

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και  
Χρηματοοικονομική**



**Master of Science (M.Sc)  
in Accounting and Finance**

**Μεταπτυχιακή Διατριβή**

**Τίτλος Εργασίας: Εφαρμογή συστήματος κοστολόγησης κατά  
δραστηριότητες «Α.Β.С.» σε Επιχείρηση Λιανικού Εμπορίου  
Βιολογικών Τροφίμων ( Super Market).**

**Όνομα φοιτητή: Εμμανουήλ Στυλιανός.**

**Επιβλέπων Καθηγητής: Γιαννόπουλος Βασίλειος**

Διατριβή υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του  
Πανεπιστημίου Πελοποννήσου. Η παρούσα διατριβή αποτελεί μέρος των  
απαιτήσεων για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Λογιστική και  
Χρηματοοικονομική

**Καλαμάτα, Μάρτιος 2023**

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και  
Χρηματοοικονομική**



**Master of Science (M.Sc)  
in Accounting and Finance**

**Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή**

**Γιαννόπουλος Βασίλειος.**  
Επίκουρος Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής,  
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου.

**Νικολόπουλος Σωτήριος**  
Επίκουρος Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής,  
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου.

**Μπαμπαλός Βασίλειος**  
Επίκουρος Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής,  
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου.

Ο Εμμανουήλ Στυλιανός.

δηλώνω υπεύθυνα ότι:

- 1)** Είμαι ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων της πρωτότυπης αυτής εργασίας και από όσο γνωρίζω η εργασία μου δε συκοφαντεί πρόσωπα, ούτε προσβάλλει τα πνευματικά δικαιώματα τρίτων.
  
- 2)** Αποδέχομαι ότι το Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής μπορεί, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενο της εργασίας μου, να τη διαθέσει σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από τη ψηφιακή Βιβλιοθήκη του Ιδρύματος, να την αντιγράψει σε οποιοδήποτε μέσο ή/και σε οποιοδήποτε μορφότυπο καθώς και να κρατά περισσότερα από ένα αντίγραφα για λόγους συντήρησης και ασφάλειας.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Η παρούσα μεταπτυχιακή Διατριβή διενεργήθηκε στο πλαίσιο των μεταπτυχιακών μου σπουδών στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου με κατεύθυνση την Λογιστική.

Θα ήθελα πρώτα από όλα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, τον Βασίλειο Γιαννόπουλο, ο οποίος με καθοδήγησε με διακριτικότητα και μεθοδικότητα καθ' όλη την διάρκεια της εκπόνησης της μεταπτυχιακής Διατριβής.

Την οικογένεια μου που ήταν πάντα δίπλα μου σε κάθε μου βήμα, προτρέποντάς με να συνεχίσω με τον καλύτερο δυνατό τρόπο προς την επίτευξη των στόχων μου.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη στα Ελληνικά.....	VI
Abstract .....	VII
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ .....	VIII
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	IX
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	X
Εισαγωγή.....	1
Κεφάλαιο 1° - Διοικητική Λογιστική και τα βασικά εργαλεία της.....	3
1.1 Πως επηρεάζει η Διοικητική Λογιστική τις επιχειρήσεις.....	3
1.2 Ο ορισμός του κόστους, πως διαχωρίζονται τα κόστη.....	5
1.2.1 Μεταβλητό κόστος.....	6
1.2.2 Σταθερό κόστος.....	6
1.2.3 Μικτό κόστος.....	8
1.2.4 Συνολικό Κόστος.....	8
1.3 Διαχείριση κόστους.....	10
1.3.1 Πλεονέκτημα κόστους.....	11
1.3.2 Εσωτερική αποδοτικότητα κόστους – (Internal cost efficiencies).....	13
1.3.3. Εξωτερική αποδοτικότητα κόστους – (External cost efficiencies).....	14
1.3.4. Αξία πελάτη - (Customer value).....	15
Κεφάλαιο 2° – Εισαγωγή στην Κοστολόγηση.....	17
2.1 Ορισμός, σημασία και σκοπός κοστολόγησης.....	17
2.2 Προϋποθέσεις σωστού και αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.....	19
2.3 Σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα - Activity Based Costing (A.B.C).....	22
2.3.1 Βασικές έννοιες που χαρακτηρίζουν ένα σύστημα A.B.C και Ορισμός.....	22
2.3.2 Βασικές αρχές της A.B.C.....	25
2.3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του συστήματος A.B.C.....	26
2.4 Εισαγωγή στο προπαρασκευαστικό στάδιο εφαρμογής της ABC.....	28
2.5 Βήματα σχεδιασμού ενός συστήματος ABC.....	29
Κεφάλαιο 3° – Κοστολόγηση Επιχείρησης Λιανικού Εμπορίου Βιολογικών Τροφίμων ( Super Market).....	32
3.1 Εγκατάσταση Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και κέντρα κόστους.....	32
3.2 Κατανομή κόστους ανά κατηγορία εμπορευμάτων.....	35
3.3 Κατανομή κόστους ανά κατηγορία εμπορευμάτων και ποσοστό κέρδους ανά κατηγορία 2021.....	42

3.4 Συγκεντρωτικά ποσοστά κοστών και κέρδη για το έτος 2021. ....	48
3.5 Ποσοστά κοστών και κέρδη για τα έτη 2019-2020. ....	50
3.6 Συγκεντρωτικοί πίνακες κοστών και κερδών 2019-2020-2021. ....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> .....	56
4.1 Συμπεράσματα.....	56
4.2 Επίλογος. ....	57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	59

## Περίληψη στα Ελληνικά.

Στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον, όλες οι επιχειρήσεις προσπαθούν να μειώσουν τα κόστη τους, να βελτιώσουν την ποιότητα των παρεχόμενων αγαθών και υπηρεσιών, αλλά και κατ' επέκταση να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικές στην παγκόσμια αγορά. Η δυναμική εξέλιξη των επιχειρήσεων κατέστησε αναγκαίο τον συνεχή έλεγχο των κοστών της. Για την επίτευξη αυτού του ελέγχου, ο πιο αποτελεσματικός τρόπος είναι η δημιουργία και η εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης. Μέσω ενός τέτοιου συστήματος, η διοίκηση της επιχείρησης έχει συνεχή ενημέρωση για τα κόστη της και μέσω των δεδομένων όπου της προσφέρει μπορούν να χαράξουν τις κατάλληλες στρατηγικές, ώστε να αυξήσουν τα κέρδη τους. Σκοπός αυτής της εργασίας, είναι να εφαρμοστεί ένα σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων σε μια Επιχείρηση Λιανικού Εμπορίου Βιολογικών Τροφίμων ( Super Market). Η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων θα πραγματοποιεί ανά τρίμηνο του έτους 2021 και έπειτα συγκεντρωτικά για τα έτη 2019 και 2020. Για να μπορέσει να πραγματοποιηθεί η εφαρμογή του συστήματος μας δόθηκε πλήρης πρόσβαση από την επιχείρηση σε όλα τα οικονομικά της δεδομένα όπως ισοζύγια λογιστικής, απογραφές, βιβλία παγίων, μισθοδοτικές καταστάσεις και ότι άλλο δεδομένο χρειάστηκε. Έπειτα από την ανάλυση των δεδομένων, στόχος είναι να εντοπιστούν τυχόν προβλήματα τα οποία θα παρουσιαστούν, να προτείνουμε στην επιχείρηση τρόπους για την αντιμετώπιση τους καθώς και να τους δείξουμε την πληροφόρηση την οποία μπορούν να αντλήσουν μέσω ενός συστήματος κοστολόγησης Βάσει δραστηριοτήτων. Τέλος, έπειτα από την ανάλυση και τα αποτελέσματα τα οποία θα προκύψουν, θα γίνει κατανοητή η αξία ενός συστήματος κοστολόγησης και πόσο μπορεί να βοηθήσει την επιχείρηση για την αύξηση των κερδών της.

**Λέξεις κλειδιά:** Διοικητική Λογιστική, Κόστος, Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

## Abstract

In a modern competitive environment, companies try to reduce their costs, improve the quality of products and services provided and hence become more competitive in the global market. The dynamic development of businesses made it necessary to be able to control costs, at all times. To achieve this level of control, the most effective way is to create and implement a cost-analysis system. Through such a system, the company's management has constant information about costs and through the data analysis it offers, can draw up the appropriate strategies to increase profit. The purpose of this work, is to implement an Activity Based Costing system in an Organic Food Retail Business (Super Market). The implementation of the activity-based costing system will take place quarterly in the year 2021 and then cumulatively for the years 2019 and 2020. In order to be able to implement the system, we were given full access by the company to all its financial data such as accounting balances, inventories, asset books, payroll and any other data needed. After analyzing the data, the goal is to identify problems that may arise, suggest to the company ways to deal with them as well as to show to management the information they can derive through an activity-based costing system. Finally, after the analysis and results obtained, the implementation of a costing system and the ways that can help the company will be understood.

**Keywords:** Management Accounting, Cost, Activity Based Costing



## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Κόστη Α Τριμήνου 2021.....	40
Διάγραμμα 2: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία Α' τρίμηνο 2021.....	41
Διάγραμμα 3: Κόστη Β Τριμήνου 2021.....	43
Διάγραμμα 4: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία Β' τριμήνου 2021.....	44
Διάγραμμα 5: Κόστη Γ Τριμήνου 2021.....	45
Διάγραμμα 6: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία Γ' τριμήνου 2021.....	46
Διάγραμμα 7: Κόστη Δ Τριμήνου 2021.....	47
Διάγραμμα 8: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία Δ' τριμήνου 2021.....	48
Διάγραμμα 9: Κόστη 2019.....	51
Διάγραμμα 10: Κόστη 2020.....	53

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Στοιχεία – Κέντρα Κόστους Εταιρείας.....	33
Πίνακας 2: Οδηγοί Πόρων Εταιρείας.....	33
Πίνακας 3: Ομαδοποίηση Πόρων με Κοινούς Οδηγούς Εταιρείας.....	34
Πίνακας 4 : Μισθοδοσία.....	35
Πίνακας 5: Ποσοστό επί των πωλήσεων ανά κατηγορία.....	36
Πίνακας 6: Ποσοστό ανά τετραγωνικά.....	36
Πίνακας 7 : Επιμερισμός Δεύτερης κατηγορίας Μισθοδοσίας.....	36
Πίνακας 8: Έξοδα Πωλήσεων & Marketing, Τηλεφωνικά.....	36
Πίνακας 9 : Ποσοστό ανά τετραγωνικά.....	37
Πίνακας 10: Επιμερισμός κοστών ανά τετραγωνικό.....	37
Πίνακας 11: Μερισμός αποσβέσεων.....	37
Πίνακας 12 : Κατανομή Ηλεκτρισμού.....	38
Πίνακας 13: Κατανομή Διοικητικών Εξόδων.....	38
Πίνακας 14: Υπολογισμός κόστους πωληθέντων.....	39
Πίνακας 15: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία.....	40
Πίνακας 16: Κέρδος ανά κατηγορία Α' τρίμηνο 2021.....	41
Πίνακας 17: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία Β' τρίμηνο 2021.....	42
Πίνακας 18: Κέρδος ανά κατηγορία Β' τρίμηνο 2021.....	43
Πίνακας 19: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία Γ' τρίμηνο 2021.....	44
Πίνακας 20: Κέρδος ανά κατηγορία Γ' τρίμηνο 2021.....	45
Πίνακας 21: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία Δ' τρίμηνο 2021.....	46
Πίνακας 22: Κέρδος ανά κατηγορία Δ' τρίμηνο 2021.....	47
Πίνακας 23: Ποσοστά κόστους 2021.....	48
Πίνακας 24: Κέρδη 2021.....	49
Πίνακας 25: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία 2019.....	50
Πίνακας 26: Κέρδη 2019 .....	51
Πίνακας 27: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία 2020.....	52
Πίνακας 28: Κέρδη /Ζημίες 2020.....	54
Πίνακας 29: Συγκεντρωτικός Πίνακας Ποσοστών Κόστους 2019-2020-2021.....	54
Πίνακας 30: Συγκεντρωτικός Πίνακας Κερδών/ Ζημιών 2019-2020-2021.....	55

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

A.B.C	Activity Based Costing
-------	------------------------

## **Εισαγωγή.**

Στην σύγχρονη εποχή, η παγκόσμια αγορά χαρακτηρίζεται από τις συνεχόμενες αλλαγές και εξέλιξη. Πλέον η πληροφορία είναι πολύ σημαντική για τις επιχειρήσεις οι οποίες εξυπηρετούν τις ανάγκες των διάφορων ενδιαφερόμενων ομάδων. Για να είναι ικανοποιημένες οι ανάγκες των παραπάνω μελών, είναι απαραίτητη η σωστή λειτουργία ενός αξιόπιστου λογιστικού συστήματος (The Institute of company secretaries of India, ICSI, 2015).

Είναι πασιφανές, ότι όλες οι εταιρείες δραστηριοποιούνται σε ένα συνεχές μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Κάθε καινούριο πρόγραμμα της επιχείρησης ή του ανταγωνιστή της θα την επηρεάσει. Επομένως, η λογιστική είναι η επιστήμη η οποία χρησιμεύει ως εργαλείο μέτρησης του οικονομικού παλμού της επιχείρησης. Επομένως, καταλαβαίνουμε ότι είναι ένας συνεχόμενος κύκλος μέτρησης των αποτελεσμάτων, τα οποία μέσω χρηματοοικονομικών αναφορών και εκθέσεων πληροφορούν τη διοίκηση της εταιρείας (Nielsen, 2017).

Η λογιστική επιστήμη δεδομένου του πλήθους των πληροφοριών τα οποία επεξεργάζεται καθώς και το εύρος της χωρίζεται σε πολλά επιμέρους τμήματα. Ένα από τα σημαντικότερα είναι η Διοικητική Λογιστική. Σύμφωνα με τους Hilton και Platt (2011), η διοικητική λογιστική είναι η διαδικασία εύρεσης, καταμέτρησης, ανάλυσης ερμηνείας και γνωστοποίησης των πληροφοριών που χρειάζεται μια επιχείρηση για να πετύχει τους στόχους της. Η διοικητική λογιστική είναι αναπόσπαστο κομμάτι των πρακτικών και της φιλοσοφίας που διέπουν τα διοικητικά τμήματα ενός οργανισμού. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι διοικητικοί λογιστές αποτελούν έναν σημαντικό και στρατηγικό εταίρο στις επιχειρήσεις τόσο στην εγχώρια όσο και τη διεθνή αγορά. Επομένως, όσο μεγαλύτερος είναι ο οργανισμός, τόσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη για πληροφόρηση προς την διοίκηση (Sunarni, 2013).

Μία από τις σημαντικότερες τεχνικές της Διοικητικής Λογιστικής είναι η κοστολόγηση. Σύμφωνα με τον Βενιέρης Γ. (1986) ως κοστολόγηση ορίζεται «το σύνολο όλων εκείνων των εργασιών που λαμβάνουν χώρα συστηματικά και έχουν ως στόχο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν αλλά και να επιμερίσουν κατάλληλα, όλες τις δαπάνες που πραγματοποιεί μια επιχείρηση προκειμένου να

προσδιορισθεί το κόστος της παραγωγής ενός προϊόντος, ή μιας ολόκληρης διαδικασίας παραγωγής ή μιας υπηρεσίας»

Η παρούσα εργασία, αποσκοπεί μέσα από την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης να αναδείξει το πόσο σημαντική είναι η κοστολόγηση και πόσο μπορεί να βοηθήσει την επιχείρηση μέσω των πληροφοριών που προσφέρει στη διοίκηση. Η εργασία χωρίζεται σε 4 κεφάλαια .

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται αναφορά στην Διοικητική Λογιστική και στα βασικά της εργαλεία. Αρχικά, αναλύουμε το πως επηρεάζει η διοικητική λογιστική τις επιχειρήσεις. Στη συνέχεια, αναγράφονται οι ορισμοί του κόστους και το πως διαχωρίζονται. Τέλος, γίνεται αναφορά στη διαχείριση των κοστών.

Το δεύτερο κεφάλαιο ασχολείται εξ ολοκλήρου με την κοστολόγηση καθώς και τα συστήματα κοστολόγησης. Γίνεται αναφορά στον ορισμό, την σημασία και τον σκοπό της κοστολόγησης. Έπειτα, παρουσιάζονται οι προϋποθέσεις ενός σωστού συστήματος κοστολόγησης καθώς και το σύστημα κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων «Activity Based Costing (A.B.C)».

Στο τρίτο κεφάλαιο πραγματοποιείται εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης Βάσει δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση Λιανικού Εμπορίου Βιολογικών Τροφίμων (Super Market). Πρώτα, γίνεται εγκατάσταση συστήματος κοστολόγησης και δημιουργούνται κέντρα κόστους. Έπειτα, πραγματοποιείται κατανομή κόστους ανά κατηγορία εμπορευμάτων για κάθε τρίμηνο του 2021 καθώς και παρουσιάζεται η κατανομή των κερδών ανά κατηγορία. Στη συνέχεια, εφαρμόζεται το σύστημα κοστολόγησης συγκεντρωτικά για τα έτη 2019 και 2020.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις προς την επιχείρηση.

## **Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> - Διοικητική Λογιστική και τα βασικά εργαλεία της.**

### **1.1 Πως επηρεάζει η Διοικητική Λογιστική τις επιχειρήσεις.**

Η διοικητική λογιστική αποτελεί έναν νέο επιστημονικό κλάδο ο οποίος έχει εισέλθει στον επιχειρηματικό τομέα σχετικά πρόσφατα σε αντίθεση με τον κλάδο της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Ειδικότερα, η χρηματοοικονομική λογιστική εντρυφεί σε προσφορά χρηματοοικονομικών πληροφοριών από τον οικονομικό τομέα της επιχείρησης, στα υπόλοιπα τμήματά της. Ωστόσο, οι εισερχόμενες αυτές πηγές πληροφοριών παρουσιάζουν κενά και καθίστανται μη επαρκείς για τη λήψη αποφάσεων από τους μετόχους των εκάστοτε επιχειρηματικών μονάδων. Ως εκ τούτου, η δυναμική παρουσία της Διοικητικής Λογιστικής φαίνεται να προσφέρει πολύτιμη αρωγή στην εσωτερική πληροφόρηση. Με βάση τον Hilton και Platt (2011) εντοπίζει, αναλύει, μετράει και γνωστοποιεί πληροφορίες που χρειάζονται για να καταφέρει τους στόχους που έχει θέσει ένας οργανισμός. Αξίζει να σημειωθεί ότι για την ενίσχυση του διοικητικού τομέα των επιχειρήσεων εξετάζονται και αναπτύσσονται νέοι τρόποι (Καζαντζής & Σώρρος, 2012). Για το λόγο αυτό οι όροι της Διοικητικής Λογιστικής, οι μέθοδοι και οι τεχνικές της διαδέχονται αλλαγές που επιφέρουν μετασχηματισμό με το πέρασμα του χρόνου.

Οι εταιρείες είτε μικρομεσαίες είτε μεγάλες χρειάζονται διοικητικά στελέχη, τα οποία θα είναι αρμόδια για την στρατηγική, τον διαμοιρασμό των οικονομικών πόρων, την παροχή κατευθυντήριων οδηγιών στο προσωπικό και την λεπτομερή επίβλεψη της λειτουργίας της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η λήψη των πληροφοριών που χρειάζονται τα διοικητικά στελέχη παρέχονται από την Διοικητική Λογιστική. Η ανάγκη της διοίκησης για πληροφορίες μεγαλώνει σε συνάρτηση με τον βαθμό μεγέθους της εκάστοτε εταιρείας (Sunarni, 2013). Επιπρόσθετα, οι διοικητικοί λογιστές διατυπώνουν γραπτά αναφορές και εκθέσεις και παρέχουν τακτική πληροφόρηση σε βασικούς δείκτες όπως οι παραγγελίες, πωλήσεις και ο τρόπος χρησιμοποίησης του ανθρωπίνου δυναμικού (Garrison & Noreen, 2005).

Αναλυτικότερα, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω η διοικητική λογιστική στοχεύει στην επιτέλεση ξεχωριστά κάθε λειτουργιών της διοίκησης που αφορούν το σχεδιασμό, την οργάνωση, την καθοδήγηση και τον έλεγχο με τους παρακάτω τρόπους (Anand, 2018):

- Παρέχει δεδομένα: Μέσω των δεδομένων που αντλούνται από τη διοικητική Λογιστική, επιτυγχάνεται ο διοικητικός σχεδιασμός. Ειδικότερα, όλοι οι λογαριασμοί και τα έγγραφα που διατηρούνται στη βάση δεδομένων της επιχείρησης και αφορούν την αποδοτικότητα προηγούμενων περιόδων, καθίσταται σημαντική για μελλοντικές προβλέψεις σχετικά με την εξέλιξή της.
- Αναλύει και ερμηνεύει τα δεδομένα: Εξετάζονται με ενδελέχεια τα λογιστικά δεδομένα και οδηγεί στον αποτελεσματικό σχεδιασμό και στη λήψη αποφάσεων, προβάλλοντας αυτά τα δεδομένα σε συγκριτική μορφή και υπολογίζοντας τις αναλογίες. Με αυτό τον τρόπο η επιχείρηση μπορεί να προβλέψει τις πιθανές τάσεις.
- Λειτουργεί ως μέσο επικοινωνίας: Ο ρόλος της Διοικητικής Λογιστικής συνεχίζεται με το να γνωστοποιεί τα σχέδια της διοίκησης σε όλα τα μέρη της εταιρείας που εμπεριέχονται σε αυτήν. Συγκεκριμένα, από τη μια ορίζεται η σκοπιμότητα και η συνάφεια των διαφόρων τμημάτων. Από την άλλη μεριά, παρουσιάζονται τα μέρη για τα σχέδια και οι αρμοδιότητές τους σε αυτά.
- Διευκολύνει τον έλεγχο: Αναπόσπαστο μέρος της Λογιστικής διαχείρισης είναι η λεπτομερής εξέταση του προϋπολογισμού και της τυποποιημένης κοστολόγησης. Για να επιτευχθούν αυτά θα πρέπει μέσω της διοικητικής λογιστικής να διευκρινιστούν οι στόχοι και οι στρατηγικές που έχουν οριστεί για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Αναγκαία προϋπόθεση καθίσταται η διασφάλιση της επιτυχούς διεκπεραίωσης των στόχων αυτών.
- Χρησιμοποιεί επίσης ποιοτικές πληροφορίες: Ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής δεν σταματά μόνο στα οικονομικά δεδομένα μιας επιχείρησης που θα λειτουργήσουν ενισχυτικά στη λήψη αποφάσεων αλλά συλλέγονται πλούσιες πληροφορίες από ειδικές έρευνες, στατιστικές συλλογές, μηχανογραφημένα αρχεία, πληροφορίες όπου δεν δύνανται να μετρηθούν με νομισματικούς όρους.

