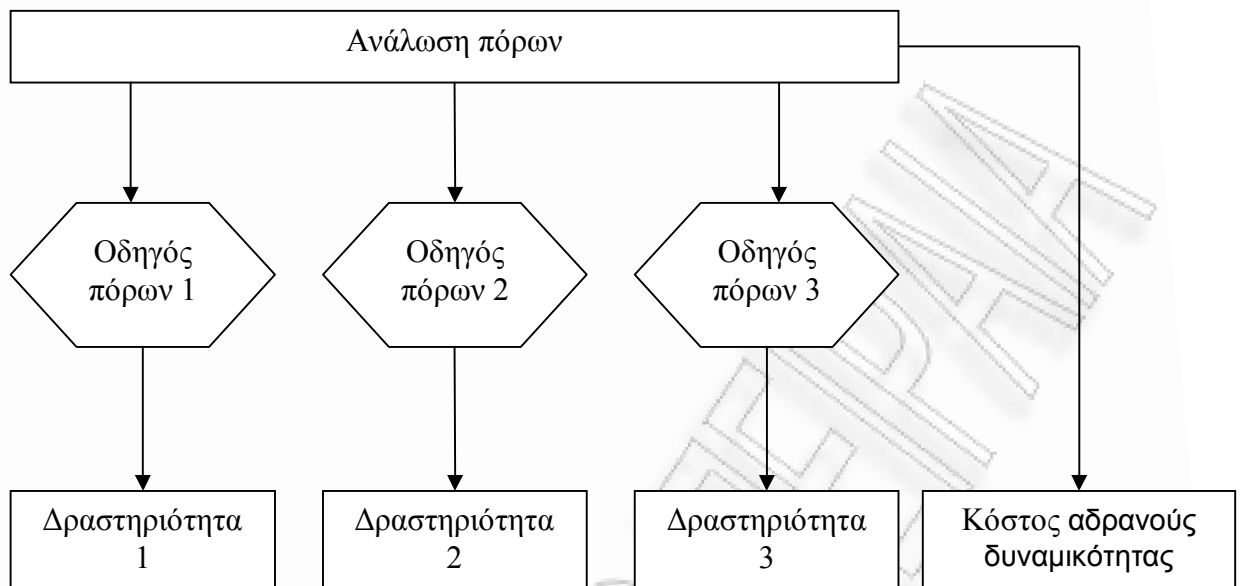
ή οδηγοί δραστηριοτήτων (activity drivers). Στην πράξη, συνηθίζεται να χρησιμοποιείται ο όρος οδηγός κόστους είτε για να περιγράψει τους οδηγούς δραστηριοτήτων, δηλαδή τους οδηγούς κόστους δευτέρου σταδίου, είτε για να περιγράψει τους οδηγούς κόστους και των δύο σταδίων γενικότερα (Schniederjans et al, 1997).

Οι οδηγοί κόστους που απαιτείται να χρησιμοποιηθούν σε κάθε δραστηριότητα είναι πολυάριθμοι τόσο για το πρώτο όσο και για το δεύτερο στάδιο. Το πρόβλημα της επιλογής των οδηγών κόστους που θα χρησιμοποιηθούν σε ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα πρέπει να αντιμετωπιστεί πολλές φορές κατά τον αρχικό σχεδιασμό του συστήματος καθώς και κατά τις μετατροπές και βελτιώσεις που ενδεχομένως να χρειαστεί να γίνουν προκειμένου η λειτουργία του να προσαρμοστεί στις εκάστοτε οργανωσιακές και περιβαλλοντικές αλλαγές και τυχόν νέες μεθοδολογικές εφαρμογές παραγωγής προϊόντων που γίνονται με την πάροδο του χρόνου (Schniederjans et al, 1997).

3.4.3 Υπολογισμός κόστους δραστηριοτήτων

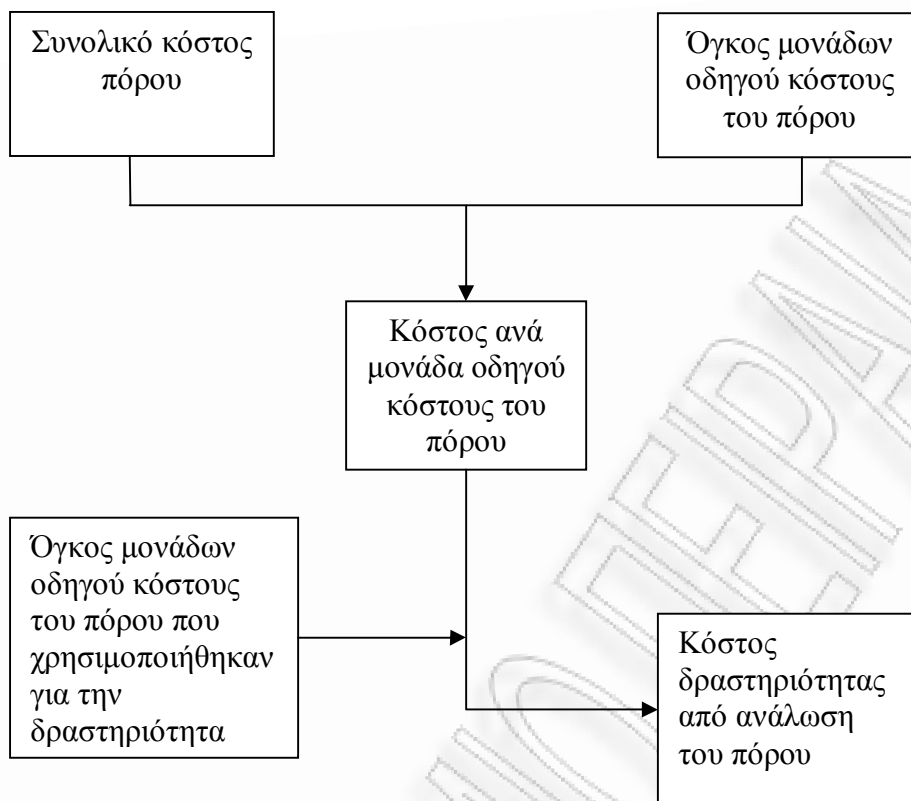
Με χρήση των οδηγών πόρων που έχουν πλέον καθοριστεί, το σύστημα υπολογίζει το έμμεσο κόστος που συγκεντρώνεται σε κάθε δεξαμενή κόστους (δραστηριότητα). Ο υπολογισμός αυτός πρέπει να γίνει με χρήση των οδηγών πόρων προκειμένου να βρεθεί η αχρησιμοποίητη δυναμικότητα του παραγωγικού συστήματος και να υπολογιστούν οι πόροι που αναλώνονται δίχως το κόστος αυτών να απορροφάται τελικά από κάποιο αντικείμενο κόστους.

Καθώς σε κάθε επιχείρηση υπάρχουν αδρανείς πόροι, η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα χρησιμοποιώντας τους οδηγούς πόρων, καταμερίζει σε κάθε κέντρο κόστους μόνο το κόστος των πόρων που η αντίστοιχη δραστηριότητα καταναλώνει. Έτσι μετά από την κατανομή των πόρων που γίνεται μέσω των οδηγών, απομένει το κόστος των πόρων που δεν αξιοποιούνται με παραγωγικό τρόπο. Στο ακόλουθο σχήμα βλέπουμε διαγραμματικά την διαδικασία αυτή. Το κόστος της μη χρησιμοποιούμενης δυναμικότητας πρέπει είτε να μειωθεί και ενδεχομένως να μηδενιστεί, είτε να αξιοποιηθεί με παραγωγικό τρόπο μεταβάλλοντας τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης και τις δραστηριότητες της.



Σχήμα 3.7 Διαχωρισμός κόστους προϊόντος και κόστος αδρανούς δυναμικότητας στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα

Ο υπολογισμός του κόστους της κάθε δεξαμενής κόστους γίνεται με αξιοποίηση του όγκου της ανάλωσης των μονάδων των οδηγών πόρων. Αφού υπολογιστεί ο συνολικός όγκος ανάλωσης των μονάδων κάθε οδηγού πόρου στη συνέχεια υπολογίζεται το κατά μονάδα οδηγού πόρου κόστος. Στη συνέχεια, και εφόσον γνωρίζουμε τις μονάδες οδηγών πόρων που αναλώνει η κάθε δραστηριότητα, υπολογίζουμε το σύνολο του κόστους που η κάθε δραστηριότητα ανέλαβε από όλους τους πόρους που χρειάστηκαν για αυτήν. Σχηματικά η διαδικασία απεικονίζεται στο ακόλουθο σχήμα.



Σχήμα 3.8 Υπολογισμός κόστους μίας δραστηριότητας από ανάλωση ενός πόρου

3.4.4 Καταλογισμός δευτέρου σταδίου (Second stage allocation) - Οδηγοί Κόστους δευτέρου σταδίου (Activity Drivers)

Οι οδηγοί κόστους δευτέρου σταδίου (οδηγοί δραστηριοτήτων – activity drivers) είναι οι οδηγοί που δείχνουν τον τρόπο με τον οποίο τα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιούν τις δραστηριότητες. Οι οδηγοί δραστηριοτήτων κατανέμουν το κόστος που είναι συγκεντρωμένο στις δεξαμενές κόστους (δραστηριότητες) στα αντικείμενα κόστους (Drury, 2000).

Οι οδηγοί κόστους του δευτέρου σταδίου ταξινομούνται σε τρεις κύριες κατηγορίες :

- Οδηγοί κόστους συναλλαγών (Transaction drivers)
- Οδηγοί κόστους διάρκειας (Duration drivers)
- Οδηγοί κόστους έντασης ή απευθείας χρέωσης (Intensity drivers)

1. Οδηγοί κόστους συναλλαγών

Οι οδηγοί αυτοί μετρούν πόσο συχνά εκτελείται η δραστηριότητα. Παραδείγματα τέτοιων οδηγών αποτελούν ο αριθμός των προετοιμασιών, ο αριθμός των παραλαβών, ο αριθμός των υποστηριζόμενων προϊόντων κλπ. Οι οδηγοί αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν όλα τα δυνατά αποτελέσματα έχουν τις ίδιες βασικές απαιτήσεις από την δραστηριότητα. Για παράδειγμα, ο σχεδιασμός ενός κύκλου παραγωγής, η διεκπεραίωση μιας παραγγελίας ή η αποθήκευση ενός αριθμού κομματιών απαιτεί τον ίδιο χρόνο και την ίδια προσπάθεια ανεξάρτητα από το προϊόν για το οποίο γίνεται ο σχεδιασμός, το είδος των υλικών που αγοράζονται ή το είδος των κομματιών που θέλουμε να διατηρήσουμε αντίστοιχα. Οι οδηγοί συναλλαγών είναι οι λιγότερο δαπανηροί αλλά ταυτόχρονα μπορούν να αποδειχθούν οι λιγότερο ακριβείς, καθώς υποθέτουν ότι απαιτείται η ίδια ποσότητα πόρων κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Για παράδειγμα, ο αριθμός επανεκκινήσεων των μηχανών, υποθέτει ότι όλες οι επανεκκινήσεις απαιτούν τον ίδιο χρόνο για να γίνουν. Για πολλές δραστηριότητες, η διαφοροποίηση που προκύπτει από τα επιμέρους αντικείμενα κοστολόγησης είναι αρκετά μικρή ώστε ένας οδηγός συναλλαγής να είναι αρκετός για την απόδοση του κόστους της δραστηριότητας στο αντικείμενο κοστολόγησης. Εάν όμως η ποσότητα των πόρων που απαιτείται για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας ποικίλλει σημαντικά από προϊόν σε προϊόν, χρειάζονται περισσότερο ακριβείς και δαπανηροί οδηγοί κόστους.

2. Οδηγοί κόστους διάρκειας

Οι οδηγοί αυτοί εκφράζουν το χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας. Χρησιμοποιούνται όταν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στο βαθμό χρήσης της δραστηριότητας για κάθε επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Για παράδειγμα, τα απλά προϊόντα μπορεί να χρειάζονται χρόνο προετοιμασίας μερικών λεπτών ενώ περισσότερο πολύπλοκα και υψηλής ακρίβειας προϊόντα μπορεί να απαιτούν μερικές ώρες προετοιμασίας. Η χρήση ενός οδηγού συναλλαγών, όπως ο αριθμός των προετοιμασιών, θα υπερτιμούσε τους πόρους που χρησιμοποιούνται στην προετοιμασία απλών προϊόντων ενώ θα υποτιμούσε τους πόρους των σύνθετων προϊόντων. Για ν' αποφευχθεί αυτό το πρόβλημα, μπορούν να χρησιμοποιηθούν παράγοντες διάρκειας όπως οι ώρες προετοιμασίας, προκειμένου ν' αποδοθεί το κόστος προετοιμασίας στα προϊόντα. Παράδειγμα οδηγών διάρκειας

αποτελούν οι ώρες προετοιμασίας και οι ώρες επιθεωρήσεων. Όσον αφορά τη διακίνηση των υλικών, η απόσταση μετακίνησης μπορεί να αντιμετωπισθεί ως παράγοντας διάρκειας: η απόσταση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό του χρόνου που χρειάζεται για τη μεταφορά των υλικών από το ένα σημείο στο άλλο. Γενικότερα, οι οδηγοί διάρκειας, είναι πιο ακριβείς από τους οδηγούς των συναλλαγών, αλλά η εφαρμογή τους κοστίζει περισσότερο, καθώς το μοντέλο απαιτεί υπολογισμούς χρόνου κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Με έναν μόνο οδηγό συναλλαγής διαθέσιμο (π.χ. τον αριθμό των προετοιμασιών), ο σχεδιαστής θα χρειαζόταν να γνωρίζει μόνο πόσες φορές έγιναν ετοιμασίες για κάποιο προϊόν, πληροφορία η οποία είναι άμεσα ανακτήσιμη από το σύστημα σχεδιασμού της παραγωγής. Η γνώση του χρόνου προετοιμασίας για κάθε προϊόν είναι ένα επιπρόσθετο και ακριβότερο πληροφοριακό στοιχείο. Η επιλογή μεταξύ των δύο τύπων οδηγών, είναι όπως πάντα, θέμα οικονομίας, και εξισορρόπησης των ωφελειών της αυξημένης ακρίβειας με το κόστος της αυξημένης μέτρησης.

3. Οδηγοί κόστους έντασης ή απευθείας χρέωσης

Οι οδηγοί έντασης χρεώνουν άμεσα τα αντικείμενα κοστολόγησης για τους πόρους που χρησιμοποιεί κάθε δραστηριότητα. Για παράδειγμα, ένα πολύπλοκο προϊόν μπορεί να απαιτεί ειδική επεξεργασία, εξειδικευμένο προσωπικό, ειδικό εξοπλισμό ελέγχου κάθε φορά που μια μηχανή είναι έτοιμη για παραγωγή. Ένας οδηγός διάρκειας, όπως το κόστος προετοιμασίας ανά ώρα, υποθέτει ότι όλες οι ώρες είναι ισοδύναμες από άποψη κόστους, αλλά δεν αντανakλά το επιπρόσθετο προσωπικό, το εξειδικευμένο προσωπικό, και τον ακριβή εξοπλισμό που απαιτείται σε ορισμένες μόνο διαδικασίες προετοιμασίας, όχι όμως σε άλλες. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, το κόστος των δραστηριοτήτων ίσως θα πρέπει να αποδοθεί απευθείας στο αποτέλεσμα της δραστηριότητας, με βάση το φορτίο εργασίας ή άλλα αρχεία που συσσωρεύουν τα έξοδα των δραστηριοτήτων που απαιτήθηκαν για το συγκεκριμένο αποτέλεσμα. Οι οδηγοί έντασης θεωρούνται οι πιο ακριβείς από όλους αλλά και οι πιο δαπανηροί στην εφαρμογή τους.

Παρακάτω, ακολουθεί ως παράδειγμα ένας πίνακας που δείχνει τους οδηγούς κόστους σε ορισμένες δραστηριότητες.

Δραστηριότητα	Οδηγοί Κόστους
Λειτουργία μηχανών	Αριθμός των ωρών λειτουργίας
Επανεκκινήσεις μηχανών	Ώρες προετοιμασίας / Αριθμός προετοιμασιών
Σχεδιασμός εργασιών της παραγωγής	Αριθμός κύκλων παραγωγής
Παραλαβή υλικών	Αριθμός παραλαμβανόμενων υλικών
Υποστήριξη ετοιμών προϊόντων	Αριθμός προϊόντων
Εισαγωγή νέων προϊόντων	Αριθμός νέων εισαχθέντων προϊόντων
Συντήρηση μηχανών	Αριθμός ωρών συντήρησης
Διαμόρφωση χαρακτηριστικών των προϊόντων	Αριθμός αλλαγών στα χαρακτηριστικά

Πίνακας 3.2 Παραδείγματα οδηγών κόστους

3.5 Πλεονεκτήματα της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα

Αν και είναι ξεκάθαρο ότι ο πρωταρχικός ρόλος των συστημάτων Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα είναι να παρέχουν πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος της γραμμής παραγωγής, στην πραγματικότητα προσφέρουν πολύ περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στην διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως (Garrison et al, 2006):

- Να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά μονάδα προϊόντος και να βρει τρόπους να μειωθούν
- Να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία της εταιρίας σε σχέση με τις κλασσικές μεθόδους της λογιστικής
- Να προσδιορίσει εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούργια προϊόντα και υπηρεσίες
- Να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών (in-house) ή είναι προτιμότερο να ανατεθούν σε εξωτερικούς συνεργάτες (outsourcing)

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα ως μια νέα θεώρηση της κοστολόγησης που ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του συνεχώς μεταβαλλόμενου περιβάλλοντος της επιχείρησης εμφανίζει τα ακόλουθα βασικά πλεονεκτήματα για τις επιχειρήσεις που την εφαρμόζουν (Hilton et al, 2003):

1. Παροχή ακριβέστερων πληροφοριών αναφορικά με το κόστος γραμμών προϊόντων

Οι πληροφορίες αυτές δίνουν τη δυνατότητα στην επιχείρηση να εντοπίσει ποιο είναι το πραγματικό κόστος των προϊόντων της, χωρίς να κινδυνεύσει να λάβει λανθασμένες αποφάσεις είτε υπέρ είτε εις βάρος κάποιου προϊόντος, βασιζόμενη σε λανθασμένα στοιχεία από το σύστημα κοστολόγησης.

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

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα δίνει τη δυνατότητα να γνωρίζει η επιχείρηση ποιο είναι το κόστος της ανά διαδικασία, ανά τομέα ευθύνης, ανά πελάτη κ.α. Επομένως, επιτρέπει στην επιχείρηση να λάβει ορθολογικές αποφάσεις σχετικά με τη διαχείριση των πελατών της, των διαδικασιών της, και γενικότερα, παντός είδους αποφάσεις που σχετίζονται με την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης στο μέλλον και τη μεγιστοποίηση του κέρδους της ως πρωταρχικό στόχο.

3. Δυνατότητα προσδιορισμού των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία κι αυτών που δεν προσθέτουν αξία

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αξιολογήσει τις διαδικασίες και να εντοπίσει αυτές που προσθέτουν αξία στον πελάτη που αγοράζει το τελικό προϊόν και αυτές που δεν προσθέτουν αξία. Οι τελευταίες, δηλαδή αυτές που δεν προσθέτουν αξίες (non-value activities) ίσως αποτελέσουν το πρώτο στάδιο για τη μείωση του κόστους. Η ανάλυση αυτή δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να ανασχεδιάσει τις δραστηριότητες της και τον τρόπο λειτουργίας της, προσθέτοντας ή καταργώντας κάποιες απ' αυτές τις δραστηριότητες και προσπαθώντας να εξοικονομήσει πόρους.

4. Δυνατότητα λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων σε στρατηγικό επίπεδο

Με τη βοήθεια της νέας κοστολογικής μεθόδου, η εταιρεία δύναται να εντοπίσει τις πηγές του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους της και να συμβάλει ώστε το τελευταίο να μειωθεί. Ο περιορισμός του μακροχρόνιου λειτουργικού κόστους της επιχείρησης συνδέεται συχνά με τη λήψη αποφάσεων σε στρατηγικό επίπεδο, οι οποίες σχετίζονται με την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού, την απόκτηση στρατηγικών πλεονεκτημάτων, την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και, τέλος, με τη συνεχή ανάπτυξη της επιχείρησης. Επιπλέον, η εταιρεία έχει στη διάθεση της πληροφορίες σχετικά με τη συμβολή κάθε στοιχείου του συνόλου των προϊόντων, των υπηρεσιών και των δραστηριοτήτων της στα συνολικά κέρδη. Συνεπώς, ενισχύεται η λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με την τιμολόγηση, την αλλαγή του μείγματος των γραμμών προϊόντων, το σχεδιασμό και την ανάπτυξη νέων προϊόντων. Το χαρακτηριστικό αυτό δίνει ένα μακροπρόθεσμο προσανατολισμό στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες.

5. Δυνατότητα αξιολόγησης της απόδοσής της σε λειτουργικό επίπεδο

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα παρέχει στην εταιρεία μια σειρά κοστολογικών πληροφοριών που αφορούν τόσο τα κοστολογικά αντικείμενα (π.χ. πελάτες, διαδικασίες κ.λ.π.) στα οποία αναφέρονται όσο και τα στελέχη τα οποία είναι υπεύθυνα για τα αντικείμενα αυτά. Επομένως, η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης έχει στη διάθεση της μια μεγάλη γκάμα πληροφοριών που μπορεί να χρησιμοποιήσει για την αξιολόγηση των στελεχών και των διαδικασιών.

6. Δυνατότητα σύγκρισης της αποδοτικότητάς της με αυτή της υψηλότερης αντίστοιχα επιχείρησης του κλάδου (benchmarking).

