



ΕΘΝΙΚΟ ΜΕΤΣΟΒΙΟ ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ

Σχολή Μηχανολόγων Μηχανικών

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

*«Ανασχεδιασμός του Κοστολογικού
Συστήματος εταιρίας Ενέργειας με σκοπό την
υλοποίησή του στο SAP»*

Των Προπτυχιακών Φοιτητών

Παπαντώνη Ιωάννη

Συλαϊδή Αλέξανδρου

Επιβλέπων

*Τατσιόπουλος Ηλίας, Καθηγητής, Σχολή
Μηχανολόγων Μηχανικών*

Αθήνα, Ιανουάριος 2011

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη του κοστολογικού συστήματος της ΔΕΠΑ (Δημόσια Επιχείρηση Αερίου) και η διατύπωση μιας πρότασης για ένα νέο κοστολογικό σύστημα που θα καλύπτει τις απαιτήσεις της διοίκησης αλλά και τις λογιστικές και νομικές της υποχρεώσεις με σκοπό να υλοποιηθεί στο πληροφοριακό σύστημα SAP. Για τις ανάγκες του παρόντος πονήματος πραγματοποιήθηκε σειρά συνεντεύξεων με όλες τις Διευθύνσεις της εταιρίας απ' όπου συλλέχτηκαν σημαντικές πληροφορίες για την υφιστάμενη κατάσταση. Αυτή περιγράφεται αναλυτικά στη συνέχεια επικεντρώνοντας στα σημεία όπου το σημερινό μοντέλο πάσχει. Εν συνεχεία λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των Διευθύνσεων, τις κατευθύνσεις της Διοίκησης, τα προβληματικά σημεία που διαπιστώθηκαν, καθώς και τα στοιχεία που προέκυψαν για τη δομή του κόστους της εταιρίας πραγματοποιήθηκε ο σχεδιασμός ενός νέου κοστολογικού συστήματος. Τόσο οι λόγοι που οδήγησαν στη συγκεκριμένη πρόταση όσο και τα πλεονεκτήματα αυτής σε σχέση με το προηγούμενο παρατίθενται στη συνέχεια.

Το έργο αυτό πραγματοποιήθηκε από ομάδα υπό τον κ. Τατσιόπουλο Ηλία, καθηγητή της Σχολής Μηχανολόγων Μηχανικών Ε.Μ.Π., μέλη της οποίας υπήρξαν οι κύριοι Παναγιώτου Ν., Λέκτορας της Σχολής Μηχανολόγων Μηχανικών Ε.Μ.Π., Γκαγιαλής Σ., Διδάκτωρ και επιστημονικός συνεργάτης της Σχολής Μηχανολόγων Μηχανικών Ε.Μ.Π., Ευαγγελόπουλος Ν., υποψήφιος Διδάκτωρ της ίδιας Σχολής, καθώς και οι υπογράφωντες.

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
1 Λογιστική	10
1.1 Βασικές έννοιες	10
1.2 Διοικητική Λογιστική	11
1.2.1 Λειτουργία Διοικητικής Λογιστικής	11
1.2.2 Τα βασικά αρχεία της Διοικητικής Λογιστικής	13
1.3 Χρηματοοικονομική Λογιστική	15
1.3.1 Λειτουργία Χρηματοοικονομικής Λογιστικής	15
1.3.2 Οι Λογαριασμοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής	16
1.3.3 Η Αναλυτική Λογιστική	17
1.3.4 Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)	18
1.4 Βασικές διαφορές Διοικητικής-Χρηματοοικονομικής Λογιστικής	20
2 Κοστολόγηση	23
2.1 Η Έννοια του Κόστους	23
2.2 Γενικές Αρχές Κοστολόγησης	23
2.2.1 Επιμερισμός του Κόστους	24
2.2.2 Σκοπός του Επιμερισμού	25
2.2.3 Διαδικασία Επιμερισμού	26
2.3 Κοστολογικό Σύστημα	27
2.4 Εξωλογιστική Κοστολόγηση	28
2.5 Εσωλογιστική Κοστολόγηση	29
2.6 Activity Based Costing ABC –Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων	30
2.6.1 Γενική παρουσίαση της μεθόδου ABC	30
2.6.2 Συγκριτικά πλεονεκτήματα της μεθόδου ABC	31
3 Εισαγωγή στο SAP	32
3.1 Γενική Περιγραφή του Πληροφοριακού Συστήματος SAP ERP	32
3.1.1 Βασικά Πλεονεκτήματα του SAP ERP	33
3.2 Λειτουργικότητα του SAP ERP	34
3.2.1 Δομή, Εφαρμογές και Υποσυστήματα	34
3.2.2 Ομάδα Οικονομικών Εφαρμογών	36
3.2.3 Λογιστική Κέντρων Κόστους και Γενικών Εξόδων	37
3.2.4 Κατανομές Κόστους στο SAP	41
3.2.5 Δομή των επιχειρήσεων στο SAP	49
3.3 Διαχείριση Υλικών(Material Management)	51

4 Παρουσίαση της ΔΕΠΑ	55
4.1 Ιστορία	55
4.2 Δραστηριότητα	56
4.2.1 Διεθνή έργα	56
4.2.2 Διεθνείς Συμφωνίες	57
4.2.3 Έρευνα και ανάπτυξη	58
4.2.4 Αεριοκίνηση	59
4.2.5 Αστικός τομέας	60
4.2.6 Βιομηχανία	61
4.2.7 Ηλεκτροπαραγωγή	61
4.2.8 Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου	62
4.2.9 Διεθνείς Οργανισμοί	63
4.3 Τιμολογιακή πολιτική	63
5 Υφιστάμενο Κοστολογικό Μοντέλο	66
5.1 Μεθοδολογία Καταγραφής και Ανάλυσης της Υφιστάμενης Κατάστασης	66
5.2 Συνεντεύξεις	67
5.2.1 Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης	67
5.2.2 Διεύθυνση Αεριοκίνησης	68
5.2.3 Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών	69
5.2.4 Διεύθυνση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου Αερίου	70
5.2.5 Γενική Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων και Επικοινωνίας	70
5.2.6 Διεύθυνση Οικονομικής Λειτουργίας και Εποπτείας Θυγατρικών	71
5.2.7 Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορίας	72
5.2.8 Διεύθυνση Πωλήσεων	72
5.2.9 Διεύθυνση εμπορικών συναλλαγών και προμήθειας αερίου	73
5.2.10 Διεύθυνση Marketing	74
5.2.11 Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου	74
5.2.12 Διεύθυνση Ανθρώπινων πόρων και προμηθειών	75
5.2.13 Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης Θυγατρικών	76
5.2.14 Διεύθυνση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών	77
5.2.15 Γενική Διεύθυνση Εταιρικής Ανάπτυξης και Σχεδιασμού.	77
5.2.16 Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών	78
5.2.17 Διεύθυνση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Αερίου	78
5.2.18 Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας Αερίου	80
5.2.19 Οικονομικός Έλεγχος	80
5.3 Επεξεργασία Συνεντεύξεων και Στοιχείων Αναλυτικής Λογιστικής	81
5.3.1 Εισαγωγή	81
5.3.2 Κοστολογική Δομή	84
5.3.3 Επεξεργασία ποσοτικών δεδομένων	92
5.4 Συμπεράσματα – ευρήματα – παρατηρήσεις από την μελέτη του υφιστάμενου κοστολογικού συστήματος	98
6 Προτεινόμενο Κοστολογικό Σύστημα	102

6.1 Περιγραφή της Λογικής και των Βασικών Αρχών του νέου Κοστολογικού Μοντέλου	102
6.2 Δομικά Στοιχεία του Κοστολογικού Συστήματος	104
6.3 Ροή Κόστους στο Προτεινόμενο Μοντέλο	109
6.4 Παρακολούθηση Κόστους Αερίου	110
6.4.1 Βασικές έννοιες	110
6.4.2 Σύνθεση του αερίου	112
6.5 Παρακολούθηση Λειτουργικού Κόστους και η χρήση των Εργασιών	114
6.6 Πλεονεκτήματα νέου κοστολογικού μοντέλου στην παρακολούθηση του κόστους	140
7 Υλοποίηση του νέου Κοστολογικού Μοντέλου μέσα από τις λειτουργίες του SAP ERP	141
7.1 Βασικές Αρχές Υλοποίησης	141
7.2 Κέντρα Κόστους-Ιεραρχία Κέντρων Κόστους	142
7.3 Φορείς Κόστους-Αντικείμενα Κόστους-Κατηγοριοποίηση Φορέων Κόστους	142
7.4 Κλάδοι	142
7.4.1 Αρχική προσέγγιση της υλοποίησης των Κλάδων Δραστηριοποίησης	142
7.4.2 Παρουσίαση τριών δυνατών επιλογών για την υλοποίηση των Κλάδων Δραστηριοποίησης	143
7.4.3 Αξιολόγηση προσεγγίσεων και επιλογή	147
7.4.4 Παρουσίαση των συνθετικών στοιχείων των Κλάδων Δραστηριοποίησης και της σύνδεσής τους με τους Φορείς Κόστους	148
7.5 Ροή Κόστους στο SAP	152
7.6 Παρακολούθηση του αερίου	157
7.7 Η επιλογή ABC - CO	159
8 Συμπεράσματα και Προτάσεις για Μελλοντικές Ενέργειες	160
9 Βιβλιογραφία	163

Πίνακες

Πίνακας 1.1 Διαφορές Χρημ/κής και Διοικητικής Λογιστικής	20
Πίνακας 5.1 Δραστηριότητες Οργανωτικών Μονάδων	81
Πίνακας 5.2 Κέντρα Κόστους Υφιστάμενου Μοντέλου	85

Πίνακας 5.3 Ανάπτυξη Τριτοβάθμιων Λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής_____	86
Πίνακας 5.4 Ανάπτυξη Τεταρτοβάθμιων Λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής____	87
Πίνακας 5.5 Αντιστοίχιση Κέντρων Κόστους με Λογαριασμούς Αναλυτικής_____	89
Πίνακας 6.1 Νέα Κέντρα Κόστους_____	116
Πίνακας 6.2 Εργασίες Νέου Κοστολογικού Μοντέλου _____	117
Πίνακας 6.3 Αναλυτική Παρουσίαση Εργασιών_____	121
Πίνακας 7.1 Αντιστοίχιση Προτεινόμενου Μοντέλου με Δομικά Στοιχεία SAP____	139

Σχήματα

Σχήμα 3.1 Παράδειγμα Μερισμού_____	42
Σχήμα 3.2 Οικονομική Αναφορά στο SAP για το Μερισμό_____	43
Σχήμα 3.3 Παράδειγμα Καταλογισμού (Assessment)_____	44
Σχήμα 3.4 Οικονομική Αναφορά για τον Καταλογισμό_____	44
Σχήμα 3.5 Παράδειγμα Κύκλου Κατανομής με Μερίδια Μεταβλητών _____	46
Σχήμα 3.6 Κύκλος Κατανομής και Τμήματα (Segments)_____	47
Σχήμα 3.7 Παράδειγμα Επαναλαμβανόμενου Κύκλου Κατανομής_____	48
Σχήμα 4.1 Πλάνο Προμηθειών ΔΕΠΑ_____	56
Σχήμα 5.1 Κοστολογική Δομή Υφιστάμενης Κατάστασης_____	92
Σχήμα 5.2 Ποσοστιαίο Διάγραμμα Λειτουργιών_____	94
Σχήμα 5.3 Ανάλυση Τριτοβάθμιων Λογαριασμών_____	95
Σχήμα 5.4 Ποσοστιαία Αποσύνθεση Λειτουργιών _____	96
Σχήμα 5.5 Λειτουργίες Υφιστάμενης Κατάστασης _____	97
Σχήμα 6.1 Κλάδοι Δραστηριοποίησης _____	106
Σχήμα 6.2 Διακύμανση Ζήτησης και Κάλυψη από Αέριο Αιχμής _____	111
Σχήμα 6.3 Σύνθεση Φυσικού Αερίου 1 ^η Περίπτωση _____	112
Σχήμα 6.4 Σύνθεση Φυσικού Αερίου 2 ^η Περίπτωση _____	112
Σχήμα 6.5 Νέο Κοστολογικό Μοντέλο _____	115
Σχήμα 7.1 Κέντρο Κέρδους στο Επίπεδο Κλάδων _____	143
Σχήμα 7.2 Κέντρο Κέρδους σε Επίπεδο Φορέων Κόστους_____	143
Σχήμα 7.3 Δύο επίπεδα κέντρων κέρδους _____	144

Σχήμα 7.4 Απεικόνιση Κοστολόγησης Δομής του Μοντέλου στο SAP	149
Σχήμα 7.5 Διαδικασία Πρωτογενούς Καταχώρησης Δαπανών	152
Σχήμα 7.6 Διαδικασία Κλεισίματος Περιόδου	153

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Βασική επιδίωξη κάθε επιχείρησης είναι η μεγιστοποίηση των κερδών της. Η ύπαρξη και η βιωσιμότητά της εξαρτάται σε πολύ μεγάλο βαθμό από την ικανότητά της να παράγει κέρδη. Γνωρίζοντας λοιπόν ότι το κέρδος είναι η θετική διαφορά των Εσόδων από τα Έξοδα μπορούμε εύκολα να αντιληφθούμε τη σημασία του παράγοντα “Κόστος” για μια επιχείρηση.

Η υποχρέωση κάθε εταιρίας να παρακολουθεί τα κόστη της τηρώντας συγκεκριμένα βιβλία και καταστάσεις με καθορισμένη δομή, προκύπτει από το νόμο. Πέρα όμως από την υποχρέωση αυτή, η παρακολούθηση του κόστους αποτελεί χρησιμότερο εργαλείο για τη λήψη Διοικητικών αποφάσεων. Προσλήψεις ή απολύσεις προσωπικού, πραγματοποίηση ή όχι μιας επένδυσης, δραστηριοποίηση ή όχι σε έναν τομέα, καθορισμός τιμολογιακής πολιτικής, σύνταξη προϋπολογισμού είναι μόνο μερικές από τις αποφάσεις που εξαρτώνται άμεσα από τα κόστη.

Για την παρακολούθηση του κόστους οι εταιρίες χρησιμοποιούν κάποιο κοστολογικό σύστημα. Με τον όρο κοστολογικό σύστημα εννοούμε τον προσδιορισμό, τη συστηματοποίηση και την καθιέρωση της κοστολόγησης σαν διαδικασίας. Τον καθορισμό ενός συστήματος δουλειάς, που στην συγκεκριμένη επιχείρηση, με τη δεδομένη οργάνωση, προσωπικό και μέσα, θα επιτρέψει να συγκεντρωθούν οι αναλώσεις και οι αποδόσεις και να προσδιοριστεί το κόστος. Ορισμένες φορές αυτό γίνεται μόνο για την εκπλήρωση των νομικών υποχρεώσεων της εταιρίας. Τις περισσότερες φορές όμως, και ιδιαίτερα όταν ξεφεύγουμε από τα όρια της προσωπικής ή οικογενειακής επιχείρησης, δημιουργείται η ανάγκη για πιο πολυεπίπεδη πληροφόρηση. Τα στοιχεία της Γενικής και της Αναλυτικής λογιστικής συχνά δεν προσφέρονται για εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το κόστος ενός προϊόντος, ενός πελάτη, ενός δικτύου διανομής, μιας υπηρεσίας, ενός εργοστασίου ή μιας γραμμής παραγωγής που ενδιαφέρει για τη λήψη αποφάσεων από πλευράς Διοίκησης. Έτσι τα κοστολογικά συστήματα οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη και τις παραπάνω απαιτήσεις, να τηρούν τις πληροφορίες με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να εξάγουν κοστολογικά στοιχεία χρήσιμα και αξιοποιήσιμα Διοικητικά.

Η ανάγκη της ΔΕΠΑ (Δημόσια Επιχείρηση Αερίου) για ένα τέτοιο κοστολογικό σύστημα αποτέλεσε και την αφορμή της παρούσας Εργασίας. Αντικείμενο της εργασίας αυτής είναι η πραγματοποίηση μιας κοστολογικής μελέτης για την ΔΕΠΑ, στην οποία αφού καταγραφεί η παρούσα κατάσταση με τις αδυναμίες της θα καταλήγει σε μια πρόταση ενός νέου κοστολογικού συστήματος, ολοκληρωμένου,

που θα καλύπτει τόσο τις διοικητικές απαιτήσεις για πληροφόρηση όσο και τις λογιστικές υποχρεώσεις της εταιρίας και θα υλοποιηθεί στο πληροφοριακό σύστημα SAP.

Έτσι πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις με όλες τις Διευθύνσεις της εταιρείας με τις οποίες συλλέχτηκαν τα απαραίτητα στοιχεία για την καταγραφή της υφιστάμενης κατάστασης. Στη συνέχεια σχεδιάστηκε ένα καινούριο μοντέλο το οποίο θα κάλυπτε όλες τις ανάγκες και ελλείψεις της εταιρείας σε κοστολογική πληροφορία. Τέλος προτείνεται μία λύση για τον τρόπο που μπορεί αυτό το σύστημα να υλοποιηθεί στο SAP μετά την αναβάθμισή του από την έκδοση R/3 στην έκδοση 6.0

1 Λογιστική

1.1 Βασικές έννοιες

Το Κόστος (cost) για τη Λογιστική των επιχειρήσεων, μπορεί να οριστεί ως το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών ή επενδύσεων (resources sacrificed) εκφρασμένων σαν σύνολο αξίας υλικών ή μη οικονομικών μέσων που απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν, ένα έργο ή μια υπηρεσία που έχει σαν σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων.

Σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) το κόστος (cost) είναι η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Οι **Λογαριασμοί (Accounts)** είναι οι οντότητες που επιτρέπουν τον υπολογισμό, τη διάκριση και την ομαδοποίηση των στοιχείων της περιουσίας μιας επιχείρησης, με βάση κάποιο ιδιαίτερο χαρακτηριστικό γνώρισμά τους, και την παρουσίασή τους σε ένα ενιαίο νόμισμα. Από πλευράς υπολογιστικής διαχείρισης, οι λογαριασμοί είναι μεταβλητές μαθηματικών εξισώσεων, στις οποίες συσσωρεύονται αξίες με την καταχώρηση των διαφόρων επιχειρησιακών κινήσεων (business transactions)

Η **Λογιστική επιστήμη** με την επεξεργασία των δεδομένων των κινήσεων παρέχει σημαντικές πληροφορίες στις οικονομικές μονάδες μετρώντας τις αξίες που δημιουργούνται από τους μετασχηματισμούς των πόρων εκτελώντας αυστηρά καθορισμένες λειτουργίες και διαδικασίες.

Οι κυριότερες λειτουργίες της Λογιστικής (Accounting functions), που είναι σήμερα διεθνώς παραδεκτές και εφαρμόζονται σε όλους τους τύπους των οικονομικών μονάδων (επιχειρήσεων) είναι οι παρακάτω:

- Η **συλλογή, επεξεργασία και παροχή πληροφοριών στους εξωτερικούς χρήστες (providing information to external parties)** που περιλαμβάνουν τους μετόχους, τους πιστωτές, τους ελεγκτές της Εφορίας, τις Τράπεζες, τις Ασφαλιστικές εταιρίες, τους Οικονομικούς αναλυτές κλπ
- Η **εκτίμηση του κόστους** των παραγομένων προϊόντων (cost of products produced) και των παρεχομένων υπηρεσιών (services provided) και
- Η **παροχή πληροφοριών στους εσωτερικούς χρήστες (providing information to internal users)** που είναι οι εσωτερικοί προϊστάμενοι (internal managers) των διαφόρων τμημάτων που είναι υπεύθυνοι για τον προγραμματισμό

(planning), τον έλεγχο (controlling), τη λήψη αποφάσεων (decision making) και την αξιολόγηση της απόδοσης (evaluating performance) των διαφόρων συντελεστών του κόστους και των εσόδων ,

Σύμφωνα με αυτές τις λειτουργίες η Λογιστική διακρίνεται σε δύο βασικούς κλάδους:

- Τη Χρηματοοικονομική Λογιστική και
- Τη Διοικητική Λογιστική

Η σημασία της Λογιστικής για τις επιχειρήσεις είναι τεράστια, καθώς κάθε επιχείρηση χρειάζεται τις πληροφορίες που της παρέχει η Λογιστική ώστε να εκπληρώσει τους παρακάτω τρεις πρωταρχικούς σκοπούς που καθορίζουν την επιτυχία ή την αποτυχία της:

Πρώτον: Να έχει κέρδη (Making profit),

Δεύτερον: Να έχει ρευστότητα (Generating cash) και

Τρίτον: Να έχει υγιή οικονομική κατάσταση (Financial health) και φερεγγυότητα

Οι σκοποί της Λογιστικής επιτυγχάνονται με τη θέσπιση ειδικών **κανόνων λειτουργίας**, οι οποίοι πρέπει να τηρούνται από όλους και δεν αφορούν μόνο τη μορφή της παρουσίασης των αποτελεσμάτων (π.χ. ισολογισμών, αποτελεσμάτων χρήσεως κλπ) αλλά και το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των τηρητέων λογαριασμών από τους οποίους πηγάζουν όλα τα στοιχεία που επιτρέπουν την εκπλήρωση των σκοπών της Λογιστικής.

1.2 Διοικητική Λογιστική

1.2.1 Λειτουργία Διοικητικής Λογιστικής

Η **Διοικητική Λογιστική (Management Accounting)** διαχειρίζεται πληροφορίες που αφορούν κυρίως τους **εσωτερικούς χρήστες (internal users)** που περιλαμβάνουν τη Διοίκηση, τους εσωτερικούς ελεγκτές, ανώτερους υπαλλήλους και στελέχη της επιχείρησης, κλπ., οι οποίοι απαιτούν μη τυποποιημένη λογιστική πληροφόρηση (non-standardized accounting), που ονομάζεται **εσωτερική λογιστική (internal accounting)**.

Η Διοικητική Λογιστική μπορεί να οριστεί σαν το σύνολο των διαδικασιών του καθορισμού (identification), μετρήσεων (measurement), συγκέντρωσης (accumulation), ανάλυσης (analysis), προετοιμασίας (preparation), διερεύνησης (interpretation) και γνωστοποίησης (communication) οικονομικών πληροφοριών που ζητούνται από τη Διοίκηση με σκοπό τον προγραμματισμό (plan), την εκτίμηση (evaluate) των αποτελεσμάτων και τον έλεγχο (control) μιας επιχείρησης.

Επειδή η Διοικητική Λογιστική έχει να κάνει με τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων βασίζεται κύρια σε εκτυπώσεις κοστολόγησης, εσόδων εξόδων, κερδοφορίας, σε αναφορές κέντρων κόστους και κέντρων κέρδους κλπ που διαφέρουν πάρα πολύ από επιχείρηση σε επιχείρηση και αποσκοπεί στα παρακάτω:

- Τον καθορισμό της τιμής πώλησης (**Determining Selling Price**) των παρεχομένων αγαθών ή υπηρεσιών
- Τον υπολογισμό και τον έλεγχο της απόδοσης της επιχείρησης (**Determining and Controlling Efficiency**)
- Τον υπολογισμό των κερδών και την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων (**Facilitating Preparation of Financial and Other Statements**)
- Τον καθορισμό των επιχειρησιακών πολιτικών (**operating policy determination**)

Ο καθορισμός της τιμής πώλησης των παρεχομένων αγαθών ή υπηρεσιών για τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις πρέπει να είναι τέτοιος ώστε να παρέχει στην επιχείρηση **έσοδα μεγαλύτερα από τα κόστη** τους. Η τιμή βέβαια δεν εξαρτάται μόνο από το κόστος αλλά κυρίως από τις συνθήκες της αγοράς (condition of market), τις συνθήκες διανομής, τις διαδικασίες προμηθειών κλπ .

Ο υπολογισμός της απόδοσης της επιχείρησης τόσο σα σύνολο όσο και σε επιμέρους διαδικασίες και περιοχές ευθύνης και η χρήση μεθόδων όπως ο **προϋπολογισμός**, επιτρέπει τον έλεγχο και την αύξηση της απόδοσης όλων των πόρων της επιχείρησης.

Ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, των τμημάτων της παραγωγής και των πωλήσεων πρέπει να είναι άμεσος και αξιόπιστος και να παρέχει συχνή πληροφόρηση (μηνιαία) ώστε να διευκολύνεται η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων για τη Διοίκηση.

Πολύ συχνά η Διοικητική Λογιστική έχει να επιλύσει προβλήματα στα οποία πρέπει να δώσει άμεσες απαντήσεις γι' αυτό και από πολλούς ονομάζεται και **Λογιστική πραγματικού χρόνου (real-time accounting)** καθώς δίνει πληροφορίες για να τρέξει η επιχείρηση (run the business) στην άμεση μορφή που απαιτούν τα στελέχη της.

Ο καθορισμός των επιχειρησιακών πολιτικών απαιτεί πληροφορίες από τη Διοικητική Λογιστική ώστε να καθορίσει τις **σχέσεις κόστους - όγκου παραγωγής και κερδών (cost-volume-profit relationship)**, την επιλογή μεταξύ παραγωγής ή αγοράς (make or buy decision), την επιλογή κλεισίματος εγκαταστάσεων ή τη λειτουργία με ζημία κλπ

Τυπικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις για τα οποία καλούνται να **επιλέξουν μεταξύ εναλλακτικών λύσεων (choosing between alternative)** και να καθορίσουν στρατηγική και πολιτικές είναι τα παρακάτω:

- Αποδοχή ή απόρριψη ειδικών παραγγελιών
- Κατάρτιση τιμών προσφορών
- Πώληση σε αρχικά στάδια ή επιπλέον διεργασία
- Επένδυση η κατάργηση γραμμών παραγωγής
- Βελτιστοποίηση Εκμετάλλευσης σπάνιων πόρων κλπ

Οι επιχειρησιακές πολιτικές πρέπει να είναι ξεκάθαρες και κατάλληλα κοινοποιημένες στα στελέχη και στους εργαζομένους της επιχείρησης, ώστε να έχουν να υλοποιήσουν και να πετύχουν σαφείς και μετρήσιμους στόχους.

Οι στόχοι αυτοί διαφέρουν σημαντικά ανάλογα με το είδος του οργανισμού ή της επιχείρησης που τους επιδιώκει. Όλες οι οικονομικές μονάδες (επιχειρήσεις) ενώ έχουν πολύ **παρόμοια μορφή σε σχέση με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική** (π.χ. όλες έχουν πάγια, όλες έχουν προμηθευτές, όλες διαχειρίζονται τραπεζικούς λογαριασμούς κλπ) **διαφέρουν σημαντικά σε σχέση με τη Διοικητική λογιστική.**

1.2.2 Τα βασικά αρχεία της Διοικητικής Λογιστικής

Τα **Στοιχεία Κόστους (Cost elements)** είναι οι λογαριασμοί κατ' είδος της Ελεγκτικής, που περιγράφουν την προέλευση του κόστους (origin of costs) και διακρίνονται σε:

- Πρωτεύοντα Στοιχεία Κόστους (Primary Cost elements), που προέρχονται έξω από την εταιρία και ταυτίζονται με τους αντίστοιχους λογαριασμούς εσόδων (revenue elements) και εξόδων (cost elements) της Γενικής Λογιστικής και
- Δευτερεύοντα Στοιχεία Κόστους (Secondary Cost elements) που χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση των εσωτερικών κατανομών (internal allocations) της Διοικητικής Λογιστικής

Τα Πρωτεύοντα Στοιχεία Κόστους (Primary cost elements) έχουν μία σχέση ένα προς ένα με λογαριασμούς εξόδων της γενικής λογιστικής. Όταν καταχωρούνται εγγραφές Λογιστικής στα έξοδα, αυτές πρέπει να αντιστοιχίζονται σε ένα

αντικείμενο κόστους πχ κέντρο κόστους. Τα δευτερεύοντα Στοιχεία Κόστους, που χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση των εσωτερικών κατανομών (internal allocations) της Διοικητικής Λογιστικής δεν αντιστοιχούν σε λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Τα **αντικείμενα ή φορείς κόστους (Cost object)** είναι τα διάφορα βασικά αρχεία τα οποία χρησιμοποιούνται για τη συλλογή και τη διαχείριση των εξόδων. Παραδείγματα των αντικειμένων κόστους αποτελούν τα κέντρα κόστους (cost centers), τα στοιχεία δομής ανάλυσης εργασιών έργων (project work breakdown structure elements), οι εσωτερικές εντολές (internal orders) και οι εντολές εργασίας συντήρησης (maintenance work orders).

Τα **Κέντρα κόστους (Cost Centers)** είναι περιοχές ευθύνης **αποκλειστικά για τη συλλογή κόστους** (area of responsibility for capturing costs). Τυπικά παραδείγματα κέντρων κόστους είναι τα κέντρα κόστους της παραγωγής και της συντήρησης. Η μέτρηση της απόδοσης (performance measure) των κέντρων κόστους συνήθως βασίζεται στην **ανάλυση των αποκλίσεων (Variance analysis) από τον προϋπολογισμό**.

Ο καθορισμός ενός κέντρου κόστους εκτός από περιοχή ευθύνης μπορεί να βασίζεται και σε γεωγραφικές θέσεις, σε λειτουργικές απαιτήσεις, ή σε κριτήρια μερισμού. Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε:

- Κύρια και
- Βοηθητικά.

Βασικό στοιχείο διάκρισης των κέντρων κόστους σε Κύρια και Βοηθητικά, είναι το είδος του κόστους που συγκεντρώνουν (τύποι στοιχείων κόστους). Τα Βοηθητικά κέντρα κόστους λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κύριων κέντρων κόστους της εταιρίας, και το συνολικό κόστος των βοηθητικών κέντρων μεταβιβάζεται, μέσω κύκλων μερισμού, στα κύρια (τελικά) κέντρα κόστους.

Τα **κέντρα Κέρδους (Profit Centers)** είναι οργανωτικές δομές της επιχείρησης - Περιοχές ευθύνης που δρουν ανεξάρτητα στην αγορά **και φέρουν την ευθύνη των εξόδων και των εσόδων τους**, για τις οποίες μπορεί να υπολογιστεί ένα ανεξάρτητο λειτουργικό κέρδος (independent operating profit). Τυπικά κέντρα κέρδους είναι τα τμήματα σε εμπορικές επιχειρήσεις λιανικής (π.χ. το τμήμα ηλεκτρικών συσκευών). Η μέτρηση της απόδοσης των κέντρων κέρδους (profit center performance measure) συνήθως βασίζεται στην **προσέγγιση της συνεισφοράς (contribution approach)**.

Τόσο τα κέντρα κόστους όσο και τα κέντρα κέρδους και τα κέντρα επενδύσεων είναι οργανωμένα σε μια δενδρική δομή ομαδοποίησης πολλών επιπέδων, υπό μορφή ιεραρχίας (hierarchy), που στις περισσότερες επιχειρήσεις αποτελεί μια δενδρική απεικόνιση του οργανογράμματος της εταιρείας (organization chart), όπως αυτή διαμορφώνεται για την αποτελεσματική διοίκηση και διαχείριση του κόστους.

1.3 Χρηματοοικονομική Λογιστική

1.3.1 Λειτουργία Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

Η **Χρηματοοικονομική Λογιστική (Financial Accounting)** είναι ο βασικός κλάδος της Λογιστικής που διαχειρίζεται πληροφορίες σχετικές με τις οικονομικές μονάδες που αφορούν κυρίως τους **εξωτερικούς χρήστες (external users)**.

Οι εξωτερικοί χρήστες περιλαμβάνουν:

- τους μετόχους (stockholders),
- τους πιστωτές (creditors), τους ελεγκτές της Εφορίας (Tax auditors),
- τις Τράπεζες (Banks),
- τις Ασφαλιστικές εταιρίες (Insurance companies),
- τους Οικονομικούς αναλυτές (Financial analysts) κλπ,

Επειδή όλοι αυτοί οι εξωτερικοί χρήστες, από τη φύση της εργασίας τους, αντιμετωπίζουν πολλές επιχειρήσεις απαιτούν **ενιαία τυποποιημένη λογιστική πληροφόρηση (Standardized accounting)**,

Η τυποποιημένη λογιστική πληροφόρηση ονομάζεται **εξωτερική λογιστική (external accounting)** και αποτελεί το βασικό αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική βασίζεται κύρια στη συλλογή πληροφοριών που πρέπει να παρουσιάζονται στις **οικονομικές καταστάσεις (Financial statements)** οι σημαντικότερες από τις οποίες είναι:

- ο ισολογισμός (Balance Sheet) και,
- τα αποτελέσματα χρήσης (Profit and loss statement).

Οι καταστάσεις αυτές έχουν την ίδια προκαθορισμένη μορφή (ή έστω παρόμοια) για όλες τις επιχειρήσεις, παράγονται περιοδικά (μηνιαία ή ετήσια) και

δημοσιεύονται (σε εφημερίδες) ώστε να είναι άμεσα διαθέσιμες στο πλήθος των εξωτερικών χρηστών.

1.3.2 Οι Λογαριασμοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

Η κύριος όγκος των εργασιών που σχετίζονται με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, αφορά την **παρακολούθηση των Λογαριασμών και των Λογιστικών εγγραφών**, με σκοπό να καλυφθούν οι λογιστικές ανάγκες πληροφόρησης (accounting information a requirements).

Οι λογαριασμοί αποτελούν τα σημαντικότερα **βασικά αρχεία (master files)** των εφαρμογών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και διακρίνονται στις παρακάτω ομάδες:

- Λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής,
- Λογαριασμοί Πελατών (Εισπρακτέοι Λογαριασμοί),
- Λογαριασμοί Προμηθευτών (Πληρωτέοι Λογαριασμοί) και
- Λογαριασμοί Παγίων

Οι **Λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής (General Ledger Accounts)** με βάση τη φύση του περιεχομένου τους κατανέμονται ως εξής:

- Λογαριασμοί Αξιών ή Λογαριασμοί Ενεργητικού (Assets in Balance Sheet)
- Λογαριασμοί Εκμετάλλευσης (έσοδα, έξοδα P&L)
- Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
- Μεικτοί Λογαριασμοί
- Αντίθετοι Λογαριασμοί
- Διάμεσοι αντικριζόμενοι Λογαριασμοί
- Μεταβατικοί Λογαριασμοί
- Λογαριασμοί Τάξεως

Από πλευράς διαχείρισης σε σχέση με την **αυτοτέλεια της χρήσης** (με το κριτήριο μεταφοράς των υπολοίπων τους στην επόμενη διαχειριστική χρήση) οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής διακρίνονται σε 3 κατηγορίες:

- Λογαριασμοί Ισολογισμού (Balance Sheet Accounts)
- Λογαριασμοί Κερδών και ζημιών (Profit and Loss Accounts)
- Λοιποί Λογαριασμοί (που έχουν ιδιότητες και λογαριασμών Ισολογισμού και Λογαριασμών Κερδών και ζημιών).