Ειδικότερα, ο τομέας της Διοικητικής Λογιστικής μελετά έννοιες όπως η κοστολόγηση, η τιμολόγηση, η διαχείριση των αποθεμάτων και εμπεριέχει τόσο χρηματοοικονομικές όσο και μη πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν την παραγωγικότητα, το μερίδιο αγοράς, το κατά πόσο ευχαριστημένος είναι ο πελάτης καθώς και περικλείει αρκετούς συντελεστές που επηρεάζουν άμεσα ή έμμεσα την επιτυχία ενός οργανισμού. Συνεπώς, λειτουργεί βοηθητικά, ενισχύοντας τόσο την

ποιότητα των προϊόντων όσο και των υπηρεσιών που παρέχει, δημιουργώντας ένα περιβάλλον στο οποίο δύναται να ελαχιστοποιηθεί το κόστος του οργανισμού, να υπάρχει ανοδική τάση στις πωλήσεις του με αποτέλεσμα την άνοδο των κερδών της εταιρείας, ελαχιστοποιώντας τις καθυστερήσεις στην εξυπηρέτηση των πελατών (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Αδιαμφισβήτητα, με το πέρας των χρόνων η τεχνολογία επηρέασε την προσβασιμότητα του καταναλωτή σε μεγάλο εύρος πηγών. Καθιστώντας τον πιο ενεργητικό στη διαδικασία εύρεσης τόσο υπηρεσίας όσο και προϊόντος για το οποίο ενδιαφέρεται μέσω μιας παγκόσμιας διαδικτυακής αγοράς.

Η εξέλιξη αυτή και ο ενεργητικός ρόλος των καταναλωτών έφερε στο προσκήνιο τρεις προκλήσεις με τις οποίες έρχονται αντιμέτωπες οι σύγχρονες επιχειρήσεις.

- Οι καταναλωτές έχουν την ευκολία να εντοπίζουν εναλλακτικές και πιο οικονομικά προϊόντα με αποτέλεσμα να παρουσιάζουν οι τιμές φθίνουσα πορεία.
- Παρόλο που οι τιμές μειώνονται η ποιότητα θα πρέπει να παραμένει σε υψηλά επίπεδα εάν ο οργανισμός επιθυμεί να είναι ανταγωνιστικός.
- Ανάγκη για μεγάλο εύρος στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παρέχονται με στόχο να δελεάσουν το καταναλωτικό κοινό.

Συνεπώς, όλα τα παραπάνω δρώμενα έχουν καταστήσει αναγκαίο από την μεριά των επιχειρηματικών μονάδων την προσεκτική παρατήρηση της θέσης τους στις αγορές, στις τιμές και στην ποιότητα των προϊόντων όσο και στα λειτουργικά τους κόστη αναθεωρώντας τον τρόπο διεκπεραίωσης αυτών.

## **1.2 Ο ορισμός του κόστους, πως διαχωρίζονται τα κόστη.**

Κόστος ονομάζεται η τιμή όλων των συντελεστών παραγωγής (γη, εργασία, κεφάλαιο) όπου ενώνονται μεταξύ τους προκειμένου να παραχθούν αγαθά και να φτιαχτούν υπηρεσίες και ο οργανισμός τα μεταπωλεί με απώτερο στόχο το κέρδος. Όπως περιγράφεται και στον ορισμό που αποδίδεται από τον Παυλάτο (2005), περιγράφει το κόστος ως «ένα αριθμητικό μέγεθος που εκφράζει τα ποσά εκείνα που επενδύθηκαν για να αποκτήσουν υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες στοχεύοντας να



κάνουν χρήση αυτών για την εκπλήρωση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών».

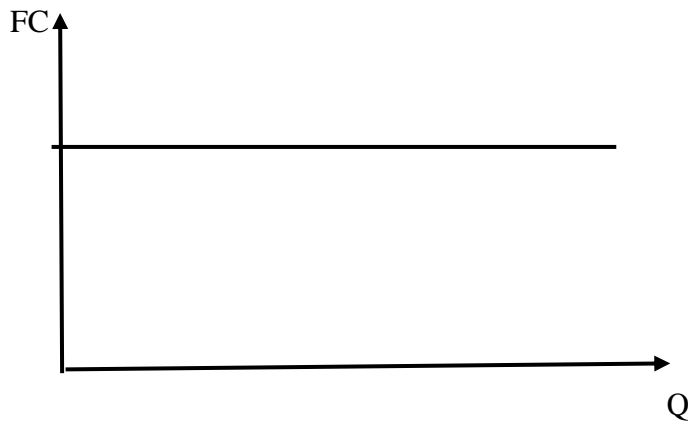
Ειδικότερα, στο προσκήνιο έρχεται ο όρος «συμπεριφορά κόστους»(cost behavior) ο οποίος σχετίζεται με την αντίδραση ή και με το κατά πόσο θα βρίσκεται σε αναλογία ένα στοιχείο κόστους στις διαφορετικές αλλαγές των επιχειρηματικών ενεργειών. Εδώ παρατηρείται ότι το επίπεδο της δραστηριότητας είναι άμεσα συνδεδεμένο με συγκεκριμένα στοιχεία κόστους. Ως εκ τούτου, παρατηρείται ότι τα στοιχεία κόστους μεταβάλλονται σε αύξουσα ή φθίνουσα πορεία όσο και το επίπεδο της επιχειρηματικής δραστηριότητας αυξάνεται ή μειώνεται. Επομένως, τα στελέχη ενός οργανισμού πρέπει να μπορούν να κάνουν τις κατάλληλες προβλέψεις σχετικά με το μέγεθος και την έκταση της μεταβολής σε σχέση με το μεταβληθέν στοιχείο κόστους (Garrison & Noreen, 2005). Προκειμένου να απλοποιηθεί το έργο τους, το κόστος χωρίζεται σε δύο βασικές κατηγορίες : το μεταβλητό κόστος (variable cost) και το σταθερό κόστος (fixed cost).

### **1.2.1 Μεταβλητό κόστος**

Μεταβλητό ονομάζεται το κόστος το οποίο αλλάζει κάθε φορά που παρουσιάζονται μεταβολές στον όγκο της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Το μεταβλητό κόστος όπως διατυπώθηκε και παραπάνω μπορεί να αυξηθεί ή να μειωθεί ανάλογα με το επίπεδο της δραστηριότητας (Garrison & Noreen, 2003).

### **1.2.2 Σταθερό κόστος**

Σταθερό κόστος ορίζουμε το κόστος το οποίο δεν μπορεί να τροποποιηθεί κατά τη διάρκεια κάθε αλλαγής του επιπέδου της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εντούτοις, σε σχέση με το μεταβλητό κόστος, το σταθερό κόστος παραμένει αμετάβλητο και δείχνει να μην αλλοιώνεται σε σχέση με τις αλλαγές που παρατηρούνται στον οργανισμό (Πάγγειος,Γ.2004). Κατά συνέπεια, γίνεται φανερό ότι είτε το επίπεδο της δραστηριότητας μεγαλώνει ή μειώνεται, το σταθερό κόστος παραμένει αδιάβλητο. Η μορφή του σταθερού κόστους αναπαρίσταται στο παρακάτω διάγραμμα:



FC=Fixed cost= Σταθερό κόστος.

Q=Quantity=Ποιότητα

Παρόλο αυτά ενδέχεται να υπάρχουν τροποποιήσεις και επιδράσεις από εξωτερικές δυνάμεις όπως είναι η μεταβολή στη τιμή (π.χ. κόστος ενοικίου) (Garrison & Noreen, 2003). Αυτό που παρατηρείται είναι ότι ορισμένο στοιχείο του κόστους είναι αμετάβλητο μέσα σε κάποιο σχετικό πεδίο. Με τον όρο σχετικό πεδίο (relevant range) εννοούμε το συνολικό δίκτυο της επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου μέσα αληθεύουν οι υποθέσεις σχετικά με το σταθερό και το μεταβλητό κόστος. Για καλύτερη αποσαφήνιση του όρου που αναφέραμε παραπάνω θα χρησιμοποιήσουμε το παρακάτω παράδειγμα. Συγκεκριμένα, έχουμε ένα κατάστημα που πουλάει είδη σπιτιού και επιθυμεί να προβεί στην ενοικίαση ενός επιπρόσθετου κλαρκ προκειμένου να συντομεύσει τους ρυθμούς μετάβασης των φορτίων των εμπορευμάτων. Αν αναλογιστούμε αυτήν την αλλαγή γίνεται έκδηλο ότι τα επιπρόσθετα κόστη που εμφανίζονται στην εταιρεία θα επιφέρουν αλλαγές στο σταθερό κόστος.

Άρα, το σταθερό κόστος αυξομειώνεται κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες (Garrison & Noreen, 2003). Το σχετικό ποσοστό του εκάστοτε τύπου κόστους το γνωρίζουμε και με την ονομασία δομή κόστους ενός οργανισμού. Ειδικότερα, σχετικά με τη δομή κόστους για παράδειγμα ενός σούπερ-μάρκετ σημειώνεται ένα μεγάλο ποσοστό μεταβλητού κόστους. Γενικότερα, στις εμπορικές εταιρείες, το συνολικό κόστος του εμπορεύματος που αγοράζουν προς μεταπώληση, το οποίο δεν είναι σταθερό κόστος, επηρεάζει το συνολικό κόστος (Garrison & Noreen, 2003).

Αξίζει να υπογραμμιστεί ότι σε ολόένα και περισσότερους τομείς εμφανίζεται μια τάση για αύξηση των σταθερών στοιχείων του κόστους σε αντιδιαστολή με τα μεταβλητά στοιχεία. Στο πλαίσιο του τεχνοκρατικού τρόπου ζωής, οι μηχανές έχουν αντικαταστήσει το ανθρώπινο δυναμικό. Στα σούπερ- μάρκετ υπάρχουν σύγχρονα μηχανήματα αποκωδικοποίησης ραδιοκωδικών τα οποία καταγράφουν άμεσα την τιμή του προϊόντος. Γεγονός, στο πλαίσιο ενός ανταγωνιστικού επιχειρηματικού κόσμου, που έχει επιφέρει την αναγκαστική προσπάθεια για προσφορά περισσότερης αξίας στο καταναλωτικό κοινό (R. H. Garrison & E. W. Noreen, 2003).

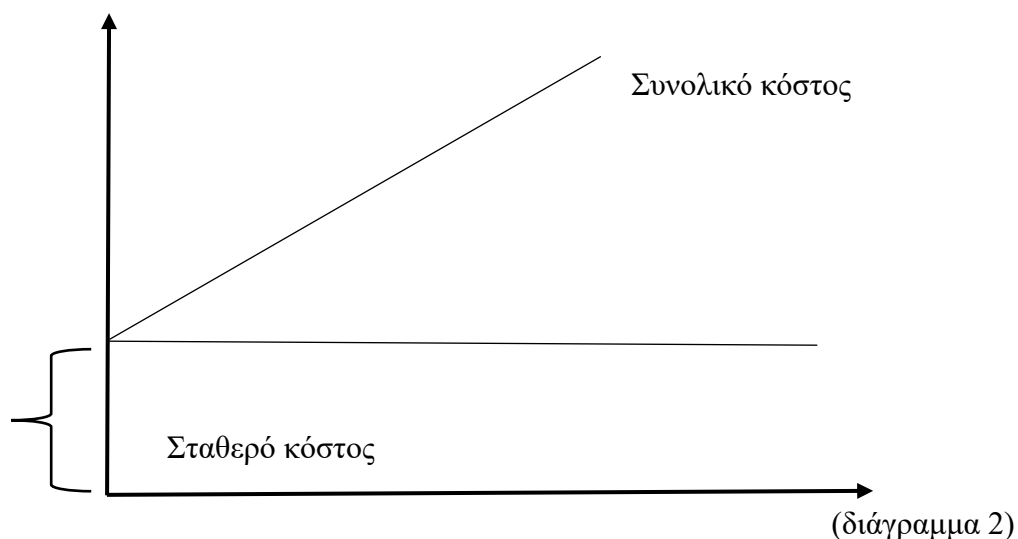
### **1.2.3 Μικτό κόστος**

Το μικτό κόστος ονομάζεται και ημιμεταβλητό κόστος καθώς εμπεριέχει παράλληλα τις ιδιότητες του μεταβλητού και του σταθερού κόστους. Με λίγα λόγια ένα τμήμα του έχει τα κύρια γνωρίσματα του μεταβλητού κόστους και το υπόλοιπο τμήμα τις ιδιότητες του σταθερού κόστους (Πομόνης Ν. 2004). Χαρακτηριστικό παράδειγμα μικτού κόστους είναι ο λογαριασμός της κινητής τηλεφωνίας όπου περιλαμβάνει το σταθερό κόστος (π.χ το πάγιο) και το μεταβλητό κόστος (σύμφωνα με τη δαπάνη).

### **1.2.4 Συνολικό Κόστος**

Το συνολικό κόστος ενός κέντρου κόστους εξάγεται ως το σύνολο των στοιχείων του μεταβλητού και του σταθερού κόστους που ενώνονται με το συγκεκριμένο κέντρο κόστους (Λυγγίτσος Α, 2012), (βλ. διάγραμμα 2).

Ανά μονάδα κόστος ονομάζεται το κόστος το οποίο αντιστοιχεί σε κάθε παραγόμενη μονάδα στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους (Κοντάκος Α., Μαργαρώνης Κ., Ζαρίφης Α. 2002).



Εδώ μπορούμε να δούμε ότι τόσο το ανά μονάδα σταθερό κόστος που απεικονίζεται στο διάγραμμα όσο και το συνολικό κόστος εμφανίζουν το χαρακτηριστικό να έχουν πτωτική τάση καθώς αυξάνεται η διεργασία της παραγωγής. Από την άλλη μεριά, το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος είναι αμετάβλητο όπως προκύπτει στο κάτωθεν παράδειγμα( Λυγγίτσος Α, 2012).

Έστω ένα αρτοποιείο έχει για τα μπισκότα που παράγει τα κόστη που διαφαίνονται στον πίνακα 1.

Ανάλυση σταθερού, μεταβλητού και συνολικού κόστους			
Παραγόμενες μονάδες (κιλά)	Σταθερό κόστος	Μεταβλητό κόστος	Συνολικό κόστος
1000	5000	2000	7000
2000	5000	4000	9000
3000	5000	6000	11000

(πίνακας 1)

Το ανά μονάδα κόστος ενός κιλού μπισκότα θα σχηματιστεί όπως παρακάτω

(πίνακας 2) :

Ανάλυση σταθερού, μεταβλητού και συνολικού κόστους ανά μονάδα			
Παραγόμενες μονάδες	Σταθερό κόστος	Μεταβλητό κόστος	Συνολικό κόστος
1000	5€	2€	7€
2000	2,5€	2€	4,5€
3000	1,67€	2€	3,67€

(πίνακας 2)

Γίνεται αντιληπτό από τον πίνακα ότι όσο αυξάνεται η παραγόμενη ποσότητα τόσο μειώνεται το σταθερό και κατ' επέκταση το συνολικό ανά μονάδα κόστος.

### 1.3 Διαχείριση κόστους

Στον σύγχρονο κόσμο, υπό το πρίσμα της ανταγωνιστικότητας επιτάσσεται η ανάγκη κάθε επιχειρηματική οντότητα να δώσει ιδιαίτερη έμφαση στο κόστος παραγωγής. Μέσα από την βιβλιογραφική ανασκόπηση, η επιστημονική κοινότητα κάνει φανερή τη σπουδαιότητα του υπολογισμού του κόστους και του ελέγχου του για τους οργανισμούς. Επομένως, κρίνεται απαραίτητη η χρήση στρατηγικών που θα συμβάλλουν στη διαχείριση του κόστους. Γενικότερα, η στρατηγική ενός επιχειρηματικού οργανισμού εμπεριέχει ένα γενικό σχέδιο που αποσαφηνίζονται οι τρόποι με τους οποίους μια εταιρεία θα καταφέρει να υλοποιήσει με επιτυχία τους στόχους της, έχοντας δεδομένο ως βασικό στόχο την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Wheelen and Hunger, 2012). Η στρατηγική έχει ως βασικό γνώμονα την εξέλιξη και τη βιωσιμότητα της επιχείρησης (Τηλικίδου, 2015). Με τον όρο στρατηγική διαχείριση κόστους κάνουμε λόγο για την χρησιμοποίηση δεδομένων στοχεύοντας στη δημιουργία και τον καθορισμό στρατηγικών οι οποίες θα ετοιμάσουν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε μακροχρόνια βάση, ο μακροχρόνιος ανταγωνιστικός χαρακτήρας επηρεάζεται κατά τη διεργασία λήψης αποφάσεων. Μέσα από αυτήν την προσέγγιση καθίσταται σημαντικός ο έλεγχος των στρατηγικών στοιχείων της απόφασης με σπουδαιότερα την μακροχρόνια μεγέθυνση και την επιβίωση. Έτσι, παρατηρούμε ότι η στρατηγική λήψη αποφάσεων σχετίζεται με την ικανότητα επιλογής μεταξύ καινοτόμων ιδεών και προτάσεων προκειμένου να μπορεί

μια εταιρεία να ενισχύσει και να αποκτήσει κύρος στον επιχειρηματικό κόσμο, προϋποθέτοντας την απόκτηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Hansen & Mowen, 2006).

### 1.3.1 Πλεονέκτημα κόστους

Τα νέα δεδομένα που διαμορφώνονται στην παγκόσμια αγορά δημιουργούν ένα κλίμα αντιλογίας σχετικά με τη σύνθεση και εξέλιξη της επιχειρηματικής στρατηγικής, με την οποία συμπορεύονταν οι επιχειρήσεις μέχρι πρόσφατα (Λιούκας, 2006). Οι τεχνολογικές μεταβολές σε συνδυασμό με τη διεθνή οικονομική συγχώνευση και ωρίμανση των αγορών οδηγούν τις επιχειρήσεις στην ρευστότητα και σε ένα διευρυμένο και μεγάλο ανταγωνισμό. Έτσι οι επιχειρήσεις βρίσκονται σε μια προσπάθεια δημιουργίας πλεονεκτήματος απέναντι στον ανταγωνισμό, που θα τους εξασφαλίσει μια ηγετική θέση στην αγορά.

Στο πλαίσιο ενός επιτυχημένου οργανισμού, ο έλεγχος του κόστους είναι μια διεργασία που τελείται υπό αέναη βελτίωση. Η διεξοδική ερμηνεία γύρω από τον έλεγχο του κόστους βρίσκεται υψηλά στο ερευνητικό ενδιαφέρον (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2015). Επίσης, αυτό συμβαίνει διότι ο έλεγχος του κόστους είναι ικανός να παρέχει και να διατηρεί το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μακροπρόθεσμα (Nagle & Holden, 2002).

Πριν προχωρούσε στην ανάλυση του όρου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, αξίζει να αναφερθούμε στο όρο «ανταγωνιστικότητα». Η ανταγωνιστικότητα, αφορά μια πολυσύνθετη έννοια και αποτελεί μία αέναη και πολυσχιδή διαδικασία, που διαμορφώνεται από διάφορους παράγοντες και χωρίζεται σε επιμέρους τομείς. Ο Αγαπητός, (2004) ορίζει την ανταγωνιστικότητα ως «μονάδα η οποία υπολογίζει το πόσο αντέχει η οικονομία στον διεθνή ανταγωνισμό ή ο ανταγωνισμός ενός προϊόντος που κατασκευάζεται στο έσω μιας χώρας απέναντι σε ένα ίδιο προϊόν, το οποίο φτιάχνεται στο εξωτερικό ή στο εσωτερικό». Από την άλλη ο Μπουραντάς, (2001), περιγράφει τον συγκεκριμένο όρο ως «τη σχετική δεξιότητα του εκάστοτε να κερδίσει αυτό το οποίο επιδιώκει να του αποδοθεί».

Ειδικότερα, το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα προκύπτει από ένα συνολικό των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών και των δεξιοτήτων που έχει μια επιχείρηση και που

της παρέχουν τη δυνατότητα να δημιουργεί μεγαλύτερη αξία σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις, εξασφαλίζοντας μεγάλες επιδόσεις στο πλαίσιο της ανταγωνιστικότητας (Wang, 2017). Στον αντίποδα, βρίσκεται η εκπλήρωση κοινής αξίας, τόσο για την εταιρεία όσο και για τα άμεσα ενδιαφερόμενα κοινωνικά υποκείμενα, η οποία φαίνεται ότι δεν είναι πάντοτε υλοποιήσιμη. Αυτό ίσως οφείλεται στο γεγονός ότι πολλές επιχειρηματικές μονάδες συνηθίζουν να χρησιμοποιούν παρωχημένες προσεγγίσεις για τη δημιουργία της αξίας δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στις οικονομικές επιδόσεις, μη υπολογίζοντας τις ανάγκες των πελατών και τις γενικότερες επιδράσεις που θα προσδιορίσουν με θετικό ή αρνητικό πρόσημο την μακροπρόθεσμη πορεία τους (Porter & Kramer, 2011).