Οι εταιρείες συνήθως θέτουν οικονομικούς στόχους, οι οποίοι σε μεγάλο βαθμό είναι ανούσιοι επειδή δεν μπορούν να υπολογίσουν τις αιτίες μεταβολής της αποδοτικότητας της εταιρείας. Η μέτρηση των κερδών, η αύξηση των πωλήσεων, κ.λ.π., δίνουν μια καλή εικόνα της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση, όμως, δε βοηθούν την διοίκηση να αποκτήσει μια ξεκάθαρη εικόνα για τον τρόπο με

τον οποίο αποκτήθηκαν τα συγκεκριμένα νούμερα και ποσοστά. Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα δίνει ξεκάθαρη εικόνα των μετρήσεων κι επιτρέπει στην εταιρεία να εντοπίσει όλους τους παράγοντες που επηρέασαν τη θετική ή αρνητική μεταβολή, ούτως ώστε οι καινούργιοι στόχοι που θα θέσει να είναι άρρηκτα δεμένοι με τους παράγοντες που επηρεάζουν άμεσα τους συγκεκριμένους στόχους.

7. Δυνατότητα λήψης αποφάσεων με τους πιο συμφέροντες όρους για την επιχείρηση.

Η επιχείρηση, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, θα γνωρίζει το κόστος κάθε δραστηριότητας και θα μπορεί να προβαίνει στη λήψη αποφάσεων για εργολαβίες, συνεργασίες με άλλες επιχειρήσεις, κ.λ.π., σύμφωνα με τους πιο συμφέροντες γι' αυτή όρους, προσπαθώντας να πετύχει την μεγιστοποίηση των κερδών της και την πραγματοποίηση των στόχων της.

8. Δυνατότητα βελτίωσης της τιμολογιακής πολιτικής της

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα προσφέρει μια καθαρότερη εικόνα για τον τρόπο που το κάθε στοιχείο του μίγματος προϊόντων, υπηρεσιών και δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης συμβάλλει στα συνολικά κέρδη. Έτσι, η μέθοδος αυτή μπορεί να υποστηρίζει αποτελεσματικά την τιμολογιακή πολιτική της οικονομικής μονάδας με στόχο την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Επιπλέον της επιτρέπει να προβαίνει σε διορθωτικές ενέργειες τιμολογιακής πολιτικής με ταυτόχρονη γνώση του αντίστοιχου κόστους – οφέλους.

9. Δυνατότητα αποδοτικής συνεργασίας των τμημάτων της εταιρείας

Με την Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα υπάρχει καλύτερη συνεργασία μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης καθώς υπάρχει η πληροφόρηση για τις διατμηματικές διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα και πώς αυτές επηρεάζουν την αποδοτικότητα της επιχείρησης σαν σύνολο. Έτσι τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης λειτουργούν πιο αποδοτικά και πιο αποτελεσματικά και πάντα για τη βέλτιστη, αποδοτικότερη και συμφέρουσα επιλογή της επιχείρησης.

Φαίνεται συνεπώς ότι η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα υποστηρίζει τρεις σημαντικές πτυχές που σχετίζονται με την λήψη στρατηγικών αποφάσεων μέσα στην εταιρία:

- Την κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών
- Την διαφοροποίηση της γκάμας προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας είτε με την παρουσίαση και προώθηση νέων προϊόντων, είτε με την διακοπή παραγωγής μέρους αυτών
- Τον σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα όπως έχει αναφερθεί, δεν υποκαθιστά το λογιστικό σύστημα που ήδη χρησιμοποιείται και έχει παγιωθεί σε μια επιχείρηση. Αντίθετα, λειτουργεί περισσότερο ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου ότι το οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσδιοριστεί με τις παραδοσιακές κοστολογικές μεθόδους είναι σωστό. Είναι απαραίτητο να αναφερθεί ότι η παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική δεν εξετάζει σε μεγάλο βάθος τις αιτίες του κόστους αλλά ενδιαφέρεται περισσότερο για το συγκεντρωτικό οικονομικό αποτέλεσμα. Στο πλαίσιο αυτό η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα λειτουργεί συμπληρωματικά εξασφαλίζοντας στα διοικητικά στελέχη το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων που θα τους οδηγήσουν σε ορθολογική λήψη αποφάσεων.

3.6 Μειονεκτήματα της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα

Όσο σπουδαία και δελεαστικά είναι τα προτερήματα αυτής της κοστολογικής μεθόδου, είναι σημαντικό να παρατηρήσουμε ότι εξαιρετικής σημασίας είναι και τα μειονεκτήματα της (Hilton et al, 2003). Αναλυτικά:

1. Μη αποδεικτική ακόμα η θετική επίπτωση της στην επίτευξη κέρδους

Δεν έχει αποδειχθεί μέχρι και σήμερα η μείωση και η καλύτερη διαχείριση του κόστους από την εφαρμογή της συγκεκριμένου μεθόδου. Το γεγονός αυτό κάνει περισσότερο επιφυλακτικές τις επιχειρήσεις που αναζητούν νέα κοστολογικά συστήματα στην υιοθέτηση και εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

2. Πολύ δαπανηρή η εφαρμογή της

Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι πρέπει να γίνει λεπτομερής καταγραφή των λειτουργιών και διαδικασιών που πραγματοποιούνται μέσα στην επιχείρηση. Επιπλέον τέτοιου είδους συστήματα απαιτούν σημαντικό κόστος συντήρησης και ενημέρωσης ώστε η πληροφορία να απεικονίζει την πραγματικότητα.

3. Αντίδραση των εργαζομένων

Το γεγονός αυτό οφείλεται στη δυσαρέσκεια που δημιουργείται στους εργαζομένους από την επερχόμενη αλλαγή. Επιπλέον η μετάβαση από ένα σύστημα σε ένα νέο απαιτεί επιπλέον προσπάθεια και κόπο από τους εργαζομένους οι οποίοι συνήθως αντιδρούν σε τέτοιες περιπτώσεις.

4. Δυσκολία στην επιλογή των κατάλληλων δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους

Σε αρκετές περιπτώσεις ο εντοπισμός των δραστηριοτήτων είναι αρκετά δύσκολος. Συνέπεια αυτής της δυσκολίας είναι να εντοπίζονται είτε πολλές είτε λίγες δραστηριότητες και έτσι το σύστημα γίνεται υπερβολικά δύσχρηστο στη μία περίπτωση και πολύ γενικό στην άλλη. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να προκύπτουν δυσκολίες στον καθορισμό του βαθμού της λεπτομέρειας και της ανάλυσης στον οποίο είναι διατεθειμένη η επιχείρηση να προχωρήσει.

3.7 Γιατί η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις;

Η μεθοδολογία της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα δεν είναι καινούρια. Χρησιμοποιείται, κυρίως στις ΗΠΑ, από τη δεκαετία του 1980. Ωστόσο μόλις τα τελευταία χρόνια η μεθοδολογία έγινε ευρέως αποδεκτή καθώς, όπως και οι περισσότερες εμπορικές εξελίξεις, προέκυψε από την ανάγκη εύρεσης ενός καλύτερου τρόπου επιμερισμού των γενικών εξόδων από την κλασική απορροφητική κοστολόγηση.

Από την αρχή της Βιομηχανικής Επανάστασης μέχρι περίπου και πριν τριάντα χρόνια, η άμεση εργασία και το κόστος των πρώτων υλών αποτελούσαν το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους λειτουργίας μιας επιχείρησης και σε γενικές γραμμές κάθε επιχείρηση παρήγαγε περιορισμένο αριθμό προϊόντων. Τα τελευταία 30 χρόνια, παρατηρήθηκε μια μείωση στα άμεσα κόστη και μια αύξηση στα έμμεσα, ιδιαίτερα σε ό,τι αφορά τις επενδύσεις σε τεχνολογία, καθώς και κόστη για πωλήσεις και μάρκετινγκ. Παράλληλα, η παραγωγική διαδικασία έγινε αρκετά πολύπλοκη και η ίδια γραμμή παραγωγής μπορεί να παράγει πολλά προϊόντα.

Παρατηρήθηκε έτσι μια δραματική αύξηση στη σημασία του κόστους που σχετίζεται με παρεχόμενες στον πελάτη υπηρεσίες καθώς πλέον οι επιχειρήσεις επιζητούν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσα από τη διαφοροποίηση στις παρεχόμενες υπηρεσίες στον πελάτη. Η παραδοσιακή κοστολόγηση λειτουργεί ικανοποιητικά μόνο όταν πρόκειται για επιμερισμό εύκολα εντοπιζόμενου άμεσου κόστους, δηλαδή κόστους που σχετίζεται άμεσα με το παραγόμενο προϊόν. Τα γενικά έξοδα, όμως, δε μεταβάλλονται ανάλογα με τις παραχθείσες μονάδες. Προκαλούνται από μια σειρά γεγονότων στο σύνολο της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, στη σημερινή εποχή όπου τα γενικά έξοδα αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα του κόστους η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αναδεικνύεται ως το ισχυρότερο εργαλείο για τον ορθότερο επιμερισμό των γενικών εξόδων.

Δε θα ήταν όμως σωστό να θεωρηθεί ότι η συγκεκριμένη μεθοδολογία είναι εφαρμόσιμη μόνο στα γενικά έξοδα. Καθώς η παραγωγή γίνεται όλο και πιο πολύπλοκη, αυξανόμενες ποσότητες επιχειρησιακών πόρων αναλώνονται σε δραστηριότητες όπως εγκατάσταση μηχανημάτων και έλεγχοι ποιότητας. Αυτές οι δραστηριότητες είναι πολύ πιθανό να πρέπει να επιμεριστούν με βάση διαφορετικούς οδηγούς κόστους και όχι τις παραγόμενες μονάδες (για παράδειγμα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν αντίστοιχα ο αριθμός των αλλαγών στη γραμμή παραγωγής και ο αριθμός των γραμμών παραγωγής) (Cententia).

3.8 Προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Παρόλο που η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα είναι κατά βάση απλή, υπάρχουν όμως κάποια σημεία στα οποία πρέπει να δοθεί προσοχή κατά την εφαρμογή της.

Όπως και όλες οι καινοτόμες λύσεις, απαιτεί προσεκτικό σχεδιασμό στην αρχή έτσι ώστε να μην προκύψουν κόστη αργότερα.

Η δυνατότητα να υπολογίζεται το κόστος όλων των δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση ενθουσιάζει συνήθως τα διοικητικά στελέχη. Όμως αν ο αριθμός των δραστηριοτήτων που θα συμπεριληφθούν στη μεθοδολογία είναι μεγάλος, υπάρχει το ρίσκο να παραχθεί μια ανάλυση η οποία (Cententia):

- Περιέχει υπερβολικά πολλές δραστηριότητες οι περισσότερες των οποίων έχουν ασήμαντο κόστος
- Δεν προσδιορίζει το κόστος της χαμένης δραστηριότητας
- Δεν προσδιορίζει την δραστηριότητα που σχετίζεται άμεσα με τους πελάτες και τα προϊόντα
- Απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα για υπολογισμούς ακόμα και από ένα ταχύτατο Η/Υ
- Είναι τόσο λεπτομερές που κάνουν την επιχείρηση «να βλέπει το δέντρο και όχι το δάσος»

Είναι πολύ σημαντικό να αποφασιστεί πως πρέπει να χρησιμοποιηθεί η πληροφορία πριν αρχίσει ο σχεδιασμός της μεθοδολογίας. Αν απαιτείται από την επιχείρηση μια στρατηγική θεώρηση του κόστους, τότε η κοστολόγηση σε επίπεδο δραστηριοτήτων είναι αρκετή. Οι επιχειρήσεις έχουν συνήθως 10-20 διαδικασίες. Είναι απόλυτα λογικό να προσδιορισθούν αυτές οι διαδικασίες και να κοστολογηθούν. Για παράδειγμα, το κόστος της διαδικασίας εκπλήρωσης παραγγελιών σε μια εταιρία διανομής μπορεί να προσεγγιστεί προσθέτοντας το κόστος όλων των λειτουργικών τμημάτων (εξυπηρέτηση πελατών, αποθήκευση, διανομή, τιμολόγηση και έλεγχος πιστώσεων). Μια απλή διαίρεση του κόστους της διαδικασίας με τον αριθμό των παραγγελιών δίνει ένα μέτρο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέτρο σύγκρισης με άλλες εταιρίες ή ως μέτρο πρόβλεψης μελλοντικών αλλαγών σε άλλα τμήματα της επιχείρησης. Ανάλυση των διαδικασιών σε 50 ως 75 δραστηριότητες είναι εφικτή με τεράστια επένδυση για ανάλυση αλλά επιτρέπει την ανάπτυξη ενός μοντέλου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για στρατηγικές αποφάσεις όπως αποφάσεις τιμολόγησης και διάθεσης (ελάχιστες ποσότητες και τιμές παραγγελίας).

Είναι συνεπώς σημαντικό η εταιρία να αποφασίσει πριν εφαρμόσει ένα σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα τον βαθμό της ανάλυσης της πληροφορίας που θα εξυπηρετήσει την στρατηγική της.

Η σχεδίαση ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα απαιτεί τον υπολογισμό του κόστους των δεξαμενών κόστους που θα χρησιμοποιηθούν και την εξεύρεση των κατάλληλων οδηγών πόρων και δραστηριοτήτων. Ακόμα και βασικά συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα απαιτούν πολλούς υπολογισμούς ώστε να καθοριστούν τέτοιου είδους παράγοντες σωστά. Επίσης οι συντελεστές καταλογισμού των δραστηριοτήτων θα πρέπει να ελέγχονται και να ανανεώνονται συνεχώς, παρακολουθώντας τις οποιεσδήποτε αλλαγές στην εταιρία (Hornigren et al., 2002).

Συμπεραίνεται συνεπώς ότι πολύ λεπτομερή συστήματα συνεπάγονται ιδιαίτερα μεγάλο κόστος στησίματος και συντήρησης, αλλά δεν είναι και εύκολα στην χρήση. Έτσι οι εταιρίες θα πρέπει να βρουν την χρυσή τομή ανάμεσα στην λεπτομέρεια και στην ευκολία χρήσης του συστήματος ώστε το νέο σύστημα να προσφέρει τα αναμενόμενα πλεονεκτήματα.

3.9 Πρακτικές εφαρμογές της μεθοδολογίας κοστολόγησης ανά δραστηριότητα⁴

Κερδοφορία προϊόντων, πελατών, και λοιπών καναλιών

Τα παραδοσιακά συστήματα μέτρησης του κόστους αναλύουν τα γενικά έξοδα σε σχέση με την διάθεση των διαφόρων πόρων της επιχείρησης. Τα συστήματα Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα αναλύουν το κόστος ανάλογα με την δραστηριότητα που απορρόφησε κάποιο πόρο, και τον πελάτη, προϊόν ή κανάλι που σχετίζεται με αυτή τη δραστηριότητα. Ακόμα και σε περιπτώσεις που η ανάλυση της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα γίνεται σε στρατηγικό επίπεδο και άρα είναι περιληπτική, μπορεί να αποβεί καταλυτική για την χάραξη της στρατηγικής της εταιρίας.

Δημιουργία ρεαλιστικών προβλέψεων (forecasts) και προϋπολογισμών (budgets)

Η αξία των περισσότερων budgets σήμερα είναι περιορισμένη διότι προσπαθούν να προβλέψουν την μελλοντική κατανάλωση των εταιρικών πόρων χωρίς να

⁴ Cententia

υπολογίζουν όλους εκείνους τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν αυτή τη κατανάλωση. Αντίθετα, οι προβλέψεις και οι προϋπολογισμοί που έχουν παραχθεί μέσω της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα χρησιμοποιούν διάφορους παράγοντες και δείκτες για να υπολογίσουν τους πόρους οι οποίοι είναι απαραίτητοι για να επιτευχθούν οι επιχειρηματικοί στόχοι της εταιρίας. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση μπορεί εύκολα να αναγνωρίσει ποιες δραστηριότητες αποφέρουν αξία στην εταιρία και ποιες όχι και να πράξει ανάλογα.

Μέτρηση αποδοτικότητας και benchmarking

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα επιτρέπει στην εταιρία να εντοπίσει όλους τους παράγοντες που επηρέασαν την θετική ή αρνητική μεταβολή στα μεγέθη της. Επίσης της επιτρέπει συγκρίσεις με άλλες επιχειρήσεις ώστε να ανιχνευτούν σημεία όπου υπάρχει περιθώριο βελτίωσης αλλά και σημεία που αποτελούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα της επιχείρησης.

Βελτίωση των διαδικασιών

Η προσπάθεια πολλών εταιριών παγκοσμίως για μείωση του κόστους και επίτευξη πιο ανταγωνιστικών τιμών εστιάζεται συνήθως σε περικοπές εξόδων στα τμήματα έρευνας και ανάπτυξης, εκπαίδευσης, και marketing. Τα τμήματα όμως αυτά φέρνουν αξία στην εταιρία και τυχόν περικοπές συνήθως έχουν αντίθετα αποτελέσματα από τα επιθυμητά. Η πιο σωστή λύση για μια εταιρία είναι να βελτιώσει τις επιχειρηματικές της διαδικασίες. Η ανάλυση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα επιτρέπει στις επιχειρήσεις να εντοπίσουν με μεγάλη ακρίβεια όλες τις διαδικασίες και δραστηριότητες που δημιουργούν το μεγαλύτερο κόστος και να τις επαναπροσδιορίσει ανάλογα.

3.10 Χρήση συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα για την βελτίωση ενός παραδοσιακού κοστολογικού συστήματος

Ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να βελτιωθεί ώστε να παρέχει καλύτερη πληροφόρηση και να λαμβάνει υπ' όψιν την ανομοιομορφία της χρήσης των

πόρων της επιχείρησης από τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και η εξέλιξη της τεχνολογίας έχουν οδηγήσει σε τέτοιου είδους βελτιώσεις των κοστολογικών συστημάτων.

Τρία βήματα για την βελτίωση ενός κοστολογικού συστήματος είναι τα εξής: (Horngren, et. al. 1999)

- Παρακολούθηση του Άμεσου κόστους

Καθορισμός ως άμεσο κόστος όπου είναι δυνατό. Με αυτό τον τρόπο μειώνεται το ποσό που καθορίζεται ως έμμεσο κόστος.

- Δεξαμενές έμμεσου κόστους

Επέκταση του αριθμού των έμμεσων δεξαμενών κόστους έως ότου κάθε δεξαμενή αποκτήσει ομοιογένεια. Σε μία «ομοιογενή δεξαμενή κόστους» όλα τα κόστη έχουν την ίδια ή παραπλήσια σχέση αίτιου – αιτιατού (cause and effect) με την βάση καταλογισμού του κόστους.

- Βάσεις καταλογισμού του κόστους

Εξεύρεση της κατάλληλης βάσης καταλογισμού για κάθε δεξαμενή έμμεσου κόστους.

Μια συνήθης προσέγγιση για την βελτίωση ενός κοστολογικού συστήματος είναι ένα κοστολογικό σύστημα ανά δραστηριότητα. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα θεωρεί τις δραστηριότητες της επιχείρησης ως τα αντικείμενα κόστους αυτής και όχι τα προϊόντα ή υπηρεσίες. Μία δραστηριότητα είναι ένα γεγονός, μία λειτουργία ή μια εργασία με συγκεκριμένο σκοπό (Horngren et al, 1999). Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα υπολογίζει το κόστος των διαφόρων δραστηριοτήτων και κατόπιν κατανέμει το κόστος αυτό στα προϊόντα και υπηρεσίες με βάση την χρήση των εκάστοτε δραστηριοτήτων από τα προϊόντα.

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα δίνει έμφαση στο έμμεσο κόστος και στον καταλογισμό αυτού, καθώς το άμεσο κόστος μπορεί εύκολα να εντοπιστεί και να καταλογιστεί στα προϊόντα. Η δυσκολία βρίσκεται ακριβώς στο έμμεσο κόστος και στον ορθό επιμερισμό αυτού.

Η αρχή στην εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι η αναγνώριση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Αυτό συνήθως γίνεται από διατμηματικές ομάδες της επιχείρησης (παραγωγή, σχεδιασμός, διανομή, λογιστήριο,

διοίκηση κλπ) που συνεργάζονται ώστε να αντληθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για το «στήσιμο» του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

Με το να αναγνωριστούν οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται σε μία επιχείρηση και να βρεθεί το κόστος αυτών, το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα προσφέρει μεγαλύτερη λεπτομέρεια για την κατανόηση του πώς η επιχείρηση χρησιμοποιεί τους πόρους της.

Αυτό γίνεται μέσω τριών χαρακτηριστικών:

- Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα δημιουργεί μικρότερες δεξαμενές κόστους που σχετίζονται με τις διάφορες δραστηριότητες.
- Για κάθε μία δεξαμενή κόστους μίας δραστηριότητας, αναγνωρίζεται μία κατάλληλη βάση καταλογισμού του κόστους, όπως για παράδειγμα οι ώρες «στησίματος» των μηχανών για την δραστηριότητα «Στήσιμο των μηχανημάτων», ή τα κυβικά μέτρα των μεταφερθέντων προϊόντων για την δραστηριότητα «Διανομή προϊόντων». Επειδή η κάθε δεξαμενή κόστους με αυτόν τον τρόπο, περιέχει σχετικά λίγα και όμοια κόστη, η δεξαμενή παρουσιάζει μία ομοιογένεια και τα διάφορα κόστη μέσα σε αυτήν έχουν ισχυρή σχέση αίτιου – αιτιατού (cause and effect) με την εκάστοτε βάση καταλογισμού. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται μεγαλύτερη ακρίβεια στην κατανομή του κόστους.
- Σε κάποιες περιπτώσεις κάποια από τα έμμεσα κόστη μπορούν να καταλογιστούν απευθείας στα προϊόντα. Με αυτόν τον τρόπο αυξάνεται η ακρίβεια της κοστολόγησης καθώς δεν υπάρχει πλέον υπόθεση για την κατανομή του κόστους αλλά απευθείας συσχέτιση.