Οι **Λογαριασμοί Ισολογισμού (Balance Sheet Accounts)** έχουν την ιδιότητα να **μεταφέρουν το υπόλοιπο λήξης** της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης στον εαυτό τους ως υπόλοιπο εκ μεταφοράς στην έναρξη της νέας διαχειριστικής χρήσης. Συνεπώς κατά την έναρξη της διαχειριστικής χρήσης το υπόλοιπό τους γενικά μπορεί να είναι διάφορο του μηδέν. Οι λογαριασμοί ισολογισμού διακρίνονται σε λογαριασμούς Ενεργητικού (assets) και σε λογαριασμούς Παθητικού (liabilities). Οι λογαριασμοί του Ενεργητικού απεικονίζουν το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην κυριότητα ή κατοχή μιας επιχείρησης καθώς και αυτά που απαιτεί από τρίτους ενώ οι λογαριασμοί του Παθητικού απεικονίζουν το σύνολο των υποχρεώσεων που έχει η επιχείρηση προς τρίτους (ιδιοκτήτες, μετόχους, δανειστές, προμηθευτές κλπ).

Οι **Λογαριασμοί Κερδών και ζημιών (Profit and Loss Accounts)** έχουν την ιδιότητα να ξεκινούν τη νέα διαχειριστική χρήση πάντα με **υπόλοιπο εκ μεταφοράς μηδέν** και συνεπώς πρέπει να μεταφέρουν το υπόλοιπο λήξεως της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης σε λογαριασμούς Ισολογισμού. Οι **λοιποί λογαριασμοί** είναι λογαριασμοί που στον Ισολογισμό ανήκουν στην κατηγορία των Λογαριασμών Ισολογισμού αλλά έχουν την ιδιότητα να ξεκινούν τη νέα διαχειριστική χρήση πάντα με υπόλοιπο εκ μεταφοράς μηδέν (π.χ. Λογαριασμός Αγορών, Λογαριασμός εκπτώσεων αγορών)

1.3.3 Η Αναλυτική Λογιστική

Ανάμεσα στη Χρηματοοικονομική και τη Διοικητική Λογιστική σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) έχει τοποθετηθεί η **Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (Analytical Ledger)**.

Η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης παρακολουθεί κόστη, έξοδα και έσοδα (δηλαδή τα τυπικά αντικείμενα της Διοικητικής Λογιστικής) με σκοπό τον υπολογισμό βραχυχρόνιων αναλυτικών αποτελεσμάτων με τη χρήση κατάλληλων Λογαριασμών Λογιστικής (δηλαδή με τυπικές μεθόδους της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής).

Οι βασικές αρχές της Αναλυτικής Λογιστικής είναι:

- Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων που προκύπτει με εγγραφές σε κατάλληλους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής
- Ο προσδιορισμός αξιόπιστων βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων (μηνιαίων) που προϋποθέτει κατάλληλη χρονική τακτοποίηση όλων των εκκρεμοτήτων σε μηνιαία βάση
- Η πρωταρχική καταχώρηση στη Γενική Λογιστική των επιχειρησιακών κινήσεων που αφορούν τις ομάδες 2, 6, 7 και 8 του ΕΓΛΣ μέσω λογιστικών άρθρων και η

στη συνέχεια η επανάληψή τους (μεταφορά) στην Αναλυτική Λογιστική είτε ταυτόχρονα (καθημερινά) είτε το αργότερο στο τέλος της περιόδου (μηνιαία).

Σύμφωνα με τα παραπάνω στην Αναλυτική Λογιστική καταχωρούνται εγγραφές που προκύπτουν από δεδομένα που αφορούν τη Γενική Λογιστική και συγκεκριμένα οι λογαριασμοί κερδών και ζημιών και αποτελεσμάτων (6, 7, και 8 του ΕΓΛΣ) καθώς επίσης και οι λογαριασμοί παρακολούθησης των αποθεμάτων (ομάδα 2).

1.3.4 Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)

Οι Λογαριασμοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής σύμφωνα με τον Ελληνικό νόμο πρέπει να τηρούν το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ).

Το **Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – ΕΓΛΣ (Uniform Greek Chart of Accounts)** είναι ένα σύνολο κανόνων με το οποίο επιτυγχάνεται η **Λογιστική Τυποποίηση στην Ελλάδα (Greek Accounting Standards)** και δεν αφορά μόνο την καθιέρωση ενός κοινού Σχεδίου Λογαριασμών για όλες τις Επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, αλλά κυρίως την τήρηση των παρακάτω:

- Ενιαία Λογιστική Ορολογία
- Ενιαίους κανόνες κοστολόγησης και αποτίμησης
- Ενιαία ονοματολογία Λογαριασμών
- Ενιαία συνδεσμολογία Λογαριασμών
- Ενιαίο τύπο Οικονομικών Καταστάσεων

Οι Λογαριασμοί της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής με βάση το ΕΓΛΣ είναι οργανωμένοι σε ένα δενδρικό ιεραρχικό σχήμα, που περιλαμβάνει πολλά **επίπεδα – βαθμούς (Levels) καθένα από τα οποία χαρακτηρίζεται από το πλήθος των ψηφίων του κωδικού του Λογαριασμού**. Το πρώτο επίπεδο έχει 2 ψηφία (πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί), το δεύτερο επίπεδο έχει επίσης 2 ψηφία (δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί) όπως υποχρεωτικά καθορίζονται από την Ελληνική νομοθεσία, ενώ τα επόμενα πιο αναλυτικά επίπεδα διαμορφώνονται ελεύθερα ανάλογα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

Οι περισσότερες Ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν Λογιστικά Σχέδια που περιλαμβάνουν από 3 έως 5 βαθμούς με πιο συνηθισμένο συνολικό μέγεθος κωδικών μεγιστοβάθμιων λογαριασμών το 10.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται στις παρακάτω **10 ομάδες λογαριασμών**, οποίες κατανέμονται στο Ενεργητικό, το Παθητικό, τους Αποτελεσματικούς και τους λοιπούς Λογαριασμούς ως εξής:

Λογαριασμοί Ισολογισμού - Ενεργητικό

- Ομάδα 1 Πάγιο Ενεργητικό
- Ομάδα 2 Αποθέματα
- Ομάδα 3 Απαιτήσεις και διαθέσιμα

Λογαριασμοί Ισολογισμού - Παθητικό

- Ομάδα 4 Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Ομάδα 5 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Λογαριασμοί Εκμετάλλευσης – Αποτελεσματικοί Λογαριασμοί

- Ομάδα 6 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
- Ομάδα 7 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος
- Ομάδα 8 Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

Λοιποί Λογαριασμοί

- Ομάδα 9 Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (Λογαριασμοί Κατά προορισμό)
- Ομάδα 0 (ή 10) Λογαριασμοί τάξεως

Οι Λογαριασμοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής από πλευράς **καταχωρήσεων κινήσεων** ομαδοποιούνται:

- σε Λογαριασμούς που **μπορούν να κινηθούν (posting level accounts)** οι οποίοι είναι οι μεγιστοβάθμιοι λογαριασμοί και
- σε Λογαριασμούς που **δεν μπορούν να κινηθούν (non posting level accounts)** δηλαδή το σύνολο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων κλπ., λογαριασμών όπως αυτοί απαιτούνται από το ΕΓΛΣ που χρησιμοποιούνται για αναφορές

Έτσι οι λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής, με βάση τον τρόπο ενημέρωσής τους και σύνδεσής τους με άλλους λογαριασμούς διακρίνονται σε:

- **Κανονικούς Λογαριασμούς** (που δεν αναλύονται σε άλλους λογαριασμούς)
- **Λογαριασμούς συμφωνίας Πελατών (Reconciliation Accounts for Customers)** που συγκεντρώνουν αξίες από κινήσεις πελατών
- **Λογαριασμούς συμφωνίας Προμηθευτών (Reconciliation Accounts for Vendors)** που συγκεντρώνουν αξίες από κινήσεις προμηθευτών
- **Λογαριασμούς συμφωνίας Παγίων (Reconciliation Accounts for Assets)** που συγκεντρώνουν αξίες από κινήσεις παγίων

Οι λογαριασμοί συμφωνίας κινούνται μόνο **αυτόματα** και μόνο όταν κινούνται και οι αντίστοιχοι αναλυτικοί λογαριασμοί που συγκεντρώνονται σε αυτούς, ανάλογα με τον τύπο των λογαριασμών συμφωνίας (Πελατών, Προμηθευτών, Παγίων).

Έτσι τα ποσά που συγκεντρώνουν στη χρέωση και την πίστωσή τους οι λογαριασμοί συμφωνίας ισούνται με το άθροισμα των αντιστοίχων ποσών χρεώσεων και πιστώσεων των λογαριασμών Πελατών, Προμηθευτών, ή Παγίων που είναι συνδεδεμένοι με αυτούς.

1.4 Βασικές διαφορές Διοικητικής-Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

Η Χρηματοοικονομική και η Διοικητική Λογιστική αποτελούν τους 2 βασικούς κλάδους της Λογιστικής και αλληλοσυμπληρώνονται έτσι ώστε να παρέχουν λογιστική πληροφόρηση σχετικά με:

- την οικονομική κατάσταση των οικονομικών μονάδων
- την Αξιολόγηση των επιχειρηματικών επιλογών και του προγραμματισμού
- την κατανομή των διαθέσιμων πόρων και
- την εξασφάλιση του ελέγχου των οικονομικών μονάδων σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο
- Έχουν όμως και πολλές διαφορές που παρουσιάζονται αναλυτικά στον πίνακα που ακολουθεί:

Διαφορές Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής		
Διαφορά	Χρηματοοικονομική Λογιστική	Διοικητική Λογιστική
Αποδέκτες και στελέχη στα οποία απευθύνονται	Εξωτερικοί χρήστες (external users) , π.χ. ελεγκτές της Εφορίας, τις Τράπεζες, τις Ασφαλιστικές εταιρίες, τους Οικονομικοί αναλυτές κλπ,	Εσωτερικοί χρήστες (internal users) που περιλαμβάνουν τη Διοίκηση, τους εσωτερικούς ελεγκτές, ανώτερους υπαλλήλους και στελέχη τμημάτων της επιχείρησης, κλπ.,

Οργανωτικές δομές	Το σύνολο της επιχείρησης (εταιρία με Αριθμό Φορολογικού Μητρώου - ΑΦΜ) όπως έχει δηλωθεί στις αρχές	Τα μέρη της επιχείρησης π.χ. τα τμήματα (Κέντρα κόστους, κέντρα κέρδους) κλπ
Τυποποίηση	Σύμφωνα με Λογιστικές αρχές όπως οι Γενικά Παραδεχτές λογιστικές αρχές (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) και πρότυπα όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards)	Σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε οικονομικής μονάδας και σύμφωνα με ειδικές παραδοχές που θεσπίζει η κάθε οικονομικής μονάδα ανάλογα με τις δυνατότητές της
Σκοπός	Ανάλυση ιστορικών στοιχείων παρελθόντων περιόδων	Έμφαση στις προβλέψεις για τις μελλοντικές περιόδους
Μορφή Περιεχόμενο και συχνότητα έκδοσης Αναφορών	Οικονομικές Καταστάσεις όπως Ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης (Profit and loss statement) που αφορούν Ιστορικά και απολογιστικά στοιχεία (actual data) σε τακτά χρονικά διαστήματα σύμφωνα με τη νομοθεσία	Ειδικές Καταστάσεις σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας που αφορούν τόσο Ιστορικά και απολογιστικά στοιχεία (actual data) όσο και προϋπολογιστικά δεδομένα (planned data) που εκδίδονται όποτε ζητηθούν
Ακρίβεια δεδομένων	Μεγάλη ακρίβεια δεδομένων, συμφωνίες λογαριασμών στο λεπτό του ευρώ	Μικρή ακρίβεια δεδομένων (για τις μεγάλες επιχειρήσεις συνήθως σε χιλιάδες ευρώ) με έμφαση στη σχετικότητα και την ευελιξία
Πολυπλοκότητα	Μικρή πολυπλοκότητα που βασίζεται σε κοινά πρότυπα που μπορούν να τηρηθούν ακόμη και χειρόγραφα	Μεγάλη πολυπλοκότητα και σύνθετοι υπολογισμοί με χρήση πληροφοριακών συστημάτων

Εφαρμογές Πληροφοριακών Συστημάτων (ERP Applications)	Γενική Λογιστική, Λογιστική Λογαριασμών Πληρωτέων, Λογιστική Λογαριασμών Εισπρακτέων, Λογιστική Παγίων	Παρακολούθηση Κέντρων Κόστους, Κοστολόγησης Προϊόντων, Παρακολούθησης Κέντρων Κέρδους, Ανάλυση Κερδοφορίας
Βασικά αρχεία Εφαρμογών (Master Files)	Λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής, Λογαριασμοί Πελατών (Εισπρακτέοι), Λογαριασμοί Προμηθευτών (Πληρωτέοι) και Λογαριασμοί Παγίων	Στοιχεία Κόστους, Κέντρα κόστους, δραστηριότητες, υλικά, πίνακες τεχνικών προδιαγραφών, φασεολόγια, έργα, εντολές παραγωγής, εσωτερικές εντολές, εντολές αγοράς, παραγγελίες πωλήσεων κλπ
Καταχωρήσεις στα Αρχεία κινήσεων Εφαρμογών (Record keeping)	Λογιστικές εγγραφές – Λογιστικά άρθρα (Accounting Documents) σύμφωνα με τις αρχές του διπλογραφικού συστήματος	Καταχωρήσεις σύμφωνα με τους τυπικούς λογιστικούς κανόνες (π.χ. έξοδα, έσοδα) αλλά και σύμφωνα με άτυπες διαδικασίες (π.χ. επιμερισμοί)
Εμπιστευτικότητα Πληροφοριών	Πληροφορίες που δημοσιεύονται σε εφημερίδες ή δίνονται όταν ζητηθούν	Εμπιστευτικές πληροφορίες που αφορούν μόνο τη Διοίκηση

Πίνακας 1.1 Διαφορές Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής

2 Κοστολόγηση

2.1 Η Έννοια του Κόστους

Υπάρχουν πολλοί ορισμοί που μπορούν να δοθούν για το κόστους. Μία ερμηνεία του είναι ότι το κόστος είναι η συνολική αξία των πραγμάτων και υπηρεσιών που καταναλώνονται κάθε φορά για να παραχθεί μία μονάδα από ένα ορισμένο έργο ή ένα ορισμένο επίσης προϊόν. Έτσι προκύπτει ότι το κόστος μπορεί να θεωρηθεί σαν ένας δείκτης που προκύπτει από το κλάσμα που αριθμητή έχει το σύνολο από δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε μία χρονική περίοδο για να παραχθεί μία ποσότητα από έργο ή προϊόντα και παρανομαστή τις μονάδες από το έργο ή τα προϊόντα που παράχθηκαν μέσα σε μία χρονική περίοδο. Κύρια αποστολή του κόστους είναι να ελεγχθεί κυρίως στην παραγωγική διαδικασία αλλά και στις λοιπές διαδικασίες όπου παράγεται έργο σε μονάδες (Εφοδιασμός- Διάθεση) ο βαθμός σε αυτόν που εφαρμόστηκε η οικονομική αρχή, να ελεγχθεί δηλαδή η οικονομικότητα της σχετικής διαδικασίας.

Η ελεγκτική αποστολή του κόστους δεν περιορίζεται ούτε στην παραγωγική διαδικασία, αλλά ούτε και στην βιομηχανική επιχείρηση. Επεκτείνεται αυτή η αποστολή, μέσα στη βιομηχανική επιχείρηση, εκτός από την παραγωγική και στις λειτουργίες “Εφοδιασμός” και “Πωλήσεις”. Πράγμα που σημαίνει αμέσως, ότι το κόστος με αυτή την αποστολή, χρησιμοποιείται και στην εμπορική επιχείρηση, αλλά και στην κάθε επιχείρηση, στις ίδιες αυτές λειτουργίες.

2.2 Γενικές Αρχές Κοστολόγησης

Η κοστολόγηση αφορά καταρχάς τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, το οποίο αποτελείται από τρία στοιχεία:

- το κόστος Άμεσων Υλικών
- το κόστος άμεσης Εργασίας, και
- τα Γ.Β.Ε. (Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα)

Τα στοιχεία άμεσου κόστους δηλαδή το κόστος Άμεσων Υλικών, το κόστος Άμεσης Εργασίας καθώς και εκείνα τα στοιχεία των Γ.Β.Ε. που άμεσα συνδέονται με τα παραγόμενα προϊόντα (π.χ. κόστος ελέγχου ποιότητας, κόστος συσκευασίας κ.α.) είναι εύκολο να ενταχθούν στο κόστος των παραγόμενων μονάδων προϊόντων. Υπάρχουν, όμως, εκτός από τα άμεσα Γ.Β.Ε., και εκείνα που χαρακτηρίζονται ως έμμεσα και των οποίων η σύνδεση με τα παραγόμενα προϊόντα είναι ασαφής. Το πρόβλημα της κοστολόγησης, επομένως, εντοπίζεται σε σημαντικό βαθμό στη

σύνδεση των έμμεσων Γ.Β.Ε. με τα παραγόμενα προϊόντα. Η κοστολόγηση επίσης επηρεάζεται από τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας και τον αριθμό των παραγόμενων προϊόντων, στοιχεία τα οποία επιδρούν καθοριστικά στη διαδικασία υπολογισμού, καταγραφής και ανάλυσης του κόστους των παραγόμενων προϊόντων.

2.2.1 Επιμερισμός του Κόστους

Ο επιμερισμός του κόστους είναι βασικά πρόβλημα σύνδεσης ενός στοιχείου κόστους ή μιας ομάδας από στοιχεία κόστους με έναν ή περισσότερους φορείς (όπως τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παρέχει μια εταιρία) ή θέσεις κόστους (τα τμήματα στα οποία είναι οργανωμένη). Υπό ιδανικές συνθήκες η κοστολόγηση θα έπρεπε να συνδέει κάθε στοιχείο κόστους με την αιτία (το αντικείμενο του κόστους) που το προκάλεσε. Πρακτικά, όμως, η κοστολόγηση προσπαθεί να προσδιορίσει τη σχέση που έχει το κόστος με τους φορείς κόστους, χρησιμοποιώντας κάποια συνάρτηση που αντιπροσωπεύει την αιτιώδη σχέση.

Η συσχέτιση του κόστους με τα αντικείμενα κόστους επιτυγχάνεται με την επιλογή των οδηγών κόστους (cost drivers). Ως τέτοιοι ορίζονται οι μετρήσεις της δραστηριότητας οι οποίες και «οδηγούν» τον επιμερισμό του κόστους. Παραδείγματα οδηγών κόστους είναι οι ώρες λειτουργίας μηχανών, οι ώρες άμεσης εργασίας, οι επιθεωρήσεις ποιότητας, ο αριθμός χορηγήσεων υλικών κ.α. Όταν χρησιμοποιείται για τον επιμερισμό κόστους, ο οδηγός κόστους, συνήθως, αποκαλείται και βάση επιμερισμού του κόστους (cost allocation base).

Κάποια στοιχεία κόστους δεν είναι αρκετά σημαντικά ώστε να δικαιολογήσουν την πραγματοποίηση ξεχωριστής, για το καθένα κατανομής τους. Αυτά συγκεντρώνονται σε δεξαμενές κόστους και επιμερίζεται το άθροισμά τους. Η δεξαμενή κόστους (cost pool) είναι μια ομάδα από ανεξάρτητα στοιχεία κόστους που επιμερίζονται στους φορείς ή τις θέσεις κόστους, χρησιμοποιώντας ένα κοινό οδηγό κόστους.

Πολλοί και διαφορετικοί όροι χρησιμοποιούνται εναλλακτικά στη βιβλιογραφία για να περιγράψουν τον επιμερισμό του κόστους στα παραγωγικά τμήματα ή στα παραγόμενα προϊόντα. Ενδεικτικά αναφέρονται οι όροι καταμερισμός, διανομή/αναδιανομή, απορρόφηση, κατανομή/ανακατανομή, επιβάρυνση, καταλογισμός, μερισμός.

2.2.2. Σκοπός του Επιμερισμού

Για τον προσδιορισμό της λογικής με την οποία θα επιμεριστεί το κόστος θα πρέπει να αναζητηθούν οι βασικοί σκοποί για τους οποίους πραγματοποιείται ο επιμερισμός αυτός και δεν είναι άλλοι από τους ακόλουθους τέσσερις:

1. Για να γίνει εφικτή η πρόβλεψη των οικονομικών αποτελεσμάτων τμημάτων και προϊόντων, ως συνέπεια του προγραμματισμού και των αποφάσεων της διοίκησης. Οι επικεφαλής των οργανωτικών μονάδων μιας επιχείρησης θα πρέπει να έχουν συνείδηση όλων των συνεπειών των αποφάσεών τους, ακόμα και αυτών που προκαλούνται πέραν των ορίων της μονάδας της οποίας είναι υπεύθυνοι.
2. Για να διαμορφωθούν κίνητρα. Ο επιμερισμός κόστους μερικές φορές πραγματοποιείται για να επηρεάσει τη συμπεριφορά των στελεχών και με αυτό τον τρόπο να επιτευχθεί η συνταύτιση στόχων και προσπάθειας μεταξύ των μελών μιας οργάνωσης. Έτσι σε ορισμένες επιχειρήσεις δεν υπάρχει επιμερισμός του κόστους των νομικών υπηρεσιών ή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στις οργανωτικές μονάδες που κάνουν χρήση αυτών των υπηρεσιών και κατά συνέπεια δεν υπάρχει και η αντίστοιχη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων τους, επειδή η διοίκηση θέλει να ενθαρρύνει τη χρήση τους. Σε άλλες οργανώσεις μπορεί να υπάρχει τέτοιος επιμερισμός κόστους με σκοπό να παρακινηθούν τα διευθυντικά στελέχη ώστε να βεβαιωθούν ότι τα οφέλη από την αξιοποίηση των συγκεκριμένων υπηρεσιών υπερβαίνουν το κόστος που συνδέεται με τη χρήση τους.
3. Για να πραγματοποιηθεί ο υπολογισμός του αποτελέσματος χρήσης και η αποτίμηση στοιχείων του Ενεργητικού. Το κόστος επιμερίζεται στα προϊόντα και τις υπηρεσίες προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος τόσο των αποθεμάτων, όσο και των αγαθών που πωλήθηκαν. Αυτοί οι επιμερισμοί καταρχάς εξυπηρετούν τους σκοπούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Όμως το κόστος που υπολογίζεται σε αυτό το πλαίσιο συχνά αξιοποιείται και από στελέχη της διοίκησης για τον προγραμματισμό της δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχείρησης και την αξιολόγηση της απόδοσης των υφισταμένων τους.
4. Για να αιτιολογηθεί το κόστος στο πλαίσιο της υποστήριξης της διαδικασίας αποζημίωσης. Παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση όπου οι τιμές πώλησης βασίζονται απευθείας στο κόστος, όπως συμβαίνει σε κάποιες περιπτώσεις συμβάσεων κατασκευής δημοσίων έργων στις οποίες προσδιορίζεται μια τιμή βάσει του κόστους κατασκευής του έργου συν κάποιο περιθώριο κέρδους. Τότε, ο επιμερισμός του κόστους γίνεται υποκατάστατο του καθορισμού των τιμών στην αγορά.

Οι δύο πρώτοι σκοποί αφορούν τον προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και τον έλεγχο της απόδοσης, ενώ οι δύο τελευταίοι σχετίζονται με τον προσδιορισμό του κόστους αποθεμάτων και τον καθορισμό των τιμών. Διαφορετικοί επιμερισμοί κόστους μπορούν να πραγματοποιηθούν προκειμένου να ικανοποιηθούν διαφορετικοί στόχοι.

Υπό ιδανικές συνθήκες και οι τέσσερις παραπάνω σκοποί θα μπορούσαν να υλοποιηθούν ταυτόχρονα από μία και μόνο κατανομή του κόστους. Όμως για τα περισσότερα στοιχεία κόστους σπάνια συμβαίνει κάτι τέτοιο. Συχνά, ο επιμερισμός του αποτελεί πηγή αντιθέσεων στο εσωτερικό της επιχείρησης. Όταν δεν μπορούν να επιτευχθούν ταυτόχρονα και οι τέσσερις σκοποί, τα διοικητικά στελέχη και οι λογιστές θα πρέπει να λύσουν το πρόβλημα προσπαθώντας να αναγνωρίσουν ποιος σκοπός αποτελεί προτεραιότητα στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Στην πράξη, στα συστήματα κοστολόγησης κυριαρχεί ο στόχος του υπολογισμού του κόστους αποθεμάτων – επειδή είναι εξωτερικά επιβεβλημένος στο πλαίσιο της υποχρέωσης κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων - και οι επιμερισμοί υπακούουν σε αυτό το στόχο. Έτσι, όταν υπάρχει ανάγκη να χρησιμοποιηθούν στοιχεία κόστους που προέρχονται από επιμερισμό, προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις και να εκτιμηθεί η απόδοση, τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει, πολλές φορές, να αναπροσαρμόσουν τους επιμερισμούς που πραγματοποιήθηκαν για να ικανοποιήσουν την ανάγκη κοστολόγησης των αποθεμάτων και κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συχνά, το επιπλέον όφελος από τη χρήση ξεχωριστών επιμερισμών για τους σκοπούς του προγραμματισμού, του ελέγχου και της κοστολόγησης αποθεμάτων είναι πολύ μεγαλύτερο από το επιπρόσθετο κόστος για την υλοποίησή τους.

2.2.3 Διαδικασία Επιμερισμού

Οι περισσότερες επιχειρήσεις κατανέμουν τα Γ.Β.Ε. στα προϊόντα χρησιμοποιώντας μια διαδικασία που αποτελείται από δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο τα Γ.Β.Ε. κατανέμονται στα τμήματα-κέντρα κόστους τα οποία συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία, ενώ κατά το δεύτερο στάδιο τα Γ.Β.Ε. που έχουν συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους κατανέμονται στους φορείς κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες κ.α.). Στο πλαίσιο της κοστολόγησης τα κέντρα κόστους διαμορφώνονται είτε με τεχνολογικά κριτήρια, είτε με χωροταξικά, είτε με αμιγώς κοστολογικά κριτήρια δηλαδή βάσει του ενδιαφέροντος που παρουσιάζει το κόστος κάποιου τμήματος και της επιθυμίας της διοίκησης να το παρακολουθεί πιο στενά. Τα κέντρα κόστους από τα οποία διέρχονται τα προϊόντα και στα οποία πραγματοποιείται η επεξεργασία τους αποκαλούνται κύρια παραγωγικά τμήματα ενώ αυτά που δε σχετίζονται άμεσα με την παραγωγή και υπάρχουν για να υποστηρίξουν τη λειτουργία άλλων τμημάτων ονομάζονται βοηθητικά. Το κόστος που αντιστοιχεί

στα βοηθητικά κέντρα κόστους και που αποτελεί, φυσικά, Γ.Β.Ε. ανακατανέμεται ώστε να αποδοθεί, τελικά, στα κύρια παραγωγικά τμήματα.

2.3 Κοστολογικό Σύστημα

Με τον όρο κοστολογικό σύστημα εννοούμε τον προσδιορισμό, τη συστηματοποίηση και την καθιέρωση της κοστολόγησης σαν διαδικασίας. Τον καθορισμό ενός συστήματος δουλειάς, που στην συγκεκριμένη επιχείρηση, με τη δεδομένη οργάνωση, προσωπικό και μέσα, θα επιτρέψει να συγκεντρωθούν οι αναλώσεις και οι αποδόσεις και να προσδιοριστεί το κόστος της μονάδας του έργου και της μονάδας του προϊόντος.

Τα βασικά στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει σαν καθορισμούς, το κοστολογικό σύστημα, είναι αυτά που ακολουθούν:

α) Ο τρόπος και τα μέσα που με αυτά θα καταγραφούν οι αναλώσεις των υλικών και των υπηρεσιών, που αποτελούν τους συντελεστές του κόστους. Αυτό σημαίνει πρακτικά ότι το κοστολογικό σύστημα θα καθορίσει τα παραστατικά σε αυτά που θα καταγράφονται οι αναλώσεις των αξιών που συνιστούν το κόστος, καθώς και τα στοιχεία που θα έχουν: τα παραστατικά αυτά, αλλά και οι καταγραφές σε αυτά.

β) Η δεύτερη κατηγορία στοιχείων που θα ορίζονται από το κοστολογικό σύστημα αφορά τον τρόπο και τα μέσα που με αυτά θα καταγραφούν οι αποδόσεις, το έργο που παράχθηκε με τις αναλώσεις που καταγράφηκαν παραπάνω.

γ) Η τρίτη κατηγορία στοιχείων που ορίζονται από το κοστολογικό σύστημα αποτελούν, ο τρόπος και τα μέσα με αυτά που θα συγκεντρωθούν τα παραπάνω δεδομένα: αναλώσεις-αποδόσεις, και θα συγκροτήσουν κατηγορίες σκόπιμες για τη λήψη των αναγκαίων πληροφοριών και την πρόοδο των διαδικασιών. Πρόκειται ουσιαστικά για διατάξεις (καταστάσεις, βιβλία, πίνακες κλπ.), όπου συγκεντρώνονται τα στοιχεία από τις αναλώσεις και τις αποδόσεις, προκειμένου να προκύψουν συγκεντρωτικές πληροφορίες και να προωθηθούν οι κοστολογικές διαδικασίες.

δ) Την τέταρτη κατηγορία αποτελούν οι κανόνες και οι διαδικασίες με αυτούς που θα καταγράφονται και θα συγκεντρώνονται τα στοιχεία. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι ορίζονται οι θέσεις όπου εκδίδονται τα παραστατικά, οι διαδρομές που ακολουθούν, οι καταγραφές που δέχονται σε κάθε σημείο της διαδρομής, κλπ.. Αλλά επίσης σημαίνει ότι ορίζονται αξιόπιστοι έλεγχοι και οι συμφωνίες που διασφαλίζουν την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των στοιχείων και των

πληροφοριών. Το αντίστοιχο στη λογιστική είναι το “λογιστικό κύκλωμα” και τα ισοζύγια.

ε) Πέμπτο στοιχείο που προσδιορίζεται στο σύστημα είναι οι θέσεις κόστους, όπου θα συγκεντρωθούν όλες οι αναλώσεις και το έργο της καθεμιάς και θα υπολογιστεί το κόστος της μονάδας από το έργο αυτό.

2.4 Εξωλογιστική Κοστολόγηση

Η κοστολόγηση αν δεν συνοδεύεται από έναν ιδιαίτερο προσδιορισμό, είναι πάντοτε εξωλογιστική, γιατί είναι απλά μία μαθηματική διαδικασία που με αυτήν προσδιορίζεται το κόστος.

Με τον όρο εξωλογιστική εννοούμε την κοστολόγηση που δεν έχει καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία με ότι περιλαμβάνει ένα λογιστικό κύκλωμα, δηλαδή τις καταχωρήσεις σε ημερολόγια και καθολικά, τη σύνταξη ισοζυγίων και με αυτά την επαλήθευση των αριθμητικών μεγεθών των διαφόρων κατηγοριών αξιών που διακινούνται με την κοστολογική διαδικασία. Αυτό το τελευταίο είναι άλλωστε και το βασικό μειονέκτημα της εξωλογιστικής κοστολόγησης.

Η εξωλογιστική κοστολόγηση σαν διαδικασία είναι πλήρης και παρέχει όλες τις πληροφορίες που παρέχει σαν μέθοδος για τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας και το σύνολο των δαπανών κατά είδος που καταλογίζονται στην κάθε θέση κόστους. Απλά, δεν αποτυπώνει λογιστικά αυτές τις μεταβολές της περιουσίας της επιχείρησης που από αυτό το λόγο μένουν αφανείς. Έχει αξία μόνο πληροφοριακή, μπορεί να λειτουργήσει και λειτουργεί στην πράξη, καλύπτοντας κοστολογικές περιόδους οποιασδήποτε διάρκειας και συχνότητας. Με άλλα λόγια λειτουργεί με πλήρη επάρκεια σαν βραχύχρονη είτε μηνιαία, είτε τριμηνιαία κλπ. αλλά και σαν ετήσια.

Μειονεκτήματα:

- Πρώτο είναι η απουσία λογιστικών επαληθεύσεων σχετικά με την ακρίβεια των διαδικασιών και έτσι δημιουργείται αίσθημα ανασφάλειας για την αξιοπιστία και το έγκυρο των πληροφοριών που παρέχει.
- Το δεύτερο μειονέκτημα είναι εντοπίζεται στην απουσία λογαριασμών η οποία συνεπάγεται την αδυναμία να παρακολουθείται το συνολικό κόστος των θέσεων διαχρονικά.
- Τρίτο μειονέκτημα αποτελεί η ανακριβής λογιστική έμφαση της επιχειρηματικής περιουσίας η οποία δεν έχει προσαρμοστεί στην ανάλυση των αξιών και την παραγωγή προϊόντων.

Πλεονεκτήματα:

- Απαλλάσσει την επιχείρηση από την εργασία που απαιτεί η λογιστική παρακολούθηση της κοστολογικής διαδικασίας και δεύτερο
- Εξαιτίας της έλλειψης μιας δεσμευτικής καταγραφής των κοστολογικών δεδομένων βραχυχρόνια, εξασφαλίζει στην επιχείρηση το τέλος της χρήσης κυρίως, μια ευελιξία και μια ευχέρεια χειρισμών που απουσιάζουν από την εσωλογιστική κοστολόγηση.

2.5 Εσωλογιστική Κοστολόγηση

Είναι η κοστολόγηση που καταγράφεται λογιστικά που σημαίνει με λογιστικές εγγραφές σε ένα ολοκληρωμένο λογιστικό κύκλωμα που ξεκινάει και καταγράφει την ανάλωση των αξιών-παραγωγικών προϋποθέσεων μιας παραγωγής, στη χρονική και χωρική διασπορά τους και καταλήγει και καταγράφει την παραγωγή των αξιών-προϊόντων της ίδιας παραγωγής, σε όλη την ποικιλία τους. Η εσωλογιστική κοστολόγηση, είναι είτε βραχύχρονη, (μηνιαία, τριμηνιαία, κλπ.) είτε ετήσια.