Μέσα από τη σκοπιά των Porter and Siggelkow (2008) βοηθιόμαστε στο να καταλάβουμε τη δημιουργία και τη διατήρηση του βιώσιμου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Συγκεκριμένα, εντοπίζουν τις έννοιες της προσαρμογής και της συμπληρωματικότητας ανάμεσα στις επιχειρηματικές δραστηριότητες και εστιάζουν στον ενστερνισμό προτύπων των συνόλων βέλτιστων ενεργειών. Χρησιμοποιώντας αυτήν την προσέγγιση θέλουν να οδηγηθούμε στην κατανόηση του πλεονεκτήματος μιας ορισμένης διάπλασης μιας δραστηριότητας, η οποία μπορεί να φανεί χρήσιμη για όλες τις επιχειρήσεις του κλάδου ή αν επιθυμεί να χρησιμοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη εταιρεία θα πρέπει να ταιριάζει και με άλλες στρατηγικές ενέργειες που εφαρμόζονται και ακολουθούνται από τον οργανισμό.

Ένα ικανό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (Competitive advantage) που μπορεί να διατηρηθεί, διεκπεραιώνεται με τη σωστή διαχείριση των πόρων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Επιπλέον, όσο βιώσιμο είναι το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα τόσο εντείνεται η δυσκολία για τους ανταγωνιστές να το εξαφανίσουν. Τα ειδικά γνωρίσματα της επιχειρηματικής μονάδας, όπως η διαμόρφωση του κόστους, η επωνυμία, η ποιότητα των προσφορών προϊόντων, το δίκτυο διανομής, η πνευματική ιδιοκτησία και η εξυπηρέτηση των πελατών, της παρέχουν τη δυνατότητα να δημιουργεί πιο πολλές πωλήσεις σε συνάρτηση με τους υπόλοιπους ανταγωνιστές στον επιχειρηματικό κόσμο.

Αξίζει να σημειωθεί η μελέτη των Li et al.,(2006), λαμβάνοντας υπόψη ότι ο ανταγωνισμός είναι ανάμεσα στους προμηθευτές, η οποία επισημαίνει ότι η αποτελεσματική διαχείριση της αλυσίδας αξίας (supply chain management, SCM),

μπορεί ενδεχομένως να αποτελέσει μια αξιόλογη μέθοδος διασφάλισης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και εξασφάλισης καλύτερων επιδόσεων μιας εταιρείας. Τα πορίσματα της μελέτης έδειξαν ότι τα πιο υψηλά επίπεδα πρακτικής SCM, είναι δυνατόν να επιφέρουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και καλύτερη απόδοση στην οργάνωση, ενώ από την άλλη παρατηρήθηκε ότι το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα επηρεάζει θετικά την οργανωτική απόδοση. Σε γενικές γραμμές, γίνεται αντιληπτό ότι το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θα δημιουργήσει ένα επιχειρηματικός οργανισμός αποτελεί κομβικό σημείο για την αναπτυξιακή του πορεία, όπου θα την κάνει βιώσιμη και ανταγωνιστική μακροπρόθεσμα σε ένα διεθνές περιβάλλον.

### **1.3.2 Εσωτερική αποδοτικότητα κόστους – (Internal cost efficiencies)**

Οι πηγές του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε δύο κατηγορίες, τις εσωτερικές και τις εξωτερικές. Ειδικότερα, σε πρώτη φάση θα μιλήσουμε για την εσωτερική αποδοτικότητα κόστους. Ένας επιχειρηματικός οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιήσει προς όφελός του τις οικονομίες κλίμακας, μέσα από την αποδοτική οργάνωση των εσωτερικών του λειτουργιών. Συγκεκριμένα, η κλίμακα που αναφέραμε παραπάνω σχετίζεται με το μέγεθος του επιχειρηματικού οργανισμού το οποίο υπολογίζεται τόσο από την μακροχρόνια λειτουργία όσο και από την βιώσιμη ανάπτυξη. Από την παραγωγή μέχρι την εμπορία, την προώθηση και τη διανομή όσο η απόδοση αυξάνεται τόσο το κόστος μειώνεται. Παρακάτω θα παραθέσουμε τους λόγους για τις οικονομίες κλίμακας (Nagle & Holden, 2002).

- Ανθρώπινο δυναμικό με εξειδικευμένες γνώσεις. Ένας μεγάλος επιχειρηματικός οργανισμός μπορεί να προσλάβει εργαζόμενους οι οποίοι θα ασχολούνται με ζητήματα που χρειάζονται εξειδίκευση. Ως εκ τούτου, ισχυροποιούνται οι δεξιότητές τους και ελαχιστοποιείται ο χρόνος που θα χάνονταν από την αλλαγή ποικίλων ενεργειών (αύξηση παραγωγικότητας).
- Χαμηλότερο κόστος χρηματοδότησης. Οι μεγαλύτερες εταιρείες αξιολογούνται από τις χρηματοπιστωτικές αγορές για την αξιοπιστία τους και έχουν τη δυνατότητα να προσεγγίσουν κατάλληλα και ωφέλιμα ποσοστά δανεισμού. Ο βασικός λόγος που παρατηρείται να υπάρχει αυτή η ευνοϊκή στάση προκύπτει από την κατοχή μεγάλων



περιουσιακών στοιχείων που δύναται να ληφθούν υπόψιν ως ασφάλεια. Στην αντίθετη μεριά, οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις δεν έχουν αυτά τα προνόμια και έρχονται αντιμέτωπες με υψηλότερα επιτόκια (financial economies).

- Αποτελεσματικότερη διαφήμιση. Οι αλυσίδες των μεγάλων επιχειρηματικών οργανισμών έχουν ένα μεγάλο εύρος μέσων που μπορούν να αξιοποιηθούν καταλλήλως και να διαφημιστούν με αποτελεσματικό τρόπο. Για παράδειγμα, η διαφήμιση μπορεί να υλοποιηθεί με μέσα μαζικής επικοινωνίας ή εθνικής εμβέλειας, με την προϋπόθεση να μην περιορίζεται η πελατεία σε τοπικό επίπεδο. Δευτερευόντως, ο επιμερισμός των διαφημιστικών εξόδων εφαρμόζεται σε μεγάλο εύρος πωλήσεων και το κόστος είναι μικρότερο λόγω της μεγάλης κλίμακας των εργασιών τους. Σε αντίθετη περίπτωση το μέσο κόστος της διαφήμισης ακολουθεί αυξητική τάση.
- Μαζική αγορά (bulky buying). Στις επιχειρήσεις των σούπερ-μάρκετ μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς όφελός τους οι οικονομίες κλίμακας. Αυτό διότι έχουν την δυνατότητα να υλοποιούν σε πολύ μεγάλες ποσότητες αγορές εμπορευμάτων και να πετυχαίνουν ελάττωση του μέσου κόστους. Για παράδειγμα, σε μια μεταφορά-παραλαβή 1.000 συσκευασιών γιαουρτιού το μέσο κόστος μεταφοράς ελαχιστοποιείται σε σχέση με το κόστος που θα προέκυπτε από την αγορά 100 συσκευασιών.

Σε γενικές γραμμές, το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα από εσωτερικές πηγές σχετίζεται κυρίως στη δημιουργικότητα και τις πρωτότυπες ενέργειες που κάποιοι επιχειρηματικοί οργανισμοί μπορούν να υποστηρίξουν και να εισάγουν νέα προϊόντα, όπως και να φτιάχνουν νέες αγορές στόχους. Με δεδομένες τις υπάρχουσες συνθήκες, η διαφοροποίηση είναι τέτοια, η οποία αναδεικνύεται να μπορεί να μεταβάλλει το ανταγωνιστικό πλαίσιο μέσα στο οποίο κινείται η συνολική αγορά.

### **1.3.3. Εξωτερική αποδοτικότητα κόστους – (External cost efficiencies)**

Με την εξωτερική αποδοτικότητα κόστους, ένας οργανισμός μπορεί να αρχίζει να κατέχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσω της προσεκτικής επιλογής και

διαχείρισης των εξωτερικών σχέσεων με τους προμηθευτές του. Με γνώμονα αυτά τα στοιχεία, αυτό δύναται να υλοποιηθεί αν χρησιμοποιήσει τις οικονομίες ενσωμάτωσης. Πολλοί επιχειρηματικοί οργανισμοί ανάμεσά τους και οι αλυσίδες των σούπερ-μάρκετ, αυξάνουν υποστηρικτικές υποδομές, στοχεύοντας στο να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στα λειτουργικά κόστη. Κύριο γνώρισμα, αποτελεί η εποικοδομητική συνεργασία με τους εξωτερικούς διανομείς και αυτό διότι η καλύτερη διανομή στη μεταφορά εμπορευμάτων επιφέρει σημαντική μείωση στο κόστος των αποθεμάτων (Nagle & Holden, 2002, σελ. 317). Στη δεύτερη κατηγορία, το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μπορεί να γίνει αντιληπτό μέσα από τις διαφοροποιήσεις στη ζήτηση του προϊόντος και τις προτιμήσεις των καταναλωτών, από τις ενδεχόμενες ελλείψεις που μπορούν να προκύψουν στην αγορά, από τις αλλαγές στην τεχνολογία παραγωγής και τέλος από τις μεταβολές στις τιμές των προϊόντων στον κόσμο της αγοράς. Στην περίπτωση αυτή, μερικοί επιχειρηματικοί οργανισμοί εκμεταλλεύονται σε γρήγορο χρονικό διάστημα τις δυνατότητες που παρουσιάζονται στο εξωτερικό περιβάλλον και τις μεταβάλλουν σε προσωπικές τους δυνάμεις (responsiveness to change). Ωστόσο, θεωρείται αναγκαίο οι εταιρείες να συνειδητοποιούν όχι μόνο τις νέες αυτές ευκαιρίες που αναδύονται αλλά και να τις αξιοποιούν γρήγορα και ευέλικτα προς όφελος τους.

Αναλυτικότερα, αξίζει να επισημάνουμε ότι και οι δύο κατηγορίες συμβιώνουν και δεν είναι ανεξάρτητες η μία με την άλλη. Αυτό διότι, η δημιουργία καινούργιων διαφοροποιημένων προϊόντων χρειάζεται δύο σημαντικά χαρακτηριστικά. Ειδικά, προϋποθέτουν τη γνώση της εξωτερική αγοράς καθώς και τις εσωτερικές ικανότητες, οι οποίες μετουσιώνονται σε δραστηριότητες της λειτουργίας της έρευνας και ανάπτυξης, που κατασκευάζουν νέα προϊόντα, τα οποία συμπληρώνουν τις ανάγκες που υπάρχουν ή τις νέες που ενδεχομένως αναδύονται.

#### **1.3.4. Αξία πελάτη - (Customer value)**

Επιπρόσθετα, αξίζει να υπογραμμιστεί ότι με τον όρο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα εννοούμε την δυνατότητα να παρέχει μια επιχειρηματική μονάδα την βέλτιστη αξία στο πελάτη σε αντίθεση με την εταιρεία "ανταγωνιστή". Σημαντική είναι η ειδοποιός διαφορά, στην αξία του πελάτη, η οποία έγκειται ανάμεσα στο τι παραλαμβάνει ο πελάτης και στο τι παρέχει. Για παράδειγμα αναφέροντας την περίπτωση των σούπερ-μάρκετ θα λέγαμε ότι τα παραπάνω αφορούν τα χρήματα αλλά

και τον χρόνο που δαπανά το καταναλωτικό κοινό για τις αγορές του. Παρόλα αυτά, εκείνο το οποίο δέχεται είναι μεγαλύτερο σε συνάρτηση με το κύριο επίπεδο απόδοσης του προϊόντος και ορίζεται ως «συνολικό προϊόν». Συγκεκριμένα, το «συνολικό προϊόν» απαρτίζεται από ένα σύνολο με μεγάλο εύρος υλικών και άυλων (υπηρεσιών που διατίθενται) ωφελειών που δέχεται ο καταναλωτής από την αγορά από το εκάστοτε κατάστημα (Hansen & Mowen, 2006, σελ. 486).

Πώς μπορεί όμως να επιτευχθεί η δημιουργία αξίας στον πελάτη; Γεννάται ένα εύλογο ερώτημα το οποίο καλούμαστε να απαντήσουμε. Στο σημείο αυτό να πούμε ότι μπορεί να πραγματοποιηθεί αυτό μέσα από τη στρατηγική της διαφοροποίησης (differentiation). Ειδικότερα, στην περίπτωση αλυσίδας των σούπερ-μάρκετ, η συγκεκριμένη στρατηγική στοχεύει στο να μεγαλώσει την προσφερόμενη αξία στον πελάτη, αυξάνοντας έτσι τις απολαβές του καταναλωτή (Porter, 1980). Με αυτό τον τρόπο αποκτά η αλυσίδα για παράδειγμα σούπερ-μάρκετ ένα αβαντάζ και ανταγωνιστικό πλεονέκτημα καθώς παρέχει στον καταναλωτή κάτι το οποίο αδυνατούν να παρέχουν οι ανταγωνιστές. Συνοπτικά, το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε μια επιχείρηση αναπτύσσεται όταν το καταναλωτικό κοινό εντοπίσει ως σημαντικές τις μεταβολές και η αξία που προστίθεται στον πελάτη ξεπερνά το κόστος παροχής της διαφοροποίησης από την μεριά του επιχειρηματικού οργανισμού (Hansen & Mowen, 2006).

## **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>. – Εισαγωγή στην Κοστολόγηση.**

### **2.1 Ορισμός, σημασία και σκοπός κοστολόγησης.**

Ως κοστολόγηση ορίζουμε τις συνολικές εργασίες που έχουν ως σκοπό να κατανεύμουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να διαχωρίσουν τα έξοδα τα οποία πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή ενός προϊόντος, το κόστος μιας υπηρεσίας και το κόστος όπου χρειάζεται ένας οργανισμός για να λειτουργεί. Επομένως, καταλαβαίνουμε ότι η κοστολόγηση αποτελείται από ένα σύστημα συγκέντρωσης πληροφοριών για τις δαπάνες που χρειάζονται ώστε μια υπηρεσία ή ένα προϊόν να φτάσει στον καταναλωτή. Όσοι περισσότερες είναι οι πληροφορίες για τα κόστη όπου συλλέγονται, τόσο πιο αποδοτικό θα είναι το σύστημα της κοστολόγησης για την επιχείρηση. Παρόλο αυτά το σύστημα κοστολόγησης μπορεί να διαφέρει από εταιρεία σε εταιρεία ακόμα και αν παράγουν ακριβώς τα ίδια προϊόντα ή προσφέρουν τις ίδιες υπηρεσίες. Αυτό οφείλεται στο γεγονός, ότι κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί διαφορετικά μηχανήματα, τεχνικές και πρώτες ύλες για την παραγωγή ενός προϊόντος καθώς επίσης και στην πληροφόρηση που τα εκάστοτε στελέχη θέλουν να λαμβάνουν. Επομένως, καθίσταται αναγκαίο το σύστημα κοστολόγησης κάθε επιχείρησης να διαφοροποιείται ανάλογα με τις συνθήκες λειτουργίας της (Βενιέρης et al., 2005).

Μέσω της κοστολόγησης, η οποία συνεργάζεται με την Χρηματοοικονομική και τη Διοικητική λογιστική, παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα κόστη της επιχείρησης στη διοίκηση ώστε να τους οδηγήσει στη σωστή λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες όπου παρέχονται στη διοίκηση οδηγούν:

- Στην απαρίθμηση των αποθεμάτων.
- Στον προσδιορισμό, τον υπολογισμό και την μεθοδική καταγραφή του κόστους παραγωγής των προϊόντων και των υπηρεσιών.
- Την εκτιμώμενη απόδοση της εταιρείας.
- Στην βοήθεια λήψης αποφάσεων για την στρατηγική της επιχείρησης και την λειτουργία της.

Οι πληροφορίες σχετικά με το κόστος των προϊόντων βοηθούν τη διοίκηση της εταιρείας να λάβει ορθολογικές αποφάσεις σχετικά με το ποιο προϊόν είναι επικερδές και ποιο όχι. Επομένως, αντιλαμβανόμαστε ότι η κοστολόγηση έχει σημαντικό ρόλο

στην επιβίωση της εταιρείας. Μπορεί να αποτρέψει την επιχείρηση από άσκοπες δαπάνες και να αξιολογήσει αν είναι σωστό να παράγει ένα ζημιολόγο προϊόν.

Επομένως, ένας οργανισμός είναι απαραίτητο να γνωρίζει τα κόστη των ήδη παραγόμενων προϊόντων της και των υπηρεσιών της ώστε να τα βελτιώσει, καθώς επίσης και να αναπτύξει νέες τεχνικές εξοικονόμησης των πόρων της. Μέσω των πληροφοριών όπου λαμβάνει από την κοστολόγηση μπορεί να αυξήσει τις τιμές, να αλλάξει τις προσφορές της, να αναπτύξει τους τρόπους προώθησης των προϊόντων και υπηρεσιών της με αποτέλεσμα να αυξήσει τα κέρδη της.(Blocher, Chen, Lin, 2002).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τους Horngren, Datar & Rajan (2012) επισημαίνεται ότι «Η Λογιστική κόστους μετρά, εξετάζει λεπτομερώς και παρουσιάζει τόσο χρηματοοικονομικά όσο και μη, δεδομένα συναφή με το κόστος απόκτησης ή αξιοποίησης των διαθέσιμων πόρων σε μια επιχειρηματική μονάδα. Αναλυτικότερα, αξίζει να αναφερθεί το συγκεκριμένο παράδειγμα. Ας υποθέσουμε ότι ο υπολογισμός κόστους ενός προϊόντος συνιστά σημαντική λειτουργία της λογιστικής κόστους, διευκολύνοντας τις ανάγκες αποτίμησης των αποθεμάτων όπως και τις ανάγκες λήψης αποφάσεων από τη σκοπιά της Διοικητικής Λογιστικής». Πολλές φορές παρατηρείται ότι οι συγκεκριμένες αποφάσεις έχουν να κάνουν με τη μέθοδο που τιμολογούνται τα προϊόντα και με το τρόπο προώθησης αυτών στην αγορά. Επιπρόσθετα, αξίζει να ληφθεί υπόψη και η σύγχρονη εκδοχή που παρουσιάζει η λογιστική κόστους. Σύμφωνα με την οποία η συστηματική συγκέντρωση πληροφοριών σχετικές με το κόστος είναι συνάρτηση των διοικητικών αποφάσεων που παίρνονται. Συνεπώς γίνεται αντιληπτό ότι η διάκριση ανάμεσα στη διοικητική λογιστική και την λογιστική κόστους δεν είναι πάντα ευδιάκριτη, εμφανίζοντας μια κοινή πεποίθηση όσον αφορά το γενικότερο πλαίσιο ενδιαφέροντος που τις περικλείει.

Επίσης, μπορούμε να ορίσουμε την κοστολόγηση ως η τεχνική και η διεργασία προσδιορισμού κόστους. Έπειτα από την βιβλιογραφική ανασκόπηση, έρευνες εκφράζουν τη σύνδεση της έννοιας της κοστολόγησης σε συνάρτηση με τον κλάδο της «Λογιστικής Κόστους». Με βάση τον Wheldon (1970), η κοστολόγηση περιέχει τις διαπιστώσεις που προέρχονται από τα τμήματα εξυπηρέτησης, από τις εκάστοτε παραγγελίες, εργασία και συμβάσεις και εργάζεται πάνω στο κόστος παραγωγής, διανομής και πώλησης.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ότι ένα ικανό σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να απαρτίζεται από συγκεκριμένα χαρακτηριστικά (The Institute of Cost Accountants of India, 2012): Συγκεκριμένα, κάθε επιχειρηματική μονάδα θα πρέπει να υιοθετεί ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο είναι ικανό και σύμφωνο τόσο με την υπόσταση και το μέγεθος των εκάστοτε οργανισμών όσο και με τις ανάγκες πληροφόρησης που προκύπτουν. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να δομείται με τρόπο ωφέλιμο για την κάθε επιχειρηματική μονάδα, γεγονός που προϋποθέτει ότι τα κέρδη που θα απορρέουν από αυτό θα είναι περισσότερα σε σχέση με το κόστος λειτουργίας του. Επομένως, αυτό επιδεικνύει τη σημαντικότητα της προσοχής στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να διασφαλίζεται η ορθή καταγραφή υλικών στο σύστημα, τα συνολικά έξοδα, το εργατικό δυναμικό, η σωστή ταξινόμηση τόσο κατά τη διάρκεια της καταγραφής όσο και κατά τη διάρκεια της ίδιας της συναλλαγής. Κρίνεται σημαντικό, η φάση προετοιμασίας και σχεδιασμού ενός συστήματος κοστολόγησης καθώς θα πρέπει να επισημανθούν και να καθοριστούν τόσο οι ανάγκες όσο και οι στόχοι του συστήματος. Καθώς αναγκαία προϋπόθεση ενός ικανού συστήματος κοστολόγησης είναι η εξασφάλιση ότι ο τελικός στόχος του ακριβούς προσδιορισμού του κόστους που τέθηκε θα πραγματοποιηθεί

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να βοηθήσει την επιχείρηση στον αποτελεσματικό της έλεγχο, στη διοίκηση και διαχείριση του κόστους της. Επίσης, βοηθάει τα στελέχη της επιχείρησης να κατανοήσουν την σημαντικότητα του κόστους για την ευημερία της εταιρείας και να αυξήσει την κοστολογική τους ευαισθησία.

Συνεπώς, η κοστολόγηση προσδιορίζει τα κόστη παραγωγής ή των υπηρεσιών, υπολογίζει, αναλύει και αναφέρει τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες αναφορικά με το κόστος απόκτησης και χρησιμοποίησης των διάφορων πόρων της εταιρείας (Horngren, Froster, Datar, 2000).

