

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΙΓΑΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**“ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΜΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΚΛΩΣΤΟΥΦΑΝΤΟΥΡΓΕΙΑΣ”**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Σκρεπετός Γεώργιος (ΑΜ 211 1183)

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ

Ζούντα Στέλλα

ΧΙΟΣ 2019

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της πτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην πτυχιακή εργασία. Επίσης, έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Τέλος, βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του προγράμματος σπουδών του τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Αιγαίου.

© Copyright Σκρεπετός Γεώργιος.

All rights reserved.

Ευχαριστίες

Πρωτίστως, θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου, κ. Ζούντα Στέλλα καθηγήτρια του τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Αιγαίου που με την πολύτιμη βοήθειά της αλλά και ενθάρρυνση συντέλεσε ακέραια στην ολοκλήρωση της εργασίας μου. Επίσης, ένα ευχαριστώ στα μέλη της επιτροπής για την πολύτιμη συνεισφορά τους.

Τέλος, το μεγαλύτερο ευχαριστώ το οφείλω στην οικογένεια μου για την υπομονή τους και την υποστήριξη που έδειξαν αυτή τη περίοδο όπως και για τη ψυχολογική υποστήριξη που μου παρείχαν.

Περίληψη

Η διοικητική λογιστική είναι η διαδικασία σύνταξης εκθέσεων διαχείρισης και λογαριασμών που παρέχουν ακριβείς και έγκαιρες οικονομικές και στατιστικές πληροφορίες για τη διευκόλυνση της λήψης αποφάσεων στη διοίκηση. Είναι επίσης γνωστή ως η διαδικασία εντοπισμού, μέτρησης, συσσώρευσης, ανάλυσης, προετοιμασίας, ερμηνείας και κοινοποίησης πληροφοριών που βοηθούν τους διαχειριστές να εκπληρώνουν τους στόχους του οργανισμού. Οι πρακτικές διοικητικής λογιστικής χρησιμοποιούνται από διαχειριστικούς οργανισμούς σε διάφορα επίπεδα και ταυτόχρονα δίνουν στους διαχειριστές την ελευθερία επιλογής, καθώς δεν υπάρχουν περιορισμοί, πέραν του κόστους των πληροφοριών που συλλέγονται σε σχέση με τα οφέλη των βελτιωμένων διαχειριστικών αποφάσεων. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, η διοικητική λογιστική βοηθά μια επιχείρηση κλωστοϋφαντουργίας να επιβιώσει στον ανταγωνιστικό, συνεχώς μεταβαλλόμενο κόσμο, διότι παρέχει ένα σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση που καθοδηγεί τη διοίκηση, δίνει κίνητρα στις συμπεριφορές, υποστηρίζει και δημιουργεί τις πολιτιστικές αξίες που είναι απαραίτητες για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων της. Η διοικητική λογιστική αφορά κυρίως τις εσωτερικές ανάγκες της διοίκησης. Είναι προσανατολισμένη προς την αξιολόγηση των επιδόσεων και την ανάπτυξη εκτιμήσεων του μέλλοντος σε αντίθεση με την παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική, η οποία δίνει έμφαση σε ιστορικά δεδομένα που σχετίζονται με νομικά οικονομικά θέματα όπως η ιδιοκτησία, η επένδυση, η χορήγηση πίστωσης, η φορολογία, η ρύθμιση και η δημιουργία βάσεων για συνεπή και συντηρητική εξωτερική αναφορά. Τέλος, η ευελιξία αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό της διοικητικής λογιστικής, καθώς προϋποθέτει ότι έχει δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις σημαντικές ανάγκες της διοίκησης, πολλές από τις οποίες δεν μπορούν να προσδιοριστούν με ακρίβεια.

Λέξεις κλειδιά : Κόστος, διοίκηση, στόχος, ανταγωνισμός, λογιστική.

Abstract

Administrative accounting is the process of preparing management reports and accounts that provide accurate and timely financial and statistical information to facilitate management decision-making. It is also known as the process of identifying, measuring, accumulating, analyzing, preparing, interpreting, and communicating information that helps managers meet the organization's goals. Administrative accounting practices are used by management at different levels and at the same time give managers freedom of choice, as there are no restrictions beyond the cost of information collected in relation to the benefits of improved management decisions. In this case, administrative accounting helps a textile business survive in the competitive, ever-changing world because it provides a significant competitive advantage to the business that guides management, motivates the behaviors, supports and creates the cultural values necessary for it. achieving its strategic goals. Administrative accounting mainly concerns the internal needs of management. It is geared towards performance appraisal and development of future estimates as opposed to traditional financial accounting, which emphasizes historical data related to legal financial matters such as ownership, investment, credit, taxation, regulation and creating bases for consistent and conservative external reporting. Finally, flexibility is a key feature of administrative accounting, as it presupposes that special attention is paid to important management needs, many of which cannot be accurately identified.

Key words : Cost, management, goal, competition, accounting.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	3
Περίληψη.....	4
Abstract	5
Περιεχόμενα	6
Περιεχόμενα εικόνων	7
Περιεχόμενα πινάκων.....	8
Εισαγωγή.....	9
Κεφάλαιο 1 ^ο : Η διοικητική λογιστική στη σύγχρονη επιχείρηση	11
1.1 Οι χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης	11
1.2 Ο ορισμός της διοικητικής λογιστικής	12
1.3 Οι διαφορές χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής	13
1.4 Οι ανάγκες της διοίκησης για πληροφόρηση	15
1.5 Η διοικητική λογιστική και η λογιστική κόστους	18
1.6 Η διαχείριση κόστους.....	19
Κεφάλαιο 2 ^ο : Τα χαρακτηριστικά της διοικητικής λογιστικής	21
2.1 Ο σκοπός, η πρακτική και η εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής	21
2.2 Οι παραδοσιακές και οι καινοτόμες πρακτικές	22
2.3 Οι ειδικές μεθοδολογίες της διοικητικής λογιστικής.....	25
2.4 Τα καθήκοντα και οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω της διοικητικής λογιστικής.....	27
Κεφάλαιο 3 ^ο : Ο κλάδος της κλωστοϋφαντουργίας.....	29
3.1 Η βιομηχανική διαδικασία.....	29
3.2 Η ιστορία	30
3.3 Το εμπόριο και η ρύθμιση του.....	38
3.4 Οι εφαρμογές της διοικητικής λογιστικής σε επιχείρηση κλωστοϋφαντουργίας.....	40
Επίλογος	44
Βιβλιογραφία.....	45

Περιεχόμενα εικόνων

Εικόνα 1: Το χρονοδιάγραμμα της Διοικητικής λογιστικής.....	22
---	----

Περιεχόμενα πινάκων

Πίνακας 1 : Οι διαφορές ανάμεσα στη χρηματοοικονομική και διοικητική λογιστική 15

Εισαγωγή

Η διοικητική λογιστική είναι ένα ευρύ θέμα το οποίο περιλαμβάνει τόσο λογιστικά συστήματα διαχείρισης όσο και λογιστικά συστήματα κοστολόγησης. Ο κύριος στόχος της διοικητικής λογιστικής είναι η εκπλήρωση των στόχων κοστολόγησης που σχετίζονται με τη διαχείριση και τη χρηματοοικονομική λογιστική. Κατά τη συμμόρφωση με τους στόχους της χρηματοοικονομικής λογιστικής, το κόστος μετριέται και κατανέμεται με βάση τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, ενώ στο πλαίσιο της κοστολόγησης των επιχειρήσεων παράγονται πληροφορίες σχετικά με την προσφορά προϊόντων και υπηρεσιών του οργανισμού, τις διαδικασίες του, τις δραστηριότητες, η οποία παρουσιάζει ενδιαφέρον για τη διοίκηση.

Οι οικονομικοί ελεγκτές στο σημερινό άκρως ανταγωνιστικό και δυναμικό επιχειρηματικό περιβάλλον πρέπει να κατανοήσουν τις διάφορες λειτουργίες ή συνδέσμους (όπως η εξυπηρέτηση πελατών, το μάρκετινγκ, η διανομή κ.λπ.) στην αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης. Αυτή η κατανόηση των διαφόρων δεσμών στην αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης είναι ιδιαίτερα σημαντική όταν η ενδιαφερόμενη επιχείρηση συμμετέχει στο διεθνές εμπόριο. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι διοικητικοί λογιστές να απομακρύνονται από τις παραδοσιακές προσεγγίσεις του κόστους κατασκευής σε προσεγγίσεις με πιο συνεκτικό τρόπο. Αυτή η κίνηση προς τις προσεγγίσεις χωρίς αποκλεισμούς οδήγησε τους διοικητικούς λογιστές να υπολογίζουν και να ενσωματώνουν το κόστος των δραστηριοτήτων της αλυσίδας αξιών όπως η μηχανική, οι πωλήσεις, η διανομή, οι υπηρεσίες κλπ., στο κόστος του προϊόντος. Στο πλαίσιο αυτό, ένα άτομο που είναι πολύ έμπειρο στους πολυάριθμους ορισμούς που σχετίζονται με το κόστος και κατανοεί τους μεταβαλλόμενους ορισμούς του κόστους που κυμαίνονται από βραχυπρόθεσμα έως μακροπρόθεσμα μπορεί να είναι εξαιρετικά ανεκτίμητο στον προσδιορισμό πληροφοριών που είναι κρίσιμες για τη λήψη αποφάσεων.

Η σημασία της διαχείρισης και της διοικητικής λογιστικής έχει αυξηθεί εκθετικά στο πρόσφατο παρελθόν. Ο λόγος για αυτό οφείλεται σε διάφορους παράγοντες όπως ο αυξημένος ανταγωνισμός τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, ο οποίος επιδεινώθηκε από την παγκοσμιοποίηση, το αυξανόμενο κόστος εισροών εξαιτίας μεταβαλλόμενων μακροοικονομικών συνθηκών, της μείωσης των περιθωρίων κέρδους

κλπ. Για να μετριαστούν αυτές οι πρόσφατες προκλήσεις, οι εταιρείες του αναπτυσσόμενου κόσμου έχουν αρχίσει να εφαρμόζουν μεθόδους διαχείρισης και διοικητικής λογιστικής που χρησιμοποιούνται ευρέως από τις εταιρείες παγκοσμίως. Εκτός από την υιοθέτηση αυτών των πρακτικών διοικητικής λογιστικής και διαχείρισης, η εμπειρική έρευνα στο θέμα αυτό έχει επισημάνει τη σημασία των πρακτικών της διοικητικής λογιστικής και διαχείρισης στο σημερινό ιδιαίτερα ανταγωνιστικό και δυναμικό επιχειρηματικό περιβάλλον. Αυτό με τη σειρά του είχε ως αποτέλεσμα το κόστος και οι πρακτικές της διοικητικής λογιστικής να επικεντρώνονται τόσο στις επιχειρήσεις του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα παγκοσμίως.

Κεφάλαιο 1^ο : Η διοικητική λογιστική στη σύγχρονη επιχείρηση

1.1 Οι χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης

Στόχος της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών (χρηματοοικονομικής ή άλλης φύσης) σε ομάδες ατόμων που συνεργάζονται ή σχετίζονται με μία επιχείρηση ή οργανισμό. Οι ομάδες αυτές είναι (Baldvinsdottir, et al. 2010) :

- Η διοίκηση της επιχείρησης.
- Οι μέτοχοι καθώς και οι πιθανοί επενδυτές σ αυτήν.
- Οι εργαζόμενοι.
- Οι πιστωτές.
- Οι διάφορες κρατικές υπηρεσίες.

Η κάθε, επιμέρους, ομάδα χρησιμοποιεί τη λογιστική πληροφόρηση για τη λήψη διάφορων αποφάσεων που εξυπηρετούν τους αντικειμενικούς της σκοπούς. Για παράδειγμα, η διοίκηση της επιχείρησης χρειάζεται τη λογιστική πληροφόρηση τόσο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων όσο και για διάφορες ελεγκτικές διαδικασίες. Οι μέτοχοι και οι πιθανοί επενδυτές επιθυμούν να γνωρίζουν την απόδοση της επένδυσης των κεφαλαίων τους στην επιχείρηση. Οι εργαζόμενοι ενδιαφέρονται για τα επίπεδα αμοιβών τους και για τη σταθερότητα της εργασίας τους. Οι πιστωτές επιζητούν πληροφόρηση σχετικά με την ικανότητα της επιχείρησης να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει προς αυτούς. Οι διάφορες κρατικές υπηρεσίες συλλέγουν λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να υπολογίσουν και να αναλύσουν διάφορα μεγέθη που σχετίζονται με την πορεία της οικονομικής δραστηριότητας της χώρας. Επίσης, οι φορολογικές αρχές χρησιμοποιούν τη λογιστική πληροφόρηση για τον υπολογισμό και την επιβολή φόρων στις διάφορες επιχειρήσεις και οργανισμούς (Chiucchi, 2013).