Πλεονεκτήματα:

- Διασφαλίζει την εγκυρότητα και την ακρίβεια των δεδομένων και πληροφοριών που παρέχει. Την εγκυρότητα γιατί προκύπτουν από καταχωρήσεις στα (“επίσημα”) λογιστικά βιβλία και μάλιστα σύγχρονα με τα σχετικά κοστολογικά γεγονότα που εικονίζουν. Την ακρίβεια, εξαιτίας των λογιστικών συμφωνιών που από τους νόμους λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου διασφαλίζονται.
- Δεύτερο πλεονέκτημα αποτελεί η λειτουργία λογαριασμών, η οποία επιτρέπει να παρακολουθείται διαχρονικά το συνολικό κόστος της κάθε θέσης κόστους
- Τρίτο πλεονέκτημα αποτελεί η ακριβής λογιστική εμφάνιση της επιχειρηματικής παρουσίας σε όλη τη διάρκεια της χρήσης επειδή τα αποθέματα έχουν προσαρμοστεί στην ανάλωση των υλικών και την παραγωγή των προϊόντων.

Έναντι αυτών των πλεονεκτημάτων πρέπει να αναφερθεί το μειονέκτημα ότι περιορίζει τη διοίκηση της επιχείρησης στις επιλογές πολιτικής αποτελεσμάτων στο τέλος χρήσης.

2.6 Activity Based Costing ABC –Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων

2.6.1 Γενική παρουσίαση της μεθόδου ABC

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης λειτουργούν με βάση την υπόθεση ότι η παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι αυτή που προκαλεί τις δαπάνες. Για το λόγο αυτό, το καθαρό κόστος για υλικά, για εργατικά και άλλα άμεσα έξοδα εκχωρούνται στα προϊόντα, ενώ όλα τα άλλα έξοδα ομαδοποιούνται ως έμμεσα και κατανομούνται στα προϊόντα, συνήθως με βάση κάποιο μέτρο του όγκου παραγωγής. Υπάρχει μια σιωπηρή υπόθεση ότι τα έμμεσα έξοδα που πρέπει να κατανεμηθούν στα προϊόντα είναι απαραίτητα, διαφορετικά δε θα υπήρχαν. Επειδή τα έξοδα είναι απαραίτητα, κάθε μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας θα πρέπει να φέρει το μερίδιο των εξόδων που της αναλογεί.

Μια άλλη αντίληψη του κόστους είναι αυτή που διέπει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, μια από τις ευρύτερα διαδεδομένες μεθόδους κοστολόγησης είναι πλέον. Αυτή αποτελεί μια σύγχρονη θεώρηση της κοστολογικής επιστήμης που δε δέχεται ότι το κόστος απλά συμβαίνει αλλά ότι είναι αποτέλεσμα των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

Με τη θεώρηση αυτή επιτυγχάνεται η αμεσότερη απεικόνιση των οικονομικών χαρακτηριστικών της μονάδας αλλά και παρέχεται η απαραίτητη πληροφοριακή υποστήριξη στα στελέχη της διοίκησης για την λήψη αποφάσεων σχετικών με την τιμολόγηση των προϊόντων ή των υπηρεσιών, τη διαχείριση των πελατειακών σχέσεων, τον καθορισμό του βέλτιστου μίγματος προϊόντων που πρέπει να παραχθούν σύμφωνα με τους στρατηγικούς στόχους της εταιρίας, το σχεδιασμό νέων προϊόντων και υπηρεσιών κ.α.

Η βασική διαφορά του ABC από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έγκειται στο τρόπο που αντιμετωπίζει το έμμεσο κόστος της οικονομικής μονάδας, είτε αυτό είναι το έμμεσο κόστος της παραγωγικής διαδικασίας, της διοίκησης, της διάθεσης, των πωλήσεων, των χρηματοοικονομικών, της έρευνας και ανάπτυξης (R&D), στο γεγονός ότι πιστεύει ότι κόστος δεν φέρουν μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες αλλά και οι δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας αποτελούν φορείς κόστους.

Η μέτρηση του έμμεσου κόστους επιτυγχάνεται με την βοήθεια των οδηγών κόστους (cost drivers), δηλαδή των αιτιών που προκαλούν τη δημιουργία του κόστους κάθε δραστηριότητας, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν τις βάσεις επιμερισμού.

Η πρόκληση που έχουν ν' αντιμετωπίσουν τα στελέχη της επιχείρησης είναι να προσδιορίσουν εκείνες τις δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος, να

υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν αποτελεσματικά και αποδοτικά τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό τη μείωση του κόστους. Η διοίκηση του κόστους περιλαμβάνει την ενεργητική εμπλοκή της επιχείρησης και όχι απλά την παθητική καταγραφή.

Η χρησιμότητα του ABC έχει ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει υψηλά γενικά έξοδα τα οποία είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής και παράγει πολλαπλές και διαφορετικές γραμμές προϊόντων. Η εφαρμογή του ABC οδηγεί στην ελαχιστοποίηση των διαστρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων που συνεπάγεται η ύπαρξη σταυροειδών επιδοτήσεων μεταξύ διαφόρων γραμμών προϊόντων

2.6.2 Συγκριτικά πλεονεκτήματα της μεθόδου ABC

Το ABC δημιουργεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις, ώστε οι επιχειρήσεις να είναι σε θέση να κατανοήσουν την σχέση αιτίας και αποτελέσματος του κόστους σε αντιστοίχιση με τα προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες και επιχειρησιακές διαδικασίες, και τα στελέχη να κερδίζουν, μοναδικής σημασίας, εσωτερική πληροφόρηση όσον αφορά τις εσωτερικές λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Οι ικανότητες ανάλυσης του ABC μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά στην :

- Ανάλυση της κερδοφορίας της επιχείρησης.
- Προσδιορισμό των πιο κερδοφόρων πελατών και αγορών.
- Προσδιορισμό αυτών των επιχειρησιακών διαδικασιών που προάγουν την κερδοφορία .
- Στήριξη του στρατηγικού προγραμματισμού της επιχείρησης αφού παρέχει αναλυτικότερη εικόνα της ανάλωσης των περιορισμένων πόρων της επιχείρησης.
- Αποτελεσματικότερη διαχείριση του κόστους.
- Κατανόηση των πραγματικών πηγών του κόστους μέσω της σύνδεσής του με τις επιχειρησιακές δραστηριότητες.
- Βελτίωση της ανάλυσης των διαδικασιών που υλοποιούνται σε μία οικονομική μονάδα μέσω της πρόσθετης και εναλλακτικής πηγής πληροφόρησης που παρέχει.

3 Εισαγωγή στο SAP

Η SAP είναι η μεγαλύτερη κατασκευάστρια εταιρία λογισμικού στην Ευρώπη και μια από τις μεγαλύτερες στον κόσμο. Το όνομά της προέκυψε από τα αρχικά των γερμανικών λέξεων System Analyse und Programmentwicklung και στα αγγλικά Systems Analysis and Program Development. Αρχικός στόχος των ιδρυτών της ήταν η ανάπτυξη ενός τυποποιημένου πακέτου λογισμικού για επιχειρήσεις, αξιοποιώντας την τεχνολογία που επιτρέπει την άπαξ καταχώρηση των επιχειρησιακών δεδομένων του πακέτου, και τα καθιστά διαθέσιμα σε όλους τους χρήστες σε πραγματικό χρόνο αμέσως μετά την καταχώρησή τους.

Η ΔΕΠΑ χρησιμοποιεί το πληροφοριακό σύστημα SAP για την παρακολούθηση αφενός του κόστους και αφετέρου των επιχειρησιακών της λειτουργιών. Κατά τη στιγμή της έναρξης του έργου, μάλιστα, σχεδιαζόταν η αναβάθμιση του συστήματος στην έκδοση 6.0. Δεδομένου ότι το έργο αυτό δεν είναι απλά μια θεωρητική μελέτη αλλά θα έχει άμεση, πρακτική εφαρμογή είναι ξεκάθαρο ότι θα πρέπει να είναι υλοποιήσιμο στο συγκεκριμένο πληροφοριακό σύστημα. Στις παραγράφους που ακολουθούν παρουσιάζεται το SAP ERP δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στα υποσυστήματα και τις εφαρμογές του που συνδέονται άμεσα με την υλοποίηση του παρόντος έργου.

3.1 Γενική Περιγραφή του Πληροφοριακού Συστήματος SAP ERP

Το SAP R/3 είναι η τελευταία έκδοση του SAP. Διαδέχθηκε το R/2, της δεκαετίας του '80 και το R/1 την πρώτη πληροφοριακή προσπάθεια της εταιρίας στις αρχές του 1970. Πρόκειται για ένα πληροφοριακό σύστημα της κατηγορίας ERP (Enterprise Resource Planning), ένα πακέτο λογισμικού που επιτυγχάνει την ολοκλήρωση όλων των πληροφοριών που διακινούνται σε μια επιχείρηση. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν τις οικονομικές υπηρεσίες, τη λογιστική, τη διοίκηση ανθρωπίνων πόρων, την εφοδιαστική αλυσίδα και τον πελάτη. Η ολοκλήρωση αυτή υλοποιείται με τη χρήση ενιαίας εταιρικής βάσης δεδομένων, όπου όλες οι συναλλαγές της επιχείρησης εισάγονται, υφίστανται επεξεργασία, παρακολουθούνται και αναφέρονται σε περιβάλλον πραγματικού χρόνου (real time).

3.1.1 Βασικά Πλεονεκτήματα του SAP ERP

Το γεγονός ότι το SAP αποτελεί ένα από κορυφαία πληροφοριακά συστήματα για επιχειρήσεις παγκοσμίως βασίζεται σε συγκεκριμένα πλεονεκτήματα που το διακρίνουν. Αυτά δεν περιορίζονται στον τομέα της Κοστολόγησης αλλά επεκτείνονται σε όλο το φάσμα που καλύπτει ως λογισμικό. Τα πλεονεκτήματα που προσφέρει πολλαπλασιάζονται σε περιπτώσεις όπου καλείται να καλύψει ευρύτερες ανάγκες πέρα από τις παραδοσιακές όπως η Λογιστική. Τα κύρια πλεονεκτήματά του παρουσιάζονται στη συνέχεια της παραγράφου:

- Διαθέτει τεράστια λειτουργικότητα, καθώς χιλιάδες προγραμματιστές αυξάνουν καθημερινά τις δυνατότητές του και παραδίδονται στους χρήστες με συνεχείς εκδόσεις. Επιπλέον μπορεί να καλύψει πλήρως τις ανάγκες μιας επιχείρησης χωρίς να απαιτείται η αγορά συμπληρωματικά λογισμικά.
- Χρησιμοποιεί τεχνολογία αιχμής και το γεγονός ότι είναι ανοιχτό λογισμικό του επιτρέπει να μη μένει πίσω από τις εξελίξεις. Επιπλέον συνεργάζεται με πολλές πλατφόρμες υλικού (hardware H/W), λειτουργικών συστημάτων (operating systems) και βάσεων δεδομένων.
- Είναι απόλυτα παραμετροποιήσιμο ώστε να προσαρμόζεται ακριβώς στις ανάγκες οποιασδήποτε επιχείρησης υιοθετώντας βέλτιστες πρακτικές
- Πρόκειται για λογισμικό εύχρηστο, ευέλικτο και φιλικό προς τους χρήστες, καθώς λαμβάνει υπόψη τις αρχές του εργονομικού σχεδιασμού.
- Ο πελάτης υποστηρίζεται τόσο παγκοσμίως, όσο και στην Ελλάδα από τους πιο πολλούς και πιο έμπειρους συμβούλους και προγραμματιστές από οποιοδήποτε άλλο λογισμικό.
- Το γεγονός ότι η τιμή του εξαρτάται από τον αριθμό των χρηστών καθιστά δυνατή από οικονομικής άποψης την πρόσβαση μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων στην ίδια λειτουργικότητα, τεχνογνωσία και προνόμια που απολαμβάνουν οι μεγαλύτερες πολυεθνικές.
- Επιτυγχάνει χαμηλά κόστη συντήρησης και λειτουργίας.
- Διαθέτει ιδιαίτερα εξελιγμένες δομές προστασίας δεδομένων με χρήση εξουσιοδοτήσεων, καταγραφικών μηχανισμών κ.α.
- Προσαρμόζεται στον κάθε χρήστη και «μαθαίνει», ελαχιστοποιώντας τις πιθανότητες σφάλματος.
- Παρέχεται η δυνατότητα λειτουργίας σε πολύγλωσσο, πολυνομισματικό, πολυδιασπασμένο και πολυεταιρικό περιβάλλον.
- Υπάρχουν πιστοποιημένοι σύμβουλοι που αναλαμβάνουν να φέρουν εις πέρας την εγκατάσταση, την παραμετροποίηση και την έναρξη λειτουργίας του συστήματος και οι οποίοι βρίσκονται υπό διαρκή ποιοτικό έλεγχο.

- Υπάρχει ειδική μέριμνα για την εκπαίδευση των χρηστών η οποία περιλαμβάνει παρουσιάσεις, ασκήσεις και κείμενα με προσανατολισμό τόσο τη θεωρητική κατάρτιση όσο και την πρακτική εξάσκηση με προκαθορισμένα δεδομένα σε ειδικά για εκπαίδευση συστήματα.
- Καλύπτει πλήρως τη νομοθεσία πολλών χωρών (και της Ελλάδας) πλεονεκτώντας μεταξύ άλλων στα θέματα της Κοστολόγησης, της Αναλυτικής Λογιστικής, της Αποτίμησης των Αποθεμάτων και της Διαχείριση Παγίων.
- Παρέχει εύχρηστες αναφορές που καλύπτουν τόσο την Εσωτερική όσο και την Εξωτερική Λογιστική.
- Παρέχει τη δυνατότητα τήρησης των κοστολογικών πληροφοριών σε παράλληλα συστήματα πέρα από το επίσημο που χρησιμοποιείται. Αυτό δίνει τη δυνατότητα για πειραματισμούς χωρίς ρίσκο, και προσαρμογή σε αλλαγές χωρίς επιπτώσεις στην απόδοση.

3.2 Λειτουργικότητα του SAP ERP

3.2.1 Δομή, Εφαρμογές και Υποσυστήματα

Το ολοκληρωμένο σύστημα λογισμικού SAP ERP μπορεί να διαχειρίζεται δεδομένα τα οποία είναι έτσι προσαρμοσμένα, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν ταυτόχρονα από πολλούς χρήστες που εργάζονται σε πολλές εταιρίες, που είναι κατανεμημένες σε πολλές χώρες καλύπτοντας τις λογιστικές και φορολογικές νομοθεσίες τους παράλληλα με τις Γενικά Αποδεκτές Αρχές της Λογιστικής.

Επειδή οι διάφορες εταιρίες που χρησιμοποιούν το λογισμικό αυτό μπορεί να διαφέρουν πολύ μεταξύ τους, η συνολική προσφερόμενη λειτουργικότητα του είναι πολύ μεγάλη ώστε να καλύπτει τις ανάγκες τους. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις εταιριών με ιδιαίτερα εξειδικευμένες απαιτήσεις, για την κάλυψη των οποίων έχουν αναπτυχθεί οι κλαδικές λύσεις (industry solutions) του συστήματος SAP ERP. Αυτές περιλαμβάνουν ακόμα περισσότερες επιλογές και εφαρμογές προσαρμοσμένες στις απαιτήσεις του κλάδου. Ενδεικτικοί κλάδοι για τους οποίους προσφέρονται αυτά τα εξειδικευμένα πακέτα είναι οι Αυτοκινητοβιομηχανίες, Τράπεζες, Εταιρίες παροχής Υπηρεσιών Υγείας, Ασφάλειες, ΜΜΕ, Κατασκευαστικές εταιρίες, Φαρμακευτικές, Δημόσιος Τομέας, Εταιρίες παροχής Υπηρεσιών κ.α.

Το σύνολο των επιλογών που προκύπτει από όλη τη διαθέσιμη λειτουργικότητα είναι τεράστιο και δημιουργήθηκε η ανάγκη να ομαδοποιηθεί και να δομηθεί κατάλληλα ιεραρχικά με ένα λογικό και αποδοτικό τρόπο, έτσι ώστε να διευκολυνθούν οι χρήστες στην πλοήγηση, στην εκπαίδευση, και την ανεύρεση

λειτουργικότητας που επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν. Έτσι το SAP έχει υποδιαιρεθεί σε υποσυστήματα (modules), σε καθένα από τα οποία έχουν συνδεθεί οι αντίστοιχες επιλογές που εκτελούν οι χρήστες. Τα υποσυστήματα αυτά έχουν τη δική τους περιοχή παραμετροποίησης ώστε να μπορούν να διαμορφωθούν κατάλληλα από τους συμβούλους. Επειδή όμως και τα υποσυστήματα του SAP είναι πολλά, έχουν ομαδοποιηθεί σε ομάδες εφαρμογών καθεμία από τις οποίες περιλαμβάνει αρκετά υποσυστήματα. Το SAP, λοιπόν, περιλαμβάνει τρεις ομάδες εφαρμογών:

- Ομάδα Οικονομικών Εφαρμογών (Financials)
- Ομάδα Εφαρμογών της Εφοδιαστικής (Logistics)
- Ομάδα Εφαρμογών παρακολούθησης Ανθρώπινων Πόρων (Human Resources)

Η ομάδα των οικονομικών εφαρμογών έχει σκοπό την παρακολούθηση των οικονομικών πληροφοριών των εταιριών που αφορούν λογαριασμούς, κόστη, κερδοφορίες κ.α. Τα κυριότερα υποσυστήματα της ομάδας των οικονομικών εφαρμογών που χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα είναι:

- Η Οικονομική Διαχείριση (Financial Accounting – FI)
- Η Ελεγκτική (Controlling – CO)
- Η Διαχείριση Διαθεσίμων (Treasury – TR)
- Η Διαχείριση Έργων (Project Systems – PS)

Η ομάδα εφαρμογών της Εφοδιαστικής έχει σκοπό την παρακολούθηση των επιχειρησιακών κινήσεων που αφορούν τα υλικά και τις διακινήσεις τους, από τις αγορές τους έως τις πωλήσεις και την παραγωγή. Τα κυριότερα υποσυστήματα της είναι τα εξής:

- Η Διαχείριση των Υλικών (MM – Material Management)
- Οι Πωλήσεις και η Διανομή (SD – Sales and Distribution)
- Ο Προγραμματισμός της Παραγωγής (PP – Production Planning)
- Η Συντήρηση Εγκαταστάσεων (PM – Plant Maintenance)

Η ομάδα των εφαρμογών της παρακολούθησης των Ανθρώπινων Πόρων έχει σκοπό την παρακολούθηση των επιχειρησιακών κινήσεων που αφορούν τους εργαζόμενους και τους συνεργάτες της εταιρίας. Τα κυριότερα υποσυστήματα της είναι τα ακόλουθα:

- Η Διαχείριση Ανθρώπινων Πόρων (HR – Human Resources)
- Η Μισθοδοσία (PY – Payroll)

Η ένταξη των υποσυστημάτων σε ομάδες εφαρμογών δεν είναι απόλυτα αυστηρή ούτε από την ίδια τη SAP, καθώς υπάρχει ένα βασικό υποσύστημα που

αφορά τη Διαχείριση Έργων (Project Systems – PS), το οποίο έχει ομαδοποιηθεί τόσο στην ομάδα οικονομικών εφαρμογών όσο και σε αυτή των εφαρμογών εφοδιαστικής.

Η υλοποίηση του κοστολογικού συστήματος που ανασχεδιάσαμε και παρουσιάζεται στη συνέχεια, επιτυγχάνεται μέσα από τις λειτουργίες που προσφέρει η ομάδα Οικονομικών Εφαρμογών και συγκεκριμένα τα υποσυστήματα Οικονομικής Διαχείρισης (FI) και Ελεγκτικής (CO) τα οποία και παρουσιάζονται στη συνέχεια.

3.2.2 Ομάδα Οικονομικών Εφαρμογών

Υποσύστημα της Οικονομικής Διαχείρισης (Financial Accounting – FI)

Το υποσύστημα της Οικονομικής Διαχείρισης (Financial Accounting – FI) περιλαμβάνει εφαρμογές που σχετίζονται με την παρακολούθηση λογαριασμών τόσο της Γενικής Λογιστικής όσο και αυτών από τις δευτερεύουσες Λογιστικές (subledger), και περιλαμβάνει τις παρακάτω κύριες εφαρμογές:

- Εφαρμογή Γενικής Λογιστικής (FI – GL, Financial Accounting – General Ledger)
- Εφαρμογή Λογαριασμών Πληρωτέων (FI – AP, Financial Accounting – Accounts Payable)
- Εφαρμογή Λογαριασμών Εισπρακτέων (FI – AR, Financial Accounting – Accounts Receivable)
- Εφαρμογή Παγίων (FI – AA, Financial Accounting – Assets Accounting)

Υποσύστημα Ελεγκτικής (Controlling – CO)

Το υποσύστημα Ελεγκτικής (Controlling – CO) έχει σαν βασικό σκοπό την παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων κατά προορισμό για την υποστήριξη Διοικητικών αποφάσεων, και περιλαμβάνει τις παρακάτω βασικές εφαρμογές:

- **Εφαρμογή Παρακολούθησης Κέντρων Κόστους** (CO – CCA, Controlling – Cost Center Accounting). Αυτή περιλαμβάνει τη Λογιστική των κέντρων κόστους και τη Λογιστική των εσωτερικών εντολών.
- **Εφαρμογή Κοστολόγησης Προϊόντων** (CO – PC, Controlling – Product Costing). Αυτή αναφέρεται σε αγοραζόμενα και παραγόμενα υλικά που αφορά μηχανισμούς κοστολόγησης οι οποίοι όμως δεν χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα
- **Εφαρμογή Παρακολούθησης Κέντρων Κέρδους** (CO – PCA, Controlling – Profit Center Accounting) που περιλαμβάνει την εξωτερική όψη στην αγορά με την ανάλυση τμημάτων κερδοφορίας(analysis of profitability segments-

Profitability Analysis) και την εσωτερική όψη στα διάφορα μέρη της εταιρείας και στους υπεύθυνους με τη Λογιστική των κέντρων κέρδους (Profit center Accounting)

3.2.3 Λογιστική Κέντρων Κόστους και Γενικών Εξόδων

Ο έλεγχος και η παρακολούθηση των Κέντρων Κόστους και των Γενικών εξόδων επιτυγχάνεται με τη χρήση ειδικών εφαρμογών (application) των συστημάτων ERP που ονομάζονται με το γενικό τίτλο Λογιστική Κέντρων Κόστους και Γενικών Εξόδων (Cost Center and Overhead Accounting).

Η Λογιστική των Κέντρων Κόστους και των Γενικών Εξόδων είναι μια από τις σημαντικότερες εφαρμογές της Διοικητικής Λογιστικής και της Ελεγκτικής (Controlling) και η κύρια εργασία της είναι η παρακολούθηση:

- των Κέντρων Κόστους (Cost Centers) μιας εταιρίας ή ενός ομίλου εταιριών
- των εσωτερικών εντολών (Internal Orders)
- των δραστηριοτήτων (activities) και
- των διαδικασιών (processes)

Η Λογιστική του Κόστους των Γενικών Εξόδων (Overhead Cost Accounting) εξετάζει τα κόστη που δεν μπορούν να συνδεθούν άμεσα με τα παραγόμενα προϊόντα ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες (costs that cannot be directly assigned to a product or a service), και συνήθως περιλαμβάνει:

- Τα κόστη παραγωγής εκτός υλικών και άμεσων εργατικών, όπως τα κόστη συντήρησης εξοπλισμού (plant maintenance), τις αποσβέσεις (depreciation), τις παροχές (utilities) κλπ.
- Τα κόστη πωλήσεων και Διανομής (Selling and Distribution Costs)
- Τα Γενικά κόστη και τα κόστη Διοίκησης (General and Administrative Costs) που δεν αφορούν την παραγωγή και τις πωλήσεις συμπεριλαμβανομένων των εξόδων προσωπικού (staff), των εξόδων συντήρησης του εξοπλισμού του προσωπικού (staff equipment), και των εξόδων εφοδιασμού του προσωπικού (staff supplies).

Οι σημαντικότερες διαδικασίες της Λογιστικής των Κέντρων Κόστους και των Γενικών εξόδων που παρακολουθούνται με τα πληροφοριακά συστήματα ERP είναι:

- Η Διαχείριση των Βασικών δεδομένων (Master Data)
- Οι καταχωρήσεις των εγγραφών των κινήσεων (Transaction data)
- Η εκτύπωση καταστάσεων και αναφορών (Reporting)

Οι διαδικασίες αυτές επιτρέπουν τόσο την παρακολούθηση πραγματικών – απολογιστικών δεδομένων (actual data), όσο και την παρακολούθηση προϋπολογιστικών και στατιστικών δεδομένων και συνοψίζονται παρακάτω:

Διαχείριση Βασικών Δεδομένων

Τα βασικά αρχεία που χρησιμοποιούνται από την Λογιστική των Κέντρων Κόστους είναι:

- Τα Κέντρα Κόστους,
- Οι εσωτερικές Εντολές
- Τα Στοιχεία Κόστους (Cost Elements),
- Οι Τύποι Δραστηριοτήτων (Activity types)
- Οι στατιστικοί αριθμοδείκτες (Statistical key figures)
- Βασικά αρχεία είναι επίσης και οι ομάδες όλων των παραπάνω και οι ιεραρχίες που επιτρέπουν τη συγκέντρωση (άθροιση των δεδομένων) σύμφωνα με τις ανάγκες των αναφορών.

Καταχωρήσεις εγγραφών – κινήσεων

Οι εγγραφές διακρίνονται σε πραγματικές, στατιστικές και προϋπολογιστικές. Μεγάλο μέρος των εγγραφών δημιουργούνται αυτόματα από άλλα υποσυστήματα όπως η Οικονομική Διαχείριση, η Διαχείριση υλικών κλπ και αφετέρου τις εγγραφές της Ελεγκτικής που περιλαμβάνουν καθημερινές και περιοδικές καταχωρήσεις και οι οποίες εκτελούνται χειροκίνητα ή αυτόματα.

Εκτύπωση καταστάσεων και αναφορών

Οι κυριότερες εκτυπώσεις αφορούν τα Έξοδα ανά Κέντρο Κόστους, ή ανά ομάδα Κέντρων Κόστους τη σύγκριση με τον προϋπολογισμό κλπ.

3.2.3.1 Διαχείριση των εγγραφών στο SAP της Λογιστικής των Κέντρων Κόστους

Όλες οι εγγραφές των βασικών αρχείων της Λογιστικής των Κέντρων Κόστους, μπορούν να χρησιμοποιηθούν **ομαδικά με κατάλληλες μαζικές διαδικασίες (collective processing functions)** με τη δημιουργία καταλλήλων ομάδων (groups) που διευκολύνουν τους χρήστες στον προγραμματισμό (planning) και στις αναφορές (reporting).

Έτσι μπορούν να δημιουργηθούν:

1. Ομάδες κέντρων κόστους (cost center groups)
2. Ομάδες στοιχείων κόστους (cost element groups)
3. Ομάδες δραστηριοτήτων (activity groups) κλπ

Για παράδειγμα οι ομάδες κέντρων κόστους σε συνδυασμό με ομάδες στοιχείων κόστους είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν στον προγραμματισμό (planning), ώστε να προγραμματιστούν ταυτόχρονα πολλά κέντρα κόστους με πολλά Στοιχεία Κόστους. Για παράδειγμα οι ομάδες στοιχείων κόστους που εκφράζουν τα έξοδα προσωπικού μπορούν να χρησιμοποιηθούν στον προγραμματισμό μιας ομάδας κέντρων κόστους που εκφράζει ένα εργοστάσιο, που είναι μια συνηθισμένη χαρακτηριστική ομάδα κέντρων κόστους. Με παρόμοιο τρόπο μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι ομάδες κέντρων κόστους σε συνδυασμό με ομάδες στοιχείων κόστους στις αναφορές ώστε να εκτυπωθούν οι σχετικές πληροφορίες όπως για παράδειγμα τα έξοδα προσωπικού του εργοστασίου για μια περίοδο.

Πολλά πεδία των βασικών αρχείων των κέντρων κόστους, των στοιχείων κόστους και των τύπων δραστηριοτήτων, μπορούν να χαρακτηριστούν σαν εξαρτώμενα και μεταβαλλόμενα με το χρόνο (time-based) έτσι ώστε να είναι δυνατή η χρονική παρακολούθηση των αλλαγών τους.

Χαρακτηριστικό πεδίο εξαρτώμενο από το χρόνο (time dependent field), είναι. το πεδίο υπεύθυνος (responsible person) ενός κέντρου κόστους, το οποίο αλλάζει κάθε φορά που γίνονται αλλαγές στη διοίκηση του συγκεκριμένου κέντρου κόστους της εταιρίας. Το σύστημα SAP ERP, τηρεί τις πληροφορίες που αφορούν τα εξαρτώμενα από το χρόνο πεδία με πολλές εγγραφές κάθε μια από τις οποίες έχει σαν κλειδί ένα χρονικό διάστημα (από ημερομηνία έως ημερομηνία) και σαν βασική πληροφορία την τιμή που είχε το πεδίο κατά αυτό το χρονικό διάστημα. Η τρέχουσα τιμή του εξαρτώμενου από το χρόνο πεδίου έχει χρονικό διάστημα που λήγει την 31/12/9999. Τα εξαρτώμενα από το χρόνο πεδία μπορούν να καθοριστούν στην παραμετροποίηση του υποσυστήματος της Ελεγκτικής.

3.2.3.2 Ροή Κόστους

Για την κατανόηση των βασικών κινήσεων της Λογιστικής των Κέντρων Κόστους είναι σημαντικό να γίνει αντιληπτή η έννοια της **ροής κόστους (cost flow)**.

Η ροή κόστους αποτελεί τη διαδικασία μέσω της οποίας, το κόστος μεταφέρεται από τους αρχικούς ενδιάμεσους προορισμούς που συνήθως είναι τα βοηθητικά κέντρα κόστους στα τελικά κέντρα κόστους ή και σε άλλα αντικείμενα κόστους όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των παραγωγικών εταιριών στις εντολές παραγωγής και τελικά στα παραγόμενα προϊόντα.

Η βασική ροή κόστους από την αρχική εισαγωγή του κόστους στην περιοχή της Ελεγκτικής και στη συνέχεια στην κατανομή του στα διάφορα αντικείμενα κόστους έχει ως εξής:

- Αρχικά οι εγγραφές της Γενικής Λογιστικής που περιλαμβάνουν αναλυτικές γραμμές με αποτελεσματικούς λογαριασμούς δαπανών (ομάδα 6) καταχωρούνται έναντι ενός προορισμού που είναι ένα πραγματικό κοστολογικό αντικείμενο (π.χ. ένα κέντρο κόστους, ή μια πραγματική εσωτερική εντολή) και έτσι ταυτόχρονα με την καταχώρηση της Γενικής Λογιστικής καταχωρείται αυτόματα και στο υποσύστημα της Ελεγκτικής μια **εγγραφή ελεγκτικής (CO document)**.
- Σε δεύτερο χρόνο το κόστος που έχει εισέλθει στην περιοχή της Ελεγκτικής ανακατανέμεται με κατάλληλες κινήσεις του υποσυστήματος της Ελεγκτικής, οι οποίες μπορεί να είναι καθημερινές ή περιοδικές.

Ο έλεγχος της ροής κόστους επιτυγχάνεται με τον προγραμματισμό και τον προϋπολογισμό και συμπληρώνεται με επιπλέον στατιστικές πληροφορίες.

Σύμφωνα με τα παραπάνω οι κινήσεις της Λογιστικής των Κέντρων Κόστους διακρίνονται σε:

- **Πραγματικές (real)** που αφορούν πραγματικά έξοδα που καταχωρούνται σε κέντρα κόστους
- **Στατιστικές (statistical)** που αφορούν έξοδα που χρησιμοποιούνται απλώς για πληροφοριακούς σκοπούς και δεν επιδέχονται περαιτέρω διαχείριση και
- **Προϋπολογιστικές** που αφορούν σενάρια προϋπολογισμών και χρησιμοποιούνται σε αναφορές σύγκρισης με τις πραγματικές εγγραφές

Η κατάρτιση της ιεραρχίας των κέντρων κόστους σε όλες τις επιχειρήσεις πραγματοποιείται πάντα σε συνδυασμό με τη **ροή κόστους** που θα ρέει και θα συλλέγεται σε αυτά και είναι άμεσα συνδεδεμένη με τις διαδικασίες της αυτόματης κατανομής (cost allocation) του έμμεσου κόστους (indirect cost) από τα κέντρα κόστους προς τους τελικούς φορείς κόστους (cost objects).

Οι λόγοι για τους οποίους το έμμεσο κόστος ρέει αρχικά μεταξύ των κέντρων κόστους και στη συνέχεια κατανέμεται στους τελικούς φορείς κόστους, των οποίων το κόστος ενδιαφέρει μια επιχείρηση είναι οι παρακάτω:

- **Όταν δεν είναι δυνατόν ένα κόστος να αποδοθεί άμεσα σε τελικούς φορείς**, όπως για παράδειγμα ο μισθός μιας περιόδου ενός επιστάτη της παραγωγής (production superintendent) σε ένα τμήμα που παράγει πολλά

προϊόντα, ο οποίος δεν μπορεί παρά να κατανεμηθεί εκ των υστέρων στα προϊόντα που παράχθηκαν στη συγκεκριμένη περίοδο

- **Όταν δεν είναι λογικό και εφικτό (feasible)** να αποδοθεί άμεσα το κόστος σε τελικούς φορείς καθώς αυτό θα απαιτούσε πάρα πολλές καταχωρήσεις στη Λογιστική που θα προσέφεραν ελάχιστα (για παράδειγμα σε τμήματα παραγωγής ρούχων, το κόστος των βοηθητικών υλικών που χρησιμοποιήθηκαν σε μια σειρά προϊόντα όπως για παράδειγμα οι κλωστές, οι κόλλες κλπ, δεν αξίζει να καταχωρηθεί άμεσα σε κάθε προϊόν αλλά είναι προτιμητέο να κατανεμηθεί εκ των υστέρων στα προϊόντα
- **Όταν επιλεγθεί διοικητικά** δηλαδή όταν η διοίκηση αποφασίσει ότι ένα κόστος δεν θα καταχωρείται άμεσα στα προϊόντα αλλά θα κατανέμεται εκ των υστέρων με βάση κανόνες που έχει καθορίσει, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις μηχανών, η ενέργεια, κλπ

Η **κατανομή του κόστους (cost allocation)** είναι η περιοδική διαδικασία της κατανομής αξιών κόστους που έχουν συλλεχθεί αρχικά σε κέντρα κόστους σε πολλούς φορείς κόστους με έναν λογικό και σωστό κανόνα (fair share).

Οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ειδικά συστήματα κατανομής που ονομάζονται **συστήματα κατανομής κόστους δύο φάσεων (two-stage cost allocation system)**.

Σύμφωνα με αυτά τα συστήματα η κατανομή του κόστους (cost allocation) διενεργείται σε δύο φάσεις:

- Κατά την πρώτη φάση το κόστος συγκεντρώνεται στα κέντρα κόστους που λειτουργούν σαν **δεξαμενές κόστους (cost pools)** και
- κατά τη δεύτερη φάση τα κόστη κατανέμονται από τα κέντρα κόστους στα παρεχόμενα προϊόντα και υπηρεσίες με βάση συγκεκριμένους κανόνες που αφορούν ξεχωριστά κάθε ομάδα από τα παρεχόμενα προϊόντα και υπηρεσίες.

3.2.4 Κατανομές Κόστους στο SAP

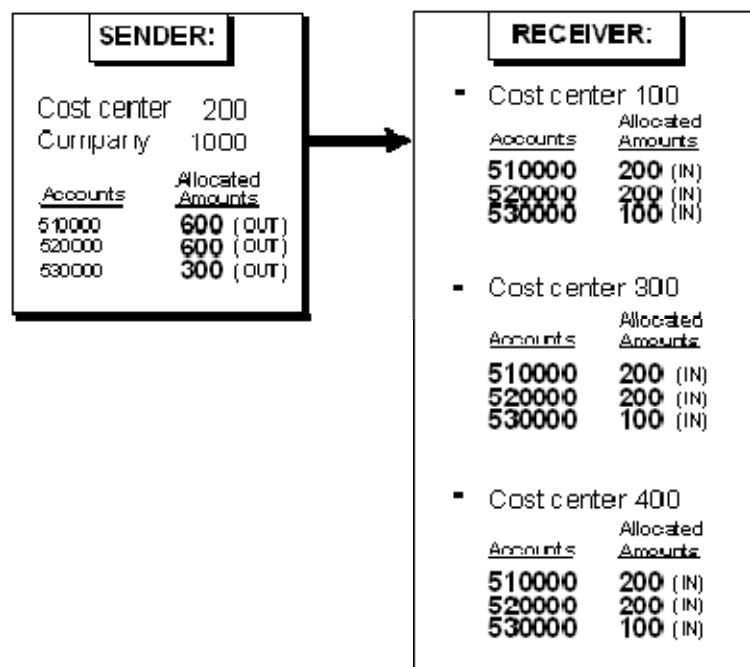
Κατανομή κόστους ονομάζεται η διαδικασία κατά την οποία το κόστος μεταφέρεται από μία οργανωτική μονάδα σε μία ή περισσότερες άλλες (π.χ. από ένα κέντρο κόστους σε ένα άλλο). Ο κυριότερος λόγος που συμβαίνει αυτό είναι η ανάγκη εξαγωγής κοστολογικής πληροφόρησης σε διαφορετικά επίπεδα. Για παράδειγμα είναι συνήθης πρακτική η ταύτιση των κέντρων κόστους με την οργανωτική δομή μιας εταιρίας ώστε να παρακολουθείται το κόστος ανά τομέα ευθύνης από τον αντίστοιχο υπεύθυνο (πχ. Διευθυντή, Τμηματάρχη). Αυτή η αντιμετώπιση όμως δε βοηθάει στην εξαγωγή χρήσιμης κοστολογικής πληροφορίας

για τη διοίκηση σχετικά με το κόστος ανά προϊόν, ανά υπηρεσία ή ανά πελάτη. Για να γίνει λοιπόν αυτό πρέπει το κόστος με τους κατάλληλους μηχανισμούς να μεταφερθεί σε αντικείμενα των οποίων η επεξεργασία να μπορεί να οδηγήσει στο σχηματισμό χρήσιμης και αξιοποιήσιμης από την διοίκηση, κοστολογικής πληροφόρησης.

Το SAP ERP δίνει τη δυνατότητα κατανομής κόστους όχι μόνο με έναν τρόπο ώστε να καλύπτεται κάθε περίπτωση και κάθε απαίτηση. Συγκεκριμένα, οι κυριότεροι τύποι κατανομής κόστους είναι:

- Ο μερισμός (distribution)
- Ο καταλογισμός (Assessment)
- Η άμεση κατανομή δραστηριοτήτων (Direct Activity Allocation), και
- Η έμμεση κατανομή δραστηριοτήτων

Ο μερισμός (Distribution) είναι η περιοδική διαδικασία που χρησιμοποιείται για να μεταφέρει πρωτεύοντα κόστη (primary costs) από ένα κέντρο κόστους αποστολέα (sender cost-center) σε αντικείμενα παραλήπτες (receivers), τα οποία μπορεί να είναι άλλα κέντρα κόστους, εσωτερικές εντολές, αντικείμενα κόστους κ.α. με κανόνες που καθορίζονται στον κύκλο μερισμού (Distribution cycle).



Σχήμα 3.1 Παράδειγμα Μερισμού

Βασικό χαρακτηριστικό του μερισμού αποτελεί το γεγονός ότι ο λογαριασμός του κέντρου κόστους – αποστολέα πιστώνεται το ποσό που μερίζει-χρεώνει στα αντικείμενα – παραλήπτες.

Στο παράδειγμα που φαίνεται στο Σχήμα 4.1, το κέντρο κόστους 200 συγκεντρώνει τις δαπάνες για ηλεκτρικό ρεύμα (Λογαριασμός 510000), ύδρευση (Λογαριασμός 520000) και θέρμανση (Λογαριασμός 530000) και μέσω τις διαδικασίας του μερισμού αυτό φτάνει στα κέντρα κόστους 100, 300 και 400 κατά ίσο ποσοστό. Έτσι το κέντρο κόστους 200 είναι επιβαρυμένο κατά 1500 ευρώ λιγότερα ενώ το καθένα από τα κέντρα κόστους 100, 300 και 400 επιβαρύνθηκε με 500 ευρώ.

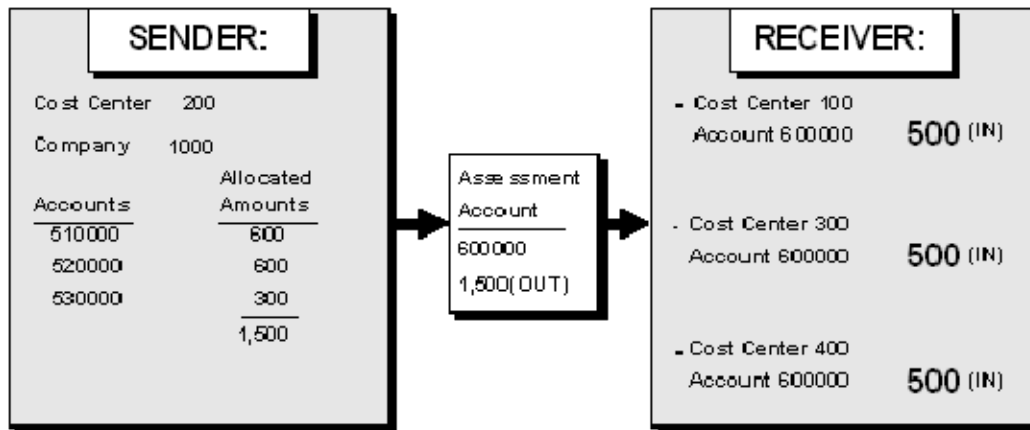
Στο Σχήμα 3.2 που ακολουθεί φαίνεται πώς θα παρουσιαζόταν ο παραπάνω μερισμός σε μια οικονομική αναφορά του SAP:

	Before Allocation	After Allocation
Administration (sender)		
Account 510.000 (Electricity)	800	(0)
Account 520.000 (Heating)	600	(0)
Account 530.000 (Water)	300	(0)
Allocation OUT		(1500)
EDP (receiver)		
Account 510.000 (Electricity)	120	120+200=320
Account 520.000 (Heating)	100	100+200=300
Account 530.000 (Water)	100	100+100=200
Allocation IN		500
Sales (receiver)		
Account 510.000 (Electricity)	120	120+200=320
Account 520.000 (Heating)	100	100+200=300
Account 530.000 (Water)	100	100+100=200
Allocation IN		500
Marketing (receiver)		
Account 510.000 (Electricity)	120	120+200=320
Account 520.000 (Heating)	100	100+200=300
Account 530.000 (Water)	100	100+100=200
Allocation IN		500

Σχήμα 3.2 Οικονομική Αναφορά στο SAP για το Μερισμό

Ο καταλογισμός (Assessment) χρησιμοποιείται για να μεταφέρει πρωτεύοντα και δευτερεύοντα κόστη (primary and secondary costs) από ένα κέντρο κόστους αποστολέα (sender cost-center) σε αντικείμενα παραλήπτες (receivers), τα οποία μπορεί να είναι άλλα κέντρα κόστους, εσωτερικές εντολές, αντικείμενα κόστους κ.α. με κανόνες που καθορίζονται στον κύκλο καταλογισμού (Assessment cycle).

Βασικό χαρακτηριστικό αυτής της μεθόδου αποτελεί το γεγονός ότι το ισοζύγιο του κέντρου κόστους – αποστολέα δε μεταβάλλεται καθόλου κατά τη διαδικασία. Δημιουργείται ένας λογαριασμός καταλογισμού (assessment account) ο οποίος συγκεντρώνει το προς καταλογισμό ποσό του κέντρου κόστους – αποστολέα και στη συνέχεια το μεταφέρει στους παραλήπτες σύμφωνα με τους κανόνες καταλογισμού που έχουν οριστεί. Για το προηγούμενο παράδειγμα της η διαδικασία εδώ θα είχε ως εξής:



Σχήμα 3.3 Παράδειγμα Καταλογισμού (Assessment)

Η παραπάνω διαδικασία θα παρουσιαζόταν σε μια οικονομική αναφορά ως εξής:

		Before Allocation	After Allocation
Administration (sender)			
Account	510000 (Electricity)	600	600
Account	520000 (Heating)	600	600
Account	530000 (Water)	300	300
Assessment Account	600000 OUT		(1500)
EDP (receiver)			
Account	600000	320	320 + 500 = 820
	Allocation IN		500
Sales (receiver)			
Account	600000	320	320 + 500 = 820
	Allocation IN		500
Marketing (receiver)			
Account	600000	320	320 + 500 = 820
	Allocation IN		500

Σχήμα 3.4 Οικονομική Αναφορά για τον Καταλογισμό

Κανόνες κατανομής για τον αποστολέα

Το ποσό που θέλουμε να κατανείμουμε μπορεί να οριστεί στο SAP με τους εξής τρόπους:

- *Τις εγγραφές που είναι καταχωρημένες στο κέντρο κόστους (posted balance)*

Το ποσό που κατανέμεται είναι ολόκληρο ή ένα ποσοστό των συνολικών εγγραφών του συγκεκριμένου κέντρου κόστους

- *Συγκεκριμένη ποσότητα ή αξία (fixed amount)*

Το ποσό που κατανέμεται είναι ένα συγκεκριμένο ποσό ανεξάρτητο από οποιαδήποτε άλλη παράμετρο.

- *Με συγκεκριμένη αναλογία (fixed rate)*

Στην περίπτωση αυτή το κέντρο κόστους αποστολέας δεν κατανέμει ένα συγκεκριμένο ποσό αλλά αυτό προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της ορισμένης αναλογίας με το άθροισμα των παραγόντων μερισμού (tracing factors) που αντιστοιχούν σε καθέναν από τους δέκτες. Για παράδειγμα αν το κέντρο κόστους «ΚΥΛΙΚΕΙΟ» αποτελεί τον αποστολέα και τα κέντρα κόστους «ΔΙΟΙΚΗΣΗ», με 20 άτομα προσωπικό, «MARKETING», με 30 άτομα και «ΠΩΛΗΣΕΙΣ», με 50 άτομα τα κέντρα κόστους παραλήπτες, ορίζοντας τροπέα μερισμού (tracing factor) τα άτομα που απασχολεί κάθε κέντρο κόστους και ως αναλογία (fixed rate) 5 ευρώ/άτομο, θα είχαμε το κέντρο κόστους «ΚΥΛΙΚΕΙΟ» να πιστώνεται με $5 \cdot (20+30+50) = 500$ ευρώ και να χρεώνονται αντίστοιχα από 100 150 και 250 ευρώ τα κέντρα κόστους παραλήπτες.

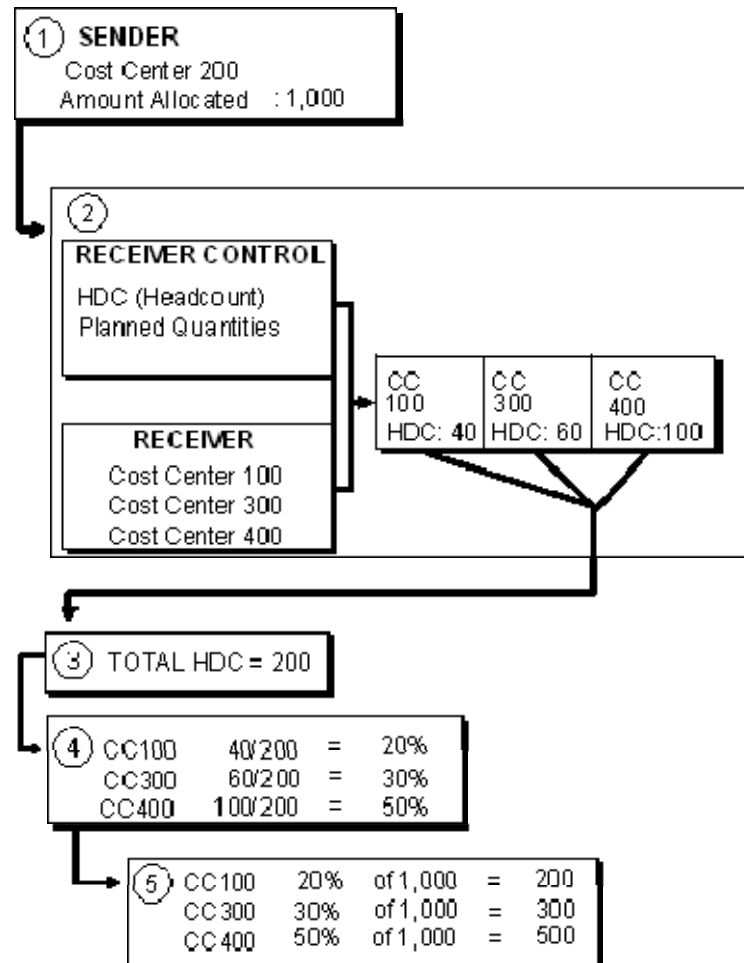
Κανόνες κατανομής για τους παραλήπτες

Για το πώς θα μοιραστεί το ποσό που έχουμε επιλέξει υπάρχουν οι ακόλουθες επιλογές

- *Μερίδια βάση μεταβλητών (variable portions)*

Στην περίπτωση αυτή ορίζουμε σε ποια αντικείμενα θέλουμε να μοιραστεί το ποσό καθώς και μια μεταβλητή βάση της οποίας θέλουμε να γίνει ο μερισμός. Για παράδειγμα έστω ότι θέλουμε να κατανείμουμε 1000 ευρώ από το κέντρο κόστους 200 στα κέντρα κόστους 100, 300 και 400 με βάση τους υπαλλήλους που απασχολούν. Το SAP θα ανατρέξει στη βάση δεδομένων να βρει τον αριθμό των υπαλλήλων των 3 κέντρων κόστους, θα βρει το ποσοστό του αθροίσματος που

αποτελεί το καθένα και εν συνεχεία το ποσό από τα 1000 ευρώ που του αναλογεί. Σχηματικά η παραπάνω διαδικασία φαίνεται στο Σχήμα 3.5.



Σχήμα 3.5 Παράδειγμα Κύκλου Κατανομής με Μερίδια Μεταβλητών

- Προκαθορισμένο ποσό (fixed amount)

Ένα συγκεκριμένο ποσό κατανέμεται στους παραλήπτες κάθε φορά που εκτελείται ο κύκλος μερισμού

- Προκαθορισμένο ποσοστό (fixed percentage)

Ένα συγκεκριμένο ποσοστό του κέντρου κόστους – αποστολέα μεταφέρεται στο κέντρο κόστους – παραλήπτη κάθε φορά που εκτελείται ο κύκλος μερισμού.

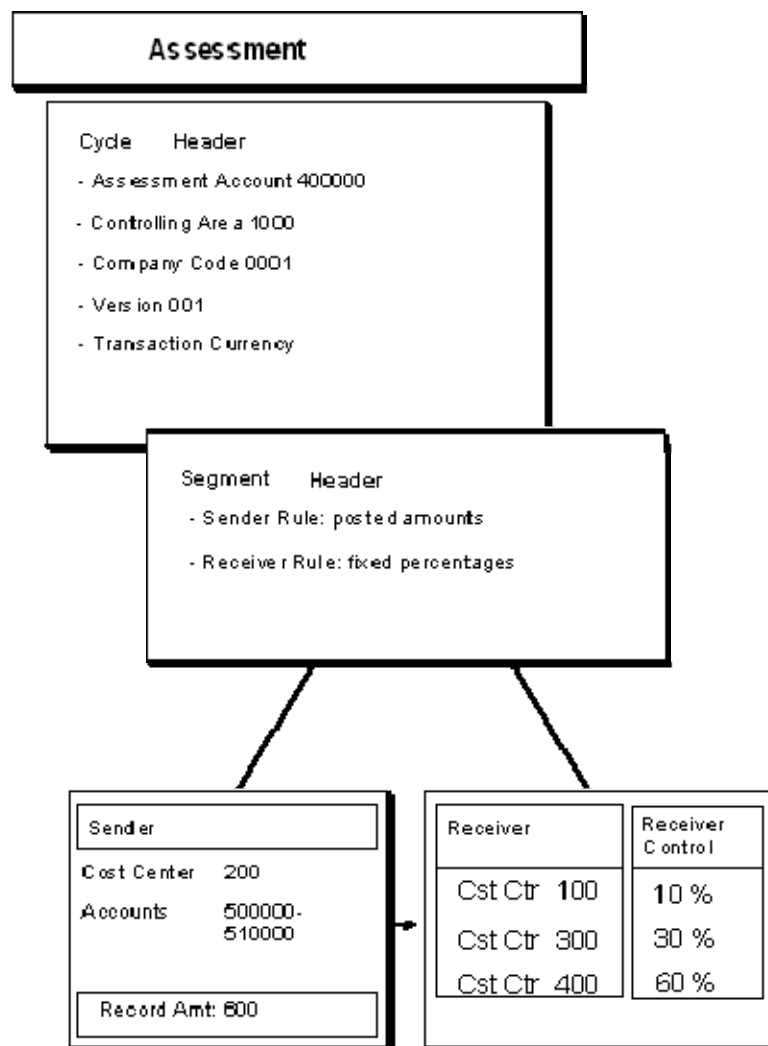
Κύκλοι μερισμού – καταλογισμού

Στο SAP ERP οι κατανομές κόστους πραγματοποιούνται μέσα από μια διαδικασία που ονομάζεται κύκλος μερισμού ή καταλογισμού. Εκεί καταχωρούνται

- Ποια κοστολογικά αντικείμενα είναι οι αποστολείς του κόστους

- Ποια κοστολογικά αντικείμενα είναι οι παραλήπτες του κόστους
- Ποια κόστη των αποστολών μεταφέρονται, μερίζονται, καταλογίζονται
- Με ποιόν κανόνα γίνεται ο μερισμός ή ο καταλογισμός στους παραλήπτες

Οι πληροφορίες αυτές καταλογίζονται σε τμήματα (segments). Στο Σχήμα παρουσιάζεται ένας απλός κύκλος καταλογισμού (assessment cycle) που αποτελείται από ένα μόνο τμήμα (segment). Φαίνονται τα στοιχεία που απαιτούνται για να προσδιοριστεί ο κύκλος και το τμήμα στον Τίτλο Κύκλου (Cycle Header) και τον Τίτλο Τμήματος (Segment Header) αντίστοιχα.

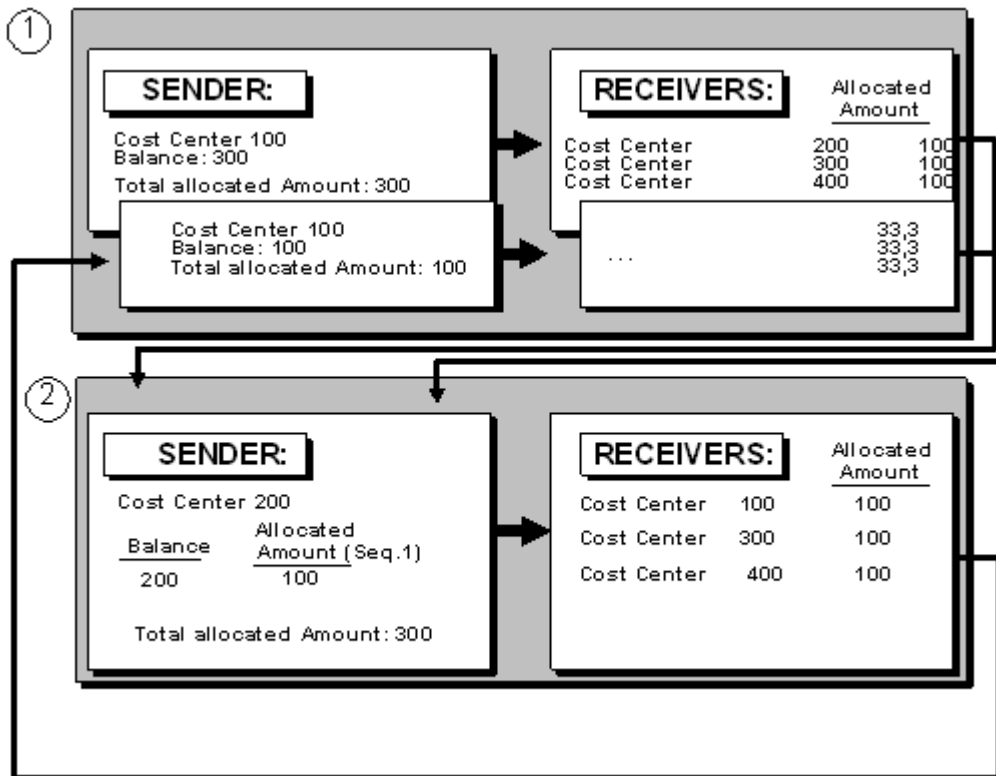


Σχήμα 3.6 Κύκλος κατανομής και τμήματα (segments)

Ένας κύκλος μπορεί να αποτελείται από ένα ή περισσότερα τμήματα. Επίσης μπορεί να είναι επαναλαμβανόμενος ή μη.

Επαναλαμβανόμενοι κύκλοι

Στους κύκλους που έχουν οριστεί ως επαναλαμβανόμενοι, τα τμήματα του κύκλου επαναλαμβάνονται έως ότου το περιεχόμενο των αντικειμένων – αποστολέων να μηδενιστεί. Παράδειγμα μιας τέτοιας περίπτωσης είναι αυτό που απεικονίζεται στο Σχήμα. Εδώ, στο πρώτο τμήμα το Κέντρο Κόστους 100 κατανέμει το κόστος στα κέντρα κόστους 200, 300 και 400 και εν συνεχεία, στο δεύτερο τμήμα το κέντρο κόστους 200 κατανέμει το κόστος στα κέντρα κόστους 100, 300 και 400.



Σχήμα 3.7 Παράδειγμα Επαναλαμβανόμενου Κύκλου Κατανομής

Μη επαναλαμβανόμενοι κύκλοι

Η περίπτωση αυτή είναι πολύ πιο απλή. Τα τμήματα του κύκλου εκτελούνται με τη σειρά μέχρι το τελευταίο και εκεί τερματίζεται η διαδικασία.

Άμεση κατανομή δραστηριοτήτων

Η άμεση κατανομή δραστηριοτήτων είναι μια τεχνική που επιτρέπει:

- α) Τη μέτρηση των δραστηριοτήτων που παράγει και διαθέτει ένα κέντρο κόστους, και
- β) Την κοστολογική διευθέτησή τους

Η άμεση κατανομή δραστηριότητας είναι μια κίνηση κατά την οποία κόστη μεταφέρονται από ένα κέντρο κόστους που προσφέρει μια δραστηριότητα σε αντικείμενα που τη δέχονται με αξία που καθορίζεται από το γινόμενο της ποσότητας της δραστηριότητας επί την τιμή της. Η άμεση κατανομή δραστηριότητας πιστώνει το κέντρο κόστους - αποστολέα και χρεώνει το αντικείμενο κόστους – δέκτη με τη χρήση ειδικού δευτερεύοντος στοιχείου κόστους (secondary cost element), το οποίο έχει δηλωθεί στον τύπο δραστηριότητας που παρέχει το κέντρο κόστους αποστολέας.

Έμμεση κατανομή δραστηριοτήτων

Η έμμεση κατανομή δραστηριοτήτων εφαρμόζεται περιοδικά και επιτρέπει να μεταφερθούν αξίες από κέντρα κόστους αποστολείς σε αντικείμενα δέκτες, με κανόνες που βασίζονται στην ποσότητα της δραστηριότητας του αποστολέα που καθορίζεται είτε χειροκίνητα (manual entry) είτε αυτόματα αναδρομικά με κανόνες καθοριζόμενους από το χρήστη (retroactive determination). Για να εκτελεστεί η έμμεση κατανομή δραστηριότητας πρέπει να καθοριστούν:

- Ποια κέντρα κόστους παρέχουν ποιες δραστηριότητες
- Ποια είναι η τιμή κάθε μονάδας μέτρησης της δραστηριότητας που παρέχει κάθε κέντρο κόστους.

3.2.5 Δομή των επιχειρήσεων στο SAP

Στο SAP περιγράφεται η δομή των επιχειρήσεων με τον καθορισμό ειδικών αντικειμένων που ονομάζονται οργανωτικές δομές οι οποίες περιγράφουν την διάρθρωση των επιχειρήσεων. Οι πιο σημαντικές δομές των Οικονομικών Εφαρμογών που στοχεύουν στην παρακολούθηση οικονομικών εφαρμογών είναι:

- Η εταιρεία
- Ο όμιλος επιχειρήσεων
- Η επιχειρησιακή περιοχή
- Η περιοχή ελέγχου

Η **εταιρεία (Company Code)** αποτελεί τη βασικότερη οργανωτική Δομή της Οικονομικής Διαχείρισης, καθώς εκφράζει τη νομική οντότητα (legal entity) μιας επιχείρησης που έχει το δικό της φορολογικό αριθμό (ΑΦΜ) και είναι υποχρεωμένη να τηρεί λογιστικά βιβλία σύμφωνα με το νόμο του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη. Από όλες τις οργανωτικές δομές του συστήματος Οικονομικής Διαχείρισης, η εταιρεία είναι η πιο σημαντική και ουσιαστικά η μόνη υποχρεωτική, γιατί χωρίς αυτή δε μπορούν να γίνουν λογιστικές εγγραφές. Οι υπόλοιπες

οργανωτικές δομές είναι προαιρετικές με την έννοια ότι μπορεί να ταυτίζονται με μια εταιρία. Στην περίπτωση μας αυτή είναι η ΔΕΠΑ.

Ο **όμιλος επιχειρήσεων (Enterprise)** αποτελεί ανώτερη οργανωτική δομή από την εταιρία καθώς ένας όμιλος επιχειρήσεων περιλαμβάνει ιεραρχικά πολλές εταιρίες. Στην περίπτωση μας, ταυτίζονται.

Η **επιχειρησιακή περιοχή (Business Area)** αφορά ένα τμήμα ενός ομίλου επιχειρήσεων (στην περίπτωση μας, μιας εταιρίας) για το οποίο είναι επιθυμητό να τηρούνται και να εκδίδονται οικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα ο ισολογισμός, και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, οι οποίες όμως εκδίδονται για διοικητικούς και όχι για φορολογικούς λόγους. Η επιχειρησιακή περιοχή χρησιμοποιείται συνήθως από εταιρίες ή ομίλους επιχειρήσεων που έχουν κλάδους, όπως ακριβώς η ΔΕΠΑ. Η λειτουργικότητα της «επιχειρησιακής περιοχής» μπορεί να υποκατασταθεί και από τη «Λογιστική Κέντρων Κέρδους» (“Profit Center Accounting – PCA) ιδιαίτερα σε περιπτώσεις όπου η εταιρία ταυτίζεται με τον όμιλο επιχειρήσεων. Όμως είναι πολύ πιο δύσκολο να εξαχθούν αναφορές για αποτελέσματα χρήσης ή ισολογισμούς, γι’ αυτό και προτιμήθηκαν οι επιχειρησιακές περιοχές.

Το **Τμήμα (Segment)** είναι ένα αντικείμενο ανάθεσης λογαριασμών (cost assignment object) που δίνει την δυνατότητα να διαχωριστεί η επίδοση της εταιρείας και αυτό που ενδιαφέρει περισσότερο η οικονομική κατάσταση. Συγκεκριμένα:

- Τα βιβλία ισολογισμού μπορούν να δημιουργηθούν ανά τμήμα
- Η χρήση των Τμημάτων εξυπηρετεί στην δημιουργία οικονομικών πληροφοριών ανά κατεύθυνση δραστηριοποίησης ή ανά γεωγραφική περιοχή ή ανά περιοχή διοίκησης.
- Μπορούν να ανατεθούν στο βασικό αρχείο ενός Κέντρου Κέρδους
- Είναι ένα νέα αντικείμενο κόστους που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τμηματική πληροφόρηση.
- Η πληροφορίες αυτές μπορούν να εξαχθούν είτε αυτόματα είτε χειροκίνητα.

Η **περιοχή ελέγχου (Controlling Area)** είναι η βασική οργανωτική δομή του υποσυστήματος της Ελεγκτικής και εκφράζει την ανώτατη ιεραρχία των Κέντρων Κόστους. Στις περισσότερες περιπτώσεις ταυτίζεται με την εταιρία αλλά σε ομίλους επιχειρήσεων, όπου πολλές εταιρίες μοιράζονται υπηρεσίες από κοινά κέντρα κόστους, ταυτίζεται με τον όμιλο ή με ένα τμήμα του. Οργανωτικά η περιοχή ελέγχου είναι μια οντότητα που μπορεί να χαρακτηριστεί ως μια κλειστή οικονομική περιοχή, στην οποία εμπίπτουν και διακινούνται έσοδα και έξοδα που έχουν

δημιουργηθεί από την εταιρία ή τις εταιρίες που έχουν συνδεθεί με αυτή και παραμένουν για συσχέτισμό και ανάλυση μέσα σε αυτή.

3.3 Διαχείριση Υλικών (Material Management)

Το κυριότερο βασικό αρχείο του υποσυστήματος της Διαχείρισης Υλικών αλλά και όλων των εφαρμογών της Εφοδιαστικής είναι το βασικό αρχείο των υλικών (Material Master). Το υλικό ορίζεται ως το αγαθό που υπόκειται σε επιχειρησιακές ιδιότητες.

Ένα υλικό μπορεί να έχει φυσική υπόσταση και να είναι ουσία ή εμπόρευμα που αγοράζεται ή πωλείται σε εμπορική βάση ή χρησιμοποιείται, αναλώνεται ή δημιουργείται στην παραγωγή ή είναι δυνατό να μην έχει φυσική υπόσταση καθώς μπορεί να αφορά υπηρεσία.

Τα υλικά που ανήκουν στην κυριότητα μιας εταιρείας και συνήθως παρακολουθούνται κατά ποσότητα ή και κατά αξία έχουν τις παρακάτω ιδιότητες:

- Προορίζονται να πουληθούν, οπότε ονομάζονται **πωλούμενα υλικά**.
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πουληθούν όταν πάρουν μορφή των έτοιμων προϊόντων, οπότε ονομάζονται **παραγόμενα υλικά**.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή των έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών, οπότε ονομάζονται **αναλώσιμα στην παραγωγή υλικά**.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία τη συντήρηση την επισκευή ή την ιδιοπαραγωγή των πάγιων στοιχείων οπότε ονομάζονται **αναλώσιμα υλικά**.

Ένα υλικό καταχωρίζεται στο βασικό αρχείο των υλικών με έναν κωδικό αριθμό και με τη συμπλήρωση πολλών πληροφοριών που είναι οργανωμένες σε όψεις (material views) και διαφέρουν για τις ποικίλες ομάδες υλικών ανάλογα με τον τύπο του υλικού (material type).

Ο τύπος υλικού είναι ένα κλειδί που εντάσσει το υλικό σε μια ομάδα υλικών όπως π.χ. οι πρώτες ύλες, τα έτοιμα προϊόντα ή οι λειτουργικές προμήθειες. Ο τύπος υλικού καθορίζει τις επιτρεπόμενες οθόνες ενημέρωσης του βασικού αρχείου υλικών και τα διαφορετικά πεδία προς συμπλήρωση σε κάθε όψη του βασικού αρχείου υλικών.

Ο τύπος υλικού αποτελεί την πιο βασική κατηγοριοποίηση των υλικών, η οποία καθορίζει τα παρακάτω:

- Την κωδικοποίηση (εσωτερική ή εξωτερική) και το εύρος αρίθμησης
- Τις επιτρεπόμενες οθόνες ενημέρωσης του βασικού αρχείου υλικών
- Τον τρόπο απόκτησης του αποθέματος (αγορά- παραγωγή)
- Τα διαφορετικά πεδία προς συμπλήρωση σε κάθε όψη του βασικού αρχείου υλικών
- Τον τρόπο παρακολούθησης του αποθέματος, που μπορεί να είναι κατά ποσότητα και κατ' αξία.

Κατά την καταχώρηση ενός υλικού στο βασικό αρχείο υλικών δηλώνεται υποχρεωτικά η ομάδα υλικού που αποτελεί ένα κριτήριο ομαδοποίηση υλικών με βάση κοινά χαρακτηριστικά.

Τυπικές ομάδες υλικών που χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα είναι οι παρακάτω.:

- Τα Έτοιμα Προϊόντα
- Τα Εμπορεύματα
- Α&Β Ύλες
- Υλικά Συσκευασίας
- Ανταλλακτικά
- Καύσιμα κ.α.

