

Διπλωματική Εργασία

“Activity Based Costing (ABC), μελέτη περίπτωσης Ένωσης  
Μαστιγοπαραγωγών Χίου, σύγκριση με το παραδοσιακό  
σύστημα Κοστολόγησης”



Παναγιώτα Φιστέ

A.M.: 2132020015

*ΠΜΣ: Διοίκηση Επιχειρήσεων, Κατεύθυνση: Ελεγκτική &  
Χρηματοοικονομική Ανάλυση, Πανεπιστήμιο Αιγαίου*

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια : Στέλλα Ζούντα

Χίος 2021-2023

## *Ευχαριστίες*

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο Πανεπιστήμιο Αιγαίου στη Χίο, στα πλαίσια του Π.Μ.Σ.: Διοίκηση Επιχειρήσεων και συγκεκριμένα έπειτα από την επιλογή Κατεύθυνσης με εμβάθυνση την Ελεγκτική & Χρηματοοικονομική Ανάλυση.

Η ολοκλήρωση αυτής της εργασίας δεν θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί, χωρίς την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση της Επιβλέπουσας Καθηγήτριας μου, Επ. Καθηγήτρια Λογιστικής και Κοστολόγησης, Κα. Στέλλα Ζούντα, την οποία ευχαριστώ θερμά. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα και τον Οικονομικό Διευθυντή της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου, Κο. Κωνσταντίνο Μπογή για το πολύτιμο χρόνο που μου διέθεσε, καθώς και τη προθυμία του και τη διάθεση του να με βοηθήσει σε οτιδήποτε του ζητούσα.

Επιπλέον θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου, οι οποίοι στηρίζουν κάθε μου επιλογή και σε εκείνους οφείλω τη διαδρομή μου στο κύκλο των σπουδών μου. Τέλος ευχαριστώ το μέλλοντα σύζυγο μου, ο οποίος με παρότρυνε να συνεχίσω σε οποιοδήποτε εγχείρημα καταπιανόμουν.

## Περιεχόμενα

1.Εισαγωγή .....	7
2. Θεωρητικό Πλαίσιο .....	8
2.1.Ορισμός Activity Based Costing .....	8
2.2. Λόγοι για την ανάγκη υιοθέτησης του ABC.....	14
2.3. Εφαρμογή ABC & χαρακτηριστικά επιχειρήσεων.....	16
2.4.Βαθμός επιτυχίας ABC.....	18
2.5.Πλεονεκτήματα συστήματος ABC .....	18
2.6. Μειονεκτήματα συστήματος ABC .....	20
2.7. Οφέλη & Προστιθέμενη αξία από την εφαρμογή ABC στις επιχειρήσεις.....	23
2.8. Σύγκριση ABC & Παραδοσιακό Σύστημα Κοστολόγησης.....	24
2.9. Η μετάβαση από το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης στο ABC .....	26
2.10. Προβλήματα εφαρμογής του ABC.....	27
2.11. Αποτελέσματα από την εφαρμογή του ABC.....	27
3. Activity Based Costing & Food Industry.....	29
3.1.Προηγούμενες έρευνες σχετικά με το ABC .....	29
3.2. Ερευνά στη βιομηχανία του καφέ .....	31
3.3. Activity Based Costing στη βιομηχανία των τροφίμων – Σύγκριση σε Αμερικάνικες & Ολλανδικές βιομηχανίες Τροφίμων. ....	31
3.4. Μοντέλο κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας για μια βιομηχανία επεξεργασίας τροφίμων.....	32
3.5.Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων στο κλάδο των εστιατορίων .....	33
3.6. Activity Based Costing σε εταιρία παρασκευής τροφίμων στο Ιράν.....	33
3.7. Σημαντικά σημεία προς εξέταση αναφορικά με το ABC .....	34
4. Μορφές Αγοράς & Κόστος .....	36
4.1. Μονοπώλιο & Χαρακτηριστικά .....	36
4.2. Μονοπωλιακός Ανταγωνισμός .....	36
4.3. Κόστος σε Μονοπωλιακές επιχειρήσεις .....	37
5. Ερευνητικό πλαίσιο- Μελέτη περίπτωσης Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου .....	38
5.1. Δραστηριοποίηση της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου .....	38
5.2. Ανάλυση προϊόντικού χαρτοφυλακίου της Ε.Μ.Χ. ....	39
5.3. Σχέση Ε.Μ.Χ. & Mediterra .....	42
5.4. Λίγα Λόγια για τη συνέντευξη .....	43
5.5.Σύστημα Κοστολόγησης EMX .....	43
5.6. Συλλογή δεδομένων & Αναφορές .....	44

5.7. Καθορισμός Τιμών.....	44
5.8. EMX & γνώση Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων .....	44
5.9. Οφέλη EMX από τη πιθανή εφαρμογή ABC .....	45
5.10. Προβλήματα EMX από τη πιθανή εφαρμογή ABC.....	47
5.11. EMX , Μονοπωλιακός Ανταγωνισμός & φήμη συνεταιρισμού .....	48
5.12. Σύγκριση συνέντευξης με τη βιβλιογραφία.....	49
6. Πιλοτική Εφαρμογή Activity Based Costing στη Τσίκλα.....	50
6.1. Σημαντικές επισημάνσεις για την πιλοτική εφαρμογή.....	50
6.2. Πωλήσεις τσίκλας & Αντιπρόσωποι σε Ελλάδα & εξωτερικό .....	51
6.3. EMX , Μαστίχα -Τσίκλα .....	51
6.4. Σχεδιασμός πιλοτικής εφαρμογή Activity Based Costing στο κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1 .....	52
6.5. Μέση Τιμή & Τιμή Πώλησης στο σύστημα Κοστολόγησης Μαζικής Παραγωγής της EMX .....	53
6.6. Από τη θεωρία στη πράξη .....	57
6.7. Ερμηνεία αποτελεσμάτων πιλοτικής εφαρμογής .....	61
6.8. Σύγκριση πιλοτικής εφαρμογής με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης .....	62
6.9. Σύγκριση πιλοτικής εφαρμογής με τη βιβλιογραφία .....	63
7.Συμπεράσματα .....	65
8.Περιορισμοί &Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	66
Βιβλιογραφικές Αναφορές .....	67
Διαδικτυακές Αναφορές.....	68
Παράρτημα Α .....	69

## Περίληψη

Την σημερινή εποχή υπάρχει εξαιρετικά μεγάλος ανταγωνισμός ανάμεσα στις επιχειρήσεις, διότι τα επαγγελματικά περιβάλλοντα είναι ευμετάβλητα. Σημαντικό θεωρείται όλες επιχειρήσεις να έχουν πλήρη γνώση των οικονομικών τους, διότι τους δίνεται η δυνατότητα να προβούν στην καλύτερη λήψη αποφάσεων. Επιπλέον σύμφωνα με το Hoa ( 2010) η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι η απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και η ακριβέστερη κοστολόγηση προϊόντων. Επομένως θα αναλύσουμε και σε μεγαλύτερη έκταση στην παρακάτω εργασία όλα εκείνα τα οφέλη που μπορούν να ληφθούν από τη χρήση ενός συστήματος κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, δηλαδή να επιμεριστεί το κόστος με τον σωστό τρόπο, ώστε να ληφθούν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για μελλοντική αποτελεσματική και αποδοτική χρήση μέσα στην επιχείρηση. Στο σημείο αυτό θα μπορούσαμε να τονίσουμε ότι πρόκειται για εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης.

Η έρευνα αυτή πραγματοποιείται για δύο λόγους. Αρχικά για να διαπιστωθεί αν ακόμη και στις επιχειρήσεις που πωλούν σε μονοπωλιακή αγορά αξίζει να εφαρμοστεί η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Και δεύτερον εντοπίσαμε ότι υπάρχουν ελλείψεις αναφορές του ABC, όσον αφορά τη βιομηχανία των τροφίμων. Και έτσι προσπαθήσαμε να ερευνήσουμε ένα μοναδικό προϊόν , όπως είναι η μαστίχα και τα παράγωγα της. Ερευνητικά εστίασαμε στην τσίκλα ,έχοντας πλήρη γνώση του κόστους παραγωγής της.

Αναφορικά με τη μελέτη περίπτωση μας η E.M.X. είναι σε θέση να αποκτήσει όφελος, αφού μπορεί να είναι μονοπωλιακός ανταγωνισμός, αλλά μπορεί να δώσει μεγαλύτερη προστιθέμενη αξία, διότι θα γνωρίζει την ακριβή κατανομή των εξόδων της. Γνωρίζοντας τον καλύτερο υπολογισμό του κόστους της επιχείρησης ή του οργανισμού μπορεί να αναζητήσουν περισσότερες δραστηριότητες που θα δημιουργήσουν αξία. Παρόλα αυτά η μελέτη της E.M.X. περιορίζεται, διότι πρόκειται για μοναδικό προϊόν και δεν υπάρχουν ανταγωνιστές.

Λέξεις κλειδιά: κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, παραδοσιακή κοστολόγηση, βιομηχανία τροφίμων, μονοπωλιακός ανταγωνισμός, πιλοτική εφαρμογή κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων

## **Abstract**

Today, there is an extremely high level of competition between businesses, since the business environment is volatile and it is important that all businesses should be fully aware of their finances, since they are given the opportunity to make better decision-making. In addition, according to Hoa (2010), activity-based costing is the acquisition of a competitive advantage and more accurate costing of products. We will therefore analyze to a greater extent in the work below all those benefits that can be obtained from using an activity-based costing system, i.e., sharing costs in the right way, to obtain all the necessary information for future efficient and effective use within the business. At this point we could stress that this is internal company information.

The research is done for two reasons. First, to see whether even businesses that sell on a monopoly market deserve to be subject to activity-based costing. Second, we found that there are missing references to ABC in the food industry. And so, we tried to investigate a single product, such as mastic and its derivatives. We investigated the chewing gum, in full knowledge of its cost of production.

Regarding our case study, The Chios Mastiha Growers Association can gain a benefit, as it may be a monopolistic competition, but it can bring greater added value, because it will know the exact distribution of its costs. Knowing the best calculation of the cost of the company or organization can look for more activities that will create value. Nevertheless, the Chios Mastiha Growers Association study is limited because it is a unique product and there are no competitors.

Key words: activity-based costing, traditional costing, food industry, monopolistic competition, pilot activity-based costing

## 1.Εισαγωγή

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (ABC) θεωρείται μια από τις πιο σημαντικές καινοτομίες στον τομέα της λογιστικής κόστους και διαχείρισης (Bjørnenak, 1997; Bjørnenak & Mitchell, 1999). Η ιδέα αναπτύχθηκε αρχικά στα τέλη της δεκαετίας του 1980 από τους Cooper και Kaplan προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι περιορισμοί της παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης (Gosselin, 2006)

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας έχει προταθεί ως ένα ζωτικής σημασίας εργαλείο για έναν οργανισμό για την καλύτερη κοστολόγηση που έχει επιπτώσεις στον έλεγχο του προγραμματισμού και στη λήψη αποφάσεων (Özcan, 2020).

Στην εποχή που διανύουμε οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν ισχυρό ανταγωνισμό σε παγκόσμιο επίπεδο, επομένως υπάρχει μεγάλη πίεση για αύξηση της παραγωγικότητας και χαμηλότερο κόστος παραγωγής. Έτσι, η απόκτηση μιας μεθόδου εκτίμησης του κόστους των διαφόρων προϊόντων που παράγονται στην ίδια εταιρεία με αυστηρό και ακριβή τρόπο έχει μετατραπεί σε έναν πραγματικά στρατηγικό στόχο. Ο στρατηγικός αυτός στόχος δεν είναι άλλος από την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.

Μια σημαντική επισήμανση που πρέπει να γίνει είναι ότι η υιοθέτηση του ABC διαφέρει από χώρα σε χώρα από βιομηχανία σε βιομηχανία και δεν φαίνεται το ίδιο σε κάθε εταιρεία. Είναι σημαντικό η κάθε επιχείρηση να καταβάλει προσπάθεια για να επιτύχει τα δικά της μοναδικά αποτελέσματα. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιήσει θα πρέπει να είναι και στενά ευθυγραμμισμένη με το στόχος της.

Η διαχείριση κόστους, η τιμολόγηση προϊόντων, η συνεχής βελτίωση και η βιωσιμότητα της παραγωγικότητας αποτελούν κρίσιμες διαδικασίες για τους διευθυντές σε παγκόσμιο ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον (Kaldirim & Kaldirim, 2020). Πολλές πληροφορίες μπορούν να δοθούν με τη χρήση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Είναι βασικό να αναφερθεί ότι το ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως συμπληρωματικό εργαλείο για τη παροχή πιο εκτενών πληροφοριών κόστους και ως σύστημα κοστολόγησης να διατηρηθεί το παραδοσιακό. Επομένως αν οι επιχειρήσεις επιθυμούν να παραμένουν ανταγωνιστικές είναι σημαντικό να λαμβάνουν τη πληροφορία και να τη μετατρέπουν σε δράση.

Τέλος έχει αποδειχτεί ότι το μέγεθος των γενικών εξόδων πρωτίστως σχετίζεται με τον όγκο παραγωγής. Αυτό σημαίνει ότι όσο μεγαλύτερες είναι οι εταιρίες τόσο περισσότερα είναι τα γενικά έξοδα σε σχέση με τις μικρότερες. Επιπλέον η ποικιλία των προϊόντων οδηγεί σε μεγάλο μέρος των γενικών εξόδων. Συνεπώς οι εταιρίες θα πρέπει να είναι σε θέση να αντιληφθούν αν ο όγκος της παραγωγής ή ποικιλία των προϊόντων είναι αυτή που ευθύνεται για το μέγεθος των γενικών εξόδων της.

## 2. Θεωρητικό Πλαίσιο

### 2.1.Ορισμός Activity Based Costing

Η μέθοδος κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας (ABC) έχει θεωρηθεί ως χρήσιμο εργαλείο για την επίτευξη ενός αποτελεσματικού συστήματος κοστολόγησης, αφού προσδιορίζει και αναλύει τις παραγωγικές δραστηριότητες που οδηγούν στο αντικείμενο του προϊόντος του κόστους.

Η μεθοδολογία κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας (ABC) αναπτύχθηκε από τους Cooper και Kaplan ως έναν τρόπο αντιμετώπισης του προβλήματος του αυξανόμενου μεριδίου που έχουν το έμμεσο πάγιο κόστος στη δομή κόστους ενός προϊόντος, που προκύπτει από τη διαδικασία εκβιομηχάνισης και αυτοματοποίησης των παραγωγικών διαδικασιών ( Almeida & Cunha,2017).

Τα συστήματα κοστολόγησης ABC υπολογίζουν το κόστος των πόρων που χρησιμοποιούνται ή δαπανώνται σε μια δεδομένη διαδικασία, που αποτελείται από ένα σύνολο δραστηριοτήτων, για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών. Σε αυτό το σύστημα, θεωρείται ότι οι πόροι καταναλώνονται από τις δραστηριότητες που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών (Almeida & Cunha,2017). Επομένως καταλήγουμε στη παραδοχή ότι τα προϊόντα απαιτούν δραστηριότητες, οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και οι πόροι κοστίζουν χρήματα.

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (ABC) είναι μια μεθοδολογία για την ακριβέστερη κατανομή των γενικών εξόδων με την ανάθεσή τους σε δραστηριότητες. Μόλις το κόστος εκχωρηθεί σε δραστηριότητες, το κόστος μπορεί να αντιστοιχιστεί στα αντικείμενα κόστους που χρησιμοποιούν αυτές τις δραστηριότητες. Το σύστημα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη στοχευμένη μείωση των γενικών εξόδων. Το ABC λειτουργεί καλύτερα σε πολύπλοκα περιβάλλοντα, όπου υπάρχουν πολλά μηχανήματα και προϊόντα, καθώς και πολύπλοκες διαδικασίες που δεν είναι εύκολο να διευθετηθούν. Αντίθετα, είναι λιγότερο χρήσιμο σε ένα βελτιωμένο περιβάλλον όπου οι διαδικασίες παραγωγής συντομεύονται, έτσι ώστε το κόστος να είναι εύκολο να προσδιοριστεί. ( Accounting Tools)

Η μεθοδολογία του ABC ορίζει ότι οι πόροι καταναλώνονται από τις δραστηριότητες και αυτές καταναλώνονται από τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Η κατανομή των πόρων ανά δραστηριότητες και η επακόλουθη κατανομή στα προϊόντα γίνεται μέσω οδηγών κόστους. Το ABC θα μπορούσε να προσδιοριστεί ως εσωτερικός έλεγχος της επιχείρησης, όσον αφορά τα οικονομικά της και συγκεκριμένα την κατανομή του κόστους . Σε άλλη περίπτωση θα αναφερόμαστε διασταύρωση οικονομικών στοιχείων , ώστε να επιμεριστεί σωστά το κόστος εκεί που υπάρχουν δραστηριότητες. Συμβάλλει θετικά στο καθορισμό των τιμών των προϊόντων , διότι έχουν προηγηθεί πολύ αναλυτικές διαδικασίες μέσα στην επιχείρηση. Δεν υπάρχει σε καμία περίπτωση αυθαίρετος υπολογισμός.

Στο σύστημα ABC υπάρχει η πεποίθηση ότι οι δραστηριότητες καταναλώνουν κόστος που είναι αντίθετη με το παραδοσιακό σύστημα ότι το προϊόν καταναλώνει κόστος.

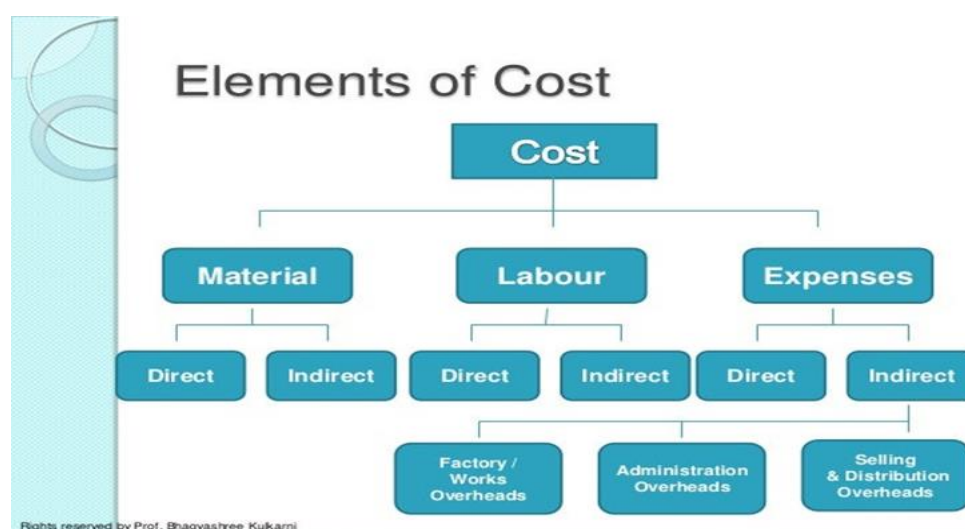


Στο ABC θεωρείται ότι το προϊόν καταναλώνει δραστηριότητες και οι δραστηριότητες καταναλώνουν κόστος και έτσι θα πρέπει τα προϊόντα να χρεώνουν το κόστος με βάση τις δραστηριότητες που καταναλώνουν – άρα κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας. ( Alsayegh,2020)

Πολλές επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούν τη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων διότι δεν γνωρίζουν τι ακριβώς είναι και πως εφαρμόζεται. Θα προσπαθήσουμε να προβούμε σε μεγαλύτερη ανάλυση για να εξηγήσουμε τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί.

Για να μπορέσουμε να περιγράψουμε τις ενέργειες που απαιτούνται για ένα σύστημα ABC, προηγείται να αναφερθούμε στο κόστος.

Στην παρακάτω εικόνα παραθέτουμε τα βασικά στοιχεία του κόστους. Το κόστος χωρίζεται σε τρεις κατηγορίες: πρώτων υλών, εντάσεως εργασίας και εξόδων. Αυτά με τη σειρά τους διαχωρίζονται σε άμεσα και έμμεσα κόστη.



Εικόνα 1 Elements of costs and classification of expenditure

Και τα δύο είδη κοστολόγησης χρησιμοποιούν αρχικά τα άμεσα κόστη, δηλαδή τα κόστη εργασίας και πρώτων υλών.

Το έμμεσο κόστος είναι τα γενικά έξοδα οπου στο παραδοσιακό σύστημα είναι γνωστό και σταθερό, ενώ στο σύστημα ABC δεν το γνωρίζουμε. Οπότε πρέπει να το επιμερίσουμε ανά δραστηριότητα.

Στο παραδοσιακό σύστημα και στη απορροφητική κοστολόγηση χρησιμοποιείται ένας γενικός δείκτης γενικών εξόδων και επιμερίζεται στις μονάδες παραγωγής.

Στο σύστημα ABC παραμένει το άμεσο κόστος και δεν διαφέρει καθόλου αλλά είναι το ίδιο, όπως και στο παραδοσιακό σύστημα και την απορροφητική κοστολόγηση.

Αυτό που αλλάζει είναι το έμμεσο κόστος δηλαδή τα γενικά έξοδα. Εδώ σε καμία περίπτωση δε συμπίπτει με αυτό της παραδοσιακής κοστολόγησης. Δεν επιμερίζεται

πλέον σε μονάδες παραγωγής. Αλλά οδηγούμαστε σε πιο ακριβή κόστος ανά μονάδα παραγωγής.

Στο μοντέρνο περιβάλλον πλέον δεν συμπεριλαμβάνεται η ένταση της εργασίας, αφού πολλές από τις διαδικασίες είναι αυτοματοποιημένες. Πλέον υπάρχουν πολλαπλά γενικά έξοδα, όπως έξοδα για έρευνα και ανάπτυξη, σχεδιασμό και τεχνολογία, καθώς και υπηρεσίες μετά τη πώληση των προϊόντων. Οπότε πλέον χρειάζεται ένας νέος τρόπος για να αναθέσει τα γενικά έξοδα στο προϊόν. Αυτό μπορεί να συμβεί με το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Το ABC δείχνει τις επιπτώσεις στο κόστος και βοηθάει στη σωστή τιμολόγηση των προϊόντων στη λήψη αποφάσεων και το σχεδιασμό.



Εικόνα 2Market Business News- Δημιουργός: Christian Nordqvist

(η εικόνα δίνεται για να εντοπίσουμε από τι αποτελούνται τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.)

Η διαδικασία πραγματοποιείται κυρίως μέσα από 5 βήματα, τα οποία είναι τα ακόλουθα.

- 1) Προσδιορισμός δραστηριοτήτων.
- 2) Αρχικά αναγνωρίζω τις δεξαμενές κόστους.
- 3) Αντιστοίχιση οδηγού κόστους σε κάθε δραστηριότητα.
- 4) Υπολογισμός του δείκτη του οδηγού κόστους
- 5) Απορρόφηση γενικών εξόδων σε μονάδες παραγωγής.

Για να μπορέσουμε να κατανοήσουμε περισσότερο το σύστημα κοστολόγησης ABC θα παραθέσουμε διαδοχικούς πίνακες, επεξηγώντας την διαδικασία, ως τυχαίο, απλής μορφής, παράδειγμα.

Αρχικά εντοπίζουμε τις δεξαμενές κόστους και προσδιορίζουμε τη μέτρηση αυτών.

ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΜΕΤΡΗΣΗ
-------------------	---------

<b>Γραμμή παραγωγής</b>	<b>Αριθμός μονάδων</b>
<b>Παραγγελίες</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών</b>
<b>Υποστήριξη Πελάτων</b>	<b>Αριθμός πελάτων</b>
<b>Άλλα</b>	<b>Δ/Α</b>

*Πίνακας 1 Παράδειγμα Δεξαμενών Κόστους & Μονάδων Μέτρησης αυτών.*

Συνεχίζουμε με τα έξοδα και τα διαμοιράζουμε σε όλες τις δεξαμενές κόστους. Και φτιάχνω ποσοστά συμμετοχής για το καθένα.

<b>ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	<b>ΚΟΣΤΟΣ ( ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΠΟΣΟΣΤΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ)</b>	<b>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>
<b>Παραγωγή</b>	<b>X κόστος</b>	<b>Αριθμός μονάδων</b>
<b>Παραγγελίες</b>	<b>X κόστος</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών που περιμένουμε (εκτίμηση)</b>
<b>Υποστήριξη πελάτων</b>	<b>X κόστος</b>	<b>Αριθμός πελάτων που περιμένουμε (εκτίμηση)</b>
<b>Άλλα</b>	<b>X κόστος</b>	<b>Δεν έχουμε δραστηριότητα</b>

*Πίνακας 2 Παράδειγμα με Ποσοστά Συμμετοχής*

Το επόμενο βήμα είναι να λάβουμε το κόστος και να το διαιρέσουμε με τη δραστηριότητα. Αυτό θα μας προσδώσει το δείκτη.

<b>ΚΟΣΤΟΣ</b>	<b>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>	<b>ΔΕΙΚΤΗΣ</b>
<b>X Κόστος</b>	<b>Αριθμός μονάδων</b>	<b>...../ανά μονάδες</b>
<b>X Κόστος</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών</b>	<b>...../ ανά παραγγελία</b>
<b>X Κόστος</b>	<b>Αριθμός πελάτων</b>	<b>...../ ανά πελάτη</b>
<b>X Κόστος</b>	<b>Δεν έχουμε δραστηριότητα</b>	<b>Δεν έχουμε δείκτη, αφού δεν μπορούμε να μετρήσουμε</b>

*Πίνακας 3 Παράδειγμα Υπολογισμού Δείκτη*

Το κόστος βάσει δραστηριοτήτων δεν περιλαμβάνει το άμεσο κόστος εργασίας και πρώτων υλών.

Μετέπειτα τοποθετώ και το άμεσο κόστος και έχω ένα πιο ακριβή υπολογισμό του κόστους.

Το ABC καθίσταται πιο κατάλληλη μέθοδος κοστολόγησης για την εξέλιξη των επιχειρήσεων τα επόμενα χρόνια, διότι παρέχει ένα πιο ακριβή κόστος ανά προϊόν.

Τα παραπάνω που αναφέρθηκαν είναι τα γενικά στοιχεία για την εφαρμογή ενός συστήματος ABC. Προκειμένου όμως να πραγματοποιηθεί μια πιο στοχευμένη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων τα βήματα, τα οποία πρέπει να ακολουθήσουμε είναι παραπάνω από πέντε.

### **1) Προσδιορισμός κόστους προς διάθεση**

Το πρώτο βήμα στο ABC είναι να προσδιορίσουμε εκείνα τα κόστη που θέλουμε να διαθέσουμε. Αυτό είναι το πιο κρίσιμο βήμα σε όλη τη διαδικασία, καθώς δεν θέλουμε να χάνουμε χρόνο με ένα υπερβολικά ευρύ πεδίο εφαρμογής του έργου. Για παράδειγμα, αν θέλουμε να προσδιορίσουμε το πλήρες κόστος ενός καναλιού διανομής, θα προσδιορίσουμε το κόστος διαφήμισης και αποθήκευσης που σχετίζεται με αυτό το κανάλι, αλλά θα αγνοήσουμε το κόστος έρευνας, καθώς σχετίζονται με προϊόντα και όχι με κανάλια. Γενικά, το πεδίο εφαρμογής ενός έργου ABC θα πρέπει να διατηρείται αρκετά στενό, για να γίνει το έργο ευκολότερο στη διαχείριση και πιο οικονομικά αποδοτικό. (Accounting Tools)

### **2) Αναγνώριση των ομάδων δευτερεύοντος κόστους**

Το επόμενο βήμα είναι να δημιουργήσουμε ομάδες κόστους για εκείνα τα κόστη που πραγματοποιούνται για την παροχή υπηρεσιών σε άλλα τμήματα της εταιρείας, αντί να υποστηρίζετε άμεσα τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας εταιρείας. Τα περιεχόμενα των ομάδων δευτερεύοντος κόστους περιλαμβάνουν συνήθως υπηρεσίες ηλεκτρονικών υπολογιστών, διοικητικούς μισθούς και παρόμοια κόστη. Αυτά τα κόστη κατανέμονται αργότερα σε άλλες ομάδες κόστους που σχετίζονται πιο άμεσα με προϊόντα και

υπηρεσίες. Υπάρχει περίπτωση να εντοπίσουμε αρκετές από αυτές τις ομάδες δευτερεύοντος κόστους, ανάλογα με τη φύση του κόστους και τον τρόπο κατανομής τους. Αυτό μπορεί να βοηθήσει στην αποφυγή μεγάλου αριθμού ομάδων κόστους, δηλαδή στη μείωση της πολυπλοκότητας του συστήματος ABC. (Accounting Tools)

### **3) Αναγνώριση των ομάδων πρωτογενούς κόστους**

Μετάπειτα πρέπει να δημιουργήσουμε ένα σύνολο ομάδων κόστους για αυτά τα κόστη που είναι πιο στενά ευθυγραμμισμένα με την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών. Είναι πολύ συνηθισμένο να υπάρχουν ξεχωριστές ομάδες κόστους για κάθε σειρά προϊόντων, καθώς το κόστος τείνει να εμφανίζεται σε αυτό το επίπεδο. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να περιλαμβάνουν έρευνα και ανάπτυξη, διαφήμιση, προμήθεια και διανομή. Ομοίως, μπορούμε να σκεφτούμε να δημιουργήσουμε ομάδες κόστους για κάθε κανάλι διανομής ή για κάθε εγκατάσταση. Εάν οι παρτίδες παραγωγής έχουν πολύ διαφορετικά μήκη, τότε πρέπει να δημιουργηθούν ομάδες κόστους σε επίπεδο παρτίδας, ώστε να μπορεί να εκχωρηθεί επαρκώς το κόστος με βάση το μέγεθος της παρτίδας.