Ο αριθμός των χρηστών της λογιστικής πληροφόρησης που προαναφέρθηκε δεν είναι περιοριστικός. Διάφορες ομάδες χρηστών έχουν διαφορετικές ανάγκες για πληροφόρηση. Σκοπός της λογιστικής είναι να ικανοποιήσει με τον καλύτερο δυνατό

τρόπο τις ανάγκες αυτές. Για την παροχή χρήσιμης πληροφόρησης προς όλες τις ομάδες χρηστών γίνεται συνήθως η διάκριση τους σε δύο βασικές κατηγορίες (Lukka & Suomala, 2014) :

- Σε αυτούς που βρίσκονται εκτός της επιχείρησης όπως είναι οι μέτοχοι, οι πιστωτές και οι κρατικές υπηρεσίες.
- Σε αυτούς που βρίσκονται εντός της επιχείρησης όπως είναι η διοίκηση και οι εργαζόμενοι.

Με βάση το διαχωρισμό αυτό γίνεται και η διάκριση της λογιστικής σε δύο βασικές κατηγορίες όπου είναι οι εξής (Modell, 2014) :

- Η χρηματοοικονομική λογιστική (financial accounting) αναφέρεται στη παροχή πληροφοριών στους χρήστες που βρίσκονται εκτός της επιχείρησης. Αυτή η πληροφόρηση παρέχεται μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες δημοσιεύονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Το βασικό χαρακτηριστικό της πληροφόρησης αυτής είναι ότι καλύπτει το σύνολο της επιχείρησης και δεν εξετάζει ειδικά θέματα που αφορούν συγκεκριμένα τμήματα ή δραστηριότητες της επιχείρησης.
- Η διοικητική λογιστική (management accounting) αναφέρεται στην παροχή πληροφοριών στους χρήστες που βρίσκονται εντός της επιχείρησης και κυρίως στη διοίκηση της. Ο σκοπός της επικεντρώνεται στη λήψη αποφάσεων που βελτιώνουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της λειτουργίας της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα, π.χ. διοικητικό, οικονομικό, οργανωτικό, κλπ.

1.2 Ο ορισμός της διοικητικής λογιστικής

Στη διοικητική λογιστική, τα διευθυντικά στελέχη χρησιμοποιούν τις διατάξεις των λογιστικών πληροφοριών για να ενημερώνονται καλύτερα πριν αποφασίσουν για θέματα εντός του οργανισμού, γεγονός που βοηθά στη διαχείριση και την εκτέλεση

των λειτουργιών ελέγχου. Ένας απλός ορισμός της διοικητικής λογιστικής είναι η παροχή οικονομικών και μη οικονομικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων από τους αντίστοιχους χρήστες (Parker, et al. 2011).

Σύμφωνα με το Διοικητικής Λογιστικής (IMA), η διοικητική λογιστική είναι ένα επάγγελμα που συνεπάγεται στη συμμετοχή εταίρων στη λήψη αποφάσεων διαχείρισης, στον σχεδιασμό συστημάτων διαχείρισης της απόδοσης και στη παροχή εμπειρογνωμοσύνης στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και του ελέγχου για να βοηθήσει τη διοίκηση στη διαμόρφωση και την υλοποίηση της στρατηγικής του οργανισμού. Οι ειδικοί που εφαρμόζουν διοικητική λογιστική εξετάζουν τα γεγονότα που συμβαίνουν μέσα και γύρω από μια επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη τις ανάγκες της επιχείρησης. Από αυτό, προκύπτουν δεδομένα και εκτιμήσεις. Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία μετάφρασης αυτών των εκτιμήσεων και των δεδομένων στη γνώση που τελικά θα χρησιμοποιηθεί για να καθοδηγήσει τη λήψη αποφάσεων (Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2010).

Το Chartered Institute of Accountants (CIMA), το μεγαλύτερο Διοικητικής Λογιστικής με περισσότερα από 100.000 μέλη, περιγράφει τη διοικητική λογιστική ως την ανάλυση πληροφοριών για την παροχή συμβουλών στην επιχειρησιακή στρατηγική και την προώθηση βιώσιμης επιχειρηματικής επιτυχίας (Tucker & Parker, 2014).

1.3 Οι διαφορές χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής

Η χρηματοοικονομική και η διοικητική λογιστική εξυπηρετούν διάφορες ανάγκες για πληροφόρηση και το λόγο αυτό παρουσιάζονται παρακάτω μερικές διαφορές. Οι βασικές τους διαφορές είναι οι εξής (Al-Htaybat & Von Alberti-Alhtaybat, 2013) :

- **Νομικό πλαίσιο :** Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) όλες οι οικονομικές οντότητες υποχρεώνονται να καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Εξαιρέσεις από την υποχρέωση κατάρτισης μόνο της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων ή/και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών προβλέπονται με βάση το μέγεθος για κάποιες επιχειρήσεις. Αντίθετα, η προετοιμασία της λογιστικής πληροφόρησης για τη διοίκηση της επιχείρησης

είναι προαιρετική και γίνεται μόνο όταν εκτιμάται πως το όφελος από τη χρήση των πληροφοριών αυτών υπερβαίνει το κόστος προετοιμασίας της.

- Έμφαση : Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση που αφορά το σύνολο της επιχείρησης. Η διοικητική λογιστική εξετάζει ειδικά θέματα που αφορούν συγκεκριμένα τμήματα της επιχείρησης, όπως το κόστος και την αποδοτικότητα των προϊόντων, των υπηρεσιών, των πελατών των λειτουργικών τμημάτων και των δραστηριοτήτων.
- Αρχές και Λογιστικά Πρότυπα : Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και ακολουθώντας συγκεκριμένα πρότυπα τα οποία είναι είτε τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) είτε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ). Τα πρότυπα αυτά εξασφαλίζουν ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων έχουν μια ενιαία μορφή και συνέπεια στο περιεχόμενο των λογαριασμών τους. Τα χαρακτηριστικά αυτά στοιχεία είναι απαραίτητα για τους χρήστες που βρίσκονται εκτός της επιχείρησης. Η πληροφόρηση που παρέχει η διοικητική λογιστική δεν περιορίζεται από πρότυπα και η έμφαση δεν δίνεται στη μορφή αλλά στην ουσία. Ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής είναι να παρέχει στη διοίκηση της επιχείρησης πληροφόρηση, η οποία είναι έγκαιρη και χρήσιμη για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, χωρίς να αναλώνεται στον τρόπο με τον οποίο θα παρουσιαστεί η πληροφόρηση αυτή.
- Χρονικός Ορίζοντας : Η πληροφόρηση που δημοσιεύεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αφορά το παρελθόν και συγκεκριμένα τη χρήση που πέρασε. Η διοικητική λογιστική αναφέρεται στην προετοιμασία πληροφοριών που βασίζονται σε ιστορικά στοιχεία του παρελθόντος και προσβλέπουν στο μέλλον. Η λήψη αποφάσεων σχετίζεται με μελλοντικά ενδεχόμενα και κατά συνέπεια η διοίκηση της επιχείρησης χρειάζεται πληροφόρηση που να αφορά σε μελλοντικά στοιχεία κόστους καθώς και προβλεπόμενα έσοδα.
- Συχνότητα Δημοσίευσης : Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται σε ετήσια βάση ενώ για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο επιχειρήσεις υπάρχει

η υποχρέωση για δημοσίευση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Η διοίκηση της επιχείρησης χρειάζεται άμεση και έγκαιρη πληροφόρηση. Συνεπώς, η διοικητική λογιστική μπορεί να αναφέρεται στην προετοιμασία πληροφόρησης σε ημερήσια ή εβδομαδιαία ή μηνιαία βάση, ανάλογα με τις ανάγκες της διοίκησης.

Στο παρακάτω πίνακα, παρουσιάζονται συνοπτικά, οι διαφορές της χρηματοοικονομικής και της διοικητικής λογιστικής.

Πίνακας 1 : Οι διαφορές ανάμεσα στη χρηματοοικονομική και διοικητική λογιστική

Χρηματοοικονομική Λογιστική		Διοικητική Λογιστική
Εκτός επιχείρησης	Χρήστες πληροφοριών	Εντός της επιχείρησης
Υποχρεωτική δημοσίευση	Νομικό πλαίσιο	Προαιρετική δημοσίευση
Συνολικά για την επιχείρηση	Έμφαση	Σε λειτουργικά τμήματα και διαδικασίες της επιχείρησης
Γενικές Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (ΔΠΧΑ και ΕΛΠ)	Αρχές και Λογιστικά Πρότυπα	Έμφαση στην ουσία παρά στη μορφή
Έμφαση σε ιστορικά – απολογιστικά στοιχεία	Χρονικός Ορίζοντας	Έμφαση σε μελλοντικά – προϋπολογιστικά στοιχεία
Σε τακτά χρονικά διαστήματα	Συχνότητα δημοσίευσης	Ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης

1.4 Οι ανάγκες της διοίκησης για πληροφόρηση

Η διοικητική λογιστική μπορεί να οριστεί ως η διαδικασία αναγνώρισης, μέτρησης, συγκέντρωσης, ανάλυσης, προετοιμασίας, ερμηνείας και επικοινωνίας της πληροφόρησης που είναι απαραίτητη στη διοίκηση μιας επιχείρησης ώστε να σχεδιάσει, αξιολογήσει και ελέγξει τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Η διοικητική λογιστική καλύπτει ένα ευρύ φάσμα αρμοδιοτήτων στην προετοιμασία αλλά κυρίως

στην παρουσίαση της πληροφόρησης που είναι απαραίτητη σε όλα τα διοικητικά επίπεδα της οργανωτικής δομής μιας επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή θα βοηθήσει τη διοίκηση της επιχείρησης στη λήψη αποφάσεων αλλά παράλληλα εξυπηρετεί σημαντικά τις λειτουργίες του προγραμματισμού και της εποπτείας του ελέγχου (Bromwich & Scapens, 2016).

Συγκεκριμένα, στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, η διοικητική λογιστική παρέχει σημαντικές πληροφορίες για το κόστος παραγωγής των ήδη υπαρχόντων προϊόντων, για το κόστος δημιουργίας και προώθησης νέων προϊόντων, για το κόστος εναλλακτικών μεθόδων παραγωγής και γενικά συνεισφέρει στην καλύτερη κατανομή των οικονομικών πόρων της επιχείρησης μεταξύ των διάφορων παραγωγικών συστημάτων (Gatti, 2013).

Επιπλέον, η διοικητική λογιστική δρα υποστηρικτικά στη λειτουργία του προγραμματισμού – σχεδιασμού παρέχοντας στοιχεία για την κοστολόγηση και τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών, για τις ανάγκες της επιχείρησης σε πάγιο εξοπλισμό, για την αγορά και τον ανταγωνισμό καθώς και για όλα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για την προετοιμασία των επιμέρους αλλά και του συνολικού προϋπολογισμού μιας επιχείρησης (Malmi & Granlund, 2009).

Παράλληλα, με την προετοιμασία των προϋπολογισμών δημιουργούνται οι βάσεις για τον έλεγχο της επίδοσης της επιχείρησης. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στους προϋπολογισμούς θα συγκριθούν με τα πραγματικά απολογιστικά στοιχεία της επιχείρησης ώστε να εντοπιστούν, τυχόν, αποκλίσεις οι οποίες με τη σειρά τους θα δώσουν τη δυνατότητα στη διοίκηση της επιχείρησης να προβεί στις απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες. Όσο συχνότερα γίνεται σύγκριση των πραγματικών με τα προβλεπόμενα αποτελέσματα, τόσο περισσότερο διευκολύνεται η επιτήρηση της πορείας της επιχείρησης προς την επίτευξη των στόχων της. Με τη συχνή σύγκριση των πραγματικών με τα προβλεπόμενα αποτελέσματα θα διαγνωστεί έγκαιρα η ανάγκη για τη λήψη διορθωτικών μέτρων καθώς και η τροποποίηση των προγραμμάτων στις μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς (Parker, 2012).

Όπως προκύπτει, ο ρόλος του λογιστή δεν περιορίζεται μόνο στη προετοιμασία ιστορικών στοιχείων για την υποστήριξη του έργου της διοίκησης της επιχείρησης. Σε

πολλές περιπτώσεις, απαιτείται η προετοιμασία προβλέψεων όπου ο διοικητικός λογιστής θα πρέπει με ακρίβεια, ταχύτητα και αμεροληψία να αποφασίσει για το κόστος και το αποτέλεσμα των πιθανών δράσεων της επιχείρησης. Όμως, είτε πρόκειται για ιστορικά στοιχεία είτε για προβλέψεις, η διοικητική λογιστική αποτελεί το κανάλι μέσω του οποίου διοχετεύεται η πληροφόρηση αυτή στη διοίκηση της επιχείρησης (Seal, 2012).

Οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες στη διοίκηση της επιχείρησης μπορούν να ταξινομηθούν σε δύο βασικές κατηγορίες όπου είναι οι εξής (Ter Bogt & van Helden, 2012).

- Πληροφορίες ρουτίνας.
- Πληροφορίες ειδικού σκοπού.

Η πρώτη ομάδα, περιλαμβάνει πληροφορίες που παρέχονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και σε τυποποιημένη συνήθως μορφή. Στη κατηγορία αυτή συγκαταλέγονται οι μηνιαίες καταστάσεις κόστους παραγωγής ή οι μηνιαίες καταστάσεις κόστους των διάφορων τμημάτων που χρησιμοποιούνται τόσο στην διαδικασία αξιολόγησης όσο και στην διαδικασία ελέγχου του μελλοντικού κόστους (Tucker & Schaltegger, 2016).