Τα ζητούμενα πεδία για την καταχώριση των πληροφοριών στο βασικό αρχείο υλικών ενοποιούνται σε ομάδες πληροφοριών που ονομάζονται όψεις του βασικού αρχείου υλικών. Οι κυριότερες από αυτές είναι οι παρακάτω:

- **Όψη βασικών δεδομένων**, που περιλαμβάνει πληροφορίες όπως ο κωδικός, η περιγραφή, η βασική μονάδα μέτρησης κλπ. και αφορά όλα τα υλικά. Τα βασικά δεδομένα του υλικού τηρούνται σε επίπεδο εντολέα.
- **Όψη προμηθειών** (Purchasing view), που περιλαμβάνει πληροφορίες όπως η ομάδα προμηθειών, τα δεδομένα εισαγωγών κλπ. και αφορά μόνο τα αγοραζόμενα υλικά
- **Όψη λογιστικής** (Accounting View), που περιλαμβάνει πληροφορίες όπως η λογιστική αντιμετώπιση του υλικού, η μέθοδος με την οποία αποτιμάται και αφορά όλα τα παρακολουθούμενα κατ' αξία υλικά.
- **Όψη MRP** (MRP view), που περιλαμβάνει πληροφορίες όπως η κατηγορία MRP, το σημείο αναπαραγγελίας κλπ. και αφορά όλα τα προγραμματιζόμενα με τις διαδικασίες του MRP υλικά.
- **Όψη πωλήσεων** (Sales view), που περιλαμβάνει πληροφορίες όπως η κατηγορία ΦΠΑ, οι τιμοκατάλογοι και οι συνθήκες διαμόρφωσης τιμών κλπ. και αφορά μόνο τα πωλούμενα υλικά

Αποθέματα

Σε ότι αφορά τα αποθέματα το SAP ERP επιτρέπει τον χαρακτηρισμό με βάση διάφορα στοιχεία κάθε ένα από τα οποία οδηγεί στον σχηματισμό των αντίστοιχων ομάδων. Έτσι υπάρχουν ομάδες ανάλογα με την διαθεσιμότητα των αποθεμάτων και ομάδες ανάλογα με την κυριότητα των αποθεμάτων (αποθέματα τρίτων σε εμάς-δικά μας αποθέματα σε τρίτους).

Επιπλέον υπάρχουν τα υλικά δικτύου τα οποία έρχονται στις αποθήκες που συνήθως σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία κατευθείαν μέσω αγωγών, όπως για παράδειγμα το νερό. Τα υλικά αυτά δεν έχουν απόθεμα (non stock) και η ανάλωσή τους στην παραγωγική διαδικασία καθορίζεται από μετρητές. Οι κινήσεις των υλικών παρακολουθούνται στο σύστημα SAP ERP με την καταχώριση ειδικών εγγραφών που ονομάζονται εγγραφές υλικών (material documents).

Πίνακας Τεχνικών Προδιαγραφών-BOM

Ο πίνακας τεχνικών προδιαγραφών (bill of materials-BOM) είναι πλήρης κατάλογος των υλικών και των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή μιας συγκεκριμένης ποσότητας παραγόμενου υλικού. Στον πίνακα αυτόν αναφέρονται τα υλικά που χρησιμοποιούνται, οι ποσότητες αυτών, οι θεωρητικές φύρες για κάθε συστατικό, καθώς και η μονάδα μέτρησης.

Ο πίνακας τεχνικών προδιαγραφών είναι το αποτέλεσμα της σχεδίασης των παραγόμενων προϊόντων και αποτελείται από τη λίστα των συστατικών που απαιτούνται για την κατασκευή του. Ο πίνακας τεχνικών προδιαγραφών είναι το πιο σημαντικό βασικό αρχείο της εφαρμογής της *Διαχείρισης Παραγωγής* καθώς αποτελεί τη βάση για:

- Τον προγραμματισμό των απαιτήσεων των υλικών
- Τον προγραμματισμό των εργασιών
- Τον προγραμματισμό των προμηθειών
- Την κοστολόγηση των προϊόντων

Ο πίνακας τεχνικών προδιαγραφών καταχωρείται στο σύστημα με τη μορφή σχέσεων γονέα και παιδιού δηλαδή μονοεπίπεδων προδιαγραφών (Single-level BOMs).

Κάθε επίπεδο του πίνακα τεχνικών προδιαγραφών περιλαμβάνει α) μια επικεφαλίδα (header) στην οποία καταχωρίζονται πληροφορίες που αφορούν την προδιαγραφή, την ποσότητα στην οποία αναφέρεται και την περίοδο ισχύος και β) αναλυτικές γραμμές (line items), στις οποίες καταχωρίζονται πληροφορίες που αφορούν τα συστατικά και τις σχετικές ποσότητες για την παραγωγή της προδιαγραφής.

Τα παραγόμενα υλικά που χρησιμοποιούν επίσης παραγόμενα συστατικά μπορούν να παρουσιαστούν με έναν πολυεπίπεδο πίνακα τεχνικών προδιαγραφών ο οποίος δημιουργείται αυτόματα με την εκτέλεση κατάλληλου εκτυπωτικού προγράμματος που επιτρέπει την πλήρη ανάπτυξη του πίνακα.

4 Παρουσίαση της ΔΕΠΑ

Η Δημόσια Επιχείρηση Αερίου, είναι η εταιρεία που εισήγαγε το φυσικό αέριο στην Ελλάδα, πραγματοποιώντας μια μεγάλη ενεργειακή επένδυση.

Κύρια αποστολή της ΔΕΠΑ σήμερα είναι:

- Η πώληση φυσικού αερίου σε μεγάλους, βιομηχανικούς κυρίως, καταναλωτές, με ετήσια κατανάλωση άνω των 10 εκατ. κυβικών μέτρων
- Η πώληση φυσικού αερίου σε Εταιρείες Παροχής Αερίου (ΕΠΑ), στις οποίες συμμετέχουν ιδιώτες επενδυτές, κατά 49%
- Η διανομή φυσικού αερίου σε περιοχές όπου δεν έχουν συσταθεί Εταιρείες Παροχής Αερίου
- Η πώληση φυσικού αερίου για την κίνηση οχημάτων

Το μετοχικό κεφάλαιο της ΔΕΠΑ, ανέρχεται σε 991,2 εκ. ευρώ. Σ' αυτό συμμετέχει κατά 35% η εταιρεία Ελληνικά Πετρέλαια Α.Ε. και κατά 65% το Ελληνικό Δημόσιο.

Η ΔΕΠΑ εποπτεύεται από το Υπουργείο Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής.

4.1 Ιστορία

Η ΔΕΠΑ ιδρύθηκε το Σεπτέμβριο του 1988, με αποστολή να εισάγει το φυσικό αέριο στο ενεργειακό ισοζύγιο της χώρας. Πρόδρομος του φυσικού αερίου στην Ελλάδα ήταν το φωταέριο. Το διέθεσε στην αγορά για πρώτη φορά το 1857 η Γαλλική Εταιρεία Φωταερίου, η οποία το 1939 περιήλθε στο Δήμο Αθηναίων.

Η Δημοτική Επιχείρηση Φωταερίου Αθηνών (ΔΕΦΑ) συνέχισε να προμηθεύει τους καταναλωτές της με φωταέριο, μέχρι το 1984.

Το 1983 καταρτίζεται, για λογαριασμό της τότε Δημόσιας Επιχείρησης Πετρελαίου, η πρώτη μελέτη για την εισαγωγή του Φυσικού Αερίου στην Ελλάδα, από τη Ρωσία και την Αλγερία.

Το 1987 υπογράφεται η πρώτη διακρατική συμφωνία μεταξύ Ελλάδας και Ρωσίας για την προμήθεια φυσικού αερίου. Ακολουθούν συμφωνίες της ΔΕΠ με την ρωσική Sojuzgazexport, σήμερα Gazprom-Export και με την αλγερινή Sonatrach.

Το Σεπτέμβριο του 1988 ιδρύεται η Δημόσια Επιχείρηση Αερίου (ΔΕΠΑ) ως θυγατρική της τότε Δημόσιας Επιχείρησης Πετρελαίου.

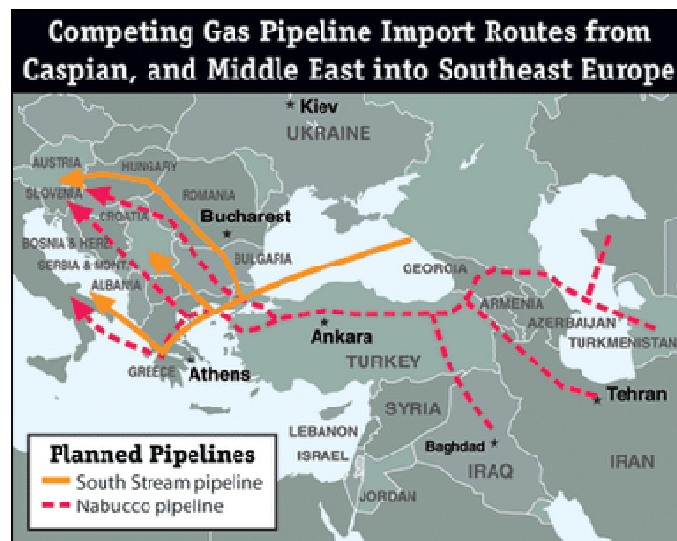
Το 1995 η ΔΕΠΑ ιδρύει τις Εταιρείες Διανομής (ΕΔΑ) Αττικής, Θεσσαλονίκης και Θεσσαλίας, ενώ το 2000 – 2001 συστήνονται οι αντίστοιχες Εταιρείες Παροχής Αερίου (ΕΠΑ). Το 2007 η ΕΔΑ Αττικής απορροφά τις εταιρίες ΕΔΑ Θεσσαλονίκης και ΕΔΑ Θεσσαλίας και μετονομάζεται σε ΕΔΑ Α.Ε.

Στα τέλη του 2005 ψηφίστηκε από την Ελληνική Βουλή ο Νόμος για την απελευθέρωση της αγοράς του φυσικού αερίου. Σύμφωνα με το νόμο αυτό, η ΔΕΠΑ προχώρησε σε νομικό διαχωρισμό των δραστηριοτήτων της. Η μεταφορά του φυσικού αερίου αναλαμβάνεται από την ΔΕΣΦΑ Α.Ε., εταιρεία αμιγώς θυγατρική της ΔΕΠΑ.

4.2 Δραστηριότητα

4.2.1 Διεθνή έργα

Στο ξεκίνημα του 21^{ου} αιώνα, η ΔΕΠΑ διαδραματίζει έναν ευρύτερο ζωτικό ρόλο, αποτελώντας τον βραχίονα υλοποίησης της Εθνικής Ενεργειακής Στρατηγικής και συγχρόνως της Ευρωπαϊκής Ενεργειακής Πολιτικής.



Σχήμα 4.1 Πλάνο Προμηθειών ΔΕΠΑ

Συμβάλλει στη μετατροπή της χώρας μας σε ενεργειακό δίαυλο που συνδέει τις πηγές της Κασπίας, της Κεντρικής Ασίας και της Μέσης Ανατολής, μέσω της

Τουρκίας και Ελλάδας, με τα κέντρα κατανάλωσης στην Ευρώπη και τη Βαλκανική Χερσόνησο.

Για το σκοπό αυτό, η ΔΕΠΑ συνεργάζεται με την αντίστοιχη εταιρεία της Τουρκίας, Botas, και την ιταλική εταιρεία Edison, στη βάση σχετικών συμφωνιών, οι οποίες έχουν περαιτέρω ενισχυθεί με Διακρατικές Συμφωνίες.

Σήμερα βρίσκεται σε φάση ολοκλήρωσης ο αγωγός Τουρκίας – Ελλάδας, μήκους 295 χλμ. επί των οποίων 87 χλμ. επί ελληνικού εδάφους. Η διασύνδεση Ελλάδας – Ιταλίας έχει μελετηθεί και οριοθετηθεί τεχνικά, οικονομικά, εμπορικά και χρηματοδοτικά. Παράλληλα, αντιμετωπίζεται η επίλυση και ολοκλήρωση ορισμένων βασικών θεμάτων πριν από τη λήψη της τελικής απόφασης για την επένδυση και την έναρξη του κατασκευαστικού έργου.

Πέρα από τα έργα των αγωγών σύνδεσης, η ΔΕΠΑ αναβαθμίζει το σύστημα των εγκαταστάσεων του υγροποιημένου φυσικού αερίου (LNG) της Ρεβυθούσας, το οποίο συνδέεται με το σύστημα αγωγών υψηλής πίεσης. Κατασκευαστικά, βρίσκεται ήδη σε εξέλιξη ο τριπλασιασμός της δυναμικότητας αεριοποίησης, που θα φθάνει τα 1100 κυβικά μέτρα LNG ανά ώρα.

Παράλληλα η ΔΕΠΑ διερευνά δυνατότητες σύνδεσης με εναλλακτικές πηγές φυσικού αερίου προκειμένου, σύμφωνα και με την διαμορφούμενη Ευρωπαϊκή Πολιτική, να ενισχυθούν οι συνθήκες της ενεργειακής ασφάλειας και της ανταγωνιστικότητας των αγορών.

4.2.2 Διεθνείς Συμφωνίες

Τα μεγάλα έργα των διασυνδέσεων φυσικού αερίου και άλλες ευρύτερες συνεργασίες κινούνται επί τη βάση συμφωνιών που έχουν συναφθεί τόσο σε επίπεδο Διακρατικό όσο και σε επίπεδο Εταιρειών και είναι σήμερα σε ισχύ.

- Η Διακρατική Συμφωνία Ελλάδος – Τουρκίας παρέχει την στήριξη των δύο Κρατών για την υλοποίηση του έργου της διασύνδεσης Ελλάδος – Τουρκίας (Καρατσαμπέ – Κήποι – Κομοτηνή) καθώς και το πλαίσιο των επί μέρους κινήσεων των δύο Εταιρειών ΔΕΠΑ – BOTAS προς την κατεύθυνση της ολοκλήρωσης του έργου της διασύνδεσης.
- Η εμπορική σύμβαση προμήθειας φυσικού αερίου μεταξύ ΔΕΠΑ – BOTAS αποτελεί βάση για την έναρξη λειτουργίας του έργου της Ελληνοτουρκικής διασύνδεσης και προβλέπει ετήσιο επίπεδο διάθεσης φυσικού αερίου τα 0.75 δισ. κυβικά μέτρα.
- Η Διακρατική Συμφωνία Ελλάδος – Ιταλίας παρέχει την στήριξη των δύο κρατών για την υλοποίηση του έργου της διασύνδεσης των υποδομών

φυσικού αερίου των δύο Χωρών. Ο διασυνδετήριος αγωγός εκτείνεται μεταξύ Κομοτηνής – Σταυρολιμένα – Οτράντο.

- Η ίδια Συμφωνία δίνει τις κατευθύνσεις ανάπτυξης των απαιτούμενων εργασιών από τις Εταιρείες Edison και ΔΕΠΑ, οι οποίες συνδέονται άμεσα με την ολοκλήρωση του έργου.
- Η Συμφωνία κατανόησης μεταξύ ΔΕΠΑ – Edison καθορίζει το πλαίσιο των βασικών αρχών επί τη βάση των οποίων τα δύο μέρη υλοποιούν το έργο της διασύνδεσης Ελλάδος - Ιταλίας.
- Το Διακρατικό Μνημόνιο Ελλάδος – Αιγύπτου, το οποίο προβλέπει την από κοινού εξέταση των δυνατοτήτων συνεργασίας των δύο χωρών σε ένα ευρύ πεδίο θεμάτων σχετιζομένων με την βιομηχανία του φυσικού αερίου.
- Το πλέγμα των Διακρατικών Συμφωνιών μεταξύ Ελλάδος – Ρωσίας, το οποίο καθορίζει το πλαίσιο της εμπορικής και οικονομικής συνεργασίας, που υλοποιείται μεταξύ ΔΕΠΑ και GazpromExport.

4.2.3 Έρευνα και ανάπτυξη

Η ΔΕΠΑ μετατρέπει συστηματικά το φυσικό αέριο σε κινητήριο μοχλό για την ανάπτυξη της Ελλάδας. Συνεπής στη στρατηγική της, προχωρά με γρήγορους ρυθμούς στην υλοποίηση του επενδυτικού της προγράμματος, προκειμένου να αναβαθμίσει τη συμμετοχή του φυσικού αερίου στο ενεργειακό ισοζύγιο της χώρας μας και να καλύψει τις ανάγκες της ελληνικής οικονομίας με φυσικό αέριο σε ανταγωνιστικές τιμές. Στρατηγικός αναπτυξιακός στόχος της ΔΕΠΑ είναι η αύξηση του μεριδίου που κατέχει το Φυσικό Αέριο στο ενεργειακό ισοζύγιο της χώρας. Η ΔΕΠΑ δημιουργεί τις συνθήκες για τη ραγδαία αύξηση της εγχώριας κατανάλωσης Φυσικού Αερίου

- με την επέκταση του δικτύου σε νέες βιομηχανικές περιοχές
- με την ίδρυση νέων ΕΠΑ, ώστε να αυξηθεί η "αστική" κατανάλωση του καυσίμου
- με την διάθεση φυσικού αερίου για ηλεκτροπαραγωγή
- με την ανάπτυξη και ενίσχυση νέων χρήσεων του φυσικού αερίου, όπως η αεριοκίνηση των οχημάτων, οι εφαρμογές στη γεωργία, η συμπαραγωγή ηλεκτρισμού και θερμότητας

Η ΔΕΠΑ εξετάζει σε συνεχή βάση νέες τεχνολογίες και νέους τομείς εμπορικής δραστηριότητας. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζεται σε:

- Χρήση φυσικού αερίου στη συμπαραγωγή ηλεκτρισμού – θερμότητας και κλιματισμού
- Χρήση φυσικού αερίου στην αεριοκίνηση

- Χρήση φυσικού αερίου σε θερμοκήπια
- Εφαρμογές κυψελών καυσίμου
- Τεχνολογία παραγωγής κι εφαρμογών υδρογόνου

Για το σκοπό αυτό, στελέχη της ΔΕΠΑ μετέχουν σε ειδικές ομάδες εργασίας σε συνεργασία με πανεπιστήμια, ερευνητικά κέντρα, επιστημονικούς φορείς και εταιρείες.

4.2.4 Αεριοκίνηση

Το διογκούμενο πρόβλημα της ατμοσφαιρικής ρύπανσης των πόλεων επιβάλλει τον προσανατολισμό σε καύσιμα αποδοτικά αλλά και φιλικά προς το περιβάλλον. Στο πλαίσιο αυτό, μακροπρόθεσμος στόχος της ΔΕΠΑ αποτελεί η αύξηση της χρήσης του φυσικού αερίου για την κίνηση των οχημάτων.

Σήμερα η ΔΕΠΑ διαθέτει 2 σταθμούς ανεφοδιασμού λεωφορείων με φυσικό αέριο που εφοδιάζουν το 20% των λεωφορείων του ΟΑΣΑ στην Αττική. Ο πρώτος σταθμός τέθηκε σε λειτουργία τον Ιανουάριο του 2001 στα Άνω Λιόσια, ενώ από τον Ιανουάριο του 2006 λειτούργησε και ο δεύτερος Σταθμός Ανεφοδιασμού Λεωφορείων στην Ανθούσα της Αττικής ίδιας δυναμικότητας με τον αρχικό. Στους σταθμούς τροφοδοτούνται σήμερα 416 λεωφορεία φυσικού αερίου της ΕΘΕΛ και 106 απορριμματοφόρα ίδιου καυσίμου. Επισημαίνεται ότι οι δύο παραπάνω Σταθμοί Φυσικού Αερίου ανήκουν στους μεγαλύτερους Σταθμούς Ανεφοδιασμού Λεωφορείων στην Ευρώπη.

Κατά τη διάρκεια του 2008, συνεχίστηκαν οι επαφές με επιλεγμένους οργανισμούς και επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα, καθώς και με δυνητικούς εταιρικούς πελάτες, οι οποίοι διαθέτουν επαρκή στόλο οχημάτων. Σκοπός των επαφών αποτελεί η διερεύνηση της εισαγωγής οχημάτων με καύσιμο το φυσικό αέριο, που θα τροφοδοτούνται από τους υφιστάμενους σταθμούς.

Επίσης, η ΔΕΠΑ παρέδωσε στα αρμόδια υπουργεία και φορείς προτάσεις δράσης για τη διείσδυση του φυσικού αερίου στην κίνηση οχημάτων, ιδιαίτερα στον ευρύτερο δημόσιο τομέα. Σε αυτό το πλαίσιο έχει ληφθεί ήδη απόφαση εξομοίωσης των οχημάτων φυσικού αερίου με τα υβριδικά για τη χρήση τους ως οχήματα ταξί (1300 cc).

Σε συνέχεια επαφών με το Υπουργείο Μεταφορών, εκδόθηκαν σχετικές νομοθετικές ρυθμίσεις που αφορούν στην ίδρυση πρατηρίων, στην εισαγωγή επιβατηγών και φορτηγών οχημάτων φυσικού αερίου και στην εγκατάσταση αντλιών τροφοδοσίας συμπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG) σε πρατήρια υγραερίου. Σύντομα θα είναι εφικτός ο εφοδιασμός με φυσικό αέριο και ιδιωτικών

οχημάτων από τον υφιστάμενο σταθμό στην Ανθούσα Αττικής. Στο πλαίσιο αυτό, η ΔΕΠΑ παρείχε την εξειδικευμένη τεχνογνωσία της σε θέματα αεριοκίνησης, για τη διαμόρφωση νομοθετικού πλαισίου από το Υπουργείο Μεταφορών, όσον αφορά τις μετατροπές οχημάτων, με βάση τη νομοθεσία ευρωπαϊκών χωρών (Γερμανία, Ιταλία), καθώς και την καθιέρωση ειδικότητας τεχνίτη αερίων καυσίμων και την ίδρυση συνεργείων μετατροπών και συντήρησης οχημάτων αερίων καυσίμων. Επιπρόσθετα, ανέπτυξε συνεργασία με το Υπουργείο Μεταφορών για την προώθηση της εισαγωγής φυσικού αερίου στο στόλο λεωφορείων του ΟΑΣΘ στη Θεσσαλονίκη.

Συνοπτικά οι σημαντικότερες εξελίξεις στο χώρο της αεριοκίνησης τα τελευταία χρόνια αποτελούν:

- Η από 18.01.2001 δρομολόγηση στην Αττική λεωφορείων που κινούνται με καύσιμο το φυσικό αέριο.
- Η εισαγωγή 106 απορριμματοφόρων φυσικού αερίου σε διάφορους δήμους της πρωτεύουσας από το καλοκαίρι του 2008 και ένταξη τους στο σύστημα τροφοδοσίας με φυσικό αέριο (ΦΑ).
- Η σύναψη εμπορικών συμβάσεων με τους δήμους του λεκανοπεδίου που έχουν τα νέα απορριμματοφόρα οχήματα.
- Η άμεση υλοποίηση των αναγκαίων έργων στο Σταθμό Εφοδιασμού Λεωφορείων της Ανθούσας για την τροφοδότηση με φυσικό αέριο και οχημάτων Ιδιωτικής Χρήσης – ΙΧ.
- Η προώθηση ενεργειών για τη δημιουργία τρίτου Σταθμού Εφοδιασμού Λεωφορείων εντός του αμαξοστασίου της ΕΘΕΛ στον Α. Ι. Ρέντη με στόχο την εξυπηρέτηση των νέων 200 λεωφορείων ΦΑ που θα δρομολογηθούν σε κεντρικές περιοχές της πρωτεύουσας και τη μείωση των αποστάσεων για τον ανεφοδιασμό τους.
- Η έναρξη επαφών με φορείς και ερευνητικά κέντρα από το εξωτερικό για τη μεταφορά τεχνογνωσίας, τη μελλοντική συνεργασία σε ζητήματα αεριοκίνησης όπως και την από κοινού υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων για το ΦΑ ως καύσιμο στην Ελλάδα.

4.2.5 Αστικός τομέας

Όλες οι δραστηριότητες του Φυσικού Αερίου οι οποίες αφορούν στα δίκτυα πόλης (Μικρός Βιομηχανικός, Εμπορικός και Οικιακός Τομέας) έχουν εκχωρηθεί πλέον στις Εταιρίες Παροχής Αερίου (ΕΠΑ).

Συγκεκριμένα, ύστερα από διεθνείς διαγωνισμούς το δίκτυο πόλης Φυσικού Αερίου στο λεκανοπέδιο της Αττικής βρίσκεται πλέον στην δικαιοδοσία της ΕΠΑ Αττικής. Το 51% της ΕΠΑ Αττικής κατέχει η ΔΕΠΑ, μέσω της θυγατρικής της εταιρίας ΕΔΑ ΑΕ, ενώ το 49% και το management κατέχει η κοινοπραξία DukeEnergy - Shell.

Ομοίως, τα δίκτυα πόλης στη Θεσσαλονίκη και σε Λάρισα - Βόλο βρίσκονται πλέον στην δικαιοδοσία των ΕΠΑ Θεσσαλονίκης και ΕΠΑ Θεσσαλίας αντίστοιχα, όπου το 51% κατέχει με τον ίδιο τρόπο η ΔΕΠΑ, ενώ το 49% η Ιταλική Eni.

4.2.6 Βιομηχανία

Στον βιομηχανικό τομέα υπάγονται οι καταναλωτές με ετήσια κατανάλωση ίση ή μεγαλύτερη των 2.200.000 kWh Ανωτέρας Θερμογόνου Δυνάμεως φυσικού αερίου (περίπου 200.000 Nm³ ετησίως), που έχουν ως δραστηριότητα παραγωγή ή μεταποίηση προϊόντος).

Σήμερα, το συνολικό ποσοστό χρήσης του φυσικού αερίου στη βιομηχανία, στις περιοχές όπου υπάρχει δίκτυο, αγγίζει ή και ξεπερνά το 90%. Η ΔΕΠΑ έχει υπογράψει συμβάσεις πώλησης αερίου με 129 μικρές και 25 μεγάλες βιομηχανικές μονάδες (ετήσια κατανάλωση μεγαλύτερη των 100 GWh), συμβολαιοποιώντας περίπου 940 εκ. Nm³ φυσικού αερίου. Από τις βιομηχανίες αυτές τροφοδοτούνται ήδη 96 μικρές και 22 μεγάλες μονάδες.

4.2.7 Ηλεκτροπαραγωγή

Οι ηλεκτροπαραγωγικοί σταθμοί με τεχνολογία Συνδυασμένου Κύκλου φυσικού αερίου στις επιχειρήσεις ηλεκτρισμού και τα συστήματα Συμπααραγωγής Ηλεκτρισμού Θερμότητας στις ενεργοβόρες βιομηχανίες αποτελούν την βέλτιστη δυνατή επιλογή τόσο από πλευράς εξοικονόμησης πρωτογενούς ενέργειας και κόστους παραγωγής, όσο και από πλευράς περιβαλλοντικών επιπτώσεων.

Το προβάδισμα του φυσικού αερίου έναντι των συμβατικών καυσίμων αποτυπώνεται στην αυξανόμενη ζήτησή του στον τομέα της ηλεκτροπαραγωγής, ανεβάζοντας την κατανάλωση σε 2,175 δισ. m³, δηλαδή ποσοστό 70% της συνολικής κατανάλωσης αερίου στη χώρα μας το 2006 (3,12 δισ. m³).

Η "ΔΕΗ Α.Ε." αποτελεί τον πρώτο και μεγαλύτερο πελάτη της ΔΕΠΑ, με ετήσια κατανάλωση που το 2006 ξεπέρασε τα 1,8 δισ. κ. μ. φυσικού αερίου. Μέχρι σήμερα, το φυσικό αέριο χρησιμοποιείται για το σταθμό Αγίου Γεωργίου Κερασινίου και τους σταθμούς Συνδυασμένου Κύκλου στο Λαύριο και στη Κομοτηνή. Από το Φεβρουάριο του 2006 η ΔΕΠΑ τροφοδοτεί με φυσικό αέριο τη νέα μονάδα Συνδυασμένου Κύκλου Νο5 του Λαυρίου, εγκατεστημένης ισχύος 377 MW.

Το καλοκαίρι του 2004, συνδέθηκε στο Εθνικό Σύστημα Μεταφοράς Φυσικού Αερίου και λειτούργησε, ο πρώτος ιδιωτικός, εφεδρικός σταθμός παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ανοικτού κύκλου 148 MW, ο οποίος ανήκει στην εταιρία "ΗΡΩΝ ΘΕΡΜΟΗΛΕΚΤΡΙΚΗ Α.Ε.". Η κατανάλωση του σταθμού το 2006 ανήλθε σε 5,3 εκατ. κ. μ. φυσικού αερίου.

Από το Μάιο του 2005, λειτουργεί και ο Σταθμός Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας Συνδυασμένου Κύκλου 390 MW της εταιρίας "ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε." (ΕΝΘΕΣ) θυγατρικής των ΕΛΠΕ. Η κατανάλωση του συγκεκριμένου σταθμού για το 2006 ανήλθε σε 300 εκατ. Nm³.

Στον τομέα της ηλεκτροπαραγωγής αναμένονται σημαντικές εξελίξεις, καθώς η ΔΕΗ έχει αποφασίσει την αντικατάσταση υπάρχουσών μονάδων με μονάδες φυσικού αερίου στο Αλιβέρι της Εύβοιας και στη Μεγαλόπολη ενώ εξετάζει και την εγκατάσταση μιας ακόμη μονάδας στο Κερατσίνι. Παράλληλα, ο όμιλος "ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε." προχωρεί στην κατασκευή ενεργειακού κέντρου στην περιοχή της Βοιωτίας που θα περιλαμβάνει μια μονάδα Συμπαγωγής με φυσικό αέριο 334 MW για την κάλυψη των αναγκών της εταιρίας "ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ" και μιας ανεξάρτητης μονάδας ηλεκτροπαραγωγής Συνδυασμένου Κύκλου με φυσικό αέριο, 420 MW.

Ήδη ολοκληρώνεται ο διαγωνισμός του ΔΕΣΜΗΕ για μια μονάδα 300 MW στο νότιο σύστημα, ενώ μέχρι το 2012 αναμένεται η κατασκευή δύο ακόμα μονάδων ηλεκτροπαραγωγής με καύσιμο φυσικό αέριο συνολικής ισχύος 600MW.

Τα παραπάνω σε συνδυασμό με την απελευθέρωση των αγορών ηλεκτρισμού και φυσικού αερίου καθώς και την αύξηση της ζήτησης ηλεκτρισμού που αναμένεται στα προσεχή χρόνια, οδηγούν στην εκτίμηση ότι η κατανάλωση του φυσικού αερίου το 2010 θα φτάσει στα επίπεδα των 3,6-4 δισ. κ.μ, στο συγκεκριμένο τομέα.

4.2.8 Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου

- **Συμπαγωγή ηλεκτρισμού και θερμότητας (ΣΗΘ)**

Τα συστήματα Συμπαγωγής Ηλεκτρισμού και Θερμότητας παράγουν ταυτόχρονα αξιοποιήσιμη ηλεκτρική και θερμική ενέργεια μέσω ενός ενιαίου συστήματος. Η παραγόμενη θερμότητα μπορεί να χρησιμοποιηθεί τόσο για θερμική χρήση όσο και για ψύξη ή κλιματισμό.

- **Θερμοκήπια**

Μια σημαντική εφαρμογή του Φ.Α. στον αγροτικό τομέα είναι η χρήση του σε Θερμοκήπια. Το Φ.Α. στα θερμοκήπια χρησιμοποιείται ως θερμαντικό και για τον εμπλουτισμό του χώρου με διοξείδιο του άνθρακα. Συνήθως, οι εφαρμοζόμενες τεχνολογίες είναι οι υδροπονικές καλλιέργειες, οι οποίες με τη χρήση του Φ.Α. επιτυγχάνουν υψηλότερη παραγωγή και καλύτερη ποιότητα προϊόντων, καθώς και επιμήκυνση της περιόδου καλλιέργειας τους χειμερινούς μήνες και σε μεγάλες εκτάσεις θερμοκηπίων.

- **Κλιματισμός**

Το Φ.Α. χρησιμοποιείται και για τον κλιματισμό - ψύξη χώρων. Οι εφαρμοζόμενες τεχνολογίες είναι τα συστήματα απορρόφησης για τον κλιματισμό και τα συστήματα με συμπιεστή για την παραγωγή ψύξης ή κλιματισμού.

4.2.9 Διεθνείς Οργανισμοί

Η ΔΕΠΑ ή/και οι θυγατρικές της εταιρίες μετέχουν ως μέλη σε ελληνικές και διεθνείς εταιρικές ενώσεις. Συγκεκριμένα, είναι μέλη μεταξύ άλλων της Eurogas (Ευρωπαϊκή Ένωση Εταιριών Φυσικού Αερίου), της GIE (Ευρωπαϊκή Ένωση Εταιριών Υποδομών Φυσικού Αερίου), της IGU (Παγκόσμια Ένωση Φυσικού Αερίου), της Marcogaz (Ευρωπαϊκός Οργανισμός Εταιριών Φυσικού Αερίου για την Τεχνική Νομοθεσία και Προτυποποίηση), του OME (Μεσογειακό Παρατηρητήριο Ενέργειας), της GIGNL (Διεθνής Όμιλος Εταιριών Εισαγωγής Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου), ενώ στελέχη τους μετέχουν σε ομάδες εργασίας για θέματα ρυθμιστικού πλαισίου της ελληνικής αγοράς φυσικού αερίου και τιμολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς.

4.3 Τιμολογιακή πολιτική

Ο καθορισμός της τιμολογιακής πολιτικής αποτελεί έναν από τους σημαντικούς λόγους που κρίθηκε αναγκαίος από τη Διοίκηση της ΔΕΠΑ ο ανασχεδιασμός του κοστολογικού συστήματος. Είναι ο τομέας στον οποίο τα αποτελέσματα του έργου θα είναι περισσότερο εμφανή μιας και Κόστος και Τιμή είναι μεγέθη που συνδέονται άμεσα. Αξίζει λοιπόν να δούμε αναλυτικά την λογική και τους άξονες της τιμολογιακής πολιτικής της εταιρίας.

Βιομηχανίες με ετήσια κατανάλωση μικρότερη των 100GWh

- Τιμολόγιο που βασίζεται στο κόστος των ανταγωνιστικών καυσίμων (μαζούτ):
Τιμή Φυσικού Αερίου σε θερμιδική βάση = Τιμή Μαζούτ χαμηλού θείου + Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης Μαζούτ + Περιθώριο Εταιριών Εμπορίας Πετρελαιοειδών αναπροσαρμοζόμενο ετήσια σύμφωνα με το δείκτη ημερομισθίου ανειδίκευτου εργάτη με συνυπολογισμό πλεονεκτήματος χρήσης (premium) που αντανακλά το

οικονομικό όφελος χρήσης του Φυσικού Αερίου σε σχέση με το ανταγωνιστικό καύσιμο.