## **2.2 Προϋποθέσεις σωστού και αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.**

Κάθε επιχείρηση ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο ανήκει και τις ανάγκες της μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο είναι προσαρμοσμένο πάνω της. Πολύ μεγάλη σημασία έχει το πόσο καλά σχεδιασμένο είναι αυτό το σύστημα. Μία επιχείρηση η οποία έχει αναπτύξει ένα σύστημα κοστολόγησης κατάλληλο για την επίτευξη των στόχων της διαθέτει ένα εργαλείο το οποίο μπορεί να βοηθήσει την διοίκηση της στην λήψη αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής

απόδοσής τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την καλύτερη κατανόηση των αιτιών του κόστους τους και τέλος, ένα εργαλείο με το οποίο μπορεί να χαράξει την στρατηγική της και να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις του ανταγωνισμού. Ένα αποδοτικό και σωστό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να βοηθήσει τον οργανισμό τόσο στον τομέα εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στο τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Σύμφωνα με το Βενιέρη (1986) ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι:

1. **Η Δομή του κοστολογικού συστήματος.** Το σύστημα κοστολόγησης κάθε επιχείρησης θα πρέπει να ταιριάζει με τη δομή της. Με την πάροδο του χρόνου οι αλλαγές στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες, επομένως το σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να προσαρμόζεται στις αλλαγές και όχι να τις περιορίζει.
2. **Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης.** Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι βασισμένο πάνω στα χαρακτηριστικά της επιχείρησης. Γι' αυτόν τον λόγο θα πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια οι ιδιαιτερότητες της επιχείρησης.
3. **Συνεργασία μεταξύ των τμημάτων.** Για την σωστή λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης θα πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ του τμήματος κοστολόγησης και του τμήματος που του παρέχει τα πρωτογενή στοιχεία.
4. **Βαθμός Ανάλυσης.** Ο Βαθμός ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φτάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες και να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης της διοίκησης. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές πληροφορίες απαιτεί εργασία και το κόστος της ίσως κάνει το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει.

Σύμφωνα με τον Horngren (2002) ο σχεδιαστής του συστήματος κοστολόγησης θα πρέπει να μπορεί να απαντήσει σε ερωτήσεις όπως, ποιος κατέχει την πληροφορία, πώς θα γίνει η μεταφορά της πληροφορίας και πόσο έγκαιρη είναι η μεταφορά της. Η πληροφορία και οι μηχανισμοί μεταφοράς της έχουν σημαντικό ρόλο στο σχηματισμό του συστήματος. Σαφέστατα υπάρχουν οι ανώτεροι στόχοι και οι προσπάθειες της

διοίκησης να τους υλοποιήσει. Υπάρχει και αξιολόγηση της προσπάθειας και ανάλογα με την επίτευξη των στόχων υπάρχουν και επιβραβεύσεις. Το σημαντικότερο κομμάτι σε όλο το σύστημα κοστολόγησης είναι το πως αντλείται η πληροφορία, πόσο αξιόλογη είναι και το βασικότερο πόσο ακριβής είναι. Επομένως, η πληροφόρηση σε ένα σύστημα κοστολόγησης βοηθάει ώστε να αποφασιστεί η πιο αποδοτική κατανομή των πηγών καθώς και στις αξιολογήσεις απόδοσης.

Ο Kaplan (1988) αναφέρει πως ένα σωστό σύστημα κοστολόγησης προϊόντος πρέπει να παράγει εκτιμήσεις κόστους που περιλαμβάνουν τα έξοδα που προκύπτουν σε σχέση με το προϊόν καθ' όλη την αλυσίδα αξίας. Η θεωρία προτείνει τους παράγοντες, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν τη σχεδίαση σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους και είναι οι ακόλουθοι:

- Ο βαθμός του ανταγωνισμού.
- Η ποικιλία των προϊόντων.
- Ο αριθμός των προϊόντων όπου παράγονται.
- Το ποσοστό των γενικών εξόδων που δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα προϊόντα.

Συμπερασματικά, τα νέα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να προσφέρουν πληροφορίες για όλα τα στοιχεία της αλυσίδας αξίας, τόσο εντός της επιχείρησης στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, σχεδιασμού, παραγωγής, μάρκετινγκ, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών μετά την πώληση, όσο και εκτός της επιχείρησης, όπως είναι οι προμηθευτές και οι πελάτες. Η γενική τάση που υπάρχει στα συστήματα κοστολόγησης είναι πως ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης θα πρέπει να συνδυάζει τη διοίκηση κόστους, τη σύγχρονη τεχνολογία καθώς και το οργανωσιακό περιβάλλον. Οι συνεχόμενες αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον έχουν φέρει στην επιφάνεια τα θέματα της λογιστικής κόστους ή όπως θα λέγαμε σήμερα διοίκησης κόστους. Κάποιοι παράγοντες συνεχίζουν να κάνουν τη διοίκηση κόστους έναν σημαντικό παράγοντα στη διαχείριση και τη διοίκηση των επιχειρήσεων. Τέτοιοι παράγοντες είναι και η χαμηλότερη απορρόφηση της αγοράς σε προϊόντα των οποίων η τιμή αυξάνει, η αυξανόμενη αλλαγή στα προϊόντα, η αλλαγή στις διαδικασίες, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και εσωτερικά και εξωτερικά καθώς και οι γρήγορες αλλαγές στην τεχνολογία των προϊόντων, η οποία οδηγεί σε μικρότερους κύκλους ζωής (VanDerbeck, 2010).



## 2.3 Σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα - Activity Based Costing (A.B.C).

Τα τελευταία χρόνια στον επιχειρηματικό κόσμο έχουν υπάρξει τεράστιες αλλαγές λόγω της αύξησης της παγκόσμιας ανταγωνιστικότητας και την ζήτηση από το καταναλωτικό κοινό για περισσότερα προϊόντα σε χαμηλότερο κόστος. Η συνεχής ανάπτυξη της τεχνολογίας έχει οδηγήσει στην αυτοματοποίηση της παραγωγικής διαδικασίας και στην ανάπτυξη καινούριων συστημάτων πληροφόρησης με αποτέλεσμα να επηρεαστούν πολλά τμήματα μιας επιχείρησης. Οι επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια σταμάτησαν να ανταγωνίζονται μόνο σε τοπικό επίπεδο και πλέον ανταγωνίζονται σε παγκόσμιο επίπεδο. Λόγω της παγκοσμιοποίησης οι εταιρείες αναγκάζονται πλέον να χρησιμοποιήσουν πιο εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα (Almeida & Cunha, 2017).

Αρκετά περίπλοκο και κρίσιμο για μια επιχείρηση είναι να διαλέξει την καταλληλότερη μέθοδο κοστολόγησης. Μια λανθασμένη μέθοδος κοστολόγησης μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένο διαμερισμό εξόδων. Έτσι μία επιχείρηση που έχει εσφαλμένα στοιχεία του βιομηχανικού της κόστους μπορεί να οδηγηθεί σε λήψη λανθασμένων διοικητικών αποφάσεων (Hughes & Gjerde, 2003).

Λόγω των ελλείψεων που παρουσίαζαν τα κλασικά συστήματα κοστολόγησης αναπτύχθηκε το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα γνωστό και ως “Activity Based Costing A.B.C.” ως εναλλακτική των κλασικών μεθόδων κοστολόγησης και έχει προσχωρήσει στις περισσότερες επιχειρήσεις. Μέσω του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα συλλέγονται πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τη διοίκηση της επιχείρησης να λάβει στρατηγικές αποφάσεις που μπορούν να επηρεάσουν τα σταθερά της κόστη (Garrison & Noreen, 2003).

### 2.3.1 Βασικές έννοιες που χαρακτηρίζουν ένα σύστημα A.B.C και Ορισμός.

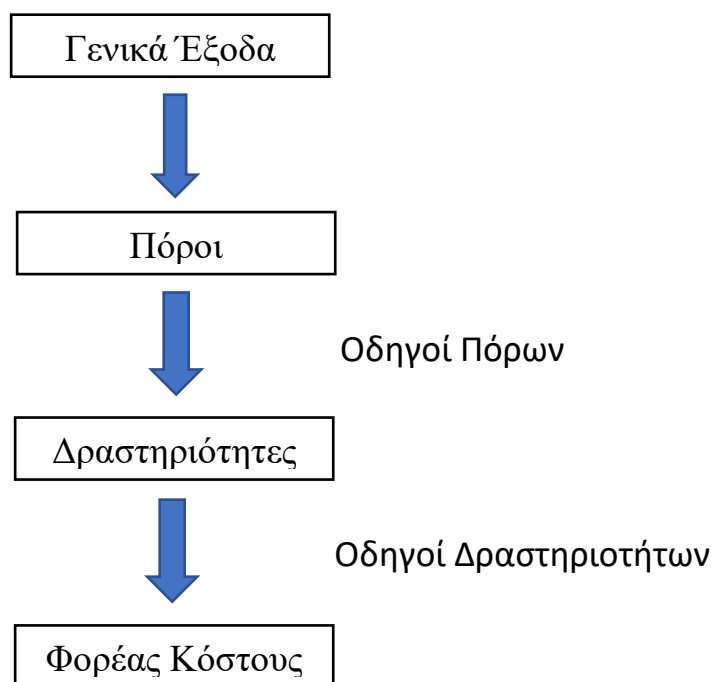
Οι βασικές έννοιες που χαρακτηρίζουν ένα σύστημα κοστολόγησης είναι οι εξής:

- **Πόροι (resources):** Ως πόροι χαρακτηρίζονται όλα τα διαθέσιμα μέσα, τα οποία έχει μια επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για τη διεκπεραίωση των δραστηριοτήτων της. Αναλυτικότερα, ως πόροι για μια επιχείρηση

χαρακτηρίζονται οι πρώτες ύλες, τα κτίρια, τα μηχανήματα, το προσωπικό κλπ (Hashim, 2013).

- **Δραστηριότητα (activity):** Ως δραστηριότητα ορίζονται οι ενέργειες οι οποίες πραγματοποιούνται και καταναλώνουν τους πόρους της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να δημιουργείται κόστος για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας (Dhuheha & Al-Riami, 2017). Οι δραστηριότητες είναι μετρήσιμες μονάδες έργου και μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης. Παραδείγματος χάρη σε ένα Super Market μπορούν να χαρακτηριστούν ως δραστηριότητες η παραλαβή των εμπορευμάτων και ο ποιοτικός τους έλεγχος, η εξυπηρέτηση των πελατών, η επικοινωνία με προμηθευτές κλπ (Κέχρας, 2009).
- **Φορέας κόστους (Cost object):** Ως « φορέας κόστους» μιας επιχείρησης ορίζεται συνήθως ένα προϊόν ή ένα τμήμα στο οποίο συσσωρεύεται το κόστος. Επομένως, φορέας κόστους μιας εμπορικής επιχείρησης είναι τα προϊόντα τα οποία εμπορεύεται (Bragg, 2018). .
- **Οδηγοί κόστους(cost drivers):** Ως οδηγό κόστους ορίζουμε οποιαδήποτε συνιστώσα δημιουργεί μεταβολή του κόστους μιας δραστηριότητας. Παραδείγματος χάρη, ο οδηγός κατανομής κόστους της αγοράς εμπορευμάτων είναι ο αριθμός παραγγελιών, δηλαδή όσες περισσότερες είναι οι παραγγελίες τόσο περισσότερα εμπορεύματα χρειάζονται να αγοραστούν με αποτέλεσμα να αυξάνεται το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας (Καζαντζής & Σώρρος, 2012).

Οι οδηγοί κόστους μπορούν να χωριστούν σε οδηγούς πόρων (resources drivers) και οδηγούς δραστηριοτήτων (activity driver). Οι οδηγοί πόρων αποτελούν τη βάση για την εύρεση πόρων στις δραστηριότητες και ορίζονται ως ένα μέτρο της ποσότητας του πόρου που καταναλώνεται από μια δραστηριότητα. Οι οδηγοί των δραστηριοτήτων απαρτίζουν τους συνδετικούς κρίκους μεταξύ του κόστους δραστηριοτήτων και φορέων του κόστους (Kumar & Mahto, 2013). Το Σχήμα που ακολουθεί δείχνει την ανάθεση του κόστους σε ένα σύστημα Κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (A.B.C):



Πηγή: Cooper & Kaplan (1991).

Σύμφωνα με τον B. Turney (1997) το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι μια διαδικασία μέτρησης κόστους και της απόδοσης δραστηριοτήτων και των φορέων του κόστους. Η ABC μοιράζει το κόστος σε δραστηριότητες που βασίζονται στην χρησιμοποίηση των πόρων και έπειτα μοιράζει το κόστος σε φορείς κόστους που βασίζονται στην χρήση των δραστηριοτήτων αυτών. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων στοχεύει στην πληροφόρηση για το πραγματικό κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας καθώς και στις διαδικασίες που πρέπει να γίνουν ώστε να πραγματοποιηθεί. Μέσω των πληροφοριών όπου παρέχει στη διοίκηση της εταιρείας βοηθάει στον εντοπισμό των προβλημάτων και δίνει λύσεις στην αντιμετώπιση τους.

Επίσης ο Horngren, Datar και Foster (2006) όρισαν το Σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ως μια «κοστολογική προσέγγιση που επικεντρώνεται στις μεμονωμένες δραστηριότητες ως τους θεμελιώδεις φορείς του κόστους. Χρησιμοποιεί το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων ως βάση για την κατανομή κόστους σε άλλα αντικείμενα – φορείς κόστους όπως προϊόντα ή υπηρεσίες».

Τέλος θα πρέπει να αναφερθεί και ο ορισμός της ABC όπως διαμορφώθηκε από τους Καραγιώργος και Πετρίδης (2015). Χαρακτηριστικά αναφέρουν ότι «η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητες είναι η μέθοδος, η οποία κατηγοριοποιεί όλα τα

άμεσα κόστη κατά δραστηριότητα, μερίζει τα έμμεσα σε αυτές τις δραστηριότητες και καθορίζει τα κόστη δραστηριότητας σε προϊόντα, χρησιμοποιώντας έναν οδηγό κόστους που σχετίζεται με την έννοια του κόστους».

### **2.3.2 Βασικές αρχές της A.B.C.**

Η βασική αρχή η οποία χαρακτηρίζει την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι ότι όλες οι δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούνται στην επιχείρηση υπάρχουν για να υποστηρίξουν τη παραγωγική διαδικασία ώστε να φτάσει το τελικό προϊόν ή υπηρεσία στον πελάτη. Άρα καταλαβαίνουμε ότι το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων θα πρέπει να θεωρείται και κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας (Γκίνογλου & Σταυριανιδης, 2014).

Πολλοί οικονομολόγοι θεωρούν την ABC περίπλοκη, διότι υποστηρίζουν ότι περιέχει πολλούς επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα, η κοστολόγηση Βάσει δραστηριοτήτων βασίζεται σε λίγες και ευνόητες αρχές (Καζαντζής & Σώρρος, 2012, σελ. 467):

**1<sup>η</sup> Αρχή :** Όλες οι δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούνται σε έναν οργανισμό καταναλώνουν πόρους. Μια δραστηριότητα όσο περισσότερο επαναλαμβάνεται, είτε είναι χρήσιμη είτε όχι, τόσο περισσότερους πόρους καταναλώνει.

**2<sup>η</sup> Αρχή:** Η υλοποίηση κάθε δραστηριότητας σε μια επιχείρηση οφείλεται σε μια ορισμένη αιτία ή έναν σκοπό. Όταν η επιχείρηση είναι καλά οργανωμένη κάθε δραστηριότητα συνδέεται άμεσα με τους φορείς κόστους. Παρόλα αυτά, πολύ συχνά παρατηρείται ότι ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού δεν συνδέεται άμεσα με τους φορείς κόστους αλλά με ένα κέντρο κόστους, δηλαδή ένα τμήμα της επιχείρησης.

**3<sup>η</sup> Αρχή:** Οι κλασικές μέθοδοι κοστολόγησης κατανέμουν τα έξοδα της επιχείρησης στους φορείς κόστους χρησιμοποιώντας ως βάσεις επιμερισμού τον όγκο ή την αξία των πωλήσεων. Η κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων συνυπολογίζει τις αιτίες κόστους κατανέμοντας τα έξοδα της επιχείρησης στους φορείς κόστους με γνώμονα το κόστος που πραγματικά χρησιμοποιήθηκε για κάθε φορέα. Επομένως αποτελεί μια συστηματική μέθοδο αιτίου και αιτιατού.

### 2.3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του συστήματος A.B.C.

Η κοστολόγηση Βάσει δραστηριοτήτων είναι αρκετά χρήσιμη και εφαρμόζεται από αρκετές επιχειρήσεις λόγω των πλεονεκτημάτων της. Ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της είναι η μέτρηση του κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας, η οποία τελεσφορεί με μεγαλύτερη ακρίβεια. Με την ακριβή μέτρηση του κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας βοηθάει τη Διοίκηση της επιχείρησης να παίρνει τις βέλτιστες αποφάσεις σχετικά με την τιμολόγηση και το μείγμα των προϊόντων ή των υπηρεσιών που πουλάει. Επίσης, η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίσει τη σχετική κερδοφορία των προϊόντων, να κατανοήσει τους οδηγούς κόστους καθώς και να λαμβάνει αποφάσεις για τη διαδικασία του προϋπολογισμού κεφαλαίου καθώς και να αξιολογεί εύκολα τις επενδύσεις σε νέες τεχνολογίες (Reyhanoglu, 2004)..

Ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων είναι ότι οι διαχειριστές της επιχείρησης μπορούν να διαλέγουν τον τρόπο λειτουργίας των τμημάτων της επιχείρησης ανά προϊόν ή ομάδα προϊόντων, ανά πελάτη ή ανά ομάδα πελατών, με αποτέλεσμα να σχηματίζεται μια εικόνα σχετικά με την οργάνωση και τη διοίκηση των τμημάτων της επιχείρησης. Με την ανάλυση της ABC διευκρινίζονται οι δραστηριότητες του κάθε τμήματος και πώς αυτές οι δραστηριότητες σχετίζονται με την παραγωγή των εσόδων και την κατανάλωση των πόρων. Επομένως, τα διευθυντικά στελέχη γνωρίζουν σε ποια τμήματα της επιχείρησης πρέπει να επικεντρωθεί το ενδιαφέρον τους ώστε να αναλάβουν δράσεις που θα οδηγήσουν σε κέρδη (Jeyaraj, 2015).

Επιπλέον, σύμφωνα με τον Soekardan (2016) το σύστημα κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να προσφέρει πολλά πλεονεκτήματα στην επιχείρηση σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους. Αναλυτικότερα:

1. Το σύστημα ABC επικεντρώνει την προσοχή του στην συμπεριφορά του κόστους και βοηθάει στη μείωση του και στην αποτίμηση της δραστηριότητας χωρίς προστιθέμενη αξία.
2. Το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι πιο ρεαλιστικό.
3. Μπορεί να ανιχνευθεί ένα μεγάλο μέρος των εξόδων τα οποία πραγματοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος.
4. Το σύστημα ABC αναγνωρίζει την πολυπλοκότητα της ποικιλομορφίας των παραγόμενων προϊόντων, χρησιμοποιώντας πολλαπλούς οδηγούς κόστους,

πολλοί από τους οποίους είναι βασισμένοι σε συναλλαγές αντί στον όγκο των προϊόντων.

5. Το σύστημα ABC παρέχει μια αξιόπιστη ένδειξη του μακροπρόθεσμου μεταβλητού κόστους του προϊόντος που σχετίζεται άμεσα με τη στρατηγική λήψη αποφάσεων.
6. Το σύστημα ABC είναι αρκετά ευέλικτο για να διερευνήσει το κόστος της διαδικασίας, τον πελάτη, την περιοχή αρμοδιοτήτων της Διοίκησης και προφανώς το κόστος του προϊόντος.

Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι εκτός από τα πλεονεκτήματα τα οποία αναφέρθηκαν παραπάνω, ένα σύστημα Κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων έχει και μειονεκτήματα. Σύμφωνα με τους Mahal και Hossain (2015) οι αδυναμίες του συστήματος ABC εντοπίζονται στα παρακάτω:

1. Το σύστημα ABC σε σχέση με ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης είναι πιο δαπανηρό ώστε να εφαρμοστεί σε μια επιχείρηση.
2. Η εφαρμογή ενός συστήματος ABC είναι αρκετά σύνθετη για τους διαχειριστές μια επιχείρησης λόγω του ότι παράγει πολλά δεδομένα, γεγονός που απαιτεί συλλογή, διαδικασία ελέγχου κ.λπ.
3. Δεδομένου της πολυπλοκότητας της διαδικασίας, η λειτουργία λήψης αποφάσεων καθυστερεί.
4. Λόγω της αυξημένης πληροφόρησης την οποία παρέχει ένα σύστημα ABC μπορεί να οδηγήσει στην παρερμηνευση των δεδομένων.
5. Εάν κανένας στις επιχείρηση δεν εξετάζει τις νέες πληροφορίες κόστους και κερδοφορίας που προκύπτουν από την ABC, η ομάδα που έχει αναλάβει το έργο εφαρμογής και λειτουργίας της απογοητεύεται.
6. Εάν οι σύμβουλοι δεν είναι εξοικειωμένοι με τη λειτουργία και τα προβλήματα της επιχείρησης μπορεί να μην καταφέρουν να υποστηρίξουν το ρολό της ABC και κατ' επέκταση αυτόν της Διοίκησης. Επομένως, μπορεί να προκύψει αντίσταση από τους εργαζομένους της επιχείρησης διότι αισθάνονται ότι απειλούνται από την πρόταση να βελτιωθεί η δουλειά τους.

## 2.4 Εισαγωγή στο προπαρασκευαστικό στάδιο εφαρμογής της ABC.

Ένα σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα για να είναι επιτυχημένο θα πρέπει να έχει κάποια βασικά χαρακτηριστικά. Αρχικά, η διοίκηση θα πρέπει να παρακινήσει τους εργαζομένους της επιχείρησης ώστε να το αποδεχτούν και να εξασφαλίσει ότι τα δεδομένα τα οποία θα χρησιμοποιηθούν στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα συνδέονται με τον τρόπο αξιολόγησης και επιβράβευσης των εργαζομένων. Σε περίπτωση που οι εργαζόμενοι συνεχίσουν να αξιολογούνται και να αμείβονται σύμφωνα με παραδοσιακά συστήματα κόστους, θα θεωρήσουν ότι η ABC δεν είναι σημαντική και θα την απορρίψουν. Το επόμενο βήμα είναι να συσταθεί μια ομάδα, η οποία θα σχεδιάσει και θα εφαρμόσει το σύστημα ABC. Η ομάδα θα πρέπει να αποτελείται από εκπροσώπους όλων των τμημάτων της επιχείρησης όπου θα χρησιμοποιηθούν δεδομένα, όπως το τμήμα λογιστικής, marketing, παραγωγής κλπ. Για να μπορέσει το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα να είναι λειτουργικό θα πρέπει οι άνθρωποι οι οποίοι θα το σχεδιάσουν να έχουν βαθιά γνώση των τμημάτων και των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Επιπλέον, η αξιοποίηση της γνώσης διευθυντικών στελεχών μειώνει την αντοχή τους στην ABC επειδή αισθάνονται ότι περιλαμβάνονται στη διαδικασία υλοποίησης (Mahal & Hossain, 2015).