Η λογική ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι ότι όσο πιο σωστά είναι δομημένες οι διαδικασίες με τις αντίστοιχες βάσεις καταλογισμού (τους οδηγούς κόστους δηλαδή της κάθε δεξαμενής κόστους), τόσο πιο ακριβή θα είναι τα αποτελέσματα του κόστους των δραστηριοτήτων. Ο καταλογισμός του κόστους στα προϊόντα μέσω των βάσεων καταλογισμού της κάθε δραστηριότητας φαίνεται να οδηγεί σε περισσότερο ακριβή αποτελέσματα κόστους. Αυτό σε αντίθεση βέβαια με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όπου η κοστολόγηση έχει αποδειχτεί ανακριβής στις περισσότερες των περιπτώσεων.

Βιβλιογραφία 3^{ου} κεφαλαίου

Ελληνική

Καζαντζής, “Σημειώσεις διοικητικής λογιστικής”, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, 2004

Ξενόγλωσση

Ansari S., “The kaleidoscopic nature of costs”, Mc Graw Hill, 2000

Drury Colin, “Management & Cost Accounting”, Fifth Edition, Thomson Learning, 2000

Garrison, Noreen, Brewer, “Managerial accounting”, 2006

Hansen R. Don, Mowen M. Maryanne, “Cost Management, Accounting and Control”, Third Edition, South-Western College Publishing, Thomson Learning, 2000

Hilton W. Ronald, Maher W. Michael, Selto H. Frank, “Cost Management: Strategies for Business Decisions”, McGraw-Hill, 2nd Edition, 2003

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

Smith, Sara Anne. “Activity based costing: A Necessity for the future of manufacturing”, Colorado State University, 1992

Αρθρογραφία 3ου κεφαλαίου

Ξενόγλωσση

Schniederjans M., Garvin T., “Using the Analytic Hierarchy Process and multi-objective programming for the selection of cost drivers in activity-based costing”, *European Journal of Operational Research*, Vol. 100, 1997

Πηγές Διαδικτύου

www.cententia.com

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Σύγκριση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα και των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης

Η βασική διαφορά της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έγκειται στον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται το έμμεσο κόστος παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα) ή τα έξοδα διοίκησης και πωλήσεων (που είναι συνήθως έμμεσα). Ο θεμελιώδης στόχος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι να προσδιοριστούν όσο το δυνατό περισσότερο 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 ανά δραστηριότητα βασίζονται στην υπόθεση ότι οι υποστηρικτικές δραστηριότητες (λογιστήριο, πωλήσεις κλπ), 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. Δηλαδή, οι δραστηριότητες αυτές καταναλώνουν πόρους και είναι εκείνες που προκαλούν το κόστος των υποστηρικτικών υπηρεσιών.

Η παραδοσιακή προσέγγιση της κατανομής του κόστους αποτελείται από τρία βήματα (Πάγγειος, 1993):

- συγκέντρωση του κόστους στα παραγωγικά και μη – παραγωγικά τμήματα
- κατανομή του κόστους των μη παραγωγικών τμημάτων στο τμήμα παραγωγής
- κατανομή των προκύπτουσών δαπανών του τμήματος παραγωγής στα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες.

Οι δαπάνες που προέρχονται από την παραδοσιακή προσέγγιση πάσχουν από ατέλειες κι αυτό μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένα κόστη και στη λήψη μη ορθολογικών αποφάσεων. Ως παράδειγμα μπορεί ν' αναφερθεί ότι η παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης κατανέμει και το κόστος αδράνειας (ύπαρξη κάποιας βλάβης στο μηχανολογικό εξοπλισμό) στα προϊόντα. Δηλαδή, αυτά τα προϊόντα χρεώνονται και για πόρους που δεν έχουν καταναλώσει.

Σε αντίθεση με την παραδοσιακή κοστολόγηση, η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα συσσωρεύει στην αρχή τα γενικά έξοδα για κάθε οργανωτική δραστηριότητα και μετά 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 άμεσης εργασίας ή τις ώρες λειτουργίας των μηχανών). Χρησιμοποιώντας ένα μοναδικό μέτρο για τη μέτρηση του όγκου παραγωγής ως ολικού οδηγού κόστους σπάνια ικανοποιεί το κριτήριο αιτίας και αποτελέσματος που επιδιώκεται στην κατανομή δαπανών όμως παρέχει σχετικά φτηνά και κατάλληλα μέσα για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων.

Αντιθέτως, τα συστήματα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα έχουν την έμφυτη ευελιξία να παρέχουν τις 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 στη συγκέντρωση των δαπανών μέσα από διάφορες βασικές δραστηριότητες, ενώ η παραδοσιακή προσέγγιση όσον αφορά την κατανομή των δαπανών εστιάζει στη συγκέντρωση των δαπανών μέσα από οργανωτικές δραστηριότητες. Με εστίαση στις συγκεκριμένες δραστηριότητες, η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα παρέχει ανώτερου επιπέδου πληροφορίες όσον αφορά την κατανομή των δαπανών, ειδικά όταν τα κόστη δημιουργούνται από οδηγούς κόστους που δε σχετίζονται με την παραγωγή.

Όπως φαίνεται ανάμεσα στα δύο αυτά συστήματα 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 ανά 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 με συνέπεια σημαντικές διαφορές ανάμεσα τους. Οι βασικές διαφορές των δύο συστημάτων παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα 4.1.

Παραδοσιακά συστήματα	Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα
Χρησιμοποιούν από έναν έως τρεις οδηγούς κόστους που βασίζονται στην παραγωγή	Χρησιμοποιούν πολλούς οδηγούς κόστους που βασίζονται στις δραστηριότητες
Επιμερίζουν τα ΓΒΕ σε τμήματα και μετά σε προϊόντα και υπηρεσίες	Επιμερίζουν τα ΓΒΕ σε δραστηριότητες και μετά σε προϊόντα και υπηρεσίες
Επικεντρώνονται στην υπευθυνότητα της διοίκησης για το κόστος μέσα στα τμήματα	Επικεντρώνονται σε διαδικασίες και δραστηριότητες για την διαλειτουργική επίλυση των προβλημάτων

Πίνακας 4.1 Διαφορές ανάμεσα στα παραδοσιακά συστήματα και στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (Blocher et al, 2002).

Είναι εμφανές ότι τα δύο συστήματα βλέπουν, μεταχειρίζονται και αντιμετωπίζουν το κόστος αρκετά διαφορετικά. Οι κυριότεροι παράγοντες που οδήγησαν σε αυτές τις διαφορές είναι (Blocher et al, 2002):

Χρόνος ανάπτυξης

Τα παραδοσιακά συστήματα εμφανίστηκαν στις αρχές του 20^{ου} αιώνα και αναπτύχθηκαν ως τα μέσα αυτού. Η κοστολόγηση ανά 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 των συστημάτων

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

Απώτερος σκοπός των συστημάτων

Στα παραδοσιακά συστήματα απώτερος σκοπός είναι ο διοικητικός έλεγχος και η ανάλυση των αποκλίσεων. Στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα σκοπός είναι η διοίκηση ανά δραστηριότητα (activity based management).

Καταμερισμός γενικών εξόδων και οδηγί κόστους

Στα παραδοσιακά συστήματα ο καταμερισμός γίνεται χρησιμοποιώντας οδηγούς που βασίζονται στον όγκο της παραγωγής. Στην κοστολόγηση ανά 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. Αυτό εξαρτάται από την αναλογία του κόστους. Στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα το κόστος είναι αρκετά ακριβές.

Χρησιμοποιούμενη παραγωγική δυναμικότητα

Στα παραδοσιακά συστήματα δίνεται έμφαση στους εργαζομένους και στην χρήση των μηχανών καθώς και στις μεταβολές του όγκου παραγωγής. Στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα μετράται και το κόστος από την μη χρησιμοποιούμενη παραγωγική δυναμικότητα.

Δείκτες μέτρησης αποδοτικότητας

Στα παραδοσιακά συστήματα χρησιμοποιούνται κυρίως χρηματοοικονομικοί δείκτες απόδοσης όπως τα καθαρά έσοδα και ο δείκτης ROI. Στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα χρησιμοποιείται το κόστος προϊόντος, το κόστος δραστηριοτήτων και άλλες.

Η χρησιμοποίηση ενός συστήματος κοστολόγησης ανά 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 που δεν προσθέτουν. Αυτή είναι μία διαδικασία συνεχούς βελτίωσης σε όρους ανάλυσης κόστους ώστε να μειωθούν ή να εξαλειφθούν οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και έτσι να επιτευχθεί μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα.

Το σύστημα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα έχει 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 ανά δραστηριότητα έχει 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.

Βιβλιογραφία 4^{ου} κεφαλαίου

Ελληνική

Πάγγειος Ιωάννης, “Θεωρία Κόστους, Τεύχος Ι”, 1993.

Ξενόγλωσση

Blocher, Chen, Lin, “Cost management, A strategic emphasis”, McGraw-Hill, 2002.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η χρήση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ως εργαλείο της διοίκησης

5.1 Η συμμετοχή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα στο στρατηγικό σχεδιασμό

Στην πλειοψηφία τους, τα συστήματα ABC υπερτερούν συγκριτικά με την κοστολόγηση με βάση τον όγκο παραγωγής. Η παραδοσιακή κοστολόγηση, η οποία επιμερίζει σημαντικά μέρη του συνολικού κόστους, δηλαδή των γενικών βιομηχανικών εξόδων, χρησιμοποιώντας ως συντελεστή την άμεση εργασία ή την ώρα λειτουργίας των μηχανών, μπορεί να θεωρηθεί ως ανακριβής σε περιβάλλοντα όπου υπάρχουν πολύπλοκες γραμμές προϊόντων. Ενώ, αντίθετα, η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα παρέχει μεγαλύτερη ακρίβεια όσον αφορά τον επιμερισμό του συνολικού κόστους στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, οι οποίες δημιουργούν το κόστος.

Η υπεροχή του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα σε σχέση με τη κοστολόγηση που βασίζεται στον όγκο παραγωγής, έγκειται στην κατανομή των πραγματικών ΓΒΕ της τρέχουσας περιόδου στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Δε συνεπάγεται, όμως, ότι το σύστημα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα αποτελεί τη λύση στο στρατηγικό σχεδιασμό ή ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης οφείλουν να τροποποιήσουν τους κανόνες επιμερισμού τους, από κανόνες που βασίζονται στον όγκο παραγωγής σε κανόνες που βασίζονται στις δραστηριότητες

Από την πλευρά της στρατηγικής διαχείρισης του κόστους, το σύστημα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα αποτελεί ένα αξιόλογο χρηματοοικονομικό εργαλείο για τη στρατηγική διοίκηση. Φυσικά, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι το επικρατέστερο εργαλείο και η μοναδική λύση στον υπολογισμό και έλεγχο του κόστους με στόχο τη διοίκηση και τη βέλτιστη διαχείριση των διαθέσιμων πόρων. Ακόμη, τα οφέλη της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ως προς την αξιολόγηση της γραμμής προϊόντος και τη διαχείριση των δραστηριοτήτων μπορούν να επιτευχθούν με το βέλτιστο δυνατό τρόπο, αν αποφευχθεί να τυποποιηθεί το εν λόγω σύστημα κοστολόγησης σαν μέρος του συστήματος τήρησης των βιβλίων της επιχείρησης που βασίζεται στο γενικό καθολικό (Shank et all, 1993).

5.2 Διοίκηση ανά δραστηριότητα (Activity Based Management)

Η μεθοδολογία του Activity Based Management (ABM) περιγράφει τις αποφάσεις της διοίκησης χρησιμοποιώντας την πληροφόρηση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ώστε να ικανοποιήσει του πελάτες της και να διαχειριστεί αποτελεσματικά την κερδοφορία της εταιρίας (Horngren et all, 2002).

Αυτές οι αποφάσεις της διοίκησης περιλαμβάνουν διάφορες περιοχές όπως (Horngren et all, 2002):

- Τιμολόγηση
- Μίγμα προϊόντος
- Μείωση κόστους παραγωγής
- Βελτίωση διαδικασιών
- Σχεδιασμός και διαχείριση δραστηριοτήτων
- Σχεδίαση προϊόντος

Η μεθοδολογία ABM θεωρείται σήμερα παγκοσμίως ως η πλέον αξιόπιστη και αποτελεσματική για τη διοίκηση και τη διαχείριση των διαδικασιών κάθε επιχείρησης, υποστηρίζοντας την τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων με αιχμή του δόρατος την έννοια του κόστους των δραστηριοτήτων. Η εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου συστήματος ABM, με τη σειρά της, μπορεί να υποστηρίξει τη διοίκηση και τον ανασχεδιασμό των επιχειρησιακών διαδικασιών. Ένα πλήρες σύστημα ABM περιλαμβάνει τα εξής υποσυστήματα (Shank et all, 1993):

- Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα,
- Προϋπολογισμοί με βάση την Δραστηριότητα
- Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης.

Με τον πλήρη σχεδιασμό του υποσυστήματος του ABM παρέχεται η απαραίτητη πληροφόρηση στη Διοίκηση σχετικά με την κερδοφορία / ζημία (Profit & Loss) τόσο των προϊόντων και των πελατών, όσο και των επιμέρους διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα. Με την βοήθεια της μεθοδολογίας ABM παρέχεται στην επιχείρηση πολύτιμη πληροφόρηση που τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούν να δώσουν.

Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση έχει τις ακόλουθες δυνατότητες :

1. Προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων (activities) με ταυτόχρονο υπολογισμό δεικτών απόδοσης αυτών και σύγκριση με τους αντίστοιχους δείκτες προηγούμενης περιόδου της ίδιας επιχείρησης (benchmarking).
2. Υποστήριξη στη λήψη αποφάσεων - παρεμβάσεων στον τρόπο εκτέλεσης των δραστηριοτήτων μέσω άμεσου προϋπολογισμού του αντίστοιχου κόστους – οφέλους (what – if – analysis).
3. Ορθολογικότερη απόδοση κόστους (κοστολόγηση) στα προϊόντα και στους πελάτες, άμεσα σχετιζόμενη με οτιδήποτε δημιουργεί το κόστος, και όχι αυθαίρετα ή έστω με μικρή προσέγγιση (π.χ. με βάση τις πωλήσεις).
4. Υποστήριξη στην λήψη αποφάσεων σχετικές με την κατάργηση προϊόντων, την απόρριψη πελατών, την τιμολογιακή πολιτική και την εμπορική πολιτική.
5. Ολοκληρωμένο σύστημα προϋπολογισμού και ελέγχου των αποκλίσεων (budgeting control), εσόδων, εξόδων, κερδοφορίας, κ.λ.π., βασισμένο σε αιτιολογημένες και συνδεδεμένες προβλέψεις σχετικά με τα επίπεδα δραστηριότητας.

Στους στόχους ενός συστήματος ABM ανήκει ουσιαστικά η συστηματική και ορθολογικότερη παρακολούθηση και ο έλεγχος των διαφόρων στοιχείων κόστους που απορροφά η επιχείρηση κατά τη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων αναδιοργάνωσης που έχουν ως στόχο την αύξηση της κερδοφορίας (μέσω μείωσης του κόστους) και αποδοτικότερης λειτουργίας της.

Η όλη προσέγγιση υλοποίησης ενός συστήματος ABM κατευθύνεται από την έννοια και τις αρχές της Διοικητικής Λογιστικής, σε αντίθεση με την “Κράτηση Βιβλίων” (Book-Keeping) που απλώς καλύπτει τις ανάγκες και τις απαιτήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ). Οι υποχρεώσεις του ΚΒΣ “εξαντλούνται” στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, ενώ για τα κόστη εκτός παραγωγής, που είναι κυρίως έμμεσα, δεν απαιτείται ανάλυση και φυσικά, ούτε λόγος γίνεται για τον επιμερισμό αυτών ανά προϊόν ή / και πελάτη. Πολλές επιχειρήσεις, θέλοντας να υπολογίσουν ένα συνολικό πίνακα κερδοφορίας / ζημίας (Profit & Loss) προϊόντων επιμερίζουν τα κόστη εκτός παραγωγής με βάση τις

πωλήσεις (τρόπος που αδικεί ορισμένα κερδοφόρα προϊόντα που πωλούνται σε μεγάλες ποσότητες). Το κενό αυτό έρχεται να το καλύψει κατά τον καλύτερο τρόπο η εφαρμογή του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

Για ακριβή και συστηματική παρακολούθηση, ανάλυση και έλεγχο του συνολικού κόστους της επιχείρησης, χρειάζεται να γίνει μια αναγνώριση – οριοθέτηση των διαδικασιών περιλαμβάνοντας όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης και σύμφωνα με τις πλέον σύγχρονες αντιλήψεις και πρακτικές οργάνωσης. Πρόκειται για διαδικασίες που «διασχίζουν κάθετα» τις λειτουργίες μιας παραδοσιακής οργανωτικής δομής και είναι ουσιαστικά σύνολα δραστηριοτήτων που έχουν στενή σχέση μεταξύ τους και κάνουν χρήση κοινών πόρων για την εκτέλεση τους.

Τα ανωτέρω δεν είναι δυνατό να επιτευχθούν χωρίς την υποστήριξη και την εκμετάλλευση της σύγχρονης τεχνολογίας και της πληροφορικής. Οι δομές των δεδομένων που απαιτούνται και οι μεθοδολογίες που θα χρησιμοποιηθούν, επιβάλλεται να σχεδιαστούν με γνώμονα την κατά το δυνατόν μικρότερη εξάρτηση από τον ανθρώπινο παράγοντα μέσω της αυτοματοποιημένης καταγραφής, συλλογής και επεξεργασίας των διαφόρων δεδομένων χωρίς την ανάγκη εισαγωγής μεγάλου όγκου δεδομένων από το προσωπικό. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται όσο είναι δυνατόν η εκμετάλλευση των αποτελεσμάτων των προσπαθειών και του αντίστοιχου κόστους επένδυσης τόσο σε εξοπλισμό όσο και σε ανθρώπινη εργασία στελεχών (εσωτερικών και εξωτερικών). Άλλωστε ένα από τα βασικά βήματα για την υλοποίηση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι και η καταγραφή των δεδομένων και διαδικασιών μηχανογραφικά για το ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα.

5.3 Βασικές Αρχές της μεθοδολογίας της Διοίκησης ανά Δραστηριότητα

Η μεθοδολογία ABM ακολουθεί ορισμένες βασικές αρχές και κατευθύνσεις τόσο κατά τη σχεδίαση του μοντέλου όσο και κατά την υλοποίηση και εφαρμογή του συστήματος στην πράξη. Με βάση τα ανωτέρω διαμορφώνεται και προσαρμόζεται στις ανάγκες και ιδιαιτερότητες καθεμιάς επιχείρησης που αποφασίζει την εγκατάσταση ενός τέτοιου συστήματος (Hicks, 1992).

Τα συστήματα ABM υποθέτουν αρχικά ότι οι υποστηρικτικοί και έμμεσοι πόροι (overheads) εκτελούν τις δραστηριότητες αντί να δημιουργούν κόσθη τα οποία πρέπει να κατανεμηθούν. Έτσι, ένα σύστημα ABM προσπαθεί να αποτυπώσει επακριβώς τις δραστηριότητες που δημιουργούν τα κόσθη.

Η δεύτερη αρχή αφορά στο γεγονός ότι τα προϊόντα ή οι πελάτες (ή γενικότερα τα αντικείμενα του κόστους) δημιουργούν ζήτηση από τις ανωτέρω δραστηριότητες. Ένα σύστημα ABM προσπαθεί να βρει το τμήμα του κόστους που δημιουργείται από τις δραστηριότητες το οποίο καταναλώνει κάθε αντικείμενο κόστους, π.χ. προϊόν ή πελάτης.

Για παράδειγμα, οι πελάτες οι οποίοι παραγγέλνουν προϊόντα σε μικρές ποσότητες (άρα περισσότερες παραγγελίες) θα απορροφήσουν πολύ μεγάλο μέρος του κόστους της δραστηριότητας που ονομάζεται «συλλογή παραγγελιών», σε σχέση με τους πελάτες εκείνους, οι οποίοι παραγγέλνουν σε μεγάλες ποσότητες και, επομένως, με λίγες παραγγελίες. Αυτό σημαίνει ότι το πλήθος των γραμμών παραγγελιών είναι μέσο μέτρησης της ζήτησης της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Με βάση τις παραπάνω αρχές είναι σαφές ότι πρόκειται για μεθοδολογία που αποτελείται από δύο φάσεις. Η πρώτη φάση (resource allocation) αφορά στον επιμερισμό του κόστους καθενός από τους υποστηρικτικούς πόρους (overheads resource) στις σχετιζόμενες δραστηριότητες με βάση τα ποσοστά απασχόλησης – συμμετοχής (resources drivers). Στη δεύτερη φάση (cost allocation), και εφόσον έχουν συγκεντρωθεί τα στοιχεία κόστους κάθε δραστηριότητας, αυτά επιμερίζονται στα αντικείμενα κόστους (προϊόντα ή πελάτες) με βάση τους οδηγούς κόστους. Τα συστήματα ABM δεύτερης γενιάς χωρίζουν τις δραστηριότητες σε εκείνες που έχουν σχέση με τα προϊόντα και σε εκείνες που σχετίζονται με τους πελάτες (Horngren, 2002). Η ανωτέρω ανάλυση γίνεται για κάθε διαδικασία της επιχείρησης (φάση λειτουργίας), έτσι ώστε να υπάρχει η ανάλυση του κόστους, εκτός των άλλων, και κατά φάση λειτουργίας.

Ένα χαρακτηριστικό των συστημάτων ABM είναι ότι υπάρχει δυνατή άμεση συσχέτιση με τα διάφορα επίπεδα προϊόντων και πελατών και τις τυχόν δενδρικές δομές αυτών. Κάθε δραστηριότητα, δηλαδή, σχετίζεται με προϊόντα ή πελάτες αναλόγως της φύσεως της και μάλιστα σε διαφορετικά επίπεδα. Συγκεκριμένα, ο επιμερισμός του συνολικού κόστους κάποιας δραστηριότητας που σχετίζεται με πελάτες (π.χ. η επεξεργασία παραγγελιών από πελάτες) μπορεί να γίνει σε επίπεδο

σημείου πώλησης – υποκαταστήματος, ενώ κάποια άλλη δραστηριότητα (π.χ. οι συμφωνίες με τον πελάτη) μπορεί να επιμεριστεί σε διαφορετικό επίπεδο από το σημείο πώλησης που είναι οι πελάτες (στο σύνολο των υποκαταστημάτων τους), για παράδειγμα με βάση τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.).