### **4) Δημιουργία ενός συστήματος συλλογής δεδομένων.**

Σημαντικό θεωρείται να χρησιμοποιηθεί ένα σύστημα συλλογής δεδομένων για τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με τους οδηγούς δραστηριότητας που χρησιμοποιούνται για την κατανομή του κόστους σε ομάδες δευτερεύοντος κόστους σε ομάδες πρωτογενούς κόστους, καθώς και για την κατανομή του κόστους σε ομάδες πρωτογενούς κόστους σε αντικείμενα κόστους. Το σύστημα αυτό μπορεί να είναι ακριβό, ώστε να συγκεντρωθούν πληροφορίες προγράμματος οδήγησης δραστηριότητας, επομένως θα ήταν πιο ωφέλιμο οι επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν προγράμματα οδήγησης δραστηριοτήτων για τα οποία συλλέγονται ήδη πληροφορίες, όπου είναι δυνατόν. Διαφορετικά εάν υπάρχει επιλογή προγραμμάτων οδήγησης δραστηριότητας, να χρησιμοποιηθούν αυτά, για τα οποία το σχετικό κόστος συλλογής δεδομένων είναι το χαμηλότερο.

### **5)Κατανομή κόστους από δευτερεύουσες ομάδες σε πρωτεύουσες ομάδες**

Πρέπει να χρησιμοποιηθούν οδηγοί δραστηριότητας για να επιμεριστεί το κόστος από ομάδες δευτερεύοντος κόστους στις ομάδες πρωτογενούς κόστους.

### **6) Χρέωση κόστους σε αντικείμενα κόστους**

Σημαντική θεωρείται η χρήση ενός προγράμματος οδήγησης δραστηριότητας για να εκχωρηθούν τα περιεχόμενα κάθε κύριας ομάδας κόστους σε αντικείμενα κόστους. Θα υπάρχει ξεχωριστός οδηγός δραστηριότητας για κάθε ομάδα κόστους. Για να επιμεριστεί το κόστος, πρέπει διαιρεθεί το συνολικό κόστος σε κάθε ομάδα δαπανών με το συνολικό ποσό δραστηριότητας στον οδηγό δραστηριότητας, για να καθοριστεί το κόστος ανά μονάδα δραστηριότητας. Στη συνέχεια, θα κατανεμηθεί το κόστος ανά μονάδα στα αντικείμενα κόστους, με βάση τη χρήση του οδηγού δραστηριότητας.

### **7) Διαμόρφωση Αναφορών**

Αφού πραγματοποιηθούν τα παραπάνω βήματα πρέπει να Μετατραπούν τα αποτελέσματα του συστήματος ABC σε αναφορές για καλύτερη διαχείριση. Για

παράδειγμα, εάν το σύστημα σχεδιάστηκε αρχικά για τη συγκέντρωση πληροφοριών γενικών εξόδων ανά γεωγραφική περιοχή πωλήσεων, τότε αναφέρετε τα έσοδα που αποκτήθηκαν σε κάθε περιοχή, όλα τα άμεσα κόστη και τα γενικά έξοδα που προέρχονται από το σύστημα ABC. Αυτό δίνει στη διοίκηση μια πλήρη εικόνα κόστους των αποτελεσμάτων που παράγονται από κάθε περιοχή, και επομένως των πηγών των κερδών που παράγει η περιοχή.

#### **8) Δράση των επιχειρήσεων με βάση τις πληροφορίες**

Η πιο κοινή αντίδραση διαχείρισης σε μια αναφορά ABC είναι η μείωση της ποσότητας των οδηγιών δραστηριότητας που χρησιμοποιούνται από κάθε αντικείμενο κόστους. Με αυτόν τον τρόπο θα μειωθεί το ποσό του γενικού κόστους που χρησιμοποιείται. Επιπλέον, μπορεί να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή να παρακολουθεί τις ενέργειες που γίνονται από τη διοίκηση ως απάντηση στις αναφορές ABC. Εάν η διοίκηση δεν λαμβάνει πλέον καμία ενέργεια, τότε μπορεί να χρειαστεί να τερματιστεί η λειτουργία του συστήματος αναφοράς ABC. Σε αντίθετη περίπτωση η εταιρεία επιβαρύνεται με κόστος αναφοράς χωρίς να επωφελείται από ενέργειες για τη βελτίωση των λειτουργιών.

Αφού καταλήξουμε σε μια πλήρη κατανομή ABC των γενικών εξόδων σε εκείνα τα αντικείμενα κόστους που αξίζουν να χρεωθούν με γενικά έξοδα. Με αυτόν τον τρόπο, οι διαχειριστές μπορούν να δουν ποια προγράμματα οδήγησης δραστηριότητας πρέπει να μειωθούν προκειμένου να συρρικνωθεί ένα αντίστοιχο ποσό γενικών εξόδων. Για παράδειγμα, εάν το κόστος μιας μεμονωμένης παραγγελίας αγοράς είναι 100 ευρώ, οι διαχειριστές μπορούν να επικεντρωθούν στο να αφήσουν το σύστημα παραγωγής να πραγματοποιεί αυτόματα τις παραγγελίες αγοράς ή στη χρήση καρτών προμηθειών ως τρόπο αποφυγής παραγγελιών αγοράς. Οποιαδήποτε λύση έχει ως αποτέλεσμα λιγότερες παραγγελίες αγοράς και συνεπώς χαμηλότερο κόστος του τμήματος αγορών.

## **2.2. Λόγοι για την ανάγκη υιοθέτησης του ABC**

Σύμφωνα με τους Faraji κ.α.(2015) το σύστημα ABC ήταν η επανάσταση στο σύστημα κοστολόγησης και η εφαρμογή του όχι μόνο μας οδηγεί σε ακριβή κατανομή των παραγόντων κόστους αλλά επίσης βοηθά την ομάδα διαχείρισης να λάβει καλύτερες αποφάσεις σχετικά με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο του παραγωγής και στην απόκτηση του κέρδους. Εκτός των όσων αναφέρονται ένας βασικός παράγοντας υιοθέτησης του ABC είναι ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι αναποτελεσματικά.

Πολλές μεταβολές έχουν επέλθει στις επιχειρήσεις, λόγω της πάροδου του χρόνου και κρίνεται επιτακτική ανάγκη να συγχρονίσουν τις διαδικασίες. Ορισμένες από τις αλλαγές που προέκυψαν, αναφέρονται παρακάτω:

#### **-Αύξηση στο ύψος των γενικών εξόδων και ανάγκη για διαφορετικό τρόπο κατανομής των γενικών εξόδων.**

Τα τελευταία χρόνια έχει παρατηρηθεί αύξηση του κόστους των γενικών εξόδων που αποτελεί μια σημαντικό ποσοστό του κόστους πολλών εταιρειών. Αυτό οφείλεται στο

γεγονός ότι οι περισσότερες λειτουργίες γίνονται με τη χρήση μηχανημάτων και σε αυτό οφείλεται ο περιορισμός της έντασης της εργασίας.

Επιπλέον οι επιχειρήσεις έχουν την ανάγκη να καταναείμουν με διαφορετικό τρόπο τα έξοδα τα γενικά τους έξοδα , αφού βασικός παράγοντας είναι καλύψουν τις ανάγκες τους την εκάστοτε στιγμή. Αύξηση υπάρχει κυρίως στα έξοδα πωλήσεων, προώθησής και έρευνας και ανάπτυξης, διότι οι επιχειρήσεις επιδιώκουν τη διαφοροποίηση των προϊόντων τους και να ανταπεξέλθουν στον ανταγωνισμό που υπάρχει.

#### **-Μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας.**

Τις τελευταίες δεκαετίες έχει παρατηρηθεί έντονα το φαινόμενο της μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας με συνδυασμό την αύξηση των γενικών εξόδων. Αυτό συμβαίνει διότι όλες οι διαδικασίες χαρακτηρίζονται από αυτοματοποίηση και αυτό οφείλεται λόγω της εξέλιξης της τεχνολογίας.

#### **-Μεταβολή στη φύση και συμπεριφορά των γενικών εξόδων.**

Η συμπεριφορά των γενικών εξόδων έχει αλλάξει τα τελευταία χρόνια, αφού πλέον το κόστος δεν εξαρτάται από τον όγκο, αλλά και τη πολυπλοκότητα της παραγωγής. Στην παγκόσμια αγορά επικρατεί η τάση για παραγωγή μεγάλης παραγωγής και πολλαπλών διαφοροποιημένων προϊόντων. Τα προϊόντα πλέον παράγονται σε μεγάλες παρτίδες και έχουν υψηλότερες ανάγκες για σχεδιασμό, παραγωγή και διάθεση.

#### **- Η εφαρμογή του ABC αποτελεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα**

Οι επιχειρήσεις έχοντας λάβει γνώση όλων των στοιχείων, που αποκοπούν από το σύστημα κοστολόγησης ABC, είναι σε θέση να έχουν μια πιο σφαιρική εικόνα για την λειτουργία της . Η αποτελεσματική διαχείριση του κόστους είναι αυτή που μπορεί να βελτιώσει την κερδοφορία και να προσδώσει στην εταιρία ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, και όχι ο αυθαίρετος καθορισμός τιμών ή η περικοπή του κόστους βασισμένη σε μη ορθολογικά κριτήρια. ( Ντίνη, 2012)

#### **-Συνεχής εξέλιξη της πληροφορικής και της τεχνολογίας.**

Η ανάπτυξη νέων τεχνολογιών, ουσιαστικά συνδεδεμένων με την αυτοματοποίηση και πληροφοριακών συστημάτων, οδήγησε σε σημαντικές προόδους, οι οποίες είχαν επιπτώσεις στους διάφορους οργανισμούς που συνθέτουν τον επιχειρηματικό ιστό. Πλέον οι εταιρίες δεν ανταγωνίζονται μόνο σε τοπικό επίπεδο, αλλά επιβάλλεται να αντιμετωπίσουν και τον ανταγωνισμό εταιρειών σε άλλες ηπείρους, ενσωματωμένο σε ξεχωριστές πραγματικότητες και διαφορετικά επιχειρηματικά περιβάλλοντα. Αυτές οι αλλαγές ανάγκασαν αυτούς τους οργανισμούς να εφαρμόζουν όλο και πιο εξελιγμένα συστήματα κοστολόγησης και συγκεκριμένα τη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.

#### **-Αύξηση της πολυπλοκότητας των γραμμών παραγωγής και προϊόντων και αυτοματοποίηση των διαδικασιών.**

Οι επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια εκτίμησαν ότι η χρήση μη ορθολογικής πληροφόρησης, όσον αφορά το κόστος, μπορεί να επιφέρει σημαντικές αρνητικές συνέπειες στη λήψη αποφάσεων και κυρίως την επιβίωση τους γενικότερα.

Η αυτοματοποίηση των διαδικασιών που έχει επέλθει τα τελευταία χρόνια έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της άμεσης εργασίας. Η αύξηση της πολυπλοκότητας των γραμμών παραγωγής οδήγησαν στην αύξηση του κόστους των δραστηριοτήτων που σχετίζεται με παρτίδες. Υπάρχουν διαστρεβλώσεις όσον αφορά τη παραγωγή των μικρού και μεγάλου όγκου προϊόντων, γιατί το κόστος που καταναλώνεται σε καμία περίπτωση δεν είναι το ίδιο.

#### **- Υιοθέτηση πελατοκεντρικού προσανατολισμού από τις επιχειρήσεις.**

Η ικανοποίηση των πελατών είναι βασική προϋπόθεση για τη βιωσιμότητα των εταιρειών και των οργανισμών. Οι εταιρίες πρέπει να ανταποκρίνονται στις προσδοκίες του πελάτη τους και όσον αφορά τα προϊόντα η τιμή πώλησης του προϊόντος θα πρέπει πάντα να είναι υψηλότερη από το κόστος παραγωγής του.

Οι επιχειρήσεις παρόλα αυτά θα πρέπει να προχωρήσουν σε μια διάκριση των πελατών τους με βάση τον αριθμό των παραγγελιών τους, το χρόνο που κάνουν να τους εξυπηρετήσουν, καθώς και την συχνότητα των παραγγελιών, ώστε να γνωρίζουν ποιοι από αυτούς είναι επικερδείς και ποιοι όχι.

### **2.3. Εφαρμογή ABC & χαρακτηριστικά επιχειρήσεων**

Η μέθοδος κοστολόγησης ABC δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα τα είδη και κατηγορίες των επιχειρήσεων. Αυτό γιατί πρόκειται για μία σύνθετη και χρονοβόρα διαδικασία, που για να εφαρμοστεί πρέπει να καλύπτει κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Αυτά είναι τόσο χαρακτηριστικά της εταιρείας όσο κάποιοι περιβαλλοντικοί παράγοντες όπως το μέγεθος της επιχείρησης, οι διαθέσιμοι πόροι, η υποστηρικτική διαχείριση, η ποικιλομορφία και η δυσκολία παραγωγής σε ανταγωνιστικό περιβάλλον που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση.

Σύμφωνα με τον Alsayegh (2020) λόγω πολιτιστικών και οργανωτικών ζητημάτων πολλές εταιρείες αποτυγχάνουν και οι τεχνικές πολλές φορές χρειάζονται τροποποίηση όταν χρησιμοποιούνται σε διαφορετικές ρυθμίσεις.

Με βάση την ήδη υπάρχουσα βιβλιογραφία εντοπίσαμε τα έξι όσο αφορά την εφαρμογή της μεθόδου ABC σε επιχειρήσεις:

#### **-Εφαρμόζεται κυρίως στις αναπτυγμένες σε σχέση με τις αναπτυσσόμενες χώρες.**

Σύμφωνα με ένα πρόσφατα δημοσιευμένο άρθρο του Alsayegh (2020), το οποίο κάνει έρευνα για την υιοθέτηση, εφαρμογή, τα αποτελέσματα και την κριτική του ABC σε όλο τον κόσμο ισχυρίζεται ότι παρατηρεί ότι η υιοθέτηση του ABC είναι γενικά μεγαλύτερη στις ανεπτυγμένες χώρες σε σύγκριση με τις αναπτυσσόμενες χώρες.



Ο παραπάνω ισχυρισμός θα μπορούσε να θεωρηθεί λογικός, αφού στις αναπτυγμένες υπάρχει ένα σχετικά σταθερό περιβάλλον και σε σχέση με τα μεταβαλλόμενα περιβάλλοντα, τα οποία επικρατούν σε χώρες αναπτυσσόμενες.

#### **-Εφαρμόζεται κυρίως στην Αμερική σε σχέση με τον υπόλοιπο κόσμο.**

Υπάρχει ο ισχυρισμός ότι η μέθοδος κοστολόγησης ABC εφαρμόζεται κυρίως στην Αμερική, αυτό δικαιολογείται από έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Shim & Sudit (1995) μεταξύ 1000 εταιρειών των ΗΠΑ, που ανέφεραν την αύξηση του ποσοστού υιοθέτησης σε 25% που σημαίνει ότι το ABC κέρδιζε σε δημοτικότητα. Θα μπορούσαμε να αιτιολογήσουμε το παραπάνω διατυπώνοντας την άποψη ότι η Αμερική εξελισσόταν σε πιο γρήγορους ρυθμούς σε σχέση με το υπόλοιπο κόσμο που είχε πιο σταθερή βελτίωση.

#### **-Εφαρμόζεται κυρίως σε πιο μεγάλες επιχειρήσεις.**

Όπως ήδη έχει αναφερθεί και παραπάνω σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν τα γενικά έξοδα μιας επιχείρησης για την δημιουργία ενός συστήματος κοστολόγησης ABC. Σύμφωνα με τους Foster & Gurta (1990) το μέγεθος των γενικών εξόδων σχετίζεται πρωτίστως με τον όγκο της παραγωγής. Μεγάλες εταιρίες έχουν περισσότερα γενικά έξοδα. Παράλληλα οι Cooper και Kaplan( 1988 ) και οι Banker και Johnston( 1991) υποστήριξαν ότι αναμένεται η ποικιλία των προϊόντων να οδηγεί σε μεγάλο μέρος των γενικών εξόδων.

Επιπλέον λαμβάνοντας υπόψη την έρευνα που πραγματοποίησαν οι Nuyen και Brook (1997) κάνοντας χρήση ερωτηματολόγιο αλληλογραφίας πρότειναν ότι οι επιχειρήσεις που είναι μεγαλύτερες σε μέγεθος, επειδή η παραγωγή εμπλέκεται σε πιο σύνθετες διαδικασίες και υπάρχει ισχυρό ανταγωνιστικό περιβάλλον είναι πιο ωφέλιμο να υιοθετήσουν ένα σύστημα ABC ( Alsayegh,2020). (Η μελέτη περίπτωσης της EMX όμως δεν έχει ισχυρό ανταγωνιστικό περιβάλλον, διότι λειτουργεί σε μονοπωλιακή αγορά και θα έχει ενδιαφέρον να διαπιστώσουμε πως εφαρμόζεται ένα σύστημα ABC σε αυτή τη περίπτωση.)

#### **-Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το ABC είναι συνήθως κατασκευαστικές, μεταποιητικές και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.**

Η εφαρμογή του συστήματος ABC είναι μια πολύπλοκη διαδικασία για την επιχείρηση. Συνήθως στη χρήση της προβαίνουν οι επιχειρήσεις που απαιτούν τη γνώση και του παραμικρού κόστους. Αυτό συμβαίνει γιατί ο καθορισμός της τιμής των προϊόντων διέρχεται από πολλά στάδια και διαχωρίζεται από λεπτές γραμμές, όσον αφορά την ύπαρξη κέρδους ή ζημίας από την πώληση των προϊόντων. Επίσης υπάρχει πιθανότητα να πρόκειται για γρηγορά μεταβαλλόμενα περιβάλλοντα που επιθυμούν να γνωρίζουν πως κατανέμεται το κόστος για την έγκαιρή και ορθή λήψη αποφάσεων και την μελλοντική επιβίωση τους. Τέτοιες επιχειρήσεις σύμφωνα με τη βιβλιογραφία είναι συνήθως κατασκευαστικές, μεταποιητικές και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Πρόκειται για ιδιαίτερα ανταγωνιστικούς κλάδους και η πλήρη γνώση των οικονομικών τους θα μπορέσουν να μετριάσουν τις απρόβλεπτες εκπλήξεις.

Εξαιρετικό ενδιαφέρον θα παρουσίαζε να διαπιστώσουμε πως λειτουργεί η εφαρμογή ABC σε άλλους κλάδους, καθώς και τα οφέλη από τη χρήση της.

#### **2.4.Βαθμός επιτυχίας ABC**

Ο βαθμός επιτυχίας του συστήματος κοστολόγησης εξαρτάται από το πόσο καλά το ταιριάζουμε με τους στόχους της επιχείρησης, τις προτιμήσεις, τις ατζέντες, τους πόρους και τις δεξιότητες των εργαζομένων, ιδιαίτερα της ανώτατης διοίκησης. Οργανωτικοί, συμπεριφορικοί και τεχνικοί παράγοντες που παίζουν ζωτικό ρόλο στην επιτυχή εφαρμογή του ABC.

Η προσέγγιση του ABC είναι ευρέως εφαρμόσιμη σε όλο το φάσμα των λειτουργιών της εταιρείας και όχι μόνο στο εργοστάσιο. Πλέον χρησιμοποιείται αρκετά το σύστημα ABC και έτσι πολλές τρέχουσες μελέτες έχουν αρχίσει να αντιμετωπίζουν τα ζητήματα που προέκυψαν κατά την εφαρμογή του.

Σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποίησε ο Shields (1995) υπάρχει σημαντική διακύμανση στο βαθμό επιτυχίας που έχουν οι εταιρίες με το ABC. Ανακάλυψε ότι συνδέονται στενά συμπεριφορικές και οργανωτικές μεταβλητές με το βαθμό επιτυχίας του ABC. Οι σημαντικότερες είναι η υποστήριξη από την Ανώτατη Διοίκηση, η σύνδεση με ανταγωνιστικές στρατηγικές, η σύνδεση με αξιολόγηση της απόδοσης και αποζημιώσεις, εκπαίδευση, οι επαρκείς πόροι, καθώς η ιδιοκτησία να αποτελείται από μη λογιστές. Στη συνέχεια εντόπισε ότι οι μεταβλητές αυτές μπορούν να ερμηνευθούν και να αποτελέσουν ως στρατηγικές υλοποίησης. Τέλος συνέδεσε την επιτυχία του ABC με την χρήση τεσσάρων μεταβλητών υλοποίησης. Αυτές είναι το κονσερβοποιημένο λογισμικό, το προσαρμοσμένο λογισμικό, οι εξωτερικοί συμβούλοι, καθώς οι αυτόνομοι έναντι ενός ολοκληρωμένου συστήματος.

Η ανάλυση επιτρέπει στους διαχειριστές να κατανοήσουν τις πηγές μεταβλητότητας κόστους και αποκαλύπτει τις ενέργειες αυτές μπορούν να μειώσουν τις απαιτήσεις για τον οργανισμό τους πόροι. Έχοντας μειώσει τις απαιτήσεις, οι μάνατζερ μπορεί στη συνέχεια να αυξήσει την απόδοση ή να μειώσει τις δαπάνες και να μετατρέψει την αποταμίευση σε αυξημένα κέρδη ( Cooper & Kaplan,1991 ).

Σύμφωνα με το Alsayegh, (2020) η επιτυχής εφαρμογή του ABC είναι η αποτελεσματική αντιμετώπιση της συγκεκριμένης συμπεριφοράς, τεχνικούς και οργανωτικούς παράγοντες.

#### **2.5.Πλεονεκτήματα συστήματος ABC**

Το μεγαλύτερο πλεονέκτημα της χρήσης ενός συστήματος ABC είναι ο ακριβέστερος προσδιορισμός του τρόπου χρήσης των γενικών εξόδων. Εφόσον υπάρχει ένα σύστημα ABC, η επιχείρηση μπορεί να λάβει καλύτερες πληροφορίες σχετικά με τα ζητήματα που την αφορούν. Επιπλέον η χρήση ABC οδηγεί σε μεγαλύτερη διαφάνεια των δαπανών που έχουν επιπτώσεις στον προγραμματισμό, τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων. (Alsayegh, 2020)

Παρακάτω θα παρουσιάσουμε τα πλεονεκτήματα που αναφέρονται από τη χρήση ενός συστήματος ABC:

#### **-Πληροφόρηση για το κόστος δραστηριότητας**

Το ABC έχει σχεδιαστεί για να παρακολουθεί το κόστος των δραστηριοτήτων, ώστε να μπορέσει να το χρησιμοποιήσει η επιχείρηση για να διαπιστώσει εάν το κόστος δραστηριότητας είναι σύμφωνο με τα πρότυπα του κλάδου. Εάν όχι, το ABC είναι ένα εξαιρετικό εργαλείο ανατροφοδότησης για τη μέτρηση του τρέχοντος κόστους συγκεκριμένων υπηρεσιών, καθώς η διοίκηση εστιάζει στη μείωση του κόστους.

#### **-Προσδιορισμός επικερδών πελατών**

Αν και το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται για μεμονωμένους πελάτες είναι απλώς κόστος προϊόντος, υπάρχει επίσης μια γενική συνιστώσα, όπως ασυνήθιστα υψηλά επίπεδα εξυπηρέτησης πελατών, χειρισμός επιστροφής προϊόντων και συμφωνίες μάρκετινγκ συνεργασίας. Ένα σύστημα ABC μπορεί να ταξινομήσει αυτά τα πρόσθετα γενικά έξοδα και να βοηθήσει μια επιχείρηση να προσδιορίσει ποιους πελάτες αποφέρουν πραγματικά ένα λογικό κέρδος. Αυτή η ανάλυση μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την απομάκρυνση ορισμένων μη κερδοφόρων πελατών ή να δοθεί μεγαλύτερη έμφαση σε εκείνους τους πελάτες που αποφέρουν στην εταιρεία τα υψηλότερα κέρδη της.

#### **-Υπολογισμός του κόστους των καναλιών διανομής**

Μια εταιρεία χρησιμοποιεί μια ποικιλία καναλιών διανομής για να πουλήσει τα προϊόντα της, όπως λιανικό εμπόριο, Διαδίκτυο και διανομείς. Το μεγαλύτερο μέρος του δομικού κόστους της διατήρησης ενός καναλιού διανομής είναι γενικά έξοδα, οπότε αν μπορεί η επιχείρηση να προσδιορίσει εύλογα ποια κανάλια διανομής χρησιμοποιούν γενικά έξοδα, είναι σε θέση να λάβει αποφάσεις για να αλλάξει το τρόπο χρήσης των καναλιών διανομής ή ακόμα και να απορρίψει μη επικερδή κανάλια.

#### **-Απόφαση για να πραγματοποιηθεί ανάθεση σε εξωτερικούς συνεργάτες**

Το ABC παρέχει μια ολοκληρωμένη εικόνα για κάθε κόστος που σχετίζεται με την εσωτερική κατασκευή ενός προϊόντος, έτσι ώστε να μπορεί η επιχείρηση να εντοπίσει ακριβώς ποιος κόστος θα εξαιρεθεί εάν ένα είδος ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες, σε σχέση με αυτό το κόστος που πρέπει να παραμείνει.

#### **-Εκτίμηση στα Περιθώρια Προϊόντος**

Με την κατάλληλη κατανομή γενικών εξόδων από ένα σύστημα ABC, η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίσει τα περιθώρια κέρδους διαφόρων προϊόντων, σειρών προϊόντων και ολόκληρων θυγατρικών. Αυτό μπορεί να είναι πολύ χρήσιμο για να μπορέσει μια

επιχείρηση να προσδιορίσει το πού θα τοποθετηθούν οι πόροι της εταιρείας για να αποκομίσει όσον δυνατόν μεγαλύτερα περιθώρια.

#### **-Ορισμός πόντους ελάχιστης τιμής**

Η τιμολόγηση του προϊόντος βασίζεται πραγματικά στην τιμή που θα επιβαρύνει η αγορά, αλλά ο διευθυντής μάρκετινγκ πρέπει να γνωρίζει ποιο είναι το κόστος του προϊόντος, προκειμένου να αποφύγει την πώληση ενός προϊόντος που θα χάσει χρήματα. Το ABC είναι πολύ καλό για τον προσδιορισμό των γενικών εξόδων που πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτό το ελάχιστο κόστος, ανάλογα με τις συνθήκες υπό τις οποίες πωλούνται τα προϊόντα.

#### **-Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής της εγκατάστασης**

Συνήθως είναι πολύ εύκολο να διαχωριστούν τα γενικά έξοδα σε επίπεδο εργοστασίου, ώστε να καταφέρει μια εταιρία να συγκρίνει το κόστος παραγωγής μεταξύ διαφορετικών εγκαταστάσεων. Αυτό μπορεί να οδηγήσει στην ανακατανομή των εργασιών παραγωγής σε εκείνες τις εγκαταστάσεις που συνεπάγονται χαμηλότερα γενικά έξοδα και πιθανώς το κλείσιμο εγκαταστάσεων ασυνήθιστα υψηλού κόστους.

#### **-Εκτίμηση του κόστους των προϊόντων χαμηλού όγκου**

Τα προϊόντα χαμηλού όγκου τείνουν να έχουν υψηλό ποσοστό γενικών εξόδων και άλλων δαπανών εγκατάστασης που σχετίζονται με αυτά. Αυτά τα πρόσθετα κόστη δεν σημειώνονται σε ένα κανονικό σύστημα κοστολόγησης, αλλά αποδίδονται στα προϊόντα ενός συστήματος ABC. Το αποτέλεσμα είναι η καλύτερη κατανόηση του αυξημένου κόστους των προϊόντων χαμηλού όγκου. Αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα είτε αυξημένες τιμές για αυτά τα προϊόντα, τον οριστικό τερματισμό τους ή μεγαλύτερη προσοχή στη μείωση των σχετικών γενικών εξόδων και άλλων δαπανών εγκατάστασης.