Σύμφωνα με Cooper και Kaplan (1991), πριν μια επιχείρηση ξεκινήσει την διαδικασία σχεδιασμού ενός συστήματος ABC θα πρέπει να αναρωτηθεί τα εξής:

1. Το σύστημα πρέπει να ενσωματωθεί στο ήδη υπάρχον σύστημα κόστους ή θα πρέπει να είναι αυτόνομο;
2. Πρέπει να εγκριθεί επίσημο σχέδιο πριν από την εφαρμογή;
3. Ποιος πρέπει να πάρει την κυριότητα του τελικού συστήματος;
4. Πόσο ακριβές πρέπει να είναι το σύστημα;
5. Πρέπει το σύστημα να αναφέρει ιστορικά ή μελλοντικά κόστη;
6. Ο αρχικός σχεδιασμός πρέπει να είναι πολύπλοκος ή απλός;

Αφού απαντηθούν τα παραπάνω ερωτήματα μπορεί η επιχείρηση να ξεκινήσει τις διαδικασίες σχεδιασμού του κατάλληλου συστήματος ABC.

## **2.5 Βήματα σχεδιασμού ενός συστήματος ABC.**

Σύμφωνα με τον Garrison και Noreen (1999), ο σχεδιασμός για τη δημιουργία και την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων συνοψίζεται σε μια διαδικασία 6 σταδίων/βημάτων ως εξής:

### **1<sup>ο</sup> Βήμα: Προσδιορισμός Δραστηριοτήτων και Δεξαμενών κόστους.**

Το πρώτο βήμα για την εφαρμογή ενός συστήματος ABC είναι ο καθορισμός των δραστηριοτήτων που θα συγκροτήσουν τη βάση του συστήματος. Συνήθως αυτή η διαδικασία είναι δύσκολη και χρειάζεται αρκετή προεργασία, με αποτέλεσμα να είναι χρονοβόρα. Τα άτομα τα οποία αποτελούν την ομάδα υλοποίησης της ABC χρειάζεται να πάρουν συνεντεύξεις από εργαζομένους διάφορων τμημάτων της επιχείρησης και να τους ζητήσουν να περιγράψουν τις κύριες δραστηριότητες τους. Αυτή η διαδικασία οδηγεί σε έναν πολύ μεγάλο κατάλογο δραστηριοτήτων, καθιστώντας οικονομικά ανέφικτο να χρησιμοποιείται διαφορετικός οδηγός κόστους για κάθε ενέργεια. Όταν συνδυάζονται οι δραστηριότητες σε ένα σύστημα ABC, οι δραστηριότητες πρέπει να ομαδοποιούνται στο κατάλληλο επίπεδο. Ο καλύτερος τρόπος για την ομαδοποίηση είναι να συνδυάζονται οι δραστηριότητες που συσχετίζονται σε μεγάλο βαθμό μεταξύ τους.

### **2<sup>ο</sup> Βήμα: Ανάλυση δραστηριότητας.**

Το επόμενο βήμα είναι η ανάλυση δραστηριοτήτων. Σε αυτό το στάδιο πρέπει να διευκρινιστούν οι διαδικασίες που υποστηρίζουν ένα προϊόν, αποφεύγοντας μερικές από τις συστηματικές ανακρίβειες της παραδοσιακής κοστολόγησης. Αυτή η ανάλυση δραστηριοτήτων προσδιορίζει τις σχέσεις έμμεσων δαπανών και επιτρέπει την ανάθεση ορισμένων ποσοστών αυτών των δραστηριοτήτων απευθείας σε ένα τελικό προϊόν.

### **3<sup>ο</sup> Βήμα: Ανάθεση γενικών εξόδων στις δεξαμενές κόστους.**

Στο τρίτο στάδιο ανατίθενται τα κόστη των πόρων στις δραστηριότητες (ονομάζεται κατανομή του 1ου σταδίου). Μόλις προσδιοριστούν οι πόροι, καθορίζονται οι οδηγοί πόρων για να κατανείμουν το κόστος των πόρων στην ομάδα



δραστηριότητας (οδηγοί 1ου σταδίου ή first-stage drivers) . Οι οδηγοί πόρων (αιτίες) είναι μέτρα των πόρων που καταναλώνονται από μια δραστηριότητα. Παραδείγματος χάρη, το κόστος του ανθρώπινου δυναμικού θα κατανεμηθεί στα έμμεσα έξοδα διοίκησης.

#### **4<sup>ο</sup> Βήμα: Υπολογισμός Ποσοστού Δραστηριότητας.**

Στο στάδιο αυτό κοινοποιούνται τα ποσοστά δραστηριότητας που θα χρησιμοποιηθούν για τον διαμερισμό των γενικών εξόδων στα προϊόντα και τους πελάτες. Η ομάδα ABC προσδιορίζει τη συνολική δραστηριότητα για κάθε δεξαμενή κόστους, που είναι αναγκαία για την παραγωγή κάθε συνδυασμού προϊόντων της εταιρίας και για την εξυπηρέτηση των σημερινών πελατών της.

#### **5<sup>ο</sup> Βήμα: Ανάθεση γενικών εξόδων στους φορείς κόστους.**

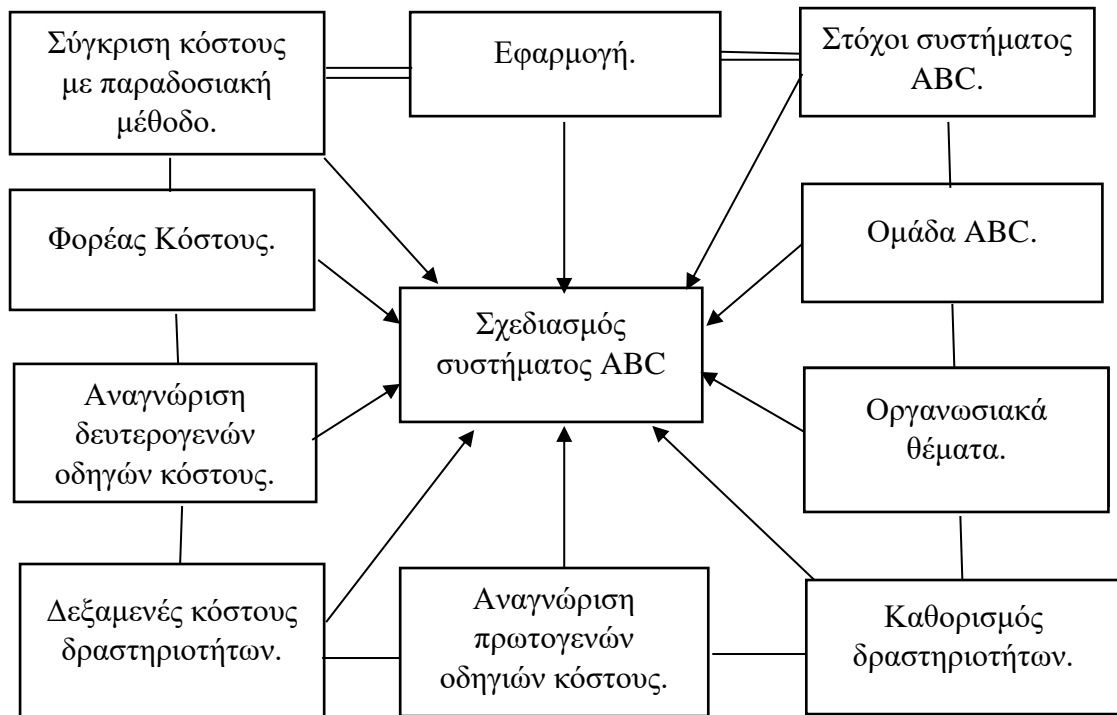
Το επόμενο στάδιο στην εφαρμογή της ABC ονομάζεται «κατανομή σε δεύτερο στάδιο». Στην κατανομή του δεύτερου σταδίου, τα ποσοστά δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή – επιβάρυνση των γενικών εξόδων στα προϊόντα και τους πελάτες. Τα έξοδα μεταφέρονται σε τελικό στάδιο, σε φορείς κόστους με βάση τους οδηγούς δραστηριότητας ( second-stage drivers). Οι οδηγοί δραστηριότητας είναι μέτρα των απαιτήσεων μιας δραστηριότητας από φορείς κόστους επόμενου σταδίου.

#### **6<sup>ο</sup> Βήμα: Προετοιμασία διοικητικών εκθέσεων**

Αφού ολοκληρωθεί η ανάλυση κόστους με την εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, τα δεδομένα που αναφέρονται στους φορείς και τις διαδικασίες θα πρέπει να γνωστοποιηθούν με λακωνικό τρόπο και συνοχή. Η κοινοποίηση της κοστολογικής διαδικασίας παίζει σημαντικό ρόλο στον σχεδιασμό διότι δικαιολογεί το κόστος της ανάλυσης που τις περισσότερες φορές δεν είναι αμελητέο. Συνήθως οι εκθέσεις διοίκησης που συγκροτούνται με δεδομένα ABC είναι οι εκθέσεις κερδοφορίας προϊόντων και πελατών. Αυτές οι αναφορές βοηθούν τη διοίκηση να διοχετεύσουν τους πόρους τους στις πιο κερδοφόρες ευκαιρίες ανάπτυξής τους, ενώ παράλληλα τονίζουν τα προϊόντα και τους πελάτες που απορροφούν τα κέρδη.

Το σχήμα που ακολουθεί περιγράφει τα στάδια τα οποία αναφέρονται παραπάνω και οδηγούν στο σχεδιασμό για τη δημιουργία και την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων:

Σχήμα: Σχεδιασμός κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων Skibińska & Kadłubek (2010).



### **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>. – Κοστολόγηση Επιχείρησης Λιανικού Εμπορίου Βιολογικών Τροφίμων ( Super Market).**

Προκειμένου να γίνουν πιο κατανοητές οι έννοιες της κοστολόγησης, του μερισμού των κοστών μιας επιχείρησης καθώς και το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητες στο τέταρτο κεφάλαιο θα εφαρμοστεί το σύστημα ABC σε μια επιχείρηση Λιανικού Εμπορίου.

Η Εταιρεία στην οποία θα εφαρμοστεί το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητες είναι μια εμπορική επιχείρηση η οποία βρίσκεται στην Αθήνα και δραστηριοποιείται στο Λιανικό Εμπόριο Βιολογικών Τροφίμων ( Super Market).

Οι μέτοχοι της εταιρείας είναι δύο αδέρφια οι οποίοι σε μικρή ηλικία αποφάσισαν να δραστηριοποιηθούν με τη λιανική πώληση βιολογικών τροφίμων στην Αθήνα. Το 2006 ξεκίνησαν με τη δημιουργία ενός πρωτοποριακού βιολογικού παντοπωλείου στην Αθήνα και μέσα σε πέντε χρόνια κατάφεραν να εδραιωθούν στην αγορά και πλέον να έχουν ένα σύγχρονο Super Market.

#### **3.1 Εγκατάσταση Συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων και κέντρα κόστους.**

Προκειμένου να γίνει η εγκατάσταση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αρχικά θα χωριστούν τα έξοδα της επιχείρησης σε κέντρα κόστους. Στη συνέχεια προσδιορίζονται οι οδηγοί των πόρων, της εταιρείας σύμφωνα με τους οποίους γίνεται η κατανομή του κόστους στις δραστηριότητες αυτές. Έπειτα θα πραγματοποιηθεί η ομαδοποίηση Πόρων με τους κοινούς οδηγούς της εταιρείας.

Τέλος θα πραγματοποιηθεί μερισμός των κοστών βάση τεσσάρων ομαδοποιήσεων των εμπορευμάτων σε: 1) Μαναβική 2) Καταψυγμένα προϊόντα 3) Τρόφιμα ψυγείου 4) Ξηρά

Παρακάτω απεικονίζονται οι πίνακες με τα κέντρα κόστους του Α' Τριμήνου του έτους 2021 της επιχείρησης:

Πίνακας 1: Στοιχεία – Κέντρα Κόστους Εταιρείας

Α ΤΡΙΜΗΝΟ 2021	
<i><b>ΠΟΡΟΙ</b></i>	<i><b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΡΩΝ</b></i>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	89.788,79 €
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	26.704,29 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	20.880,49 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3.653,41 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	6.032,18 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	46,00 €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	1.170,37 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	8.709,22 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	441.773,95 €

Πίνακας 2: Οδηγοί Πόρων Εταιρείας

Α ΤΡΙΜΗΝΟ 2021	
<i><b>ΠΟΡΟΙ</b></i>	<i><b>ΟΔΗΓΟΙ ΠΟΡΩΝ</b></i>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ /ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ/ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	ΑΠΕΥΘΕΙΑΣ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ / ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΞΙΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ / Kwh ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ
ΥΔΡΕΥΣΗ	ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ

Οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού αρχικά θα χωριστούν ανά ειδικότητα. Έπειτα ανάλογα με την ειδικότητα του κάθε υπαλλήλου θα δημιουργηθούν δύο κατηγορίες: 1<sup>η</sup> κατηγορία το διοικητικό προσωπικό και η 2<sup>η</sup> κατηγορία το προσωπικό το οποίο σχετίζεται άμεσα με τα τέσσερα ομαδοποιημένα εμπορεύματα. Η δεύτερη κατηγορία του προσωπικού αποτελείται από διανομείς, πωλητές, ταμίες και αποθηκάριους. Οι μισθοδοσίες από τους διανομείς και τους ταμίες θα επιμερισθούν με το ποσοστό επί των πωλήσεων ανά κατηγορία. Στους αποθηκάριους και στους πωλητές χρησιμοποιούμε σαν οδηγό το ποσοστό των τετραγωνικών μέτρων που καταλαμβάνει

ο χώρος που πραγματοποιείται η κάθε δραστηριότητα. Αφού καθορίστηκε η επιφάνεια που καταλαμβάνει η κάθε κατηγορία εμπορεύματος υπολογίστηκε και το ποσοστό, δηλαδή η αναλογία σε τετραγωνικά μέτρα προς την συνολική επιφάνεια.

Ποσοστά επί των πωλήσεων ανά κατηγορία χρησιμοποιείται ως οδηγός των Εξόδων Πωλήσεων και Marketing, τηλεφωνικά καθώς και στα διάφορα διοικητικά έξοδα. Ο οδηγός πόρων «Χρησιμοποιούμενη Επιφάνεια», χρησιμοποιείται ως οδηγός από διάφορους πόρους η ύδρευση και τα έξοδα κτιρίων. Στον ηλεκτρισμό ως οδηγό χρησιμοποιείται η χρησιμοποιούμενη επιφάνεια και kwh ανά τμήμα

Μετά την ομαδοποίηση των πόρων, σύμφωνα με τους οδηγούς κόστους προκύπτει ο ακόλουθος πίνακας ο οποίος απεικονίζει το έμμεσο κόστος της επιχείρησης.

Πίνακας 3: Ομαδοποίηση Πόρων με Κοινούς Οδηγούς Εταιρείας

Α ΤΡΙΜΗΝΟ 2021		
<i><b>ΠΟΡΟΙ</b></i>	<i><b>ΟΔΗΓΟΙ ΠΟΡΩΝ</b></i>	<i><b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΡΩΝ</b></i>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ /ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ/ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	89.788,79 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	ΑΠΕΥΘΕΙΑΣ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ / ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	26.704,29 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	20.880,49 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΞΙΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	3.653,41 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ / Kwh ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ	6.032,18 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	46,00 €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	1.170,37 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	8.709,22 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	452.434,34 €
ΣΥΝΟΛΟ		701.511,71 €

### 3.2 Κατανομή κόστους ανά κατηγορία εμπορευμάτων.

Το επόμενο βήμα είναι να πραγματοποιηθεί η κατανομή των κοστών.

Όπως προαναφέρθηκε οι δαπάνες μισθοδοσίας χωρίζονται σε 2 κατηγορίες. Βάση των ειδικοτήτων των εργαζομένων προκύπτει ο παρακάτω διαχωρισμός.

Πίνακας 4 : Μισθοδοσία

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	
1η κατηγορία: Διοικητικό προσωπικό	43.856,36 €
2η κατηγορία: Προσωπικό άμεσα συσχετιζόμενο με τα ομαδοποιημένα προϊόντα	45.932,43 €

Στη δεύτερη κατηγορία των δαπανών μισθοδοσίας χωρίζεται σε δύο υποκατηγορίες ανά ειδικότητα:

1<sup>η</sup> Υποκατηγορία: Ταμίες -Διανομείς με μισθοδοτικό κόστος 15.998,66€

2<sup>η</sup> Υποκατηγορία: Αποθηκάριοι – Πωλητές με μισθοδοτικό κόστος 29.933,77€

Στην πρώτη υποκατηγορία χρησιμοποιούμε σαν οδηγό το ποσοστό επί των πωλήσεων. Για τον επιμερισμό αυτών των εξόδων διαιρούμε τα έσοδα τα οποία έχει η επιχείρηση, από κάθε κατηγορία εμπορεύματος, με τα συνολικά έσοδα και βρίσκουμε το ποσοστό κάθε κατηγορίας στα έσοδα. Έπειτα με βάση αυτό το ποσοστό θα επιμερίσουμε το μισθοδοτικό κόστος της πρώτης Υποκατηγορίας.

Στη δεύτερη υποκατηγορία χρησιμοποιούμε σαν οδηγό το ποσοστό ανά χρησιμοποιούμενη επιφάνεια. Αφού καθορίστηκε η επιφάνεια που καταλαμβάνει το κάθε εμπόρευμα υπολογίστηκε το ποσοστό, δηλαδή η αναλογία σε τετραγωνικά μέτρα προς την συνολική επιφάνεια. Στη συνέχεια πολλαπλασιάζοντας το μισθοδοτικό κόστος της δεύτερης υποκατηγορίας με το ποσοστό των τετραγωνικών, βρίσκουμε το ποσό κόστους που αντιστοιχεί σε κάθε κατηγορία εμπορευμάτων ξεχωριστά.

Ακολουθούν οι πίνακες με τα ποσοστά επί των πωλήσεων, τα ποσοστά ανά χρησιμοποιούμενη επιφάνεια και ο επιμερισμός της Δεύτερης κατηγορίας της μισθοδοσίας.

Πίνακας 5: Ποσοστό επί των πωλήσεων ανά κατηγορία.

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
ΞΗΡΑ	361.785,81 €	55,15%
ΨΥΓΕΙΟ	122.005,51 €	18,60%
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	32.126,24 €	4,90%
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	140.116,24 €	21,36%
ΣΥΝΟΛΟ	656.033,80 €	1,00

Πίνακας 6: Ποσοστό ανά τετραγωνικά.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΤΜ	ΠΟΣΟΣΤΟ
ΞΗΡΑ	193,58	59,52%
ΨΥΓΕΙΟ	47,74	14,68%
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	43,19	13,28%
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	40,72	12,52%

Πίνακας 7 : Επιμερισμός Δεύτερης κατηγορίας Μισθοδοσίας.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	ΔΙΑΝΟΜΕΑΣ-ΤΑΜΙΑΣ	ΑΠΟΘΗΚΑΡΙΟΣ-ΠΩΛΗΤΗΣ	ΕΞΟΔΟ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΔΕΥΤΕΡΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ
ΞΗΡΑ	8.822,85 €	17.816,58 €	26.639,43 €
ΨΥΓΕΙΟ	2.975,34 €	4.394,28 €	7.369,62 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	783,46 €	3.975,20 €	4.758,67 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	3.417,01 €	3.747,71 €	7.164,72 €

Στη συνέχεια, για τον επιμερισμό των κοστών «Εξοδα πωλήσεων & Marketing» καθώς και τα «Τηλεφωνικά» χρησιμοποιούμε σαν οδηγό το ποσοστό επί των πωλήσεων ανά κατηγορία εμπορεύματος. Άρα, σύμφωνα με το ποσοστό επί των πωλήσεων του Πίνακα 5 προκύπτει ο παρακάτω πίνακας επιμερισμού κοστών:

Πίνακας 8: Έξοδα Πωλήσεων & Marketing, Τηλεφωνικά

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ
ΞΗΡΑ 55,15%	11.515,05 €	645,43 €
ΨΥΓΕΙΟ 18,60%	3.883,24 €	217,66 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ 4,90%	1.022,53 €	57,31 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ 21,36%	4.459,67 €	249,97 €

Έπειτα, για τον επιμερισμό των κοστών στις κατηγορίες Ύδρευση και Έξοδα κτιρίων χρησιμοποιούμε σαν οδηγό το ποσοστό των τετραγωνικών μέτρων που καταλαμβάνει ο χώρος που πραγματοποιείται η κάθε δραστηριότητα όπως και στην δεύτερη υποκατηγορία της μισθοδοσίας. Παρόλο αυτά, τα ποσοστά αλλάζουν διότι προστίθενται και τα τετραγωνικά των γραφείων της επιχείρησης. Επομένως, αφού προστέθηκε και η επιφάνεια που καταλαμβάνουν τα γραφεία της διοίκησης υπολογίστηκε και το ποσοστό, δηλαδή η αναλογία σε τετραγωνικά μέτρα προς την συνολική επιφάνεια. Οι επιφάνειες, τα ποσοστά καθώς και ο επιμερισμός των εξόδων παρουσιάζονται στους κάτωθι πίνακες:

Πίνακας 9 : Ποσοστό ανά τετραγωνικά.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΤΜ	ΠΟΣΟΣΤΟ
ΞΗΡΑ	193,58	43,10%
ΨΥΓΕΙΟ	47,74	10,63%
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	43,19	9,62%
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	40,72	9,07%
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	123,90	27,59%

Πίνακας 10: Επιμερισμός κοστών ανά τετραγωνικό.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΥΔΡΕΥΣΗ	ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ
ΞΗΡΑ	19,83 €	3.753,71 €
ΨΥΓΕΙΟ	4,89 €	925,81 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	4,42 €	837,52 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	4,17 €	789,59 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	12,69 €	2.402,58 €

Στη συνέχεια για τον μερισμό των αποσβέσεων στις κατηγορίες των κοστών οι αποσβέσεις των κτιρίων υπολογίστηκαν βάση των ποσοστών των τετραγωνικών μέτρων του παραπάνω πίνακα και το υπόλοιπο ποσό το οποίο αφορά πάγια τα οποία χρησιμοποιούνται στα γραφεία της επιχείρησης ανήκουν στα Διάφορα Διοικητικά Έξοδα. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται αναλυτικά ο επιμερισμός των κοστών ανά κατηγορία:

Πίνακας 11: Μερισμός αποσβέσεων.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
ΞΗΡΑ	251,14 €
ΨΥΓΕΙΟ	62,78 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	58,60 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	46,04 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	3.234,84 €



Για τον μερισμό του ηλεκτρισμού οι οδηγοί που χρησιμοποιούμε είναι χρησιμοποιούμενη επιφάνεια και kwh ανά τμήμα. Στην αρχή υπολογίσαμε το κόστος του ηλεκτρισμού το οποίο αφορά τα έξοδα της διοίκησης. Για τον υπολογισμό αυτόν πολλαπλασιάσαμε το συνολικό κόστος ηλεκτρισμού με το ποσοστό ανά τετραγωνικό μέτρο (27,59% βλ. Πίνακας 10). Έπειτα, βασιζόμενοι σε έρευνα η οποία έχει πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια από την διοίκηση της επιχείρησης, τα ποσοστά του ηλεκτρισμού στις εγκαταστάσεις των εμπορευμάτων είναι:

- Τομέας Α: Ξηρά εμπορεύματα 12%.
- Τομέας Β: Εμπορεύματα Ψυγείου 33%.
- Τομέας Γ: Εμπορεύματα Καταψυγμένα 29%.
- Τομέας Δ: Εμπορεύματα Μαναβικής 26%.