Ακολουθώντας, το κόστος που αναλογεί σε κάθε πελάτη (μέσω του επιμερισμού του κόστους της τελευταίας δραστηριότητας) θα επιμεριστεί ανεξάρτητα στα υποκαταστήματα κάθε πελάτη. Φυσικά στο ανωτέρω κόστος του υποκαταστήματος θα προστεθεί και όποιο κόστος επιμεριστεί από κάθε άλλη δραστηριότητα που σχετίζεται με υποκαταστήματα. Τα παραπάνω, φυσικά, ισχύουν και για προϊόντα, όπου κάποια δραστηριότητα μπορεί να επιμερίζει το κόστος τους σε επίπεδο ομάδας προϊόντων, ενώ κάποια άλλη σε επίπεδο κωδικού. Έτσι, χαρακτηρίζεται κάθε δραστηριότητα ως προς το γεγονός αν αφορά σε προϊόντα ή πελάτες, στο επίπεδο επιμερισμού και φυσικά με βάση τους οδηγούς κόστους ως προς τον τρόπο επιμερισμού.

Επιπλέον, συχνά παρατηρείται ο επιμερισμός του κόστους μίας δραστηριότητας να μη γίνεται στο σύνολο των αντικειμένων κόστους του αντίστοιχου επιπέδου, αλλά σε ένα μέρος αυτών, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη δραστηριότητα δεν αφορά όλα τα αντικείμενα κόστους. Για παράδειγμα, το κόστος που συσσωρεύεται στη δραστηριότητα “λήψη παραγγελιών με επίσκεψη πωλητών” θα επιμεριστεί μόνο σε όσους πελάτες πραγματοποιήθηκε επίσκεψη από πωλητή για παραγγελιοληψία. Ο επιμερισμός αυτός μπορεί να γίνει, για παράδειγμα με βάση τον αριθμό των επισκέψεων των πωλητών ανά πελάτη για παραγγελιοληψία. Με βάση τα αποτελέσματα του μοντέλου είναι δυνατή η εξαγωγή δεικτών με βάση το κόστος, που υποστηρίζουν τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων. Δηλαδή, μπορεί να υπολογιστεί το πλήρες κόστος της λήψης μιας παραγγελίας έχοντας παράλληλα και την πλήρη ανάλυση του κόστους. Κάθε κόστος χαρακτηρίζεται, ως προς τη συμπεριφορά του, σαν σταθερό ή μεταβλητό ή ημιμεταβλητό έχοντας τη δυνατότητα υπολογισμού των νεκρών σημείων (break-even analysis) με βάση τα επίπεδα κάθε δραστηριότητας και όχι αυθαίρετα με βάση το ύψος των πωλήσεων.

5.4 Τα στάδια υλοποίησης της Διοίκησης ανά Δραστηριότητα

Η προσέγγιση του μοντέλου ABM (Model Approach of ABM) ξεκινάει από την κατανόηση της διαδικασίας και του συστήματος κόστους που υπάρχει στην επιχείρηση και καταλήγει στη βελτίωση της διαδικασίας με τη χρήση του ABM. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί για ολόκληρη την επιχείρηση, ένα τομέα της ή ένα τμήμα της ή μια λειτουργία. Στις μεγάλες επιχειρήσεις, είναι συχνά ενδεδειγμένο να εκτελείται ένα πιλοτικό έργο που αναπτύσσει αρχικά τις δεξιότητες, εκπαιδεύει τα μέλη των ομάδων και τους βοηθούς και επιτυγχάνει γρήγορα αποτελέσματα. Το μοντέλο αυτό αποτελείται από οκτώ βήματα. Στη συνέχεια, ακολουθεί μια συνοπτική περιγραφή των οκτώ βημάτων (Tarr et al, 1998):

1. Καθορισμός του σκοπού του προγράμματος.

Εξέταση των γενικών προβλημάτων που απασχολούν την επιχείρηση και επιλογή ενός τομέα όπου οι πληροφορίες που θα εισαχθούν, θα παράγουν σημαντικά αποτελέσματα. Εξέταση των τομέων όπου παρατηρείται μεγάλη ποικιλομορφία στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες ή / και τον τομέα με τα υψηλά, μη κατανοητά έμμεσα στοιχεία κόστους. Τέλος, οι άνθρωποι που ασχολούνται στον εν λόγω τομέα πρέπει να είναι αποδοτικοί.

2. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων, των πόρων και των μέσων παραγωγής.

Τόσο οι δραστηριότητες όσο και οι πόροι μπορούν να είναι άμεσοι ή έμμεσοι. Οι άμεσες δραστηριότητες είναι εκείνες που παράγονται σε απάντηση της ζήτησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Οι έμμεσες δραστηριότητες είναι εκείνες που υποστηρίζουν την ζήτηση προϊόντων, αλλά παράγονται σε απάντηση άλλων δραστηριοτήτων. Οι άμεσοι πόροι καταναλώνονται άμεσα από την παραγωγική διαδικασία και ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν ή την υπηρεσία, ενώ οι έμμεσοι πόροι χρησιμοποιούνται στην διαδικασία παραγωγής αλλά δεν ενσωματώνονται στο τελικό αγαθό. Στο συγκεκριμένο μοντέλο, μόνο οι πόροι: εργασία, ενέργεια, και παραγωγική δυνατότητα, έχουν κόστος, επομένως, αυτό χρειάζεται να προσδιοριστεί και να συνδεθεί με τις δραστηριότητες. Ένα κριτήριο απόδοσης θα καθοριστεί για κάθε πόρο και δραστηριότητα.

3. Ανάλυση της λειτουργικής ροής των διαδικασιών.

Υπάρχουν πολλά γραφήματα και διαγράμματα που είναι κατάλληλα για το συγκεκριμένο σκοπό. Οποιαδήποτε μέθοδος κι αν χρησιμοποιείται, πρέπει να παρουσιάζει τις προμήθειες, τις δραστηριότητες και τη ζήτηση των πόρων μαζί με τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος και τη σχέση που τα συνδέει.

4. Συλλογή των δεδομένων και καθορισμός των κανόνων που διέπουν τις σχέσεις των στοιχείων.

Υπάρχουν τέσσερις τύποι στοιχείων και κανόνων που τα διέπουν:

- ο όγκος της ζήτησης ανά χρονική μονάδα περιόδου
- οι παράγοντες επεξεργασίας μεταξύ μιας μονάδας παραγόμενου προϊόντος και των εισροών που απαιτούνται
- τα όρια της παραγωγικής ικανότητας στους πόρους ανά περίοδο
- τα οικονομικά στοιχεία που διευκρινίζουν το κόστος / έσοδο ανά μονάδα για τα μεταβλητά κόστη και το συνολικό κόστος / χρονικό διάστημα για τα σταθερά κόστη.

5. Κατασκευή του μοντέλου στον ηλεκτρονικό υπολογιστή.

Διατίθενται αρκετά γενικά εργαλεία διαμόρφωσης τέτοιου είδους συστημάτων σε Η/Υ.

6. Επιβεβαίωση του μοντέλου.

Απαιτεί την επικύρωση της λειτουργικής και της οικονομικής ακεραιότητας. Τα λειτουργικά αποτελέσματα από το μοντέλο θα συγκριθούν με τα ιστορικά στοιχεία για να επιβεβαιώσουν ότι η απεικόνιση της επιχείρησης είναι ακριβής. Εν συνεχεία, θα αναθεωρηθεί η “λογικότητα” (reasonableness) από το εργατικό δυναμικό των λειτουργιών. Μόλις το μοντέλο είναι λειτουργικά έγκυρο θα επικυρωθεί και οικονομικά ενάντια στα συνολικά ιστορικά κόστη.

Τα ανωτέρω έξι βήματα μπορούν να ολοκληρωθούν σε έξι με οκτώ εβδομάδες σε ένα πιλοτικό πρόγραμμα ή έργο ή σε μικρή επιχειρησιακή μονάδα ή σε εταιρεία. Τα

ακόλουθα δύο βήματα χρησιμοποιούνται για τη βελτίωση των διαδικασιών του μοντέλου (Cooper et all, 1991).

1. Ερμηνεία των νέων πληροφοριών / δεδομένων.

Ένα καλά σχεδιασμένο μοντέλο θα παραγάγει πολλές νέες και αναθεωρημένες πληροφορίες, ως αποτέλεσμα της σύνδεσης των λειτουργικών και οικονομικών απόψεων της επιχείρησης σε ένα ισχυρό εργαλείο. Το υψηλό κόστος και τα ασύμφορα προϊόντα ή υπηρεσίες μπορούν να προσδιοριστούν. Οι δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας μπορούν να αποτελέσουν στόχο. Από οικονομικής πλευράς, το κόστος των προϊόντων, των διαδικασιών και οποιουδήποτε άλλου αντικειμένου κόστους (π.χ. προμήθειες) μπορούν, επίσης, να προσδιοριστούν επακριβώς. Το τελικό όφελος είναι ότι οι διαδικασίες που αυξάνουν τις ευκαιρίες για επένδυση μπορούν να προσδιοριστούν χρησιμοποιώντας τις νέες πληροφορίες.

2. Χρησιμότητα μοντέλου στη διαχείριση της επιχείρησης.

Με βάση το σύστημα ABM το μοντέλο είναι χρήσιμο στη διαχείριση της επιχείρησης, για παράδειγμα, στον ανασχεδιασμό των επιχειρησιακών διαδικασιών (business process re-engineering), στο στρατηγικό σχεδιασμό και στη λήψη αποφάσεων, στην εύρεση των πιθανών ευκαιριών ή απειλών που παρουσιάζονται στην επιχείρηση, και στη σύγκριση και στη βελτίωση της παραγωγικότητας.

Βιβλιογραφία 5^{ου} κεφαλαίου

Ξενόγλωσση

Cooper, R., Kaplan, R. S. "The Design of Cost Management Systems", Prentice Hall, 1991

Hicks, D. T. "Activity Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses", John Wiley, New York, 1992

Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., "Management and cost accounting", Prentice Hall, 2002

Shank, J., Govindarajan V., "Strategic Cost Management", The Free Press, 1993

Tarr James D. "Activity Based Management-merging process and measurement", 1998

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Ενέργειες της εταιρίας για αποτελεσματική εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

6.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό αναφέρεται στα απαραίτητα βήματα που θα υλοποιηθούν πριν την έναρξη της εφαρμογής της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, ώστε η εφαρμογή να πραγματοποιηθεί επιτυχώς. Με δύο λόγια, αναφέρεται στις αποφάσεις που η επιχείρηση πρέπει να καταλήξει, τις μεταβολές που οφείλει να πραγματοποιήσει, και τις ενέργειες που χρειάζεται να ακολουθήσει πριν ξεκινήσει την εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

6.2 Τα βήματα της προσέγγισης της μεθόδου της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Η προσέγγιση της συγκεκριμένης μεθόδου μπορεί να χωριστεί σε δύο βήματα δεσπόζουσας σημασίας (Cooper et al, 1991).

- Επιλογές που πρέπει να γίνουν για το σχεδιασμό της εφαρμογής πριν αυτή ξεκινήσει. Οι εν λόγω επιλογές καθορίζουν τα χαρακτηριστικά του συστήματος που θα προκύψει.
- Μέτρα που πρέπει να ληφθούν από την επιχείρηση για την επιτυχή εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα. Με τη βοήθεια αυτών των βημάτων προσδιορίζεται ο σχεδιασμός του συστήματος και ο βαθμός αποδοχής και ανταπόκρισης του από το προσωπικό της επιχείρησης.

6.3 Αποφάσεις πριν την υλοποίηση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (up-front decisions)

Τουλάχιστον 5 σημαντικά ερωτήματα πρέπει να τεθούν και να δοθούν απαντήσεις προτού η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα εφαρμοστεί (No Joon Jong, et al, 1997)

- Πρέπει να είναι ένα ενσωματωμένο ή αυτόνομο σύστημα;
- Πρέπει να καταστρωθεί και εγκριθεί από τα ανώτερα στελέχη ένα σχέδιο πριν από την εφαρμογή;
- Ποιος πρέπει να είναι “ο υπεύθυνος - υπόλογος” του τελικού συστήματος;
- Πόσο ακριβείς πληροφορίες δίνει το σύστημα αυτό;
- Πρέπει το αρχικό σχέδιο να είναι σύνθετο ή απλό;

6.4 Σχέδιο εφαρμογής (Implementation plan)

Για να εφαρμοστεί το νέο κοστολογικό σύστημα, θα πρέπει να υπάρξει μια ομάδα σχεδιασμού που να αποτελείται κυρίως από άτομα της ίδιας της επιχείρησης, σε συνεργασία με ανθρώπους εκτός εταιρείας που γνωρίζουν το συγκεκριμένο αντικείμενο, η οποία θα υλοποιεί ένα δομημένο σχέδιο εφαρμογής της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα προκειμένου να βοηθήσει στην επιτυχία της πειραματικής μελέτης. Το σχέδιο εφαρμογής αποτελείται από 7 βήματα ή φάσεις, τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω (Hicks, 1992):

1. Σεμινάριο πάνω στην Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (ABC seminar)

Το σεμινάριο διεξάγεται συνήθως στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και αποτελείται από μια σύντομη διάλεξη για την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα στα μέλη της διοίκησης. Στόχοι του σεμιναρίου είναι:

- Να εισάγει τη διοίκηση της επιχείρησης στις έννοιες και τα οφέλη που προκύπτουν από την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα.
- Να συζητήσει τα χαρακτηριστικά της και τις απαιτήσεις που οφείλουν να έχουν τα μέλη της ομάδας σχεδιασμού.

2. Σεμινάριο σχεδίου (design seminar)

Το σεμινάριο σχεδίου έχει ως βασικό στόχο να εκπαιδεύσει την ομάδα υλοποίησης της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα σχετικά με τις έννοιες της, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί ότι η ομάδα υλοποίησης γνωρίζει τις επιπτώσεις και τις συνέπειες που θα προκύψουν από τις αποφάσεις αυτής.

3. Συλλογή στοιχείων και δεδομένων (design and data gathering)

Αυτή η φάση χωρίζεται σε δύο μέρη. Κατ' αρχήν εξετάζονται τα άμεσα υλικά και τα πρότυπα άμεσης εργασίας. Κατόπιν, ακολουθεί η ανάλυση των γενικών εξόδων για να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες που «τα κατευθύνουν» (οδηγοί κόστους). Τα γενικά έξοδα αναλύονται ακολουθώντας τα παρακάτω βήματα:

- Προσδιορισμός των κυριότερων δραστηριοτήτων
- Καθορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων
- Προσδιορισμός των οδηγών κόστους για τις δραστηριότητες
- Καθορισμός των ιδιοτήτων κάθε οδηγού κόστους που σχετίζεται με το προϊόν
- Υπολογισμός του προϊόντος με βάση το κόστος που εστιάζει στη δραστηριότητα.

4. Συνεδριάσεις προόδου (progress meetings)

Η ομάδα σχεδίου κρατά τη διοίκηση της επιχείρησης ενήμερη για την πρόοδο που σημειώνεται σε όλο το σχέδιο και τη συλλογή στοιχείων σε κάθε φάση. Τα μέλη της συμμετέχουν σε μηνιαίες συνεδριάσεις του προσωπικού της επιχείρησης για να εκθέσουν τα συμπεράσματά τους και να συζητήσουν τα προβλήματα που έχουν αντιμετωπίσει.

5. Σεμινάριο ανώτερης διοίκησης (executive seminar)

Το συγκεκριμένο σεμινάριο αφορά την ανώτερη διοίκηση της επιχείρησης επεξηγώντας την μεθοδολογία της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα με περισσότερες λεπτομέρειες απ' αυτές που δίνονταν στο πρώτο σεμινάριο. Αυτό

βοηθάει στη μεγαλύτερου βαθμού κατανόηση και «δόμηση» της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, προετοιμάζοντας τη διοίκηση για τ' αποτελέσματα του προγράμματος και προτείνοντας τρόπους δράσης προκειμένου τ' αποτελέσματα αυτά να είναι διαθέσιμα. Το σεμινάριο δίνει στην ομάδα σχεδίου τη δυνατότητα να περιγράψει το τελικό σχέδιο της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα και να εξηγήσει τον τρόπο που τα αποτελέσματα θα διατεθούν.

6. Συγκέντρωση για την παρουσίαση των αποτελεσμάτων (results meetings)

Όταν το σύστημα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι διαθέσιμο, μια συγκεκριμένη ομάδα διευθυντών και ειδικών επιστημονικών συνεργατών, συγκεντρώνεται προκειμένου να αναλύσει τα αποτελέσματα που προέκυψαν. Το τελικό σχέδιο του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα εξηγείται στους διευθυντές των τμημάτων, οι οποίοι τώρα είναι σε θέση να συγκρίνουν το προηγούμενο παραδοσιακό σύστημα που χρησιμοποιούσαν με το νέο.

7. Συνεδριάσεις επεξήγησης (interpretation meetings)

Οι συνεδριάσεις επεξήγησης πραγματοποιούνται μετά από τη συγκέντρωση για την παρουσίαση των αποτελεσμάτων (results meetings). Αυτές οι συνεδριάσεις εστιάζουν στον τρόπο με τον οποίο σχετίζονται τόσο τα προϊόντα που στηρίζονται στο κόστος ανά δραστηριότητα όσο και οι ενέργειες που βασίζονται στα προϊόντα αυτά και πρέπει να ληφθούν υπόψη. Αυτές οι συνεδριάσεις έχουν δύο συνιστώσες:

- Τα στελέχη που είναι αρμόδια για τα προϊόντα “υψηλής προτεραιότητας” στη συνάντηση αποτελεσμάτων επισκέπτονται την ομάδα σχεδίου και ξεκινούν μια λεπτομερή ανάλυση των προϊόντων.
- Οι συνεδριάσεις επεξήγησης ερευνούν τις ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιηθούν, λαμβάνοντας υπόψη το κόστος των προϊόντων με βάση την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, συμπεριλαμβανομένης της εύρεσης τρόπων προκειμένου να βελτιωθεί η διαδικασία παραγωγής και να μειωθεί το κόστος.

Η επιχείρηση, λοιπόν, που θέλει να εφαρμόσει την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα οφείλει να είναι πλήρως οργανωμένη και να διαθέτει τα κατάλληλα άτομα που θα τη

βοηθήσουν αποτελεσματικά στην υλοποίηση της. Η εν λόγω εφαρμογή προσφέρει στα στελέχη της επιχείρησης μια αξιόπιστη ένδειξη του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους των προϊόντων, ή ακόμη και των υπηρεσιών, πληροφορία που είναι ιδιαίτερα σημαντική για τη λήψη ορθολογικών επιχειρηματικών αποφάσεων σε στρατηγικό επίπεδο.

ΓΑΛΕΡΙΟ ΤΗΛΩΟ ΓΕΡΑΝ

Βιβλιογραφία 6^{ου} κεφαλαίου

Ξενόγλωσση

Cooper, R., Kaplan, R. S. "The Design of Cost Management Systems", Prentice Hall, 1991

Hicks, D. T. "Activity Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses", John Wiley, 1992

Αρθρογραφία 6^{ου} κεφαλαίου

Ξενόγλωσση

No Joon Jong, Kleiner Brian H., "How to implement activity-based costing", Logistics Information Management, volume 10, number 2, 1997

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Ανάλυση Κερδοφορίας Πελατών (Customer Profitability Analysis)

7.1 Εισαγωγή

Η βασική στρατηγική επιδίωξη πολλών επιχειρηματικών μονάδων, στην ανταγωνιστική παγκοσμιοποιημένη αγορά, είναι η αύξηση της ικανοποίησης του καταναλωτή – πελάτη, στην προσπάθεια τους να διατηρήσουν αλλά και να αυξήσουν το μερίδιο αγοράς τους. Στην προσπάθεια της όμως να διατηρήσει τη μακροχρόνια κερδοφορία της επιχείρησης, η διοίκηση θα πρέπει να ξέρει κατά πόσο οι πελάτες της ικανοποιούν τις ανάγκες της επιχείρησης, δηλαδή κατά πόσο είναι κερδοφόροι για αυτήν.

Δύο πελάτες μπορεί να διαφέρουν σημαντικά, ακόμα και εάν αγοράζουν τις ίδιες ποσότητες του ίδιου προϊόντος. Η κερδοφορία ενός πελάτη διαφέρει σημαντικά λόγω της διαφορετικής εξυπηρέτησης και υποστήριξης που χρειάζεται ο κάθε πελάτης, ώστε να ικανοποιηθεί. Αυτό συνεπάγεται ότι κανένας πελάτης ή ομάδα πελατών, δεν είναι ταυτόσημος με κάποιον άλλο.

Η ανάλυση κερδοφορίας πελατών (CPA) είναι μία τεχνική η οποία βοηθάει στην αξιολόγηση του κέρδους από τα διάφορα τμήματα της αγοράς και τις ομάδες πελατών της επιχείρησης, προσφέροντας στην διοίκηση πληροφορίες για καλύτερες επιχειρηματικές αποφάσεις. Πιο συγκεκριμένα εξετάζει τα έσοδα, το κόστος και το κέρδος από κάθε ξεχωριστό πελάτη ή ομάδα πελατών (Cokins et all., 1993). Σκοπός αυτής της ανάλυσης είναι να βοηθήσει την διοίκηση σχετικά με τις μακροχρόνιες αποφάσεις που αφορούν τους πελάτες της επιχείρησης, όπως αποφάσεις ΜΚΤ (διαφήμιση, τιμολόγηση κλπ), με στόχο να δημιουργηθεί ένα μίγμα πελατών το οποίο θα μεγιστοποιεί τις αποδόσεις της επιχείρησης (Noone και Griffin, 1998).