Η δεύτερη ομάδα, εμπεριέχει πληροφορίες που παρέχει ο διοικητικός λογιστής στη διοίκηση (μάνατζμεντ) κάθε φορά που προκύπτει μια συγκεκριμένη ανάγκη. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας αποτελούν, οι εκθέσεις που συντάσσονται για να υπολογιστεί το προβλεπόμενο κόστος παραγωγής ενός νέου προϊόντος, για να αποφασιστεί εάν κάποια διαδικασία θα ανατεθεί σε εξωτερικούς παρόχους ή εάν θα γίνει ιδιοπαραγωγή κάποιου εξαρτήματος παραγωγής ή προμήθεια του από εξωτερικό προμηθευτή, κλπ (Modell, 2014).

Όπως γίνεται αντιληπτό, το μεγαλύτερο μέρος των πληροφοριών που χρειάζεται καθημερινά η διοίκηση της επιχείρησης προέρχονται από το λογιστήριο. Καθήκον του διοικητικού λογιστή είναι να παράσχει άμεσα ακριβείς και επίκαιρες πληροφορίες που να αφορούν σε ιστορικά ή αναμενόμενα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης. Πρέπει να ερμηνεύει διάφορες πληροφορίες που εισρέουν στην επιχείρηση και να συμβουλεύει

τη διοίκηση στη λήψη αποφάσεων και στη διαδικασία του ελέγχου. Ωστόσο, σημαντικός παράγοντας για τη λήψη ορθών αποφάσεων είναι η ύπαρξη ικανότητας κατανόησης της πληροφόρησης από την πλευρά της Διοίκησης (Bromwich & Scapens, 2016).

1.5 Η διοικητική λογιστική και η λογιστική κόστους

Η λογιστική κόστους έχει ως αντικείμενο τη συγκέντρωση, κατάταξη, καταγραφή και επιμερισμό του κόστους της επιχείρησης ανά λειτουργικό τμήμα, δραστηριότητα, διαδικασία ή προϊόν – υπηρεσία. Γίνεται λοιπόν φανερό ότι, η λογιστική κόστους δεν είναι πάρα το πρώτο μέρος της διοικητικής λογιστικής. Ωστόσο η μεγάλη σημασία που έχει το κόστος για μια επιχείρηση και η ανάγκη παρακολούθησης του, οδηγεί πολλές φορές στην ταύτιση των εννοιών της διοικητικής λογιστικής με τη λογιστική κόστους (Malmi & Granlund, 2009).

Η λογιστική κόστους σχετίζεται με την εκτίμηση του προϋπολογιστικού, του προτύπου και του πραγματικού κόστους των λειτουργιών, διαδικασιών, δραστηριοτήτων και προϊόντων – υπηρεσιών καθώς επίσης και με την ανάλυση των αποκλίσεων ανάμεσα σε πραγματικά και προϋπολογιστικά ή πρότυπα στοιχεία κόστους. Η προετοιμασία των στοιχείων αυτών πραγματοποιείται μέσω ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος που καλείται κοστολογικό σύστημα. Αυτό, αποτελεί ένα εργαλείο του διοικητικού λογιστή το οποίο συγκεντρώνει τις πληροφορίες που παρέχονται από τη χρηματοοικονομική λογιστική καθώς επίσης και άλλες ποσοτικές και ποιοτικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την σωστή εκτέλεση των καθηκόντων του (Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2010).

Η λειτουργία ενός ολοκληρωμένου κοστολογικού συστήματος, όπως είναι φυσικό, συνεπάγεται με υψηλό κόστος για την επιχείρηση. Η παρακολούθηση των απαραίτητων στοιχείων προϋποθέτει την ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού και λογισμικών συστημάτων τα οποία συνήθως αυξάνουν σημαντικά το κόστος λειτουργίας μιας επιχείρησης (Tucker & Parker, 2014).

Η λειτουργία ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι το όφελος που αποκομίζει η επιχείρηση από την πληροφόρηση που παρέχεται στο διοικητικό

λογιστή είναι μεγαλύτερο από το κόστος λειτουργίας του συστήματος. Αυτό σημαίνει ότι το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι το κατάλληλο για την επιχείρηση και οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι ακριβείς, έγκαιρες, χρήσιμες και προπάντων να εξυπηρετούν το σκοπό για τον οποίο συγκεντρώθηκαν και αναλύθηκαν. Κατά κάποιο τρόπο λοιπόν, κάθε κοστολογικό σύστημα θα πρέπει αφενός να είναι μοναδικό για την επιχείρηση η οποία το λειτουργεί και αφετέρου θα πρέπει να είναι σχεδιασμένο έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στις συγκεκριμένες ανάγκες της επιχείρησης και των ατόμων που εργάζονται σ' αυτήν (Chiucchi, 2013).

1.6 Η διαχείριση κόστους

Η λογιστική κόστους παρέχει πληροφορίες σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων, τον έλεγχο και τη διαχείριση των καθημερινών εξόδων καθώς και την τιμολογιακή πολιτική. Η επιχείρηση πρέπει να εκμεταλλευτεί αυτήν την πληροφόρηση ώστε να διαχειριστεί το κόστος και να κατανέμει κατάλληλα τους πόρους που διαθέτει στους επιμέρους τομείς της δραστηριότητας της (Al-Htaybat & Von Alberti-Alhtaybat, 2013).

Τα τελευταία χρόνια, λόγω της παγκόσμιας οικονομικής συγκυρίας, οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν έντονα οικονομικά προβλήματα και συνειδητοποιούν ολοένα πιο έντονα την ανάγκη για διαχείριση και έλεγχο του κόστους, για τη σωστή κοστολόγηση των προϊόντων ή των υπηρεσιών τους καθώς και για την πρόβλεψη και εκτίμηση των μελλοντικών εσόδων και εξόδων ώστε να προβούν σε περιορισμό των δαπανών. Σε αυτές τις καταστάσεις είναι ιδιαίτερα σημαντική η αποτελεσματική διαχείριση του κόστους, αλλά πιο σωστά, η πολιτική που θα πρέπει να εφαρμόζει η εταιρεία διαρκώς, για να μπορεί να ανταπεξέλθει σε οποιαδήποτε συγκυρία και να παρουσιάζει κερδοφορία (Parker, et al. 2011).

Η διαχείριση (management) του κόστους είναι η διαδικασία με την οποία οι εταιρείες ελέγχουν και οργανώνουν το σχεδιασμό του κόστους των δραστηριοτήτων τους. Όλες οι επιχειρήσεις συμπεριλαμβάνουν το μάντζμεντ του κόστους στον προγραμματικό της επιχειρηματικής τους δράσης. Ακόμα και τα μεμονωμένα έργα (projects) θα έπρεπε να έχουν μελέτη διαχείρισης του κόστους (Lukka & Suomala, 2014).

Όταν η διαχείριση του κόστους θα εφαρμόζεται σωστά αυτό θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους παραγωγής για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της επιχείρησης με απώτερο στόχο την καλύτερη ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών ή προϊόντων στο τελικό αποδέκτη που είναι ο πελάτης. Η διαχείριση και μέτρηση του κόστους παίζει καθοριστικό ρόλο για την αποτελεσματική διοίκηση της επιχείρησης (Seal, 2012).

Οι επιχειρήσεις που έχουν καθορίσει τους στόχους τους και έχουν φροντίσει να τους μεταδώσουν στο προσωπικό τους, έχουν πιο αποτελεσματική διαχείριση κόστους σε σχέση με άλλες εταιρείες που είναι αδύναμες από άποψη στρατηγικού σχεδιασμού. Εξάλλου, η διαχείριση του κόστους, από μόνη της, μπορεί να θεωρηθεί ως ένας στρατηγικός στόχος. Συνεπώς, αποφεύγονται οι επιπόλαιες κινήσεις και οι περικοπές εξόδων καθώς οι πόροι διανέμονται μελετημένα στους επιχειρηματικούς τομείς, περισσότερο στους προσοδοφόρους και περιορισμένα στους λιγότερο αποδοτικούς. Η διαρκής και μακροχρόνια διοίκηση-μέτρηση του κόστους είναι ένα από τα σημαντικότερα μέσα που οδηγεί στην επιτυχία των εταιρειών, καθότι περιορίζει στο βαθμό που είναι εφικτό τον επιχειρηματικό κίνδυνο. Οι τεχνικές και οι πρακτικές διαχείρισης και ελέγχου του κόστους είναι πολλές (Ter Bogt & van Helden, 2012).

Κεφάλαιο 2^ο : Τα χαρακτηριστικά της διοικητικής λογιστικής

2.1 Ο σκοπός, η πρακτική και η εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής

Η Ένωση Διεθνών Πιστοποιημένων Επαγγελματικών Λογιστών (AICPA) δηλώνει ότι η διοικητική λογιστική ως πρακτική επεκτείνεται στους ακόλουθους τρεις τομείς (Al-Htaybat & Von Alberti-Alhtaybat, 2013) :

- Στρατηγική διαχείριση : Είναι η προώθηση του ρόλου του διοικητικού λογιστή ως στρατηγικού εταίρου στον οργανισμό.
- Διαχείριση απόδοσης : Είναι η ανάπτυξη της πρακτικής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και η διαχείριση της απόδοσης του οργανισμού.
- Διαχείριση κινδύνων : Είναι η συμβολή σε πλαίσια και πρακτικές για τον εντοπισμό, την μέτρηση, την διαχείριση και την αναφορά κινδύνων για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού.

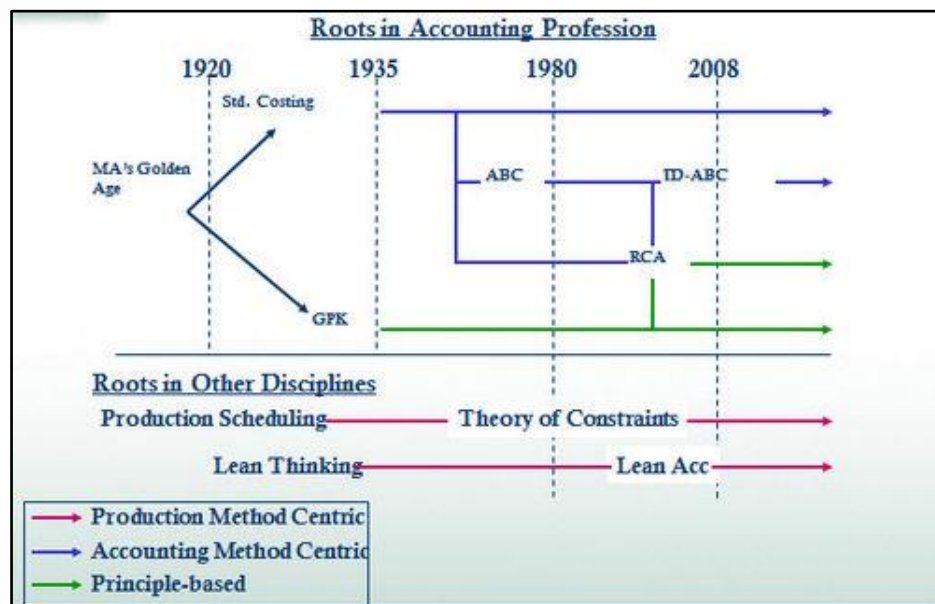
Το Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Διοικητικών Λογιστών (CMA) δηλώνει ότι ένας διοικητικός λογιστής εφαρμόζει τις επαγγελματικές του γνώσεις και δεξιότητες στην προετοιμασία και την παρουσίαση των οικονομικών και άλλων προσανατολισμένων αποφάσεων, κατά τρόπον ώστε να βοηθά τη διοίκηση στη χάραξη πολιτικών και τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της επιχείρησης (Lukka & Suomala, 2014).

Οι διοικητικοί λογιστές θεωρούνται ως οι "δημιουργοί αξίας" μεταξύ των λογιστών. Αφορούν περισσότερο τις μελλοντικές προσδοκίες και τη λήψη αποφάσεων που θα επηρεάσουν το μέλλον της οργάνωσης, παρά την ιστορική καταγραφή και τη συμμόρφωση των πτυχών του επαγγέλματος. Οι γνώσεις διοικητικής λογιστικής και η εμπειρία μπορούν να αποκτηθούν από διάφορους τομείς και λειτουργίες εντός ενός οργανισμού, όπως η διαχείριση πληροφοριών, ο έλεγχος απόδοσης, το μάρκετινγκ, η αποτίμηση, η τιμολόγηση και η εφοδιαστική (Modell, 2014).

Το 2014, το Βρετανικό Ινστιτούτο Διοικητικής Λογιστικής (CIMA) δημιούργησε τις Παγκόσμιες Αρχές Διοικητικής Λογιστικής (GMAPs). Οι συγκεκριμένες αρχές στοχεύουν στην καθοδήγηση των βέλτιστων πρακτικών στον τομέα της διοικητικής λογιστικής (Seal, 2012).