Επομένως, μετά την αφαίρεση του κόστους ηλεκτρισμού που αφορά την διοίκηση της επιχείρησης από το συνολικό κόστος, υπολογίσαμε τα παραπάνω ποσοστά για τον μερισμό ανά κατηγορία εμπορευμάτων και προέκυψε ο παρακάτω πίνακας:

Πίνακας 12 : Κατανομή Ηλεκτρισμού

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ
ΞΗΡΑ	524,15 €
ΨΥΓΕΙΟ	1.441,41 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	1.266,69 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	1.135,65 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	1.664,28 €

Στους παραπάνω πίνακες με τον επιμερισμό των κοστών της επιχείρησης σε κάθε κατηγορία εμπορευμάτων παρατηρούμε ότι ένα ποσοστό ανήκει στα έξοδα της διοίκησης. Ο επιμερισμός αυτών των κοστών θα πραγματοποιηθεί βάση του ποσοστού επί των πωλήσεων κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων (Πίνακας 5). Αυτός ο επιμερισμός παρουσιάζεται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 13: Κατανομή Διοικητικών Εξόδων

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
ΞΗΡΑ 55,15%	42.946,09 €
ΨΥΓΕΙΟ 18,60%	14.482,77 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ 4,90%	3.813,57 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ 21,36%	16.632,62 €

Τελευταίο κόστος της επιχείρησης, για το πρώτο τρίμηνο του 2021, το οποίο θα πρέπει να εντοπιστεί είναι το κόστος πωληθέντων ανά κατηγορία εμπορεύματος. Δεδομένου ότι δεν είχαμε πληροφόρηση αναφορικά με τα εμπορεύματα τα οποία υπήρχαν στην αποθήκη στο τέλος του τριμήνου χρησιμοποιήσαμε την παρακάτω διαδικασία.

Αρχικά ομαδοποιήσαμε την απογραφή των ετών 2020 και του 2021 ανά κατηγορία εμπορεύματος. Έπειτα από την ομαδοποίηση των δύο απογραφών είχαμε την απογραφή έναρξης και λήξης του έτους 2021 ανά κατηγορία εμπορεύματος. Στην συνέχεια υπολογίσαμε το κόστος πωληθέντων συγκεντρωτικά για το έτος 2021 για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων.

Στη συνέχεια υπολογίσαμε το κόστος πωληθέντων του πρώτου τριμήνου του 2021 ως εξής : ( Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων έτους \*Αγορές εμπορευμάτων Α τριμήνου 2021)/ Συνολικές αγορές εμπορευμάτων 2021. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται το κόστος πωληθέντων ανά κατηγορία

Πίνακας 14: Υπολογισμός κόστους πωληθέντων.

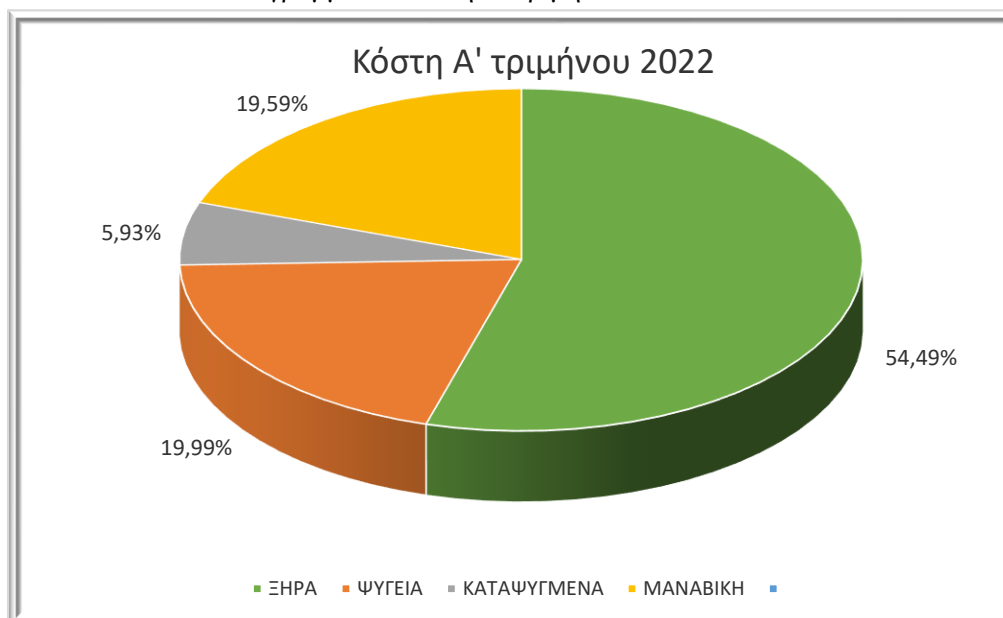
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 31/12/2021	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ 01/01/2021	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2021	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩ N	ΑΓΟΡΕΣ Α ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2021	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ Α ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2021
ΞΗΡΑ	99.289,51 €	98.205,92 €	931.223,77 €	929.032,74 €	240.557,09 €	239.991,10 €
ΨΥΓΕΙΟ	2.918,89 €	2.887,03 €	324.593,19 €	324.561,33 €	91.306,81 €	91.297,85 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	17.310,29 €	17.121,38 €	69.773,23 €	69.584,32 €	23.744,64 €	23.680,35 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	5.317,19 €	5.259,16 €	336.019,11 €	335.961,08 €	86.819,65 €	86.804,66 €
ΣΥΝΟΛΟ	124.835,88 €	123.473,49 €	1.661.609,30 €	1.659.139,47 €	442.428,19 €	441.773,95 €

Έπειτα από τις παραπάνω κατανομές του κόστους της επιχείρησης για το Α τρίμηνο του 2021 ακολουθεί ένας συγκεντρωτικός πίνακας κατανομής των εξόδων ανά κατηγορία, καθώς και ένα διάγραμμα με τα ποσοστά των κοστών ανά κατηγορία.

Πίνακας 15: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ				
ΠΟΡΟΙ	<i>ΞΗΡΑ</i>	<i>ΨΥΓΕΙΟ</i>	<i>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</i>	<i>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</i>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	26.639,43 €	7.369,62 €	4.758,67 €	7.164,72 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	11.515,05 €	3.883,24 €	1.022,53 €	4.459,67 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	251,14 €	61,44 €	55,59 €	52,40 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	524,15 €	1.441,41 €	1.266,69 €	1.135,65 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	19,83 €	4,89 €	4,42 €	4,17 €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	645,43 €	217,66 €	57,31 €	249,97 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	3.753,71 €	925,81 €	837,52 €	789,59 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	239.991,10 €	91.297,85 €	23.680,35 €	86.804,66 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	42.946,09 €	14.482,77 €	3.813,57 €	16.632,62 €
ΣΥΝΟΛΟ	326.285,92 €	119.684,69 €	35.496,65 €	117.293,45 €
ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	54,49%	19,99%	5,93%	19,59%

Διάγραμμα 1: Κόστη Α Τριμήνου 2021



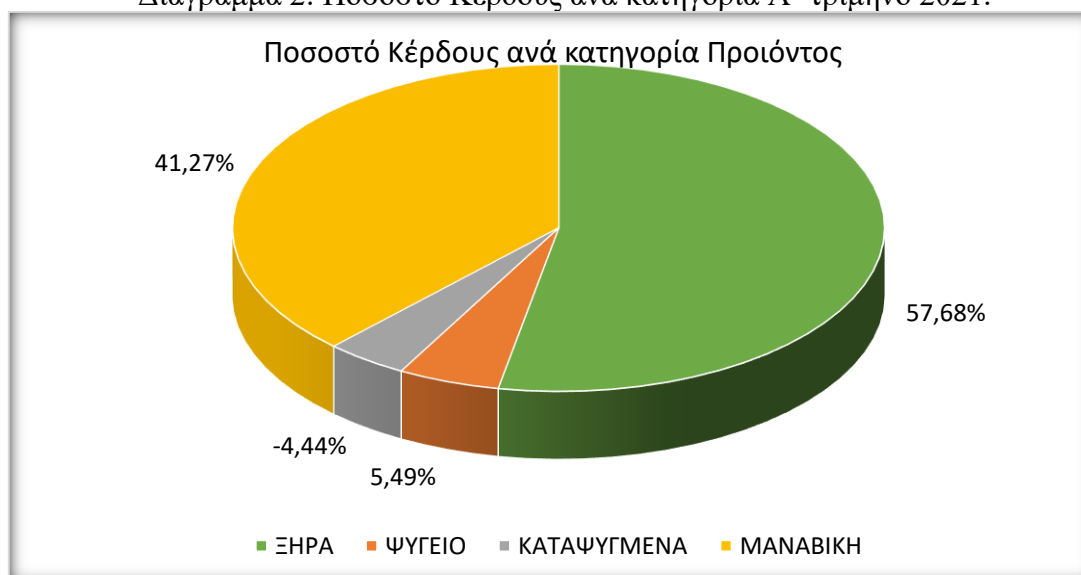
Από το παραπάνω διάγραμμα διαπιστώνουμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των κοστών της επιχείρησης αφορούν τα ξηρά εμπορεύματα με ποσοστό 54,40%, έπειτα τα εμπορεύματα ψυγείου με ποσοστό 20,20%, στη συνέχεια τα εμπορεύματα μαναβικής με ποσοστό 19,32%, και τέλος τα καταψυγμένα προϊόντα με ποσοστό 6,08%.

Τέλος, από τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης ανά κατηγορία εμπορευμάτων αφαιρέσαμε τα κόστη και βρήκαμε τα κέρδη ανά κατηγορία. Ακολουθεί πίνακας με το κέρδος ανά κατηγορία καθώς και διάγραμμα ανά ποσοστό των συνολικών κερδών.

Πίνακας 16: Κέρδος ανά κατηγορία Α' τρίμηνο 2021.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ
ΞΗΡΑ	326.285,92 €	359.336,40 €	33.050,48 €	57,68%
ΨΥΓΕΙΟ	119.684,69 €	122.829,57 €	3.144,88 €	5,49%
ΚΑΤΑΨΥΓΜ-ΕΝΑ	35.496,65 €	32.950,30 €	- 2.546,35 €	-4,44%
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	117.293,45 €	140.940,30 €	23.646,85 €	41,27%
ΣΥΝΟΛΟ	598.760,71 €	656.056,58 €	57.295,87 €	

Διάγραμμα 2: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία Α' τρίμηνο 2021.



Από το διάγραμμα 2 παρατηρούμε ότι η επιχείρηση έχει το μεγαλύτερο κέρδος με ποσοστό 56,22% από τις πωλήσεις ξηρών εμπορευμάτων, ακολουθούν οι πωλήσεις εμπορευμάτων μαναβικής και εμπορευμάτων ψυγείου με ποσοστά 29,80% και 13,04% αντίστοιχα, ενώ το κέρδος από πωλήσεις καταψυγμένων προϊόντων είναι μόλις 0,94%.

### 3.3 Κατανομή κόστους ανά κατηγορία εμπορευμάτων και ποσοστό κέρδους ανά κατηγορία 2021.

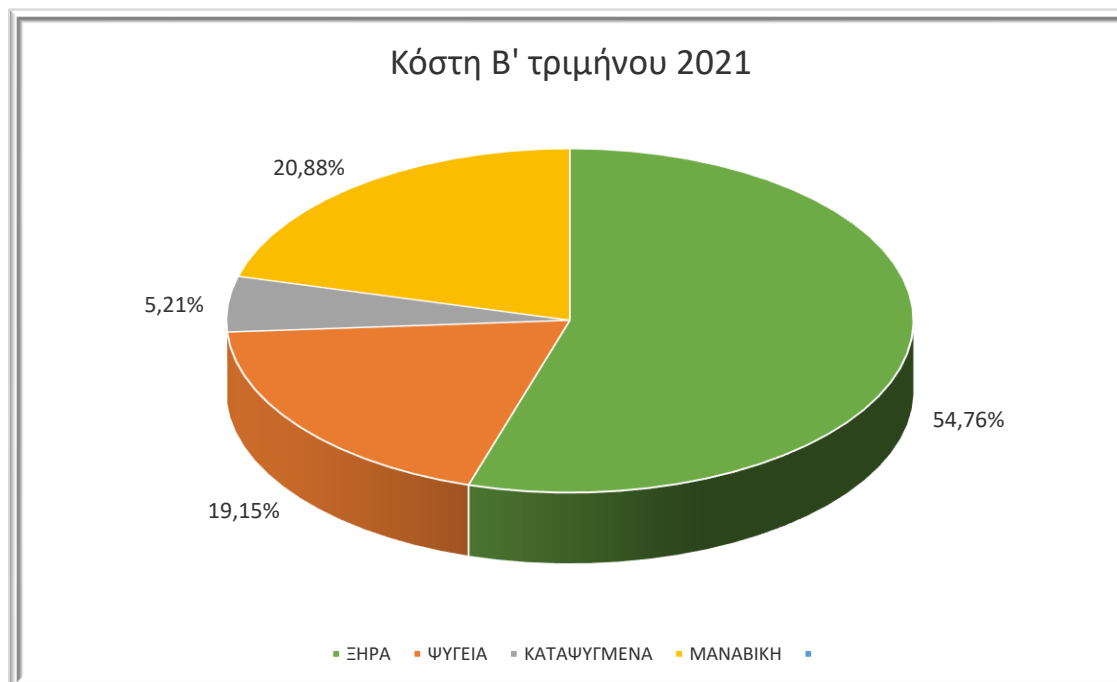
Ακολουθώντας την παραπάνω διαδικασία υπολογίστηκαν τα κόστη ανά κατηγορία εμπορευμάτων και το ποσοστό κέρδους για τα υπόλοιπα τρίμηνα του 2021.

Στους παρακάτω πίνακες παρουσιάζονται τα δεδομένα:

Πίνακας 17: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία Β' τρίμηνο 2021.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ</b>				
<b>ΠΟΡΟΙ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΟ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	29.331,93 €	8.141,70 €	5.199,27 €	7.942,03 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	13.476,23 €	4.544,61 €	1.196,68 €	5.219,22 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	251,14 €	61,44 €	55,59 €	52,40 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	798,64 €	2.196,26 €	1.930,05 €	1.730,39 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	19,62 €	4,84 €	4,38 €	4,13 €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	966,92 €	326,08 €	85,86 €	374,48 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	4.719,93 €	1.164,12 €	1.053,10 €	992,83 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	238.261,23 €	84.758,20 €	18.138,96 €	93.201,86 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	42.379,28 €	14.291,62 €	3.763,24 €	16.413,10 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>330.204,93 €</b>	<b>115.488,88 €</b>	<b>31.427,13 €</b>	<b>125.930,45 €</b>
<b>ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ</b>	<b>54,76%</b>	<b>19,15%</b>	<b>5,21%</b>	<b>20,88%</b>

Διάγραμμα 3: Κόστη 'B Τριμήνου 2021



Στο παραπάνω διάγραμμα παρατηρούμε ότι στο δεύτερο τρίμηνο του 2021 τα κόστη των ξηρών εμπορευμάτων είναι 54,76%, ακολουθούν τα εμπορεύματα μαναβικής με 20,88%, έπειτα με μικρή διαφορά ακολουθούν τα εμπορεύματα ψυγείου με ποσοστό 19,15% και τέλος τα καταψυγμένα εμπορεύματα με ποσοστό 5,21%.

Πίνακας 18: Κέρδος ανά κατηγορία 'B τρίμηνο 2021

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ
ΞΗΡΑ	330.204,93 €	347.618,76 €	17.413,82 €	75,25%
ΨΥΓΕΙΟ	115.488,88 €	110.548,91 €	- 4.939,98 €	-21,35%
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	31.427,13 €	25.994,73 €	- 5.432,40 €	-23,47%
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	125.930,45 €	142.031,77 €	16.101,32 €	69,57%
ΣΥΝΟΛΟ	603.051,40 €	626.194,16 €	23.142,77 €	

Διάγραμμα 4: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία 'Β' τριμήνου 2021.



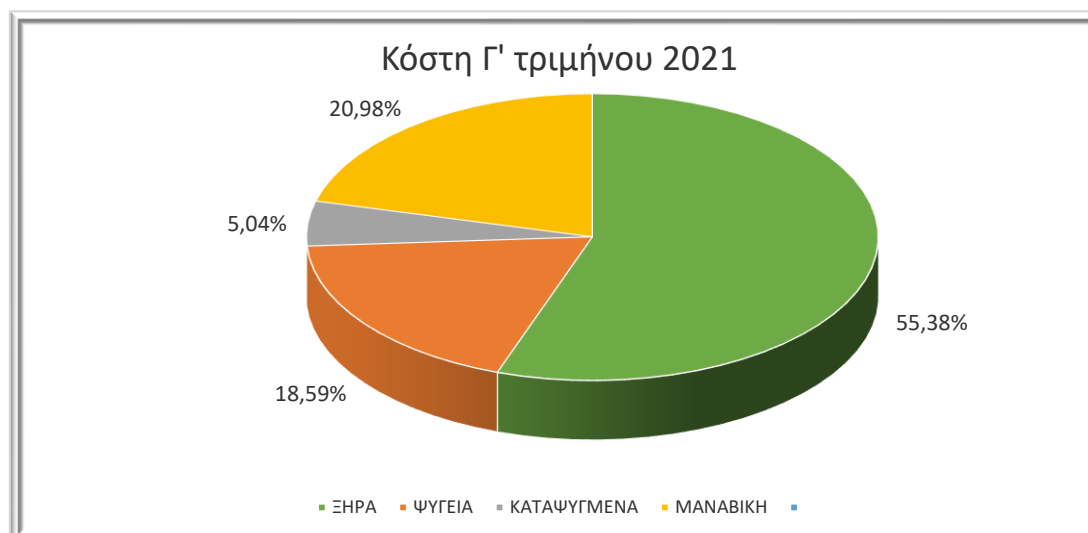
Το μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους το δεύτερο τρίμηνο του 2021 παρουσιάζεται στα ξηρά εμπορεύματα με ποσοστό 75,25%, ακολουθούν τα εμπορεύματα μαναβικής με ποσοστό 69,57%, έπειτα τα εμπορεύματα ψυγείου με ποσοστό ζημίας -21,35% και τέλος τα καταψυγμένα εμπορεύματα με ποσοστό -23,47%.

Πίνακας 19: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία 'Γ' τρίμηνο 2021.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ</b>				
<b>ΠΟΡΟΙ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΟ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	27.887,58 €	7.864,57 €	4.759,73 €	7.792,72 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	11.210,98 €	3.780,69 €	995,52 €	4.341,91 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	251,14 €	61,44 €	55,59 €	52,40 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	943,34 €	2.594,19 €	2.279,75 €	2.043,91 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	- €	- €	- €	- €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	554,95 €	187,15 €	49,28 €	214,93 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	4.688,09 €	1.156,27 €	1.046,00 €	986,14 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	200.096,71 €	66.744,47 €	13.277,80 €	77.278,24 €

ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	42.890,26 €	14.463,94 €	3.808,61 €	16.610,99 €
ΣΥΝΟΛΟ	288.523,06 €	96.852,73 €	26.272,28 €	109.321,24 €
ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	55,38%	18,59%	5,04%	20,98%

Διάγραμμα 5: Κόστη Γ' Τριμήνου 2021



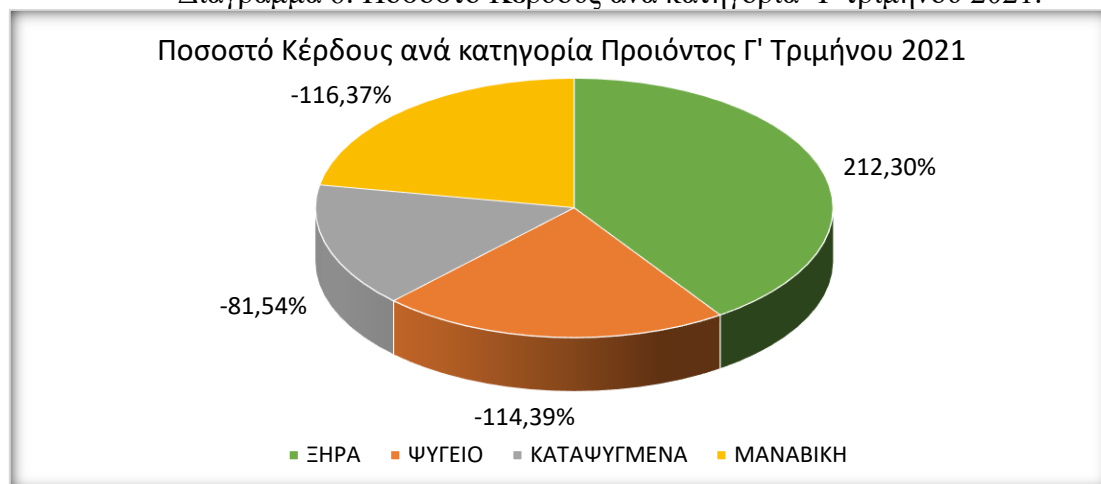
Από το διάγραμμα 5 παρατηρούμε ότι στο τρίτο τρίμηνο του 2021 το μεγαλύτερο ποσοστό των κοστών το παρουσιάζουν τα ξηρά εμπορεύματα με ποσοστό 55,38%, έπειτα τα εμπορεύματα μαναβικής με ποσοστά 20,98%, στην συνέχεια τα εμπορεύματα ψυγείου με ποσοστό 18,59% και τα καταψυγμένα εμπορεύματα 5,04%

Πίνακας 20: Κέρδος ανά κατηγορία Γ' τρίμηνο 2021

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ
ΞΗΡΑ	288.523,06 €	307.263,38 €	18.740,32 €	212,30%
ΨΥΓΕΙΟ	96.852,73 €	86.754,76 €	- 10.097,96 €	-114,39%
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	26.272,28 €	19.074,74 €	- 7.197,54 €	-81,54%
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	109.321,24 €	99.049,09 €	- 10.272,15 €	-116,37%
ΣΥΝΟΛΟ	520.969,30 €	512.141,96 €	- 8.827,34 €	



Διάγραμμα 6: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία 7 Τριμήνου 2021.