Επιχειρηματολογείται ότι η CPA παρέχει τις αναγκαίες πληροφορίες για την λήψη αποφάσεων σε θέματα όπως:

- Την δυνατότητα των στοχευόμενων αγορών να συναντήσουν τα κριτήρια κερδοφορίας του ξενοδοχείου.

- Ποιοι λογαριασμοί δημιουργούν τα μεγαλύτερα περιθώρια κερδοφορίας, ώστε να προστατευτούν και ποιοι είναι αρνητικοί.
- Ποια είναι τα όρια εκπτώσεων που υπάρχουν.
- Την παραμονή ή έξοδο από μια αγορά.

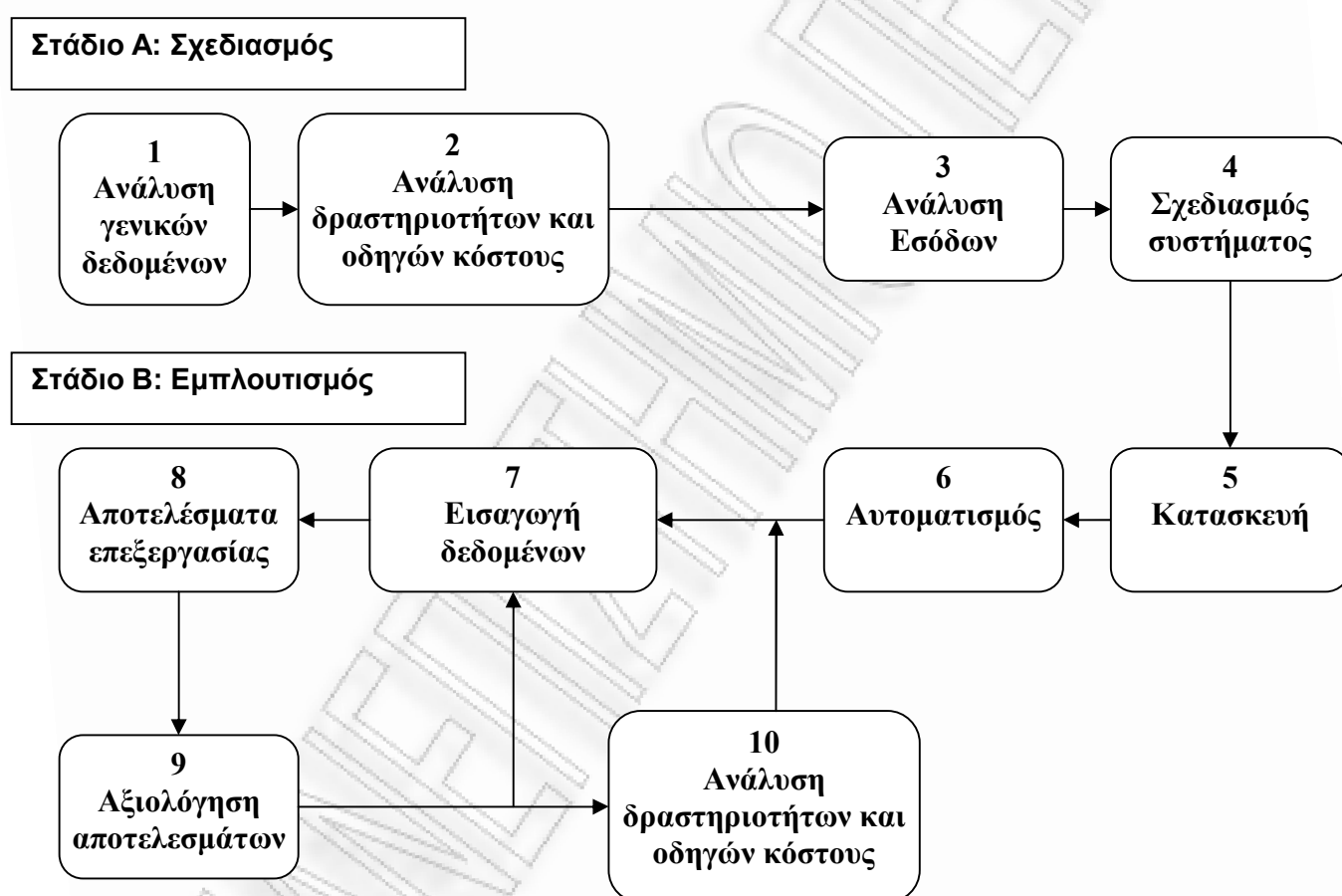
Σύμφωνα με την έρευνα των Noone και Griffin (1998) περίπου το 40% των πελατών μίας ξενοδοχειακής επιχείρησης δημιουργούν κέρδος ίσο με περίπου 140%, ενώ ένα 30% των πελατών της δημιουργούν ζημιά ίση με περίπου 60% των κερδών. Τα ευρήματα αυτής της έρευνας είναι σύμφωνα με ευρήματα των Cokins et all. (1993) που αναφέρουν ότι ένα μικρό τμήμα των πελατών μίας επιχείρησης δημιουργούν κέρδος μεγαλύτερο του 100% των συνολικών κερδών της επιχείρησης. Επιπλέον η έρευνα των Noone και Griffin έδειξε ότι στις περισσότερες περιπτώσεις η διοίκηση της μονάδας δεν γνώριζε τα ποσοστά κέρδους – ζημιάς που δημιουργούσαν τα διάφορα τμήματα των πελατών της.

7.2 Activity Based CPA

Η εφαρμογή της CPA στο επιχειρησιακό περιβάλλον απαιτεί αλλαγές στην λογιστική προσέγγιση των εσόδων και του κόστους. Απαιτεί προσαρμογές του τρόπου με τον οποίο τα έσοδα και τα έξοδα καταγράφονται και παρακολουθούνται από τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής και κοστολόγησης, δηλαδή αλλαγή από την παρακολούθηση τους στα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης (operating department) και των κατηγοριών ΓΒΕ (overhead categories), στις αναφορές ανά ομάδα πελατών (customer group) (Noone και Griffin, 1998). Στην προσπάθεια αυτή πολύ χρήσιμο εργαλείο είναι η ABC εξαιτίας της ανάλυσης και της πληροφόρησης που μπορεί να προσφέρει.

Η επιτυχής εφαρμογή ενός συστήματος CPA σε μία επιχείρηση απαιτεί μία δομημένη προσέγγιση κατά τον σχεδιασμό του συστήματος. Ένα χρήσιμο εργαλείο για την σχεδίαση ενός συστήματος CPA είναι ο κύκλος ανάπτυξης σχεδίου CPA (CPA systems development cycle) (Noone and Griffin, 1998). Ο κύκλος αυτός σχεδιάστηκε για να προσφέρει στις επιχειρήσεις ένα σχέδιο μέσα στο οποίο ένα σύστημα CPA θα μπορεί να είναι λειτουργικό. Ο κύκλος αυτός περιλαμβάνει δύο στάδια: τη σχεδίαση (βήματα 1 – 4) και την εφαρμογή (βήματα 5 – 10) όπως φαίνεται και στο ακόλουθο

σχήμα. Τα βήματα 1 – 3 αποτελούνται από την συλλογή στοιχείων, που περιλαμβάνουν πληροφορίες για όλα τα έσοδα, κόστος, δραστηριότητες, οδηγούς κόστους και δραστηριότητων. Τα βήματα 4 – 6 περιλαμβάνουν την σχεδίαση και κατασκευή του συστήματος χρησιμοποιώντας τα απαραίτητα εργαλεία λογισμικού. Η καταχώρηση των εσόδων, του κόστους και των οδηγών κόστους στο σύστημα γίνεται στο βήμα 7 του κύκλου. Στο βήμα 8 οι πληροφορίες της κερδοφορίας πελατών εξάγονται για αξιολόγηση από την διοίκηση (βήμα 9). Τέλος στο βήμα 10 γίνεται ένας επανέλεγχος του συστήματος και αφορά την συνεχή συντήρηση του συστήματος δηλαδή έλεγχος και ενημέρωση των πληροφοριών του συστήματος.



Σχήμα 7.1 Κύκλος Ανάπτυξης Συστήματος CPA

Πέραν του σχεδιασμού του συστήματος CPA, υπάρχουν κάποια σημαντικά σημεία στα οποία πρέπει να δοθεί προσοχή ώστε η εφαρμογή του συστήματος να είναι αποτελεσματική. Τέτοια σημεία είναι:

- Λογιστικές χρήσεις που θα ληφθούν υπόψιν ώστε να βγουν συμπεράσματα για την εποχικότητα κλπ.
- Είδος του κόστους που θα καταχωρηθεί στο σύστημα, ιστορικό κόστος ή προβλέψεις για μελλοντικό.
- Λογισμικό που θα χρησιμοποιηθεί, δηλαδή εάν το σύστημα CPA θα ενσωματωθεί με το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα ή θα λειτουργεί ξεχωριστά (stand alone).

Βιβλιογραφία 7^{ου} κεφαλαίου

Ξενόγλωσση

Cokins G.C., Stratton A., Helbling J., "An ABC Manager's Primer", Irwin Publishing, Chicago, 1993.

Αρθρογραφία 7^{ου} κεφαλαίου

Ξενόγλωσση

Noone B, Griffin P, "Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment", Hospitality management, volume 18, 1999.

ΜΕΡΟΣ Β

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ

Εισαγωγή

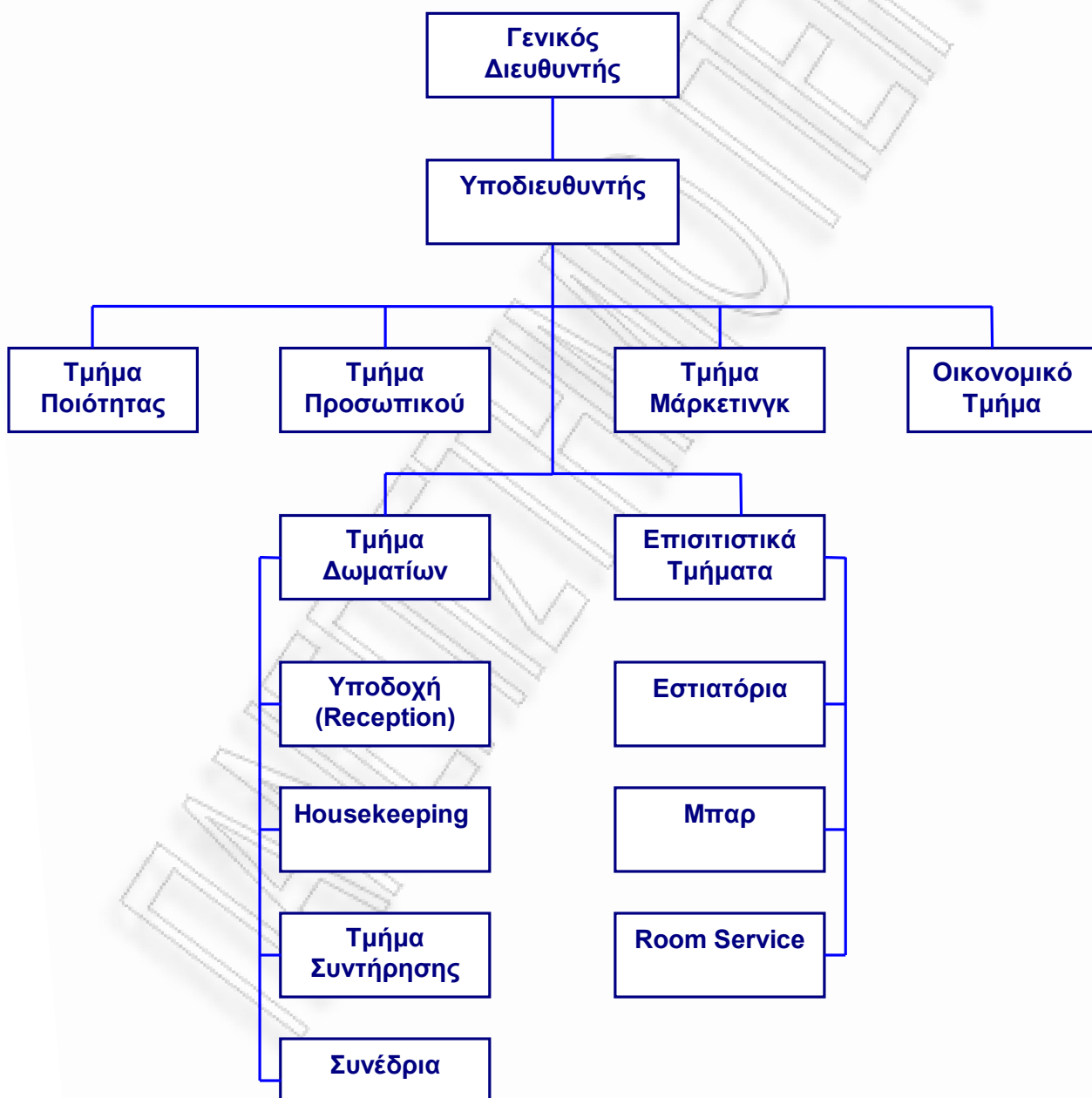
Η μελέτη περίπτωσης αφορά ξενοδοχειακή μονάδα πόλης πέντε αστέρων η οποία λειτουργεί όλο το έτος. Το ξενοδοχείο διαθέτει 160 δωμάτια εκ των οποίων τα 126 είναι διπλά και τα 34 μονά. Διαθέτει επίσης μία οικογενειακή, μία executive και μία προεδρική σουίτα. Οι επισιτιστικές εγκαταστάσεις (F&B) περιλαμβάνουν ένα Wine Bar-Restaurant, το οποίο πέραν της χρήσης των πελατών του ξενοδοχείου, μπορεί να φιλοξενήσει διάφορες εκδηλώσεις, ένα Εστιατόριο το οποίο σερβίρει μπουφέ και a la carte πρωινό, δείπνο και γεύμα, ένα πολυτελές Lobby Bar και ένα Pool Bar στην πισίνα του ξενοδοχείου. Το ξενοδοχείο διαθέτει επίσης συνεδριακό κέντρο το οποίο αποτελείται από δύο αίθουσες συνολικής έκτασης 1,000 τετραγωνικών μέτρων.

Η κοστολόγηση στον τομέα των υπηρεσιών μπορεί να προσφέρει σημαντική πληροφόρηση καθώς το τελικό προϊόν δεν είναι ομοιογενές αλλά αντίθετα αρκετά πολύπλοκο και προσαρμοσμένο στις ανάγκες του πελάτη. Αυτό ισχύει και στη περίπτωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καθώς οι υπηρεσίες προσφέρονται σε διαφορετικού προφίλ πελάτες, με διαφορετικές απαιτήσεις και διαφορετική χρήση των υπηρεσιών της μονάδας. Για παράδειγμα οι υπηρεσίες που επιθυμεί ένας εκδρομέας κατά την διάρκεια των διακοπών του είναι διαφορετικές από αυτές που επιθυμεί ένας πελάτης που επισκέπτεται την πόλη για επαγγελματικούς σκοπούς ή ένα γκρουπ πελατών που διαμένουν στην μονάδα κατά την διάρκεια ενός συνεδρίου που λαμβάνει χώρα στο συνεδριακό κέντρο του ξενοδοχείου. Η διαφορετικότητα του κάθε πελάτη στην χρήση των υπηρεσιών είναι που κάνει δυσχερή τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των προσφερόμενων υπηρεσιών στους πελάτες.

Η μονάδα προσφέρει στους πελάτες της υπηρεσίες φιλοξενίας - διαμονής, εστίασης και φιλοξενίας συνεδρίων - εκδηλώσεων. Οι πελάτες της μονάδας ανήκουν σε ένα ευρύ φάσμα πελατών το οποίο περιλαμβάνει πελάτες λιανικής, επιχειρηματικούς, εμπορικούς, συνεδρίων κλπ. Η διάκριση των πελατών σε κατηγορίες (customer groups) είναι ιδιαίτερα σημαντική για την πληρέστερη κάλυψη των αναγκών της κάθε κατηγορίας αλλά και για την σωστή τιμολογιακή πολιτική και τις προωθητικές

ενέργειες και προσφορές προς την κάθε ομάδα. Δηλαδή η βαρύτητα που δίνεται για προώθηση των πωλήσεων σε κάποια ομάδα, μέσω προσφορών, διαφήμισης κλπ, ίσως να μην είναι απόλυτα σωστή, καθώς η ομάδα αυτή ίσως να είναι στην πραγματικότητα η λιγότερο επικερδής ομάδα πελατών του ξενοδοχείου. Η ακριβής κοστολόγηση δηλαδή είναι κρίσιμης σημασίας σε μία τέτοια απόφαση.

Στο ακόλουθο σχήμα παρουσιάζεται το οργανόγραμμα της μονάδας όπου φαίνεται η διοικητική δομή της και τα τμήματα αυτής. Η δομή της επιχείρησης δείχνει επίσης τα κέντρα κόστους τα οποία χρησιμοποιούνται από την παραδοσιακή κοστολόγηση.



Σχήμα 8.1 Οργανόγραμμα της μονάδας

Ιεραρχικά η μονάδα είναι χωρισμένη σύμφωνα με τις διευθύνσεις και τα τμήματα που λειτουργούν τα οποία είναι τα ακόλουθα:

1. Διοίκηση
2. Τμήμα Ποιότητας
3. Τμήμα Προσωπικού
4. Τμήμα Πωλήσεων και Μάρκετινγκ
5. Οικονομικό Τμήμα
6. Τμήμα Δωματίων
7. Επισιτιστικά τμήματα

Η συντήρηση αν και αποτελεί ξεχωριστό τμήμα, ιεραρχικά ανήκει στο τμήμα των δωματίων και γι' αυτό τον λόγο παρουσιάζεται στο οργανόγραμμα κάτω από αυτό το τμήμα.

Οι λειτουργίες της μονάδας διακρίνονται σε παραγωγικές ή κέντρα εσόδων και σε υποστηρικτικές. Οι λειτουργίες αυτές και οι παρεχόμενες υπηρεσίες τους παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

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

Πίνακας 8.1 Λειτουργίες και παρεχόμενες υπηρεσίες

Οι ομάδες πελατών του ξενοδοχείου αποτελούνται από 21 αναλυτικές κατηγορίες αλλά ομαδοποιούνται σε πέντε κύριες κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής:

1. Λιανικοί (Retail)
2. Επιχειρηματικοί (Business)
3. Εμπορικοί (Commercial)
4. Ομαδικοί (Group)
5. Συνεδρίων (Conference)

Οι Λιανικοί είναι μεμονωμένοι συνήθως πελάτες οι οποίοι έρχονται στο ξενοδοχείο λίγες συνήθως φορές. Έχουν ενημερωθεί για το ξενοδοχείο είτε από γνωστούς που έχουν διαμείνει στο παρελθόν ή γνωρίζουν το ξενοδοχείο, είτε από γραφεία ταξιδίων είτε από το ίντερνετ.

Οι Επιχειρηματικοί πελάτες είναι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν συμβάσεις με το ξενοδοχείο και ανάλογα με τις ανάγκες τους κλείνουν δωμάτια για τα στελέχη και το προσωπικό τους καλύπτοντας τις εμπορικές τους ανάγκες σε ταξίδια και διαμονή.

Οι Εμπορικοί πελάτες είναι οι πελάτες που έρχονται μέσω των ταξιδιωτικών πρακτόρων (tour operators και travel agents) οι οποίοι έχουν συμβάσεις με το ξενοδοχείο. Οι συμφωνίες με τους ταξιδιωτικούς πράκτορες μπορεί να είναι συγκεκριμένου όγκου, δηλαδή να «ενοικιάσουν» ένα συγκεκριμένο αριθμό δωματίων για το έτος σε προκαθορισμένη τιμή και αναλαμβάνουν τον κίνδυνο του να βρεθούν τελικά πελάτες για τα δωμάτια. Ο δεύτερος τύπος συμφωνίας είναι ανοιχτού χαρακτήρα, δηλαδή για όσα άτομα φέρουν θα πάρουν και την αντίστοιχη προμήθεια. Τα τελευταία χρόνια τα πρακτορεία έχουν αποκτήσει ιδιαίτερα μεγάλη δύναμη καθώς αποτελούν το μεγαλύτερο δίκτυο πωλήσεων στην τουριστική βιομηχανία. Αυτό έχει αρνητικές συνέπειες για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθώς τα πρακτορεία έχουν αποκτήσει ιδιαίτερα μεγάλη διαπραγματευτική δύναμη, η οποία συνεπάγεται πιο συμφέρουσες συμφωνίες για αυτούς. Στην υπό μελέτη περίπτωση επειδή πρόκειται για ξενοδοχείο πόλης, αυτό δεν έχει τόσο μεγάλη σημασία καθώς η πελατεία του δεν αποτελείται στην πλειοψηφία του από τουρίστες αλλά κυρίως από εγχώριους ταξιδιώτες.

Οι Ομαδικοί εκδρομείς είναι συνήθως σύλλογοι, οργανώσεις, σωματεία, ομάδες κλπ οι οποίοι μετακινούνται σε σχετικά μεγάλες ομάδες για διάφορες εκδηλώσεις, αγώνες, σεμινάρια, αναψυχή κλπ.

Τέλος οι πελάτες συνεδρίων είναι πελάτες οι οποίοι έρχονται για να παρακολουθήσουν κάποιο συνέδριο το οποίο λαμβάνει χώρα στο συνεδριακό κέντρο του ξενοδοχείου. Σε αυτές τις περιπτώσεις υπάρχουν ειδικές συμφωνίες οι οποίες αφορούν την παροχή των συνεδριακών χώρων αλλά και δωματίων για την διαμονή των συνέδρων.