2.2 Οι παραδοσιακές και οι καινοτόμες πρακτικές

Η διάκριση μεταξύ παραδοσιακών και καινοτόμων πρακτικών λογιστικής, απεικονίζεται στην παρακάτω εικόνα, των προσεγγίσεων διαχείρισης των δαπανών που παρουσιάστηκε στο ετήσιο συνέδριο του Ινστιτούτου Διοικητικών Λογιστών που πραγματοποιήθηκε το 2011 (Ter Bogt & van Helden, 2012).



Εικόνα 1: Το χρονοδιάγραμμα της Διοικητικής λογιστικής

Το παραδοσιακό πρότυπο κόστος (TSC), που χρησιμοποιείται στη κοστολόγηση, χρονολογείται από τη δεκαετία του 1920 και αποτελεί την κεντρική μέθοδο διοικητικής λογιστικής που ασκείται σήμερα επειδή χρησιμοποιείται για την αναφορά των οικονομικών καταστάσεων για την αποτίμηση της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων και του ισολογισμού, τα εμπορεύματα που πωλούνται και την αποτίμηση των αποθεμάτων (Tucker & Schaltegger, 2016).

Η παραδοσιακή τυποποιημένη κοστολόγηση πρέπει να συμμορφώνεται με τις Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) και στην πραγματικότητα ευθυγραμμίζεται περισσότερο με την αντιμετώπιση των απαιτήσεων της χρηματοοικονομικής λογιστικής παρά με την παροχή λύσεων για διοικητικούς λογιστές. Οι παραδοσιακές προσεγγίσεις περιορίζονται στον εαυτό τους καθορίζοντας τη συμπεριφορά κόστους μόνο από άποψη παραγωγής ή όγκου πωλήσεων (Gatti, 2013).

Στα τέλη της δεκαετίας του '80, οι ασκούντες λογιστικής και οι εκπαιδευτικοί επικρίθηκαν έντονα με το σκεπτικό ότι οι πρακτικές διοικητικής λογιστικής (και μάλιστα αφορούσε το διδακτικό πρόγραμμα που διδάσκονταν στους φοιτητές λογιστών) είχαν αλλάξει ελάχιστα τα τελευταία 60 χρόνια, παρά τις ριζικές αλλαγές στο επιχειρηματικό περιβάλλον. Το 1993, η Επιτροπή του Accounting Education Change Statement Number 4 κάλεσε τα μέλη των διδασκόντων να επεκτείνουν τις γνώσεις τους σχετικά με την πραγματική πρακτική της λογιστικής στο χώρο εργασίας. Τα επαγγελματικά λογιστικά ιδρύματα, ίσως φοβούμενα ότι οι διοικητικοί λογιστές θα γίνονταν ολοένα και περισσότεροι και θα ήταν περιττοί στις επιχειρηματικές οργανώσεις, στη συνέχεια αφιέρωσαν σημαντικούς πόρους στην ανάπτυξη ενός πιο καινοτόμου συνόλου δεξιοτήτων για τους διοικητικούς λογιστές (Baldvinsdottir, et al. 2010).

Η ανάλυση της διακύμανσης είναι μια συστηματική προσέγγιση στη σύγκριση του πραγματικού και του προϋπολογισμού του κόστους των πρώτων υλών και της εργασίας που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια μιας περιόδου παραγωγής. Παρόλο που ορισμένες μορφές ανάλυσης διακύμανσης εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται από τις περισσότερες επιχειρήσεις, σήμερα τείνουν να χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με καινοτόμες τεχνικές όπως η κοστολόγηση του κύκλου ζωής και η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, οι οποίες σχεδιάζονται με γνώμονα κάποιες συγκεκριμένες πτυχές του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος (Lukka & Suomala, 2014).

Η κοστολόγηση του κύκλου ζωής αναγνωρίζει ότι η ικανότητα των διαχειριστών να επηρεάζουν το κόστος κατασκευής ενός προϊόντος είναι η μεγαλύτερη όταν το προϊόν βρίσκεται ακόμα στο στάδιο του σχεδιασμού του (δηλαδή, πριν από την ολοκλήρωση του σχεδιασμού και την έναρξη της παραγωγής), καθώς οι μικρές αλλαγές στο

σχεδιασμό του προϊόντος μπορεί να οδηγήσουν σε σημαντική εξοικονόμηση του κόστους κατασκευής του (Malmi & Granlund, 2009).

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) αναγνωρίζει ότι, στα σύγχρονα εργοστάσια, τα περισσότερα κόστη κατασκευής καθορίζονται από το ποσό των «δραστηριοτήτων» (π.χ. ο αριθμός των τρεχουσών παραγωγών ανά μήνα και ο χρόνος αδράνειας του εξοπλισμού παραγωγής) και ότι το κλειδί είναι ο αποτελεσματικός έλεγχος του κόστους όπου βελτιστοποιεί την όλη διαδικασία επομένως και την αποτελεσματικότητα αυτών των δραστηριοτήτων (Al-Htaybat & Von Alberti-Alhtaybat, 2013).

Η κοστολόγηση του κύκλου ζωής και η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αναγνωρίζουν ότι, στο τυπικό σύγχρονο εργοστάσιο, η αποφυγή των αναταραχών (όπως καταστροφές μηχανών και αποτυχίες ελέγχου ποιότητας) έχει πολύ μεγαλύτερη σημασία από τη μείωση του κόστους των πρώτων υλών. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων επίσης υπογραμμίζει την άμεση εργασία ως οδηγό κόστους και επικεντρώνεται αντ' αυτού σε δραστηριότητες που οδηγούν στο κόστος, όπως η παροχή μιας υπηρεσίας ή η παραγωγή μιας συνιστώσας προϊόντος (Parker, 2012).

Άλλη προσέγγιση είναι η μεθοδολογία κοστολόγησης της γερμανικής Grenzplankostenrechnung (GPK). Παρόλο που έχει εφαρμοστεί στην Ευρώπη για περισσότερα από 50 χρόνια, ούτε η συγκεκριμένη μέθοδος έχει σωστή αντιμετώπιση της «αχρησιμοποίητης χωρητικότητας» (Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2010).

Μια άλλη λογιστική πρακτική που είναι διαθέσιμη σήμερα είναι η λογιστική κατανάλωσης πόρων (RCA). Η συγκεκριμένη μέθοδος έχει αναγνωριστεί από την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) ως μια «εξελιγμένη προσέγγιση στα ανώτερα επίπεδα των τεχνικών κοστολόγησης». Η προσέγγιση παρέχει τη δυνατότητα να αντλούνται άμεσα από τα λειτουργικά δεδομένα των πόρων ή να απομονώνεται και μετριέται το αχρησιμοποίητο κόστος χωρητικότητας. Η συγκεκριμένη μέθοδος προέκυψε λαμβάνοντας τα χαρακτηριστικά κοστολόγησης της μεθόδου Grenzplankostenrechnung και συνδυάζοντας τη χρήση οδηγών με βάση τη δραστηριότητα όταν χρειάζεται, όπως εκείνες που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Tucker & Schaltegger, 2016).

Μια σύγχρονη προσέγγιση για το κλείσιμο της λογιστικής είναι η συνεχής λογιστική, η οποία επικεντρώνεται στην επίτευξη μιας χρονικής απόκλισης, όπου οι λογιστικές διαδικασίες που συνήθως εκτελούνται στο τέλος περιόδου, κατανέμονται ομοιόμορφα καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου (Chiucchi, 2013).

2.3 Οι ειδικές μεθοδολογίες της διοικητικής λογιστικής

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC)

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων καθορίστηκε αρχικά το 1987 από τους Robert S. Kaplan και W. Bruns ως κεφάλαιο στο βιβλίο τους «Λογιστική και διαχείριση : Η μελέτη περίπτωσης ενός πεδίου». Επικεντρώθηκαν αρχικά στη μεταποιητική βιομηχανία, όπου οι αυξανόμενες βελτιώσεις στην τεχνολογία και στην παραγωγικότητα μείωναν το σχετικό ποσοστό του άμεσου κόστους εργασίας και υλικών, αλλά αύξαναν το σχετικό ποσοστό των έμμεσων δαπανών. Για παράδειγμα, η αυξημένη αυτοματοποίηση έχει μειώσει το εργατικό δυναμικό, το οποίο είναι ένα άμεσο κόστος, αλλά έχει αυξημένη υποτίμηση, που είναι ένα έμμεσο κόστος (Tucker & Schaltegger, 2016).

Η μέθοδος Grenzplankostenrechnung (GPK)

Η μέθοδος Grenzplankostenrechnung είναι μια γερμανική μέθοδος κοστολόγησης, η οποία αναπτύχθηκε στα τέλη της δεκαετίας του 1940 και της δεκαετίας του 1960 και έχει σχεδιαστεί για να παρέχει συνεπή και ακριβή εφαρμογή του τρόπου με τον οποίο υπολογίζονται οι δαπάνες διαχείρισης και αντιστοιχίζονται σε ένα προϊόν ή μια υπηρεσία. Ο όρος Grenzplankostenrechnung, συχνά αναφέρεται ως GPK, έχει καλύτερα μεταφραστεί είτε ως περιθωριακή προγραμματισμένη κοστολόγηση είτε ως ευέλικτος προγραμματισμός και αναλυτική κοστολόγηση (Modell, 2014).

Η προέλευση της μεθόδου GPK πιστώνεται στον Hans Georg Plaut, έναν μηχανικό αυτοκινήτων, και στον Wolfgang Kilger, ακαδημαϊκό, που εργάζονταν για τον αμοιβαίο στόχο του εντοπισμού και της παράδοσης μιας βιώσιμης μεθοδολογίας που αποσκοπούσε στη διόρθωση και την ενίσχυση των πληροφοριών της κοστολόγησης. Η μέθοδος GPK δημοσιεύθηκε σε εγχειρίδια κοστολόγησης και συγκεκριμένα στο

Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung και διδάσκεται στα γερμανόφωνα πανεπιστήμια (Bromwich & Scapens, 2016).

Lean accounting (Λογιστική για lean enterprise)

Στα μέσα και τα τέλη της δεκαετίας του 1990 γράφτηκαν διάφορα βιβλία σχετικά με τη λογιστική στην λιτή επιχείρηση (εταιρείες που υλοποιούν στοιχεία του συστήματος παραγωγής της Toyota). Ο όρος λιτή λογιστική δημιουργήθηκε κατά τα τέλη της δεκαετίας του 1990. Τα βιβλία αμφισβητούν ότι οι παραδοσιακές λογιστικές μέθοδοι είναι καλύτερα προσαρμοσμένες στη μαζική παραγωγή και δεν υποστηρίζουν ή δεν μετρούν τις καλές επιχειρηματικές πρακτικές όσον αφορά την κατασκευή και τις υπηρεσίες ακριβώς στον χρόνο. Το κίνημα έφθασε σε σημείο ανατροπής κατά τη διάρκεια της Συνόδου Κορυφής για τη Λογιστική του 2005 στο Dearborn του Michigan (Lukka & Suomala, 2014).

Η λογιστική κατανάλωσης πόρων (RCA)

Η λογιστική κατανάλωσης πόρων (RCA) ορίζεται τυπικά ως μια δυναμική, πλήρως ολοκληρωμένη, βασισμένη σε αρχές και ολοκληρωμένη προσέγγιση διοικητικής λογιστικής, η οποία παρέχει στους διαχειριστές πληροφορίες υποστήριξης αποφάσεων για τη βελτιστοποίηση της επιχείρησης. Η λογιστική κατανάλωσης πόρων προέκυψε ως προσέγγιση της διοικητικής λογιστικής γύρω στο 2000 και στη συνέχεια αναπτύχθηκε από τη Consortium for Advanced Management International (CAM-I), η Consortium for Advanced Manufacturing-International, σε ομάδα συμφερόντων της μεθόδου της λογιστικής κατανάλωσης πόρων, το Δεκέμβριο του 2001 (Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2010).

Η λογιστική απόδοσης

Η πιο σημαντική πρόσφατη κατεύθυνση της διοικητικής λογιστικής είναι η λογιστική απόδοσης, όπου αναγνωρίζει τις αλληλεξαρτήσεις των σύγχρονων διαδικασιών παραγωγής. Για κάθε προϊόν, πελάτη ή προμηθευτή, είναι ένα εργαλείο μέτρησης της συνεισφοράς ανά μονάδα περιορισμένου πόρου (Parker, 2012).

Η τιμολόγηση της μεταβίβασης

Η διοικητική λογιστική είναι μια εφαρμοσμένη πειθαρχία που χρησιμοποιείται σε διάφορες βιομηχανίες. Οι συγκεκριμένες λειτουργίες και αρχές που ακολουθούνται ποικίλλουν ανάλογα με τη βιομηχανία. Οι αρχές της διοικητικής λογιστικής στις τράπεζες είναι εξειδικευμένες αλλά έχουν κάποιες κοινές θεμελιώδεις έννοιες που χρησιμοποιούνται από βιομηχανίες όπου είναι βασισμένες στην κατασκευή είτε στην υπηρεσία. Για παράδειγμα, η τιμολόγηση της μεταβίβασης είναι μια έννοια που χρησιμοποιείται στις κατασκευαστικές βιομηχανίες, αλλά εφαρμόζεται και στον τραπεζικό τομέα. Είναι μια θεμελιώδης αρχή που χρησιμοποιείται στην εκχώρηση της αξίας και της κατανομής των εσόδων στις διάφορες επιχειρηματικές μονάδες (Seal, 2012).