Είναι σημαντικό να επισημάνουμε ότι υπάρχουν πολλές πολύτιμες χρήσεις για τις πληροφορίες που παρέχονται από ένα σύστημα ABC. Ωστόσο, αυτές οι πληροφορίες θα είναι διαθέσιμες μόνο εάν σχεδιαστεί το σύστημα για να παρέχει το συγκεκριμένο σύνολο δεδομένων που απαιτούνται για κάθε απόφαση. Εάν πραγματοποιηθεί εγκατάσταση ενός γενικού συστήματος ABC και στη συνέχεια να χρησιμοποιηθεί για τις παραπάνω αποφάσεις, μπορεί να εντοπιστεί ότι δεν παρέχει τις πληροφορίες που χρειάζεται μια επιχείρηση. Τελικά, ο σχεδιασμός του συστήματος καθορίζεται από μια ανάλυση κόστους-οφέλους σχετικά με τις αποφάσεις με τις οποίες πρέπει να παρθούν, δηλαδή εάν το κόστος του συστήματος αξίζει το όφελος των πληροφοριών που προκύπτουν.

## **2.6. Μειονεκτήματα συστήματος ABC**

Πολλές εταιρείες ξεκινούν έργα ABC με τις καλύτερες προθέσεις, μόνο για να δουν ένα πολύ μεγάλο ποσοστό των έργων είτε να αποτυγχάνουν είτε τελικά να

αχρηστεύονται. Υπάρχουν διάφοροι λόγοι για αυτά τα ζητήματα, οι οποίοι σημειώνονται παρακάτω.

Σύμφωνα με το Shields (1995) η βιβλιογραφία σχετικά με την εφαρμογή του ABC παρέχει συνήθως λεπτομερές, τεχνικές οδηγίες για το σχεδιασμό ABC, αλλά μικρή κάλυψη για τον τρόπο υλοποίησης το ως προς την αντιμετώπιση ανθρώπινων θεμάτων. Η επίτευξη του σχεδιασμού του λογισμικού ενός συστήματος ABC δεν είναι επαρκής για τη γενική ή μακροπρόθεσμη επιτυχία ενός συστήματος ABC. Αφού το ABC είναι ενσωματωμένο σε ένα συμπεριφορικό και οργανωτικό πλαίσιο που καθορίζει τα προγράμματα και τις καινοτομίες που υλοποιούνται και πετυχαίνουν και αποτυγχάνουν, είναι σημαντικό μια στρατηγική υλοποίησης ABC να επικεντρώνεται σε οργανωτικές και συμπεριφορικές μεταβλητές. ( shields,1995)

Πολύ σημαντικό θεωρείται να αναφερθεί ότι σύστημα ABC είναι μια διαδικασία χρονοβόρα και δαπανηρή για την επιχείρηση, όποτε κάλο θα ήταν να είναι στοχευμένη, ως προς το που θα πραγματοποιηθεί.

Το υψηλό κόστος εφαρμογής αναγκάζουν πολλές επιχειρήσεις να αποφύγουν την χρήση της μεθόδου αυτής, αφού πολλές φορές είναι δύσκολο να μετατραπούν οι πληροφορίες του ABC σε εφαρμογή και να φέρουν ουσιαστικά αποτελέσματα στην επιχείρηση.

Επιπλέον σημαντικά μειονεκτήματα θα αναφερθούν παρακάτω, για λάβουμε σφαιρική γνώση τόσο των θετικών, όσο και των αρνητικών που υπάρχουν σε μια μέθοδο κοστολόγησης ABC.

#### **-Πάρα πολλές ομάδες κόστους**

Το πλεονέκτημα ενός συστήματος ABC είναι η υψηλή ποιότητα των πληροφοριών που παράγει, αλλά αυτό έχει το κόστος της χρήσης μεγάλου αριθμού ομάδων κόστους – και όσο περισσότερες ομάδες κόστους υπάρχουν, τόσο μεγαλύτερο είναι το κόστος διαχείρισης του συστήματος. Για να μπορέσει να μειωθεί αυτό το κόστος, είναι ωφέλιμο να εκτελείται μια συνεχή ανάλυση του κόστους για να διατηρηθεί κάθε ομάδα κόστους, σε σύγκριση με τη χρησιμότητα των πληροφοριών που προκύπτουν. Για να πραγματοποιηθεί αυτό θα πρέπει να διατηρηθεί ο αριθμός των ομάδων κόστους σε διαχειρίσιμες αναλογίες.

#### **-Δύσκολη εγκατάσταση**

Τα συστήματα ABC είναι εμφανώς δύσκολο να εγκατασταθούν, με τις πολυετείς εγκαταστάσεις να είναι ο κανόνας όταν μια εταιρεία επιχειρεί να το εγκαταστήσει σε όλες τις σειρές προϊόντων και τις εγκαταστάσεις. Για τέτοιες ολοκληρωμένες εγκαταστάσεις, είναι δύσκολο να διατηρηθεί υψηλό επίπεδο διαχείρισης και δημοσιονομικής υποστήριξης καθώς περνούν οι μήνες χωρίς να έχει ολοκληρωθεί η εγκατάσταση. Τα ποσοστά επιτυχίας είναι πολύ υψηλότερα για μικρότερες, πιο στοχευμένες εγκαταστάσεις ABC. Για αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι είναι προτιμότερο να εφαρμόζεται σε πιο στενά καθορισμένες εγκαταστάσεις.

#### **-Δυσκολία εκπαίδευσης προσωπικού επιχείρησης**

Το ABC είναι ένα πιο περίπλοκο σύστημα κοστολόγησης σε σχέση με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης και πολλές φορές δεν γίνεται εύκολα κατανοητό από πολλά στελέχη της επιχείρησης. Επίσης πολλές φορές δεν είναι πάντα αποδεκτό. Επειδή λοιπόν πρόκειται για ένα δύσκολο σύστημα κοστολόγησης πολλές φορές το προσωπικό αντιστέκεται στην εφαρμογή του και προτίμα να κάνει χρήση των παραδοσιακών τρόπων.

Επιπλέον πρέπει να τονιστεί ότι υπάρχουν πολλά έξτρα έξοδα για την εκπαίδευση του προσωπικού, ώστε να μάθουν την τεχνική να το εφαρμόζουν. Αν δεν εκπαιδευτούν σωστά τότε τα αποτελέσματα θα οδηγήσουν σε αστοχίες και λανθασμένες αποφάσεις όσον αφορά την επιχείρηση. Έτσι θα υπάρχει μια συντριπτική αποτυχία του συστήματος ABC, αφού δε θα έχουν αναγνωριστεί οι σωστοί οδηγοί κόστους. Καθίσταται απαραίτητο να υπάρχουν αναλυτικά λογιστικά αρχεία, ώστε να αναγνωριστούν οι οδηγοί κόστους κάτι που απαιτεί τη πλήρη γνώση του προσωπικού όσο αφορά τη διαδικασία υιοθέτησης του ABC.

#### **-Χρήση δεδομένων από πολλές πηγές**

Ένα σύστημα ABC μπορεί να απαιτεί εισαγωγή δεδομένων από πολλαπλά τμήματα και καθένα από αυτά τα τμήματα μπορεί να έχει μεγαλύτερες προτεραιότητες από το σύστημα ABC. Έτσι, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των τμημάτων που εμπλέκονται στο σύστημα, τόσο μεγαλύτερος είναι ο κίνδυνος αποτυχίας των δεδομένων με την πάροδο του χρόνου. Αυτό το πρόβλημα μπορεί να αποφευχθεί σχεδιάζοντας το σύστημα ώστε να χρειάζεται πληροφορίες μόνο από τους πιο υποστηρικτικούς διαχειριστές.

#### **-Μοναδική συλλογή πληροφοριών**

Πολλά έργα ABC εγκρίνονται σε βάση έργου, έτσι ώστε οι πληροφορίες να συλλέγονται μόνο μία φορά. Οι πληροφορίες είναι χρήσιμες για την τρέχουσα επιχειρησιακή κατάσταση μιας εταιρείας και σταδιακά μειώνονται σε χρησιμότητα καθώς η λειτουργική δομή αλλάζει με την πάροδο του χρόνου. Η διοίκηση ενδέχεται να μην εγκρίνει τη χρηματοδότηση για πρόσθετα έργα ABC αργότερα, επομένως το ABC τείνει να «ολοκληρώνεται» μία φορά και στη συνέχεια να απορρίπτεται. Για να μετριαστεί αυτό το πρόβλημα, πρέπει να ενσωματωθεί όσο μεγαλύτερο μέρος της δομής συλλογής δεδομένων ABC στο υπάρχον λογιστικό σύστημα, έτσι ώστε το κόστος αυτών των έργων να μειωθεί. Αν υπάρχει χαμηλότερο κόστος, είναι πιο πιθανό να εγκριθούν πρόσθετα έργα ABC στο μέλλον.

#### **- Πρόσθετα δεδομένα**

Ένα σύστημα ABC σπάνια μπορεί να κατασκευαστεί για να αντλεί όλες τις πληροφορίες που χρειάζεται απευθείας από το γενικό καθολικό. Αντίθετα, απαιτεί μια ξεχωριστή βάση δεδομένων που αντλεί πληροφορίες από διάφορες πηγές, μόνο μία από τις οποίες είναι υπάρχοντες λογαριασμοί γενικού καθολικού. Μπορεί να είναι αρκετά δύσκολο να διατηρηθεί αυτή η επιπλέον βάση δεδομένων, καθώς απαιτεί σημαντικό επιπλέον χρόνο προσωπικού για τον οποίο μπορεί να μην υπάρχει επαρκής

προϋπολογισμός. Η καλύτερη λύση είναι να σχεδιάσετε το σύστημα ώστε να απαιτεί την ελάχιστη ποσότητα πρόσθετων πληροφοριών εκτός από αυτές που είναι ήδη διαθέσιμες στο γενικό καθολικό.

#### **-Χρήση μόνο σε σύνθετο περιβάλλον**

Τα οφέλη του ABC είναι πιο εμφανή όταν οι πληροφορίες λογιστικής κόστους είναι δύσκολο να διακριθούν, λόγω της παρουσίας πολλαπλών σειρών προϊόντων, μηχανών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή πολλών προϊόντων, πολυάριθμων ρυθμίσεων μηχανών και ούτω καθεξής – με άλλα λόγια, σε περιβάλλοντα με σύνθετη παραγωγή. Εάν μια εταιρεία δεν λειτουργεί σε ένα τέτοιο περιβάλλον, τότε μπορεί να ξοδέψει πολλά χρήματα σε μια εγκατάσταση ABC, μόνο για να διαπιστώσει ότι οι πληροφορίες που προκύπτουν δεν είναι υπερβολικά πολύτιμες.

Το ευρύ φάσμα των θεμάτων που αναφέρθηκε παραπάνω θα πρέπει να καταστήσει σαφές ότι το ABC τείνει να ακολουθεί μια ανώμαλη πορεία σε πολλούς οργανισμούς, με μια τάση η χρησιμότητά του να μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Από τις προτάσεις μετριασμού του προβλήματος που σημειώνονται εδώ, το βασικό σημείο είναι η κατασκευή ενός εξαιρετικά στοχευμένου συστήματος ABC που παράγει τις πιο κρίσιμες πληροφορίες με λογικό κόστος. Εάν αυτό το σύστημα ριζώσει στην εταιρεία, τότε πρέπει να περιμένουμε μια σταδιακή επέκταση, κατά την οποία επεκτείνεται περαιτέρω μόνο εάν υπάρχει ένα σαφές και αποδεδειγμένο όφελος από αυτό. Το χειρότερο πράγμα που μπορεί να γίνει είναι να πραγματοποιηθεί εγκατάσταση ενός μεγάλου και ολοκληρωμένου συστήματος ABC, καθώς είναι ακριβό, που το πιο πιθανό είναι να αποτύχει μακροπρόθεσμα.

## **2.7. Οφέλη & Προστιθέμενη αξία από την εφαρμογή ABC στις επιχειρήσεις**

Η δημιουργία και η υιοθέτηση μιας τόσο χρονοβόρας, δύσκολης και υψηλού κόστους διαδικασίας, είναι λογικό να ανταποκρίνεται στις προσδοκίες της εκάστοτε επιχείρησης. Οι δυσκολίες του συστήματος αυτού επιβάλλεται να γίνει η εκτίμηση ότι αξίζουν το τίμημα. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρουν οι Staubus, (1990) και Hornngren, (1989) τα οφέλη της βελτιωμένης λήψης αποφάσεων με χρήση πληροφοριών ABC θα πρέπει να αντισταθμίζουν τουλάχιστον το κόστος ανάπτυξης, εφαρμογής και λειτουργίας του συστήματος ABC. Επομένως θα παραθέσουμε ορισμένα από τα βασικά οφέλη που επιδιώκει μια επιχείρηση να αποκομίσει από το σχεδιασμό και τη εφαρμογή ενός συστήματος ABC.

#### **-Καλύτερη λήψη αποφάσεων των επιχειρήσεων.**

Σε περιπτώσεις επιτυχούς υλοποίησης, τα συστήματα ABC παρέχουν πληροφορίες κόστους σε μορφή πιο σχετική για τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων, βελτιώνοντας επικοινωνία μεταξύ λογιστών και μη λογιστών που μπορεί τελικά οδηγούν σε θετική

στάση των φορέων λήψης αποφάσεων απέναντι στο ABC (Norris, 1994). Έτσι λοιπόν αναμφισβήτητα οι αποφάσεις λαμβάνονται ευκολότερα, αφού υπάρχει καλύτερη εικόνα του κόστους. Όταν εφαρμοστεί με επιτυχία, το ABC βοηθά τους διευθυντές να δικαιολογήσουν τη δέσμευσή τους σε αυτές τις προσεγγίσεις και να ποσοτικοποιήσουν τα οικονομικά οφέλη( Cooper & Kaplan,1991).

#### **-Σωστή τιμολόγηση προϊόντων.**

Πολλές φορές εντοπίζονται πολύ υψηλότερα έξοδα στο πλαίσιο του ABC που ωθούν τη διαχείριση σε αναθεώρηση των τιμών, το μείγμα προϊόντων και τις αποφάσεις βελτίωσης της διαδικασίας ( Cooper & Kaplan,1991).

#### **-Υψηλότερα Κέρδη.**

Το ABC έχει αναδειχθεί ως εξαιρετικά χρήσιμος οδηγός για ενέργειες διαχείρισης που μπορεί να μεταφραστεί απευθείας σε υψηλότερα κέρδη .Αποκαλύπτοντας τη σχέση μεταξύ δραστηριοτήτων και κατανάλωσης πόρων το ABC δείχνει άμεσα ευκαιρίες κέρδους( Cooper & Kaplan,1991).

Αντίθετα όπως αναφέρει και οι Cooper κα. (1992) καμία επιχείρηση δεν δημιούργησε περισσότερα χρήματα, επειδή είχε πιο ακριβή γνώση των οικονομικών της. Αυτό μας τονίζει ότι όσο και αν γνωρίζουμε που καταμερίζεται και το παραμικρό κόστος, για να μπορεί μια επιχείρηση να είναι κερδοφόρα πρέπει να συνδυάσει και άλλους παράγοντες. Τους οποίους κάθε επιχείρηση οφείλει να εντοπίσει για να μπορέσει μια επιχείρηση να είναι κερδοφόρα. Επομένως δεν αρκεί μόνο η γνώση των οικονομικών της, αλλά αυτή τη γνώση πρέπει να τη μετατρέψει σε δράση, ώστε να μπορέσει να ωφεληθεί στο μέγιστο.

#### **-Προστιθέμενη αξία της επιχείρησης.**

Παρέχει προστιθέμενη αξία στην εικόνα την επιχείρησης αλλά και στα προϊόντα που παράγονται, μετά τη χρησιμοποίηση της μεθόδου ABC εντοπίζεται από τη βιβλιογραφία. Αυτό συμβαίνει γιατί διαρκώς το περιβάλλον μεταβάλλεται. Επομένως θα ήταν ωφέλιμο και οι επιχειρήσεις να εκσυγχρονίζονται για να μπορέσουν να προσφέρουν την καλύτερη εκδοχή των προϊόντων τους στους καταναλωτές και ταυτόχρονα να είναι κερδοφόρες. Αυτό θα συμβεί έχοντας γνώση του κόστους τους με βάση τις δραστηριότητες τους.

Επίσης η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων από τη μελέτη και την ανάλυση των δραστηριοτήτων που οδηγούν το κόστος, μπορεί να βοηθήσει τους οργανισμούς στη μέτρηση του κόστους και επαλήθευση εκείνων των δραστηριοτήτων που δημιουργούν αξία για τις επιχειρήσεις μειώνοντας εκείνες τις δραστηριότητες που δεν έχουν προστιθέμενη αξία. ( Alsayegh, 2020)

## **2.8. Σύγκριση ABC & Παραδοσιακό Σύστημα Κοστολόγησης**

Η παραδοσιακή μέθοδος απορρόφησης γενικών εξόδων διαφέρει από την κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας με πολλούς τρόπους. Η Παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης χρησιμοποιεί τρεις κοινές βάσεις κατανομής, όπως ώρες άμεσης εργασίας, κόστος υλικών και τις ώρες μηχανής, από την άλλη πλευρά, η κοστολόγηση



βάσει δραστηριότητας χρησιμοποιεί ουσιαστικά πολλές βάσεις κατανομής όπως ο αριθμός παραγγελιών, οι ώρες εγκατάστασης και τα γενικά έξοδα. Επομένως, το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας θεωρείται ότι είναι καλύτερη μέθοδος και παρέχει πιο ακριβή κοστολόγηση προϊόντων από την παραδοσιακή κοστολόγηση (Innes, Mitchell, & Sinclair, 2000).

Σε σύγκριση με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης, το ABC κατανέμει το γενικό κόστος και τους πολλαπλούς οδηγούς κόστους στα τελικά προϊόντα και υπηρεσίες (Cooper and Kaplan, 2002).

Θα προχωρήσουμε σε μια επιγραμματική διάκριση των βασικών σημείων της παραδοσιακής κοστολόγησης και της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, τα οποία αξίζουν να επισημανθούν.

### **Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης**

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εντοπίζονται τα εξής:

- Παραγωγή εντάσεως εργασίας. ( κοστολόγηση απορρόφησης.)
- Συναντάμε ένα συντελεστή γενικών εξόδων σε όλη την επιχείρηση.
- Καθίσταται εύκολο στην εφαρμογή.
- Κατανέμει μόνο το κόστος του προϊόντος.
- Μπορεί να χρησιμοποιηθεί για εξωτερικές αναφορές.
- Απαιτεί ένα σετ από βιβλία.
- Είναι λιγότερο ακριβής, αφού δεν υπάρχει πλήρη γνώση του κόστους.

### **Μέθοδος Κοστολόγησης ABC (Activity Based Costing)**

Στη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι σημαντικό να επισημανθούν τα εξής:

- Πρόκειται για ένα πιο μοντέρνο είδος κοστολόγησης, του οποίου οι πνευματικοί πατέρες ήταν οι Cooper και Kaplan την δεκαετία του 80.
- Δεν συμπεριλαμβάνεται η ένταση της εργασίας, διότι πλέον έχει επέλθει η αυτοματοποίηση των διαδικασιών.
- Εντοπίζονται Δεξαμενές κόστους.
- Υπάρχουν πολλαπλοί δείκτες δραστηριότητας.
- Καθίσταται δύσκολο στην εφαρμογή, λόγω των πολλαπλών δεξαμενών κόστους.
- Πολύ χρονοβόρα διαδικασία.
- Μπορεί να κατανείμει το κόστος περιόδου.

-Δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για εξωτερικές αναφορές. Αποτελεί εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης.

-Απαιτεί 2 σετ από βιβλία.

-Είναι περισσότερο ακριβής, αφού υπάρχει σφαιρικότερη γνώση του κόστους.

-Συμβάλλει σημαντικά στη λήψη αποφάσεων, ώστε να ληφθεί η απόφαση αν πρέπει ή όχι να διατηρηθεί η γραμμή παραγωγής, αφού ληφθούν τα πάντα υπόψιν.

-Στρατηγική Κόστους – οφέλους για την επιχείρηση. Είναι σε θέση να γνωρίζει το παραμικρό κόστος και προσδόκα το μέγιστο κέρδος.

-Ορισμένες ενέργειες σε επίπεδο μονάδας μπορεί να είναι ωφέλιμες, αλλά σε πολλές περιπτώσεις, υπάρχει ελάχιστος χώρος βελτίωσης ( Cooper & Kaplan 1991).

-Τροχοπέδη τα χαμηλού όγκου προϊόντα μια επιχείρησης.

Τέλος σύμφωνα με το (Drury, 2000) τόσο τα παραδοσιακά συστήματα όσο και τα συστήματα ABC διαφέρουν ως προς το επίπεδο εξειδίκευσής τους, αλλά, κατά γενικό κανόνα, τα παραδοσιακά συστήματα τείνουν να είναι απλοϊκά, κυρίως επειδή είναι φθηνή η λειτουργία τους, κάνουν εκτεταμένη χρήση αυθαίρετου κόστους κατανομής, έχουν χαμηλό επίπεδο ακρίβειας, υψηλό κόστος σφαλμάτων. Αντίθετα, τα συστήματα ABC τείνουν να είναι πιο εξελιγμένα, επειδή είναι ακριβά στη λειτουργία τους, κάνουν εκτεταμένη χρήση του κόστους και επηρεάζουν την κατανομή του κόστους, υψηλό επίπεδο ακρίβειας, χαμηλό κόστος σφαλμάτων και ούτω καθεξής.

## **2.9. Η μετάβαση από το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης στο ABC**

Η μετάβαση από το παραδοσιακό σύστημα στο σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων δεν είναι απλή διαδικασία, απαιτούνται συγκεκριμένες ενέργειες πριν προβούν στην υιοθέτηση του. Αρχικά πρέπει μια επιχείρηση πριν δημιουργήσει το ABC να προχωρήσει στη λήψη ορισμένων αποφάσεων σε σχέση με το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης ( δηλαδή το παραδοσιακό).

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία για να δημιουργηθεί ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων απαιτείται μια ομάδα 3-5 άτομα. Τα μέλη της ομάδας κοστολόγησης έχουν την ευκαιρία να καθορίσουν αν το επίπεδο του στόχου του συστήματος ABC έχει επιτευχθεί ή όχι, να εντοπίσει τις απαραίτητες προσαρμογές, να αξιολογήσει την απόδοση της ομάδας υλοποίησης του έργου και να πραγματοποιήσει απαραίτητες προτάσεις για την πρόοδο του υπάρχοντος συστήματος στο μέλλον (Gosselin, 2006). Επιπλέον πρέπει να εκπαιδευτούν όλα τα μέλη για να καταφέρουν να εργαστούν σε αυτό και να φέρουν τα επιθυμητά αποτελέσματα.

Ως εργαλείο συνίσταται το διάγραμμα ροής, διότι δημιουργεί καλύτερη κατανόηση σχετικά με τις δυσκολίες της κατανομής κόστους. Αυτό πραγματοποιείται με την τεχνική του υπολογιστή.

Καθώς και πρέπει να ενημερώνεται και η Διοίκηση, ώστε να έχει επαρκείς πληροφορίες, σχετικά με την επιτυχής εφαρμογής του συστήματος, ώστε να προβεί σε άμεση λήψη αποφάσεων.

## **2.10. Προβλήματα εφαρμογής του ABC**

Τα περισσότερα από τα προβλήματα που βρέθηκαν στη βιβλιογραφία σχετίζονταν με τις πρακτικές, τεχνικές και συστημικές δυσκολίες του πως να εφαρμόσουν το ABC. Πολλές επίσης επιχειρήσεις αναφέρουν συγκεκριμένα ότι δεν χρησιμοποιούν τη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, διότι δεν ήταν κατάλληλο για την επιχείρησή τους.

Επίσης ένα πρόβλημα που συχνά συναντάνε οι επιχειρήσεις είναι οι δυσκολίες που αντιμετωπίζουν στη διαδικασία συλλογής δεδομένων. Τα αποτελέσματα πολλών ερευνών όπως των Pierce&Brown (2004), Sartorius et al. (2007), Cobb et al. (1992) Innes & Mitchell,( 1992) διαπίστωσαν ότι λόγω δυσκολιών στη διαδικασία συλλογής δεδομένων, ορισμένοι οργανισμοί πιστεύουν ότι η εφαρμογή του ABC μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα.( Alsayegh, 2020)

Οι Cohen et al. (2005) διεξήγαγαν επίσης μια έρευνα χρησιμοποιώντας ερωτηματολόγιο με το δείγμα των 88 Ελληνικές εταιρείες το 2003. Οι χρήστες ABC αποκαλύπτουν ότι η ανεπάρκεια των αιτούμενων πόρων, οι δυσκολίες στη συλλογή δεδομένων για παράγωγα κόστους, η απουσία υποστήριξης ανώτατης διοίκησης, η έλλειψη πακέτων λογισμικού ABC και η αντίσταση του προσωπικού στο ABC είναι οι κύριες δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι χρήστες του ABC κατά την υλοποίηση.

Συνοπτικά με βάση τη βιβλιογραφία οι εταιρείες που δεν εφαρμόζουν σύστημα ABC αποκαλύπτουν ότι το κόστος χρήσης ABC ήταν πολύ υψηλό, δεν έχουν κατάλληλες γνώσεις και πόρους για την υλοποίηση, επίσης η Διοίκηση δεν ενδιαφέρεται για την εφαρμογή του ABC επειδή έχει ήδη ικανοποιηθεί με το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης. Τέλος αναφέρεται ότι το ABC λόγω κάποιου προβλήματος υλοποίησης μπορεί να είναι ανεπιτυχές ή μπορεί να μην είναι κατάλληλο για όλα τα επίπεδα επιχειρήσεων και έτσι κάποιες εταιρίες αποφεύγουν να το χρησιμοποιούν από το φόβο της αποτυχίας.

## **2.11. Αποτελέσματα από την εφαρμογή του ABC**

Αρχικά πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του ABC διαφέρει από χώρα σε χώρα από κλάδο σε κλάδο και δεν φαίνεται το ίδιο κάθε εταιρεία. Οι περισσότερες αναφορές στη βιβλιογραφία διαπιστώνουν θετική συσχέτιση μεταξύ της απόδοσης των επιχειρήσεων και του ABC.Αυτό σημαίνει ότι οργανισμοί που χρησιμοποιούν ABC απολαμβάνουν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα.

Κάποια θετικά αποτελέσματα που έχουν προκύψει από την υπάρχουσα βιβλιογραφία είναι η αναφορά στη βελτίωση του κόστους παραγωγής, αφού πλέον υπάρχει η γνώση για το που επιμερίζεται και κάθε συνιστώσα κόστους.

Επίσης έχει αποδειχθεί ότι έχει θετικό αντίκτυπο στην αξία της επιχείρησης. Η χρήση του συστήματος ABC παρέχει μια βελτιωμένη εικόνα προς το εξωτερικό περιβάλλον, αφού δείχνει ότι το ενδιαφέρον της επιχείρησης ως προς την αυτοβελτίωση της. Επιπλέον οδηγεί στην αύξηση της μετοχικής αξίας, της κερδοφορίας, αλλά και της ανταγωνιστικότητας. Δεν θα μπορούσαμε να παραλείψουμε να αναφέρουμε την αύξηση της οικονομική απόδοσης της επιχείρησης. Αντίθετα πολύ λίγες έρευνες έχουν καθορίσει ότι συμβάλει ο αντίκτυπος της εταιρικής κουλτούρας στην επιτυχία του ABC.

Τέλος τονίζεται ότι το ABC οδηγεί σε καλύτερη διαχείριση των προϊόντων της επιχείρησης και σε μια καλύτερη στρατηγική τιμολόγησης. Αυτό ίσως αποτελεί και τη κινητήριο δύναμη, ώστε μια επιχείρηση να αλλάξει το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί.

### **3. Activity Based Costing & Food Industry**

Στη παρούσα εργασία αυτό που μας ενδιαφέρει να μελετήσουμε είναι η εφαρμογή και η υιοθέτηση ενός συστήματος ABC στη βιομηχανία των τροφίμων. Καθώς και τα αποτελέσματα που λάβαμε από αυτή τη μορφή κοστολόγησης, μιας και στο κλάδο των τροφίμων τείνει να μην χρησιμοποιείται ιδιαίτερα.