Στοιχεία κόστους μονάδας

Τα στοιχεία κόστους της επιχείρησης για την περίοδο μελέτης είχαν ως εξής:

ΠΟΡΟΙ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΡΩΝ
Μισθοδοσία Προσωπικού	758.674,00
Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	136.290,00
Έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ	150.127,00
Αποσβέσεις κτιρίων	283.987,00
Αποσβέσεις μηχανημάτων – εξοπλισμού	28.512,00
Ενοίκια μηχανημάτων – εξοπλισμού	12.626,00
Ηλεκτρικό	23.157,00
Νερό	10.253,00
Θέρμανση	12.574,00
Τηλεφωνικά – ταχυδρομικά μονάδας	9.146,00
Ασφάλιση κτιρίων	31.623,00
Ασφάλιση μηχανημάτων – εξοπλισμού	11.235,00
Προμήθειες ταξιδιωτικών πρακτορείων	24.258,00
Προμήθειες πιστωτικών καρτών	21.563,00
Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων	22.255,00

Επισκευές και Συντηρήσεις εξοπλισμού	36.512,00
Αναλώσιμα	19.598,00
Σύνολο	1.692.390,00

Πίνακας 8.2 Κόστος πόρων επιχείρησης

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

Πόροι	Οδηγοί Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού	Ώρες εργασίας προσωπικού
Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	Ώρες εργασίας προσωπικού
Έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ (1)	Απευθείας εντοπισμός
Αποσβέσεις κτιρίων	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (1)
Αποσβέσεις μηχανημάτων – εξοπλισμού	Αξία χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού
Ενοίκια μηχανημάτων – εξοπλισμού	Αξία χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού
Ηλεκτρικό	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (2)
Νερό	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (2)
Θέρμανση	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (1)
Τηλεφωνικά – ταχυδρομικά μονάδας	Εμπειρικός καταλογισμός
Ασφάλιση κτιρίων	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (1)
Ασφάλιση μηχανημάτων – εξοπλισμού	Αξία χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού
Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων	Απευθείας εντοπισμός
Επισκευές και Συντηρήσεις εξοπλισμού	Απευθείας εντοπισμός
Αναλώσιμα	Απευθείας εντοπισμός

Πίνακας 8.3 Οδηγοί πόρων επιχείρησης (resource drivers)

Οι ανωτέρω δαπάνες αποτελούν στην πλειοψηφία τους έμμεσο κόστος όσον αφορά τις ομάδες πελατών. Για κάποιο διαφορετικό αντικείμενο κόστους, θα υπήρχε διαφορετικός χαρακτηρισμός όσον αφορά το άμεσο και έμμεσο κόστος. Στην προκειμένη περίπτωση όμως όπου το αντικείμενο κόστους είναι οι ομάδες πελατών της επιχείρησης, άμεσο κόστος αποτελούν οι προμήθειες των ταξιδιωτικών πρακτορείων, οι προμήθειες των πιστωτικών καρτών και ένα μέρος των δαπανών πωλήσεων και μάρκετινγκ. Οι δαπάνες αυτές είναι οι μοναδικές δαπάνες οι οποίες γίνονται διακριτά από την κάθε ομάδα πελατών και υπάρχει άμεση συσχέτιση δαπάνης και αντικείμενου κόστους. Στις δαπάνες πωλήσεων και μάρκετινγκ, όπως αναφέρθηκε, ένα μέρος τους αποτελεί άμεσο κόστος και το υπόλοιπο είναι έμμεσο κόστος. Αυτό γίνεται επειδή το κομμάτι της προβολής και διαφήμισης αλλά και οι διάφορες προωθητικές ενέργειες είναι σε κάποιες περιπτώσεις στοχευμένες σε κάποια συγκεκριμένη ομάδα πελατών. Για παράδειγμα η συμμετοχή σε μία διεθνή έκθεση τουρισμού όπου γίνονται επαφές με ταξιδιωτικά πρακτορεία, αποτελεί άμεσο κόστος για τους εμπορικούς πελάτες του ξενοδοχείου. Αντίστοιχα γίνονται τέτοιου είδους ενέργειες και για τις λοιπές ομάδες πελατών και κατά συνέπεια δημιουργείται άμεσο κόστος για τις συγκεκριμένες ομάδες πελατών. Το υπόλοιπο κομμάτι της δαπάνης αυτής αποτελεί έμμεσο κόστος καθώς δεν μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με κάποιο αντικείμενο κόστους και κατά συνέπεια θα γίνει επιμερισμός στις αντίστοιχες δραστηριότητες που το προκάλεσαν (στην προκειμένη περίπτωση η δραστηριότητα «πωλήσεις και μάρκετινγκ»)

Οι προμήθειες των ταξιδιωτικών πρακτορείων καταλογίζονται απευθείας στην ομάδα πελατών για την οποία και πραγματοποιήθηκαν. Το κόστος αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τα συμβόλαια με τους ταξιδιωτικούς πράκτορες καθώς και από τα τυχόν παραστατικά παροχής υπηρεσιών των τελευταίων.

Ομοίως με τα ταξιδιωτικά πρακτορεία και οι προμήθειες των τραπεζών αποτελούν άμεσο κόστος για τις ομάδες πελατών του ξενοδοχείου. Η δημιουργία τους οφείλεται σε πληρωμές μέσω πιστωτικής κάρτας για τις διάφορες υπηρεσίες που αναλώνουν οι πελάτες στο ξενοδοχείο, όπως γεύματα, ποτά κλπ. Μπορούν εύκολα να καταλογιστούν στην ομάδα πελατών που αφορούν από τα παραστατικά των τραπεζών, αλλά και από το πληροφοριακό σύστημα του ξενοδοχείου όπου καταχωρούνται οι πληρωμές των πελατών.

Οι δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού αλλά και της διοίκησης κατανέμονται με βάση τις ώρες εργασίας του προσωπικού για την κάθε δραστηριότητα. Ο υπολογισμός

αυτού του ποσοστού είναι ιδιαίτερα δύσκολος. Στην συγκεκριμένη εργασία χρησιμοποιήθηκαν εμπειρικά δεδομένα στελεχών της τουριστικής βιομηχανίας και με βάση αυτά υπολογίστηκαν τα ποσοστά απασχόλησης των εργαζομένων στις διάφορες δραστηριότητες.

Εμπειρικά δεδομένα χρησιμοποιήθηκαν και στα «τηλεφωνικά – ταχυδρομικά» έξοδα. Ο οδηγός αυτός αν και δεν έχει κάποια επιστημονική βάση και είναι σε κάποιο ποσοστό αυθαίρετος, δεν είναι απόλυτα ανακριβής και μας γλιτώνει από αρκετό χρόνο που θα χρειαζόταν να υπολογίσουμε με ακρίβεια έναν οδηγό μερισμού του κόστους αυτού, αλλά και αποκλείει την πιθανότητα να χρησιμοποιηθεί ένας οδηγός που θα μας δώσει τελείως λανθασμένα αποτελέσματα.

Ο οδηγός πόρων «Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια» χρησιμοποιείται ως οδηγός από διάφορους πόρους (θέρμανση, ασφάλιση, αποσβέσεις, ηλεκτρικό, νερό). Λόγω της ανομοιογένειας των πόρων έχει γίνει διάκριση σε δύο οδηγούς, χρησιμοποιούμενη επιφάνεια «1» και «2» έτσι ώστε ο καταλογισμός του κόστους των πόρων αυτών να είναι όσο το δυνατόν πιο ακριβής μέσω της ομοιογένειας των πόρων. Δηλαδή ομαδοποιήθηκαν οι πόροι αποσβέσεις κτιρίων, ασφάλιση κτιρίων και θέρμανση καθώς ο όγκος των κτιρίων έχει την μεγαλύτερη βαρύτητα για την κατανομή του κόστους στις δραστηριότητες. Αντίθετα στην δεύτερη ομαδοποίηση τοποθετήθηκαν το ηλεκτρικό και το νερό, καθώς σε αυτούς τους πόρους υπάρχουν δραστηριότητες που αναλώνουν πολύ μεγαλύτερες ποσότητες σε σχέση με άλλες, αλλά η επιφάνεια τους δεν είναι ανάλογα μεγάλη. Έτσι εάν χρησιμοποιούνταν μία κοινή βάση μερισμού για όλους τους παραπάνω πόρους, θα είχε ως αποτέλεσμα να υποκοστολογηθούν δραστηριότητες με μικρή επιφάνεια και το αντίστροφο.

Ο οδηγός «Αξία χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού» εκφράζει ποσοστό της συνολικής αξίας του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται από το προσωπικό.

Οι επισκευές και συντηρήσεις κτιρίων και εγκαταστάσεων καταλογίζονται απευθείας. Το μεγαλύτερο μέρος τους επιβαρύνει την δραστηριότητα «Συντήρηση και Επισκευές» την οποία επιτελεί το τμήμα συντήρησης του ξενοδοχείου. Παρόλαυτα κάποιες από αυτές τις δαπάνες προέρχονται από συντήρηση και επισκευές που γίνονται από προσωπικό εκτός του ξενοδοχείου και πρόκειται για εξειδικευμένες εργασίες σε συγκεκριμένο εξοπλισμό και μηχανήματα (π.χ. υπολογιστές, τηλεφωνικό κέντρο, μηχανές παρασκευής καφέ κλπ). Οι δαπάνες αυτές εντοπίζονται από τα εκάστοτε τιμολόγια και βαρύνουν το αντίστοιχο τμήμα και κατ' επέκταση την αντίστοιχη δραστηριότητα.

Στα αναλώσιμα ισχύει ο ίδιος τρόπος καταλογισμού, απευθείας δηλαδή, οι οποίες εντοπίζονται είτε από τα τιμολόγια, είτε από τα δελτία εσωτερικής μετακίνησης από την αποθήκη και τα διάφορα τμήματα τα οποία χρησιμοποίησαν διάφορα αναλώσιμα είδη.

Δραστηριότητες μονάδας

Το πρώτο βήμα για την εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι η εύρεση και ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και η ιεράρχηση τους. Από την ιεράρχηση θα προκύψει και ο χαρακτηρισμός τους όσον αφορά την λειτουργία που προσφέρουν στην επιχείρηση: λειτουργικές και υποστηρικτικές. Η ανάλυση των δραστηριοτήτων παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα όπου εμφανίζονται οι δραστηριότητες, το έργο που αυτές παράγουν και ο χαρακτηρισμός τους όσον αφορά την συνεισφορά τους στην προσφορά του προϊόντος της επιχείρησης⁵.

	Δραστηριότητες	Παραγόμενο Έργο	Τύπος Δραστηριότητας
1	Υποδοχή	Αφίξεις - Αναχωρήσεις, Μεταφορά αποσκευών, Είσπραξη λογαριασμών, Επικοινωνία με υπηρεσία δωματίων, Ενημέρωση λογαριασμών πελατών, Διαχείριση κλειδιών, Ταχυδρομείο, Πληροφορίες κλπ	Λειτουργική
2	Κρατήσεις	Κρατήσεις μεμονωμένων πελατών, πρακτορείων κλπ	Λειτουργική
3	Housekeeping	Τακτοποίηση δωματίων, Αντικατάσταση αναλώσιμων, Κοινόχρηστοι χώροι, κλπ	Λειτουργική
4	Τηλεφωνικό κέντρο	Επικοινωνία με πελάτες κλπ	Λειτουργική
5	Τρόφιμα	Παροχή εστίασης, Παρασκευή τροφίμων, Room service, καθαρισμός σκευών, διαχείριση αποθήκης	Λειτουργική
6	Ποτά	Παροχή ποτών – τροφίμων, Room service, διαχείριση αποθήκης	Λειτουργική
7	Συνέδρια - εκδηλώσεις	Παροχή εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	Λειτουργική

⁵ Οι δραστηριότητες της μονάδας βασίζονται στην μελέτη των Noone B, Griffin P, "Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment", 1999 και έχουν εμπλουτιστεί με επιπλέον δραστηριότητες ώστε να καλύψουν κατά το δυνατό καλύτερα την υπό μελέτη επιχείρηση.

8	Πωλήσεις και Marketing	Συμμετοχή σε εκθέσεις, Διαφήμιση, Έρευνα αγοράς και marketing	Υποστηρικτική
9	Γενική Διεύθυνση μονάδας - Γραμματεία	Εποπτεία και έλεγχος όλων των κέντρων κέρδους της μονάδας	Υποστηρικτική
10	Συντήρηση και Επισκευές	Επισκευές και συντήρηση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού - μηχανημάτων	Υποστηρικτική

Πίνακας 8.4 Δραστηριότητες και παραγόμενο έργο

Η κάθε δραστηριότητα αποτελεί και ένα κέντρο κόστους της μονάδας και για τον εντοπισμό του κόστους, που θα επιβαρύνει το κάθε τέτοιο κέντρο, χρειάζονται οι οδηγοί κόστους πόρων ή οδηγοί πόρων (resource drivers) με βάση τους οποίους θα γίνει ο καταλογισμός τους κόστους από τους πόρους στις δραστηριότητες.

Για ευκολία στην διαδικασία της κοστολόγησης οι πόροι της επιχείρησης μπορούν να ομαδοποιηθούν με κοινούς οδηγούς πόρων έτσι ώστε να μειωθεί ο αριθμός αυτών. Παρακάτω παρατίθενται οι πόροι της μονάδας με βάση τους κοινούς οδηγούς πόρων.

Πόροι	Οδηγοί Πόρων
Μισθοδοσία Προσωπικού, Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	Ώρες εργασίας προσωπικού
Έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ	Απευθείας εντοπισμός
Αποσβέσεις κτιρίων, Ασφάλιση Κτιρίων, Θέρμανση	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (1)
Ηλεκτρικό, Νερό	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (2)
Αποσβέσεις / Ενοίκια / Ασφάλιση Μηχανημάτων - Εξοπλισμού	Αξία χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού
Τηλεφωνικά – ταχυδρομικά μονάδας	Εμπειρικός καταλογισμός
Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων	Απευθείας εντοπισμός
Επισκευές και Συντηρήσεις εξοπλισμού	Απευθείας εντοπισμός
Αναλώσιμα	Απευθείας εντοπισμός

Πίνακας 8.5 Ομαδοποίηση πόρων με κοινούς οδηγούς

Μετά την ομαδοποίηση των πόρων με βάση τους κοινούς οδηγούς κόστους προκύπτει ο ακόλουθος πίνακας που απεικονίζει το έμμεσο κόστος της μονάδας.

Πόροι	Οδηγοί Πόρων (Resource drivers)	Κόστος
Μισθοδοσία Προσωπικού, Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	Ώρες εργασίας προσωπικού	894.964,00
Αποσβέσεις, Ασφάλιση Κτιρίων, Θέρμανση	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (1)	328.184,00
Ηλεκτρικό, Νερό	Χρησιμοποιούμενη επιφάνεια (2)	33.410,00
Αποσβέσεις, Ενοίκια, Ασφάλιση Μηχανημάτων - Εξοπλισμού	Αξία χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού	52.373,00
Τηλεφωνικά – ταχυδρομικά	Εμπειρικός καταλογισμός	9.146,00
Έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ	Απευθείας εντοπισμός	145.105,00
Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων	Απευθείας εντοπισμός	22.255,00
Επισκευές και Συντηρήσεις εξοπλισμού	Απευθείας εντοπισμός	36.512,00
Αναλώσιμα	Απευθείας εντοπισμός	19.598,00
Σύνολο		1.541.547,00

Πίνακας 8.6 Ομαδοποίηση πόρων με κοινούς οδηγούς για το έμμεσο κόστος

Στον παραπάνω πίνακα δεν έχει συμπεριληφθεί το άμεσο κόστος (€150.843,00) δηλαδή ένα τμήμα των δαπανών πωλήσεων και μάρκετινγκ, οι προμήθειες των ταξιδιωτικών πρακτορείων και των τραπεζών.

Κόστος δραστηριοτήτων

Στους ακόλουθους πίνακες παρουσιάζεται ο καταλογισμός των πόρων της επιχείρησης στις δραστηριότητες της.

Για τον καταλογισμό του κόστους εργασίας χρησιμοποιήθηκε ως οδηγός ο χρόνος ενασχόλησης του προσωπικού με τις διάφορες δραστηριότητες. Παρακάτω

παρουσιάζεται ο χρόνος που αναλώνεται από τους υπαλλήλους των διαφόρων τμημάτων στις διάφορες δραστηριότητες. Πρέπει να αναφερθεί ότι τα νούμερα αυτά είναι ενδεικτικά και αποτελούν ένα μέσο όρο του χρόνου που αναλώνεται στις δραστηριότητες από το προσωπικό. Ο υπολογισμός των στοιχείων αυτών είναι ιδιαίτερα δύσκολος καθώς απαιτείται παρακολούθηση και καταγραφή του χρόνου που απαιτείται από κάθε υπάλληλο για την εκτέλεση της κάθε δραστηριότητας. Παρόλαυτα εμπειρικά στοιχεία από στελέχη της επιχείρησης, τα οποία έχουν γνώση των εργασιών και του χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση τους, μπορούν να προσφέρουν μια αρκετά ικανοποιητική προσέγγιση στους πραγματικούς χρόνους.

Ποσοστό του χρόνου εργασίας που αναλώνεται στις δραστηριότητες											
Προσωπικό που εμπλέκεται	Υποδοχή	Κρατήσεις	Housekeeping	Τηλεφ/κό κέντρο	Παραγωγή Υπηρεσίες Τροφίμων	Παραγωγή Υπηρεσίες Ποτών	Συνέδρια	Πωλήσεις Marketing	Γενική Διεύθυνση	Συντήρηση	Σύνολο
Δ/ση Δωματίων											
Υποδοχή (Reception)	63,00%	26,00%		7,00%			2,00%	2,00%			100,00%
Υπηρεσία Δωματίων			96,00%				4,00%				100,00%
Θυρωροί - Γκρούμ	95,00%		5,00%								100,00%
Καθαρίστριες			96,00%				4,00%				100,00%
Κηπουροί			100,00%								100,00%
Επισιτιστικά Τμήματα											
Προσωπικό εστιατορίου					100,00%						100,00%
Προσωπικό κουζίνας					100,00%						100,00%
Προσωπικό μπάρ						100,00%					100,00%
Room Service					40,00%	60,00%					100,00%
Διοίκηση											
Διοίκηση - Γραμματεία								5,00%	95,00%		100,00%
Δ/ση Ποιότητας									100,00%		100,00%
Οικονομική Δ/ση									100,00%		100,00%
Δ/ση ΜΚΤ								100,00%			100,00%
Εγκαταστάσεις											
Προσωπικό συντήρησης										100,00%	100,00%
Σύνολο	158,00%	26,00%	297,00%	7,00%	240,00%	160,00%	10,00%	107,00%	295,00%	100,00%	
	11,29%	1,86%	21,21%	0,50%	17,14%	11,43%	0,71%	7,64%	21,07%	7,14%	100,00%
Κόστος Εργασίας	101.003,08	16.620,76	189.860,22	4.474,82	153.422,40	102.281,60	6.392,60	68.400,82	188.581,70	63.926,00	894.964,00

Πίνακας 8.7 Καταλογισμός κόστους εργασίας στις δραστηριότητες

Κόστος κτιρίων:

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

Πίνακας 8.8 Καταλογισμός κόστους κτιρίων στις δραστηριότητες

Κόστος Ηλεκτρικού – Νερού:

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

Πίνακας 8.9 Καταλογισμός κόστους Ηλεκτρικού – Νερού στις δραστηριότητες

Κόστος εξοπλισμού:

A/A	Δραστηριότητα	Αξία εξοπλισμού (%)	Κόστος
1	Υποδοχή	5,00%	2.618,65
2	Κρατήσεις	1,00%	523,73
3	Housekeeping	9,00%	4.713,57
4	Τηλεφωνικό κέντρο	3,00%	1.571,19
5	Τρόφιμα	28,00%	14.664,44
6	Ποτά	19,00%	9.950,87
7	Συνέδρια - εκδηλώσεις	15,00%	7.855,95
8	Πωλήσεις & Marketing	2,00%	1.047,46
9	Γενική Διεύθυνση	3,00%	1.571,19
10	Επισκευές - συντηρήσεις	15,00%	7.855,95
	Σύνολο	100,00%	52.373,00

Πίνακας 8.10 Καταλογισμός κόστους εξοπλισμού στις δραστηριότητες

Κόστος Τηλεφωνικών – Ταχυδρομικών:

A/A	Δραστηριότητα	Εμπειρικός καταλογισμός	Κόστος
1	Υποδοχή	2,50%	228,65
2	Κρατήσεις	2,00%	182,92
3	Housekeeping	0,50%	45,73
4	Τηλεφωνικό κέντρο	9,00%	823,14
5	Τρόφιμα	2,00%	182,92
6	Ποτά	2,00%	182,92
7	Συνέδρια - εκδηλώσεις	5,00%	457,30
8	Πωλήσεις & Marketing	40,00%	3.658,40
9	Γενική Διεύθυνση	35,00%	3.201,10
10	Επισκευές - συντηρήσεις	2,00%	182,92
	Σύνολο	100,00%	9.146,00

Πίνακας 8.11 Καταλογισμός Τηλεφωνικών – Ταχυδρομικών δαπανών

Απευθείας εντοπισμός πόρων:

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

Πίνακας 8.12 Άμεσος Καταλογισμός πόρων στις δραστηριότητες

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται το συνολικό έμμεσο κόστος της μονάδας καταναμημένο στις δραστηριότητες.

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

Πίνακας 8.13 Συνολικό έμμεσο κόστος ανά δραστηριότητα

Καταλογισμός κόστος δραστηριοτήτων στις ομάδες πελατών

Το δεύτερο στάδιο καταλογισμού του κόστους αποτελεί την διαδικασία της «μεταφοράς» του κόστους από τις δραστηριότητες της μονάδας, στο αντικείμενο κόστους, στην συγκεκριμένη περίπτωση, τις ομάδες πελατών του ξενοδοχείου.

Ο καταλογισμός αυτός γίνεται με την εύρεση των κατάλληλων οδηγών, των οδηγών δραστηριοτήτων. Οι οδηγοί αυτοί αποτελούν το «μέτρο» με το οποίο η ανάλυση της κάθε δραστηριότητας θα επιβαρύνει τις ομάδες πελατών αντίστοιχα.