Ουσιαστικά, η τιμολόγηση της μεταβίβασης στις τράπεζες είναι η μέθοδος εκχώρησης του κινδύνου του επιτοκίου της τράπεζας στις διάφορες πηγές χρηματοδότησης και τις χρήσεις της επιχείρησης. Έτσι, το τμήμα του εταιρικού θησαυροφυλακίου της τράπεζας θα καταναείμει τα έξοδα χρηματοδότησης στις επιχειρησιακές μονάδες για τη χρήση των πόρων της τράπεζας όταν δανείζουν στους πελάτες. Το τμήμα διακανονισμού θα αναθέσει επίσης πίστωση χρηματοδότησης στις επιχειρησιακές μονάδες που φέρνουν καταθέσεις (πόρους) στην τράπεζα (Malmi & Granlund, 2009).

Αν και η διαδικασία τιμολόγησης μεταβίβασης κεφαλαίων εφαρμόζεται πρωτίστως στα δάνεια και τις καταθέσεις των διαφόρων τραπεζικών μονάδων, αυτή η προσέγγιση εφαρμόζεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του επιχειρηματικού τομέα. Μόλις εφαρμοστεί η τιμολόγηση μεταβίβασης και οποιαδήποτε άλλη διαχειριστική εγγραφή ή προσαρμογή καταχωρηθεί στο ημερολόγιο (οι οποίες είναι συνήθως είναι λογαριασμοί υπομνημάτων και δεν περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της νομικής οντότητας), οι επιχειρηματικές μονάδες είναι σε θέση να παράγουν οικονομικά αποτελέσματα κατά τμήματα τα οποία χρησιμοποιούνται από τα δύο εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες για την αξιολόγηση της απόδοσης (Bromwich & Scapens, 2016).

2.4 Τα καθήκοντα και οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω της διοικητικής λογιστικής

Παρακάτω παρατίθενται τα κύρια καθήκοντα / υπηρεσίες που εκτελούνται από τους διοικητικούς λογιστές. Ο βαθμός πολυπλοκότητας σε σχέση με αυτές τις δραστηριότητες εξαρτάται από το επίπεδο εμπειρίας και τις ικανότητες ενός ατόμου. Αυτά τα καθήκοντα / υπηρεσίες είναι τα εξής (Parker, et al. 2011) :

- Η ανάλυση ποσοστού και όγκου.
- Η ανάπτυξη των επιχειρηματικών μετρήσεων.
- Η μοντελοποίηση των τιμών.
- Η κερδοφορία του προϊόντος.
- Η γεωγραφική αναφορά σε σχέση με τη βιομηχανία ή τον τομέα των πελατών.
- Η βαθμολογίες των αποτελεσμάτων διαχείρισης πωλήσεων.
- Η ανάλυση κόστους.
- Η ανάλυση κόστους-οφέλους.
- Η ανάλυση κόστους-όγκου-κέρδους.
- Η ανάλυση κόστους του κύκλου ζωής.
- Η ανάλυση κερδοφορίας του πελάτη.
- Η διαφάνεια κόστους για το διαδίκτυο.
- Ο προϋπολογισμός του κεφαλαίου.
- Η ανάλυση αγορών έναντι μίσθωσης.
- Ο στρατηγικός σχεδιασμός.
- Οι στρατηγικές συμβουλές διαχείρισης.
- Η εσωτερική οικονομική παρουσίαση και η επικοινωνία.
- Η πρόβλεψη των πωλήσεων.
- Οι οικονομικές προβλέψεις.
- Ο ετήσιος προϋπολογισμός.
- Η κατανομή κόστους.

Κεφάλαιο 3ο : Ο κλάδος της κλωστοϋφαντουργίας

Ο κλάδος της κλωστοϋφαντουργίας ασχολείται πρωτίστως με το σχεδιασμό, την παραγωγή και τη διανομή νήματος, υφάσματος και ενδυμάτων. Η πρώτη ύλη μπορεί να είναι φυσική ή συνθετική (Van Helden & Northcott, 2010).

3.1 Η βιομηχανική διαδικασία

Η βιομηχανία βαμβακιού

Το βαμβάκι είναι η πιο σημαντική φυσική ίνα στον κόσμο. Το 2007, η παγκόσμια απόδοση ήταν 25 εκατομμύρια τόνοι από 35 εκατομμύρια εκτάρια που καλλιεργήθηκαν σε περισσότερες από 50 χώρες. Υπάρχουν πέντε στάδια για την διαδικασία του βαμβακιού όπου είναι τα εξής (Van Helden & Northcott, 2010) :

- Η καλλιέργεια και η συγκομιδή.
- Οι προπαρασκευαστικές διαδικασίες.
- Η διαδικασία της κλώσης (κατασκευή του νήματος).
- Η διαδικασία της ύφανσης.
- Η διαδικασία του φινιρίσματος.

Οι συνθετικές ίνες

Οι τεχνητές ίνες μπορούν να κατασκευαστούν με την εξώθηση ενός πολυμερούς, μέσω ενός περιστρεφόμενου σωλήνα σε ένα μέσο όπου σκληραίνει. Η υγρή περιδίνηση (rayon) χρησιμοποιεί ένα θρομβωτικό μέσο. Στην ξηρή κλώση (οξικό και τριοξικό), το πολυμερές περιέχεται σε ένα διαλύτη που εξατμίζεται στον θερμαινόμενο θάλαμο εξόδου. Στην περιδίνηση τήγματος (νάιλον και πολυεστέρας) το εξωθημένο πολυμερές ψύχεται σε αέριο ή αέρα και στη συνέχεια ρυθμίζεται. Όλες αυτές οι ίνες είναι μεγάλου μήκους. Οι τεχνητές ίνες μπορούν να επεξεργαστούν ως μακριές ίνες ή να τσαλακωθούν και κομμένες έτσι ώστε να μπορούν να επεξεργαστούν σαν φυσικές ίνες (Sharkar, et al. 2006).

Φυσικές ίνες

Οι φυσικές ίνες προέρχονται είτε από ζώα (πρόβατα, κατσίκια, κουνέλια, μεταξωτά) ορυκτά (αμιάντος) είτε από φυτά (βαμβάκι, λινάρι, σιζάλ). Αυτές οι φυτικές ίνες μπορούν να προέλθουν από τους σπόρους (βαμβάκι), το κορμό (λινάρι, κάνναβη, γιούτα) ή το φύλλο (σιζάλ). Με εξαίρεση το μετάξι, κάθε μία από αυτές τις ίνες είναι μικρή, με μήκος μόνο 1 εκατοστό και κάθε μία έχει τραχιά επιφάνεια που την καθιστά ικανή να δεσμεύει με παρόμοιες ίνες (Rasyid, et al. 2017).

3.2 Η ιστορία

Η εξοχική σκηνή (Cottage stage)

Υπάρχουν μερικές ενδείξεις ότι η ύφανση ήταν ήδη γνωστή στην Παλαιολιθική εποχή. Ένα αόριστο κλωστοϋφαντουργικό σημάδι έχει βρεθεί στο βουνό Pavnlon στη Moravia. Τα νεολιθικά κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα βρέθηκαν σε ανασκαφές κατοικιών στην Ελβετία και στο El Fayum της Αιγύπτου σε μια τοποθεσία που χρονολογείται γύρω στα 5000 π.Χ. Κατά τους ρωμαϊκούς χρόνους, το μαλλί, τα λευκά είδη και το δέρμα έντυναν τον ευρωπαϊκό πληθυσμό και το μετάξι, που εισάγονταν από την Κίνα ήταν ένα πολυτελές προϊόν που δεν είχαν την δυνατότητα όλη να το αγοράσουν για την ένδυση τους. Η χρήση ινών λίνου στην κατασκευή υφασμάτων στη Βόρεια Ευρώπη χρονολογείται από τη νεολιθική εποχή (Uyar, 2010).

Κατά την ύστερη μεσαιωνική περίοδο, το βαμβάκι άρχισε να εισάγεται στη Βόρεια Ευρώπη, χωρίς καμία γνώση για την προέλευση του, εκτός από το ότι ήταν φυτό, σημειώνοντας τις ομοιότητές του με το μαλλί. Οι άνθρωποι στην περιοχή δεν μπορούσαν παρά να φανταστούν ότι το βαμβάκι έπρεπε να παράγεται από φυτικά έλαια. Ο John Mandeville, γράφοντας το 1350, δήλωσε ως πραγματικότητα την πλέον αδόκιμη πίστη ότι «στην Ινδία μεγάλωσε ένα θαυμάσιο δέντρο που έφερε μικρούς καρπούς από μαλλί στις άκρες των κλαδιών του. Αυτή η πτυχή διατηρείται στο όνομα του βαμβακιού σε πολλές ευρωπαϊκές γλώσσες, όπως το γερμανικό Baumwolle, το οποίο μεταφράζεται ως "δένδρο μαλλί". Μέχρι τα τέλη του 16ου αιώνα, το βαμβάκι καλλιεργήθηκε σε όλες τις θερμότερες περιοχές της Ασίας και της Αμερικής (Jalil, et al. 2016).

Τα κύρια βήματα στην παραγωγή υφάσματος παράγουν την ίνα, την προετοιμάζουν, την μετατρέπουν σε νήματα, μετατρέπουν τα νήματα σε ύφασμα και μετά τελειώνουν το ύφασμα. Το πανί στη συνέχεια μεταφέρεται για την κατασκευαστή των ενδυμάτων. Η παρασκευή των ινών διαφέρει περισσότερο, ανάλογα με την χρησιμοποιούμενη ίνα. Το λινάρι απαιτεί συγκεκριμένες διαδικασίες για την προστασία του προϊόντος, ενώ το μαλλί απαιτεί λανάρισμα και πλύσιμο. Οι διαδικασίες νηματοποίησης και ύφανσης είναι παρόμοιες μεταξύ των ινών (Carprian, 2017).

Η περιστροφή εξελίχθηκε από την περιστροφή των ινών με το χέρι, με τη χρήση ενός άξονα και ενός περιστρεφόμενου τροχού. Οι άξονες ή τα τμήματα αυτών έχουν βρεθεί σε αρχαιολογικούς χώρους και μπορεί να αντιπροσωπεύουν ένα από τα πρώτα τεμάχια διαθέσιμης τεχνολογίας. Ο περιστρεφόμενος τροχός πιθανότατα εφευρέθηκε στον ισλαμικό κόσμο από τον 11ο αιώνα και μετά (Ali & Huq, 2016).

Ινδία

Μέχρι τον 18ο αιώνα, η Μογγολική αυτοκρατορία της Ινδίας ήταν το πιο σημαντικό κέντρο παραγωγής στο διεθνές εμπόριο. Μέχρι το 1750, η Ινδία παρήγαγε περίπου το 25% της παγκόσμιας βιομηχανικής παραγωγής βαμβακιού. Η μεγαλύτερη μεταποιητική βιομηχανία στην Μογγολική αυτοκρατορία της Ινδίας (16ος έως 18ος αιώνας) ήταν η κατασκευή κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, όπου η βαμβακερή κλωστοϋφαντουργία περιελάμβανε την παραγωγή κομματιών προϊόντων, τα τσίτια και τις μουσελίνες όπου ήταν διαθέσιμα σε λευκά αλλά και σε διάφορα χρώματα (Kamisah & Ruhana, 2011).

Η βιομηχανία κλωστοϋφαντουργίας ήταν υπεύθυνη για ένα μεγάλο μέρος του διεθνούς εμπορίου της αυτοκρατορίας. Η Βεγγάλη είχε το 25% του παγκόσμιου εμπορίου κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων στις αρχές του 18ου αιώνα. Τα βαμβακερά υφάσματα της Βεγγάλης αποτελούσαν τα σημαντικότερα μεταποιημένα προϊόντα στο παγκόσμιο εμπόριο τον 18ο αιώνα, που καταναλώνονταν σε όλο τον κόσμο από την Αμερική μέχρι την Ιαπωνία. Το σημαντικότερο κέντρο παραγωγής βαμβακιού ήταν η επαρχία της Βεγγάλης Subah, ιδιαίτερα γύρω από την πρωτεύουσα της Ντάκα (Uyar, 2010).

Η Βεγγάλη αντιπροσώπευε περισσότερο από το 50% των κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων και περίπου το 80% των μεταξωτών που εισήγαγαν οι Ολλανδοί από την Ασία και τα πουλούσαν στον υπόλοιπο κόσμο. Τα μεταξωτά και τα βαμβακερά υφάσματα εξάγονται σε μεγάλες ποσότητες στην Ευρώπη, την Ασία και την Ιαπωνία και τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα της Βεγγάλης από τη Ντάκα πωλούνται στην Κεντρική Ασία, όπου ήταν γνωστά ως κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα της "Ντάκα" (Van Helden & Northcott, 2010).