Παρακάτω θα αναφερθούμε σε προηγούμενες έρευνες και θα αποδώσουμε συγκεκριμένα παραδείγματα, όπως αυτά εντοπίζονται στην αρθρογραφία, ώστε να εστιάσουμε στο τέλος τι αξίζει να μελετήσουμε στη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης. Αξίζει όμως να επισημανθεί ότι η αρθρογραφία είναι σχετικά ελλιπής, όσον αφορά τη εφαρμογή του ABC στο κλάδο των τροφίμων.

#### **3.1. Προηγούμενες έρευνες σχετικά με το ABC**

Κατά την παλαιότερη εποχή έχουν γίνει τεράστιες προσπάθειες για τη χρήση κόστους βάσει δραστηριότητας (ABC) μέθοδος για την καλύτερη κατανομή των συνιστωσών του κόστους και τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Τα προηγούμενα χρόνια έχουν προηγηθεί αρκετές έρευνες τόσο σε παγκόσμιο, όσο και σε τοπικό επίπεδο για να μπορέσουμε να λάβουμε δείγματα κατά πόσο αξίζει να εφαρμοστεί σε μία επιχείρηση.

Συνοπτικά θα αναφερθούμε σε κάποιες έρευνες που αφορούν γενικά το ABC, και μετέπειτα θα εστιάσουμε σε έρευνες που αφορούν τη βιομηχανία των τροφίμων, με πιο αναλυτική περιγραφή.

Επομένως αξίζει να υπογραμμίσουμε τα εξής:

##### **ABC σε Παγκόσμιο Επίπεδο**

-Σύμφωνα με τους Cooper & Kaplan (1991) εξήγησαν ότι ο κύριος λόγος για τη χρήση του συστήματος ABC είναι η ποικιλία των προϊόντων και το αυξανόμενο κόστος στο τρέχον σενάριο.

- Από μελέτη που διεξήχθη από τους Brown, et al., (2004) ανέφερε ότι οι τεχνολογικοί παράγοντες, δηλαδή το κόστος, η δομή και η ποιότητα του προϊόντος δεν συνδέονται με την υιοθέτηση του ABC. Αντίθετα σε άλλες έρευνες παρατηρείται ότι αυξάνεται το κόστος του προϊόντος, διότι πρόκειται για μια εφαρμογή με επιβαρυνμένο κόστος.

-Οι Sartorius, Eitzen και O Kamala (2007) διεξήγαγαν μια τεχνική έρευνα για να αναλύσει την επίδραση του τεχνικού και οργανωτικού παράγοντα υιοθέτηση του ABC. Τα αποτελέσματα της μελέτης διαπίστωσαν ότι οι οργανωτικές μεταβλητές έχουν ισχυρότερο αντίκτυπο από τις τεχνικές μεταβλητές κατά την υιοθέτηση του ABC (Alsayegh,2020).

- Στη Μαλαισία, οι Majid & Sulaiman (2008) υιοθέτησαν μέθοδο μελέτης περίπτωσης για την αξιολόγηση της διαδικασίας υλοποίησης ABC μιας φημισμένης εταιρείας παραγωγής και υπηρεσιών. Στη μελέτη του, ανέφερε ότι δύο παράγοντες, δηλαδή η υποστηρικτική διαχείριση και η χρήση κατάλληλου λογισμικού ABC έχουν θετικό αντίκτυπο επιτυχία του ABC (Alsayegh,2020).

- Στην Ινδία ο κατασκευαστικός κλάδος είναι ο δεύτερος μεγαλύτερος κλάδος της χώρας, μετά τη γεωργία. Το κατασκευαστικό έργο είναι τεράστιο σε σύγκριση με άλλους κλάδους. Έτσι υλοποιήθηκε έρευνα από το Samanta (2018) στη χρήση του συστήματος ABC έναντι του παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης για τη συνολική απόδοση του κατασκευαστικού τομέα. Τα αποτελέσματα ήταν ότι το ABC επιδρά στην ενίσχυση της αξίας για την απόφαση τιμολόγησης και απόδοση κέρδους. Ενισχύει τη διαφοροποίηση τιμών μεταξύ προϊόντων και πελατών. Επίσης βελτιώνει την ανταγωνιστικότητάς τους δίνοντάς τους τη δυνατότητα να λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις με βάση σχετικά με τις πληροφορίες κόστους. Αντίθετα παρόλο που εντοπίζεται ότι υπάρχει μια αυξανόμενη συνειδητοποίηση του ABC, το ποσοστό υλοποίησης θεωρείται χαμηλό. Τονίζοντας ότι ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες της αποτυχημένης εφαρμογής ABC στην κατασκευαστική βιομηχανία είναι ο μεγαλύτερος όγκος δεδομένων που συνήθως απαιτείται με υπερβολικό επίπεδο λεπτομέρειας

### **ABC σε Ελληνικές Επιχειρήσεις**

-Σε τοπικό επίπεδο σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Pavlatos & Paggios (2009) σε 85 επιχειρήσεις στον ελληνικό ξενοδοχειακό τομέα με τη χρήση ερωτηματολογίων, διαπιστώθηκε ότι η υιοθέτηση και ο ρυθμός ενός συστήματος ABC θα μπορούσε να θεωρηθεί μάλλον ικανοποιητικός. Συγκεκριμένα για τα ξενοδοχεία που υιοθέτησαν το ABC, η έρευνα έδειξε ότι το εφαρμόζουν σε όλους τους βασικούς τομείς της λογιστικής διαχείρισης, ειδικά στις αποφάσεις τιμολόγησης και στην ανάλυση κερδοφορίας των πελατών. Οι μη χρήστες ανέφεραν ότι ο κύριος λόγος για την απόρριψή του είναι η ικανοποίηση τους από το υπάρχον σύστημα λογιστικής κόστους και το υψηλό κόστος μιας εφαρμογής ABC.

-Επιπρόσθετα τη βιβλιογραφία συμπληρώνει σε τοπικό επίπεδο η πρόσφατη έρευνα που υλοποιήθηκε από τους Kitsantas, Vazakidis & Stefanou (2022) σχετικά με τη τρέχουσα κατάσταση της υιοθέτησης του ABC στις Ελληνικές επιχειρήσεις. Η ερευνητική μελέτη δεν περιορίστηκε μόνο σε βιομηχανικές μετοχικές εταιρείες, αλλά επιχείρησε να αποκτήσει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα των διαφόρων ελληνικών εταιρειών σχετικά με το σύστημα κοστολόγησης τους και την αντίληψή τους για το ABC στους κυριότερους τομείς της οικονομίας. Η έρευνα διεξάχθηκε υπό τη μορφή ερωτηματολογίου ( 4 ερωτήσεις) και το δείγμα ήταν ελληνικές επιχειρήσεις που το συνολικό ενεργητικό ήταν  $\geq 4.000.000$  ευρώ, ο καθαρός κύκλος εργασιών ήταν  $\geq 8.000.000$  ευρώ και οι εργαζόμενοι τουλάχιστον 50. Συνολικά, τα ευρήματα αυτής της ερευνητικής μελέτης αποκάλυψαν ότι αν και υπάρχει σαν διαδικασία είναι πολλά τα εμπόδια στην υιοθέτηση και εφαρμογή του ABC. Οι εταιρείες που υιοθετούν ABC έχουν σημαντικά πιο ακριβή κατανομή των γενικών έξοδων, καλύτερες επιχειρηματικές διαδικασίες και υψηλότερα επίπεδα οργανωτικής απόδοσης σε σχέση με τους χρήστες που δεν χρησιμοποιούν το ABC.

### **3.2. Ερευνά στη βιομηχανία του καφέ**

Από έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Almeida & Cunha (2017) στη βιομηχανία του καφέ, θα προχωρήσουμε σε μία σύντομη περιγραφή των βασικών σημείων της, καθώς και των αποτελεσμάτων της.

Η μελέτη διεξήχθη σε μια πορτογαλική εταιρεία που παράγει καβουρδισμένο καφέ, και εστίασε σε μια συγκεκριμένη περιοχή τη παραγωγή καφέ σε κάψουλα. Επίσης επικεντρώθηκε σε όλες τις πτυχές αυτού του νέου τομέα δραστηριότητας στη εταιρεία: την απόκτηση νέου βιομηχανικού εξοπλισμού, τις διεργασίες και μεθόδους κατασκευής, τις πρώτων υλών και τα θυγατρικά προϊόντα, τις υπηρεσίες με σύμβαση, την άμεση εργασία, όμως αναφέρονται μόνο τα πιο σημαντικά. Είναι αξιοσημείωτο να επισημάνουμε ότι η εταιρεία είναι αφιερωμένη σε δύο διακριτούς τομείς δραστηριότητας: την παραγωγή και εμπορία καβουρδισμένων καφέδων και την εμπορία αλκοολούχων ποτών. Οι δύο τομείς έχουν παρόμοιο όγκο πωλήσεων. Η παραγωγή των καφέδων πραγματοποιείται σε εγκαταστάσεις που διαχωρίζονται από την υπόλοιπη δραστηριότητα της εταιρείας. Ωστόσο, το τελικό μέρος της παραγωγικής διαδικασίας, όπως η αποστολή εμπορευμάτων, ο διαμοιρασμός των υπαλλήλων, ο εξοπλισμός και οι εγκαταστάσεις χρησιμοποιείται και για την εμπορία και τη διανομή ποτών.

Το προϊόν καφέ σε κάψουλες αντιπροσωπεύει μόνο ένα μικρό μέρος των προϊόντων με βάση τον καφέ που παράγονται στις βιομηχανικές εγκαταστάσεις της εταιρείας. Υπάρχουν πόροι που μοιράζονται όχι μόνο μεταξύ δραστηριοτήτων στην ίδια περιοχή, αλλά και μεταξύ διαφορετικών επιχειρηματικών μονάδων. Κάνοντας κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων στο προϊόν καφέ σε κάψουλες επέτρεψε να ληφθεί η βιομηχανική κοστολόγηση του προϊόντος καφέ σε κάψουλες στις διάφορες παραλλαγές του. Επειδή καθεμία από τις δραστηριότητες που εμπλέκονται στην παραγωγή των καψουλών καφέ έχει αναλυθεί λεπτομερώς, μια μεγάλη ποσότητα από έχουν ληφθεί σχετικές πληροφορίες για τα διάφορα στοιχεία του κόστους του βιομηχανικού προϊόντος (Almeida & Cunha, 2017). Επιπρόσθετα οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν αποκάλυψαν τις αλλαγές που επαληθεύτηκαν στην εταιρεία τα τελευταία χρόνια, όσον αφορά τη διαφοροποίηση και την πολυπλοκότητα των προϊόντων και των δραστηριοτήτων που εμπλέκονται στην παραγωγική διαδικασία.

### **3.3. Activity Based Costing στη βιομηχανία των τροφίμων –**

#### **Σύγκριση σε Αμερικάνικες & Ολλανδικές βιομηχανίες Τροφίμων.**

Αξίζει να αναφερθούμε και στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε από το Croot (1997), η οποία εστιάζει στις εμπειρίες χρηστών ABC και μη χρηστών ABC στη βιομηχανία τροφίμων και ποτών στην Ολλανδία και στις ΗΠΑ.

Η έρευνα στις ΗΠΑ πραγματοποιήθηκε σε 96 εταιρείες παραγωγής τροφίμων και έγινε και μια ολλανδική έρευνα σε 117 εταιρείες παραγωγής τροφίμων. Οι πληροφορίες που λήφθηκαν σχετιζόταν με τα χαρακτηριστικά οργάνωσης και παραγωγής του ABC και με τις εμπειρίες από το σχεδιασμό και την εφαρμογή συστημάτων ABC. Δεδομένων των ιδιοτήτων του κλάδου των τροφίμων,

προσπάθησαν να βγάλουν κάποια συμπεράσματα σχετικά με τους λόγους για την επιτυχή ή αποτυχημένη υιοθέτηση του ABC.

Ο ερευνητής κατέληξε στα εξής:

- Δεν είναι διαδεδομένο το ABC στο κλάδο των τροφίμων στις ΗΠΑ και στην Ολλανδία. Υπάρχει μεγάλη διαφορά στο ποσοστό που δε χρησιμοποιεί το ABC. Συγκεκριμένα το 24% των αμερικανικών επιχειρήσεων τροφίμων αποφάσιζε να μην εφαρμόζει το ABC σε σχέση με το 63 % των ολλανδικών εταιρειών τροφίμων. Αξίζει να ειπωθεί ότι και οι δύο αντιμετώπισαν τα ίδια προβλήματα κατά την εφαρμογή του ABC, καθώς και οι δύο επέλεξαν τα ίδια αντικείμενα κόστους κατά την εφαρμογή της μεθοδολογίας ABC. Αυτά τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ABC έχει τα κοινά του προβλήματα και παγίδες, ανεξάρτητα από τις εθνικές συνθήκες στις οποίες εφαρμόζονται τα συστήματα ABC.

Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι ο κύριος λόγος για την εφαρμογή ABC δεν βασίζεται στην ανάγκη μιας απόφασης για μεγαλύτερη ακρίβεια σε θέματα τιμής πώλησης, μείγματος προϊόντων ή συνδυασμού πελατών. Αντίθετα, οι πληροφορίες ABC χρησιμοποιούνται κυρίως για την πραγματοποίηση αναθεωρήσεων κερδών, για βελτίωση διαδικασίες παραγωγής και για τη μέτρηση της απόδοσης.

- Ένα άλλο εντυπωσιακό αποτέλεσμα που δεν μπορούσαν να εξηγηθεί ικανοποιητικά είναι η διαπίστωση ότι η χρήση του ABC σχετίζεται σημαντικά με τον αριθμό των γραμμών παραγωγής και όχι με τον αριθμός γραμμών συσκευασίας.

- Οι Ολλανδοί χρήστες ABC φαίνεται να αντιλαμβάνονται ως την πιο προβληματική περιοχή το μετατροπή των πληροφοριών ABC σε δράση. Πιθανόν δεν αντιλήφθηκαν τις πληροφορίες ικανοποιητικά.

- Επίσης αξίζει να αναφερθεί ότι ο μεγάλος αριθμός των εργαζομένων χαρακτηρίζει τις μεγάλες εταιρείες που χρησιμοποιούν και συστήματα παραγωγής έντασως εργασίας. Δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος της τεχνολογίας παραγωγής στον τομέα των τροφίμων είναι εξαιρετικά μηχανοποιημένη και αυτοματοποιημένη, ένα μεγάλο μέρος του εργατικού δυναμικού που απασχολείται υποτίθεται ότι αναλαμβάνει γενικά έξοδα δραστηριότητες.

### **3.4. Μοντέλο κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας για μια βιομηχανία επεξεργασίας τροφίμων**

Μετάπειτα θα αναφερθούμε στη μελέτη που έγινε από τους Dwivedi & Chakraborty (2014) στην Ινδία με την εφαρμογή ενός μοντέλου ABC σε ένα παλμικό μύλο στην Ινδία, το οποίο ποσοτικοποιεί το κόστος των διαφόρων προϊόντων της. (τομέας της επεξεργασίας τροφίμων)

Ο παλμικός μύλος παράγει διαφορετικές ποιότητες οσπρίων και ζωοτροφών βοοειδών, οι οποίες επεξεργάζονται από την κόκκινη φακή στο εργοστάσιό. Επίσης από τον παλμικό μύλο πραγματοποιούνται διαφορετικές διαδικασίες και στάδια για να παραχθούν τελικά προϊόντα και υποπροϊόντα. Όσον αφορά το κόστος που σχετίζεται με διάφορα υποπροϊόντα του μύλου υπολογίζεται σε τρία στάδια.



Κύριο σημείο που εντοπίστηκε είναι ότι υπάρχουν περιορισμένες δημοσιευμένες ερευνητικές εργασίες που σχετίζονται με την εφαρμογή του ABC στον τομέα της γεωργίας, αλλά και επίσης μέχρι το 2014 το ABC δεν έχει εφαρμοστεί σε κανέναν οργανισμό επεξεργασίας τροφίμων της Ινδίας.

Αναφορικά με τα αποτελέσματα που προέρχονται από το υιοθετημένο μοντέλο ABC στο παλμικό μύλο παρέχουν πιο λεπτομερείς και ακριβείς πληροφορίες κόστους που διευκολύνουν διάφορες διαχειριστικές αποφάσεις, όπως ο καθορισμός της τιμής πώλησης, η διαπίστωση της κερδοφορίας των προϊόντων, καθώς και στη λήψη αποφάσεων. Επίσης συμβάλλουν στην εκτέλεση της διαδικασίας ελέγχου κόστους και στον αποτελεσματικό σχεδιασμό και την αξιοποίηση των πόρων του.

### **3.5.Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων στο κλάδο των εστιατορίων**

Στην συνέχεια θα προχωρήσουμε σε μια πρόσφατη μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τους Kaldirim & Kaldirim, (2020), η οποία στοχεύει στην εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας και της ανάλυσης διακύμανσης βάσει δραστηριότητας στη βιομηχανία τροφίμων. Εμείς θα αναφερθούμε μόνο στη εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει δραστηριοτήτων, διότι η ανάλυση διακύμανσης είναι κάτι το οποίο θα μπορούσε να εφαρμοστεί αργότερα και είναι επίσης αποτελεί πεδίο το οποίο δε θα προσεγγίσουμε ερευνητικά τη παρούσα στιγμή. Παρόλα αυτά είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι σύμφωνα με τους συγγράφεις, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων από μόνη της δεν αποτελεί το χρυσό κλειδί για να ανοίξει "η κλειδαριά" της αποτελεσματικότητας.

Οι Kaldirim & Kaldirim, (2020) προσέγγισαν τον κλάδο των εστιατορίων, λόγω ότι υπάρχει μεγαλύτερος ανταγωνισμός. Τα εστιατόρια περιλαμβάνονται στο κλάδο των υπηρεσιών. Αναφέρουν και οι ίδιοι ότι οι μελέτες του ABC στο κλάδο της εστίασης είναι περιορισμένες. Και το ίδιο αντιλαμβανόμαστε ότι ισχύει και στη βιομηχανία των τροφίμων.

Η μελέτη διεξάγεται σε ένα εστιατόριο self-service. Αναφορικά με τα αποτελέσματα της εφαρμογής κοστολόγησης παρείχαν στοιχεία ότι τα γενικά έξοδα αποτελούν σημαντικό μέρος του κόστους των τροφίμων.

Τα αποτελέσματα που προέκυψαν είναι ότι η μέθοδος κοστολόγησης είναι ζωτικής σημασίας για τον υπολογισμό του πραγματικού κόστους προϊόντος, ειδικά σε εταιρείες που παράγουν πολλαπλάσια προϊόντα, εντάσεως εργασίας και με υψηλά γενικά έξοδα (Kaldirim & Kaldirim, 2020). Τέλος το ABC και συμβάλλει στην αποτελεσματική διαχείριση του κόστους βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα σε περιβάλλον ABC.

### **3.6. Activity Based Costing σε εταιρία παρασκευής τροφίμων στο Ιράν.**

Επιπρόσθετα θα παραθέσουμε μια εμπειρική έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Faraji et. al (2015), για τη μελέτη των επιπτώσεων του συστήματος ABC από μελέτη περίπτωσης μιας βιομηχανία τροφίμων στο Ιράν. Η εργασία αναπτύσσει ένα πλαίσιο για την αξιολόγηση της υλοποίησης του ABC και τις υποθέσεις σχετικά με παράγοντες που επηρεάζουν την εφαρμογή.

Η μελέτη για να διεξάγει αποτελέσματα σχεδίασε ένα ερωτηματολόγιο και ολοκληρώθηκε κατά το έτος 2012 σε μια εταιρία παρασκευής τροφίμων στο Ιράν που παράγουν 8 προϊόντα. Το ερωτηματολόγιο διανεμήθηκε και στους 35 εργαζόμενους της.

Ερευνήθηκαν τρεις υποθέσεις:

-Η πρώτη υπόθεση της έρευνας διερεύνησε εάν υπάρχει διαφορά μεταξύ των πληροφοριών του κόστους των προϊόντων που παρέχονται με τη μέθοδο ABC και το παραδοσιακό σύστημα. Αυτό επιβεβαιώθηκε και επιπλέον διακρίθηκε το προϊόν που ωφελήθηκε περισσότερο από την εφαρμογή του ABC.

-Η δεύτερη υπόθεση εξέτασε εάν το σύστημα ABC μπορεί ή όχι να προσφέρει καλύτερη ποιότητα πληροφοριών σε σύγκριση με την παραδοσιακή μέθοδο. Βεβαιώθηκε ότι ισχύει, καθώς και εντοπίστηκε και πάλι ποιο προϊόν ωφελήθηκε περισσότερο από την εφαρμογή της τεχνικής ABC όσον αφορά την παροχή καλύτερης πληροφόρησης.

-Η τρίτη υπόθεση ερεύνησε εάν το σύστημα ABC μπορεί ή όχι να προσφέρει καλύτερες οικονομικά πληροφορίες σε σύγκριση με την παραδοσιακή μέθοδο. Επιβεβαιώθηκε και αυτή η υπόθεση και εντοπίζεται ξανά το προϊόν, το οποίο επωφελήθηκε περισσότερο.

Τέλος οι Faraji et.al (2015) κατέληξαν ότι το σύστημα ABC ήταν επανάσταση στο σύστημα κοστολόγησης και η εφαρμογή του όχι μόνο οδηγεί σε ακριβή κατανομή των οδηγών κόστους, αλλά επίσης οι επιχειρήσεις λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις σχετικά με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της παραγωγής και στην απόκτηση του κέρδους.

### **3.7. Σημαντικά σημεία προς εξέταση αναφορικά με το ABC**

Από την παράθεση των παραπάνω ερευνών που αφορούν τη βιομηχανία των τροφίμων θα μπορούσαμε να εστιάσουμε σε ορισμένα σημεία τα οποία θα μας ενδιέφερε να εξετάσουμε στη παρούσα εργασία.

Αρχικά αφού πραγματοποιηθεί η Κοστολόγηση Βάσει δραστηριοτήτων σε στοχευμένη περιοχή είναι σημαντικό να μετατρέψουμε τις πληροφορίες και να επέλθει η άμεση δράση. Επομένως η σωστή αξιολόγηση πληροφοριών και η τεχνογνωσία για το πως χρησιμοποιείται το ABC θα μας δώσει το κλειδί για το τρόπο με τον οποίο βελτιώνονται οι διαδικασίες παραγωγής και πως πραγματοποιείται η μέτρηση της απόδοσης.

Μετάπειτα πρέπει να εντοπίσουμε τους λόγους που συνδέονται με την επιτυχημένη ή αποτυχημένη υιοθέτηση του ABC. Κρίνεται απαραίτητο για την επιχείρηση να γνωρίζει γιατί δε μπορεί να εφαρμόσει το σύστημα ABC, αλλά ακόμη και να μην μπορεί να το υιοθετήσει, μπορεί να το χρησιμοποιήσει ως συμπληρωματικό εργαλείο σε συνδυασμό με το παραδοσιακό σύστημα και κυρίως για εσωτερική πληροφόρηση, αφού έχει καλύτερη γνώση του κόστους. Η διευκόλυνση αυτή από τις πληροφορίες του ABC θα συμβάλλει θετικά σε διάφορες διαχειριστικές αποφάσεις, όπως ο

καθορισμός της τιμής πώλησης, η διαπίστωση της κερδοφορίας των προϊόντων, καθώς και στη λήψη αποφάσεων.

Τέλος σε μία επιχείρηση συναντάμε διαφοροποίηση και πολυπλοκότητα των προϊόντων και των δραστηριοτήτων που εμπλέκονται στην παραγωγική διαδικασία. Ο υπολογισμός του πραγματικού κόστους προϊόντος, ειδικά σε εταιρείες που παράγουν πολλαπλάσια προϊόντα, εντάσεως εργασίας και με υψηλά γενικά έξοδα, θα προσέφερε την απόλυτη ενημέρωση για το τι κοστίζει το κάθε προϊόν . Κατόπιν λοιπόν σύγκρισης του ABC με το παραδοσιακό, πιθανόν να διαφαινόταν όφελος ορισμένων προϊόντων από τη εφαρμογή του ABC.

## 4. Μορφές Αγοράς & Κόστος

Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας, μας ενδιαφέρει να αναφερθούμε σε ορισμούς του μονοπωλίου, του μονοπωλιακού ανταγωνισμού καθώς και των χαρακτηριστικών τους, αφού στη μελέτη περίπτωσης υπάρχει ο συγκεκριμένος περιορισμός.

### 4.1. Μονοπώλιο & Χαρακτηριστικά

Μονοπώλιο είναι μια μορφή αγοράς στην οποία, υπάρχει μία μόνον επιχείρηση, δηλαδή ο μονοπωλήτης είναι ο μοναδικός προμηθευτής του προϊόντος / υπηρεσίας. Το προϊόν θεωρείται μοναδικό και δεν έχει υποκατάστατα, άρα όσοι το χρειάζονται είναι υποχρεωμένοι να το αγοράσουν από το μονοπώλιο. Η επιχείρηση δεν αντιμετωπίζει ανταγωνισμό από άλλες επιχειρήσεις άρα έχει πλήρη έλεγχο της τιμής του προϊόντος, την οποία μπορεί να προσδιορίζει στο ύψος που τη συμφέρει μεταβάλλοντας την ποσότητα προϊόντος που προσφέρει. Καθώς υπάρχουν εμπόδια που κάνουν αδύνατη την είσοδο άλλων επιχειρήσεων στον κλάδο. Τα εμπόδια αυτά μπορεί να είναι νομοθετικά, τεχνολογικά ή οικονομικά (Ευρετήριο Οικονομικών Όρων).

Η αγορά ενός προϊόντος μπορεί να χαρακτηριστεί μονοπωλιακή, όταν το προϊόν αυτό παράγεται και προσφέρεται από **μια μόνο** επιχείρηση.

Συνεπώς για την ύπαρξη μονοπωλίου απαιτούνται δύο χαρακτηριστικά:

- μια μόνο επιχείρηση να παράγει και να προσφέρει το προϊόν και
- έλλειψη άλλων προϊόντων που να ικανοποιούν την ίδια ανάγκη εξίσου ικανοποιητικά, δηλαδή έλλειψη στενών υποκατάστατων (Αρχές Οικονομικής Θεωρίας).

Δεν είναι λίγες οι φορές που το ο όρος μονοπώλιο συνδέεται με τον όρο μονοπωλιακός ανταγωνισμός. Είναι κρίσιμο να διατυπωθεί ότι σε καμία περίπτωση το Μονοπώλιο δεν συσχετίζεται με τον μονοπωλιακό ανταγωνισμό. Και έτσι κρίνεται απαραίτητο να αποδοθεί και ορισμός του μονοπωλιακού ανταγωνισμού.

### 4.2. Μονοπωλιακός Ανταγωνισμός

Μονοπωλιακός ανταγωνισμός είναι μια μορφή αγοράς που βρίσκεται μεταξύ του πλήρους ανταγωνισμού και του μονοπωλίου και περιλαμβάνει στοιχεία και από τις δυο.

Τα χαρακτηριστικά του μονοπωλιακού ανταγωνισμού είναι:

- Μεγάλος αριθμός μικρών επιχειρήσεων, άρα οι αποφάσεις κάθε επιχείρησης δεν επιδρούν στη συμπεριφορά των άλλων.
- Ελευθερία εισόδου – εξόδου επιχειρήσεων.
- Διαφοροποιημένο προϊόν και κάθε επιχείρηση αντιμετωπίζει καμπύλη με αρνητική κλίση.
- Πλήρης γνώση των συνθηκών της αγοράς. (Ευρετήριο Οικονομικών Όρων)

Η μορφή λοιπόν αυτή αγοράς έχει ένα στοιχείο ανταγωνισμού (πολλές επιχειρήσεις) και ένα στοιχείο μονοπωλίου (διαφοροποίηση του προϊόντος), γι' αυτό ονομάζεται μονοπωλιακός ανταγωνισμός ( Αρχές Οικονομικής Θεωρίας).

### **4.3. Κόστος σε Μονοπωλιακές επιχειρήσεις**

Όπως αναφέραμε παραπάνω ο ανταγωνισμός σε μονοπωλιακές επιχειρήσεις εξουδετερώνεται , αφού δεν υπάρχουν άλλες επιχειρήσεις, άρα έχει πλήρη έλεγχο της τιμής του προϊόντος, την οποία μπορεί να προσδιορίζει στο ύψος που τη συμφέρει μεταβάλλοντας την ποσότητα προϊόντος που προσφέρει.