Ακολούθως παρουσιάζονται οι δέκα δραστηριότητες της μονάδας και οι αντίστοιχοι οδηγοί δραστηριοτήτων οι οποίοι επιμερίζουν το κόστος στους πελάτες της επιχείρησης.

1. ΥΠΟΔΟΧΗ

Οι διαδικασίες που επιτελούνται από αυτή την δραστηριότητα είναι οι αφίξεις – αναχωρήσεις (check in – check out), μεταφορά αποσκευών, επικοινωνία με υπηρεσία δωματίων, παρακολούθηση λογαριασμών πελατών, υπηρεσία κλειδιών, ταχυδρομείο, πληροφορίες κλπ. Η ανάλυση της εν λόγω δραστηριότητας έχει κυρίως ποσοτικό χαρακτήρα, καθώς όλοι οι πελάτες του ξενοδοχείου θα την χρησιμοποιήσουν σε λίγο ως πολύ την ίδια ποσότητα. Δεν θα υπάρξουν δηλαδή μεγάλες διαφορές στον χρόνο που θα απασχοληθεί το προσωπικό που εμπλέκεται με την δραστηριότητα της υποδοχής ή την πολυπλοκότητα της εξυπηρέτησης που θα απαιτηθεί. Έτσι ο καλύτερος οδηγός κόστους για την δραστηριότητα είναι ένας οδηγός συναλλαγών (transaction driver) που θα μετράει το πόσο συχνά η κάθε ομάδα χρησιμοποιεί την συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Έτσι για τον καταλογισμό του κόστους της Υποδοχής επιλέχθηκε ως οδηγός ο αριθμός αφίξεων των πελατών. Ο οδηγός αυτός μας δείχνει ποσοτικά πόσο συχνά αναλώνεται η δραστηριότητα από τους πελάτες του ξενοδοχείου.

Ομάδα Πελατών	Αρ. Αφίξεων	Ποσοστό	Κόστος
Λιανικοί	2.348	24,28%	27.162,41
Επιχειρηματικοί	2.758	28,52%	31.903,84
Εμπορικοί	1.757	18,17%	20.326,56
Ομαδικοί	1.719	17,77%	19.882,10
Συνεδρίων	1.090	11,27%	12.605,24
ΣΥΝΟΛΟ	9.672		111.880,15

Πίνακας 8.14 Καταλογισμός του κόστους Υποδοχής στις ομάδες πελατών

2. ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ

Η δραστηριότητα των κρατήσεων περιλαμβάνει τις διαδικασίες που αφορούν τις κρατήσεις που γίνονται στον ξενοδοχείο από τους διάφορους πελάτες. Οι διαδικασίες αυτές περιλαμβάνουν τηλεφωνικές επικοινωνίες, ηλεκτρονική αλληλογραφία, φαξ κλπ, εισαγωγή και καταχώρηση δεδομένων στον πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης καθώς και δημιουργία αναφορών (reports).

Για την δραστηριότητα των κρατήσεων ως οδηγός επιλέχθηκε επίσης ένας οδηγός συναλλαγών, ο αριθμός κρατήσεων των πελατών.

Ομάδα Πελατών	Αρ. Κρατήσεων	Ποσοστό	Κόστος
Λιανικοί	2.348	31,05%	6.167,03
Επιχειρηματικοί	2.758	36,47%	7.243,53
Εμπορικοί	525	6,94%	1.378,78
Ομαδικοί	1.719	22,73%	4.514,09
Συνεδρίων	212	2,80%	556,76
ΣΥΝΟΛΟ	7.562	100,00%	19.860,18

Πίνακας 8.15 Καταλογισμός κόστους Κρατήσεων στις ομάδες πελατών

3. HOUSEKEEPING

Η δραστηριότητα Housekeeping περιλαμβάνει διαδικασίες που αφορούν την καθαριότητα και τακτοποίηση δωματίων και κοινόχρηστων χώρων, όπως καθαριότητα δωματίων, αλλαγή λινών και πετσετών δωματίων, αντικατάσταση αναλώσιμων ειδών, καθαριότητα κοινόχρηστων χώρων κλπ.

Για την δραστηριότητα Housekeeping ως οδηγός επιλέχθηκε ο αριθμός διανυκτερεύσεων των πελατών, επίσης οδηγός συναλλαγών.

Ομάδα Πελατών	Roomnights	Ποσοστό	Κόστος
Λιανικοί	9.980	29,14%	128.978,11
Επιχειρηματικοί	5.930	17,32%	76.637,29
Εμπορικοί	10.280	30,02%	132.855,21
Ομαδικοί	5.930	17,32%	76.637,29
Συνεδρίων	2.125	6,21%	27.462,77
ΣΥΝΟΛΟ	34.245	100,00%	442.570,67

Πίνακας 8.16 Καταλογισμός κόστους Housekeeping στις ομάδες πελατών

4. ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ

Η δραστηριότητα του τηλεφωνικού κέντρου περιλαμβάνει διαδικασίες που σχετίζονται με τις επικοινωνίες των πελατών, τόσο εντός της μονάδας όσο και με εξωτερικές επικοινωνίες. Περιλαμβάνει δηλαδή επικοινωνίες πελατών με το τμήμα room service, αφυπνίσεις πελατών, πληροφορίες, συνδέσεις με εξωτερικά τηλέφωνα κλπ.

Ως οδηγός αυτής της δραστηριότητας επιλέχθηκε ένας οδηγός διάρκειας, ο χρόνος απασχόλησης του προσωπικού, δηλαδή πόσο χρόνο αναλώνει το προσωπικό για επικοινωνία με τους διάφορους πελάτες του ξενοδοχείου. Τα στοιχεία για τον χρόνο του προσωπικού που αναλώνεται δεν μπορούν να καταγραφούν ή να εισαχθούν στο πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης (κάτι τέτοιο θα ήταν ιδιαίτερα χρονοβόρο) και για αυτόν τον λόγο αποτελούν εμπειρικά δεδομένα.

Ομάδα Πελατών	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού	Κόστος
Λιανικοί	29,12%	2.488,77
Επιχειρηματικοί	21,88%	1.870,00
Εμπορικοί	18,45%	1.576,85
Ομαδικοί	16,24%	1.387,97
Συνεδρίων	14,31%	1.223,02
ΣΥΝΟΛΟ	100,00%	8.546,60

Πίνακας 8.17 Καταλογισμός κόστους Τηλεφωνικού Κέντρου στις ομάδες πελατών

5. ΠΑΡΑΓΩΓΗ – ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ

Αυτή η δραστηριότητα περιλαμβάνει διαδικασίες που αφορούν την παραγωγή τροφίμων, σερβίρισμα, room service, καθαριότητα χώρων και σκευών, διαχείριση αποθήκης, μεταφορά κλπ.

Ως οδηγός επιλέχθηκαν τα έσοδα από τις υπηρεσίες τροφίμων ανά ομάδα πελατών.

Ομάδα Πελατών	Έσοδα ανά ομάδα πελατών	Κόστος
Λιανικοί	32,56%	66.266,08
Επιχειρηματικοί	14,32%	29.144,05
Εμπορικοί	26,75%	54.441,57
Ομαδικοί	18,07%	36.776,05
Συνεδρίων	8,30%	16.892,15
ΣΥΝΟΛΟ	100,00%	203.519,91

Πίνακας 8.18 Καταλογισμός κόστους Τροφίμων στις ομάδες πελατών

6. ΠΑΡΑΓΩΓΗ – ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΤΩΝ

Αυτή η δραστηριότητα περιλαμβάνει διαδικασίες που σχετίζονται με την παρασκευή και προσφορά ποτών, ροφημάτων, γρήγορου φαγητού γλυκών κλπ. Περιλαμβάνει την παρασκευή και την παράδοση τους καθώς και καθαριότητα σκευών και χώρων, αποθήκευση και μεταφορά προϊόντων, διαχείριση αποθήκης κλπ.

Ως οδηγός δραστηριότητας επιλέχθηκαν, όπως και στην διαδικασία των τροφίμων, τα έσοδα από τις ομάδες πελατών του ξενοδοχείου.

Ομάδα Πελατών	Έσοδα ανά ομάδα πελατών	Κόστος
Λιανικοί	34,28%	48.744,70
Επιχειρηματικοί	16,69%	23.732,47
Εμπορικοί	28,03%	39.857,47
Ομαδικοί	14,47%	20.575,73
Συνεδρίων	6,53%	9.285,38
ΣΥΝΟΛΟ	100,00%	142.195,75

Πίνακας 8.19 Καταλογισμός κόστους Ποτών στις ομάδες πελατών

7. ΣΥΝΕΔΡΙΑ – ΕΚΔΗΛΩΣΕΙΣ

Η δραστηριότητα αυτή περιλαμβάνει την παροχή χώρων και εξοπλισμού για την φιλοξενία συνεδρίων και εκδηλώσεων στις αίθουσες του συνεδριακού κέντρου του ξενοδοχείου. Καθώς η επιχείρηση έχει ξεχωριστή ομάδα πελατών «Συνεδρίων» είναι λογικό να απορροφήσει το σύνολο του κόστους αυτής της δραστηριότητας,

Στην ομάδα πελατών «Συνεδρίων» περιλαμβάνονται πελάτες από όλες τις υπόλοιπες ομάδες πελατών (λιανικοί, εμπορικοί, επιχειρήσεις, ομαδικοί), αλλά εφόσον χρησιμοποιούν τους χώρους του συνεδριακού κέντρου κατατάσσονται στην ομάδα «συνεδρίων – εκδηλώσεων» για την συγκεκριμένη τους χρήση. Υπάρχουν επιχειρήσεις που επιλέγουν τον χώρο του συνεδριακού κέντρου για διάφορες χρήσεις όπως σεμινάρια κλπ, κάποιοι σύλλογοι / σωματεία που χρησιμοποιούν τους χώρους για συνεστιάσεις, γιορτές, εκλογές κλπ καθώς και μεμονωμένοι πελάτες οι οποίοι χρησιμοποιούν τους χώρους για εκδηλώσεις όπως γιορτές, γάμους κλπ.

Έτσι το σύνολο της δραστηριότητας «Συνέδρια – Εκδηλώσεις» θα βαρύνει την ομάδα πελατών «Συνεδρίων».

Ομάδα Πελατών	Έσοδα από συνέδρια	Κόστος
Λιανικοί		0,00
Επιχειρηματικοί		0,00
Εμπορικοί		0,00
Ομαδικοί		0,00
Συνεδρίων	100,00%	52.857,80
ΣΥΝΟΛΟ	100,00%	52.857,80

Πίνακας 8.20 Καταλογισμός κόστους Συνεδρίων – Εκδηλώσεων στις ομάδες πελατών

8. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΑΙ MARKETING

Η δραστηριότητα αυτή περιλαμβάνει διαδικασίες διαφήμισης, προβολής, έρευνας αγοράς, προωθητικών ενεργειών, δημοσίων σχέσεων, συμμετοχών σε συνέδρια, χορηγίες, δωρεές κλπ. Ως οδηγός επιλέχθηκε ο αριθμός των κλινών ανά ημέρα (bednights).

Ομάδα Πελατών	Bednights	Ποσοστό	Κόστος
Λιανικοί	23.453,00	30,84%	69.036,00
Επιχειρηματικοί	9.784,50	12,87%	28.801,55
Εμπορικοί	22.616,00	29,74%	66.572,22
Ομαδικοί	15.418,00	20,27%	45.384,26
Συνεδρίων	4.781,25	6,29%	14.074,04
ΣΥΝΟΛΟ	76.052,75	100,00%	223.868,08

Πίνακας 8.21 Καταλογισμός κόστους ΜΚΤ στις ομάδες πελατών

9. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

Η δραστηριότητα της διεύθυνσης της μονάδας περιλαμβάνει τις διαδικασίες που αφορούν την εποπτεία, τον έλεγχο και τον συντονισμό της μονάδας. Ως οδηγός της δραστηριότητας επιλέχθηκαν τα έσοδα από όλα τα κέντρα κέρδους της μονάδας (δωμάτια, επισιτιστικά τμήματα, επικοινωνίες και συνέδρια-εκδηλώσεις) ανά ομάδα πελατών.

Ομάδα Πελατών	Έσοδα	Κόστος
Λιανικοί	29,76%	60.426,00
Επιχειρηματικοί	19,14%	38.862,69
Εμπορικοί	23,63%	47.979,38
Ομαδικοί	18,25%	37.055,59
Συνεδρίων	9,22%	18.720,69
ΣΥΝΟΛΟ	100,00%	203.044,36

Πίνακας 8.22 Καταλογισμός κόστους διεύθυνσης στις ομάδες πελατών

10. ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ

Η δραστηριότητα της συντήρησης περιλαμβάνει τις διαδικασίες εκείνες που έχουν σχέση με την συντήρηση και τις επισκευές μηχανημάτων και εξοπλισμού. Ως οδηγός επιλέχθηκε ο αριθμός των δωματίων (roomnights) που χρησιμοποιεί η κάθε ομάδα πελατών.

Ομάδα Πελατών	Roomnights	Ποσοστό	Κόστος
Λιανικοί	9.980	29,14%	38.819,71
Επιχειρηματικοί	5.930	17,32%	23.066,22
Εμπορικοί	10.280	30,02%	39.986,64
Ομαδικοί	5.930	17,32%	23.066,22
Συνεδρίων	2.125	6,21%	8.265,72
ΣΥΝΟΛΟ	34.245	93,79%	133.204,51

Πίνακας 8.23 Καταλογισμός του κόστους Συντήρησης – επισκευών στις ομάδες πελατών

Το συνολικό έμμεσο κόστος της επιχείρησης κατανεμημένο στις ομάδες πελατών εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα.

Ομάδα Πελατών	Συνολικό Έμμεσο Κόστος	Ποσοστό
Λιανικοί	448.088,81	29,07%
Επιχειρηματικοί	261.261,64	16,95%
Εμπορικοί	404.974,67	26,27%
Ομαδικοί	265.279,30	17,21%
Συνεδρίων	161.943,57	10,51%
ΣΥΝΟΛΟ	1.541.548,00	100,00%

Πίνακας 8.24 Συνολικό έμμεσο κόστος στις ομάδες πελατών

ΆΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΛΑΤΩΝ

Το άμεσο κόστος της επιχείρησης ως προς τις ομάδες πελατών είναι

Πωλήσεις και ΜΚΤ	€ 105.022,00
Προμήθειες ταξ. πρακτορείων	€ 24.258,00
Προμήθειες τραπεζών	€ 21.563,00

Το κόστος πωλήσεων και μάρκετινγκ αφορά διαφημιστικές και προωθητικές ενέργειες οι οποίες είναι στοχευμένες σε κάποια συγκεκριμένη ομάδα πελατών, όπως για παράδειγμα η συμμετοχή σε διεθνείς εκθέσεις τουρισμού όπου στόχος είναι

τα ταξιδιωτικά πρακτορεία και οι tour operators και κατά συνέπεια το κόστος αυτό αποτελεί άμεσο κόστος για την ομάδα των εμπορικών πελατών.

Οι προμήθειες των ταξιδιωτικών πρακτορείων αφορούν προμήθειες για συμφωνίες πλήρωσης δωματίων από ταξιδιωτικά πρακτορεία και tour operators.

Οι προμήθειες τραπεζών αφορούν πληρωμές μέσω πιστωτικής κάρτας.

Έτσι το άμεσο κόστος της επιχείρησης επιμερίζεται στις ομάδες πελατών με βάση τιμολόγια και παραστατικά τα οποία δείχνουν ποια ομάδα προκάλεσε αυτό το κόστος.

Ομάδα Πελατών	ΜΚΤ	Προμήθειες Πρακτορείων	Προμήθειες Τραπεζών	Συνολικό Άμεσο Κόστος
Λιανικοί	19.954,18	3.153,54	7.115,79	30.223,51
Επιχειρηματικοί	14.703,08	1.940,64	4.959,49	21.603,21
Εμπορικοί	44.109,24	13.584,48	6.684,53	64.378,25
Ομαδικοί	13.652,86	2.910,96	1.293,78	17.857,60
Συνεδρίων	12.602,64	2.668,38	1.509,41	16.780,43
ΣΥΝΟΛΟ	105.022,00	24.258,00	21.563,00	150.843,00

Πίνακας 8.25 Άμεσο κόστος πελατών

Έτσι λοιπόν το συνολικό κόστος για την κάθε ομάδα πελατών παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα.

Ομάδα Πελατών	Έμμεσο Κόστος	Άμεσο Κόστος	Συνολικό Κόστος
Λιανικοί	448.088,81	30.223,51	478.312,32
Επιχειρηματικοί	261.261,64	21.603,21	282.864,85
Εμπορικοί	404.974,67	64.378,25	469.352,92
Ομαδικοί	265.279,30	17.857,60	283.136,90
Συνεδρίων	161.943,57	16.780,43	178.724,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.541.548,00	150.843,00	1.692.391,00

Πίνακας 8.26 Συνολικό κόστος πελατών



Διάγραμμα 8.1 Συνολικό κόστος ομάδων πελατών

Υπολογισμός κερδοφορίας πελατών

Για τον υπολογισμό της κερδοφορίας των ομάδων πελατών του ξενοδοχείου χρειαζόμαστε δεδομένα από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης που θα μας παρέχει δεδομένα για τα έσοδα της κάθε ομάδας πελατών ξεχωριστά. Σε περίπτωση όπου τέτοια δεδομένα δεν παρέχονται από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν στατιστικά δεδομένα, δηλαδή να γίνει μια δειγματοληπτική μελέτη για τις ομάδες πελατών, η οποία θα μας δείχνει μία μέση συμπεριφορά στις προτιμήσεις αυτών. Αυτό μπορεί να γίνει συλλέγοντας δεδομένα από τους λογαριασμούς στα διάφορα τμήματα του ξενοδοχείου (εστιατόριο, μπαρ κλπ), από τις καρτέλες των πελατών στην υποδοχή κλπ. Θα έχουμε δηλαδή μία μέση συμπεριφορά ανά πελάτη για τις διάφορες υπηρεσίες του ξενοδοχείου που αναλώνει. Αυτή η μέθοδος αν και δεν είναι 100% ακριβής στις πληροφορίες που θα μας δώσει, μπορεί παρόλα αυτά να μας δώσει μία αρκετά καλή προσέγγιση.

Στην υπό μελέτη ξενοδοχειακή μονάδα για το υπό μελέτη έτος τα έσοδα ανά ομάδα πελατών είχαν ως εξής:

Ομάδα Πελατών	Έσοδα	Ποσοστό
Λιανικοί	802.017,25	32,18%
Επιχειρηματικοί	461.571,14	18,52%
Εμπορικοί	626.560,40	25,14%
Ομαδικοί	383.313,40	15,38%
Συνεδρίων	218.822,61	8,78%
ΣΥΝΟΛΟ	2.492.284,80	100,00%

Πίνακας 8.27 Έσοδα ανά ομάδα πελατών



Διάγραμμα 8.2 Έσοδα ανά ομάδα πελατών

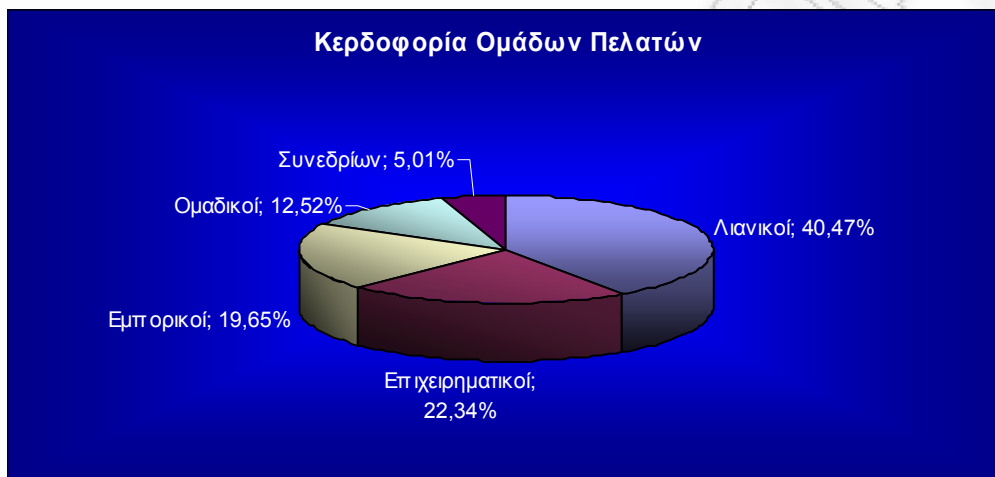
Τα έσοδα της μονάδας προέρχονται κατά 32,18% από λιανικούς πελάτες, κατά 25,14% από εμπορικούς, 18,52% από επιχειρηματικούς, 15,38% από ομαδικούς και τέλος κατά 8,78% από πελάτες συνεδρίων – εκδηλώσεων.

Όπως φαίνεται από την ανάλυση των εσόδων των πελατών του ξενοδοχείου περίπου το 75% των εσόδων προέρχεται από εγχώριους πελάτες και περίπου 25% από τους εμπορικούς, δηλαδή από τουρίστες άλλων χωρών. Επίσης οι λιανικοί πελάτες «φέρνουν» περίπου το 50% των εσόδων από τους εγχώριους πελάτες, καθιστώντας τους την μεγαλύτερη ομάδα πελατών του ξενοδοχείου. Τέλος οι πελάτες συνεδρίων – εκδηλώσεων έχουν περίπου το 9% του συνολικού τζίρου της μονάδας.