- Τελική χρέωση κλιμακωτά βάσει της απολογιστικής μηνιαίας κατανάλωσης.
- Το κόστος σύνδεσης που καλύπτει η ΔΕΠΑ εξαρτάται από το ύψος της απαιτούμενης επένδυσης, την ετήσια κατανάλωση και τα χαρακτηριστικά κατανάλωσης του πελάτη.

Συμπαράγωγή με ετήσια κατανάλωση μικρότερη των 100GWh

- Τιμή Φυσικού Αερίου σε θερμιδική βάση = Χρέωση ενέργειας + Χρέωση ισχύος - Έκπτωση
- Η χρέωση ενέργειας είναι αναλογική της κατανάλωσης Φ.Α. και αποτελείται από ένα τμήμα εκφρασμένο σε € και ένα τμήμα εκφρασμένο σε Δολάρια ΗΠΑ
- Η χρέωση ισχύος επηρεάζεται από τη διακύμανση φορτίου (μέγιστη ημερήσια κατανάλωση έτους)
- Οι εκπτώσεις είναι κλιμακωτές ανάλογα της κατανάλωσης

Εμπορική χρήση με ετήσια κατανάλωση μικρότερη των 100GWh

- Τιμολόγιο εξαρτώμενο από την τιμή του ανταγωνιστικού καυσίμου
- Τιμή Φ.Α. βάσει τελικής τιμής πετρελαίου θέρμανσης (ανταγωνιστικά καύσιμα πετρέλαιο κίνησης και θέρμανσης)
- Μειωμένη τιμή 10-35% (σε θερμιδική βάση) επί της τιμής του ανταγωνιστικού καυσίμου, ανάλογα με τα ποσοστά χρήσης για θέρμανση, για τιμές διυλιστηρίου πετρελαίου ~ 220 €/MT και τους ισχύοντες Ε.Φ.Κ.

Αεριοκίνηση

- Τιμή Φ.Α. βάσει τελικής τιμής ανταγωνιστικού καυσίμου (πετρέλαιο κίνησης)

Τιμολόγια και όροι χρήσεις του Εθνικού Συστήματος Φυσικού Αερίου

Σε εφαρμογή του Ν. 3428/2005, στις 5/2/07 (ΦΕΚ Β 135) δημοσιεύθηκε η υπ' αριθ. Δ1/1227 απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης σχετικά με τον καθορισμό

διαδικασίας σύναψης, περιεχομένου και όρων των συμβάσεων για την άσκηση του δικαιώματος πρόσβασης και για τη χρήση του Εθνικού Συστήματος Φυσικού Αερίου. Με την απόφαση αυτή αντιμετωπίζονται μια σειρά από εξειδικευμένα θέματα που έχουν σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς, με τις διαδικασίες λειτουργίας του συστήματος, με τις μετρήσεις, με τις τεχνικές προδιαγραφές σταθμών, με τις προδιαγραφές ποιότητας και τις συνθήκες παράδοσης-παραλαβής του φυσικού αερίου για την εξισορρόπηση φορτίου και τον ημερήσιο προγραμματισμό. Η υπ' αριθ. 4955 (ΦΕΚ Β' 360/27.03.2006) απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης και οι τροποποιήσεις της Δ/23344 (ΦΕΚ Β' 1781/17.12.2006) και Δ1/5037 (ΦΕΚ Β' 379/20.03.2007) όρισαν τα τιμολόγια χρήσης των αγωγών μεταφοράς και του συστήματος ΥΦΑ – που περιλαμβάνουν χρεώσεις “ενέργειας” αναλογικές προς την κατανάλωση αερίου και χρεώσεις “ισχύος” αναλογικές προς την δυναμικότητα που δεσμεύεται στο Εθνικό Σύστημα Φυσικού Αερίου.

5 Υφιστάμενο Κοστολογικό Μοντέλο

5.1 Μεθοδολογία Καταγραφής και Ανάλυσης της Υφιστάμενης Κατάστασης

Η ορθή αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης αναφορικά με την αντιμετώπιση του κόστους από την εταιρία, τις διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα, τα τμήματα που εμπλέκονται και τις παραδοχές που γίνονται, αποτελεί βασική προϋπόθεση για την επιτυχημένη έκβαση του έργου. Η οποιαδήποτε περεταίρω ανάλυση και επεξεργασία θα ήταν άνευ ουσίας αν η αφετηρία δεν ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα.

Η καταγραφή της υφιστάμενης κατάστασης πραγματοποιήθηκε ως εξής: Συλλέχθηκαν πληροφορίες από το Λογιστήριο σχετικά με την Λογιστική αποτύπωση του κόστους στην εταιρία. Συγκεκριμένα δόθηκαν μεταξύ άλλων στοιχεία της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, το Οργανόγραμμα και η Εταιρική Δομή. Η μελέτη των παραπάνω δεδομένων οδήγησε στο σχηματισμό μιας γενικής εικόνας της υφιστάμενης. Οι αναγκαίες διευκρινήσεις και απαντήσεις στα αρκετά ερωτήματα που δημιουργήθηκαν δόθηκαν μέσα από ένα κύκλο συνεντεύξεων που πραγματοποίησε η ομάδα υλοποίησης του έργου με όλες τις Διευθύνσεις της εταιρίας. Αποσαφηνίστηκε ο ρόλος του κάθε τμήματος και η εμπλοκή του στη ροή του κόστους, διευκρινίστηκαν ορισμένα σημεία, επισημάνθηκαν δυσλειτουργίες, παραλείψεις, αδυναμίες, προβλήματα του υφιστάμενου μοντέλου, διατυπώθηκαν απαιτήσεις που πρέπει να πληρεί το νέο μοντέλο, καθώς και προτάσεις για το πώς θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν κάποια θέματα.

Μετά την ολοκλήρωση της παραπάνω διαδικασίας ακολούθησε η ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων. Τα στοιχεία κωδικοποιήθηκαν, τα ποσοτικά και ποιοτικά δεδομένα αξιοποιήθηκαν για την εξαγωγή συμπερασμάτων, οι δυσλειτουργίες και οι ελλείψεις συγκεκριμενοποιήθηκαν και προέκυψε το μοντέλο της υφιστάμενης κατάστασης. Στις παραγράφους που ακολουθούν παρουσιάζονται αναλυτικά τα στάδια της διαδικασίας που ακολουθήθηκε, τα ευρήματα της επεξεργασίας και το μοντέλο της υφιστάμενης κατάστασης όπως αυτή καταγράφηκε.

5.2 Συνεντεύξεις

Για την καταγραφή της υφιστάμενης κατάστασης αναφορικά με την παρακολούθηση των κέντρων κόστους, καθώς και την διασαφήνιση της δομής και των συστατικών του κόστους με βάση τις δραστηριότητες της εταιρίας πραγματοποιήθηκε κύκλος συνεντεύξεων με στελέχη των διευθύνσεων της ΔΕΠΑ. Μέσα από αυτή τη διαδικασία κατέστη δυνατή η συλλογή των απαιτούμενων δεδομένων ώστε να γίνει αντιληπτός ο τρόπος που λειτουργούσε η εταιρία μέχρι τώρα όσον αφορά το κοστολογικό της σύστημα, να εντοπιστούν οι αδυναμίες του, οι ελλείψεις του, και λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των διευθύνσεων σε σχετική πληροφόρηση να σχεδιαστεί το νέο κοστολογικό σύστημα. Στη συνέχεια παραθέτονται συνοπτικά οι πληροφορίες που καταγράφηκαν κατά τη διάρκεια των συνεντεύξεων αυτών:

5.2.1 Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης

Έργο της Διεύθυνσης Τεχνικής Υποστήριξης είναι ο προγραμματισμός των δραστηριοτήτων και ο συντονισμός της λειτουργίας των μονάδων που υπάγονται σε αυτόν, καθώς και η αξιολόγηση του κόστους και της ποιότητας των αποτελεσμάτων τους. Η εξειδίκευση, συγκριτική ανάλυση και αξιολόγηση της ακολουθούμενης πολιτικής στο χώρο ευθύνης του και η διατύπωση εναλλακτικών προτάσεων και εισηγήσεων προς τα όργανα διοίκησης της εταιρίας. Πιο συγκεκριμένα, η Διεύθυνση αυτή έχει υπό την εποπτεία της τη Λειτουργία και Συντήρηση των Δικτύων Μέσης και Χαμηλής πίεσης. Για τον λόγο αυτό έχει υπογραφεί μια σύμβαση SLA (Service Level Agreement) με το ΔΕΣΦΑ για προγραμματισμένη συντήρηση καθώς και μια σύμβαση με έναν εργολάβο συντήρησης για τυχόν έκτακτες επισκευές και συνδέσεις. Επιπλέον είναι αρμόδια για τις συμβάσεις με τους πελάτες για τα μετρητικά συστήματα. Διευκρινίστηκε ότι τα μόνα κόστη που βαρύνουν άμεσα τον πελάτη είναι αυτά της σύνδεσης και των μετρητικών και ρυθμιστικών μηχανημάτων ενώ δε συμβαίνει το ίδιο με τα κόστη σύμβασης, τα οποία δεν κατανέμονται ανά πελάτη ή ανά κατηγορία πελατών, κάτι που θα ήταν χρήσιμο ως πληροφόρηση. Ένα θέμα που θα πρέπει να αποσαφηνιστεί είναι αν το κόστος επισκευής θα πρέπει να βαρύνει τον συγκεκριμένο πελάτη ή να επιμερίζεται με κατάλληλο τρόπο σε όλους υπό το πρίσμα της τυχαιότητας του συμβάντος.

5.2.2 Διεύθυνση Αεριοκίνησης

Μέσα στους τομείς που δραστηριοποιείται η ΔΕΠΑ είναι και αυτός της Αεριοκίνησης. Αν και ο αριθμός των οχημάτων που κινούνται με φυσικό αέριο είναι πολύ μικρός γίνεται μια προσπάθεια να διευρυνθεί η χρήση του αερίου ως καυσίμου κίνησης λόγω της αποδοτικότητας και της φιλικότητας του προς το περιβάλλον. Σήμερα η ΔΕΠΑ διαθέτει 2 σταθμούς ανεφοδιασμού λεωφορείων με φυσικό αέριο που εφοδιάζουν το 20% των λεωφορείων του ΟΑΣΑ στην Αττική. Ο πρώτος σταθμός τέθηκε σε λειτουργία τον Ιανουάριο του 2001 στα Άνω Λιόσια, ενώ από τον Ιανουάριο του 2006 λειτούργησε και ο δεύτερος Σταθμός Ανεφοδιασμού Λεωφορείων στην Ανθούσα της Αττικής ίδιας δυναμικότητας με τον αρχικό. Στους σταθμούς τροφοδοτούνται σήμερα 416 λεωφορεία φυσικού αερίου της ΕΘΕΛ και 106 απορριματοφόρα ίδιου καυσίμου. Επισημαίνεται ότι οι δύο παραπάνω Σταθμοί Φυσικού Αερίου ανήκουν στους μεγαλύτερους Σταθμούς Ανεφοδιασμού Λεωφορείων στην Ευρώπη. Επιπλέον η ΔΕΠΑ βρίσκεται σε συνεχείς επαφές με επιλεγμένους οργανισμούς και επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα, καθώς και με δυνητικούς εταιρικούς πελάτες, οι οποίοι διαθέτουν επαρκή στόλο οχημάτων. Σκοπός των επαφών αποτελεί η διερεύνηση της εισαγωγής οχημάτων με καύσιμο το φυσικό αέριο, που θα τροφοδοτούνται από τους υφιστάμενους σταθμούς.

Επίσης, η ΔΕΠΑ παρέδωσε στα αρμόδια υπουργεία και φορείς προτάσεις δράσης για τη διείσδυση του φυσικού αερίου στην κίνηση οχημάτων, ιδιαίτερα στον ευρύτερο δημόσιο τομέα. Σε αυτό το πλαίσιο έχει ληφθεί ήδη απόφαση εξομοίωσης των οχημάτων φυσικού αερίου με τα υβριδικά για τη χρήση τους ως οχήματα ταξί (1300 cc).

Σε συνέχεια επαφών με το Υπουργείο Μεταφορών, εκδόθηκαν σχετικές νομοθετικές ρυθμίσεις που αφορούν στην ίδρυση πρατηρίων, στην εισαγωγή επιβατηγών και φορτηγών οχημάτων φυσικού αερίου και στην εγκατάσταση αντλιών τροφοδοσίας συμπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG) σε πρατήρια υγραερίου. Σύντομα θα είναι εφικτός ο εφοδιασμός με φυσικό αέριο και ιδιωτικών οχημάτων από τον υφιστάμενο σταθμό στην Ανθούσα Αττικής. Στο πλαίσιο αυτό, η ΔΕΠΑ παρέιχε την εξειδικευμένη τεχνογνωσία της σε θέματα αεριοκίνησης, για τη διαμόρφωση νομοθετικού πλαισίου από το Υπουργείο Μεταφορών, όσον αφορά τις μετατροπές οχημάτων, με βάση τη νομοθεσία ευρωπαϊκών χωρών (Γερμανία, Ιταλία), καθώς και την καθιέρωση ειδικότητας τεχνίτη αερίων καυσίμων και την ίδρυση συνεργείων μετατροπών και συντήρησης οχημάτων αερίων καυσίμων. Επιπρόσθετα, ανέπτυξε συνεργασία με το Υπουργείο Μεταφορών για την προώθηση της εισαγωγής φυσικού αερίου στο στόλο λεωφορείων του ΟΑΣΘ στη Θεσσαλονίκη. Όσον αφορά το κόστος της Διεύθυνσης αυτής αποτελείται κυρίως

από λειτουργικά έξοδα, αποσβέσεις των επενδεδυμένων κεφαλαίων καθώς και κόστη που σχετίζονται με την αγορά και τη μεταφορά του αερίου. Η τακτική συντήρηση των σταθμών καθώς και η επισκευή τυχόν βλαβών έχει ανατεθεί με σύμβαση SLA σε εργολάβο, το κόστος της οποίας βαρύνει επίσης τη Διεύθυνση αυτή. Καθώς η σύμβαση με την ΕΘΕΛ περιλαμβάνει μεγάλη έκπτωση, κρίνεται σκόπιμο από τον Διευθυντή να παρακολουθείται ξεχωριστά ο κάθε σταθμός ανεφοδιασμού καθώς και η κάθε κατηγορία πελατών για την εξαγωγή πιο αντιπροσωπευτικών στοιχείων σχετικά με την Αεριοκίνηση.

5.2.3 Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών

Η Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών έχει την αρμοδιότητα νομικής υποστήριξης της Εταιρείας δικαστικώς και εξωδίκως. Στις αρμοδιότητες της Διεύθυνσης περιλαμβάνονται:

- Η παροχή των αναγκαίων συμβουλών και γνωμοδοτήσεων.
- Η ενημέρωση των υπηρεσιών της Εταιρείας επί των διατάξεων της νομοθεσίας και νομολογίας σε κάθε θέμα.
- Η κατάρτιση και ο έλεγχος των κάθε είδους συμβάσεων, συμφωνητικών, διακηρύξεων και κάθε άλλου νομικού εγγράφου.
- Η παροχή κάθε απαραίτητης υπηρεσίας για την κάλυψη της υποχρέωσης δημοσιότητας της Εταιρείας προς τις εποπτεύουσες αρχές σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
- Η παράσταση ενώπιον κάθε δικαστηρίου ή Αρχής και η διεκπεραίωση των αναγκαίων διαδικασιών για την νομική και δικαστική υποστήριξη της Εταιρείας και των οργάνων της, εφόσον αυτά εμπλέκονται σε δικαστικές υποθέσεις εξαιτίας τις ιδιοτήτάς τους.
- Η συμμετοχή και παροχή υποστήριξης στις κάθε είδους διαπραγματεύσεις που πραγματοποιεί η Εταιρεία.
- Η κατανομή έργου και ο συντονισμός της δραστηριότητας των συνεργαζομένων με την Εταιρεία δικηγόρων.

Το κόστος της Διεύθυνσης Νομικών Υπηρεσιών απαρτίζεται από το κόστος που σχετίζεται με το μόνιμο προσωπικό (μισθοδοσία, λειτουργικά έξοδα) καθώς επίσης και από το κόστος των συμβάσεων με εξωτερικούς συνεργάτες. Οι τελευταίες είναι κυρίως συμβάσεις έργου αλλά ενίοτε και συμβάσεις χρόνου. Για την σύναψη τους απαιτείται εισήγηση από την νομική υπηρεσία και εν συνεχεία εντολή από τον πρόεδρο. Μια στρέβλωση στην διοικητική πληροφόρηση παρουσιάζεται στη νομική υπηρεσία η οποία βαρύνεται η ίδια με τα κόστη από τις

συμβάσεις με εξωτερικούς νομικούς συνεργάτες και δεν επιρρίπτονται αυτά στην κατηγορία πελατών ή τον πελάτη ή τη σύμβαση με την οποία απασχολήθηκαν.

5.2.4 Διεύθυνση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου Αερίου

Παρά τον λιγότερο ή περισσότερο παραπλανητικό τίτλο της συγκεκριμένης Διεύθυνσης, κύρια αρμοδιότητά της είναι ο βραχυπρόθεσμος και μακροπρόθεσμος προγραμματισμός-πρόβλεψη των απαιτήσεων σε φυσικό αέριο και η έγκαιρη δήλωση τους. Πιο συγκεκριμένα οφείλουν καθημερινά με βάση τα στοιχεία που διαθέτουν από τους πελάτες να κάνουν μια πρόβλεψη της ζήτησης για την επόμενη μέρα – και κυρίως ενδιαφέρει η ποσότητα που θα χρειαστεί να εισαχθεί από την Τουρκία- καθώς και σε εβδομαδιαία και ετήσια βάση. Επιπλέον δηλώνουν στον ΔΕΣΦΑ καθημερινά τις εισόδους και τις εξόδους φυσικού αερίου που θα υπάρξουν στο δίκτυο.

Η σύμβαση μεταφοράς ελέγχεται σε μηνιαία βάση και αν διαπιστωθούν υπερβάσεις είτε σε ποσότητα (ενέργεια) είτε σε αιχμές (ισχύς) τότε προβλέπονται νέες χρεώσεις.

5.2.5 Γενική Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων και Επικοινωνίας

- *Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων*

Πρόκειται για μια Διεύθυνση στρατηγικού κυρίως χαρακτήρα. Κύριο αντικείμενό της αποτελεί η παρακολούθηση του θεσμικού πλαισίου σε Ελλάδα και Ευρώπη με ιδιαίτερη έμφαση σε θέματα απελευθέρωσης της αγοράς ενέργειας. Μέσα στις αρμοδιότητές της περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων η επικοινωνία με το ΔΕΣΦΑ, τη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας και το υφυπουργείο Ενέργειας όσον αφορά την Ελλάδα, καθώς και η συμμετοχή σε ευρωπαϊκούς Οργανισμούς για την ενέργεια, το φυσικό αέριο κ.α. Η συμμετοχή στους οργανισμούς αυτούς κρίνεται επιβεβλημένη καθώς μπορούν να παρέχουν πολύτιμες πληροφορίες όπως στατιστικά στοιχεία και προβλέψεις για τις μελλοντικές τιμές του αερίου. Πέρα από τη μισθοδοσία, στοιχεία που μπορεί να επιβαρύνουν κοστολογικά το τμήμα αυτό είναι ταξίδια για συμμετοχή σε συνέδρια, συναντήσεις, ημερίδες των παραπάνω φορέων.

- *Οργανωτική μονάδα επί θεμάτων Τύπου*

Πρόκειται για το γραφείο τύπου της εταιρίας. Έχει ως αντικείμενο αφ' ενός την καθημερινή αποδελτίωση του τύπου και την έκδοση δελτίων τύπου όποτε χρειάζεται και αφ' ετέρου τη διαφήμιση της εταιρίας.

- *Οργανωτική μονάδα Δημοσίων Σχέσεων και Εκδηλώσεων*

Αρμοδιότητα της παραπάνω οργανωτικής μονάδας είναι η επικοινωνιακή προώθηση της εταιρίας κυρίως μέσω εκθέσεων, χορηγιών, υπηρεσιακών δώρων κ.α. Αναλαμβάνει την προετοιμασία και την παρουσία της εταιρίας σε κάθε έκθεση στην οποία συμμετέχει, τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό, διερευνά και εισηγείται για χορηγίες που ενδεχομένως πρέπει να γίνουν και επιμελείται τα εταιρικά δώρα (τι; σε ποιόν; κλπ.)

5.2.6 Διεύθυνση Οικονομικής Λειτουργίας και Εποπτείας Θυγατρικών

Η Διεύθυνση αυτή ασχολείται με την παρακολούθηση της πορείας των θυγατρικών εταιριών της ΔΕΠΑ, τόσο στα οικονομικά τους στοιχεία όσο και στον τρόπο λειτουργίας τους. Οι θυγατρικές της ΔΕΠΑ αυτή τη στιγμή είναι οι εξής:

- ΔΕΣΦΑ με ποσοστό συμμετοχής 100%
- Συμμετέχει με ποσοστό 51% στις
 - ΕΠΑ Αττικής
 - ΕΠΑ Θεσσαλίας, και
 - ΕΠΑ Θεσσαλονίκης
- ΠΟΣΕΙΔΩΝ (που παρακολουθείται από άλλη Διεύθυνση)
- ΒΦΛ (συμμετοχή της ΔΕΠΑ με ποσοστό 33%)

Το οικονομικό τμήμα παρακολουθεί και τις ΕΠΑ ως θυγατρικές της ΕΔΑ οι οποίες είναι υπεύθυνες για την περαιτέρω ανάπτυξη δικτύων και παγίων. Παρακολουθούνται κυρίως τα λειτουργικά στοιχεία, ο ρυθμός αύξησης της διείσδυσης του αερίου, η κατασκευή επεκτάσεων του δικτύου και η σύνδεση νέων πελατών. Όλα τα παραπάνω αξιολογούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και συγκρίνονται με τις προβλέψεις.

Ως απαιτήσεις πληροφόρησης από το νέο κοστολογικό σύστημα μας διατυπώθηκε πως θα είχε ενδιαφέρον η παρακολούθηση της διακύμανσης των τιμών των ανταγωνιστικών καυσίμων, του αερίου διεθνώς καθώς και τα κόστη των ΕΠΑ.

5.2.7 Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορίας

Η Διεύθυνση αυτή ασχολείται με όλες τις δραστηριότητες που αφορούν το εμπορικό σκέλος της ΔΕΠΑ. Αποτελεί τον πυρήνα της εταιρίας μιας και η κύρια δραστηριότητά της είναι η πώληση αερίου. Οι απαιτήσεις για πληροφόρηση από το νέο κοστολογικό σύστημα που μας διατυπώθηκαν εδώ ήταν οι μεγαλύτερες: Παρακολούθηση του κόστους ανά πελάτη, ανά κατηγορία και ανά δίκτυο για τους μεγάλους πελάτες. Επιπλέον διαχωρισμός του κόστους μεταφοράς, αγοράς, διανομής. Δηλαδή για παράδειγμα για ένα μεγάλο πελάτη που αγοράζει φυσικό αέριο για τη λειτουργία 2 εργοστασίων στην Αττική και 1 στο Βόλο (3 σημεία εξόδου) και για ηλεκτροπαραγωγή στην Αττική (2 κατηγορίες) θα πρέπει να υπάρχουν διαθέσιμα 3 διαφορετικά κόστη, τα οποία θα αναλύονται σε κόστος μεταφοράς διανομής και προμήθειας. Θα πρέπει επιπλέον να μπορεί να γίνει σύνθεση κόστους ανά κατηγορία πελατών από κάτω προς τα πάνω. Στην υφιστάμενη κατάσταση δεν είναι γνωστό το πόσο κοστίζει ο κάθε πελάτης στη ΔΕΠΑ και η τιμολόγηση του αερίου γίνεται παρέχοντας εν γένει αυθαίρετα ή εμπειρικά εκπτώσεις ιδιαίτερα στους επιλέγοντες πελάτες με αποτέλεσμα να μην είναι καν γνωστό αν μια σύμβαση είμαι κερδοφόρα ή ζημιογόνα!

5.2.8 Διεύθυνση Πωλήσεων

Πρόκειται για μια διεύθυνση με αρκετές δραστηριότητες κυριότερες των οποίων είναι οι εξής:

- Διαμόρφωση Συμβάσεων (του κορμού)
- Ανάπτυξη πελατολογίου
- Διαπραγματεύσεις
- Υπογραφή σύμβασης
- Σύνδεση νέων πελατών στο δίκτυο
- Συμβουλευτικές υπηρεσίες
- Διαχείριση σχέσεων πελατών
- Έλεγχος εφαρμογής σύμβασης (παρεκκλίσεις, υπερβάσεις κλπ.)
- Αποστολή τιμολογίων στους επιλέγοντες
- Διαχείριση αιτημάτων για τροποποίηση συμβάσεων

Υπάρχουν 3 οργανωτικές μονάδες χωρισμένες ανά κατηγορία πελατών:

- Οργανωτική μονάδα πελατών υψηλής πίεσης
- Οργανωτική μονάδα ΕΠΑ

- Οργανωτική μονάδα πελατών μέσης και χαμηλής πίεσης

Η τιμολόγηση του αερίου διαφέρει ανά χρήση. Συγκεκριμένα, οι επιλέγοντες πελάτες με τους οποίους και ασχολείται η Διεύθυνση Πωλήσεων χωρίζονται σε ηλεκτροπαραγωγούς, βιομηχανικούς πελάτες, εμπορικούς κ.α. Γι' αυτούς ισχύει η λογική του cost plus. Αντίθετα, για τους μη επιλέγοντες η τιμή διαμορφώνεται ανάλογα με τις τιμές των ανταγωνιστικών καυσίμων.

5.2.9 Διεύθυνση εμπορικών συναλλαγών και προμήθειας αερίου

Η Διεύθυνση αυτή ασχολείται με όλες τις δραστηριότητες που σχετίζονται με την προμήθεια και την πρόβλεψη ζήτησης καθώς και τη μεταφορά.

Οι κύριοι προμηθευτές της ΔΕΠΑ σε φυσικό αέριο είναι τρεις:

- Η GAZPROM από την οποία αγοράζει αέριο ρωσικής προέλευσης
- Η BOTAS από την οποία αγοράζει αέριο τουρκικής προέλευσης, και
- Η SONATRACH από την οποία αγοράζει υγροποιημένο φυσικό αέριο από την Αλγερία.

Πρόκειται για 3 μακροχρόνιες συμβάσεις, οι 2 πρώτες για αέριο αγωγού και η τρίτη για ΥΦΑ. Από τις συμβάσεις αυτές καλύπτεται το μεγαλύτερο μέρος της ζήτησης με βάση τον προγραμματισμό/πρόβλεψη που γίνεται σε μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Οι μετρήσεις της ποσότητας που παραλαμβάνεται γίνεται σε μετρητικούς σταθμούς στα σύνορα όπου βρίσκεται προσωπικό του ΔΕΣΦΑ. Τυχόν έκτακτες ανάγκες (αιχμές) που προκύψουν σε ζήτηση αερίου εντός της ημέρας καλύπτονται από υγροποιημένο φυσικό αέριο που υπάρχει αποθηκευμένο στις εγκαταστάσεις της Ρεβυθούσας.

Οι συμβάσεις για το αέριο αγωγών προβλέπουν την τιμή του αερίου, ποινές/εκπτώσεις που θα υπάρχουν αν το αέριο είναι εκτός προδιαγραφών και διαφέρουν ανά αποκλίνον συστατικό, ρήτρες για μη παράδοση συμβατικών ποσοτήτων καθώς και υποχρέωση λήψης συγκεκριμένων ποσοτήτων με ενδεχόμενες ποινές σε διαφορετική περίπτωση. Συνήθως υπάρχει η option αγοράς αερίου που δεν χρησιμοποιήθηκε αλλά προπληρώθηκε. Εδώ δημιουργείται ένα χρηματοοικονομικό κόστος γιατί πληρώνεται ένα αέριο που δεν έχει χρησιμοποιηθεί και υπάρχει περίπτωση να μην χρησιμοποιηθεί ποτέ. Πληροφόρηση για την ποσότητα αερίου που εισήχθη υπάρχει διαθέσιμη σε επίπεδο ημέρας, μήνα και έτους ανά σημείο εισόδου.

Αντίστοιχα η σύμβαση για υγροποιημένο φυσικό αέριο προβλέπει την τιμή αγοράς, εκπτώσεις για αέριο εκτός προδιαγραφών, κόστος μεταφοράς και την επιλογή take or pay. Η υφιστάμενη σύμβαση προβλέπει παράδοση εδώ οπότε κόστος μεταφοράς δεν υπάρχει αλλά είναι πιθανόν στο μέλλον να μη συμβαίνει αυτό.

Πέρα από τις προαναφερθείσες συμβάσεις υπάρχει περίπτωση να συναφθούν έκτακτες, για την κάλυψη επιπλέον αναγκών. Αυτές αφορούν κατά κύριο λόγο υγροποιημένο φυσικό αέριο, το οποίο είναι επίσης παραδοτέο εδώ (μια συνολική τιμή- όχι ξεχωριστό κόστος μεταφοράς).

5.2.10 Διεύθυνση Marketing

Στη ΔΕΠΑ η Διεύθυνση Marketing δεν έχει να κάνει τόσο με την προώθηση ή τη διαφήμιση του προϊόντος όσο με την τιμολογιακή πολιτική της εταιρίας. Η κατηγοριοποίηση γίνεται ανά πελάτη όταν πρόκειται για μεγάλους πελάτες (>100 εκατ. m³) ενώ αντίθετα στους οικιακούς πελάτες η τα θερμοκήπια δεν υπάρχει τέτοια αναγκαιότητα. Η διανομή γίνεται από τη ΔΕΠΑ μόνο προσωρινά ώσπου να δημιουργηθούν νέες ΕΠΑ από το δίκτυο μέσης/χαμηλής πίεσης. Για την διεύθυνση αυτή θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμη η παρακολούθηση του κόστους ανά πελάτη και αν ένας πελάτης λαμβάνει αέριο για περισσότερες της μιας χρήσεις ανά σημείο εξόδου ώστε να υπάρχει ενδεχομένως και μια δικαιότερη τιμολογιακή πολιτική.

5.2.11 Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου

Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου είναι ανεξάρτητη οργανωτική μονάδα υπαγόμενη στο Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρίας και έχει την ευθύνη εφαρμογής ενός σύγχρονου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Αποστολή της είναι η διασφάλιση, της εφαρμογής και η τήρηση του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας, της συμμόρφωσης της εταιρίας με την ισχύουσα νομοθεσία και ο έλεγχος και η αξιολόγηση της επάρκειας των διαδικασιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Εποπτεύεται από την Ελεγκτική Επιτροπή και φροντίζει ώστε να εξασφαλίζονται οι άριστες συνθήκες οι οποίες είναι αναγκαίες για την άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου.

Αποτελεί μέρος του όλου συστήματος εσωτερικού ελέγχου επιφορτισμένη να ασχολείται με τον έλεγχο των λειτουργικών και επιχειρηματικών κινδύνων, την πρόληψη, την βελτίωση των λειτουργιών και της απόδοσης και την ορθή εταιρική διακυβέρνηση.

Σύμφωνα με τον Εσωτερικό Κανονισμό της Εταιρείας, η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου:

- Παρακολουθεί την εφαρμογή και συνεχή τήρηση του Εσωτερικού Κανονισμού, του Καταστατικού της Εταιρείας και της εν γένει νομοθεσίας και των αποφάσεων των εποπτικών αρχών, οι οποίες αφορούν στη λειτουργία της Εταιρείας
- Αναφέρει στο Δ.Σ. τυχόν συγκρούσεις ιδιωτικών συμφερόντων μεταξύ της Εταιρείας και των μελών του Δ.Σ. ή των διευθυντικών στελεχών
- Παρέχει εκθέσεις, στοιχεία και εισηγήσεις στο Δ.Σ. αναφορικά με όλες τις πτυχές της λειτουργίας και της συνεργασίας με οποιαδήποτε επιβλέπουσα αρχή.
- Ενημερώνει εγγράφως μία φορά τουλάχιστον το τρίμηνο το ΔΣ και την Ελεγκτική Επιτροπή για τους διενεργούμενους από αυτήν ελέγχους και τα αποτελέσματα αυτών.

5.2.12 Διεύθυνση Ανθρώπινων πόρων και προμηθειών

Για κάθε σύγχρονη επιχείρηση, το ανθρώπινο δυναμικό της αποτελεί το σημαντικότερο κεφάλαιο. Έτσι λοιπόν και στη ΔΕΠΑ η Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού έχει αναλάβει κομβικό ρόλο ως ουσιαστικός συνεργάτης στη διαμόρφωση της εταιρικής κουλτούρας και της στρατηγικής διαχείρισης των ανθρώπων της, σε άρρηκτη ενότητα με τη συνολική επιχειρησιακή στρατηγική, στη δυναμική πορεία ανάπτυξης της και επίτευξης των εταιρικών της στόχων.

Η Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού δίνει έμφαση στην ανάπτυξη των λειτουργιών της διοίκησης ανθρώπινων πόρων και στον εκσυγχρονισμό των συστημάτων υποστήριξης των λειτουργιών αυτών.

Ειδικότερα:

- Φροντίζει για τη συστηματική αναβάθμιση των γνώσεων και των δεξιοτήτων του προσωπικού με στοχευμένα προγράμματα εκπαίδευσης και επιμόρφωσης.
- Εξελίσσει τα συστήματα αξιολόγησης ώστε να συνδεθούν τελικά με τη διάγνωση των εκπαιδευτικών αναγκών, την ανάπτυξη καριέρας και τη σύνδεση των αμοιβών με την απόδοση.

- Διαμορφώνει διαδικασίες αναγνώρισης και επιβράβευσης βελτιώνοντας τα συστήματα παροχών και κινήτρων.
- Μεριμνά για την ενίσχυση της ενδοεπιχειρησιακής επικοινωνίας, την καλλιέργεια πνεύματος συνεργασίας και ομαδικότητας και την ανάπτυξη κλίματος εμπιστοσύνης.