Κριτήριο για να αποφασίσει σε ποια τιμή θα πουλήσει το προϊόν της είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους της, δηλαδή, θα επιβάλλει μια τιμή τέτοια, ώστε η διαφορά μεταξύ της συνολικής προσόδου και του συνολικού κόστους να είναι η μεγαλύτερη δυνατή. Μόλις επιτευχθεί η μεγιστοποίηση, η μονοπωλιακή επιχείρηση βρίσκει τη θέση ισορροπίας, με την έννοια ότι δεν υπάρχει κίνητρο για μεταβολή ούτε της παραγόμενης ποσότητας ούτε της τιμής (Αρχές Οικονομικής Θεωρίας).

Σε όλες τις μορφές αγοράς, το κοινό στοιχείο είναι ότι βασικός σκοπός κάθε επιχείρησης παραμένει η μεγιστοποίηση του κέρδους της. Στην προσπάθειά της να πετύχει αυτό το σκοπό η επιχείρηση επιδιώκει, αφ' ενός τη μείωση του κόστους παραγωγής και αφ' ετέρου την αύξηση των πωλήσεών της (Αρχές Οικονομικής Θεωρίας).

## **5. Ερευνητικό πλαίσιο- Μελέτη περίπτωσης Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου**

Στην ενότητα αυτή θα πραγματοποιηθεί έρευνα, μετά από συνεργασία με την EMX, θα προσπαθήσουμε να δημιουργήσουμε ένα σύστημα ABC στο επίπεδο της παραγωγής, λαμβάνοντας υπόψιν πραγματικά οικονομικά στοιχεία, σε σχέση με τα γενικά της έξοδα. Σημαντικό είναι να επισημανθεί ότι η EMX λειτουργεί στη μονοπωλιακή αγορά, διότι όλα της τα προϊόντα παράγονται από μοναδικό προϊόν που καλλιεργείται και παράγεται στη Χίο. Καθώς επίσης ο κλάδος στον οποίο ανήκει είναι αυτός των τροφίμων.

Επιπλέον αξίζει να αναφερθεί ότι η υιοθέτηση του ABC μπορεί να περιορίζεται από την αγορά και τη τεχνολογία που σχετίζεται με το κλάδο. Στο χώρο των τροφίμων υπάρχει ανταγωνισμός ενώ στη μελέτη περίπτωση μας δεν υπάρχουν ανταγωνιστές, αφού είναι μονοπώλιο. Έτσι δεν έχουμε δείγματα για να μπορέσουμε να διακρίνουμε αν θα μπορούσε να λειτουργήσει η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Πιθανόν να υποδεικνύαμε μια πιλοτική λειτουργία του ABC, ώστε να καταλήξουμε σε αποτελέσματα και σε θετικά και αρνητικά από όλη τη λειτουργία που θα μπορούσε να αποκομίσει η Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου.

### **5.1. Δραστηριοποίηση της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου**

Πριν να πραγματοποιηθεί αναφορά στη δραστηριοποίηση της E.M.X. αξίζει να επισημάνουμε το όραμα και το στόχο της επιχείρησης, όπως αυτό διατυπώνεται στην επίσημη ιστοσελίδα της, για να εντοπίσουμε αυτό που πρεσβεύει ως επιχείρηση.

Όραμα και στόχος της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου είναι να γνωρίσει ο καταναλωτής σε κάθε άκρη της γης, μέσα από μοντέρνα και ωφέλιμα για την υγεία του προϊόντα τη μαστίχα. Ένα μοναδικό, ξεχωριστό σε γεύση και άρωμα προϊόν, με σημαντικές και πιστοποιημένες ιδιότητες.

Εντοπίζουμε λοιπόν τη μεγάλη σημασία που δίνεται στην αξία των πελάτων, αλλά και στη παραγωγή του μοναδικού προϊόντος, καθώς και τις ευεργετικές ιδιότητες που έχουν αυτό και τα παράγωγα του.

Η Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου (E.M.X.) έχει ως κύρια δραστηριότητα της την συλλογή, επεξεργασία και εμπορία φυσικής μαστίχας και την παραγωγή και εμπορία προϊόντων μαστίχας. Η εμπορική της δραστηριότητα είναι κυρίως εξαγωγική αφού περίπου το 70% της ετήσιας παραγωγής της μαστίχας Χίου προωθείται στις αγορές του εξωτερικού. Είναι αξιοσημείωτο δε ότι τα σημαντικότερα προϊόντα της E.M.X είναι προϊόντα Προστατευόμενης Ονομασίας Προέλευσης (Π.Ο.Π).

Οι επιχειρηματικές και συνεταιριστικές της δραστηριότητες είναι της E.M.X. είναι πολλές αλλά θα αναφερθούμε όσες συσχετίζονται με τη μελέτη μας. Μερικές από αυτές είναι:

- Παραλαβή, καθαρισμός, επεξεργασία, διαχωρισμός και συσκευασία της φυσικής μαστίχας.

- Σχεδιασμός και παραγωγή προϊόντων μαστίχας (τσίχλες ΕΛΜΑ, μαστιχέλαιο, κάψουλες κλπ).
- Συντονισμός και υποστήριξη της επιστημονικής έρευνας που αφορά στο μαστιχόδενδρο, στις ιδιότητες, στις δράσεις και στις χρήσεις της μαστίχας.
- Προώθηση των εγχώριων και εξαγωγικών πωλήσεων και ανάπτυξη της εμπορικής δραστηριότητας με συμμετοχή σε εμπορικές εκθέσεις, επιχειρηματικές αποστολές και άλλες πρακτικές που συμβάλλουν προς αυτήν την κατεύθυνση.
- Ανάπτυξη της αναγνωρισιμότητας του προϊόντος, μέσω προωθητικών ενεργειών και διαφήμισης.
- Έρευνα και ανάπτυξη νέων προϊόντων, που θα στηρίζονται στις αποδεδειγμένες κλινικά ιδιότητες.

## **5.2. Ανάλυση προϊόντικού χαρτοφυλακίου της Ε.Μ.Χ.**

Το προϊόντικό χαρτοφυλάκιο της EMX διακρίνεται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες: τη μαστίχα, τη τσίκλα ΕΛΜΑ, το μαστιχέλαιο και τη κατηγορία Therapy. Θα προχωρήσουμε σε εκτενέστερη ανάλυση για την κάθε κατηγορία, όπως αυτή αποδίδεται από την επίσημη ιστοσελίδα της EMX.

### **-Μαστίχα**

Η μαστίχα εκκρίνεται στα χαραγμένα σημεία του κορμού και των κλαδιών του μαστιχόδεντρου και ρέει στο έδαφος σαν δάκρυ. Όταν η ροή της μαστίχας είναι συνεχής, το δάκρυ είναι μεγάλο και σχετικά μαλακό, ενώ η μη συνεχής ροή, αποδίδει μικρό δάκρυ μεγαλύτερης σκληρότητας. Μπορείτε να την βρείτε σε συσκευασίες 500γρ, 100γρ, 50γρ, 20γρ και 10γρ ενώ ανάλογα με το μέγεθος της διακρίνεται σε τρεις βασικές κατηγορίες: χονδρή, μεσαία και ψιλή.

#### **Μαστίχα χονδρή**

- Μαστίχα χονδρή, συσκευασία 500γρ, χάρτινο κουτί
- Μαστίχα χονδρή, συσκευασία 100γρ, χάρτινο κουτί

#### **Μαστίχα μεσαία**

- Μαστίχα μεσαία, συσκευασία 500γρ, χάρτινο κουτί
- Μαστίχα μεσαία, συσκευασία 50γρ, χάρτινο κουτί
- Μαστίχα μεσαία, συσκευασία 20γρ, μεταλλικό κουτί
- Μαστίχα μεσαία, συσκευασία 10γρ, πλαστικός φάκελος

#### **Μαστίχα ψιλή**

- Μαστίχα ψιλή, συσκευασία 500γρ, χάρτινο κουτί

- Μαστίχα ψιλή, συσκευασία 50γρ, χάρτινο κουτί
- Μαστίχα ψιλή, συσκευασία 20γρ, μεταλλικό κουτί
- Μαστίχα ψιλή, συσκευασία 10γρ, πλαστικός φάκελος

### **Μαστίχα ψιλή No.3**

- Μαστίχα ψιλή No.3, συσκευασία 500γρ, χάρτινο κουτί

### **Μαστίχα ψιλή No.5**

- Μαστίχα ψιλή No.5, συσκευασία 500γρ, χάρτινο κουτί

### **Μαστίχα σε σκόνη για μαγειρική χρήση, πλαστικό βάζο 50γρ**

## **-Τσίκλες ΕΛΜΑ**

Η τσίκλα ΕΛΜΑ, ήταν ανέκαθεν το πλέον αντιπροσωπευτικό προϊόν μαστίχας. Ως συνώνυμο της αυθεντικότητας, άντεξε στο πέρασμα του χρόνου, σηματοδοτώντας την προσήλωση στην παράδοση και στις αξίες της πρώτης Ελληνικής Μαστίχας (ΕΛ.ΜΑ).

Η ΕΛΜΑ είναι η πρώτη ελληνική τσίκλα με μαστίχα Χίου και παραμένει αυθεντική όπως όταν πρωτοκυκλοφόρησε. Είναι η φυσική συνέχεια της πρώτης τσίκλας των αρχαίων χρόνων, που οι λαοί της Ανατολικής Μεσογείου τη μασούσαν για τον καθαρισμό των δοντιών και την φρεσκάδα της αναπνοής.

Η ΕΛΜΑ είναι φυσική, με γεύση, χρώμα και αίσθηση που μπορεί να διαφέρει, από παρτίδα σε παρτίδα, αφού φτιάχνεται με τα πλέον αγνά υλικά. Το ιδιαίτερο άρωμα της μαστίχας παραχωρεί τη θέση του στην διακριτική της γεύση σχετικά γρήγορα αφού κανένα τεχνητό άρωμα δεν προστίθεται. Τα φυσικά της χαρακτηριστικά παραμένουν σχεδόν αναλλοίωτα επειδή στην παρασκευή της δεν χρησιμοποιούνται τεχνητές γλυκαντικές ύλες και αντιοξειδωτικά. Αυτά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, όπως και η σκληρότητα της, είναι η πιστοποίηση της αυταπόδεικτης φυσικότητας της.

Οι τσίκλες ΕΛΜΑ μπορούν να εντοπιστούν σε 3 διαφορετικές συσκευασίες:

### **BLISTER**

ΕΛΜΑ sugar free, χωρίς ζάχαρη και τεχνητές γλυκαντικές ύλες σε blister 10 κουφέτων (πάκο των 20 blister)

ΕΛΜΑ dental, χωρίς ζάχαρη, με φθόριο σε blister 10 κουφέτων (πάκο των 20 και των 10 blister)

ΕΛΜΑ classic, κλασική συνταγή με ζάχαρη σε blister 10 κουφέτων (πάκο των 20 και των 10 blister)

ΕΛΜΑ λεμόνι, με άρωμα λεμονιού και μαστίχας σε blister 10 κουφέτων (πάκο των 10 blister)



ΕΛΜΑ τριαντάφυλλο, με άρωμα τριαντάφυλλου και μαστίχας σε blister 10 κουφέτων (πάκο των 10 blister)

ΕΛΜΑ δυόσμος, με άρωμα δυόσμου και μαστίχας σε blister 10 κουφέτων (πάκο των 10 blister)

### **FLOW PACK**

ΕΛΜΑ sugar free, χωρίς ζάχαρη και τεχνητές γλυκαντικές ύλες σε συσκευασία 100 τμχ

ΕΛΜΑ dental, χωρίς ζάχαρη, με φθόριο σε συσκευασία 100 τμχ

### **SHAKER BOX**

ΕΛΜΑ δυόσμος, με άρωμα δυόσμου και μαστίχας σε κουτί 18 κουφέτων (πάκο των 12 κουτιών)

ΕΛΜΑ μέντα, με άρωμα μέντας και μαστίχας σε κουτί 18 κουφέτων (πάκο των 12 κουτιών)

ΕΛΜΑ κανέλα, με άρωμα κανέλας και μαστίχας σε κουτί 18 κουφέτων (πάκο των 12 κουτιών)

## **-Μαστιχέλαιο**

Το **μαστιχέλαιο** παράγεται με την απόσταξης φυσικής μαστίχας με ατμό. Αποτελεί 100% φυσικό προϊόν και περιέχει μια εξαιρετική ποικιλία θεραπευτικών και αρωματικών συστατικών.

Αποτελεί βασικό συστατικό σε προϊόντα υγείας και περιποίησης: αντισηπτικές κρέμες, αντιβακτηριδιακά διαλύματα, προϊόντα στοματικής υγιεινής και περιποίησης σώματος. Χρησιμοποιείται επίσης ως άρωμα στην παραγωγή τροφίμων (ζαχαρώδη, αρτοσκευάσματα, παγωτά, ποτά κτλ).

Το μαστιχέλαιο μπορεί να εντοπιστεί σε φιάλες των 1000, 500, 100, 50, 10, 5 γρ.

- Μαστιχέλαιο 1000γρ, μεταλλική φιάλη
- Μαστιχέλαιο 500γρ, μεταλλική φιάλη
- Μαστιχέλαιο 100γρ, μεταλλική φιάλη
- Μαστιχέλαιο 50γρ, γυάλινη φιάλη
- Μαστιχέλαιο 10γρ, γυάλινη φιάλη
- Μαστιχέλαιο 5γρ, γυάλινη φιάλη

Το **άρωμα μαστιχελαιίου** είναι αραιωμένο μαστιχέλαιο σε ελαιώδη βάση και ενδείκνυται για καλύτερη διασπορά και ευκολότερη χρήση.

Το άρωμα μαστιχελαιίου μπορείτε να το βρείτε σε φιάλες των 1000, 500, 100, 50, 10 γρ.

- Άρωμα μαστιχελαίου 1000γρ, μεταλλική φιάλη
- Άρωμα μαστιχελαίου 500γρ, μεταλλική φιάλη
- Άρωμα μαστιχελαίου 100γρ, μεταλλική φιάλη
- Άρωμα μαστιχελαίου 50γρ, γυάλινη φιάλη
- Άρωμα μαστιχελαίου 10γρ, γυάλινη φιάλη

Το **μαστιχόνερο** είναι το υδατικό διάλυμα μαστίχας που παράγεται από την διαδικασία απόσταξης. Διατίθεται σε μεγάλες συσκευασίες για βιομηχανική χρήση.

## **-Therapy**

Η μαστίχα Χίου διατίθεται και σε κάψουλες, ως αποτέλεσμα πολυετών επιστημονικών ερευνών. Το σκεύασμα έχει εγκριθεί από τον Εθνικό Οργανισμό Φαρμάκων ως ειδικό τρόφιμο και κυκλοφορεί σε φιάλη 90 καψουλών και σε blister των 30 καψουλών. Συνίσταται ως μέσο για την ανακούφιση στομαχικών διαταραχών και συνεισφέρει στην υγιεινή του πεπτικού συστήματος χρησιμοποιούμενη συμπληρωματικά στην καθημερινή μας διατροφή.

- Σκόνη διατροφική, πλαστικό βάζο 60γρ
- Κάψουλες μαστίχας, πλαστικό βάζο, 90 κάψουλες  
*Προϊόν εγκεκριμένο από τον ΕΟΦ*
- Κάψουλες μαστίχας, blister, 30 κάψουλες  
*Προϊόν εγκεκριμένο από τον ΕΟΦ*

### **5.3. Σχέση E.M.X. & Mediterra**

Αξίζει να αναφερθούμε στη σχέση της EMX και της θυγατρικής Mediterra , διότι πέρα από θυγατρική της αποτελεί και τον μοναδικό αντιπρόσωπο της EMX στην Ελλάδα. Είναι σημαντικό να γνωρίσουμε βασικά στοιχεία για την σύνδεση τους, αφού όπως θα διαπιστώσουμε και παρακάτω διαδραματίζει σημαντικό ρόλο για την προώθηση των προϊόντων στο εσωτερικό.

Παρακάτω παρατίθενται σημαντικά σημεία σύνδεσης τους , όπως αυτά αναφέρονται από την επίσημη ιστοσελίδα της EMX.

Η MEDITERRA ABEΣΣΕ ιδρύθηκε το καλοκαίρι του 2002 στα πλαίσια της αναδιοργάνωσης της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου, με βασικό σκοπό:

- Την δημιουργία ενός μόνιμου μηχανισμού προβολής για τη μαστίχα Χίου
- Τον σχεδιασμό και παραγωγή προϊόντων
- Την διαμόρφωση της εμπορικής πολιτικής της Μαστίχας
- Την ανάπτυξη δικτύου καταστημάτων λιανικής πώλησης

- Τον σχεδιασμό και εκτέλεση προωθητικών ενεργειών

Η εταιρία σήμερα διαχειρίζεται καταστήματα στην Ελλάδα και το εξωτερικό , λειτουργεί μονάδα παραγωγής παραδοσιακών προϊόντων στη Χίο όπου παρασκευάζονται περίπου 100 διαφορετικά προϊόντα και είναι διανομέας στην Ελλάδα:

- της μαστίχας Χίου
- της τσίκλας ΕΛΜΑ
- των παρα-φαρμακευτικών προϊόντων mastihatherapy
- των ζαχαρωδών προϊόντων cultura mediterranea
- των λικέρ μαστίχας ENOSIS & KENTOS

Θα μας απασχολήσει, όπως θα δούμε και παρακάτω ότι οι πωλήσεις της τσίκλας ΕΛΜΑ, γίνονται από την EMX, μέσω της Mediterra στο εσωτερικό.

#### **5.4. Λίγα Λόγια για τη συνέντευξη**

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη μορφή συνέντευξης στον οικονομικό διευθυντή της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου στα κεντρικά γραφεία του συνεταιρισμού. Πριν από τη συνάντηση είχε προηγηθεί επικοινωνία και αποστολή των ερωτήσεων που επρόκειτο να συζητήσουμε, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Το ερωτηματολόγιο αποτελούνταν από 25 ερωτήσεις ανοικτού και κλειστού τύπου. Το αντικείμενο συζήτησης ήταν πάνω στο ευρύ φάσμα της κοστολόγησης , με εμβάθυνση στην Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων που αποτελεί το λόγο που πραγματοποιείται η παρούσα έρευνα. Καθώς επίσης και το ενδεχόμενο για μελλοντική χρήση του συγκεκριμένου μοντέλου κοστολόγησης από το Συνεταιρισμό, έστω και πιλοτικά. Σε αυτό το σημείο είναι σωστό να επισημάνουμε ότι η μαστίχα είναι ένα μοναδικό προϊόν το οποίο καλλιεργείται στη Χίο, όπως λοιπόν είναι επόμενο υπάρχουν περιορισμοί και είναι δύσκολο να συσχετιστεί με οποιοδήποτε άλλο προϊόν. Το ίδιο ισχύει και για τα παράγωγα της. Επίσης και ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων δεν χρησιμοποιείται ιδιαίτερα στο τομέα των τροφίμων. Επομένως τα ευρήματα θα προστεθούν στην υπάρχουσα βιβλιογραφία. Το ερωτηματολόγιο επισυνάπτεται στο τέλος της εργασίας με την ακριβή του μορφή.

#### **5.5.Σύστημα Κοστολόγησης EMX**

Σύμφωνα με τη συζήτηση που προηγήθηκε με τον οικονομικό διευθυντή στην Ένωση Μαστιχοπαραγωγών η κατανομή του κόστους πραγματοποιείται σε κέντρα κόστους. Τα κέντρα κόστους διαχωρίζονται σε τρία τμήματα( μαστίχα – τσίκλα – μαστιχέλαιο). Η παρακολούθηση στις μεταβολές του κόστους πραγματοποιείται τριμηνιαία. Το σύστημα κοστολόγησης που έχει υιοθετηθεί από την Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου είναι η Κοστολόγηση Μαζικής Παραγωγής . Ο συντελεστής καταλογισμού των Γενικών Βιομηχανικών εξόδων είναι ποσοστά ανά κέντρο κόστους. Σύμφωνα με τη γενική εκτίμηση το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης θεωρείται από το συνεταιρισμό αποτελεσματικό, ωστόσο επιδέχεται βελτιώσεις.

Οι κατηγορίες κόστους που υπάρχουν είναι οι Αναλώσεις πρώτων υλών, το Κόστος Εργασίας, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, το κόστος Διοίκησης, το κόστος Διάθεσης, το κόστος Έρευνας και Ανάπτυξης και το κόστος Χρηματοδότησης. Τα κόστη όπως επισημάνθηκε δεν διαχωρίζονται σε σταθερά και σε μεταβλητά, αλλά σε άμεσα – έμμεσα Κόστη. Επίσης αναφέρθηκε ότι το κόστος στην Ένωση Μαστιχοπαραγωγών δεν διαχωρίζεται σε ομάδες πρωτογενούς και δευτερογενούς κόστους.

Τέλος σημειώθηκε ότι υπάρχει γνώση για το ποιο κόστος αναφέρεται στο κόστος παραγωγής και ποιο σε κόστος διανομής και πραγματοποιείται παρακολούθηση των ποσοστών συμμετοχής των δυο αυτών κατηγοριών κόστους σε σχέση με το συνολικό λειτουργικό κόστος της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου.

### **5.6. Συλλογή δεδομένων & Αναφορές**

Αναφορικά με τα δεδομένα κόστους τονίστηκε ότι πραγματοποιείται συλλογή δεδομένων κόστους τριμηνιαία. Επίσης πραγματοποιούνται αναφορές σχετικά με το κόστος ανά κωδικό είδους. Και σε ερώτημα που τέθηκε για το αν προβαίνουν σε δράση με βάση τις αναφορές, η απάντηση ήταν θετική και επισημάνθηκε ότι κοιτάνε για αποκλίσεις και συγκρίσεις.

### **5.7. Καθορισμός Τιμών**

Αναφορικά με τον τρόπο που καθορίζεται η τιμή των προϊόντων τονίστηκε ότι υπάρχει διαφοροποίηση ανάλογα με το συνολικό όγκο του πελάτη. Αναφέρθηκε ότι υπάρχουν κλιμακωτές εκπτώσεις και αυτό συμβαίνει σε πελάτες που δεν γνωρίζουν ακόμη την ποσότητα. Και μπορεί να φτάσει μέχρι το 20% αν είναι αποκλειστικός αντιπρόσωπος. Επίσης μπορεί να υπάρξουν και ανάλογες εκπτώσεις πωλήσεων. Η τιμή καθορίζεται με βάση τους τόνους του προϊόντος που θα παραγγείλουν.

Σημαντικό είναι να τονιστεί ότι η μαστίχα προέρχεται από διαφορετικά επίπεδα τιμής και αυτό καθορίζεται με βάση τη καθαρότητα του προϊόντος. Ανάλογα με την καθαρότητα της Μαστίχας χωρίζονται σε κατηγορίες και επισημαίνεται ότι υπάρχει διαφορετική κοστολόγηση του κιλού με βάση από ποια κατηγορία προέρχεται. Για αυτό είναι και δύσκολο να πραγματοποιηθεί Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων στη μαστίχα λόγω της ιδιαιτερότητας του προϊόντος και τις κατηγορίες που κατατάσσεται με βάση την καθαρότητα. Έτσι σε περίπτωση που πραγματοποιηθεί παραγγελία θα δοθεί από οποία κατηγορία υπάρχει διαθεσιμότητα.. Φυσικά προτιμώνται οι υψηλότερες κατηγορίες που είναι πιο καθαρές.

### **5.8. EMX & γνώση Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων**

Αναφορικά με τον αν υπάρχει γνώση στο πως λειτουργεί το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων η απάντηση ήταν θετική. Διευκρινίστηκε ότι τα στελέχη της EMX είναι ενημερωμένα για το πως λειτουργούν οι οδηγοί κόστους. Παρόλα αυτά επισημάνθηκε ότι δύσκολα θα μπορούσε να εφαρμοστεί στη μαστίχα. Λόγω τις ιδιαιτερότητας της σαν προϊόν και ότι πιθανόν να μπορούσε να εφαρμοστεί στη τσίκλα. Κάτι που συνέβη και θα ασχοληθούμε παρακάτω με μεγαλύτερη ανάλυση.

Στο ερώτημα αν έχουν εντοπισθεί οι επικερδείς πελάτες, η απάντηση ήταν θετική. επισημαίνοντας ότι είναι κατά προσέγγιση. Αναφέρθηκε ότι ποτέ δεν πωλούν κάτω του κόστους, όποτε από όλους τους πελάτες αποκομίζουν κέρδος. Στη συνέχεια

απαντήθηκε ότι συντάσσονται αναφορές ανά πελάτη από την Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου.

Στο ερώτημα που τέθηκε σχετικά με το αν υπάρχει γνώση για το ποια προϊόντα είναι χαμηλού όγκου . Η απάντηση που δόθηκε ήταν θετική. Και επισημάνθηκε ότι έχουν αποσυρθεί προϊόντα που έχουν εντοπίσει ότι δεν είναι επικερδή ή είναι μη αποτελεσματικά . Αυτό συμβαίνει χρησιμοποιώντας το ήδη υπάρχον σύστημα κοστολόγησης , δηλαδή το σύστημα Μαζικής παραγωγής, όπως έχουμε αναφερθεί και παραπάνω.

Συνεχίζοντας τη συνέντευξη μας ρωτήσαμε αν θεωρείται από τα στελέχη της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών Χίου ότι ένα σύστημα κοστολόγησης Βάσει δραστηριοτήτων θα προσθέσει αξία στην ήδη υπάρχουσα Φήμη του συνεταιρισμού. Υπήρξε θετική απόκριση , με την αμφιβολία κατά πόσο είναι εφαρμόσιμο στη Μαστίχα λόγω των διαφορετικών κατηγοριών που υπάρχει , διαφορετικότητας και μοναδικότητας του προϊόντος. Επίσης επισημάνθηκε ότι η εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει δραστηριοτήτων είναι δύσκολη εξαιτίας της φύσης προϊόντος και παραγωγής.

Έπειτα τέθηκε η ερώτηση αν είναι διατεθειμένοι να δημιουργήσουν κατάλληλες υποδομές, με σκοπό την εγκατάσταση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και η απάντηση ήταν ναι υπό συζήτηση. Επισημάνθηκε ότι ο συνεταιρισμός αν κρίνει ότι αξίζει για τη βελτίωση σου και την μελλοντική του πορεία επενδύει .

Στη συνέχεια ρωτήθηκε αν υπάρχει ενδιαφέρον σε μια πιλοτική εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων σε μια στοχευμένη περιοχή. Στο σημείο αυτό συζητήσαμε πάλι τη δυσκολία να εφαρμοστεί στη μαστίχα και ίσως θα μπορούσαμε να δοκιμάσουμε υπό συζήτηση στην τσίκλα ή στην παροχή υπηρεσιών που προσφέρεται στην Ένωση Μαστιχοπαραγωγών. Τελικά καταλήξαμε στη τσίκλα, διότι η παροχή υπηρεσιών εφαρμόζεται τα τελευταία 2 χρόνια περίπου και δεν υπήρχαν αρκετά στοιχεία.

## **5.9. Οφέλη EMX από τη πιθανή εφαρμογή ABC**

Στη συνέχεια αναφερθήκαμε στα οφέλη που προσμένει ο συνεταιρισμός να αποκομίσει και ζητήσαμε να βαθμολογηθούν με κλίμακα από το 1 έως το 5.

Όπου σημειώνεται:

1 καθόλου 2 λίγο 3 αρκετά 4 πολύ και 5 πάρα πολύ

Η αρχική μας ερώτηση συνδεόταν με το αν αποδέχονται ότι το ABC θα παρέχει πληροφόρηση και ανατροφοδότηση για το κόστος της κάθε δραστηριότητας. Συμφωνήσαμε ότι δεν υπάρχουν δραστηριότητες , διότι δεν υπάρχουν εργατοώρες. Και καταλήξαμε ότι θα να το βαθμολογήσουμε με 4 διότι επισημάνθηκε ότι θα έχουμε στη διάθεση μας όλα τα έξοδα.

Στη συνέχεια ρωτήσαμε αν συμφωνούν ότι το ABC θα βοηθήσει να εκτιμήσουν την κερδοφορία ανά πελάτη και σε αυτό βαθμολογήσαμε με 4 .

Μετέπειτα ρωτήσαμε αν το ABC θα βοηθήσει να εκτιμήσουν τα περιθώρια κέρδους ανά προϊόν. Στο σημείο αυτό καταλήξαμε λόγω της συζήτησης που προηγήθηκε ότι η

ερώτηση θα έπρεπε να μετασχηματιστεί και αντικαστήσαμε το προϊόν με το κωδικό. Η βαθμολογική κλίμακα που δόθηκε ήταν το 4 πολύ.

Στη συνέχεια αναφερθήκαμε στο όφελος που θα αποκομίσουν από τον υπολογισμό του κόστους των καναλιών διανομής εκεί η απάντηση ήταν καθόλου. Στην EMX δεν είχε τίποτα ιδιαίτερο να προσφέρει. Η Mediterra είναι το βασικό κανάλι διανομής της για το εσωτερικό.