Τα ινδικά κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα κυριάρχησαν στο εμπόριο του Ινδικού Ωκεανού εδώ και αιώνες, πωλούνταν στο εμπόριο του Ατλαντικού Ωκεανού και αποτελούσαν το 38% των εμπορικών συναλλαγών της Δυτικής Αφρικής στις αρχές του 18ου αιώνα, ενώ τα βαλκανικά τσίτια αποτελούσαν μεγάλη δύναμη στην Ευρώπη και τα υφάσματα της Βεγγάλης αντιπροσώπευαν το 30% του συνολικού αγγλικού εμπορίου με τη Νότια Ευρώπη στις αρχές του 18ου αιώνα (Rasyid, et al. 2017).

Στην πρώιμη σύγχρονη Ευρώπη υπήρξε σημαντική ζήτηση των κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων από την Μογγολική αυτοκρατορία της Ινδίας, συμπεριλαμβανομένων των βαμβακερών υφασμάτων και των προϊόντων μεταξιού. Η ευρωπαϊκή μόδα, για παράδειγμα, εξαρτάται όλο και περισσότερο από τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα και τα μεταξωτά που εισάγονται από την Μογγολική αυτοκρατορία της Ινδίας. Στα τέλη του 17ου και στις αρχές του 18ου αιώνα, η Μογγολική αυτοκρατορία της Ινδίας αντιπροσώπευε το 95% των βρετανικών εισαγωγών από την Ασία (Jalil, et al. 2016).

Βρετανία

Η βασική βρετανική βιομηχανία στις αρχές του 18ου αιώνα ήταν η παραγωγή κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων που κατασκευάστηκαν με μαλλί από τις μεγάλες κτηνοτροφικές μονάδες προβάτων στα Midlands και σε ολόκληρη τη χώρα (που δημιουργήθηκαν ως αποτέλεσμα της εκκαθάρισης και της περιφράξεως). Αυτή ήταν μια δραστηριότητα έντασης εργασίας που παρείχε απασχόληση στα μεγάλα κέντρα σε όλη τη Βρετανία. Το εμπόριο εξαγωγών μάλλινων αγαθών αντιπροσώπευε περισσότερο από το ένα τέταρτο των βρετανικών εξαγωγών κατά το μεγαλύτερο μέρος

του 18ου αιώνα, διπλασιάζοντας το διάστημα μεταξύ 1701 και 1770 (Kamisah & Ruhana, 2011).

Οι εξαγωγές από τη βιομηχανία βαμβακιού, με επίκεντρο το Lancashire, είχαν φτάσει δέκα φορές κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, αλλά εξακολουθούσαν να αντιπροσωπεύουν μόνο το ένα δέκατο της αξίας του μάλλινου εμπορίου. Πριν από τον 17ο αιώνα, η κατασκευή αγαθών πραγματοποιήθηκε σε περιορισμένη κλίμακα από μεμονωμένους εργάτες, συνήθως στις δικές τους εγκαταστάσεις (όπως οι κατοικίες των υφαντών) (Cargian, 2017).

Τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε όλη τη χώρα από κατασκευαστές ενδυμάτων που επισκέπτονταν τα γύρω χωριά με τα τρένα. Κάποιο από το ύφασμα κατασκευάστηκε σε ρούχα για ανθρώπους που ζούσαν στην ίδια περιοχή και εξήχθη μεγάλη ποσότητα υφάσματος. Στις αρχές του 18ου αιώνα, οι τεχνίτες εφεύραν τρόπους έτσι ώστε να γίνουν πιο παραγωγικοί. Το μετάξι, το μαλλί και το λινό καλύπτονταν από το βαμβάκι, το οποίο έγινε το πιο σημαντικό κλωστοϋφαντουργικό προϊόν. Αυτό έθεσε τις βάσεις για τις αλλαγές (Van Helden & Northcott, 2010).

Βιομηχανική επανάσταση

Το τμήμα των υφασμάτων της βιομηχανίας κλωστοϋφαντουργίας εξελίχθηκε από τη βιομηχανική επανάσταση τον 18ο αιώνα, καθώς η μαζική παραγωγή νήματος και υφάσματος έγινε βασική βιομηχανία. Το 1734 στο Bury, ο Lancashire John Kay εφεύρε το ιπτάμενο λεωφορείο, ένα από τα πρώτα μιας σειράς εφευρέσεων που συνδέονται με τη βιομηχανία βαμβακερών υφασμάτων. Το ιπτάμενο λεωφορείο αύξησε το πλάτος του βαμβακερού υφάσματος και την ταχύτητα παραγωγής ενός μόνο υφαντή σε έναν αργαλειό. Η αντίσταση των εργαζομένων στην απειλή για την απασχόληση καθυστέρησε την ευρεία εισαγωγή αυτής της τεχνολογίας, παρόλο που ο υψηλότερος ρυθμός παραγωγής προκάλεσε αυξημένη ζήτηση για βαμβακερό ύφασμα (Jalil, et al. 2016).

Το 1761, ο διάυλος του καναλιού του Bridgewater συνδέει το Manchester με τους κοιτίδες άνθρακα του Worsley και το 1762 ο Matthew Boulton άνοιξε τα έργα μηχανικής χυτηρίου του Soho στο Handsworth του Birmingham. Η συνεργασία του με

τον σκωτσέζο μηχανικό James Watt είχε ως αποτέλεσμα, το 1775, την εμπορική παραγωγή της πιο αποδοτικής ατμομηχανής Watt, η οποία χρησιμοποιούσε έναν ξεχωριστό συμπυκνωτή (Ali & Huq, 2016).

Το 1764, ο James Hargreaves πιστώνεται ως εφευρέτης του αργαλειού, ο οποίος πολλαπλασίασε την παραγωγική ικανότητα του νήματος ενός εργαζόμενου, αρχικά σε οκταπλάσιο και στη συνέχεια σε πολύ περισσότερο. Άλλοι πιστώνουν την εφεύρεση στον Thomas Highs. Οι βιομηχανικές αναταραχές και η μη κατοχύρωση της ευρεσιτεχνίας μέχρι το 1770 κατάφεραν να φέρουν μπερδέματα, αλλά η έλλειψη προστασίας της ιδέας επέτρεψε την εκμετάλλευση της έννοιας από άλλους. Ως αποτέλεσμα, υπήρχαν πάνω από 20.000 κλώστες που χρησιμοποιήθηκαν μέχρι τη στιγμή του θανάτου του. Επίσης, το 1764, ο Thorp Mill, ο πρώτος υδρόφοβος βαμβακερός μύλος στον κόσμο, κατασκευάστηκε στο Royton του Lancashire και χρησιμοποιήθηκε για το βαμβάκι λαναρίσματος. Με την συγκεκριμένη μηχανή που διεξήχθη η νηματοποίηση και η ύφανση, οι έμποροι μετέφεραν περισσότερη ποσότητα από τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα, αφού παράγονταν πιο γρήγορα, όπου έφτασαν σε όλη τη Βορειοδυτική Αγγλία (Van Helden & Northcott, 2010).

Το πλαίσιο του κορμού που εφευρέθηκε το 1589 για το μετάξι έγινε βιώσιμο όταν το 1759, ο Jedediah Strutt εισήγαγε ένα προσάρτημα για το πλαίσιο που παρήγαγε το γνωστό ύφασμα Derby Rib. Αυτό επέτρεψε να κατασκευαστούν κάλτσες από μετάξι και αργότερα από βαμβάκι. Το βαμβάκι ήταν πολύ χοντρό για δαντέλα, αλλά από το 1805 ο Houldsworths του Manchester παρήγαγε αξιόπιστο νήμα από βαμβάκι που ήταν καλύτερης ποιότητας και δεν δημιουργούσε προβλήματα στην ύφανση του (Ali & Huq, 2016).

Εξελίξεις του 19ου αιώνα

Από αυτό το σημείο δεν υπήρχαν νέες εφευρέσεις, αλλά μια συνεχής βελτίωση της τεχνολογίας, καθώς ερευνητές προσπαθούσαν να μειώσουν το κόστος και να βελτιώσουν την ποιότητα. Οι εξελίξεις στην υποδομή μεταφορών ήταν τα κανάλια μεταφοράς όπου μετά το 1831 οι σιδηρόδρομοι διευκόλυναν την εισαγωγή πρώτων υλών και την εξαγωγή έτοιμου υφάσματος (Sharkar, et al. 2006).

Για παράδειγμα, ο Samuel Greg προσχώρησε στην εταιρεία κλωστοϋφαντουργίας του θείου του και, κατά την ανάληψη της επιχείρησης το 1782, ζήτησε μια τοποθεσία για να εγκαταστήσει ένα μύλο όπου και χτίστηκε στον ποταμό Bollin στο Styal στο Cheshire. Αρχικά τροφοδοτούνταν από έναν τροχό νερού, αλλά εγκατέστησε ατμομηχανές το 1810. Ο συγκεκριμένος μύλος εξακολουθεί να υπάρχει ως καλά διατηρημένο μουσείο, αφού χρησιμοποιήθηκε από την κατασκευή του το 1784 μέχρι το 1959 (Caprian, 2017).

Επίσης εικονογράφησε πώς εκμεταλλεύτηκαν οι ιδιοκτήτες μύλων την παιδική εργασία, λαμβάνοντας ορφανά από το κοντινό Manchester για να δουλέψουν σε βιομηχανίες βαμβακιού. Με αυτόν τον τρόπο έδειξε ότι τα παιδιά αυτά στεγαζόταν, ντύνονταν, έτρωγαν και εκπαιδούνταν. Το 1830, η μέση ισχύς ενός κινητήρα ήταν 48 ίππων, αλλά το εργοστάσιο Quarry Bank εγκατέστησε έναν καινούργιο τροχό νερού 100 ίππων. Ο William Fairbairn αντιμετώπισε το πρόβλημα της γραμμής-άξονα και ήταν υπεύθυνος για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του εργοστασίου. Το 1815 αντικατέστησε τους ξύλινους περιστρεφόμενους άξονες που οδήγησαν τα μηχανήματα στις 50 στροφές/λεπτό, στον άξονα από σφυρήλατο σίδηρο που λειτουργούσε στις 250 στροφές/λεπτό, ήταν το ένα τρίτο του βάρους των προηγούμενων και απορροφούσε λιγότερη ισχύ (Kamisah & Ruhana, 2011).

Το 1830, χρησιμοποιώντας ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας του 1822, ο Richard Roberts δημιούργησε τον πρώτο αργαλειό με πλαίσιο από χυτοσίδηρο. Το 1842 ο James Bullough και ο William Kenworthy, έκαναν τον αργαλειό της Lancashire, έναν ημιαυτόματο αργαλειό ισχύος όπου κάποια στιγμή έπρεπε να σταματήσει για να επαναφορτίσει. Ήταν ο βασικός άξονας της βιομηχανίας βαμβακιού του Lancashire για έναν αιώνα, έως ότου ένας πιο εξελιγμένος αργαλειός εφευρέθηκε και κέρδισε την υπεροχή (Rasyid, et al. 2017).

Η βιομηχανική επανάσταση άλλαξε τη φύση της εργασίας και της κοινωνίας. Οι τρεις κύριοι παράγοντες που οδήγησαν σε αυτές τις αλλαγές ήταν η κατασκευή κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, η ίδρυση σιδήρου και η ατμοπαραγωγή. Η γεωγραφική εστίαση της κλωστοϋφαντουργίας στη Βρετανία ήταν το Manchester και οι μικρές πόλεις του Pennines και του νότιου Lancashire. Η παραγωγή κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων στην Αγγλία κορυφώθηκε το 1926, και καθώς τα

εργοστάσια είχαν παροπλισθεί, πολλά από τα αποκομμένα μηχανήματα και τους αργαλειούς αγοράστηκαν και αποκαταστάθηκαν στην Ινδία (Jalil, et al. 2016).

20ος αιώνας

Σημαντικές αλλαγές επήλθαν στην κλωστοϋφαντουργία τον 20ο αιώνα, με συνεχείς τεχνολογικές καινοτομίες σε μηχανήματα, συνθετικές ίνες, εφοδιαστική αλυσίδα και παγκοσμιοποίηση των επιχειρήσεων. Το επιχειρηματικό μοντέλο που κυριάρχησε στη βιομηχανία εδώ και αιώνες έπρεπε να αλλάξει ριζικά. Οι παραγωγοί βαμβακιού και μαλλιού δεν ήταν η μόνη πηγή ινών, καθώς οι χημικές εταιρείες δημιούργησαν νέες συνθετικές ίνες που είχαν ανώτερες ποιότητες για πολλές χρήσεις, όπως το φινίρισμα που εφευρέθηκε το 1910, και το νάιλον DuPont, που εφευρέθηκε το 1935 ως φθηνό υποκατάστατο μεταξιού για προϊόντα που κυμαίνονται από γυναικείες κάλτσες μέχρι βούρτσες δοντιών και στρατιωτικά αλεξίπτωτα (Sharkar, et al. 2006).