Όσον αφορά το κοστολογικό μέρος, η εν λόγω διεύθυνση βαρύνεται με όσους εργαζόμενους είναι καταχωρημένοι σε αυτήν ανεξαρτήτως που αλλού στην επιχείρηση απασχολούνται. Το ίδιο συμβαίνει και με τις συμβάσεις. Στην υφιστάμενη κατάσταση δεν γίνεται επιμερισμός ανά δραστηριότητα και διατυπώθηκε από πλευράς της Διεύθυνσης η ανάγκη για έναν ορθολογικότερο επιμερισμό.

Συγκεκριμένα αναφέρθηκε η περίπτωση των ταξιδιωτικών δαπανών. Τα κόστη του εκάστοτε ταξιδιού επιβαρύνει το αντίστοιχο τμήμα που είναι καταχωρημένος ο εργαζόμενος στο οργανόγραμμα ανεξάρτητα του σκοπού του ταξιδιού. Αυτή η διαδικασία είναι σωστή στην περίπτωση που ο σκοπός του ταξιδιού αφορά αποκλειστικά το συγκεκριμένο τμήμα (για παράδειγμα μία ενημέρωση νέων τεχνολογιών για το τμήμα πληροφορικής) όμως δημιουργείται πρόβλημα όταν το ταξίδι αφορά και άλλα τμήματα πέραν του ιδίου. Αυτό ισχύει στην περίπτωση που χρειάζεται να υπογραφεί μία σύμβαση ή να παρευρεθούν εργαζόμενοι τις εταιρείες σε μία έκθεση για δημόσιες σχέσεις κ.α. όπου το κόστος του ταξιδιού θα έπρεπε να επιβαρύνει κυρίως το Εμπορικό Τμήμα της εταιρείας ή το Τμήμα Μάρκετινγκ και όχι το τμήμα που ανήκει ο εργαζόμενος.

Μας αναφέρθηκε ότι όταν δίνεται εντολή ενός ταξιδιού έστω για δημόσιες σχέσεις από το αντίστοιχο τμήμα, τότε η Διεύθυνση Ανθρωπίνων Πόρων εμπλέκεται αφού ολοκληρωθεί το ταξίδι και ελέγχει τους λογαριασμούς των εξόδων και μετά στέλνονται στο λογιστήριο για να πληρωθούν. Τα κόστη των ταξιδιών δεν παρακολουθούνται ανά δραστηριότητα κάτι που δημιουργεί ελλιπή πληροφόρηση.

5.2.13 Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης Θυγατρικών

Η διεύθυνση αυτή απασχολείται κυρίως με τον τομέα της Διανομής και μελλοντικά θα απασχολείται με τον Ποσειδώνα και με την αεριοκίνηση. Ασχολείται σε επίπεδο κανονιστικό και προδιαγραφών δηλαδή με την προετοιμασία και όχι με την υλοποίηση. Πραγματοποιεί αυτή τη στιγμή αυτοψίες στις οικοδομές και μελέτες οικοδομών στις περιοχές που θα ανοίξουν οι ΕΠΑ. Στις περιοχές που πρόκειται να ανοίξουν θυγατρικές γίνονται κάποια έργα υποδομών για την διευκόλυνση της εγκατάστασής τους.

Τα κύρια κόστη τους είναι η μισθοδοσία, το ενοίκιο του χώρου, τα τηλέφωνα και η δαπάνη για τις αυτοψίες, courier. Όμως όπως αναφέρθηκε δεν ενδιαφέρει τόσο λεπτομερής πληροφόρηση του κόστους. Οι εργαζόμενοι είναι κατ' αποκοπή από το ΔΕΣΦΑ και συμπεριλαμβάνονται στο αντίστοιχο ετήσιο SLA.

5.2.14 Διεύθυνση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών

Η διεύθυνση αυτή είναι υπεύθυνη για όλες τις επενδύσεις για την ίδρυση των θυγατρικών. Παρακολουθεί όλα τα κόστη που αυξάνουν το αρχικό ποσό της επένδυσης όπως αποσβέσεις, καθυστερήσεις στον προγραμματισμό κτλ μέχρι να ιδρυθεί η θυγατρική. Όλα τα στοιχεία αποτυπώνονται αλλά δεν είναι εύκολα διαθέσιμα μέχρι να ανοίξει η θυγατρική. Το πιο δύσκολο είναι η παρακολούθηση των νέων επενδύσεων αλλά μετά την διάσπαση ΔΕΠΑ-ΔΕΣΦΑ θεωρείται πιο εύκολη η παρακολούθηση του κόστους.

Μία βασική απαίτηση που διατυπώθηκε από αυτή τη Διεύθυνση είναι να δίνεται η δυνατότητα να για μία ξεκάθαρη εικόνα για το που βρίσκεται η κάθε επένδυση.

5.2.15 Γενική Διεύθυνση Εταιρικής Ανάπτυξης και Σχεδιασμού.

Η διεύθυνση αυτή είναι υπεύθυνη για την διερεύνηση πιθανών μελλοντικών έργων και πρωτοβουλιών όπως για παράδειγμα ο ιταλικός αγωγός και συνεργάζεται με τα αντίστοιχα τμήματα ξένων εταιρειών όπως GAZPROM, SONATRAC, BOTAS. Επίσης διερευνάται η αξιοποίηση των οπτικών ινών, η δημιουργία μονάδας ηλεκτροπαραγωγής, μελέτη για ανάπτυξη δικτύου πρατηρίων φυσικού αερίου CNG Station.

Υπάρχουν 3 βασικά κόστη: R&D, έξοδα για τον Ποσειδών που είναι και η κύρια δαπάνη και η επικοινωνία για συμφωνίες.

Από ότι διατυπώθηκε όμως δεν έχει ιδιαίτερο νόημα η παρακολούθηση του κόστους ανά πιθανή επένδυση καθώς αν προχωρήσει ένα έργο τα έξοδα είναι τόσο μεγαλύτερα που καθιστούν το κόστος τις μελέτης ασήμαντο.

5.2.16 Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών

Η Διεύθυνση αυτή αποτελείται από τρία τμήματα τα:

Το πρώτο τμήμα ασχολείται με την παρακολούθηση υφιστάμενων θυγατρικών κυρίως των τριών ΕΠΑ. Έχει σαν αντικείμενο ότι έχει να κάνει με αποτύπωση και καταγραφή σε πωλήσεις, συμβολαιοποιήσεις, προβλέψεις και αποτίμηση των οικονομικών στοιχείων. Σαν βασικό κόστος έχει την στελέχωση της διεύθυνσης.

Το δεύτερο τμήμα ασχολείται με τις νέες θυγατρικές και συγκεκριμένα με την δημιουργία τριών νέων ΕΠΑ. Σαν κόστος υπάρχει αφενός το κόστος του προσωπικού που τρέχει το έργο και αφετέρου το κόστος εξωτερικών συμβούλων. Αναφέρθηκε ότι υπάρχουν 2 νομικά γραφεία που ασχολούνται με άδειες διανομής και συμβάσεις μετόχων καθώς και ένα επιπλέον γραφείο στο Λονδίνο. Δόθηκε ένα παράδειγμα για την ιδιοκτησία μίας ΕΠΑ. Η ΔΕΠΑ μπορεί να έχει δίκτυο μέσα στον αστικό ιστό αλλά δεν πουλάει στους αστούς γιατί δεν έχει υποδομή. Με το δίκτυο αυτό που έχει κατασκευάσει θεωρείται αυτόματα ότι είναι το 51% της συμμετοχής της ΔΕΠΑ στην καινούρια ΕΠΑ. Όμως πλέον η Ευρωπαϊκή Ένωση επιβάλλει να γίνεται αποτίμηση του δικτύου στην πραγματική του αξία και να μην θεωρείται αυτόματα 51%.

Στην περίπτωση των υπαρχουσών ΕΠΑ ισχύει ότι αν γίνει επέκταση του δικτύου διανομής σε μία περιοχή τότε αυτό ρυθμίζεται με λογιστικό συμψηφισμό 51%-49%. Είναι πάγιο της ΕΔΑ και εισφέρεται κατά χρήση.

Τέλος όλες οι νέες ΕΠΑ είναι επιλεγόντες πελάτες ενώ οι παλιές δεν είναι. Έτσι οι νέες μπορούν να επιλέξουν προμηθευτή. Οι παλιές όμως καταγράφονται σαν επιλεγόντες μόνο για όσο παραπάνω αέριο προμηθεύονται. Μετά το 2010 είναι όλοι επιλεγόντες.

Το τρίτο τμήμα είναι το τμήμα τεχνικής υποστήριξης το οποίο προβαίνει σε ελέγχους μελετών τεχνικών εγκαταστάσεων και της επιτόπου αυτοψίας στα σημεία που δεν υπάρχουν ακόμα ΕΠΑ. Αναφέρθηκε ότι αυτό το τμήμα έχει μεγάλο κόστος από προσωπικό και ταξίδια και φαίνεται σαν κόστος χωρίς έσοδα.

5.2.17 Διεύθυνση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Αερίου

Η παραπάνω Διεύθυνση ασχολείται με τις συμβάσεις προμήθειας και μεταφοράς αερίου όπως μαρτυρά ο τίτλος της. Στις αρμοδιότητές της εμπίπτει ο καθορισμός των απαιτήσεων που πρέπει να ικανοποιεί η κάθε σύμβαση, η

επικοινωνία με τους προμηθευτές για τυχόν τροποποιήσεις, αναθεωρήσεις ο έλεγχος της τήρησης των συμβατικών υποχρεώσεων της ΔΕΠΑ προς τους προμηθευτές της και αντίστροφα.

Υπάρχουν δύο βασικές κατηγορίες συμβάσεων που αναφέρονται είτε σε φυσικό αέριο αγωγών από Τουρκία ή Ρωσία είτε σε υγροποιημένο φυσικό αέριο.

Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση του αερίου από αγωγό υπάρχουν δύο κύριες συμβάσεις:

- Σύμβαση με την GAZPROM στα ελληνοβουλγαρικά σύνορα.
- Σύμβαση στα ελληνοτουρκικά σύνορα με την BOTAS.

Και στις δύο περιπτώσεις σε σταθμό στα σύνορα παραλαμβάνεται το αέριο και παρουσία εκπροσώπου μετράται η ποσότητα και η ποιότητα. Εκεί αποκτάτε η ιδιοκτησία του αερίου και την στιγμή που μπει στο δίκτυο του ΔΕΣΦΑ πλέον ανήκει σε αυτόν για όλη τη διάρκεια της μεταφοράς. Μία φορά τον μήνα υπογράφεται πρωτόκολλο και πληρώνεται ένα τιμολόγιο αλλά σαν χρόνος αναφοράς είναι η ημέρα. Γενικά αυτό που χρεώνεται είναι η ποσότητα που παραλαμβάνεται και υπάρχουν διάφορες ρήτρες όπως για χαμηλή ποιότητα, χαμηλή πίεση κ.α. Έτσι για παράδειγμα αν η μέση ημερήσια πίεση είναι χαμηλότερη τότε το αέριο εκείνης της ημέρας είναι φθηνότερο. Ακόμα υπάρχει ένα ανώτερο όριο για την ημερήσια συμβατική ποσότητα παραλαβής που αν γίνει υπέρβαση στη ποσότητα αυτή τότε υπάρχει άλλη σύμβαση με άλλη τιμή.

Στις συμβάσεις υπάρχουν και τα ετήσια τιμολόγια ένα από τα οποία λειτουργεί σαν εκκαθαριστικό το οποίο ελέγχει και την περίπτωση που λαμβάνεται λιγότερο αέριο από το συμφωνηθέν, οπότε σε αυτή τη περίπτωση πληρώνεται μία ποσότητα από αυτό που δεν αγοράστηκε. Όλες οι συμβάσεις είναι αναθεωρήσιμες μετά από μια διαδικασία η οποία προβλέπει πως κάποιο από τα μέρη της σύμβασης μπορεί να αναθεωρηθεί.

Σχετικά με το υγροποιημένο φυσικό αέριο μεταφέρεται με την σύμβαση CIF (Cost Insurance Freight) ενώ ο τίτλος ιδιοκτησίας είναι της ΔΕΠΑ τα ασφάλιστρα καλύπτονται από την αλγερινή εταιρεία. Τα τιμολόγια συντάσσονται ανά φορτίο και διατυπώνουν σαφώς την ημερομηνία και την ποσότητα που φορτώθηκε.

Σε ότι αφορά την συνεργασία με τον ΔΕΣΦΑ υπάρχουν προκαθορισμένα από τον ΔΕΠΑ όρια ποιότητας και υπάρχει ρήτρα αν υπάρχουν διακυμάνσεις πέραν των συμφωνημένων ορίων. Υπάρχουν ρήτρες για την ισχύ σε ημερήσια βάση και για την ενέργεια σε ετήσια. Ακόμα ο ΔΕΣΦΑ καταναλώνει μία ποσότητα για εξισορρόπηση Αφού γίνει ισοζύγιο αγοράζει την χαμένη ποσότητα και έτσι τελικά το κόστος είναι ίσο με 0. Υπάρχει ένα ποσοστό που λαμβάνεται υπόψη για τις απώλειες.

5.2.18 Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας Αερίου

Τα μεγαλύτερα κόστη που υπάρχουν είναι το κόστος μεταφοράς και αποθήκευσης καθώς και διάφορα επιπλέον κόστη όπως εξηγούνται παρακάτω.

Σχετικά με την μεταφορά, υπάρχει μία σύμβαση για διέλευση του αερίου από τους αγωγούς της ΔΕΣΦΑ η οποία καλύπτει το κόστος μεταφοράς από τα σύνορα στον πελάτη και συγκεκριμένα το κόστος υψηλής πίεσης καθώς μέσης και χαμηλής πίεσης αφορά την διανομή.

Όσο αφορά το υγροποιημένο αέριο στην αντίστοιχη σύμβαση ΥΦΑ έχουμε και το κόστος αεριοποίησης που πραγματοποιεί ο ΔΕΣΦΑ. Ακόμα υπάρχει και το κόστος αποθήκευσης του αερίου αυτού και στο μέλλον θα πληρώνονται και οι απώλειες από την διαδικασία αυτή.

Ο ΔΕΣΦΑ χρεώνει τα εξής σαν επιπλέον κόστη:

- Αν του παραδίδεται αέριο εκτός προδιαγραφών όπου πρέπει να γίνει εμπλουτισμός για να είναι στα σωστά επίπεδα θερμογόνου δύναμης.
- Χρέωση προγραμματισμού το οποίο υπάρχει περίπτωση να αντιστοιχηθεί ακριβώς σε πελάτη. Υπάρχει μία δέσμευση δυναμικότητας και αν υπάρχει απόκλιση τότε αλλάζει το σύστημα και υπερχρεώνεται στο ΔΕΣΦΑ
- Χρέωση εξισορρόπησης. Αυτό γίνεται σε περίπτωση χαμηλής πίεσης ή μειωμένης μάζας. Ο ΔΕΣΦΑ αγοράζει αέριο εξισορρόπησης στην είσοδο το οποίο στο τέλος της χρήσης βγάζει άθροισμα 0. Υπάρχει χρέωση χρήσης της εγκατάστασης για εξισορρόπηση.

5.2.19 Οικονομικός Έλεγχος

Βασική δραστηριότητα του Οικονομικού Ελέγχου στην Εταιρεία είναι η αξιολόγηση των επιδόσεων του κάθε τμήματος της επιχείρησης, ο βαθμός επίτευξης των ποσοτικών και ποιοτικών του στόχων, η συμφωνία ή απόκλιση των απολογιστικών μεγεθών σε σχέση με τα προϋπολογισθέντα καθώς και η αξιολόγηση των αιτήσεων δαπανών των διαφόρων τμημάτων. Επιπλέον η συγκεκριμένη Διεύθυνση αναλαμβάνει την επιμέλεια των οικονομικών και

λογιστικών καταστάσεων της εταιρίας, τη συγκέντρωση των στοιχείων και τη σύνταξή τους .

Αναφορικά με τις δυσλειτουργίες του συγκεκριμένου τμήματος, δύο είναι οι κύριες που διαπιστώθηκαν. Η πρώτη σχετίζεται με τη διαχείριση των συμβάσεων. Οι συμβάσεις παρακολουθούνται έξω από το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα της εταιρίας (SAP), σε προγράμματα όπως το MS Excel. Αυτό έχει ως συνέπεια σημαντικές πληροφορίες να μην είναι προσβάσιμες από όλους και να χρειάζονται επιπλέον αναφορές από αυτές που είναι διαθέσιμες μέσω του κεντρικού πληροφοριακού συστήματος για το σχηματισμό ολοκληρωμένης εικόνας. Η δεύτερη έχει να κάνει με τον προϋπολογισμό (budget) της εταιρίας και συγκεκριμένα με την παρακολούθησή του. Δεν υπάρχει μια ενιαία πρακτική που να ακολουθείται με αποτέλεσμα η πληροφορία να συγκεντρώνεται αλλού σε επίπεδο διεύθυνσης, και αλλού σε επίπεδο γενικής διεύθυνσης. Επιπλέον το γεγονός ότι το budget δεν αντιστοιχίζεται με κέντρα κόστους δυσχεραίνει τον έλεγχο και την αξιολόγηση των κινήσεων.

5.3 Επεξεργασία Συνεντεύξεων και Στοιχείων Αναλυτικής Λογιστικής

5.3.1 Εισαγωγή

Η παρουσίαση της υφιστάμενης κατάστασης με την μορφή κειμένου ανά Διεύθυνση της ΔΕΠΑ, δίνει τη δυνατότητα μιας αναλυτικής εικόνας. Η πληροφορία αυτή κωδικοποιήθηκε και παρουσιάζεται με τη μορφή πίνακα με τις δραστηριότητες κάθε οργανωτικής μονάδας (κέντρου κόστους) που αποτελεί και το πρώτο βήμα στην επεξεργασία των συνεντεύξεων.

Κέντρο Κόστους	Εργασίες
Διοίκηση	Υποστήριξη Διοίκησης
Πρόεδρος Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνων Σύμβουλος	Προεδρεία Διοικητικού Συμβουλίου & Διευθύνων Σύμβουλος
Διοικητικό Συμβούλιο	Λειτουργία Διοικητικού Συμβουλίου
Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου	Διεξαγωγή Εσωτερικού Ελέγχου

Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Αγορά Αερίου
	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Πώληση Αερίου
	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Τεχνικά Έργα
	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Διοίκηση
Διεύθυνση Σχέσεων με Μετόχους, Εταιρικών Θεμάτων και Χρηματιστηρίου	Διαχείριση Σχέσεων με Μετόχους, Εταιρικών Θεμάτων και Χρηματιστηρίου
Γενική Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων & Επικοινωνίας	Διαχείριση Γραφείου Τύπου
	Διαχείριση Δημοσίων Σχέσεων
	Διαχείριση Ρυθμιστικών Θεμάτων
	Δραστηριότητες Αγοράς Αερίου
	Δραστηριότητες Πώλησης Αερίου
	Δραστηριότητες επί των Θυγατρικών
Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων	Διαχείριση Ρυθμιστικών Θεμάτων
Γενική Διεύθυνση Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού	Διερεύνηση Νέων Προμηθειών
	Διερεύνηση Νέων Εμπορικών Δραστηριοτήτων
Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού	Διαχείριση Ελληνοϊταλικού Αγωγού
	Διαχείριση Ελληνοβουλγαρικού Αγωγού
	Διαχείριση Οπτικών Ινών
	Σχεδιασμός Νέων Έργων
Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης	Διαχείριση & Τακτική Συντήρηση Δικτύου Διανομής ΔΕΠΑ
	Διαχείριση Συμβάσεων με Συνεργεία Επισκευής
	Εγκατάσταση Μετρητικών Σταθμών
Γενική Διεύθυνση Διοικητικών, Οικονομικών Θεμάτων & Θυγατρικών	Διοίκηση Διοικητικών & Οικονομικών Δραστηριοτήτων & Θυγατρικών

Διεύθυνση Λογιστηρίου, Προϋπολογισμού, Οικονομικού Ελέγχου & Χρηματοοικονομικών	Οικονομικός Προγραμματισμός Χρηματοοικονομική Διαχείριση Διαχείριση Λογιστηρίου
Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών	Διαχείριση Διοικητικών Υπηρεσιών Διαχείριση Οικονομικών Υπηρεσιών
Διεύθυνση Ανθρωπίνων Πόρων και Προμηθειών	Διαχείριση Ανθρωπίνων Πόρων Διαχείριση Διοικητικών και Τεχνικών Προμηθειών
Διεύθυνση Δραστηριοτήτων θυγατρικών Εταιρειών	Διαχείριση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών
Διεύθυνση Οικονομικής & Λειτουργικής Εποπτείας θυγατρικών	Παρακολούθηση ΕΠΑ
Διεύθυνση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών	Διερεύνηση Ανάπτυξης Νέων ΕΠΑ
Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης Θυγατρικών	Έλεγχος Μελετών Φυσικού Αερίου και Αυτοψίες Τεχνική Υποστήριξη Θυγατρικών
Γενική Διεύθυνση Προμήθειας & Εμπορίας Αερίου	Διοίκηση Δραστηριοτήτων Προμήθειας Διοίκηση Δραστηριοτήτων Εμπορίας
Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορίας	Διαχείριση Δραστηριοτήτων Εμπορίας
Διεύθυνση Πωλήσεων	Διαμόρφωση Συμβάσεων Πελατών Διαχείριση Πωλήσεων
Διεύθυνση Μάρκετινγκ	Διαμόρφωση Συμβάσεων Πελατών Διαχείριση Πωλήσεων Έρευνες Αγοράς & Marketing
Διεύθυνση Αεριοκίνησης	Διαχείριση Σταθμού Ανεφοδιασμού

	Οχημάτων
Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας Αερίου	Διαχείριση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών Διαχείριση Δραστηριοτήτων Προμήθειας Αερίου
Διεύθυνση Συμβάσεων Προμήθειας Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου	Σύναψη και Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Αερίου Αγορά Φυσικού Αερίου Παραλαβή Αερίου Αγωγών στα Σύνορα Μεταφορά Φυσικού Αερίου εντός ΕΣΦΑ Διαχείριση Ρητρών Φυσικού Αερίου Ημερήσιος Προγραμματισμός Υπηρεσίες Εξισορρόπησης Όσμηση Αερίου Διανομή Αερίου σε Δίκτυο ΕΠΑ
Διεύθυνση Διαχείρισης Κινδύνων και Εμπορικών Συναλλαγών	Διαχείριση Κινδύνων και Εμπορικών Συναλλαγών
Διεύθυνση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου Αερίου	Προγραμματισμός Προμήθειας & Παροχής Αερίου και Διαχείριση Χαρτοφυλακίου
Εμπορική Τεχνολογία Πληροφορικής	Διαχείριση Εμπορικών Εφαρμογών Διαχείριση Τηλεπικοινωνιών και Δικτύων

Πίνακας 5.1 Δραστηριότητες Οργανωτικών Μονάδων

5.3.2 Κοστολογική Δομή

Η ΔΕΠΑ ως προς την κοστολογική της δομή αποτελείται από 57 Κέντρα Κόστους. Αυτά ταυτίζονται με τις οργανωτικές μονάδες της εν γένει και συγκεντρώνουν τις άμεσες δαπάνες ευθέως και τις έμμεσες με κάποια αναλογία. Τα διάφορα Στοιχεία Κόστους αντιστοιχίζονται στα κέντρα κόστους. Συγκεκριμένα, τα κέντρα κόστους της ΔΕΠΑ κατά την υφιστάμενη κατάσταση είναι τα εξής:

<u>Κέντρα Κόστους της ΔΕΠΑ</u>	
1100	Πρόεδρος ΔΣ & Διευθύνων Σύμβουλος
1101	Διοικητικό Συμβούλιο
1102	Διοικητική Υποστήριξη
1110	Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
1120	Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών
1130	Διεύθυνση Σχέσεων με Μετόχους/ Υποστήριξη IPO
1131	Οργανωτική Μονάδα Εταιρικών Θεμάτων
1132	Οργανωτική Μονάδα Σχέσεων με Μετόχους
1140	Γεν. Δ/νση Ρυθμιστικών Θεμάτων και Επικοινωνίας
1142	Δ/νση Ρυθμιστικών Θεμάτων και Επικοινωνίας
1143	Οργανωτική Μονάδα Δημοσίων Σχέσεων και Εκδηλώσεων
1144	Οργανωτική Μονάδα επί θεμάτων Τύπου
1150	Γεν. Δ/νση Εταιρικής Ανάπτυξης και Σχεδιασμού
1160	Αναπ. Γεν. Δ/ντής Εταιρικής Ανάπτυξης και Σχεδιασμού
1161	Οργανωτική Μονάδα επί θεμάτων Ελληνοϊταλικού αγωγού
1162	Οργανωτική Μονάδα Σχεδιασμού
1163	Οργανωτική Μονάδα Νέων Δραστηριοτήτων
1200	Γεν. Δ/νση Προμήθειας και Εμπορίας
1201	Εμπορική Τεχνολογία Πληροφορικής
1210	Δ/νση Δραστηριότητας Εμπορίας
1220	Δ/νση Πωλήσεων
1221	Οργανωτική Μονάδα Πελατών Υψηλής Πίεσης
1222	Οργανωτική Μονάδα ΕΠΑ
1223	Οργανωτική Μονάδα Πελατών Μέσης και Χαμηλής Πίεσης
1230	Δ/νση Προώθησης Προϊόντων (Marketing)
1231	Οργανωτική Μονάδα Εμπορικού Σχεδιασμού
1232	Οργανωτική Μονάδα Υποστήριξης και Προώθησης Πωλήσεων
1240	Δ/νση Τεχνικής Υποστήριξης
1241	Οργανωτική Μονάδα Υποστήριξης Πελατών
1242	Οργανωτική Μονάδα Μετρολογίας και Πιστοποίησης Παραλαβών
1250	Δ/νση Αεριοκίνησης (CNG)
1300	Δ/νση Δραστηριότητας Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας
Αερίου	
1310	Δ/νση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς
1311	Οργανωτική Μονάδα Προγραμματισμού Προσφοράς και Ζήτησης
1312	Οργανωτική Μονάδα Διαχείρισης Συμβάσεων
1320	Δ/νση Διαχείρισης Κινδύνου και Εμπορικών Συναλλαγών
1330	Δ/νση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου
1331	Οργανωτική Μονάδα Βελτιστοποίησης Χαρτοφυλακίου
1332	Οργανωτική Μονάδα Διαχείρισης Προμηθ. Αερίου & Θαλασ.
Μεταφοράς	
1400	Γεν. Δ/νση Οικον. Διοικητ. Θεμάτων και Θυγατρικών
1410	Δ/νση Δραστηριότητας Οικονομικών και Διοικητικών

1420 Δ/ση Λογιστηρίου, Οικον. Ελέγχου, Προυπολ. & Χρημ/κών
1421 Οργανωτική Μονάδα Λογιστηρίου
1422 Οργανωτική Μονάδα Οικον. Ελέγχου και Προϋπολογισμού
1423 Οργανωτική Μονάδα Χρηματοοικονομικών
1430 Δ/ση Ανθρωπίνων Πόρων & Προμηθειών
1431 Οργανωτική Μονάδα Ανθρωπίνων Πόρων
1432 Οργανωτική Μονάδα Προμηθειών
1433 Οργανωτική Μονάδα Εκπαίδευσης
1500 Δ/ση Δραστηριότητας Θυγατρικών
1510 Δ/ση Οικονομικής & Λειτουργικής Εποπτείας
1520 Δ/ση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών
1521 Οργανωτική Μονάδα Νέων ΕΠΑ
1522 Οργανωτική Μονάδα Νέων Θυγατρικών
1530 Δ/ση Τεχνικής Υποστήριξης
1540 Δαπάνες ΔΕΣΦΑ

Πίνακας 5.2 Κέντρα Κόστους Υφιστάμενου Μοντέλου

Για την κατανόηση της λογιστικής πτυχής του κοστολογικού μοντέλου μελετήσαμε τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής της ΔΕΠΑ. Από εκεί και συγκεκριμένα από τον λογαριασμό 92 τα έξοδα κατηγοριοποιούνται ως εξής:

- Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής
- Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας
- Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας, και
- Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης

Οι παραπάνω λογαριασμοί αναλύονται περαιτέρω σε τρίτο και τέταρτο βαθμό ως εξής:

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ
9200	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
920012	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ. ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ
9201	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
920111	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
920114	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
920115	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤ. ΥΠΟΣΤ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

9203	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ
920311	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
920399	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΗΣ
9204	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
920411	ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
920499	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Πίνακας 5.3 Ανάπτυξη Τριτοβάθμιων Λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής

ΑΡ.ΛΟΓΑΡ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
9200	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
920012	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ
92001200	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΛΑΔΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ
92001201	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΑΓΙΩΝ
9201	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
920111	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
92011100	ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΔΣ & Δ/ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ
92011101	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ
92011102	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ
92011110	Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
92011120	Δ/ΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
92011130	Δ/ΝΣΗ ΣΧΕΣΕΩΝ ΜΕ ΜΕΤΟΧΟΥΣ/ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΙΡΟ
92011131	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
92011132	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΣΧΕΣΩΝ ΜΕ ΜΕΤΟΧΟΥΣ
92011140	ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ & ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ
92011142	Δ/ΝΣΗ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
92011144	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΠΙ ΘΕΜΑΤΩΝ ΤΥΠΟΥ
92011150	ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΕΤΑΡΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ & ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
92011160	ΑΝ/ΤΗΣ Γ. Δ/ΝΤΗΣ Γ. Δ/ΝΣΗΣ ΕΤΑΙΡ. ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ & ΣΧΕΔ
92011161	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΠΙ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΛΛΗΝΟΙΤΑΛΙΚΟΥ ΑΓΩ.
92011162	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
92011163	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΝΕΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ
920114	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
92011400	ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜ. ΔΙΟΙΚΗΤ. ΘΕΜΑΤΩΝ & ΘΥΓΑΤΡ.
92011410	Δ/ΝΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
92011420	Δ/ΝΣΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ, ΠΡΟΥΠΟΛ.,ΟΙΚ.ΕΛΕΓΧΟΥ, ΧΡΗΜ/ΚΩΝ
92011421	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ
92011422	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΟΙΚ. ΕΛΕΓΧΟΥ & ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

92011430	Δ/ΝΣΗ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΠΟΡΩΝ & ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ
92011431	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΠΟΡΩΝ
92011432	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ
92011433	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ
920115	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤ.ΥΠΟΣΤ.ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
92011500	Δ/ΝΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ
92011510	Δ/ΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΕΠΟΠΤΕΙΑΣ
92011520	Δ/ΝΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΝΕΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ
92011521	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΝΕΩΝ ΕΠΑ
92011522	ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΝΕΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ
92011530	Δ/ΝΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
92011540	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΣΦΑ
9203	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ
	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ
920311	ΕΜΠΟΡΙΑΣ
92031100	ΕΞΟΔΑ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
920399	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΗΣ
92039900	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΗΣ
9204	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
920411	ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
92041100	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΡΑΣΤΗΡ.ΕΜΠΟΡΙΑΣ
920499	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
92049900	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Πίνακας 5.4 Ανάπτυξη Τεταρτοβάθμιων Λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής

Το κάθε κέντρο κόστους συσχετίζεται με έναν ή και περισσότερους, υπό καθορισμένη αναλογία λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής, τετάρτου βαθμού συγκεκριμένα, και όλα τα κόστη τα οποία συγκεντρώνει (ή το μέρος που έχει καθοριστεί) βαρύνει αυτό το Λογαριασμό. Έτσι ακολουθώντας πορεία από κάτω προς τα πάνω στο κοστολογικό δέντρο τα κόστη συγκεντρώνονται στις 4 διακριτές Λειτουργίες όπως προβλέπεται από την Νομοθεσία και για της οποίες δημοσιοποιεί στοιχεία η ΔΕΠΑ. Η ακριβής αντιστοίχιση του κάθε κέντρου κόστους με τον αντίστοιχο λογαριασμό της Αναλυτικής Λογιστικής απεικονίζεται στον πίνακα 5.5:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΛΑΔΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ
1200 Γεν. Δ/νση Προμήθειας και Εμπορίας
1240 Δ/νση Τεχνικής Υποστήριξης
1241 Οργανωτική Μονάδα Υποστήριξης Πελατών
1242 Οργανωτική Μονάδα Μετρολογίας και Πιστοποίησης Παραλαβών
(50%) 1300 Δ/νση Δραστηριότητας Εμπορικών Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου
1310 Δ/νση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς
1311 Οργανωτική Μονάδα Προγραμματισμού Προσφοράς και Ζήτησης
1312 Οργανωτική Μονάδα Διαχείρισης Συμβάσεων
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΑΓΙΩΝ
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΔΣ & Δ/ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ
1100 Πρόεδρος ΔΣ & Διευθύνων Σύμβουλος
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ
1101 Διοικητικό Συμβούλιο
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ
1102 Διοικητική Υποστήριξη
Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
1110 Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
Δ/ΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1120 Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών
Δ/ΝΣΗ ΣΧΕΣΕΩΝ ΜΕ ΜΕΤΟΧΟΥΣ/ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΙΡΟ
1130 Διεύθυνση Σχέσεων με Μετόχους/ Υποστήριξη ΙΡΟ
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
1131 Οργανωτική Μονάδα Εταιρικών Θεμάτων
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΣΧΕΣΩΝ ΜΕ ΜΕΤΟΧΟΥΣ
1132 Οργανωτική Μονάδα Σχέσεων με Μετόχους
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ & ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ
1140 Γεν. Δ/νση Ρυθμιστικών Θεμάτων και Επικοινωνίας
Δ/ΝΣΗ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
1142 Δ/νση Ρυθμιστικών Θεμάτων και Επικοινωνίας
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΠΙ ΘΕΜΑΤΩΝ ΤΥΠΟΥ
1144 Οργανωτική Μονάδα επί θεμάτων Τύπου