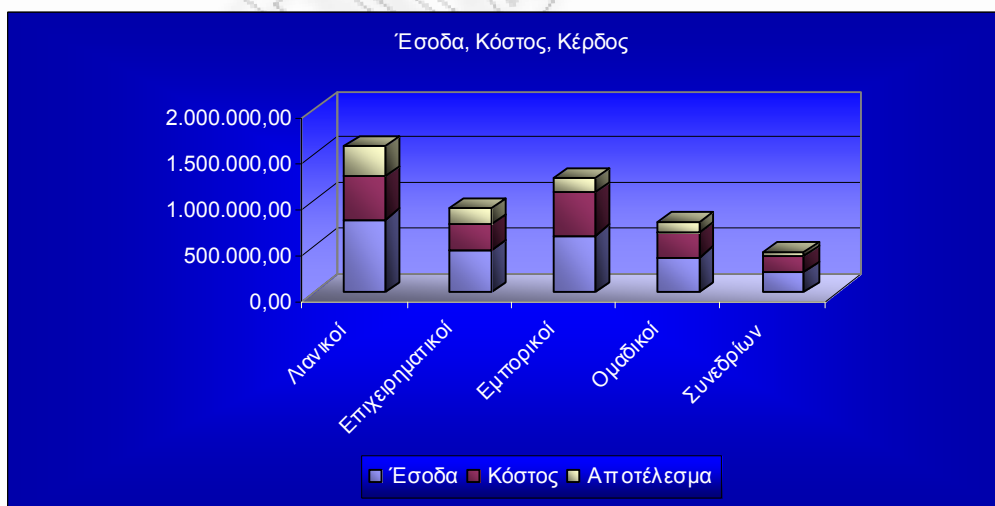
Το αποτέλεσμα (κερδοφορία) για την κάθε ομάδα πελατών παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα.

Ομάδα Πελατών	Έσοδα	Κόστος	Αποτέλεσμα
Λιανικοί	802.017,25	478.312,32	323.704,93
Επιχειρηματικοί	461.571,14	282.864,85	178.706,29
Εμπορικοί	626.560,40	469.352,92	157.207,48
Ομαδικοί	383.313,40	283.136,90	100.176,50
Συνεδρίων	218.822,61	178.724,00	40.098,60
ΣΥΝΟΛΟ	2.492.284,80	1.692.391,00	799.893,80

Πίνακας 8.28 Αποτέλεσμα ανά ομάδα πελατών



Διάγραμμα 8.3 Αποτέλεσμα ανά ομάδα πελατών



Διάγραμμα 8.4 Έσοδα – Κόστος – Κέρδος ανά ομάδα πελατών

Όπως φαίνεται στα παραπάνω διαγράμματα οι Λιανικοί πελάτες, που αποτελούν και την μεγαλύτερη ομάδα πελατών, είναι οι πλέον κερδοφόροι πελάτες για το ξενοδοχείο με ποσοστό κερδοφορίας 40,47%. Δεύτεροι σε κερδοφορία έρχονται οι επιχειρηματικοί πελάτες με ποσοστό κερδοφορίας 22,34%. Τρίτοι είναι οι εμπορικοί πελάτες με ποσοστό 19,65%, ακολουθούν οι ομαδικοί με 12,52% και τέλος οι πελάτες συνεδρίων – εκδηλώσεων με 5,01%. Εδώ παρατηρούμε ότι οι εμπορικοί πελάτες, αν και είναι η δεύτερη ομάδα σε τζίρο, στην κερδοφορία είναι πίσω από τους επιχειρηματικούς πελάτες. Αυτό οφείλεται σε δύο κύριους παράγοντες : Πρώτον στο αυξημένο κόστος Πωλήσεων και ΜΚΤ που έχουν οι εμπορικοί πελάτες (συμμετοχή σε συνέδρια τουρισμού και σε εκθέσεις τουρισμού) το οποίο αποτελεί άμεσο κόστος για τους εμπορικούς πελάτες και δεύτερον στις προμήθειες των ταξιδιωτικών πρακτόρων οι οποίες αποδίδονται από το ξενοδοχείο. Αυτό φαίνεται πιο καθαρά στους ακόλουθους πίνακες όπου παρουσιάζεται το ποσοστό έσοδα / κέρδος για την κάθε ομάδα πελατών.

Ομάδα Πελατών	Έσοδα	Αποτέλεσμα	Ποσοστό Κέρδους Ομάδας
Λιανικοί	802.017,25	323.704,92	40,36%
Επιχειρηματικοί	461.571,14	178.706,29	38,72%
Εμπορικοί	626.560,40	157.207,48	25,09%
Ομαδικοί	383.313,40	100.176,50	26,13%
Συνεδρίων	218.822,61	40.098,60	18,32%
ΣΥΝΟΛΟ	2.492.284,80	799.893,80	32,09%

Πίνακας 8.29 Κέρδος προς έσοδα ομάδων πελατών



Διάγραμμα 8.5 Κέρδος προς έσοδα ανά ομάδα πελατών

Όπως φαίνεται στο παραπάνω διάγραμμα και πίνακα οι λιανικοί πελάτες εξακολουθούν να είναι η πλέον κερδοφόρα ομάδα για την επιχείρηση με 40,36%. Ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι επόμενες ομάδες όπου τα ποσοστά είναι σημαντικά διαφορετικά τόσο από την συμβολή στα έσοδα της επιχείρησης, όσο και από το ποσοστό κερδοφορίας των ομάδων. Συγκεκριμένα δεύτερη ομάδα είναι πλέον οι επιχειρηματικοί πελάτες με ποσοστό 38,72% ακολουθούμενοι από τους ομαδικούς με 26,13% και τέταρτοι οι εμπορικοί με ποσοστό 25,09% και τέλος οι πελάτες συνεδρίων με 18,32%.

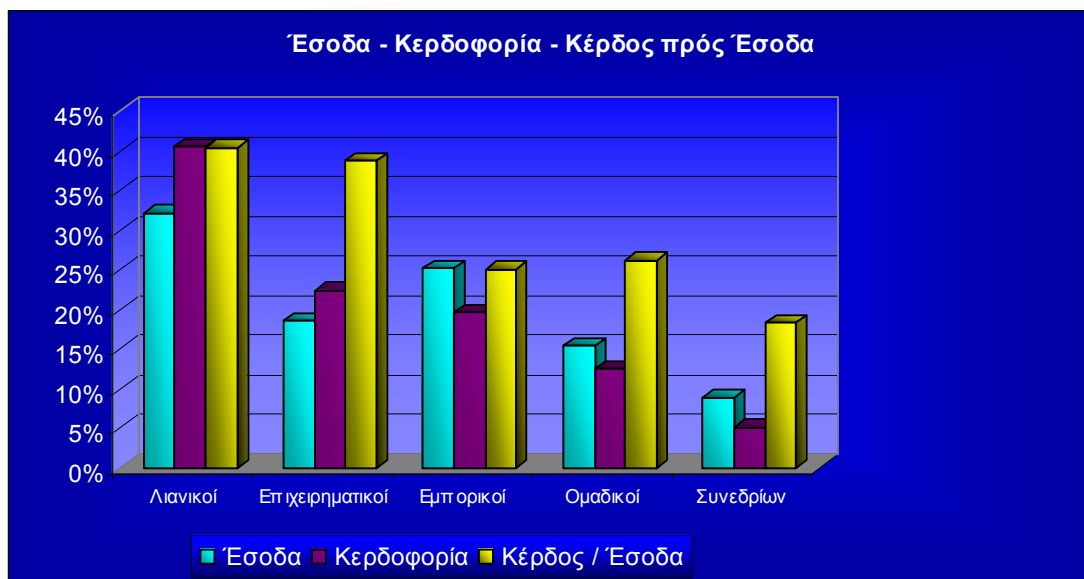
Αυτό που παρατηρούμε είναι ότι οι λιανικοί πελάτες διατηρούν το ίδιο σχεδόν ποσοστό τους με περίπου 40% ποσοστό κερδών προς έσοδα. Το ποσοστό τους δεν είναι σημαντικά διαφοροποιημένο λόγω του υψηλού τζίρου που φέρνουν στην επιχείρηση, δηλαδή η συμβολή τους στα έσοδα είναι πολύ υψηλή και κατά συνέπεια η κερδοφορία τους είναι πολύ κοντά με την αναλογία κερδών προς έσοδα.

Στις επόμενες ομάδες όμως υπάρχει σημαντική αύξηση στα ποσοστά τους κερδών προς έσοδα, λόγω της μικρότερης συμβολής τους στον συνολικό τζίρο της επιχείρησης. Συγκεκριμένα οι επιχειρηματικοί πελάτες που έχουν ποσοστό κερδοφορίας 22,34% παρουσιάζουν ποσοστό κερδών προς έσοδα 38,72%, ποσοστό σχεδόν διπλάσιο. Αυτό μας δείχνει ότι αυτή ομάδα πελατών είναι αρκετά πιο κερδοφόρα από ότι δείχνει η συνεισφορά της στο τζίρο και στην κερδοφορία της επιχείρησης καθώς μας αφήνει ένα μεγάλο περιθώριο κέρδους (38,72%) σε σχέση με τα έσοδα που προσφέρει.

Επόμενη ομάδα στο ποσοστό κερδών προς έσοδα έρχεται η ομάδα των ομαδικών πελατών που ξεπερνάει τους εμπορικούς και έχει ποσοστό 26,13%. Το ποσοστό αυτό είναι επίσης σημαντικά αυξημένο τόσο σε σχέση με την συμμετοχή στον τζίρο της επιχείρησης (15,38%) όσο και στο ποσοστό κερδοφορίας της επιχείρησης (12,52%). Το ποσοστό αυτό (26,13%) δείχνει ότι και αυτή η ομάδα, όπως και οι επιχειρηματικοί είναι αρκετά κερδοφόρα.

Τέταρτη ομάδα στο ποσοστό κερδών προς έσοδα έρχονται οι εμπορικοί πελάτες με 25,09%, ποσοστό παρόμοιο σε σχέση με τα ποσοστά συμμετοχής στον τζίρο (25,14%) και κερδοφορίας (19,65%).

Τέλος οι πελάτες συνεδρίων παρουσιάζουν ποσοστό κερδών προς έσοδα 18,32% ποσοστό σημαντικά αυξημένο σε σχέση με τα ποσοστά συμμετοχής στον τζίρο της επιχείρησης (8,78%) αλλά και κερδοφορίας (5,01%).



Διάγραμμα 8.6 Σύγκριση εσόδων, κερδοφορίας και κερδών προς έσοδα για την κάθε ομάδα πελατών

Το παραπάνω διάγραμμα απεικονίζει συνοπτικά την θέση των ομάδων πελατών του ξενοδοχείου ως προς την συμμετοχή τους στα έσοδα, στο κέρδος αλλά και το περιθώριο της κάθε ομάδας ξεχωριστά. Αυτά τα στοιχεία αποτελούν πολύτιμο εργαλείο για την διοίκηση του ξενοδοχείου αναφορικά με την στρατηγική της και την πολιτική που μπορεί να ακολουθήσει για επιτύχει τους στόχους της. Δίνουν την δυνατότητα για πιο αποτελεσματική τιμολογιακή πολιτική και παρουσιάζουν τις δυνατότητες για αύξηση των εσόδων, των κερδών αλλά και την βελτίωση της κερδοφορίας της επιχείρησης. Αυτό μπορεί να γίνει με την αναθεώρηση της στρατηγικής όσον αφορά την σημαντικότητα των διαφόρων ομάδων πελατείας της επιχείρησης, δηλαδή ανακατανομή των πόρων που δαπανούνται για την κάθε ομάδα πελατών. Μία μεταβολή για παράδειγμα στις δαπάνες προβολής και διαφήμισης, από την μία ομάδα πελατών σε κάποια άλλη μπορεί να βελτιώσει τους δείκτες κερδοφορίας και αποδοτικότητας των κεφαλαίων της επιχείρησης. Γίνεται εμφανές τελικά ότι η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί ένα εργαλείο της διοίκησης καθώς προσφέρει κρίσιμες πληροφορίες για τις στρατηγικές αποφάσεις της διοίκησης για την επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΘΕΜΑΤΑ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ

Συμπεράσματα

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αποτελεί μία εξελιγμένη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους η οποία γεννήθηκε από την ανάγκη για πληρέστερη και ακριβέστερη πληροφόρηση του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών, καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι εμφάνιζαν αδυναμίες να παρέχουν ακριβή πληροφόρηση. Η τεχνολογική εξέλιξη στις διαδικασίες παραγωγής αλλά και τα χαρακτηριστικά των προϊόντων έχουν μεταβληθεί σημαντικά κατά τις τελευταίες δεκαετίες γεγονός που καθιστούσε δύσκολη ή και αδύνατη την κοστολόγηση με βάση τις παραδοσιακές μεθόδους. Το πρόβλημα αυτό γινόταν ολοένα και μεγαλύτερο καθώς οι εξελίξεις στην τεχνολογία οδηγούσαν σε εξελιγμένες μεθόδους παραγωγής, γεγονός που είχε σαν συνέπεια την σημαντική μεταβολή του μίγματος του κόστους (εργασία, υλικά, γενικά έξοδα).

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορούσαν να προσφέρουν ικανοποιητικά αποτελέσματα σε προϊόντα όπου κυρίαρχο στοιχείο του κόστους είναι η εργασία ή τα υλικά. Αδυνατούσαν όμως να προσφέρουν ακρίβεια στα αποτελέσματα στις περιπτώσεις όπου τα γενικά έξοδα και ειδικά τα έμμεσα έξοδα, αποτελούν σημαντικό μέρος του κόστους ενός προϊόντος. Η εξέλιξη των στοιχείων του κόστους των προϊόντων διαχρονικά, δείχνει ότι η εργασία και τα υλικά συνεχώς μειώνονται ενώ ταυτόχρονα αυξάνονται τα γενικά έξοδα. Αυτή η μεταβολή του κόστους έφερε την ανάγκη για νέες μεθόδους κοστολόγησης. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα κατάφερε να επιλύσει αρκετά από τα προβλήματα που οι παραδοσιακές μέθοδοι αδυνατούσαν να λύσουν και κατάφερε να συμπληρώσει την πληροφόρηση που αυτά παρείχαν.

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα υιοθετεί μία εντελώς διαφορετική προσέγγιση στο κόστος και στα αίτια δημιουργίας αυτού σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους. Θεωρεί ότι αιτία του κόστους δεν είναι τα προϊόντα αλλά οι δραστηριότητες που απαιτούνται για την παραγωγή αυτών και οι οποίες αναλώνουν επιχειρησιακούς πόρους. Η προσέγγιση αυτή οδηγεί σε μεγαλύτερη ευελιξία στην παρακολούθηση και τον καταλογισμό του κόστους και προσφέρει δυνατότητα κοστολόγησης σε

διαφορετικά επίπεδα αντικειμένων κόστους όπως προϊόντα, παρτίδες προϊόντων, πελάτες κλπ. Επίσης δίνει την δυνατότητα στην επιχείρηση να παρατηρήσει την οργανωτική δομή της μέσω των διαδικασιών και να τις αξιολογήσει, να αναγνωρίσει δηλαδή ποιες από αυτές είναι ιδιαίτερα σημαντικές στην παραγωγική διαδικασία, ποιες είναι οι πιο κοστοβόρες, αλλά και ποιες θα μπορούσαν να παραλειφθούν ώστε να απλοποιηθεί η διαδικασία παραγωγής αλλά και να εξοικονομηθούν επιχειρησιακοί πόροι.

Μια επίσης σημαντική συμβολή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι στην τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης, καθώς ο εσφαλμένος υπολογισμός του κόστους οδηγεί σε λανθασμένες αποφάσεις οι οποίες έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην επιχείρηση. Στις περιπτώσεις υπερ-κοστολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών, το περιθώριο κέρδους είναι μεγαλύτερο από αυτό που υπολογίζει η επιχείρηση όμως αυτό συνεπάγεται και μικρότερο μερίδιο αγοράς λόγω της υψηλής τιμής. Στην αντίθετη περίπτωση της υπο-κοστολόγησης προϊόντων, αν και υπάρχει μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς, υπάρχει ο κίνδυνος προϊόντα τα οποία είναι στην πραγματικότητα ζημιογόνα για την επιχείρηση, να δείχνουν κερδοφόρα και να δεσμεύουν σημαντικούς επιχειρησιακούς πόρους.

Η χρησιμοποίηση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα για την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό εργαλείο της διοίκησης με το οποίο η διοίκηση μπορεί να ανιχνεύσει τους πελάτες που προσφέρουν σημαντικά στο κέρδος της επιχείρησης, αλλά και αυτούς οι οποίοι δεν είναι σημαντικοί. Αυτή η πληροφόρηση είναι στρατηγικής σημασίας καθώς με βάση αυτή μπορεί να γίνει πιο σωστή και αποτελεσματική τιμολογιακή πολιτική, προβολή και διαφήμιση και γενικά στοχευμένη κατανομή των επιχειρησιακών πόρων με σκοπό την μεγιστοποίηση της αποδοτικότητας και τελικά του κέρδους της επιχείρησης. Έτσι πέρα από ένα αποτελεσματικό εργαλείο κοστολόγησης, η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα αποτελεί και σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων και τη χάραξη μελλοντικής στρατηγικής της επιχείρησης.

Θέματα για περαιτέρω διερεύνηση

Ένα σημαντικό θέμα το οποίο χρήζει περαιτέρω διερεύνησης είναι το θέμα της επιχειρησιακής κουλτούρας και κατά πόσο είναι έτοιμες οι ελληνικές επιχειρήσεις να

δεχτούν μία σημαντική αλλαγή στο σύστημα κοστολόγησης τους. Η στήριξη της διοίκησης αποτελεί κρίσιμο παράγοντα για την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, καθώς μια τέτοιου είδους αλλαγή συνεπάγεται και επιχειρησιακούς πόρους για το στήσιμο και λειτουργία του, αλλά και δυσaréσκεια από το προσωπικό της επιχείρησης το οποίο θα λειτουργεί το σύστημα. Ειδικά στον τομέα του τουρισμού στην Ελλάδα οι περισσότερες επιχειρήσεις αποτελούν οικογενειακές επιχειρήσεις όπου ο ιδιοκτήτης είναι και γενικός διευθυντής. Σε τέτοιου είδους επιχειρήσεις έχει αποδειχτεί αρκετά δύσκολο να πειστεί η διοίκηση για την εφαρμογή ανεπτυγμένων επιχειρησιακών συστημάτων και παρατηρείται η τάση της μη-αλλαγής. Έτσι καθώς η στήριξη της διοίκησης αποτελεί καθοριστικό παράγοντα ώστε να λάβει χώρα επιτυχώς η εφαρμογή του νέου συστήματος, αποτελεί ενδιαφέρον θέμα για διερεύνηση το κατά πόσο θα μπορούσαν οι εγχώριες επιχειρήσεις να δεχτούν την χρήση συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

Ένα άλλο θέμα το οποίο χρειάζεται διερεύνηση είναι το θέμα της εφαρμογής, των προβλημάτων και της αξιολόγησης συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα από ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ήδη εφαρμόσει ένα τέτοιο σύστημα. Δηλαδή ποιοι λόγοι τις οδήγησαν στην απόφαση της χρήσης συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, πώς έγινε η προετοιμασία της επιχείρησης πριν την εφαρμογή, τόσο σε θέματα υποδομών (πληροφοριακά συστήματα, αναδιάρθρωση τμημάτων κλπ), όσο και στο θέμα ανθρωπίνων πόρων (σεμινάρια, εκπαίδευση κλπ), τι προβλήματα αντιμετωπίστηκαν κατά την εφαρμογή και εάν / πώς επιλύθηκαν και τέλος κατά πόσο βοήθησε την επιχείρηση η χρήση ενός τέτοιου συστήματος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., “Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές”, Ρ. Ι. Publishing, 2003

Πάγγειος Ι., “Θεωρία κόστους”, τεύχος Ι, εκδόσεις Σταμουλη, 1993

Πάγγειος Ι., “Θεωρία Κόστους, Τεύχος ΙΙ”, εκδόσεις Σταμουλη, 1993.

Καζαντζής, “Σημειώσεις διοικητικής λογιστικής”, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, 2004

Κεχράς Ι., «Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα», Διδακτορική Διατριβή, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, 2005

Παναγιώτου Ν., “Σημειώσεις κοστολόγησης δραστηριοτήτων”, Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο, 2004

Ξενόγλωσση

Ansari S., “The kaleidoscopic nature of costs”, Mc Graw Hill, 2000

Blocher, Chen, Lin, “Cost management, A strategic emphasis”, McGraw-Hill, 2002.

Cokins G.C., Stratton A., Helbling J., “An ABC Manager's Primer”, Irwin Publishing, Chicago, 1993.

Cooper, R., Kaplan, R. S. “The Design of Cost Management Systems”, Prentice Hall, 1991

Drury Colin, “Management & Cost Accounting”, Fifth Edition, Thomson Learning, 2000

Garrison R., Noreen E., Brewer P., “Managerial accounting”, McGraw Hill, 2006.

Hansen R. Don, Mowen M. Maryanne, "Cost Management, Accounting and Control", Third Edition, South-Western College Publishing, Thomson Learning, 2000

Hicks, D. T. "Activity Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses", John Wiley, New York, 1992

Hilton W. Ronald, Maher W. Michael, Selto H. Frank, "Cost Management: Strategies for Business Decisions", McGraw-Hill, 2nd Edition, 2003

Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., "Management and cost accounting", Prentice Hall, 2002.

Jackson S., Sawyers R., "Managerial Accounting, A Focus on Decision Making", Harcourt College Publishers, 2001

Johnson T., Kaplan R., "Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business School Press, Boston, 1987

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

Shank, J., Govindarajan V., "Strategic Cost Management", The Free Press, 1993

Smith, Sara Anne. "Activity based costing: A Necessity for the future of manufacturing", Colorado State University, 1992

Tarr James D. "Activity Based Management-merging process and measurement", 1998

Αρθρογραφία

Ξενόγλωσση

Cooper Robin, "Does Your Company Need a New Cost System?" Journal of Cost Management, Spring 1987.

No Joon Jong, Kleiner Brian H., "How to implement activity-based costing", Logistics Information Management, volume 10, number 2, 1997

Noone B, Griffin P, "Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment", Hospitality management, volume 18, 1999.

Schniederjans M., Garvin T., "Using the Analytic Hierarchy Process and multi-objective programming for the selection of cost drivers in activity-based costing", European Journal of Operational Research, Vol. 100, 1997

Πηγές Διαδικτύου

www.cententia.com