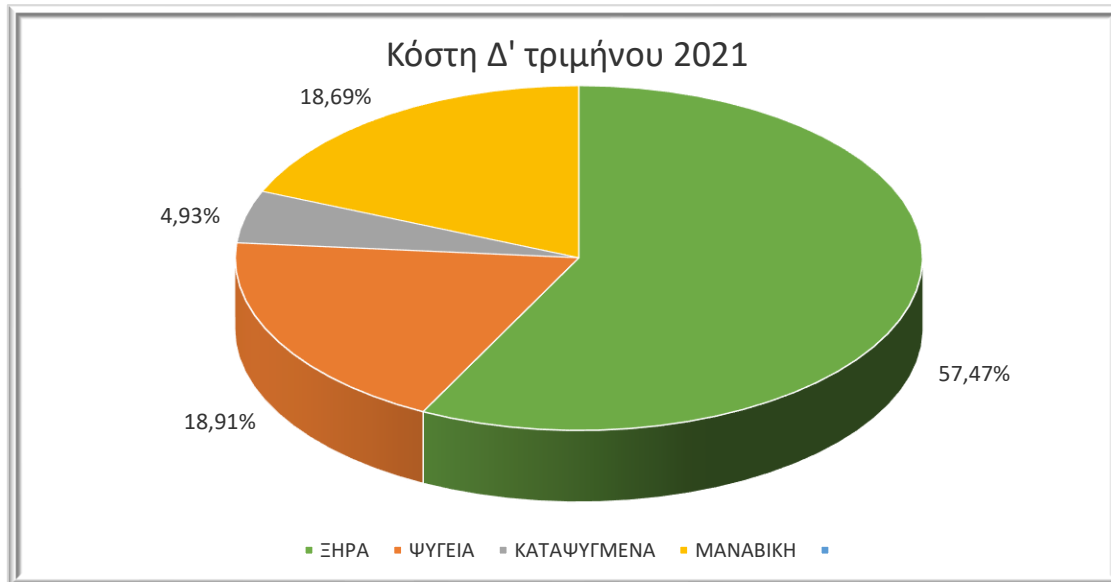
Στο τρίτο τρίμηνο του 2021 παρατηρούμε ζημία -8.827,34€. Τα μόνα εμπορεύματα τα οποία έφεραν κέρδη στην επιχείρηση είναι τα ξηρά εμπορεύματα. Τα κέρδη από τα ξηρά εμπορεύματα ήταν 18.740,32€. Στις υπόλοιπες κατηγορίες εμπορευμάτων παρουσιάζεται ζημία. Στα εμπορεύματα μαναβικής η ζημία είναι - 7.197,54€, στα εμπορεύματα ψυγείου -10.097,96€ και στα καταψυγμένα εμπορεύματα -10 272,15€.

Πίνακας 21: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία 7 Τρίμηνο 2021.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ</b>				
<b>ΠΟΡΟΙ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΟ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	33.528,14 €	9.221,54 €	6.068,96 €	8.912,38 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	10.364,63 €	3.495,28 €	920,37 €	4.014,13 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	251,14 €	61,44 €	55,59 €	52,40 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	1.103,77 €	3.035,38 €	2.667,45 €	2.391,51 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	- €	- €	- €	- €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	399,68 €	134,78 €	35,49 €	154,79 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	7.510,46 €	1.852,38 €	1.675,72 €	1.579,82 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	250.683,70 €	81.760,82 €	14.487,20 €	78.676,32 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	48.582,78 €	16.383,63 €	4.314,10 €	18.815,65 €

ΣΥΝΟΛΟ	352.424,30 €	115.945,26 €	30.224,89 €	114.597,01 €
ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	57,47%	18,91%	4,93%	18,69%

Διάγραμμα 7: Κόστη 'Δ Τριμήνου 2021

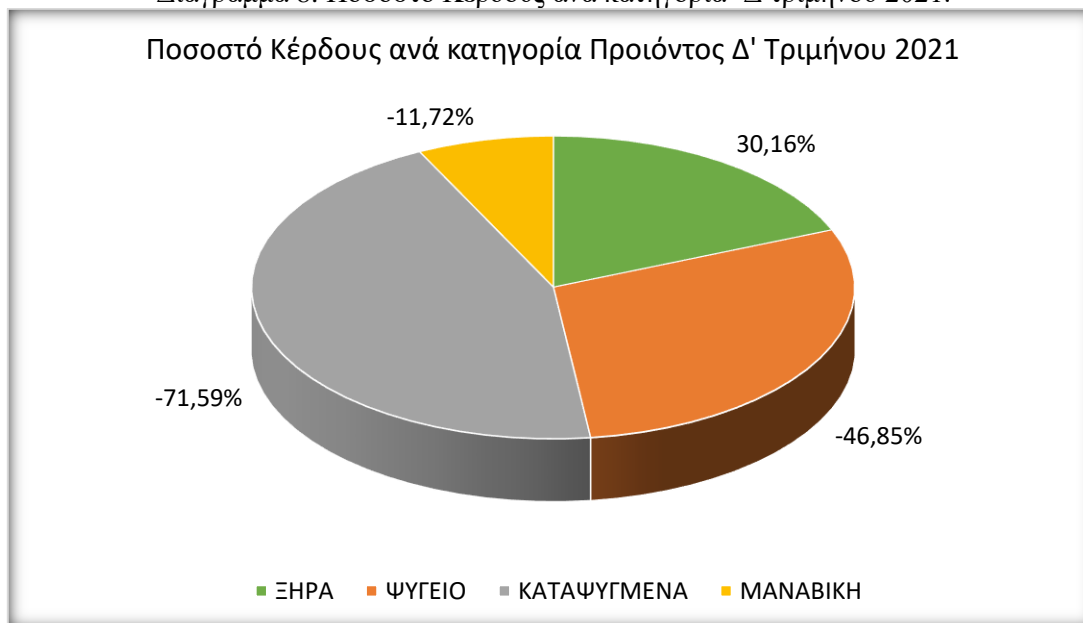


Στο τελευταίο τρίμηνο του 2021 παρατηρούμε ότι το ποσοστό κόστους των ξηρών εμπορευμάτων είναι 57,47%, στην συνέχεια παρατηρούμε ότι τα εμπορεύματα ψυγείου και μαναβικής έχουν παρόμοιο ποσοστό κόστους της τάξεως του 18,91% και 18,% αντίστοιχα και ακολουθούν τα εμπορεύματα ψυγείου με ποσοστό κόστους 4,93%.

Πίνακας 22: Κέρδος ανά κατηγορία 'Δ τρίμηνο 2021

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ
ΞΗΡΑ	352.424,30 €	356.653,92 €	4.229,62 €	30,16%
ΨΥΓΕΙΟ	115.945,26 €	109.375,08 €	- 6.570,18 €	-46,85%
ΚΑΤΑΨΥΓΜ-ΕΝΑ	30.224,89 €	20.184,53 €	- 10.040,35 €	-71,59%
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	114.597,01 €	112.952,75 €	- 1.644,26 €	-11,72%
ΣΥΝΟΛΟ	525.095,29 €	599.166,29 €	14.025,17 €	

Διάγραμμα 8: Ποσοστό Κέρδους ανά κατηγορία 'Δ τριμήνου 2021.



Στο τελευταίο τρίμηνο του 2021 τα ποσοστά κέρδους ανά κατηγορία εμπορευμάτων ακολουθούν το ίδιο μοτίβο με τα τρίτο τρίμηνο . Αναλυτικότερα, βλέπουμε ότι κέρδος είχαμε αποκλειστικά από τα ξηρά εμπορεύματα με ποσοστό 30,16%. Οι υπόλοιπες κατηγορίες εμπορευμάτων παρουσιάζουν ζημία με την μεγαλύτερη να παρουσιάζεται στα κατεψυγμένα εμπορεύματα με ποσοστό 71,59% έπειτα στα εμπορεύματα ψυγείου με ποσοστό -46,85% και τέλος τα εμπορεύματα μαναβικής με ποσοστό -11,72%.

### 3.4 Συγκεντρωτικά ποσοστά κοστών και κέρδη για το έτος 2021.

Για να μπορέσουμε να μπορέσουμε να παρατηρήσουμε τις διακυμάνσεις των ποσοστών κόστους και το κέρδος, ανά κατηγορία εμπορευμάτων, αποτυπώσαμε τα ποσοστά ανά τρίμηνο σε δύο πίνακες και προέκυψαν τα παρακάτω:

Πίνακας 23: Ποσοστά κόστους 2021.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ 2021</b>				
<b>ΤΡΙΜΗΝΟ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΟ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
Α ΤΡΙΜΗΝΟ	54,49%	19,99%	5,93%	19,59%
Β ΤΡΙΜΗΝΟ	54,76%	19,15%	5,21%	20,88%
Γ ΤΡΙΜΗΝΟ	55,38%	18,59%	5,05%	20,98%
Δ ΤΡΙΜΗΝΟ	57,47%	18,91%	4,93%	18,69%
ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΟ ΣΥΝΟΛΟ 2021	55,53%	19,16%	5,28%	20,04%

Από τον συγκεντρωτικό πίνακα ποσοστών κόστους 2021 παρατηρούμε ότι τα κόστη ανά κατηγορία εμπορεύματος παραμένουν σχετικά σταθερά ανά τρίμηνο. Αναλυτικότερα, παρατηρούμε ότι στα ξηρά εμπορεύματα το υψηλότερο ποσοστό είναι 57,47% το τέταρτο τρίμηνο του 2021 ενώ το χαμηλότερο 54,49% το πρώτο τρίμηνο του 2021 με ένα μέσο ποσοστό κατά την διάρκεια του έτους 55,53%.

Στα εμπορεύματα ψυγείου το μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους το έχουμε στο πρώτο τρίμηνο (19,99%) ενώ το μικρότερο ποσοστό στο τρίτο τρίμηνο (18,59%) με μέσο ποσοστό κόστους 19,16%.

Στα καταψυγμένα προϊόντα το μέσο ποσοστό κόστους είναι 5,28% με το μεγαλύτερο ποσοστό να παρουσιάζεται το πρώτο τρίμηνο (5,93%) ενώ το μικρότερο το τρίτο τρίμηνο με ποσοστό 4,93%.

Τέλος, στα εμπορεύματα μαναβικής το μέσο ποσοστό κόστους είναι 20,04%. Στο τρίτο τρίμηνο παρουσιάζεται το υψηλότερο ποσοστό (20,98%) και το τέταρτο τρίμηνο το μικρότερο ποσοστό (18,69%).

Πίνακας 24: Κέρδη 2021.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΕΡΔΩΝ 2021</b>				
<b>ΤΡΙΜΗΝΟ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΟ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
Α ΤΡΙΜΗΝΟ	33.050,48 €	3.144,88 €	-2.546,35 €	23.646,85 €
Β ΤΡΙΜΗΝΟ	17.413,82 €	-4.939,98 €	-5.432,40 €	16.101,32 €
Γ ΤΡΙΜΗΝΟ	18.740,32 €	-10.097,96 €	-7.197,54 €	-10.272,15 €
Δ ΤΡΙΜΗΝΟ	4.229,62 €	-6.570,18 €	-10.040,35 €	-1.644,26 €
Συνολικά Κέρδη 2021	73.434,24 €	-18.463,24 €	-25.216,64 €	27.831,76 €
Ποσοστά Κερδών	127,52%	-32,06%	-43,79%	48,33%

Στον πίνακα 24, βλέπουμε τα συγκεντρωτικά κέρδη ανά κατηγορία εμπορευμάτων για το έτος 2021.

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι τα ξηρά εμπορεύματα της επιχείρησης επιφέρουν κέρδη τις τάξεως των 73.434,24€ και τα εμπορεύματα μαναβικής 27.831,76€. Συνολικά κέρδη από της δύο κατηγορίες εμπορευμάτων 101.266 €.

Από την άλλη μεριά τα εμπορεύματα ψυγείου καθώς και τα καταψυγμένα εμπορεύματα δημιουργούν ζημία στην επιχείρηση κατά -18.463,24€ και -25.216,64€ αντίστοιχα.

### 3.5 Ποσοστά κοστών και κέρδη για τα έτη 2019-2020.

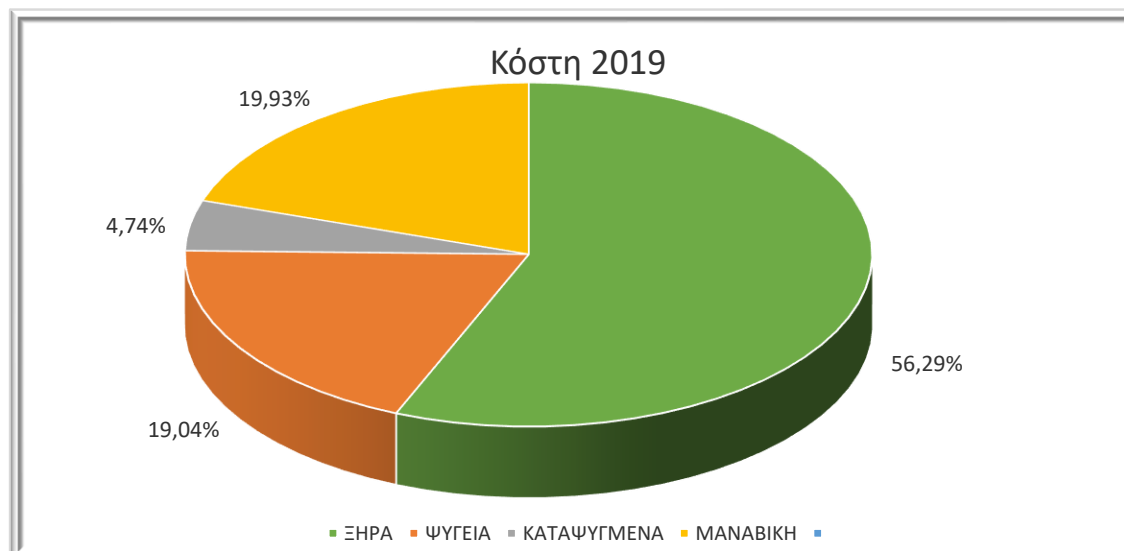
Για να μπορέσουμε να έχουμε μια καλύτερη εικόνα αναφορικά με τα κόστη και τα κέρδη ανά κατηγορία εμπορευμάτων πραγματοποιήσαμε το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και στα έτη 2019 και 2020. Για την ανάλυση των δύο αυτών ετών η διαδικασία η οποία πραγματοποιήθηκε είναι η ίδια που πραγματοποιήθηκε και για το 2021.

Παρακάτω παρουσιάζονται οι συγκεντρωτικοί πίνακες κατανομής εξόδων και οι πίνακες με τα κέρδη ανά κατηγορία εμπορευμάτων για τα έτη 2019 και 2020:

Πίνακας 25: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία 2019.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ				
<i>ΠΟΡΟΙ</i>	<i>ΞΗΡΑ</i>	<i>ΨΥΓΕΙΑ</i>	<i>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</i>	<i>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</i>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	112.500,10 €	31.252,01 €	16.512,90 €	31.389,90 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	5.374,34 €	1.684,11 €	320,53 €	1.920,85 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3.819,08 €	1.196,75 €	227,77 €	1.364,99 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	2.253,80 €	6.197,94 €	5.446,67 €	4.883,22 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	49,91 €	12,31 €	11,14 €	10,50 €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	2.109,67 €	661,09 €	125,82 €	754,02 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	16.662,94 €	4.109,74 €	3.717,81 €	3.505,04 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	889.588,81 €	310.080,65 €	66.653,67 €	320.995,72 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	240.954,93 €	75.389,42 €	14.211,26 €	86.011,30 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.273.313,59 €	430.584,01 €	107.227,57 €	450.835,55 €
ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	56,29%	19,04%	4,74%	19,93%

Διάγραμμα 9: Κόστη 2019



Στο έτος 2019 παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό κόστους παρουσιάζεται στα ξηρά εμπορεύματα με ποσοστό 56,29%, έπειτα ακολουθούν τα εμπορεύματα μαναβικής και ψυγείου με ποσοστά 19,23% και 19,04 % αντίστοιχα και τέλος τα εμπορεύματα κατάψυξης με ποσοστό 4,74%.

Πίνακας 26: Κέρδη 2019

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ
ΞΗΡΑ	1.273.313,59 €	1.313.564,26 €	40.250,67 €
ΨΥΓΕΙΟ	430.584,01 €	411.619,12 €	- 18.964,89 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	107.227,57 €	78.341,11 €	- 28.886,46 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	450.835,55 €	469.483,55 €	18.648,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	2.261.960,72 €	2.273.008,04 €	11.047,32 €

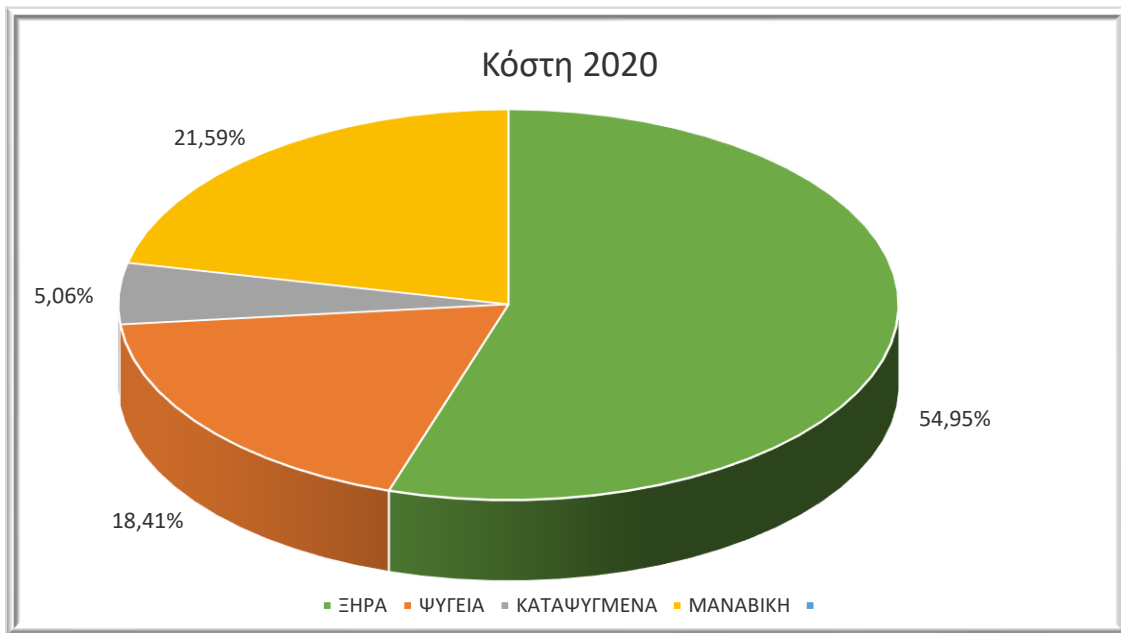
Το έτος 2019 η επιχείρηση παρουσιάζει κέρδη της τάξεως των 11.047,32€. Ο συνολικός τζίρος της επιχείρησης είναι 2.261.960,72€ και τα συνολικά έξοδα 2.273.008,04€.

Αναλυτικότερα, τα ξηρά εμπορεύματα έφεραν κέρδη στην επιχείρηση 40.250,67€, τα εμπορεύματα μαναβικής 18.648€ ενώ τα εμπορεύματα ψυγείου και τα καταψυγμένα εμπορεύματα επέφεραν ζημία 18.964,89€ και 28.886,46€ αντίστοιχα.

Πίνακας 27: Κατανομή κοστών ανά κατηγορία 2020.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ</b>				
<b>ΠΟΡΟΙ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΑ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	124.366,78 €	34.289,23 €	22.523,88 €	33.779,78 €
ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ & MARKETING	12.023,28 €	4.079,74 €	1.072,33 €	4.877,44 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	2.590,64 €	879,05 €	231,05 €	1.050,93 €
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ	2.569,47 €	7.066,04 €	6.209,55 €	5.567,19 €
ΥΔΡΕΥΣΗ	75,03 €	18,51 €	16,74 €	15,78 €
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	864,60 €	293,37 €	77,11 €	350,74 €
ΕΞΟΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	17.180,14 €	4.237,31 €	3.833,20 €	3.613,83 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	915.895,15 €	308.620,45 €	65.777,02 €	370.743,19 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	203.901,60 €	69.075,91 €	18.031,16 €	82.615,34 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.279.466,69 €	428.559,62 €	117.772,04 €	502.614,23 €
ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	54,95%	18,41%	5,06%	21,59%

Διάγραμμα 10: Κόστη 2020



Στο έτος 2020 παρατηρούμε παρόμοια ποσοστά κόστους με το έτος 2019 καθώς και με το 2021. Αναλυτικότερα, παρουσιάζεται στα ξηρά εμπορεύματα 54,95% ποσοστό κόστους, στην συνέχεια ακολουθούν τα εμπορεύματα μαναβικής και ψυγείου με ποσοστά 21,59% και 18,41 % αντίστοιχα και τέλος τα εμπορεύματα κατάψυξης με ποσοστό 5,06%.