Η ποικιλία των συνθετικών ινών που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή ινών αυξήθηκε σταθερά καθ' όλη τη διάρκεια του 20ου αιώνα. Στη δεκαετία του 1940, αναπτύχθηκαν οι οξικές, μοντακρυλικές, μεταλλικές ίνες και το σαράν όπου περιείχε ακρυλικό, πολυεστέρα και λύκρα. Ο πολυεστέρας έγινε εξαιρετικά δημοφιλής στην αγορά ειδών ένδυσης και μέχρι τα τέλη της δεκαετίας του 1970, περισσότερος πολυεστέρας πουλήθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες από ότι βαμβάκι (Uyar, 2010).

Στα τέλη της δεκαετίας του 1980, ο τομέας των ενδυμάτων δεν αποτελούσε πλέον τη μεγαλύτερη αγορά για τα προϊόντα από φυτικές ίνες, ενώ η βιομηχανική και οικιακή επίπλωση αντιπροσώπευε από κοινού το μεγαλύτερο ποσοστό της αγοράς ινών. Η βιομηχανική ολοκλήρωση και η παγκόσμια παραγωγή οδήγησαν σε πολλές μικρές επιχειρήσεις που έκλεισαν κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1970 και του 1980 στις Ηνωμένες Πολιτείες. Κατά τη διάρκεια αυτών των δεκαετιών, το 95% των αργαλειών στη Βόρεια Καρολίνα, τη Νότια Καρολίνα και τη Τζόρτζια έκλεισε, και στην Αλαμπάμα και στη Βιρτζίνια υπήρχαν πολλά εργοστάσια που έκλεισαν (Caprian, 2017).

Οι μεγαλύτεροι εξαγωγείς κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων το 2013 ήταν η Κίνα (274 δισεκατομμύρια δολάρια), η Ινδία (40 δισεκατομμύρια δολάρια), η Ιταλία (36 δισεκατομμύρια δολάρια), η Γερμανία (35 δισεκατομμύρια δολάρια), το Μπαγκλαντές

(28 δισεκατομμύρια δολάρια) και το Πακιστάν (27 δισεκατομμύρια δολάρια) (Kamisah & Ruhana, 2011).

Πακιστάν

Ο τομέας της κλωστοϋφαντουργίας αντιπροσωπεύει το 70% των εξαγωγών του Πακιστάν, αλλά οι συνθήκες εργασίας των ανθρώπων είναι λυπηρές. Τα μικρά εργαστήρια κατασκευής γενικά δεν υπογράφουν συμβάσεις εργασίας, δεν σέβονται τον ελάχιστο μισθό και μερικές φορές απασχολούν παιδιά. Οι παραβιάσεις του εργατικού δικαίου συμβαίνουν επίσης μεταξύ των μεγάλων υπεργολάβων των διεθνών εμπορικών σημάτων, όπου οι εργαζόμενοι μπορεί να χτυπηθούν, να προσβληθούν από τους προϊσταμένους τους ή να πληρωθούν κάτω από τον κατώτατο μισθό (Van Helden & Northcott, 2010).

Τα εργοστάσια δεν συμμορφώνονται με τα πρότυπα ασφαλείας, οδηγώντας σε ατυχήματα. Το 2012, 255 εργαζόμενοι πέθαναν σε πυρκαγιά σε εργοστάσιο στο Κاراتσι. Με 547 επιθεωρητές εργασίας στο Πακιστάν που επιβλέπουν τα 300.000 εργοστάσια της χώρας, η κλωστοϋφαντουργία είναι εκτός ελέγχου. Ούτε οι εργαζόμενοι προστατεύονται από συνδικαλιστικές οργανώσεις, οι οποίες απαγορεύονται στις βιομηχανικές ζώνες εξαγωγής. Οι εργαζόμενοι που συμμετέχουν στη δημιουργία συνδικαλιστικών οργανώσεων είναι θύματα βίας, εκφοβισμού, απειλών ή απολύσεων (Rasyid, et al. 2017).

Μπανγκλαντές

Πολλές πολυεθνικές της Δύσης χρησιμοποιούν το εργατικό δυναμικό στο Μπαγκλαντές, το οποίο είναι ένα από τα φθηνότερα στον κόσμο (30 ευρώ το μήνα σε σύγκριση με 150 ή 200 στην Κίνα). Τέσσερις ημέρες είναι αρκετές για τον διευθύνοντα σύμβουλο μιας από τις πέντε πρώτες παγκόσμιες επωνυμίες κλωστοϋφαντουργίας να κερδίσουν ότι θα κερδίσει ένας εργάτης ενδυμάτων από το Μπαγκλαντές κατά τη διάρκεια της ζωής του (Jalil, et al. 2016).

Τον Απρίλιο του 2013, τουλάχιστον 1.135 εργαζόμενοι στην κλωστοϋφαντουργία πέθαναν από την κατάρρευση του εργοστασίου που εργάζονταν. Άλλα θανατηφόρα ατυχήματα που οφείλονται σε μη υγιεινές συνθήκες εργασίας έχουν επηρεάσει το

Μπαγκλαντές (το 2005 ένα εργοστάσιο κατέρρευσε και προκάλεσε το θάνατο 64 ατόμων). Το 2006, μια σειρά πυρκαγιών σκότωσε 85 άτομα και τραυμάτισε άλλα 207 άτομα. Το 2010, περίπου 30 άνθρωποι πέθαναν από ασφυξία και κήκαν από δύο σοβαρές πυρκαγιές (Ali & Huq, 2016).

Το 2006, δεκάδες χιλιάδες εργαζόμενοι κινητοποιήθηκαν σε ένα από τα μεγαλύτερα απεργιακά κινήματα της χώρας, επηρεάζοντας σχεδόν όλα τα 4.000 εργοστάσια. Ο Σύνδεσμος Κατασκευαστών και Εξαγωγέων Ενδυμάτων του Μπαγκλαντές (BGMEA) χρησιμοποίησε τις αστυνομικές δυνάμεις για να σταματήσει τις διαδηλώσεις. Τρεις εργάτες σκοτώθηκαν, εκατοντάδες άλλοι τραυματίστηκαν με σφαίρες ή φυλακίστηκαν. Το 2010, μετά από ένα νέο απεργιακό κίνημα, περίπου 1.000 άνθρωποι τραυματίστηκαν μεταξύ των εργαζομένων ως αποτέλεσμα της καταπίεσης που δέχονταν από τις επιχειρήσεις που εργαζόνταν (Kamisah & Ruhana, 2011).

Αιθιοπία

Οι εργαζόμενοι στα εργοστάσια ενδυμάτων της Αιθιοπίας, που εργάζονται σε μάρκες όπως η Guess, η H&M ή η Calvin Klein, λαμβάνουν μηνιαίο μισθό 26 δολάρια το μήνα. Αυτοί οι πολύ χαμηλοί μισθοί έχουν οδηγήσει σε χαμηλή παραγωγικότητα, συχνές απεργίες και υψηλό κύκλο εργασιών. Ορισμένα εργοστάσια έχουν αντικαταστήσει όλους τους υπαλλήλους τους κατά μέσο όρο κάθε 12 μήνες, σύμφωνα με την έκθεση του Κέντρου Επιχειρήσεων Stern για τα ανθρώπινα δικαιώματα (Sharkar, et al. 2006).

Η έκθεση αναφέρει ότι "Αντίθετα με το υπάκουο και φθηνό εργατικό δυναμικό που προωθείται στην Αιθιοπία, οι αλλοδαποί προμηθευτές συναντήθηκαν με εργαζόμενους που είναι δυσαρεστημένοι με τις αμοιβές και τις συνθήκες διαβίωσής τους και που θέλουν να διαμαρτυρηθούν ολοένα και περισσότερο σταματώντας την εργασία τους. Η επιθυμία να δημιουργηθεί μια μάρκα "κατασκευασμένη στην Αιθιοπία", η κυβέρνηση, οι παγκόσμιες μάρκες και οι ξένοι κατασκευαστές δεν πρόβλεψαν ότι ο βασικός μισθός θα ήταν απλά πολύ χαμηλός για τους εργαζόμενους να ζήσουν» (Jalil, et al. 2016).

3.3 Το εμπόριο και η ρύθμιση του

Η συμφωνία πολλαπλών ινών (MFA) διέυρνε το παγκόσμιο εμπόριο κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων και ενδυμάτων από το 1974 έως το 2004, επιβάλλοντας ποσοτώσεις στο ποσό που οι αναπτυσσόμενες χώρες θα μπορούσαν να εξαγωγή στις ανεπτυγμένες χώρες. Η συγκεκριμένη συμφωνία έπαυε να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2005 (Caprian, 2017).

Η συμφωνία πολλαπλών ινών εισήχθη το 1974 ως βραχυπρόθεσμο μέτρο με σκοπό να επιτρέψει στις ανεπτυγμένες χώρες να προσαρμοστούν στις εισαγωγές από τον αναπτυσσόμενο κόσμο. Οι αναπτυσσόμενες χώρες έχουν φυσικό πλεονέκτημα στην παραγωγή κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, επειδή είναι έντασης εργασίας και έχουν χαμηλό κόστος εργασίας. Σύμφωνα με μελέτη της Διεθνούς Τράπεζας / Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου (ΔΝΤ), το σύστημα έχει κοστίσει στον αναπτυσσόμενο κόσμο 27 εκατομμύρια θέσεις εργασίας και 40 δισεκατομμύρια δολάρια ετησίως λόγω των απωλειών των εξαγωγών (Kamisah & Ruhana, 2011).

Ωστόσο, ο διακανονισμός δεν ήταν αρνητικός για όλες τις αναπτυσσόμενες χώρες. Για παράδειγμα, η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) δεν επέβαλε περιορισμούς ή δασμούς στις εισαγωγές από τις πολύ φτωχές χώρες, όπως το Μπαγκλαντές, με αποτέλεσμα την μαζική επέκταση του κλάδου (Van Helden & Northcott, 2010).

Στη Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου (GATT) της Ουρουγουάης, αποφασίστηκε να υπαχθεί το εμπόριο κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων στη δικαιοδοσία του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ). Η συμφωνία του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου για τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα και τα είδη ένδυσης προέβλεπε τη σταδιακή κατάργηση των ποσοτώσεων που υπήρχαν στο πλαίσιο της συμφωνίας των πολλαπλών ινών. Ωστόσο, πολλά κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα παραμένουν σε ισχύ (Jalil, et al. 2016).

Το Μπαγκλαντές αναμενόταν να υποφέρει περισσότερο από το τέλος της συμφωνίας πολλαπλών ινών, καθώς αναμενόταν να αντιμετωπίσει μεγαλύτερο ανταγωνισμό, ιδίως από την Κίνα. Ωστόσο, αυτό δεν συνέβη. Αποδεικνύεται ότι ακόμη και μπροστά σε άλλους οικονομικούς γίγαντες, το εργατικό δυναμικό του Μπαγκλαντές είναι «φθηνότερο από οπουδήποτε αλλού στον κόσμο». Ενώ μερικά μικρότερα εργοστάσια τεκμηριώνονταν για περικοπές μισθών και απολύσεις, οι περισσότερες περικοπές ήταν

ουσιαστικά κερδοσκοπικές, ακόμη και μετά τη λήξη της συμφωνίας. Στην πραγματικότητα, οι εξαγωγές του Μπαγκλαντές αυξήθηκαν σε αξία κατά περίπου 500 εκατομμύρια δολάρια το 2006 (Ali & Huq, 2016).

Τα κανονιστικά πρότυπα

Για τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα, όπως και για πολλά άλλα προϊόντα, υπάρχουν ορισμένα εθνικά και διεθνή πρότυπα και κανονισμοί που πρέπει να τηρηθούν για να πιστοποιηθεί η ποιότητα, η ασφάλεια και η βιωσιμότητα. Τα ακόλουθα πρότυπα ισχύουν μεταξύ άλλων για τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα όπου είναι τα εξής (Van Helden & Northcott, 2010) :

- Το πρότυπο CPSIA : Πρότυπο για την ευφλεκτότητα των κλωστοϋφαντουργικών ειδών ένδυσης.
- Το πρότυπο κλωστοϋφαντουργίας ASTM.
- Οι κανονισμοί REACH για τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα.
- Το πρότυπο προϊόντων της Κίνας για τα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα.

3.4 Οι εφαρμογές της διοικητικής λογιστικής σε επιχείρηση κλωστοϋφαντουργίας

Οι πληροφορίες της κοστολόγησης, που ερμηνεύθηκαν ευρέως, χρησιμοποιήθηκαν αρχικά με διαχειριστικό και σκόπιμο τρόπο σε μια βιομηχανία κλωστοϋφαντουργίας της Αγγλίας στις αρχές του 1800. Πριν από εκείνη τη στιγμή, οι περισσότερες επιχειρήσεις ήταν μεσαίες και μικρές, και οι ιδιοκτήτες πραγματοποιούσαν τις περισσότερες λειτουργίες της επιχείρησης. Η κλωστοϋφαντουργία μεγάλης κλίμακας στην Αγγλία αντικατοπτρίζει τη μετάβαση από την εμπορική στην βιομηχανική διοικητική λογιστική στις ΗΠΑ (Rasyid, et al. 2017).