Μια επιπλέον ερώτηση που βαθμολογήθηκε χαμηλά είναι για το αν θα πρόβαιναν σε απόφαση για την ανάθεση δραστηριοτήτων σε εξωτερικούς συνεργάτες, έχοντας πλήρη γνώση του κόστους. Εκεί επισημάνθηκε ότι αυτό είναι ένα μοντέρνο πλάνο. Αντίθετο με αυτό που μπορεί να πράξει η EMX. (καθετοποίηση)

Παρόλα αυτά συμφωνήσαμε στο ότι με τη χρήση ενός τέτοιου συστήματος, η επιχείρηση θα μπορέσει να προσδιορίσει τα περιθώρια κέρδους των διαφόρων προϊόντων.

Επιπλέον ενισχύεται η άποψη το ABC θα μπορέσει να προσδιορίσει το κόστος των προϊόντων χαμηλού όγκου. Στο σημείο αυτό αναφερθήκαμε στη πιθανότητα του μαστιχέλαιου, ως προϊόν χαμηλού όγκου

Τέλος όσον αφορά τα οφέλη καταλήξαμε ότι θα μπορούσε το ABC να λειτουργήσει ως συμπληρωματικό εργαλείο για το ήδη υπάρχον σύστημα κοστολόγησης (Κοστολόγηση Μαζικής παραγωγής).

Παρακάτω παρατίθεται πίνακας αναφορικά με τα ερωτήματα που συσχετίζονται με τα οφέλη και την βαθμολογική κλίμακα.

<b>ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΜΑΚΑ ΟΦΕΛΩΝ ΑΠΟ ΠΙΘΑΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ABC</b>					
	<b>1 Καθόλου</b>	<b>2 Λίγο</b>	<b>3 Αρκετά</b>	<b>4 Πολύ</b>	<b>5 Πάρα πολύ</b>
<b>Παροχή πληροφόρησης &amp; ανατροφοδότησης για το κόστος</b>				<b>X</b>	
<b>Κερδοφορία ανά πελάτη</b>				<b>X</b>	
<b>Εκτίμηση περιθωρίων κέρδους ανά προϊόν</b>				<b>X</b>	
<b>Υπολογισμός κόστους των καναλιών διανομής</b>	<b>X</b>				
<b>Ανάθεση δραστηριοτήτων σε</b>	<b>X</b>				

εξωτερικούς συνεργάτες					
Προσδιορισμός περιθωρίων κέρδους διαφόρων προϊόντων				X	
Εντοπισμός προϊόντων χαμηλού όγκου			X		
Συμπληρωματικό εργαλείο για το ήδη υπάρχον σύστημα Κοστολόγησης				X	

Πίνακας 4 Οφέλη από πιθανή εφαρμογή ABC

### 5.10. Προβλήματα EMX από τη πιθανή εφαρμογή ABC

Στη συνέχεια θα θέλαμε να εξετάσουμε τα προβλήματα που θα μπορούσε ένα τέτοιο σύστημα κοστολόγησης να δημιουργήσει στην επιχείρηση.

Το αρχικό πρόβλημα που η επιχείρηση αναμένει να αντιμετωπίσει είναι η δυσκολία στην εγκατάσταση ενός τέτοιου συστήματος. Αυτό επιβεβαιώνεται και από την βιβλιογραφία, στην οποία αναφέρεται και ότι σε προηγούμενες έρευνες, οι επιχειρήσεις θεωρούν ότι θα δυσκολευτούν στην εγκατάσταση ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει δραστηριοτήτων.

Μετέπειτα με βάση τη συζήτηση μας αναφερθήκαμε στο ενδεχόμενο ότι ένα τέτοιο σύστημα κοστολόγησης θα δημιουργήσει δυσχέρεια στην εργασιακή καθημερινότητα τόσο των τμημάτων, όσων και των υπάλληλων. Βαθμολογήθηκε με αρκετά υψηλό βαθμό (4). Ιδιαίτερα στην αρχή υποθέσαμε ότι θα δημιουργούσε μεγαλύτερη δυσχέρεια ή και πιθανόν να μπορεί να μπορούν να προσαρμοστούν στην αλλαγή του συστήματος.

Στη συνέχεια συζητήσαμε τη περίπτωση του προσωπικού να αντισταθεί στη χρήση ενός τέτοιου συστήματος κοστολόγησης και αν ο συνεταιρισμός είναι διατεθειμένος να παρέχει την κατάλληλη εκπαίδευση, ώστε να επιτευχθεί η ορθή χρήση του ABC. Η απάντηση που δόθηκε είναι ότι για να προβούν στην εγκατάσταση ενός τέτοιου συστήματος θα πρόκειται για Συλλογική Κεντρική Απόφαση, όποτε και το προσωπικό θα προσαρμοστεί στην αλλαγή αλλά και θα γίνει ότι κρίνουν απαραίτητο για την ομαλή εγκατάσταση ενός τέτοιου συστήματος κοστολόγησης. (4 πολύ)

Στο ερώτημα που θέσαμε αν κρίνουν ότι θα προκληθεί σύγχυση εξαιτίας της χρήσης πολλών δεδομένων, ακόμη και από διαφορετικά τμήματα, εκεί η απάντηση ήταν πάλι πολύ (4). Στο σημείο αυτό συζητήσαμε ότι πιθανόν να προκληθεί σύγχυση στο εργοστάσιο, που πιθανόν να είναι πιο δύσκολο να προσαρμοστούν σε ένα πιο απαιτητικό μοντέλο κοστολόγησης, το οποίο συλλεγεί περισσότερα δεδομένα.

Στο σημείο αυτό θα μπορούσε να σχολιαστεί, χωρίς να είναι απαραίτητο ότι κάτι τέτοιο πρόκειται να συμβεί και στη παρούσα μελέτη περίπτωσης ότι η ιστορία έχει δείξει ότι ενδεχομένως η δυσκολία ενός τμήματος να προσαρμοστεί να δημιουργήσει συγκρούσεις στον εργασιακό χώρο και την επικοινωνία. Κάτι τέτοιο θα καθιστούσε την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος κοστολόγησης αντικίνητρο και πιθανόν πιο πολύ θα κοστίζει η αλλαγή από τα οφέλη που θα προσφέρει.

Το κόστος τοποθέτησης για ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι υψηλό. Στο ερώτημα αναφορικά με την ανταπόκριση του συνεταιρισμού στο υψηλό κόστος τοποθέτησης ενός συστήματος κοστολόγησης ABC η απάντηση ήταν θετική.

Πριν το πέρας της συζήτησης μας και σύμφωνα με ερώτηση που τέθηκε, διατυπώθηκε η άποψη ότι το ABC απευθύνεται σε πιο σύνθετα περιβάλλοντα και πιθανόν να ήταν πιο κατάλληλο μοντέλο για την παροχή υπηρεσιών με τους προμηθευτές ( υπάλληλος που υπάρχει για να διευκολύνει τους μαστιχοπαραγωγούς σε θέματα διεκπεραιώσεων-υπάρχουν χρεώσεις – αλλά μικρότερες σε σχέση με το ποσό που θα χρεωνόταν εκτός της Ένωσης). Βοηθάει και στο κοινωνικό πρόσωπο της EMX ως προς του προμηθευτές, περιορίζοντας τα έξοδα, όσον αφορά τις διαδικασίες που πρέπει να πραγματοποιηθούν.

Παρακάτω παρατίθεται πίνακας αναφορικά με τα ερωτήματα που συσχετίζονται με τα προβλήματα και την βαθμολογική κλίμακα .

<b>ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΜΑΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΠΙΘΑΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ABC</b>					
	<b>1 Καθόλου</b>	<b>2 Λίγο</b>	<b>3 Αρκετά</b>	<b>4 Πολύ</b>	<b>5 Πάρα πολύ</b>
<b>Δυσκολία στην εγκατάσταση ενός συστήματος ABC</b>				<b>X</b>	
<b>Δυσχέρεια στην εργασιακή καθημερινότητα</b>				<b>X</b>	
<b>Αντίσταση του προσωπικού στη χρήση του ABC</b>				<b>X</b>	
<b>Σύγχυση εξαιτίας της χρήσης πολλών δεδομένων</b>				<b>X</b>	
<b>Υψηλό Κόστος Τοποθέτησης</b>					<b>X</b>
<b>Προσανατολισμός σε σύνθετα περιβάλλοντα</b>	<b>X</b>				

*Πίνακας 5 Προβλήματα από πιθανή εφαρμογή ABC*

### **5.11. EMX , Μονοπωλιακός Ανταγωνισμός & φήμη συνεταιρισμού**

Η EMX εντάσσεται το μονοπωλιακό ανταγωνισμό , παρόλα αυτά κρίνεται ότι προσδοκούν όφελος σε μελλοντικές αποφάσεις, παρόλο που οι ανταγωνιστές που



υπάρχουν είναι σε διαφοροποιημένο προϊόν και σίγουρα όχι ίδιας ποιότητας(ρητίνη-υποκατάστατο -πολύ πιο φθηνό από μαστίχα) .

Στο τέλος αναφερθήκαμε στο ότι αν η EMX προβεί στη γνωστοποίηση ότι χρησιμοποιεί το ABC εκτιμάται ότι θα προσθέσει στη φήμη της και τη μελλοντική εξέλιξη της επιχείρησης. Επιπλέον ενδεχομένως να αλλάξει η νοοτροπία της επιχείρησης, δηλαδή να αναθεωρηθούν το όραμα και οι στόχοι της.

## **5.12. Σύγκριση συνέντευξης με τη βιβλιογραφία**

Αναφορικά με τα οφέλη και τα προβλήματα είναι τα αναμενόμενα που προσδοκά κάθε επιχείρηση.

Συνοψίζοντας από όσα ειπώθηκαν καταλήξαμε ότι το ABC είναι δύσκολο να εφαρμοστεί σίγουρα στη μαστίχα ( υπάρχει διαφορετικό κόστος με βάση τη κατηγορία, η οποία προέρχεται από την καθαρότητα του προϊόντος και στην πιθανότητα μια παραγγελίας μπορεί να προέρχεται μαστίχα από διαφορετική κατηγορία.) Ενδεχομένως να μπορεί να εφαρμοστεί στη τσίκλα , αλλά και πάλι σε ορισμένους κωδικούς, Σε αυτή την περίπτωση συμφωνήσαμε ότι θα μπορούσαμε να εξετάσουμε έστω και πιλοτικά αν μπορεί να εφαρμοστεί το ABC στην τσίκλα και σε ένα μόνο κωδικό. Όμως γενικά η ιδιαιτερότητα και η μοναδικότητα του προϊόντος δυσχεραίνει την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος . Επίσης από τη θεωρητική μας προσέγγιση ήδη εντοπίσαμε τη δυσκολία να εφαρμοστεί στη βιομηχανία των τροφίμων – ελλιπή βιβλιογραφία – κάτι που έρχεται σε συμφωνία με τα όσα ειπώθηκαν στην συνέντευξη , λαμβάνοντας υπόψιν και την πολυκλότητα του προϊόντος. Τέλος επιβεβαιώνει και την βιβλιογραφία ότι το ABC αναφέρεται κυρίως σε παροχή υπηρεσιών, όμως στη μελέτη περίπτωση μας η παροχή εντάσσεται τα τελευταία περίπου δύο χρόνια και δεν υπάρχουν αρκετά στοιχεία για προχωρήσουμε σε τέτοια ανάλυση.

## **6. Πιλοτική Εφαρμογή Activity Based Costing στη Τσίκλα**

Υστέρα από τη συνέντευξη που προηγήθηκε με τον οικονομικό διευθυντή της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών προχωρήσαμε σε πιλοτική εφαρμογή του Activity Based Costing, έχοντας στη διάθεση μας πραγματικά οικονομικά στοιχεία που αφορούν τη τελευταία διετία( χρήση 2021 & χρήση 2022). Είναι κρίσιμο να επισημάνουμε ότι η έρευνα γίνεται στη τσίκλα , για την οποία έχουμε πραγματικά οικονομικά στοιχεία. Αντίθετα δεν θα ήταν εφικτό να γίνει στη μαστίχα διότι είναι περίπλοκο , λόγω του ότι εμφανίζεται άλλη τιμή με βάση την καθαρότητα.

Το ABC , όπως αναφέραμε και παραπάνω θα πραγματοποιηθεί στην Τσίκλα , η οποία αποτελεί προϊόν της μαστίχας και για αυτό κρίνεται σωστό να παραθέσουμε ορισμένα στοιχεία για αυτήν, όπως ακριβώς αναφέρονται από την επίσημη ιστοσελίδα του συνεταιρισμού για να μπορέσουμε να γνωρίσουμε καλύτερα το προϊόν και να αναφερθούμε μετέπειτα σε οικονομικά στοιχεία.

Η τσίκλα ήταν ανέκαθεν το πλέον αντιπροσωπευτικό προϊόν μαστίχας. Είναι η πρώτη ελληνική τσίκλα με μαστίχα Χίου και παραμένει αυθεντική. Είναι φυσική, με γεύση, χρώμα και αίσθηση που μπορεί να διαφέρει, από παρτίδα σε παρτίδα, αφού φτιάχνεται με τα πλέον αγνά υλικά. Το ιδιαίτερο άρωμα της μαστίχας παραχωρεί τη θέση του στην διακριτική της γεύση σχετικά γρήγορα αφού κανένα τεχνητό άρωμα δεν προστίθεται. Τα φυσικά της χαρακτηριστικά παραμένουν σχεδόν αναλλοίωτα επειδή στην παρασκευή της δεν χρησιμοποιούνται τεχνητές γλυκαντικές ύλες και αντιοξειδωτικά. Αυτά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, όπως και η σκληρότητα της, είναι η πιστοποίηση της αυταπόδεικτης φυσικότητας της.

### **6.1. Σημαντικές επισημάνσεις για την πιλοτική εφαρμογή**

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι διαθέτουμε οικονομικά στοιχεία που αφορούν τις πωλήσεις σε τσίκλα. Είναι σημαντικό να διευκρινίσουμε ότι η μονάδα μέτρησης των πωλήσεων είναι το χαρτοκιβώτιο , όπου σε κάθε χαρτοκιβώτιο περιλαμβάνονται 25 πακέτα. Και ότι αναφορά θα γίνεται θα είναι σε χαρτοκιβώτια.

Το ABC συμφωνήσαμε να γίνει στην τσίκλα και συγκεκριμένα σε έναν κωδικό από τους 51 κωδικούς. Ενδεικτικά για την εργασία μας θα ονομαστεί ΤΣΙΚΛΑ1.Αξίζει να αναφερθεί ότι επιλέχθηκε αυτός ο κωδικός γιατί αποτελεί το 42,63% των πωλήσεων τσίκλας, καθώς και το 47,72% του κόστους (αξίας) για το έτος 2021. Αντίστοιχα ο κωδικός αυτός αποτελεί το 42,63% των πωλήσεων τσίκλας και το 51,38% του κόστους ( αξίας) για το έτος 2022. Αυτός ο κωδικός είναι ο μεγαλύτερος σε πωλήσεις τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό.

Στη συνέχεια , αφού μελετήσαμε τα στατιστικά των πωλήσεων διακρίναμε δύο σημαντικές παρατηρήσεις, οι οποίες αξίζουν να σημειωθούν. Η πρώτη , η οποία θα χαρακτηριζόταν ίσως και πιο αναμενόμενη είναι ότι η Ελλάδα είναι πρώτη σε πωλήσεις σε τσίκλα με ποσοστό 76,58% για το έτος 2021 και 74,34% για το έτος 2022 ( πωλήσεις εσωτερικού). Η δεύτερη παρατήρηση που ίσως είμαι και πιο ασυνήθιστη είναι ότι αμέσως μετά την Ελλάδα σε πωλήσεις έρχεται χώρα της Μέσης Ανατολής με ποσοστό 8,15% για το έτος 2021 και 14,23% για το έτος 2022. Σχεδόν διπλάσιο ποσοστό και σημαντική αύξηση των πωλήσεων σε αυτή τη χώρα της Μέσης Ανατολής και ο λόγος είναι γιατί συνδυάζεται με τις πωλήσεις για μαστίχα. Αναφορικά με το κόστος , το

κόστος που προέρχεται από πωλήσεις στην Ελλάδα είναι το 76,58% του συνολικού κόστους για το έτος 2021 και το 74,34% για το έτος 2022. Το κόστος για τη χώρα της Μέσης Ανατολής αποτελεί το 7,95% του συνολικού κόστους για το έτος 2021 και το 14,23% για το έτος 2022. Κρίνεται ότι πρέπει να διευκρινιστεί ότι τα στοιχεία που έχουμε παραθέσει αναφέρονται γενικά σε πωλήσεις τσίκλα και όχι για τον κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1.

Για μεγαλύτερη ευκολία θα παραθέσουμε σχετικό πίνακα για να κατανοήσουμε καλύτερα τα ποσοστά σε πωλήσεις.

<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΣΙΚΛΑΣ</b>				
	<b>Ελλάδα</b>		<b>Χώρα μέσης Ανατολής</b>	
	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>Πωλήσεις</b>	<b>76,58%</b>	<b>74,34%</b>	<b>8,15%</b>	<b>14,23%</b>
<b>Κόστος</b>	<b>76,58%</b>	<b>74,34%</b>	<b>7,95%</b>	<b>14,23%</b>

Πίνακας 6 Πωλήσεις τσίκλας

- Σημειώνεται ότι το ποσοστό προκύπτει από τις πωλήσεις στην Ελλάδα και στη χώρα της Μέσης Ανατολής σε σχέση με τις συνολικές πωλήσεις σε τσίκλα.
- Σημειώνεται ότι το ποσοστό προκύπτει από το κόστος που αναφέρεται στην αξία με βάση τις πωλήσεις σε Ελλάδα και Χώρα της Μέσης Ανατολής σε σχέση με το συνολικό Κόστος που προκύπτει από τις πωλήσεις σε τσίκλα.

## **6.2. Πωλήσεις τσίκλας & Αντιπρόσωποι σε Ελλάδα & εξωτερικό**

Οι πωλήσεις τσίκλας στο εσωτερικό γίνονται από τον <<υπερχονδρέμπορο>> της Ένωσης Μαστιχοπαραγωγών, δηλαδή τη Mediterra, η οποία είναι και θυγατρική της EMX. Αντίθετα στο εξωτερικό οι πωλήσεις τσίκλας γίνονται από την ίδια την EMX, σε συνδυασμό με την πώληση της Μαστίχας, πλην ορισμένων περιπτώσεων που πραγματοποιούνται πωλήσεις μέσω τρίτων ( κανάλια διανομής) . Με την περίπτωση των πωλήσεων τσίκλας μέσω τρίτων δεν θα ασχοληθούμε ιδιαίτερα γιατί οι ποσότητες αυτές είναι αμελητέες.

Στην υπό εξέταση χώρα της μέσης αναστολής είναι κρίσιμο να αναφέρουμε ότι εκεί υπάρχει ένας αντιπρόσωπος που μεταπωλεί τη τσίκλα. Επίσης τα χαρτοκιβώτια δίνονται σε τιμές χονδρικής γιατί οι πωλήσεις συνδυάζονται με την πώληση της μαστίχας.

Επιπλέον είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η τιμή πώλησης στην Ελλάδα (χαρτοκιβωτίων ) είναι υψηλότερη από την τιμή πώλησης στη Χώρα Μέσης Ανατολής και ο λόγος είναι αυτός που αναφέρθηκε παραπάνω ότι δηλαδή συνδυάζεται και με την πώληση Μαστίχας και τα χαρτοκιβώτια δίνονται σε τιμή χονδρικής.

## **6.3. EMX , Μαστίχα -Τσίκλα**

Η EMX όπως αναφέραμε και παραπάνω έχει ένα αρκετά μεγάλο προϊόντικό χαρτοφυλάκιο , άλλα όπως γνωρίζουμε όλα ξεκίνησα από τη μαστίχα. Αυτός είναι κ ο λόγος που δημιουργήθηκε ο συνεταιρισμός. Όλα τα υπόλοιπα προϊόντα είναι μια σημαντική απόρροια της μαστίχας. Η μαστίχα αποτελεί προϊόν αλλά και πρώτη ύλη για όλα τα προϊόντα της EMX.

Ουσιαστικά η μαστίχα είναι πρωτεύουσας σημασίας προϊόν για την EMX και αποτελεί και προϊόν και πρώτη ύλη για τα υπόλοιπα προϊόντα ( τσίκλα και μαστιχέλαιο). Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι η EMX δραστηριοποιείται κυρίως με την πώληση της μαστίχας και συνδυάζει και τη πώληση της τσίκλας καθώς και του μαστιχέλαιου. Η πώληση στο εσωτερικό γίνεται αποκλειστικά από τη θυγατρική της EMX τη Mediterra, στην οποία πωλείται η τσίκλα σε συγκεκριμένη τιμή ανά χαρτοκιβώτιο και μετέπειτα εκείνη προμηθεύει όλο το εσωτερικό. Αντίθετα στο εξωτερικό πουλάει απευθείας η EMX διότι συνδυάζεται με τις παραγγελίες σε μαστίχα και δίνει τη τσίκλα σε τιμή χονδρικής.

#### **6.4. Σχεδιασμός πιλοτικής εφαρμογή Activity Based Costing στο κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1**

Για να μπορέσουμε να δημιουργήσουμε το ABC , αρχικά θα πρέπει να εντοπίσουμε τις δραστηριότητες που γίνονται από την EMX , αναφορικά με την τσίκλα. Στη συνέχεια να προχωρήσουμε σε δεξαμενές κόστους και αντιστοιχίσουμε τον οδηγό κόστους σε κάθε δραστηριότητα. Μετέπειτα θα πρέπει να υπολογίσουμε το δείκτη του οδηγού κόστους και να απορροφήσουμε τα γενικά έξοδα σε μονάδες παραγωγής.

Δεξαμενές κόστους για την EMX, αναφορικά με τη Τσίκλα, είναι η παραγωγή, οι παραγγελίες και η υποστήριξη πελατών που στην περίπτωση μας είναι η υποστήριξη αντιπροσώπων. Στο εσωτερικό (Ελλάδα) η Mediterra και στο εξωτερικό ( Χώρα Μέσης Ανατολής) είναι ο ίδιος αντιπρόσωπος.

<b>ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	<b>ΜΕΤΡΗΣΗ</b>
<b>Παραγωγή</b>	<b>Αριθμός χαρτοκιβωτίων</b>
<b>Παραγγελίες</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών (χ/κ)</b>
<b>Υποστήριξη Αντιπροσώπου (εσωτερικό)- Mediterra</b>	<b>Αριθμός χαρτοκιβωτίων στο εσωτερικό</b>
<b>Υποστήριξη αντιπροσώπου( εξωτερικό)- Χώρα Μέσης Ανατολής</b>	<b>Αριθμός χαρτοκιβωτίων στο εξωτερικό</b>

Πίνακας 7 Σχεδιασμός Πιλοτικής Εφαρμογής ABC

<b>ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	<b>ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ</b>	<b>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</b>
<b>Παραγωγή</b>	<b>Κόστος Πωληθέντων</b>	<b>Αξία πωλήσεων κωδικού Τσικλα1</b>
<b>Παραγγελίες</b>	<b>Αξία πωλήσεων κωδικού Τσικλα1</b>	<b>Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών</b>
<b>Υποστήριξη αντιπροσώπου(εσωτερικό) -Mediterra</b>	<b>Αξία ( τιμή εσωτερικού* αριθμός παραγγελιών σε Ελλάδα)</b>	<b>Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών στη Ελλάδα</b>
<b>Υποστήριξη αντιπροσώπου</b>	<b>Αξία ( τιμή εξωτερικού* αριθμός</b>	<b>Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών στη Χώρα της Μέσης Ανατολής</b>

<b>(εξωτερικό)-Χώρα Μέσης Ανατολής</b>	<b>παραγγελιών σε Χώρα Μέσης Ανατολής</b>	
--	---	--

Πίνακας 8 Σχεδιασμός Πιλοτικής Εφαρμογής ABC

Κρίνεται ότι πρέπει να επεξηγηθούν ορισμένοι όροι από τον παραπάνω πίνακα:

- ✓ Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών: Κατά εκτίμηση θα χρησιμοποιήσουμε τη μέση τιμή των παραγγελιών για το κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1 για τη Χρήση 2021 & τη χρήση 2022.
- ✓ Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών στη Ελλάδα: Κατά εκτίμηση θα χρησιμοποιήσουμε τη μέση τιμή των παραγγελιών στην Ελλάδα για τη Χρήση 2021 & τη χρήση 2022.
- ✓ Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών στη Χώρα Μέσης Ανατολής: Κατά εκτίμηση θα χρησιμοποιήσουμε τη μέση τιμή των παραγγελιών στη Χώρα της Μέσης Ανατολής για τη χρήση 2021 & χρήση 2022.

<b>ΚΟΣΤΟΣ</b>	<b>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>	<b>ΔΕΙΚΤΗΣ</b>
<b>Παραγωγή</b>	<b>Αξία Πωλήσεων Κωδικού Τσικλα1</b>	<b>..../ανά χαρτοκιβώτιο</b>
<b>Παραγγελίες</b>	<b>Αριθμός Παραγγελιών που αναμένουμε</b>	<b>..../ ανά χαρτοκιβώτιο με βάση τις αναμενόμενες παραγγελίες</b>
<b>Υποστήριξη αντιπροσώπου (εσωτερικό) -Mediterra</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών στη Ελλάδα που αναμένουμε</b>	<b>...../ ανά χαρτοκιβώτιο στην Ελλάδα</b>
<b>Υποστήριξη αντιπροσώπου (εξωτερικό)-Χώρα Μέσης Ανατολής</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών που αναμένουμε σε Χώρα της Μέσης Ανατολής</b>	<b>...../ανά χαρτοκιβώτιο στη Μέση Ανατολή</b>

Πίνακας 9 Σχεδιασμός Πιλοτικής Εφαρμογής ABC

## 6.5. Μέση Τιμή & Τιμή Πώλησης στο σύστημα Κοστολόγησης Μαζικής Παραγωγής της EMX

Είναι σημαντικό να επισημάνουμε ότι τόσο στο εσωτερικό , όσο και στο εξωτερικό χρησιμοποιείται μια μέση τιμή διαφορετική στην κάθε περίπτωση για τη κάθε χρήση και αυτό προκύπτει από τη χρήση του συστήματος IRP , που χρησιμοποιείται από την EMX. Η μέση τιμή αποτελεί τη μέση τιμή των μέσων τιμών , η οποία προκύπτει από τα τριμηνιαίες αναφορές.

Κρίνεται απαραίτητο να παρουσιαστούν οι υπολογισμοί της μέσης τιμής στο εσωτερικό με το σύνολο των χαρτοκιβωτίων που πουλιούνται στο εσωτερικό, καθώς και της μέσης τιμής του εξωτερικού με το σύνολο των χαρτοκιβωτίων που πουλιούνται στο εξωτερικό τόσο για τη χρήση του 2021, όσο και για τη χρήση του 2022 για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα οικονομικά στοιχεία.

Στην περίπτωση του εξωτερικού θα λάβουμε υπόψιν τη χώρα με της μεγαλύτερες ποσότητες πωλήσεων σε χαρτοκιβώτια. Πρόκειται για χώρα της Μέσης Ανατολής. Οι υπόλοιπες ποσότητες που πωλούνται στο εξωτερικό είναι σχετικά μικρές και έτσι δεν θα τις λάβουμε γνώμων.

Για το έτος 2021 η εκτιμώμενη μέση τιμή για το εσωτερικό (Ελλάδα) είναι 166,58 €. Διευκρινίζεται ότι είναι η μέση τιμή πώλησης των χαρτοκιβωτίων στη θυγατρική της και <<υπερχονδρέμπορο>> της EMX, Mediterra. Τα κιβώτια που πουλήθηκαν στο εσωτερικό εκτιμώνται στα 7513. Επομένως η αξία των πωλήσεων προκύπτει πολλαπλασιάζοντας τη μέση τιμή επί τα χαρτοκιβώτια.

Αξία πωλήσεων Εσωτερικού 2021 = Μέση τιμή \* αριθμό χαρτοκιβωτίων = 166,58 \* 7513 = 1.251.515,54 €

Αντίστοιχα η εκτιμώμενη μέση τιμή για το έτος 2021 για το εξωτερικό (Χώρα Μέσης Ανατολής) είναι επίσης 166,58 €. Διευκρινίζεται ότι είναι η μέση τιμή πώλησης δίνεται από την ίδια την EMX. Είναι σωστό να τονιστεί ότι η ίδια η EMX προωθεί την τσίκλα στη Χώρα της Μέσης Ανατολής συνδυάζοντας με τη Μαστίχα. Τα κιβώτια που πουλήθηκαν εκτιμώνται στα 799,60. Επομένως η αξία των πωλήσεων προκύπτει πολλαπλασιάζοντας τη μέση τιμή επί τα χαρτοκιβώτια.