Το έτος 2020, όπου ήταν και το έτος το οποίο ολόκληρος ο πλανήτης αντιμετώπισε την πανδημία του Covid-19. Η επιχείρηση παρέμεινε ανοιχτή όλη την περίοδο της πανδημίας, δεδομένου ότι είναι Super Market, χωρίς να πάρει καμία από τις επιχορηγήσεις τις οποίες έδωσε το κράτος. Το συγκεκριμένο έτος η επιχείρηση παρουσίασε ζημία. Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά τα κέρδη/ ζημίες ανά κατηγορίες εμπορευμάτων



Πίνακας 28: Κέρδη /Ζημίες 2020

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ
ΞΗΡΑ	1.279.466,69 €	1.265.951,42 €	-13.515,27 €
ΨΥΓΕΙΟ	428.559,62 €	429.562,34 €	1.002,72 €
ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ	117.772,04 €	112.907,01 €	- 4.865,03 €
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	502.614,23 €	513.553,99 €	10.939,76 €
ΣΥΝΟΛΟ	2.328.412,57 €	2.321.974,76 €	- 6.437,81 €

Όπως παρατηρούμε από τον παραπάνω πίνακα τα ξηρά εμπορεύματα και τα καταψυγμένα εμπορεύματα επέφεραν ζημιά στην επιχείρηση της τάξεως των 13.515,27€ και 4.865,03€ αντίστοιχα. Από την άλλη μεριά, τα εμπορεύματα μαναβικής ήταν αυτά με τα μεγαλύτερα κέρδη της τάξεως των 10.939,76€ ενώ τα εμπορεύματα ψυγείου μόλις 1.002,72€.

### 3.6 Συγκεντρωτικοί πίνακες κοστών και κερδών 2019-2020-2021.

Για να μπορέσουμε να έχουμε μια συγκεντρωτική εικόνα των κοστών αλλά και των κερδών τις τριετίας « 2019-2020-2021», στην οποία εφαρμόσαμε το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητες ABC, αποτυπώσαμε τα δεδομένα των κεφαλαίων 4.4 και 4.5 σε δύο πίνακες οι οποίοι παρουσιάζονται παρακάτω:

Πίνακας 29: Συγκεντρωτικός Πίνακας Ποσοστών Κόστους 2019-2020-2021.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ 2019-2020-2021</b>				
<b>ΕΤΟΣ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΟ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
2019	56,29%	19,04%	4,74%	19,93%
2020	54,95%	18,41%	5,06%	21,59%
2021	55,53%	19,16%	5,28%	20,04%
ΜΕΣΟ ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΟ ΚΟΣΤΟΣ	55,59%	18,87%	5,03%	20,52%

Στον παραπάνω πίνακα παρουσιάζονται τα Συγκεντρωτικά Ποσοστά κόστους ανά κατηγορία εμπορευμάτων για τα έτη 2019, 2020 και 2021. Παρατηρούμε ότι τα

ποσοστά σε όλες της κατηγορίες εμπορευμάτων δεν παρουσιάζουν μεγάλη διαφορά μεταξύ τους.

Παρατηρούμε, ότι και στα τρία έτη το μεγαλύτερο ποσοστό κόστους παρουσιάζεται στα Ξηρά εμπορεύματα με μέσο ποσοστιαίο κόστος 55,59% ενώ το χαμηλότερο στα καταψυγμένα εμπορεύματα με μέσο ποσοστιαίο κόστος 5,03%. Στην συνέχεια ακολουθούν τα εμπορεύματα μαναβικής με μέσο ποσοστιαίο κόστος 20,52% και τέλος τα εμπορεύματα ψυγείου με μέσο ποσοστιαίο κόστος 18,87%.

Πίνακας 30: Συγκεντρωτικός Πίνακας Κερδών/ Ζημιών 2019-2020-2021.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΕΡΔΩΝ / ΖΗΜΙΩΝ 2019-2020-2021</b>				
<b>ΕΤΟΣ</b>	<b>ΞΗΡΑ</b>	<b>ΨΥΓΕΙΟ</b>	<b>ΚΑΤΑΨΥΓΜΕΝΑ</b>	<b>ΜΑΝΑΒΙΚΗ</b>
2019	40.250,67 €	-18.964,89 €	-28.886,46 €	18.648,00 €
2020	-13.515,27 €	1.002,72 €	-4.865,03 €	10.939,76 €
2021	73.434,24 €	-18.463,24 €	-25.216,64 €	27.831,76 €

Στον παραπάνω πίνακα παρουσιάζονται τα κέρδη και οι ζημίες τις οποίες είχε η επιχείρηση ανά κατηγορία εμπορευμάτων για τα έτη 2019,2020 και 2021.

Τα ξηρά εμπορεύματα τα έτη 2019 και 2021 είχαν τα περισσότερα κέρδη της επιχείρησης ενώ το 2020 παρουσιάζουν ζημία. Τα εμπορεύματα ψυγείου παρουσιάζουν ζημία τα έτη 2019 και 2021 ενώ το 2020 κέρδος. Έπειτα, παρατηρούμε ότι τα καταψυγμένα εμπορεύματα παρουσιάζουν ζημία και τα τρία χρόνια όπου εφαρμόσαμε το σύστημα κοστολόγησης ABC. Τέλος, παρατηρούμε ότι τα εμπορεύματα μαναβικής παρουσιάζουν κέρδη στην επιχείρηση την τελευταία τριετία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>.

### 4.1 Συμπεράσματα.

Η παρούσα μελέτη εξέτασε τα οικονομικά στοιχεία μιας εμπορικής επιχείρησης λιανικού εμπορίου βιολογικών τροφίμων (Super Market), για τα φορολογικά έτη 2019,2020,2021 και εφάρμοσε ένα σύστημα κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων «A.B.C.».

Αρχικά, χωρίστηκαν τα έξοδα της επιχείρησης σε κέντρα κόστους. Στη συνέχεια προσδιορίστηκαν οι οδηγοί πόρων και κατανεμήθηκαν τα κόστη. Έπειτα, πραγματοποιήθηκε η ομαδοποίηση των πόρων και ο μερισμός των κοστών στις τέσσερις κατηγορίες εμπορευμάτων.

Αφού εφαρμόστηκε το σύστημα κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων ανά τρίμηνο για το έτος 2021 και έπειτα για τα έτη 2019 και 2020, παρατηρήσαμε ότι τα ποσοστά κοστών ανά κατηγορία εμπορευμάτων δεν έχουν μεγάλη διαφορά από το μέσο ποσοστιαίο κόστος.

Παρόλα αυτά, εντοπίσαμε ανά έτος σε κάποια ήδη εμπορευμάτων να παρουσιάζουν ζημία. Αναλυτικότερα, τα καταψυγμένα εμπορεύματα παρουσιάζουν ζημία και στις τρεις χρήσεις τις οποίες ελέγξαμε. Τα εμπορεύματα ψυγείου παρουσιάζουν ζημία τα έτη 2019 και 2021, ενώ τα κέρδη τα οποία επέφεραν στην επιχείρηση το 2020 είναι λίγα. Από την άλλη μεριά παρατηρήσαμε ότι τα Ξηρά εμπορεύματα τα έτη 2019 και 2021 ήταν αυτά όπου είχαν τα περισσότερα κέρδη και κατ' επέκταση οδήγησαν την επιχείρηση σε κερδοφόρες χρήσεις. Παρόλο αυτά, το 2020 η οποία ήταν μια ιδιαίτερη χρονιά, λόγω της πανδημίας, παρουσίασαν ζημία και κατ' επέκταση οδήγησαν την επιχείρηση σε μια ζημιογόνα χρήση. Τέλος, τα εμπορεύματα μαναβικής παρουσιάζουν κέρδη και τις τρεις χρονιές για τις οποίες εφαρμόστηκε το σύστημα « A.B.C.».

Εφαρμόζοντας το σύστημα κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων εντοπίσαμε τα δύο είδη εμπορευμάτων της επιχείρησης, καταψυγμένα εμπορεύματα και εμπορεύματα ψυγείου, τα οποία έχουν αυξημένα κόστη και οδηγούν σε μείωση των κερδών της. Παρατηρήσαμε ότι τα δύο αυτά είδη εμπορευμάτων έχουν τον μικρότερο συντελεστή κέρδους. Έπειτα, από τον μερισμό των συνολικών εξόδων της επιχείρησης οδηγούν τα δύο αυτές κατηγορίες σε ζημιογόνες.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, προτείνεται στη διοίκηση της επιχείρησης να χαράξει μια στρατηγική, η οποία θα στοχεύει αρχικά να οδηγήσει τα ζημιογόνα εμπορεύματα, καταψυγμένα και ψυγείου, σε κερδοφόρα και στη συνέχεια να αυξήσει τα κέρδη της από τις κερδοφόρες κατηγορίες εμπορευμάτων, μαναβική και ξηρά εμπορεύματα. Για την επίτευξη αυτών των στόχων χρειάζεται να μειώσει τα κόστη της, καθώς και να προβεί σε κάποιες στρατηγικές marketing. Παρακάτω παρουσιάζονται κάποιες προτάσεις οι οποίες θα μπορούσαν να οδηγήσουν στην επίτευξη αυτού του στόχου :

- Έλεγχος των ειδών υπαρχουσών συμβάσεων με τους προμηθευτές και προσπάθεια μείωσης της τιμής αγοράς των εμπορευμάτων.
- Αναζήτηση νέων προμηθευτών ώστε να πραγματοποιηθούν καλύτερες συμβάσεις. Σε αυτήν την περίπτωση συνιστάται η ποιότητα των εμπορευμάτων να είναι στα ίδια επίπεδα με τα υπάρχον ή και καλύτερα.
- Δημιουργία ενός συστήματος παρακολούθησης της ημερομηνίας ανάλωσης των εμπορευμάτων ώστε να ελαχιστοποιηθεί η καταστροφή των εμπορευμάτων.
- Προώθηση των εμπορευμάτων με κοντινή ημερομηνία ανάλωσης μέσω προσφορών.
- Επανατιμολόγηση των εμπορευμάτων με χαμηλό συντελεστή κέρδους.
- Δημιουργία ενός συστήματος τοποθέτησης των εμπορευμάτων στο ράφι ανάλογα με την ζήτηση, την εποχή, τις γιορτές κλπ.
- Υιοθέτηση και εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων για τον συνεχή έλεγχο των κοστών της

#### **4.2 Επίλογος.**

Συνοψίζοντας, την έννοια της κοστολόγησης, αποτελεί ένα κομμάτι της διοικητικής Λογιστικής, το οποίο στοχεύει στον εντοπισμό των δραστηριοτήτων της εταιρείας που δεν προσθέτουν αξία στα αγαθά ή στις υπηρεσίες και με την ύπαρξη τους δημιουργούν δαπάνες. Επίσης, εντοπίζει τις θυσίες που απαιτούνται από την πλευρά της επιχείρησης, θέτει στόχους και παράλληλα ελέγχει την επίτευξη τους. Για να μπορέσει να εφαρμοστεί ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης ή ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητες «Α.Β.С.», πρέπει να υπάρχει πλήρη γνώση και

κατανόηση του κόστους, του χρόνου όπου χρειάζεται καθώς και της ποιότητας των δραστηριοτήτων που φέρει εις πέρας κάθε εργαζόμενος. Χρησιμοποιώντας την παραγωγικότητα ως μέσο μέτρησης για κάθε δραστηριότητα χωριστά, μπορεί να επιτευχθεί η βελτίωσή της μέσα από το μερισμό του χρόνου, του κινδύνου και του αποτελέσματος στις διάφορες δραστηριότητες μιας εταιρείας. Επομένως, η διοίκηση μπορεί να υπολογίσει το πραγματικό κόστος των δραστηριοτήτων και να το συγκρίνει με το αναμενόμενο κόστος (Akyol, E., Tuncel, G., Bayhan, M. G. 2005).

Τα τελευταία χρόνια έχουμε παρατηρήσει σημαντική ανάπτυξη στα διάφορα κοστολογικά συστήματα τα οποία υπάρχουν, με πρωταγωνιστή το σύστημα κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων «Α.Β.С.», το οποίο βοηθάει σημαντικά στο συντονισμό του κόστους διαχείρισης. Ένα σύστημα κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να προσφέρει σημαντικές πληροφορίες αναφορικά με τα κόστη της επιχείρησης και να βοηθήσει τόσο στον υπολογισμό των συνολικών κοστών, όσο και στο κόστος ανά μονάδα πώλησης. Μέσα από τον σωστό υπολογισμό του κόστους η διοίκηση μπορεί να αναθεωρήσει την τιμολόγηση του αγαθού ή της υπηρεσίας, ώστε να φτάσει στον καταναλωτή στην τιμή όπου η επιχείρηση θα έχει το μεγαλύτερο δυνατό κέρδος. Επίσης, κάθε εταιρεία η οποία θα αποφασίσει να εφαρμόσει ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να γνωρίζει ότι είναι αρκετά περίπλοκο, επομένως θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη σημασία στα αρχικά στάδια και στον σωστό σχεδιασμό του. Με αυτόν τον τρόπο θα μπορέσει να δομήσει ένα σύστημα κοστολόγησης που θα καλύπτει τις προσδοκίες αλλά και τις ανάγκες της διοίκησης.

Ένα σύστημα κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων μπορεί να βοηθήσει την διοίκηση της εταιρείας να εντοπίσει τις δραστηριότητες και τα αγαθά τα οποία δεν είναι κερδοφόρα. Επίσης, μπορούν να εντοπίσουν τα προϊόντα και τις δραστηριότητες που προσφέρουν στη επιχείρηση τα περισσότερα κέρδη. Επομένως, ένα σύστημα κοστολόγησης «Α.Β.С.» προσφέρει την δυνατότητα στην επιχείρηση να δημιουργήσει μια στρατηγική, αναφορικά με τα κόστη της και τις πωλήσεις, η οποία θα την βοηθήσει να αυξήσει τα κέρδη της και να γίνει πιο ανταγωνιστική στην αγορά.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Ελληνική Βιβλιογραφία.**

Αγαπητός Γ., (2004), «*Νέα Μακροοικονομική και ορθολογικές επιχειρηματικές αποφάσεις*», εκδόσεις Σταμούλης ΑΕ.

Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ. και Κωλέτση, Μ. (2005), «*Λογιστική Κόστους*», εκδόσεις Ιωαννίδου, Αθήνα.

Βενιέρης Γ. (1986), «*Λογιστική Κόστους*», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα.

Γκίνογλου, Δ. και Σταυριανίδης, Κ. (2014), «*Κοστολόγηση Διοικητική Λογιστική Βιομηχανική Κοστολόγηση*», εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε. Θεσσαλονίκη.

Καζαντζής Χ.Ι., Σώρρος Ι.Ν., (2012), «*Διοικητική Λογιστική*», Business Plus A.E, Mc Graw Hill Education.

Καραγιώργος, Θ. και Πετρίδης, Α. (2015), «*Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση*», εκδόσεις ΑΦΟΙ Θ. Καραγιώργου, Θεσσαλονίκη.

Κέχρας Ιωάννης, 2009, «*Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητες*», εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Κοντάκος Α., Μαργαράνης Κ., Ζαρίφης Α. 2002, «*Λογιστική κόστους σε Ευρώ*», εκδόσεις Έλλην.

Λιούκας, Σ. Ed. (2006). «*Θέματα Επιχειρηματικότητας*». Αθήνα, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Λυγγίτσος Α, 2012, «*Κοστολόγηση και Διαχείριση Προϋπολογισμού μικρής επιχείρησης*», εκδόσεις ΓΣΕΒΒΕ – Ινστιτούτο Μικρών Επιχειρήσεων.

Μπουραντάς Δ., 2001, «*Μάνατζμεντ*», εκδόσεις Μπένου Γ.

Πάγγειος Ι. (1993), «*Θεωρία Κόστους*», Εκδόσεις Σταμούλη, Τόμος Ι, Αθήνα.

Παυλάτος, Ο. (2005), «*Λογιστική Κόστους, Κόστος – Κοστολόγηση – Αναλυτική Λογιστική*», Χαλκίδα.

Τηλικίδου, Ε. (2015). «*Στρατηγική Μάρκετινγκ*», Θεσσαλονίκη: ΑΤΕΙ Θεσσαλονίκης.

- **Ξένη βιβλιογραφία.**

Akyol, E., Tuncel, G., Bayhan, M. G. (2005), «*A Comparative Analysis of Activity – Based Costing and Traditional Costing*», World Academy of Science, Engineering and Technology, No 3.

Almeida, A. and Cunha, J. (2017), «*The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company, Manufacturing Engineering Society International Conference 2017, MESIC 2017*» Vigo (Pontevedra), Spain.

Blocher, Chen, Lin, (2002), «*Cost Management: A Strategic Emphasis*».

Cooper, B. and Kaplan, R. (1991) «*Profit Priorities from Activity-Based Costing*», Harvard business review.

Dhubea, H.M.S.B. and Al – Riami, S.A. (2017), «*The application of activity-based costing and activity-based planning influences decision making, Asia-Pacific Management Accounting Journal*», Volume 12 Issue 1.

Garrison, R.H. and Noreen, E.W. (1999), «*Managerial Accounting*», McGraw-Hill Companies Publisher.

Hansen R. D. and Mowen M. M. (2006), «*Cost Management-Accounting and Control*», Fifth Edition, Thompson South-Western Publishing.

Hashim, J.H. (2013), «*THE ACTIVITY-BASED COSTING (ABC) IN THE INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION (IHE): DO PRIVATE AND PUBLIC BRING A DIFFERENT?* », Asian Journal of Basic and Applied Sciences, Vol. 2, No. 1, 2015 ISSN 2313-7797.

Hilton and Platt, 2011, «*Managerial Accounting, Creating Value in aDynamic Business Environment*».

Horngren, T.C., Foster, G. and Datar, M.S. (2000), «*Cost Accounting a Managerial Emphasis*» 10th Edition, Prentice Hall International, Inc., London.

Horngren, C.T., Datar, S.M. and Foster, G. (2002), «*Cost Accounting. A Managerial Emphasis*» Prentice Hall, Edinburg.

Horngren, T., Datar, M. and Foster, M. (2006), «*Cost Accounting*» 12th Edition, New Jersey, Pearson.

Horngren, C., Datar, S. and Rajan, M. (2012), «*Cost Accounting*», 14th edu., New Jersey, Pearson.

Hughes, S. B. and Paulson Gjerde, Kathy A (2003), «*Do Different Cost Systems Make a Difference?* » Scholarship and Professional Work - Business. 11.

Jeyaraj, S.S. (2015), «*Activity Based Costing vs Volume Based Costing: Relevance and Applicability*», The international journal of management, Vol. 4 Issue 2, ISSN 2277-5846.

Kumar, N. and Mahto, D. (2013), «*A Comparative Analysis and Implementation of Activity Based Costing (ABC) and Traditional Cost Accounting (TCA) Methods in an Automobile Parts Manufacturing Company*»: A Case Study, Global Journals Inc. (USA), Volume 13 Issue 4 Version 1.0.

Li et al.,(2006), «*The Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage and Organizational Performance*».

Mahal, I. and Hossain, A. (2015), «*Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management*, *Research Journal of Finance and Accounting*», Vol.6, No.4, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online).

Nagle T. T. and Holden K. R. (2002), «*The Strategy and Tactics of Pricing: A Guide to Profitable Decision Making*», Pearson Education International.

Nielsen, H. (2017), «*The Roles of Finance functions, Management Accounting, and Lean*», Aalborg University.

Porter & Kramer, 2011, «*Creating Shared Value*», Harvard Business Review

Porter and Siggelkow (2008), «*Contextuality Within Activity Systems and Sustainability of Competitive Advantage*».

Priyanka Anand (2018), «*Management Accounting and Its Objectives/Functions*». [Online] Available from: <http://priyankablogthoughts.com/management-accounting-and-its-objectives-functions/>



Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, (2003), «*Management Accounting*», McGraw-Hill Companies Publisher.

Reyhanoglu, M. (2004), «*Activity-Based Costing System Advantages and Disadvantages*», SSRN Electronic Journal.

Skibińska, W. and Kadłubek, M. (2010), «*ACTIVITY - BASED COSTING DESIGNING*», Advanced Logistic Systems.

Soekardan, D. (2016), «*An Analysis of Activity Based Costing: Between Benefit and Cost for Its Implementation*», international journal of scientific & technology research, volume 5, issue 06, SSN 2277-8616.

Steven Bragg (2018), «*Cost Object*» Available from: <https://www.accountingtools.com/articles/cost-pool>.

Sunarni, C.W. (2013), «*Management Accounting Practices and the Role of Management Accountant: Evidence from Manufacturing Companies throughout Yogyakarta*», Indonesia, Rev. Integr. Bus. Econ. Res. Vol, 2(2).

The institute of company secretaries of India, (2015), «*Cost and Management Accounting*», Laser Typesetting by Delhi Computer Services, Dwarka, New Delhi.

Turney, B.B.P. (1997), «*Activity Based Costing The Performance Breakthrough*». Kogan Page Limited, London.

VanDerbeck, E. (2010), «*Principles of Cost Accounting*», 15th Edition, South-Western Cengage Learning Publishing.

Wang, S. (2017), «*Traditional Costing vs Activity-based Costing, PBE Management Accounting and Finance*», Advances in Computer Science Research, volume 82.

Wheelen, T. L., & Hunger, J. D. (2012). «*Strategic Management and Business Policy: Toward Global Sustainability*» 13th ed., London.

Wheldon, Harold J (1970), «*Cost accounting and costing methods*» ED.12, Macdonald & Evans, London.