Τα εργοστάσια κλωστοϋφαντουργίας της Αγγλίας ήταν πλήρως ενοποιημένα και απασχολούσαν εκατοντάδες εργαζόμενους με πλήρη απασχόληση και επαγγελματίες διαχειριστές. Δημιουργήθηκαν ως εταιρείες κοινών μετοχών και διοικούνταν από ένα δίκτυο διασυνδέσεων των χρηστών της Βοστώνης. Σύμφωνα με το νόμο της Μασαχουσέτης, οι λογιστές κατάρτιζαν τις χρηματοοικονομικές εκθέσεις που διανέμονταν στους μετόχους που λειτουργούσαν ως διευθυντές των εργοστασίων/επιχειρήσεων. Κάθε εργοστάσιο εποπτεύονταν από έναν εργοστασιακό πράκτορα ο οποίος επιλεγόταν για τις διαχειριστικές δεξιότητές του και την εκτελεστική του ικανότητα. Δεν υπήρχαν μεσαίοι διαχειριστές, αλλά οι επόπτες και τα οι προϊστάμενοι αναφέρονταν στον εργοδότη για την παραγωγή, την ποιότητα, τη στελέχωση και την τήρηση αρχείων (Carpian, 2017).

Οι ετήσιες εκθέσεις των ταμείων περιλάμβαναν ποικίλες πληροφορίες διοικητικής λογιστικής κόστους. Η επικεφαλής λειτουργία μεταξύ αυτών των εκθέσεων ήταν η συγκριτική κοστολόγηση μεταξύ διαφορετικών εργοστασίων, διαφορετικών χρονικών περιόδων και μεμονωμένων προϊόντων και σειρών προϊόντων. Τα συγκριτικά στοιχεία κόστους χρησιμοποιήθηκαν με διάφορους διαχειριστικούς τρόπους όπου είναι οι εξής (Jalil, et al. 2016) :

- Έπρεπε να αποφασιστεί εάν θα γίνει ή να ανατεθεί η παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων.
- Έπρεπε να προσδιοριστεί ποια εργοστάσια ήταν περισσότερο ή λιγότερο αποτελεσματικά από άλλα.
- Έπρεπε να καθοριστεί εάν οι τιμές που επιβάλλονται για τα ρούχα κάλυπτε το κόστος παραγωγής.
- Έπρεπε να αποφασιστεί εάν οι εγκαταστάσεις παραγωγής πρέπει να επεκταθούν σε άλλες.

Εκτός από την μη τακτική ή την εφάπαξ κοστολόγηση, ορισμένες λογιστικές εκθέσεις ήταν πιο επίσημες και προετοιμάζονταν συστηματικά. Το συνολικό και το μέσο κόστος εκτύπωσης ανά λίβρα και ανά γιάρδα υφάσματος υπολογίζονταν για κάθε εργοστάσιο

κλωστοϋφαντουργίας σε τακτική βάση. Το απόθεμα των υφασμάτων της Merrimack Manufacturing Company στις 15 Απριλίου 1826 κατανεμήθηκαν σε 32 διαφορετικές κατηγορίες στυλ (Ali & Huq, 2016).

Μια έκθεση του Οκτωβρίου του 1827 περιελάμβανε το συνολικό και το μοναδιαίο κόστος εννέα διαφορετικών παραγωγικών εργασιών (λεύκανση, βαφή, μαύρισμα κλπ.). Παρόλο που τα μέσα και τα συνολικά κόστη προέκυψαν από μάλλον απλές διαδικασίες κατανομής, τα στοιχεία δείχνουν ότι οι διευθυντές των εργοστασίων κλωστοϋφαντουργίας παρακολουθούσαν τακτικά και χρησιμοποιούσαν αυτά τα δεδομένα για να υποστηρίξουν σημαντικές διαχειριστικές αποφάσεις παρά το γεγονός ότι τα στοιχεία διοικητικής λογιστικής ήταν ανακριβή, ατελής ή αναποτελεσματικά (Kamisah & Ruhana, 2011).

Εκ των υστέρων, δεν προκαλεί έκπληξη το γεγονός ότι οι υπάλληλοι και οι διευθυντές συνέταζαν και σύγκριναν τις πληροφορίες κόστους στο δίκτυο των εργοστασίων κλωστοϋφαντουργίας. Τα εργοστάσια κλωστοϋφαντουργίας της Αγγλίας αντιμετώπιζαν τον ξένο και τον εγχώριο ανταγωνισμό στις αγορές με σταθερά μειωμένες τιμές κατά τη διάρκεια μιας περιόδου συχνών τεχνολογικών καινοτομιών. Η απουσία της διοικητικής λογιστικής με βάση τον κανόνα ή τη συστηματική απόσβεση είναι επίσης κατανοητή, αν και ορισμένοι μελετητές έχουν χαρακτηρίσει αυτές τις λογιστικές «ελλείψεις» ως ενδεικτικές της προ-σύγχρονης λογιστικής ανάπτυξης (Uyar, 2010).

Η έννοια της απόσβεσης ως απώλεια αξίας έγινε σαφώς κατανοητή από τις αρχές του 1830. Ο νόμος της Μασαχουσέτης απαιτούσε από τις υπάρχουσες εταιρείες να παρέχουν μια εκτίμηση της αξίας της πραγματικής και προσωπικής εταιρικής περιουσίας. Οι αναπροσαρμογές των μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων απαιτούνταν κάθε φορά που εκδίδονταν ένα πρόσθετο απόθεμα και οι λογιστικές αξίες και τα υπόλοιπα εταιρικά κέρδη μειώνονταν κάθε φορά που γινόταν ανατιμήσεις. Οι μειώσεις δεν πραγματοποιούνταν κάθε χρόνο αλλά υπήρξε μια συνειδητοποίηση της υποτίμησης (Van Helden & Northcott, 2010).

Οι δαπάνες για τη συντήρηση, την ανανέωση και τη βελτίωση των υφιστάμενων μηχανημάτων της κλωστοϋφαντουργίας καταγράφονταν σε λογαριασμό επισκευών

που χρεώνονταν πλήρως. Στην πραγματικότητα, η χρήση περιοδικών αναπροσαρμογών και προσαρμογών στα υπόλοιπα κέρδη ήταν ένας αποτελεσματικός τρόπος χρηματοδότησης των αντικαταστάσεων των ασφαλισμένων. Εν κατακλείδι, η λεπτομερής εξέταση των λογαριασμών και των αρχείων των εργοστασίων κλωστοϋφαντουργίας δίνει τη δυνατότητα να προκύψει το συμπέρασμα ότι η διοικητική λογιστική χρησιμοποιήθηκε στα κλωστοϋφαντουργικά εργοστάσια του 19ου αιώνα ως μέσο διοικητικού ελέγχου (Sharkar, et al. 2006).

Αξίζει να σημειωθεί ότι η παραδοσιακή ερμηνεία της διοικητικής λογιστικής στα εργοστάσια κλωστοϋφαντουργίας στην Αγγλία από τις αρχές του 19^{ου} αιώνα ήταν τόσο σκόπιμη όσο και ωφέλιμη για τους ιδιοκτήτες και τους διευθυντές. Οι εκθέσεις κόστους των εργοστασίων κλωστοϋφαντουργίας της Αγγλίας βασίζονταν σε αυθαίρετες κατανομές και ήταν σαφώς ανεπαρκείς και έτσι δεν είχαν διευθυντική χρησιμότητα (Jalil, et al. 2016).

Αντίθετα, τα δεδομένα κόστους έγιναν χρήσιμα μόνο για τους διοικητικούς λογιστές μετά την ίδρυση κανόνων στις αρχές του 1840, έτσι οι διαχειριστές θα μπορούσαν να πειθαρχούν τους εργαζόμενους, να τους καταλογίζουν σε εμπειρικά βασικά πρότυπα και να βελτιώνουν την παραγωγικότητα της εργασίας. Οι επίσημες αναφορές δαπανών προέκυψαν από απλούς περιορισμούς και κατανομές και ότι οι εργατικοί κανόνες δεν είχαν ποτέ τεκμηριωθεί στα εργοστάσια κλωστοϋφαντουργίας της Αγγλίας (Ali & Huq, 2016).

Παρόλα αυτά, οι ιδιοκτήτες και οι διαχειριστές εργοστασίων κλωστοϋφαντουργίας σαφώς και προσπαθούσαν να λάβουν σημαντικές και συνεχείς επιχειρηματικές αποφάσεις (δηλαδή να κάνουν παράγουν ή να αγοράσουν προϊόντα, να πραγματοποιήσουν κοστολόγηση, τιμολόγηση κλπ.). Η φύση και ο ρόλος των πληροφοριών σχετικά με την διοικητική λογιστική των αρχών εξελίχθηκαν με την πάροδο του χρόνου και βοήθησαν πολλές επιχειρήσεις να πάρουν σημαντικές αποφάσεις για την εξέλιξη και την ανάπτυξη του κλάδου τους (Kamisah & Ruhana, 2011).

Επίλογος

Οι προσπάθειες βελτίωσης της διοικητικής λογιστικής πρέπει να μετατραπεί από ένα ιστορικό παρελθόντων δραστηριοτήτων με χαμηλή πληροφόρηση σε ένα κατάλληλο διαχειριστικό εργαλείο που είναι απαραίτητο να ενημερώνεται γρήγορα και με ακρίβεια ως ένα προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας λήψης αποφάσεων και επομένως να αυξάνει την ταχύτητα αντίδρασης στα περίπλοκα φαινόμενα που επηρεάζουν τη δραστηριότητα μιας επιχείρησης. Για τις επιχειρήσεις της κλωστοϋφαντουργίας μεταξύ των κατευθύνσεων για τη βελτίωση της διοικητικής λογιστικής, χωρίς την οποία δεν μπορεί να επιτευχθεί αποτελεσματική διαχείριση της εσωτερικής εργασίας, θα απαιτηθεί η οργάνωση λογιστικών και υπολογιστικών δαπανών για το κόστος, η διαφοροποίηση της διοικητικής λογιστικής των μεθόδων και του υπολογισμού κόστους, καθώς και η πραγματοποίηση του μηνιαίου υπολογισμού του πραγματικού κόστους για τον τριμηνιαίο υπολογισμό και τη μηνιαία αναφορά των αποτελεσμάτων του άμεσου (μεταβλητού) κόστους.

Βιβλιογραφία

Ali, R. & Huq, S. (2016). Textile Industry in Bangladesh: An Analysis of CVP. *Management Studies and Economic Systems (MSES)*, 2 (4), 287-298.

Al-Htaybat, K., & Von Alberti-Alhtaybat, L. (2013). Management accounting theory revisited: seeking to increase research relevance. *International Journal of Business and Management*, 8(18), 12-24.

Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79-82.

Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 3(1), 1-9.

Caprian, C. (2017). The Economic Importance and Characteristics of Cost Calculation in the Clothing Industry in Romania. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(5), 15-24.

Chiucchi, M. S. (2013). Intellectual capital accounting in action: enhancing learning through interventionist research. *Journal of Intellectual Capital*, 14(1), 48-68.

Gatti, M. (2013). Opening the “black box” of strategy: the role of management accounting systems. *International Journal of Finance and Accounting*, 2(7), 393-399.

Jalil, M. Abar, M. & Dadashian, F. (2016). Environmental Management Accounting Model on the Basis of Environmental Management System in Leather Industry. *International Journal of Environmental Science and Development*, 7(1), 52-58.

Kamisah, I. & Ruhana, I. (2011). The Role of Management Accounting Systems In Advanced Manufacturing Environment. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(9), 2196-2209.

Lukka, K., & Suomala, P. (2014). Relevant interventionist research: balancing three intellectual virtues. *Accounting and Business Research*, 44(2), 204-220.

Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597-620.

Modell, S. (2014). The societal relevance of management accounting: an introduction to the special issue. *Accounting and Business Research*, 44(2), 83-103.

Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70.

Parker, L. D., Guthrie, J., & Linacre, S. (2011). The relationship between academic accounting research and professional practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1), 5-14.

Rasyid, A., Sugiarto D., E., & Kosasih, W. (2017). Management accounting techniques and corporate performance of manufacturing industries. *Risk governance & control: financial markets & institutions*, 7(2), 116-122.

Sharkar, M. Sobhan, M. & Shahida, S. (2006). Management Accounting Development and Practices in Bangladesh. *BRAC University Journal*, 3(2), 113-124.

Seal, W. (2012). Some proposals for impactful management control research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 228-244.

Suomala, P., & Lyly-Yrjänäinen, J. (2010). Interventionist management accounting research: Lessons learned. *CIMA, Research Executive Summaries Series*, 6(1), 1-9.

Ter Bogt, H., & van Helden, J. (2012). The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein: The debate continues. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 265-273.

Tucker, B., & Parker, L. (2014). In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting. *Accounting and Business Research*, 44(2), 104-143.

Tucker, B. P., & Schaltegger, S. (2016). Comparing the research-practice gap in management accounting: A view from professional accounting bodies in Australia and Germany. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 362-400.

Van Helden, G. J., & Northcott, D. (2010). Examining the practical relevance of public sector management accounting research. *Financial Accountability & Management*, 26(2), 213-240.

Uyar, A. (2010). Cost and Management Accounting Practises : A survey of Manufacturing Companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 113-125.