Αξία πωλήσεων Εξωτερικού (Χώρα Μέσης Ανατολής) 2021 = Μέση τιμή \* αριθμό χαρτοκιβωτίων = 166,58 \* 799,60 = 129.865,768 €.

Για το έτος 2022 η εκτιμώμενη μέση τιμή για το εσωτερικό (Ελλάδα) είναι 155,76 €. Διευκρινίζεται ότι είναι η μέση τιμή πώλησης των χαρτοκιβωτίων στη θυγατρική της EMX, Mediterra. Τα κιβώτια που πουλήθηκαν στο εσωτερικό εκτιμώνται στα 8316. Επομένως η αξία των πωλήσεων προκύπτει πολλαπλασιάζοντας τη μέση τιμή επί τα χαρτοκιβώτια.

Αξία πωλήσεων Εσωτερικού 2022 = Μέση τιμή \* αριθμό χαρτοκιβωτίων = 155,76 \* 8316 = 1.295.300,16 €.

Αντίστοιχα η εκτιμώμενη μέση τιμή για το έτος 2022 για το εξωτερικό (Χώρα Μέσης Ανατολής) είναι επίσης 155,76 €. Διευκρινίζεται ότι είναι η μέση τιμή πώλησης δίνεται από την ίδια την EMX. Είναι σωστό να τονιστεί ότι η ίδια η EMX πουλάει την τσίκλα στη Χώρα της Μέσης Ανατολής συνδυάζοντας με τη Μαστίχα. Τα κιβώτια που πουλήθηκαν εκτιμώνται στα 1591,60. Επομένως η αξία των πωλήσεων προκύπτει πολλαπλασιάζοντας τη μέση τιμή επί τα χαρτοκιβώτια.

Αξία πωλήσεων Εξωτερικού (Χώρα Μέσης Ανατολής) 2022 = Μέση τιμή \* αριθμό χαρτοκιβωτίων = 155,76 \* 1591,60 = 247.907,616 €.

<b>ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ</b>			
<b>ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ</b>		<b>ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>	
<b>ΕΤΟΣ 2021</b>	<b>1.251.515, 54 €</b>	<b>ΕΤΟΣ 2021</b>	<b>129.865,768 €</b>
<b>ΕΤΟΣ 2022</b>	<b>1.295.300, 16 €</b>	<b>ΕΤΟΣ 2022</b>	<b>247.907,616 €</b>

*Πίνακας 10 Αξία Πωλήσεων με βάση τη Μέση Τιμή*

Στην συνέχεια θα προσεγγίσουμε την αξία πώλησης με βάση την τιμή πώλησης τόσο στο εσωτερικό ( Ελλάδα) , όσο και στο εξωτερικό με βάση τα οικονομικά στοιχεία τα οποία διαθέτουμε. Είναι κρίσιμο να τονιστεί ότι η τιμή πώλησης στο εσωτερικό είναι υψηλότερη σε σχέση με το εξωτερικό, κάτι μη αναμενόμενο , αλλά όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω η τσίκλα στο εξωτερικό συνδυάζεται με τη πώληση της μαστίχας και δίνεται σε τιμή χονδρικής.

Κρίνεται απαραίτητο για την καλύτερη κατανόηση να προχωρήσουμε σε υπολογισμούς , ώστε να διαπιστώσουμε τη διαφορά που υπάρχει σε σχέση με τη μέση τιμή.

Για το έτος 2022 η τιμή πώλησης στο εσωτερικό ( Ελλάδα) είναι 164,07 €. Διευκρινίζεται ότι είναι η τιμή πώλησης των χαρτοκιβωτίων αφορά τη θυγατρική της και <<υπερχονδρέμπορο>> της EMX, Mediterra. Τα κιβώτια που πουλήθηκαν στο εσωτερικό εκτιμώνται στα 8316.Επομένως η αξία των πωλήσεων προκύπτει πολλαπλασιάζοντας τη τιμή πώλησης επί τα χαρτοκιβώτια.

Αξία πωλήσεων Εσωτερικού 2022= Τιμή πώλησης \* αριθμό χαρτοκιβωτίων =164,07\* 8316= 1.364.406,12 €

Αντίστοιχα η τιμή πώλησης για το έτος 2022 για το εξωτερικό ( Χώρα Μέσης Ανατολής είναι επίσης 130,41 €. Διευκρινίζεται ότι είναι η τιμή πώλησης δίνεται από την ίδια την EMX. Είναι σωστό να τονιστεί ότι η ίδια η EMX πωλάει την τσίκλα στη Χώρα της Μέση Ανατολής συνδυάζοντας με τη Μαστίχα. Τα κιβώτια που πουλήθηκαν εκτιμώνται στα 1591,60. Επομένως η αξία των πωλήσεων προκύπτει πολλαπλασιάζοντας τη μέση τιμή επί τα χαρτοκιβώτια.

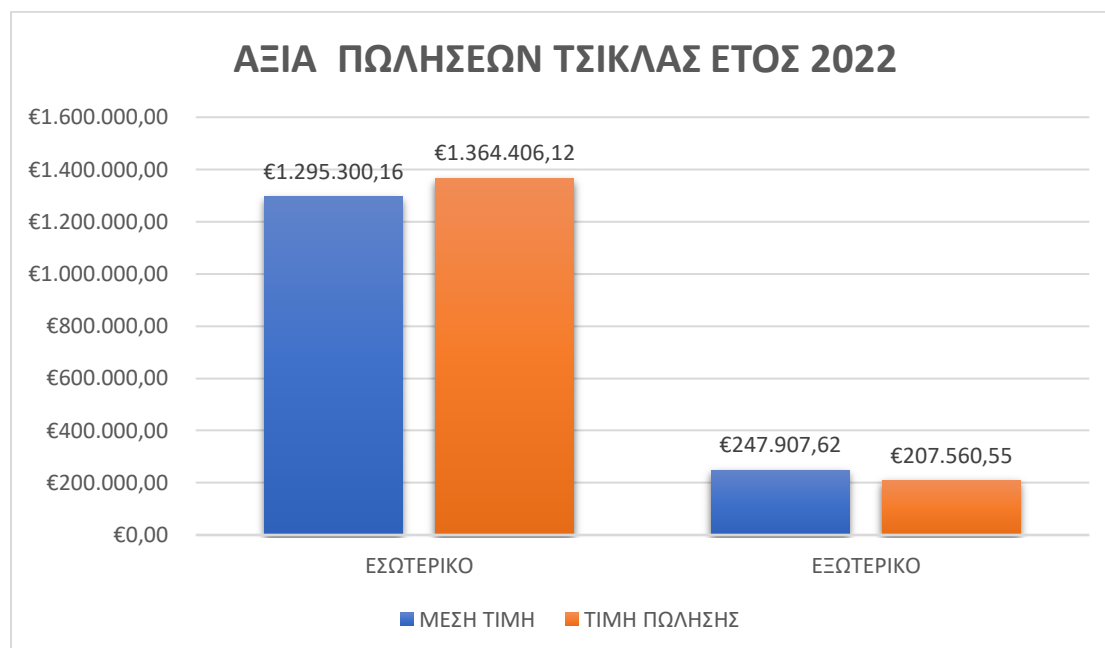
Αξία πωλήσεων Εξωτερικού (Χώρα Μέσης Ανατολής ) 2022 = Τιμή πώλησης \* αριθμό χαρτοκιβωτίων= 130,41 \*1591,60= 207.560,55 €.

Για το έτος 2021 δεν έχουμε στοιχεία για την τιμή πώλησης. Επομένως θα παραθέσουμε πίνακα με τα στοιχεία του 2022 και θα προχωρήσουμε σε σχολιασμό.

<b>ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ</b>			
<b>ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ</b>		<b>ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>	
<b>ΕΤΟΣ 2022</b>	<b>1.364.406,12 €</b>	<b>ΕΤΟΣ 2022</b>	<b>207.560,55 €</b>

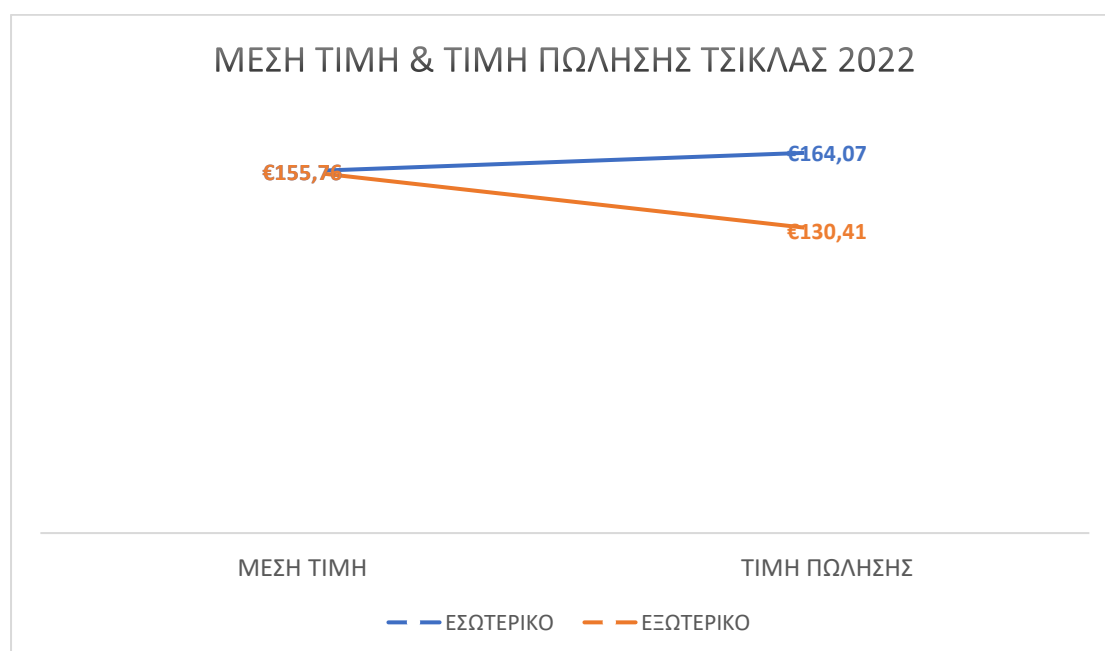
Συγκρίνοντας τους παραπάνω πίνακες ( αξία πωλήσεων με βάση τη μέση τιμή & αξία πωλήσεων με βάση τη τιμή πώλησης) παρατηρούμε ότι στο εσωτερικό για το έτος 2022 η αξία πώλησης με βάση τη τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη σε σχέση με την αξία πώλησης με βάση τη μέση τιμή. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από τη μέση τιμή. Αντίθετα στο εξωτερικό παρατηρούμε ότι η αξία πώλησης με βάση τη πώλησης είναι μικρότερη σε σχέση με τη αξία πώλησης με βάση

τη μέση τιμή. Αυτό οφείλεται στο ότι η τιμή πώλησης είναι μικρότερη από τη μέση τιμή.



Σχήμα 1 Αξία Πωλήσεων Τσίκλας

Σημειώνεται ότι η μέση τιμή είναι ίδια και για το εξωτερικό και το εσωτερικό, αντίθετα η τιμή πώλησης είναι διαφορετική. Στο εσωτερικό είναι 164,07 € και στο εξωτερικό 130,41 €.



Σχήμα 2 Μέση Τιμή & Τιμή Πώλησης Τσίκλας 2022



## 6.6. Από τη θεωρία στη πράξη

Αφού ειπώθηκαν όσα θα έπρεπε να αναφερθούν και έχοντας σχεδιάσει το ABC θεωρητικά, θα προσπαθήσουμε να το προσεγγίσουμε υπολογιστικά. Διευκρινίζουμε ότι θα υπολογιστεί μόνο για το έτος 2022 για την τσίκλα και συγκεκριμένα για το κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1, στα σημεία που μπορούμε να υπολογίσουμε.

ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΜΕΤΡΗΣΗ
Παραγωγή	Αριθμός χαρτοκιβωτίων
Παραγγελίες	Αριθμός παραγγελιών (χ/κ)
Υποστήριξη αντιπροσώπου (εσωτερικό)- Mediterra	Αριθμός χαρτοκιβωτίων στο εσωτερικό
Υποστήριξη αντιπροσώπου( εξωτερικό)- Χώρα Μέσης Ανατολής	Αριθμός χαρτοκιβωτίων στο εξωτερικό

Πίνακας 11 Σχεδιασμός Πιλοτικής Εφαρμογής ABC

ΔΕΞΑΜΕΝΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
Παραγωγή	Κόστος πωληθέντων 1.296.817,93€	Χαρτοκιβώτια κωδικού Τσίκλα1 4.132
Παραγγελίες	Αξία πωλήσεων κωδικού τσικλα1 831.457,80 €	Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών 4.132
Υποστήριξη αντιπροσώπου(εσωτερικό) -Mediterra	Αξία ( τιμή εσωτερικού* αριθμός παραγγελιών σε Ελλάδα) 1.364.406,12 €	Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών στη Ελλάδα 7.914,50
Υποστήριξη αντιπροσώπου (εξωτερικό)-Χώρα Μέσης Ανατολής	Αξία (τιμή εξωτερικού* αριθμός παραγγελιών σε Χώρα Μέσης Ανατολής) 207.560,55 €	Αναμενόμενος αριθμός παραγγελιών στη Χώρα της Μέσης Ανατολής 1.195,60

Πίνακας 12 Σχεδιασμός Πιλοτικής Εφαρμογής ABC- υπολογιστικά

Σημαντικές επισημάνσεις που κρίνεται απαραίτητο να γίνουν:

- ✓ Κόστος πωληθέντων: κρίναμε ότι έπρεπε να ληφθεί υπόψιν το κόστος πωληθέντων και όχι η δαπάνη παραγωγής.
- ✓ Χαρτοκιβώτια κωδικού ΤΣΙΚΛΑ 1 : αριθμός χαρτοκιβωτίων που αφορά το κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1 τη χρήση 2022. (4.082 χαρτοκιβώτια)
- ✓ Αξία πωλήσεων κωδικού ΤΣΙΚΛΑ 1 : προκύπτει απευθείας και γνωρίζουμε ότι έχουμε 4.082 χαρτοκιβώτια για το έτος 2022. Αξίζει να σημειωθεί ότι η τιμή που έπεται για τον κωδικό ΤΣΙΚΛΑ1 το έτος 2022 υπολογιστικά προκύπτει

διαιρώντας την αξία πωλήσεων του κωδικού ΤΣΙΚΛΑ1 με τον αριθμό των κιβωτίων. Το αποτέλεσμα που προκύπτει δεν συμπίπτει ούτε με τη τιμή πώλησης ( εσωτερικό η εξωτερικό ) ούτε με τη μέση τιμή. Τέλος πρέπει να ειπωθεί ότι είναι πολύ μεγαλύτερο και από τη μέση τιμή (203,69 €), και αυτό ενισχύει το συλλογισμό μας ότι η μέση τιμή δεν αποτελεί σωστή πληροφόρηση.

- ✓ Αριθμός παραγγελιών που αναμένουμε: στο σημείο αυτό αποφασίσαμε να λάβουμε υπόψιν τις παραγγελίες σε ΤΣΙΚΛΑ 1 για τη χρήση 2021 & χρήση 2022 και να λάβουμε τη μέση τιμή των δύο χρήσεων. Αναλυτικά αριθμός παραγγελιών ΤΣΙΚΛΑ 1 2021 :4.182 χαρτοκιβώτια , αριθμός παραγγελιών ΤΣΙΚΛΑ 1 2022: 4.082 χαρτοκιβώτια .

- Μέση τιμή = (αριθμός παραγγελιών ΤΣΙΚΛΑ 1 2021 + αριθμός παραγγελιών ΤΣΙΚΛΑ 1 2022)/ 2= (4.182 +4.082)/ 2=8.264/2= 4.132 χαρτοκιβώτια.

- ✓ Υποστήριξη αντιπροσώπου εσωτερικού ( Mediterra)

- Αξία: ως αξία έχουμε ορίσει την τιμή πώλησης \* αριθμό χαρτοκιβωτίων στο εσωτερικό.

- Αξία = τιμή πώλησης εσωτερικού \* αριθμό χαρτοκιβωτίων στο εσωτερικό= 164,07\* 8316= 1.364.406,12 €

- ✓ Αριθμός παραγγελιών στην Ελλάδα που αναμένουμε: στο σημείο αυτό αποφασίσαμε να λάβουμε υπόψιν τις παραγγελίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό ( Ελλάδα) για τη χρήση 2021 & χρήση 2022 και να λάβουμε τη μέση τιμή των δύο χρήσεων. Αναλυτικά αριθμός παραγγελιών Εσωτερικού 2021 :7.513 χαρτοκιβώτια , αριθμός παραγγελιών Εσωτερικού 2022: 8.316 χαρτοκιβώτια .

- Μέση τιμή = (αριθμός παραγγελιών Εσωτερικού 2021 + αριθμός παραγγελιών Εσωτερικού 2022)/ 2= (7.513 +8.316)/ 2=15.829/2= 7.914,50 χαρτοκιβώτια.

- ✓ Υποστήριξη αντιπροσώπου εξωτερικού ( Χώρα Μέσης Ανατολής)

- Αξία: ως αξία έχουμε ορίσει την τιμή πώλησης \* αριθμό χαρτοκιβωτίων στο εξωτερικό 2022.

- Αξία = τιμή πώλησης εξωτερικού \* αριθμό χαρτοκιβωτίων στο εσωτερικό= 130,41\* 1591,60= 207.560,55 €

- ✓ Αριθμός παραγγελιών στο εξωτερικό που αναμένουμε: στο σημείο αυτό αποφασίσαμε να λάβουμε υπόψιν τις παραγγελίες που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό ( Χώρα Μέσης Ανατολής) για τη χρήση 2021 & χρήση 2022 και να λάβουμε τη μέση τιμή των δύο χρήσεων. Αναλυτικά αριθμός παραγγελιών Εσωτερικού 2021 :799,60 χαρτοκιβώτια , αριθμός παραγγελιών Εσωτερικού 2022: 1.591,60 χαρτοκιβώτια .

- Μέση τιμή = (αριθμός παραγγελιών Εξωτερικού 2021 + αριθμός παραγγελιών Εξωτερικού 2022)/ 2= (799,60 +1.591,60)/ 2=2.391/2= 1.195,60 χαρτοκιβώτια.

Κρίνεται απαραίτητο να σημειωθεί ότι στην υποστήριξη αντιπροσώπου λάβαμε στοιχεία που αφορούν γενικά την τσίκλα και όχι τον κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1, διότι δεν γνωρίζουμε πόσες ακριβώς πωλήσεις σε ΤΣΙΚΛΑ 1 αντιστοιχούν σε Ελλάδα και πόσες στη Χώρα Μέσης Ανατολής.

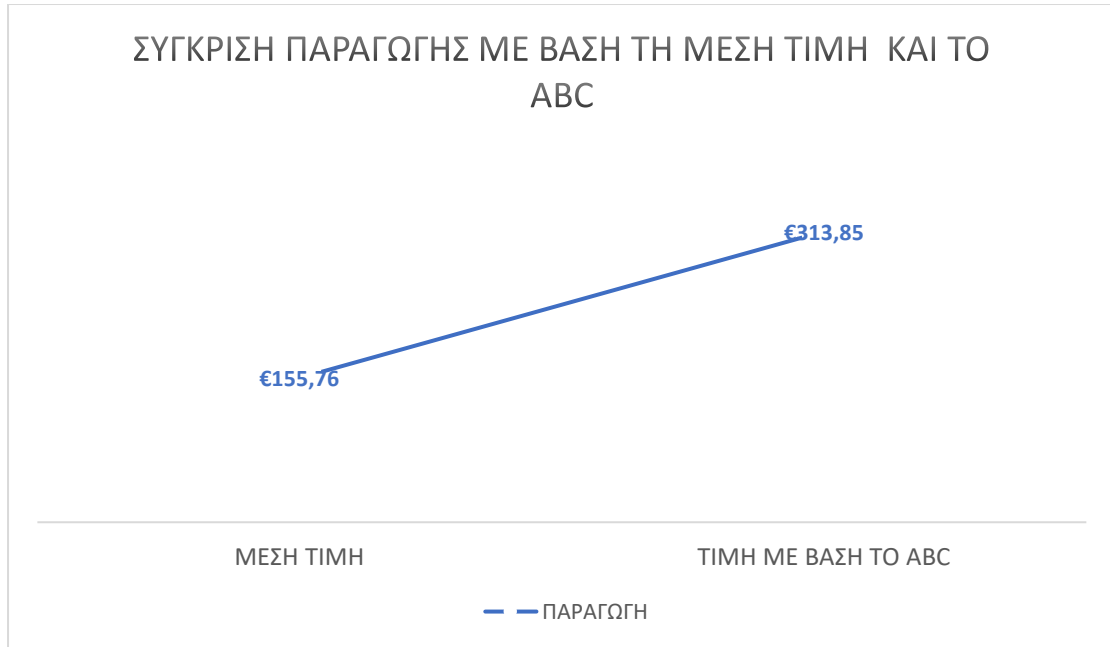
<b>ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ</b>	<b>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>	<b>ΔΕΙΚΤΗΣ</b>
<b>Παραγωγή</b>	<b>Αξία πωλήσεων κωδικού Τσίκλα1</b>	<b>313,85€/ανά χαρτοκιβώτιο</b>
<b>Παραγγελίες</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών που αναμένουμε</b>	<b>201,22€/ ανά χαρτοκιβώτιο με βάση τις αναμενόμενες παραγγελίες Τσίκλα 1</b>
<b>Υποστήριξη αντιπροσώπου(εσωτερικό) -Mediterra</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών στη Ελλάδα που αναμένουμε</b>	<b>172,39€/ ανά χαρτοκιβώτιο στην Ελλάδα</b>
<b>Υποστήριξη αντιπροσώπου (εξωτερικό)-Χώρα Μέσης Ανατολής</b>	<b>Αριθμός παραγγελιών που αναμένουμε σε Χώρα της Μέσης Ανατολής</b>	<b>173,60€/ανά χαρτοκιβώτιο στη μέση Ανατολή</b>

*Πίνακας 13 Σχεδιασμός Πιλοτικής Εφαρμογής ABC- υπολογιστικά*

Με βάση τους παραπάνω υπολογισμούς παρατηρούμε ότι όλες οι τιμές που προκύπτουν είναι μεγαλύτερες από τη Μέση τιμή για τη Χρήση 2022 (155,76 €) και αυτό μας αποδεικνύει ότι για ακόμη μια φορά ακόμη η Μέση τιμή δεν είναι απόλυτα σωστή επιλογή.

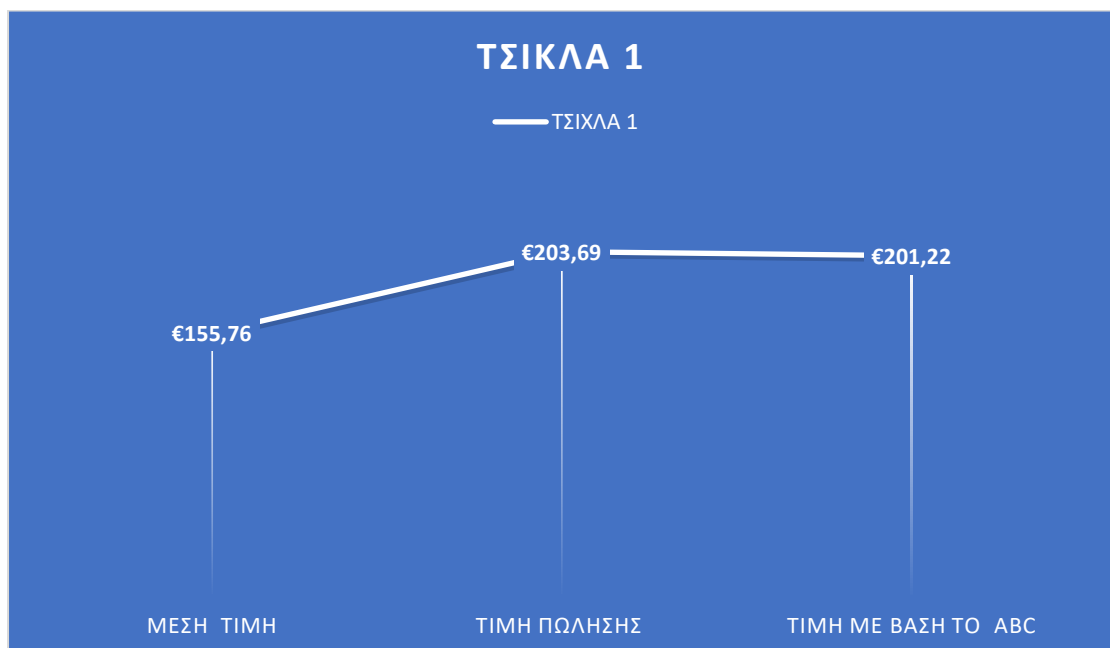
Παρακάτω παρατίθενται σχετικά διαγράμματα που απεικονίζουν όσα αναφέρθηκαν.

Στο διάγραμμα αυτό απεικονίζεται η μεγάλη διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στη μέση τιμή που χρησιμοποιείται και την τιμή που προκύπτει από το ABC , διαιρώντας το κόστος πωληθέντων με τη μέση τιμή χαρτοκιβωτίων για ΤΣΙΚΛΑ 1. Η τιμή που προκύπτει είναι σχεδόν διπλάσια.



Σχήμα 3 Σύγκριση Παραγωγής με βάση τη Μέση Τιμή & το ABC

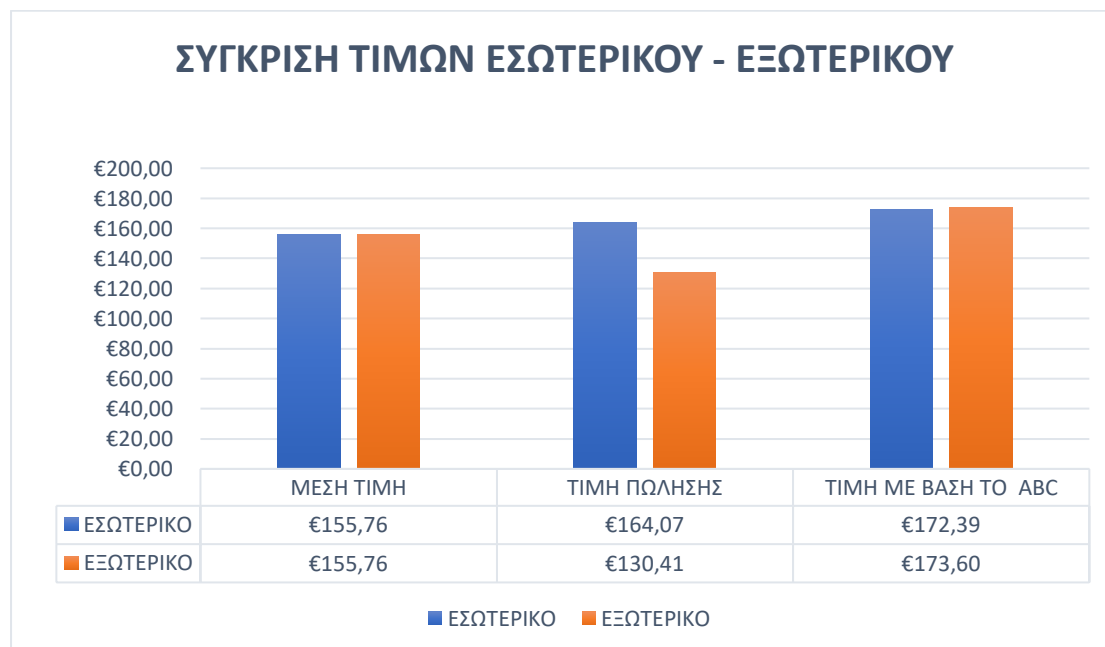
Στο επίπεδο των παραγγελιών απεικονίζεται η μέση τιμή, η τιμή πώλησης με βάση την αξία πωλήσεων, καθώς και το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση το ABC. Το αποτέλεσμα αυτό προκύπτει διαιρώντας την αξία πωλήσεων για ΤΣΙΚΛΑ 1 με τη μέση τιμή των χαρτοκιβωτίων για τη χρήση 2021 & χρήση 2022. Αυτό που παρατηρούμε για ακόμη μια φορά είναι ότι Μέση Τιμή που λαμβάνεται είναι πολύ μικρότερη σε σχέση με την τιμή πώλησης, καθώς και τη τιμή που προέκυψε από το ABC. Σημαντικό να επισημανθεί ότι η πραγματική τιμή πώλησης ανά χαρτοκιβώτιο καθώς και η τιμή που προκύπτει είναι σχετικά παραπλήσιες.



Σχήμα 4 Τσίκλα 1

Ενδιαφέρον προκαλεί η υποστήριξη πελάτων. Στη μελέτη μας την αποκαλέσαμε υποστήριξη αντιπροσώπων , διότι η EMX στο εσωτερικό πουλάει αποκλειστικά μέσω της Mediterra , ενώ στο εξωτερικό έχουμε λάβει μόνο υπόψιν τη Χώρα Μέσης Ανατολής που πωλήσεις τσίκλας γίνονται από τη EMX στον ίδιο αντιπρόσωπο σε τιμή χονδρικής μαζί με παραγγελίες μαστίχας.

Στο παρακάτω διάγραμμα αποτυπώνονται οι συγκρίσεις τιμών Εσωτερικού και Εξωτερικού στην κάθε περίπτωση. Η μέση τιμή και η τιμή πώλησης αποτελούν πραγματικές πληροφορίες. Η τιμή που προέκυψε με βάση το ABC αποτελεί υπολογιστικά σημαντική πληροφορία. Η παρατήρηση που πραγματοποιείται είναι ότι στο εσωτερικό η μέση τιμή είναι πολύ μικρότερη σε σχέση με την τιμή πώλησης , καθώς και τη τιμή από το ABC. Αντίθετα στο εξωτερικό η τιμή πώλησης είναι η χαμηλότερη αφού όπως αναφέρθηκε και παραπάνω στο εξωτερικό η τσίκλα δίνεται σε τιμή χονδρικής. Θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι στο εξωτερικό η μέση τιμή είναι πάλι μικρότερη από την τιμή που προέκυψε από το ABC. Τέλος διακρίνεται ότι τιμές ABC Εσωτερικού – Εξωτερικού έχουν ασήμαντη διαφορά και αυτό προκύπτει από την εξισορρόπηση τιμών εσωτερικού -εξωτερικού & αξία πωλήσεων και τη διαφορά σε πωλήσεις χαρτοκιβωτίων. Στο παρακάτω διάγραμμα δεν μπορούμε να καταλήξουμε σε αποτελέσματα για ΤΣΙΚΛΑ 1 , διότι δεν γνωρίζουμε τι ποσοστά ΤΣΙΚΛΑΣ 1 πωλούνται στο εσωτερικό και τι στο εξωτερικό. Όμως θα είχε εξαιρετικό ενδιαφέρον να προσεγγιστεί και αυτό υπολογιστικά . Θα λαμβάναμε ακόμη μεγαλύτερη πληροφόρηση για τις διακυμάνσεις των τιμών σε ΤΣΙΚΛΑ 1.



Σχήμα 5 Σύγκριση Τιμών Εσωτερικού- Εξωτερικού

## 6.7. Ερμηνεία αποτελεσμάτων πιλοτικής εφαρμογής

Σημαντικά σημεία τα οποία είναι απαραίτητο να διευκρινιστούν από την πιλοτική εφαρμογή του ABC στη τσίκλα και κυρίως στο κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1, αποτελούν στη

μελέτη μας δεν προσεγγίσαμε το κόστος, αλλά τις πωλήσεις. Αυτό συνέβη διότι σε αυτό το σημείο υπήρξε επάρκεια στοιχείων.

Αναφορικά με την πιλοτική εφαρμογή του ABC δεν θα μπορούσαμε να τη χαρακτηρίσουμε απόλυτα επιτυχημένη, αλλά ικανοποιητική για λάβουμε μια εικόνα για το πως θα μπορούσε να λειτουργήσει σε μία τέτοια επιχείρηση, όπως είναι η EMX. Αδιαμφισβήτητη η γνώση που λαμβάνεται σχετικά με τα αποτελέσματα θα συμβάλλει θετικά στη αποτελεσματική λήψη αποφάσεων, ακόμη και για μια επιχείρηση που λειτουργεί στον μονοπωλιακό ανταγωνισμό.

Η μέση τιμή που λαμβάνεται για κάθε χρήση δεν είναι απόλυτα σωστή. Μπορεί να αποτελεί έναν τρόπο προσέγγισης, σχετικά αποτελεσματικό, αλλά διαστρεβλώνει τη δυναμικότητα του προϊόντος ( τσίκλας) και δεν λαμβάνονται σωστές πληροφορίες σε σχέση με το κόστος. Στην δική μας περίπτωση με την αξία πωλήσεων του κάθε κωδικού Αυτό αποδεικνύεται στο σημείο που η πιλοτική τιμή ABC σε κάθε περίπτωση είναι υψηλότερη σε σχέση με την μέση τιμή.

Αναφορικά με το εξωτερικό η τιμή που δίνεται είναι πολύ χαμηλή, αλλά συνοδεύεται με την πώληση μαστίχας και ίσως μπορούμε να το εκφράσουμε ως προωθητική ενέργεια , κάτι που έρχεται σε συμφωνία όσον ειπωθήκαν στην συνέντευξη, ότι δίνονται εκπτώσεις στους αντιπροσώπους.( αντιπρόσωπος Χώρας Μέσης Ανατολής). Σε αυτή την περίπτωση η απόφαση αυτή κρίνεται εν μέρη σωστή να δίνεται σε καλύτερη τιμή , αφού συνδυάζεται με την υψηλή πώληση μαστίχας, όμως από αυτό χάνεται κέρδος. Πιθανόν να έπρεπε να δοθεί σε τιμή υψηλότερη από την τιμή χονδρικής.

Τέλος κάνεις δεν μπορεί να αμφισβητήσει το γεγονός ότι στο εσωτερικό , η Mediterra διαδραματίζει σημαντικό ρολό για τη διανομή των προϊόντων της EMX. Ενδιαφέρον θα προκαλούσε η τιμή που πουλάει η Mediterra την τσίκλα στα διάφορα σημεία πώλησης. Αυτό θα έδινε ανατροφοδότηση στην EMX συγκριτικά με τα υπόλοιπα στοιχεία τιμής που έχουμε συλλέξει για τη τσίκλα και ειδικότερα για τον κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1 .

## **6.8. Σύγκριση πιλοτικής εφαρμογής με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης**

**Σύστημα κοστολόγησης EMX( Σύστημα Μαζικής Παραγωγής):**

- Σχετικά αποτελεσματικό
- Μπορεί να χρησιμοποιηθεί για εξωτερικές αναφορές
- Σχετικά μη αποδεκτή η χρήση Μέσης τιμής

**Πιλοτική εφαρμογή ABC στη τσίκλα και ειδικότερα στο κωδικό ΤΣΙΚΛΑ 1:**

- Σύνθετο, χρονοβόρο

-Δεν μπορεί να εφαρμοστεί για όλα τα προϊόντα. Και σίγουρα όχι στη μαστίχα που αποτελεί πρωτεύουσας σημασίας προϊόν. Μπορεί να εφαρμοστεί εν μέρη έστω και πιλοτικά σε κάποιους κωδικούς σε προϊόντα, όπως της Τσίκλας,

-Τροχοπέδη θα μπορούσε να αποτελεί το μαστιχέλαιο , το οποίο χαρακτηρίστηκε και χαμηλού όγκου προϊόν. Αυτός συμβαίνει διότι δεν υπάρχουν αρκετές πληροφορίες αναφορικά με το κόστος. Ωστόσο αποτελεί συστατικό για την παρασκευή της τσίκλας.

- Θα μπορούσε να αποτελέσει συμπληρωματικό εργαλείο και πηγή καλής γνώσης κόστους για το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης για τη δημιουργία αναφορών.

- Στρατηγική Κόστους – οφέλους για την επιχείρηση. Είναι σε θέση να γνωρίζει το παραμικρό κόστος και προσδόκα το μέγιστο κέρδος.

Όπως ειπώθηκε στη συνέντευξη το Σύστημά μαζικής παραγωγής είναι αποτελεσματικό, άλλα επιδέχεται βελτιώσεις. Σίγουρα δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην EMX το ABC σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων και των προϊόντων της. Παράλληλα όμως θα μπορούσε να εφαρμοστεί πιλοτικά σε στοχευμένες περιοχές, ώστε να χρησιμοποιηθεί ως συμπληρωματικό εργαλείο και κυρίως για εσωτερική πληροφόρηση. Η μέση τιμή που λαμβάνεται στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης αποτελεί για τη τσίκλα ίσως ένα μη ενδεδειγμένο τρόπο χρήσης.

Όπως αναφερθήκαμε και στο θεωρητικό μας πλαίσιο το ABC μπορεί να καταλείπει το κόστος περιόδου . Αυτό πιθανόν να βοηθούσε να καθοριστεί μια τιμή με βάση τις πωλήσεις σε κάθε περίοδο.

## **6.9. Σύγκριση πιλοτικής εφαρμογής με τη βιβλιογραφία**

Με βάση τον όσον αναφέρθηκαν, συνεπάγεται ότι σε πολλά σημεία η πιλοτική εφαρμογή συμπίπτει με την βιβλιογραφία, σε ότι αφορά τα αποτελέσματα. Αντίθετα θα λέγαμε ότι δεν υπάρχει κάποιο από τα παραδείγματα που αναφερθήκαμε παραπάνω, ώστε να μοιάζει με τη δική μας μελέτη περίπτωσης. Αυτό συμβαίνει, διότι όπως έχουμε αναφερθεί σε πολλά σημεία στη παρούσα εργασία, η μελέτη περίπτωσης μας έχει αρκετούς περιορισμούς. Αυτό προκαλεί μεγαλύτερο ενδιαφέρον, καθώς και τα ευρήματα προσθέτουν στην βιβλιογραφία σε σχέση με το ABC.

Μπορεί στη μελέτη περίπτωσης μας να μην μπορεί να εφαρμοστεί με απόλυτη επιτυχία το ABC, λόγω της πολυπλοκότητας των προϊόντων της, όμως μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως συμπληρωματικό εργαλείο για την καλύτερη πληροφόρηση τόσο του κόστους , καθώς και τη διαμόρφωση των τιμών. Μπορεί σε κάθε περίπτωση να γίνει σε μία στοχευμένη περιοχή, όπως και εμείς αυτό εξετάσαμε. Σε ένα από τα προϊόντα και σε έναν από τους κωδικούς του. Ξεκινώντας την πιλοτική εφαρμογή στη τσίκλα και συγκεκριμένα στο κωδικό Τσίκλα 1 εξαρχής υπήρχε η αντίληψη ότι είναι δύσκολα εφαρμόσιμο το σύστημα Κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων, αλλά αν δε το προσπαθούσαμε δε θα μπορούσαμε να γνωρίζουμε , όλα όσα έπονται από την έρευνα αυτή. Οι πληροφορίες του πιλοτικού συστήματος κοστολόγησης ABC θα συμβάλει

θετικά σε διαχειριστικές αποφάσεις, όπως ο καθορισμός της τιμής πώλησης, η διαπίστωση της κερδοφορίας των προϊόντων, καθώς και στη λήψη αποφάσεων. Έτσι όπως σε κάθε περίπτωση, έτσι και στην κοστολόγηση, αν δεν φύγουμε από τα επιτρεπτά όρια δεν θα μπορέσουμε να ανακαλύψουμε τι επιπλέον υπάρχει.

Όπως σε κάθε επιχείρηση, έτσι και στη EMX προκύπτουν διαφοροποιήσεις και πολυπλοκότητα των προϊόντων και των δραστηριοτήτων που εμπλέκονται στην παραγωγική διαδικασία. Η κάθε επιχείρηση θέτει τους δικούς της στόχους και αναμένει τα αντίστοιχα αποτελέσματα. Ο υπολογισμός του πραγματικού κόστους της κάθε κατηγορίας προϊόντων, ειδικά σε εταιρείες που παράγουν πολλαπλάσια προϊόντα, εντάσεως εργασίας και με υψηλά γενικά έξοδα, θα προσέφερε την απόλυτη ενημέρωση για το τι κοστίζει το κάθε προϊόν. Στη μελέτη περίπτωση μας θα μπορούσαμε να προσδιορίσουμε τα έσοδα που προέρχονται από τα συμπληρωματικά μας προϊόντα ( τσίκλα & μαστιχέλαιο), διότι στην EMX στο βασικό προϊόν είναι σχεδόν αδύνατο να προσεγγιστεί το πραγματικό κόστος, αλλά πιθανόν στα παράγωγα τους να υπάρχει δυνατότητα να υπάρχει καλύτερη γνώση του κόστους, αλλά και της τιμής.

Επίσης οι πληροφορίες αυτές μπορεί να είναι πολύ σημαντικές, όμως δεν γνωρίζουμε κατά πόσο θα δράσει η επιχείρηση, γιατί το σύστημα κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων είναι αρκετά σύνθετο και χρειάζεται κατάλληλη εκπαίδευση και τα σωστά βήματα. Η πιλοτική εφαρμογή μας προϋδέασε για ακόμη μια φορά ποσό απαιτητικό είναι το ABC και ότι απαιτείται χρόνος και υπομονή για να λάβει κάθε επιχείρηση το σωστό αποτέλεσμα αναφορικά με το κόστος.

Στην δικής μας περίπτωση σημαντικό ρόλο διαδραμάτισαν τα στοιχεία αναφορικά με τον καθορισμό της τιμής, δεδομένο που έρχεται σε συμφωνία με τη βιβλιογραφία. Έχουμε ήδη προβεί παραπάνω σε αναφορά ότι το ABC συμβάλλει σημαντικά στη διαμόρφωση τιμών των προϊόντων, αλλά και των κωδίκων ( EMX -τσίκλα ), διότι υπάρχει καλύτερη γνώση των οικονομικών του, αφού απαιτείται βαθύτερη ανάλυση και καταγραφή όλων των οικονομικών στοιχείων που έχει στη διάθεση της μια επιχείρηση.

Τέλος το εσωτερικό κάθε επιχείρησης, οι σχέσεις που δημιουργούνται, τα κανάλια διανομής, οι συνεργάτες και η πολυπλοκότητα των προϊόντων διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση. Στη μελέτη περίπτωση μας ακόμη περισσότερο, διότι αναφερόμαστε σε προϊόντα τα όποια είναι ιδιαίτερα και μοναδικά.



## **7.Συμπεράσματα**

Το ABC αποτελεί ένα σύνθετο σύστημα κοστολόγησης και αναφέρεται ως δύσκολο στην εφαρμογή από τις επιχειρήσεις. Ωστόσο σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν προσθέτει αξία τόσο στη φήμη της επιχείρησης, αλλά συμβάλει και θετικά στην πλήρη γνώση των οικονομικών τους , καθώς και σε οφέλη όπως το καθορισμό τιμών και τη λήψη αποφάσεων. Στη μελέτη της EMX διαπιστώσαμε από τη συνέντευξη ότι είναι δύσκολο να εφαρμοστεί το ABC στο πρωτεύον προϊόν της, δηλαδή τη μαστίχα. Έτσι αποφασίσαμε να εφαρμοστεί πιλοτικά σε ένα κωδικό της τσίκλας. Επομένως καταλήξαμε ότι πιθανόν θα μπορούσε να εφαρμοστεί στοχευμένα σε κωδικούς της Τσίκλας. Το σημαντικό εύρημα που διαπιστώθηκε είναι ότι η μέση τιμή διαστρεβλώνει τη δυναμικότητα του προϊόντος ( τσίκλας) . Ωστόσο δε θα είναι εύκολο να λειτουργήσει μόνο του ως σύστημα κοστολόγησης, αλλά συμπληρωματικά με το ήδη υπάρχον σύστημα ( Σύστημα Μαζικής Παραγωγής).

## **8.Περιορισμοί & Προτάσεις για μελλοντική έρευνα**

Περιορισμό στη μελέτη μας αποτελεί ότι η EMX εντάσσεται στο μονοπωλιακό ανταγωνισμό, αφού υποκατάστατο για τη μαστίχα αποτελεί η ρητίνη, η οποία είναι φθηνότερη και χαμηλότερης ποιότητας. Επίσης θα μπορούσε να αναφέρουμε τη μοναδικότητα του προϊόντος, καθώς και των παραγώγων. Επιπλέον περιοριστικά λειτουργεί και η μη ύπαρξη ουσιαστικών ανταγωνιστών. Ακόμη περιορισμό αποτελεί ότι δεν υπάρχουν δείγματα όπου το ABC λειτουργεί στη βιομηχανία των τροφίμων. Τέλος θα πρέπει να αναφερθεί ότι δεν υπάρχει σύγκριση σε τοπικό επίπεδο, ούτε σε παγκόσμιο, εξαιτίας αυτής της ιδιαιτερότητας του προϊόντος και του συνεταιρισμού.

Ενδιαφέρον θα προκαλούσε στη μελέτη περίπτωση μας να εμβαθύνουμε περισσότερο βρίσκοντας το περιθώριο κέρδους για τη τσίκλα. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί, γνωρίζοντας όλα τα κόστη που αφορούν τη τσίκλα. Με την κατάλληλη κατανομή γενικών εξόδων από ένα σύστημα ABC, η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίσει τα περιθώρια κέρδους κυρίως της Τσίκλας, ίσως και του μαστιχέλαιου.

Εν κατακλείδι ιδιαίτερο ενδιαφέρον θα αποτελούσε η μελέτη περίπτωσης μιας επιχείρησης σε τοπικό ή και σε παγκόσμιο επίπεδο που λειτουργεί στον μονοπωλιακό ανταγωνισμό, ώστε να υπάρξει σύγκριση των ευρημάτων.

## Βιβλιογραφικές Αναφορές

Almeida, A., & Cunha, J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Procedia manufacturing*, Vol.13, pp.932-939.

Alsayegh, M. F. (2020). Activity Based Costing around the World: Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, Vol.6, No.1, pp. 251-262.

Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, No.8, pp.3-17.

Bjørnenak, T., & Mitchell, F. (1999). A study of the development of the activity-based costing journal literature 1987-1998 (Working Paper). Edinburgh, UK: University of Edinburgh.

Brown, J., Flint, T., & Lamay, J. (2020). The politics of pineapple: Examining the inequitable impacts of Southern Costa Rica's pineapple industry. *Journal of Public & International Affairs*. <https://bit.ly/3x9EgGm>.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). "Profit priorities from activity-based costing." *Harvard business review*, Vol. 69, No.3, pp. 130-135.

Croot, T. L. C. M., (1997), "Activity-based costing in the food industry: an international comparison of American and Dutch food producing companies", *Serie Research Memoranda 0046, VU University Amsterdam, Faculty of Economics, Business Administration and Econometrics*, pp.1-35.

Drury, C. (2000), *Management and cost accounting*. London: Thomson Learning

Dwivedi, R. & Chakraborty, S. (2014), "An activity Based Costing Model for a Food Processing Industry", *International Journal of Innovative Research & Development*, Vol. 3, No. 12, pp. 121-124.

Faraji, T., Maghari, A & Mirsepasi, N. (2015). "A framework for assessing cost management system changes: the case of activity-based costing implementation at food industry", *Management Science Letters*, Vol. 5, No. 4, pp. 413-418.

Gosselin, M. (2006). A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences. *Handbooks of management accounting research*, No.2, pp. 641-671.

Hoa, N. T. (2010). The Impact and Importance of Activity Based Costing on Financial Performance of Manufacturing Firm: Graduation Project, HELP University College.

Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). Activity based costing in UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, No.11, pp.349-362

Jing, H., & Songqing, L. (2011). "The research of environmental costs based on activity based cost". *Procedia Environmental Sciences*, Vol. 10, pp. 147-151.

Kaldirim, Z., & Kaldirim, Y. (2020). Implementation of Activity-Based Costing and Activity-Based Variance Analysis in Food Industry. *Journal of Research in Business*, Vol. 5 No.2, pp. 174-192.

Kitsantas, T., Vazakidis, A., & Stefanou, C. J. (2022). Factors that Facilitate and Motivate the Adoption and Implementation of Activity Based Costing in Greek Companies. *Advances in Business-Related Scientific Research Journal*, Vol.13 No.1, pp. 1-25.

Özcan, A. (2020). Implementation of Time-Driven Activity-Based Costing System in the Manufacturing Industry: Evidence From Turkey Management Accounting Standards for Sustainable Business Practices (pp. 272- 283): IGI Global.

Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, Vol.33, No.4, pp.511-527

Samanta, P. K. (2018). Application of Activity-Based Costing in Construction Sector: A Study in Indian Context. *GROWTH*, 12-18.

Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of management accounting research*, Vol. 7, No.1, pp. 148-165.

NTINH, M. (2012). *ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ – ΤΕΧΝΙΚΗ ABC*, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

## **Διαδικτυακές Αναφορές**

AccountingTools ACCOUNTING CPE COURSES & BOOKS ανακτήθηκε από

<https://www.accountingtools.com/articles/activity-based-costing>

Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου ανακτήθηκε από <https://www.gummastic.gr/el/>

Ευρετήριο οικονομικών όρων ανακτήθηκε από <https://euretirio.com/katharo-monopolio/>

Αρχές Οικονομικής θεωρίας ( κεφάλαιο 6 – Μορφές Αγοράς) ανακτήθηκε από

[http://ebooks.edu.gr/ebooks/v/html/8547/4722/Arches-Oikonomikis-Theorias\\_G-Lykeiou-SpOikPliir\\_html-apli/index6.html](http://ebooks.edu.gr/ebooks/v/html/8547/4722/Arches-Oikonomikis-Theorias_G-Lykeiou-SpOikPliir_html-apli/index6.html)

## Παράρτημα Α

### Ερωτήσεις προς Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου

- 1) Πως πραγματοποιείται η κατανομή του κόστους; Πόσο συχνά παρακολουθείτε τις μεταβολές στο κόστος;
- 2) Ποιο/α σύστημα/τα κοστολόγησης χρησιμοποιείτε;
- 3) Ποιος είναι ο συντελεστής καταλογισμού των Γενικών Βιομηχανικών σας εξόδων; Οι ώρες άμεσης εργασίας ή χρησιμοποιείτε περισσότερους συντελεστές καταλογισμού ανάλογα με το προϊόν;
- 4) Είστε ευχαριστημένοι από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιείτε; Θεωρείτε ότι είναι αποτελεσματικό;
- 5) Ποιες κατηγορίες κόστους υπάρχουν;
- 6) Ποια είναι η αναλογία των σταθερών και μεταβλητών συντελεστών αναφορικά με το κόστος της επιχείρησης;
- 7) Διαχωρίζετε το κόστος σε ομάδες πρωτογενούς\* και δευτερογενούς\*\* κόστους;  
*Σημειώνεται ότι οπού:*  
*\*Πρωτογενές κόστος ορίζεται ένα σύνολο ομάδων κόστους που είναι πιο στενά ευθυγραμμισμένα με την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι η έρευνα και ανάπτυξη, η διαφήμιση, η προμήθεια και η διανομή.*  
*\*\*Δευτερογενές κόστος αποτελούν συνήθως υπηρεσίες ηλεκτρονικών υπολογιστών, διοικητικούς μισθούς και παρόμοια κόστη. Αυτά τα κόστη κατανέμονται αργότερα σε άλλες ομάδες κόστους που σχετίζονται πιο άμεσα με προϊόντα και υπηρεσίες.*
- 8) Γνωρίζετε ποιο είναι το κόστος που αναφέρεται σε κόστος παραγωγής και ποιο σε κόστος διανομής; Παρακολουθείτε τα ποσοστά συμμετοχής των δυο αυτών κατηγοριών κόστους σε σχέση με το συνολικό λειτουργικό σας κόστος;
- 9) Συλλέγετε δεδομένα κόστους; Με τι συχνότητα;
- 10) Πραγματοποιείτε αναφορές σχετικά με το κόστος; Ποιες αναφορές;
- 11) Αν απαντήσατε παραπάνω ναι, μετέπειτα προβαίνετε σε δράση με βάση τις αναφορές;
- 12) Πως καθορίζετε τη τιμή των προϊόντων; Υπάρχει διαφοροποίηση στην τιμολόγηση ανάλογα με τον πελάτη; Η τιμή διαφοροποιείται ανάλογα με τον όγκο παραγγελίας ή είναι σταθερή για όλους τους πελάτες;
- 13) Γνωρίζετε πως λειτουργεί το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων;
- 14) Γνωρίζετε την έννοια των οδηγών κόστους;
- 15) Έχετε εντοπίσει ποιοι πελάτες είναι επικερδείς;
- 16) Συντάσσετε αναφορές ανά πελάτη;

- 17) Έχετε υπόψιν ποια είναι τα προϊόντα χαμηλού όγκου; Έχετε αποσύρει προϊόντα που έχετε εντοπίσει ότι δεν είναι επικερδή ή είναι μη αποτελεσματικά;
- 18) Πιστεύετε ότι η εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων θα προσθέσει αξία στην Ένωση Μαστιχοπαραγωγών Χίου;
- 19) Θεωρείτε ότι είναι δύσκολη η εφαρμογή ενός συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων;
- 20) Είστε διατεθειμένοι να δημιουργήσετε κατάλληλες υποδομές, με σκοπό να την εγκατάσταση ενός συστήματος Κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων;
- 21) Θα σας ενδιέφερε να προχωρήσουμε σε μια πιλοτική εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων σε μια στοχευμένη περιοχή;
- 22) Αν η απάντησή σας είναι θετική, ποια από τα παρακάτω οφέλη περιμένετε να αποκομίσετε;
- Αποδέχεστε ότι το ABC θα σας παρέχει πληροφόρηση και ανατροφοδότηση για το κόστος της κάθε δραστηριότητας;
  - Συμφωνείτε ότι το ABC θα σας βοηθήσει να παρακολουθήσετε ορθότερα την κερδοφορία ανά πελάτη;
  - Συμφωνείτε ότι το ABC θα σας βοηθήσει να εκτιμήσετε τα περιθώρια κέρδους ανά προϊόν;
  - Κρίνετε ότι το ABC θα σας ωφελήσει στον υπολογισμό του κόστους των καναλιών διανομής;
  - Θεωρείτε ότι έχοντας πλήρη γνώση του κόστους, πιθανόν να προβείτε σε απόφαση για την ανάθεση δραστηριοτήτων σε εξωτερικούς συνεργάτες;
  - Αξιολογείτε ότι με τη χρήση ενός τέτοιου συστήματος η επιχείρηση θα μπορέσει να προσδιορίσει τα περιθώρια κέρδους διαφόρων προϊόντων:
  - Πιστεύετε ότι με το ABC θα προσδιορίσετε το κόστος των προϊόντων χαμηλού όγκου;
  - Θεωρείτε ότι το ABC θα λειτουργήσει ως συμπληρωματικό εργαλείο για το/α ήδη υπάρχον/τα σύστημα/τα κοστολόγησης;
- 23) Επίσης ποια από τα παρακάτω προβλήματα περιμένετε να αντιμετωπίσετε;
- Πιστεύετε ότι θα υπάρχει δυσκολία στην εγκατάσταση ενός τέτοιου συστήματος;
  - Κρίνετε ότι ένα τέτοιο σύστημα κοστολόγησης θα δημιουργήσει δυσχέρεια στην εργασιακή καθημερινότητα;
  - Θεωρείτε ότι το προσωπικό σας ενδέχεται να αντισταθεί στη χρήση ενός τέτοιου συστήματος κοστολόγησης; Είστε διατεθειμένοι να τους παρέχετε την κατάλληλη εκπαίδευση, ώστε να επιτευχθεί ή ορθή χρήση του ABC;
  - Κρίνετε ότι θα δημιουργηθεί σύγχυση εξαιτίας της χρήσης πολλών δεδομένων, ακόμη και από διαφορετικά τμήματα;

- Πιστεύετε ότι θα μπορέσετε να ανταποκριθείτε στο υψηλό κόστος τοποθέτησης ενός τέτοιου συστήματος κοστολόγησης;
- Πιστεύετε ότι το ABC απευθύνεται σε ποιο σύνθετα περιβάλλοντα και αξιολογείτε ότι πιθανόν δε θα σας προσφέρει κάτι θεμελιώδης;

- 24) Η Ένωση Μαστιχοπαραγωγών εντάσσεται στο Μονοπωλιακό Ανταγωνισμό. Θεωρείτε ότι θα σας ωφελήσει σε μελλοντικές λήψεις αποφάσεων παρόλο που οι ανταγωνιστές είναι σε διαφοροποιημένο προϊόν και σίγουρα όχι ίδιας ποιότητας;
- 25) Τέλος γνωστοποιώντας ότι η Ε.Μ.Χ. προβαίνει στη χρήση του ABC, εκτιμάτε ότι θα προσθέσει στη φήμη της και την μελλοντική εξέλιξη της επιχείρησης; Πιστεύετε ότι ενδεχομένως να αλλάξει η νοοτροπία της επιχείρησης, θα αναθεωρηθούν το όραμα και οι στόχοι της;

*Σας ευχαριστούμε πολύ!!!*