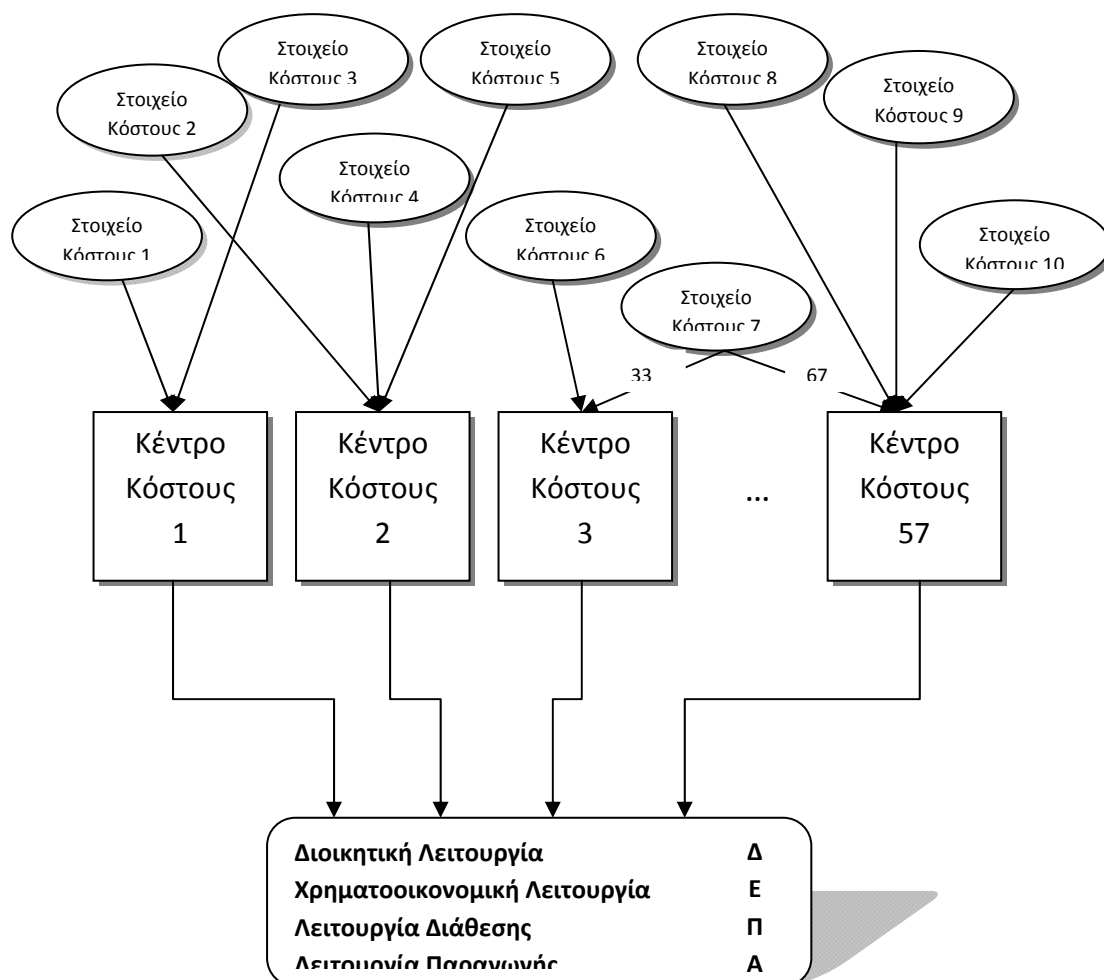
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΕΤΑΡΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ & ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
1150 Γεν. Δ/νση Εταιρικής Ανάπτυξης και Σχεδιασμού
ΑΝ/ΤΗΣ Γ. Δ/ΝΤΗΣ Γ. Δ/ΝΣΗΣ ΕΤΑΙΡ. ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ & ΣΧΕΔ
1160 Αναπ. Γεν. Δ/ντής Εταιρικής Ανάπτυξης και Σχεδιασμού
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΠΙ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΛΛΗΝΟΙΤΑΛΙΚΟΥ ΑΓΩ.
1161 Οργανωτική Μονάδα επί θεμάτων Ελληνοϊταλικού αγωγού
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
1162 Οργανωτική Μονάδα Σχεδιασμού
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΝΕΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ
1163 Οργανωτική Μονάδα Νέων Δραστηριοτήτων
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜ. ΔΙΟΙΚΗΤ. ΘΕΜΑΤΩΝ & ΘΥΓΑΤΡ.
1400 Γεν. Δ/νση Οικον. Διοικητ. Θεμάτων και Θυγατρικών
Δ/ΝΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
(67%) 1410 Δ/νση Δραστηριότητας Οικονομικών και Διοικητικών
Δ/ΝΣΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ, ΠΡΟΥΠΟΛ., ΟΙΚ. ΕΛΕΓΧΟΥ, ΧΡΗΜ/ΚΩΝ
1420 Δ/νση Λογιστηρίου, Οικον. Ελέγχου, Προυπολ. & Χρημ/κών
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ
1421 Οργανωτική Μονάδα Λογιστηρίου
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΟΙΚ. ΕΛΕΓΧΟΥ & ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
1422 Οργανωτική Μονάδα Οικον. Ελέγχου και Προϋπολογισμού
Δ/ΝΣΗ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΠΟΡΩΝ & ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ
1430 Δ/νση Ανθρωπίνων Πόρων & Προμηθειών
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΠΟΡΩΝ
1431 Οργανωτική Μονάδα Ανθρωπίνων Πόρων
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ
1432 Οργανωτική Μονάδα Προμηθειών
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ
1433 Οργανωτική Μονάδα Εκπαίδευσης
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤ. ΥΠΟΣΤ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ
1500 Δ/νση Δραστηριότητας Θυγατρικών
Δ/ΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΕΠΟΠΤΕΙΑΣ
1510 Δ/νση Οικονομικής & Λειτουργικής Εποπτείας
Δ/ΝΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΝΕΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ
1520 Δ/νση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΝΕΩΝ ΕΠΑ
1521 Οργανωτική Μονάδα Νέων ΕΠΑ
ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ ΝΕΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ
1522 Οργανωτική Μονάδα Νέων Θυγατρικών
Δ/ΝΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

1530 Δ/ση Τεχνικής Υποστήριξης
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΣΦΑ
1540 Δαπάνες ΔΕΣΦΑ
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
ΕΞΟΔΑ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
1143 Οργανωτική Μονάδα Δημοσίων Σχέσεων και Εκδηλώσεων
(50%) 1200 Γεν. Δ/ση Προμήθειας και Εμπορίας
1201 Εμπορική Τεχνολογία Πληροφορικής
1210 Δ/ση Δραστηριότητας Εμπορίας
1220 Δ/ση Πωλήσεων
1221 Οργανωτική Μονάδα Πελατών Υψηλής Πίεσης
1222 Οργανωτική Μονάδα ΕΠΑ
1223 Οργανωτική Μονάδα Πελατών Μέσης και Χαμηλής Πίεσης
1230 Δ/ση Προώθησης Προϊόντων (Marketing)
1231 Οργανωτική Μονάδα Εμπορικού Σχεδιασμού
1232 Οργανωτική Μονάδα Υποστήριξης και Προώθησης Πωλήσεων
1250 Δ/ση Αεριοκίνησης (CNG)
1300 Δ/ση Δραστηριότητας Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας
Αερίου
1320 Δ/ση Διαχείρισης Κινδύνου και Εμπορικών Συναλλαγών
1330 Δ/ση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου
1331 Οργανωτική Μονάδα Βελτιστοποίησης Χαρτοφυλακίου
1332 Οργανωτική Μονάδα Διαχείρισης Προμηθ. Αερίου & Θαλασ.
Μεταφοράς
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΗΣ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ.ΔΙΑΘΕΣΗΣ
ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ ΚΛΑΔΟΥ ΕΜΠΟΡΙΑΣ
ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΡΑΣΤΗΡ.ΕΜΠΟΡΙΑΣ
(33%) 1420 Δ/ση Λογιστηρίου, Προυπ., Οικον. Ελέγχου & Χρημ/κών
1423 Οργανωτική Μονάδα Χρηματοοικονομικών
ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Πίνακας 5.5 Αντιστοίχιση Κέντρων Κόστους με Λογαριασμούς Αναλυτικής

Συνοψίζοντας, η δομή που υφίσταται έχει ως εξής:

Το έμμεσο κόστος συγκεντρώνεται στα Κέντρα Κόστους. Αυτό πραγματοποιείται με την εξής διαδικασία. Κάθε στοιχείο κόστους που προκύπτει καταχωρείται στο πληροφοριακό σύστημα και βαρύνει συγκεκριμένο κέντρο κόστους. Στη συνέχεια όλα αυτά τα κόστη αθροίζονται σε μια δεξαμενή κόστους, κοινή για όλη την εταιρία. Τα κόστη αυτά συνδέονται και με τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής όπως φαίνεται στον Πίνακα 5.5. Το κάθε κέντρο κόστους αντιστοιχίζεται σε έναν λογαριασμό της Αναλυτικής Λογιστικής (ορισμένες φορές και σε δύο με συγκεκριμένη αναλογία). Από εκεί προκύπτει και ο διαχωρισμός των δαπανών ανά λειτουργία όπως προβλέπεται και από το νόμο. Η δομή που περιγράψαμε απεικονίζεται στο σχήμα 5.1.



Σχήμα 5.1 Κοστολογική Δομή Υφιστάμενης Κατάστασης

5.3.3 Επεξεργασία ποσοτικών δεδομένων

Μετά την ποιοτική επεξεργασία των δεδομένων κρίθηκε σκόπιμο να τα μελετηθούν και ποσοτικά.

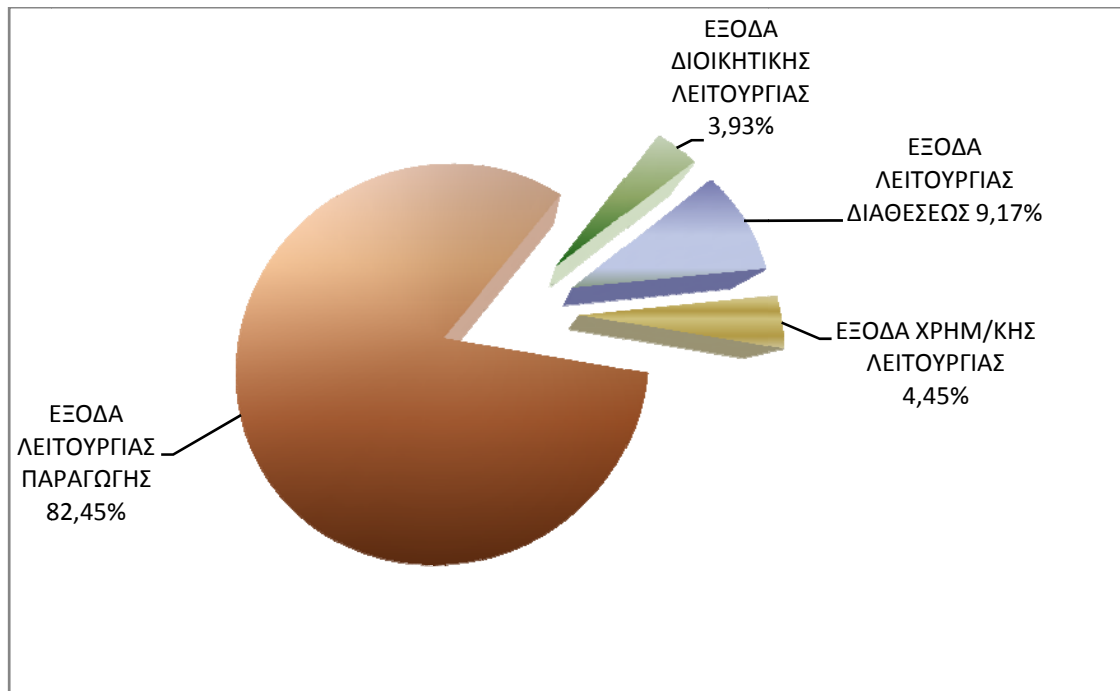
Ζητούμενο στην ακόλουθη ανάλυση είναι ο εντοπισμός των βασικών συστατικών του κόστους που θα αποτελέσουν και αφετηρία στο νέο κοστολογικό μοντέλο που προτείνεται στην συνέχεια.

Επίσης διαπιστώθηκε σημαντική διαφορά στην ανάλυση των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών της Διοικητικής Λειτουργίας σε σχέση με τις υπόλοιπες. Συγκεκριμένα η Διοικητική Λειτουργία στην παρούσα κατάσταση αναλύεται σε πολλαπλάσιο βαθμό σε σχέση με οποιαδήποτε άλλη λειτουργία. Έτσι θεωρήθηκε αναγκαίο να εξεταστεί το κατά πόσον αυτή η διαφορά δικαιολογείται από τα ποσοτικά δεδομένα και αν όχι προς ποια κατεύθυνση θα έπρεπε να υπάρξουν οι όποιες τροποποιήσεις. Για παράδειγμα, ορισμένα από τα ερωτήματα που έπρεπε να απαντηθούν είναι το κατά πόσο δικαιολογείται αυτή η εκ πρώτης όψεως ασυμμετρία με βάση των όγκο των δαπανών της Διοικητικής Λειτουργίας και αν δεν δικαιολογείται, είναι υπερβολική η ανάλυση της συγκεκριμένης Λειτουργίας ή οι υπόλοιπες Λειτουργίες δεν αναλύονται επαρκώς.

Έτσι με βάση τα στοιχεία της Αναλυτικής Λογιστικής, τα έξοδα ανά λειτουργία έχουν ως εξής:

ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	262.914.312,99
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	12.528.448,86
ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ	29.243.114,58
ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	14.190.649,11
Σύνολο, ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ:	318.876.525,54

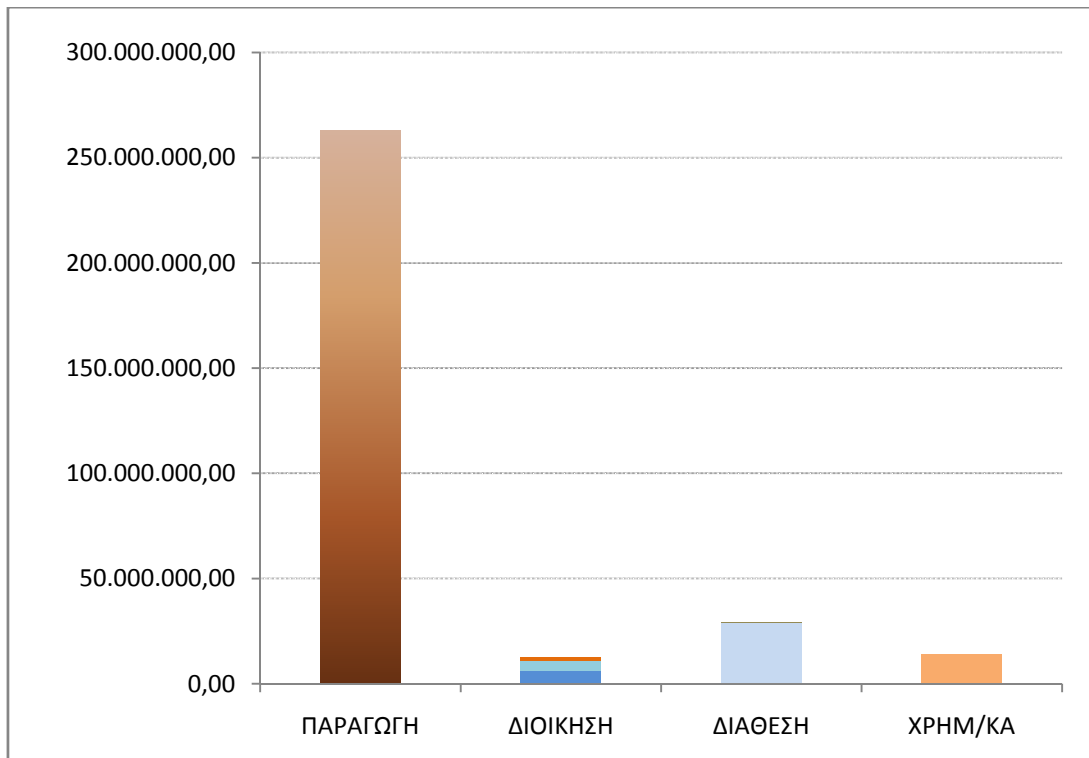
Σε επίπεδο λειτουργιών παρατηρείται ότι το μεγαλύτερο κόστος συγκεντρώνεται στη λειτουργία της Παραγωγής ενώ ακολουθεί η λειτουργία Διάθεσης με κόστος σχεδόν υποδεκαπλάσιο.



Σχήμα 5.2 Ποσοστιαίο Διάγραμμα Λειτουργιών

Στο Σχήμα 5.2 παρουσιάζεται η ποσοστιαία συμμετοχή της κάθε λειτουργίας επί του συνόλου των δαπανών του λογαριασμού 92 της αναλυτικής λογιστικής. Στην λειτουργία παραγωγής αντιστοιχεί το κόστος της μεταφοράς του αερίου που είναι μετά το κόστος αγοράς του αερίου ένα από τα μεγαλύτερα κόστη της ΔΕΠΑ. Είναι έτσι αναμενόμενη η απεικόνιση του διαγράμματος λειτουργιών καθώς επίσης αποκτά ιδιαίτερο ενδιαφέρον η διερεύνηση σε μεγαλύτερο βάθος της σύνθεσης του κόστους.

Στην συνέχεια παρουσιάζεται μία ανάλυση πρώτα μέχρι επίπεδο τριτοβάθμιων και μετά σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων λογαριασμών.

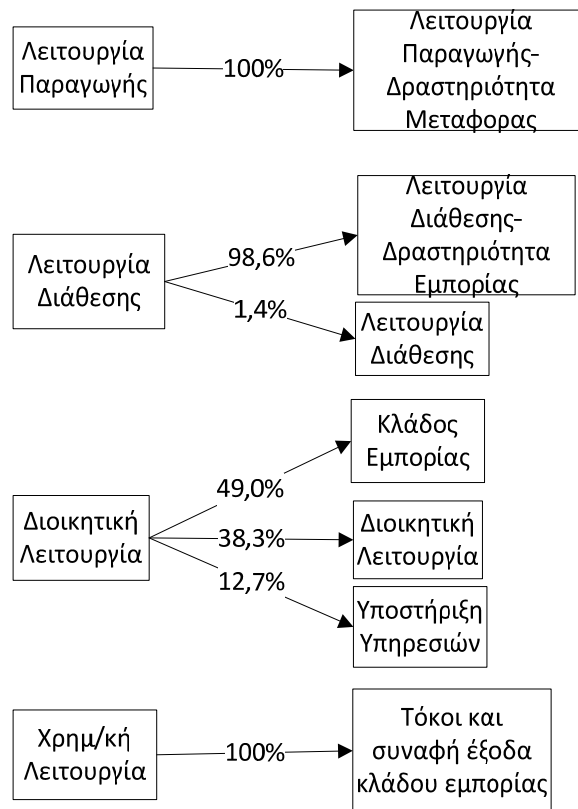


Σχήμα 5.3 Ανάλυση Τριτοβάθμιων Λογαριασμών

Στο Σχήμα 5.3 φαίνεται ότι η Λειτουργία Παραγωγής δεν αναλύεται σε αυτό το επίπεδο περισσότερο ενώ το ίδιο ισχύει και στην Χρηματοοικονομική Λειτουργία. Οι λειτουργίες της Διάθεσης και της Διοίκησης αναλύονται αντίστοιχα σε 2 και 3 τριτοβάθμιους λογαριασμούς.

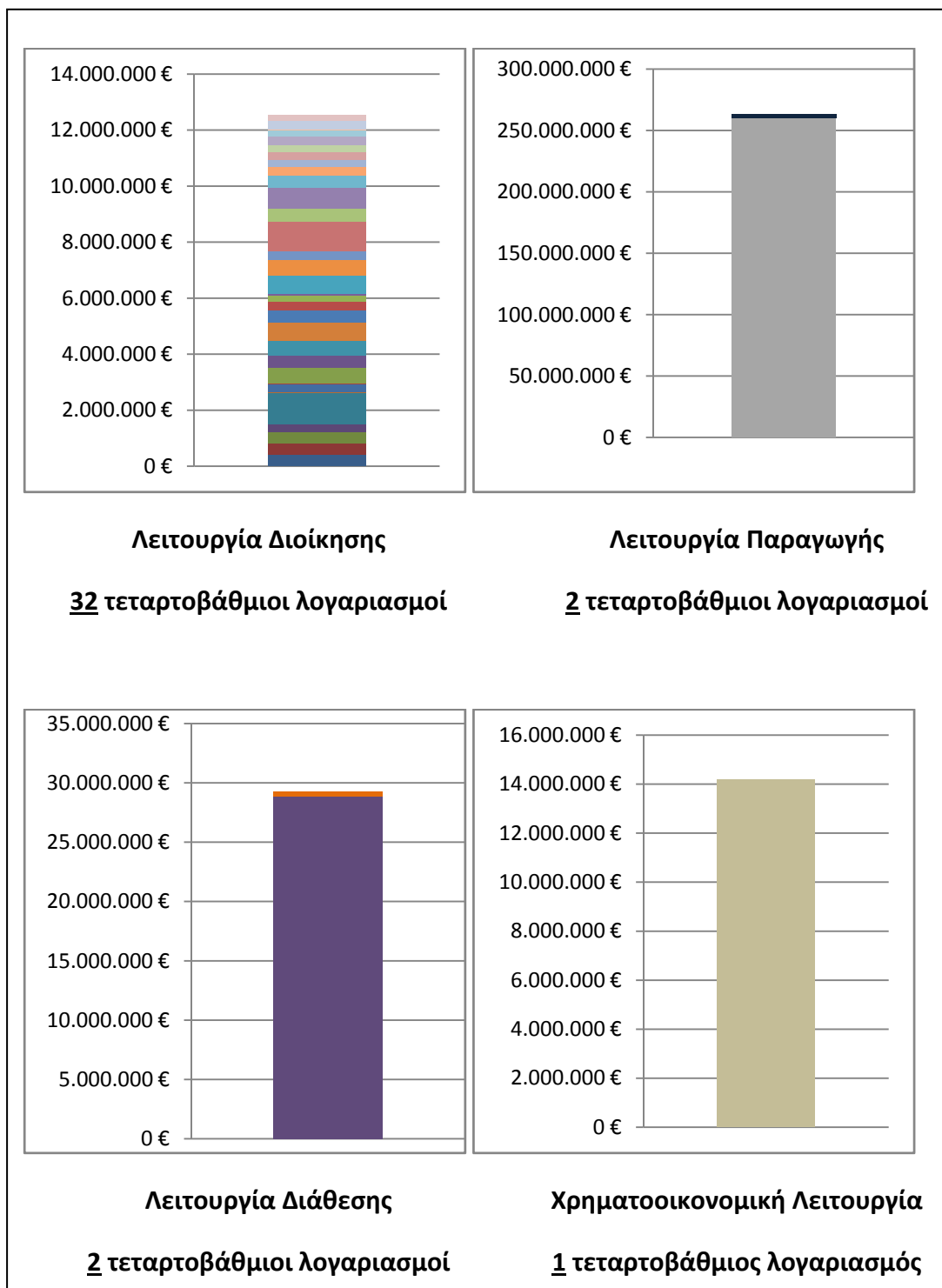
Στο Σχήμα 5.4 παρουσιάζεται η αποσύνθεση του κόστους από το επίπεδο των λειτουργιών στο επίπεδο των τριτοβάθμιων λογαριασμών:

5 Υφιστάμενο Κοστολογικό Μοντέλο



Σχήμα 5.4 Ποσοστιαία Αποσύνθεση Λειτουργιών

Για πληρέστερη εικόνα κρίνεται σκόπιμη η περαιτέρω μελέτη και στο επίπεδο των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών.



Σχήμα 5.5 Λειτουργίες Υφιστάμενης Κατάστασης

Είναι εμφανές πως η Διοίκηση παρακολουθείται πολύ αναλυτικά ενώ το συνολικό κόστος της είναι μόνο 12.500.000€. Την ίδια στιγμή δεν υπάρχει καθόλου ανάλυση για την σύνθεση του κόστους στη λειτουργία της Διάθεσης που αγγίζει τα 30.000.000€ ενώ ακόμα περισσότερο στη λειτουργία Παραγωγής, που είναι ουσιαστικά η μεταφορά του αερίου, ξεπερνάει τα 250.000.000€ ισχύει πάλι το ίδιο.

Η λειτουργία της Διοίκησης είναι λογικό να είναι τόσο αναλυτική στη ΔΕΠΑ καθώς κάτι τέτοιο επιβάλλει το ΕΓΛΣ. Σύμφωνα με αυτά που ενημερωθήκαμε, το πρόβλημα δημιουργείται στο ότι η πληροφόρηση που είναι διαθέσιμη στα στελέχη βασίζεται στο εξωλογιστικό σύστημα της εταιρείας. Έτσι υπάρχουν τομείς όπως είδαμε παραπάνω που συγκεντρώνονται μεγάλα ποσά τα οποία στην πορεία αντιμετωπίζονται σαν ένα αδιάσπαστο κομμάτι.

5.4 Συμπεράσματα – ευρήματα – παρατηρήσεις από την μελέτη του υφιστάμενου κοστολογικού συστήματος

Από την ανάλυση και την επεξεργασία των ποσοτικών και ποιοτικών δεδομένων που συγκεντρώθηκαν προέκυψαν ορισμένα συμπεράσματα σχετικά με το υφιστάμενο κοστολογικό σύστημα της εταιρείας. Αυτά παρατίθενται και επεξηγούνται στις παραγράφους που ακολουθούν. Τα ευρήματα αυτά θα αποτελέσουν την αφετηρία της πρότασης μας δεδομένου ότι θα πρέπει το προτεινόμενο μοντέλο να αντιμετωπίζει τις υφιστάμενες ελλείψεις και αδυναμίες.

Φορέας κόστους είναι μόνο ένας – η ΔΕΠΑ.

Ορίζοντας την έννοια του τι είναι φορέας κόστους, θα λέγαμε ότι είναι μια οντότητα στην οποία τελικά συσσωρεύονται τα κόστη μιας επιχείρησης. Ενδεικτικούς φορείς κόστους αποτελούν οι Πελάτες, τα Προϊόντα, οι Υπηρεσίες και τα Έργα. Σύμφωνα με την υφιστάμενη κοστολογική δομή της ΔΕΠΑ, λοιπόν, φορέας κόστους είναι μόνο ένας, η ίδια η ΔΕΠΑ. Αυτό καθιστά πρακτικά αδύνατη την εξαγωγή κοστολογικής πληροφορίας ανά πελάτη, ανά κατηγορία πελατών ή ανά κλάδο δραστηριοποίησης. Κατά το σχεδιασμό του νέου κοστολογικού συστήματος σίγουρα πρέπει να ληφθεί υπόψη η συγκεκριμένη αδυναμία μιας και η ανάγκη για τέτοιου είδους πληροφόρηση διατυπώθηκε και μάλιστα επισημάνθηκε από πολλές Διευθύνσεις κατά τη σειρά των συνεντεύξεων που πραγματοποιήθηκαν.

Δεν υφίσταται διάκριση των κλάδων Δραστηριοποίησης

Η εναρμόνιση του κοστολογικού συστήματος με την απαίτηση του Νόμου 3427/2005 για τήρηση ξεχωριστών αποτελεσμάτων χρήσεως και ισολογισμών για τις δραστηριότητες της ΔΕΠΑ εκτός από απαραίτητη προϋπόθεση που πρέπει να πληρεί το νέο κοστολογικό σύστημα, αποτέλεσε και την αφορμή για την αναδιοργάνωση του και τη εκπόνηση της παρούσας μελέτης στα πλαίσια της αναδιοργάνωσης αυτής. Συγκεκριμένα η ΔΕΠΑ οφείλει να υποβάλλει προς έλεγχο και να δημοσιεύει τους ετήσιους λογαριασμούς της σύμφωνα με τις διατάξεις των αντίστοιχων άρθρων καθώς και να τηρεί χωριστούς λογαριασμούς για τις

δραστηριότητες προμήθειας σε Επιλέγοντες Πελάτες και προμήθειας σε μη Επιλέγοντες Πελάτες. Οφείλει να τηρεί χωριστούς λογαριασμούς για τις δραστηριότητες Μεταφοράς Φυσικού Αερίου, Εγκατάστασης ΥΦΑ, Εγκατάστασης Αποθήκευσης φυσικού αερίου, Διανομής Φυσικού Αερίου και άλλων δραστηριοτήτων φυσικού αερίου, καθώς και ενιαίο λογαριασμό για τυχόν άλλες δραστηριότητές της εκτός του τομέα φυσικού αερίου, όπως ακριβώς θα έπρατταν αν οι εν λόγω δραστηριότητες ασκούνταν από διαφορετικές επιχειρήσεις, ούτως ώστε να αποφεύγονται οι διακρίσεις, οι διασταυρούμενες επιχορηγήσεις και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Αυτή τη στιγμή το κοστολογικό σύστημα καλύπτει μόνο τις ελάχιστες απαιτήσεις της λογιστικής νομοθεσίας, χωρίς όμως να προσφέρει επαρκή κοστολογική πληροφόρηση στη Διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων. Δεδομένου όμως ότι πολύ σύντομα, με την ισχύ του νέου νόμου δε θα καλύπτει ούτε αυτές τις απαιτήσεις, κρίνεται απαραίτητη η ριζική αναμόρφωση και ο ανασχεδιασμός του.

Ελλιπής Διοικητική Πληροφόρηση για το κόστος

Η γνώση του κόστους και της σύνθεσής του σε μια εταιρία εξυπηρετεί κυρίως 2 σκοπούς: Την κάλυψη των λογιστικών υποχρεώσεων της εταιρίας όπως αυτές καθορίζονται από το νομοθετικό πλαίσιο και παράλληλα την υποστήριξη της λήψης αποφάσεων από πλευράς Διοίκησης. Δεν είναι εφικτό να ληφθούν αποφάσεις όπως καθορισμός της τιμολογιακής πολιτικής μιας εταιρίας, προσλήψεις ή απολύσεις προσωπικού, στελέχωση τμημάτων, σύναψη συμβάσεων με προμηθευτές, πελάτες ή συνεργάτες έχοντας άγνοια των κοστολογικών στοιχείων της. Στη ΔΕΠΑ, ενώ το πρώτο σκέλος καλύπτεται από το υφιστάμενο κοστολογικό σύστημα (αν υπήρχε πρόβλημα και σε αυτό θα είχε πολύ σοβαρές νομικές κυρώσεις) το δεύτερο υστερεί εμφανώς. Οι κυριότεροι τομείς στους οποίους εστίασε η Διοίκηση κατά την παρουσίαση των σημερινών αδυναμιών είναι η έλλειψη κοστολογικής πληροφόρησης σχετικά με:

- Τα κόστη για σημαντικούς πελάτες και για κατηγορίες πελατών για τους υπόλοιπους, με εύκολη και γρήγορη πρόσβαση σε αυτά
- Τα κόστη ορισμένων δραστηριοτήτων
- Τα κόστη που σχετίζονται με τον κάθε προμηθευτή αερίου
- Την ανάλυση του κοστολογικού πλέγματος.

Υπό τις υπάρχουσες συνθήκες διαπιστώνεται ελλιπής υποστήριξη στη διαδικασία της λήψης αποφάσεων Προμήθειας αλλά και Πώλησης Αερίου.

Η κοστολογική πληροφορία δεν τηρείται σε ενιαία βάση δεδομένων

Στη ΔΕΠΑ συμβαίνει το εξής παράδοξο: Κάποιες Διευθύνσεις παρακολουθούν το κόστος μέσω SAP, άλλες χρησιμοποιούν Excel ή Access και άλλες εμπορικές εφαρμογές. Αυτό έχει ως συνέπεια συχνά ορισμένα δεδομένα να χρειάζεται να καταχωρηθούν ξανά και ξανά ώστε να είναι ενημερωμένα όλα τα συστήματα. Συγκεκριμένα, η Εμπορική Διεύθυνση της ΔΕΠΑ παρακολουθεί το κόστος που σχετίζεται με την αγορά και την πώληση φυσικού αερίου με τη χρήση αρχείων Excel και με βάση στοιχεία που συλλέγονται από τις Εμπορικές Εφαρμογές και το SAP, η Διεύθυνση Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας Αερίου παρακολουθεί το κόστος προμήθειας αερίου με τη χρήση αρχείων Excel και Access χωρίς όμως επαρκή ανάλυση ενώ το Λογιστήριο χρησιμοποιεί το SAP αλλά πολλά στοιχεία τα καταχωρεί και σε Excel. Επιπλέον λόγω της διαφορετικής αντίληψης του κόστους μεταξύ των διαφόρων τμημάτων παρατηρείται συχνά το φαινόμενο τα στοιχεία να μην είναι συμβατά μεταξύ τους και να προκαλείται ασυνεννοησία. Έτσι το SAP που θα μπορούσε κάλλιστα να παρέχει αξιοποιήσιμη και πολύτιμη στη Διοίκηση κοστολογική πληροφόρηση ακόμα και με τις υφιστάμενες δομικές αδυναμίες του παρόντος κοστολογικού συστήματος, υπολειτουργεί και δεν ενημερώνεται επαρκώς και απ' όλους με συνέπεια να μην μπορεί να επιτελέσει το ρόλο αυτό.

Υφίσταται ένας κωδικός είδους στο πληροφοριακό σύστημα για Φυσικό Αέριο Αγωγού και για Υγροποιημένο Φυσικό Αέριο

Υπάρχουν τρεις βασικές συμβάσεις προμήθειας του αερίου με διαφορετικά κόστη και ειδικά αυτή του υγροποιημένου φυσικού αερίου που ακολουθεί διαφορετική διαδικασία στην μεταφορά καθώς και την αποθήκευση. Όμως στην παρούσα κατάσταση το SAP αντιμετωπίζει το αέριο συνολικά και δεν ξεχωρίζει την προέλευση του. Έτσι δεν είναι γνωστό πιο είναι η σύνθεση του μίγματος του αερίου που φτάνει στον πελάτη. Ακόμα όταν καλυφθεί η μέγιστη δυνατή ποσότητα προμήθειας φυσικού αερίου από αγωγό τότε το υγροποιημένο φυσικό αέριο συμπληρώνει την διαφορά του αερίου αιχμής. Το SAP στην παρούσα κατάσταση δεν ξεχωρίζει το Αέριο Βάσης από το Αέριο Αιχμής και έτσι δεν λαμβάνεται υπόψη το διαφορετικό τους κόστος. Επιπλέον κατά την αποτίμηση η ύπαρξη ενός μόνο κωδικού έχει επιπτώσεις στην ακρίβεια των στοιχείων για Διοικητική χρήση.

Το κόστος Πώλησης αερίου και το κόστος Διάθεσης αντιμετωπίζεται στην αναλυτική λογιστική σαν ενιαίο μέγεθος.

Το κόστος πώλησης του αερίου λαμβάνεται σαν ένα ενιαίο μέγεθος. Δεν γίνεται κάποια βαθύτερη ανάλυση στις διάφορες συνιστώσες αυτού του κόστους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να σχηματίζεται ένας λογαριασμός ιδιαίτερα δύσχρηστος ως προς την εξαγωγή χρήσιμης κοστολογικής πληροφόρησης. Οι επιμέρους

δραστηριότητες στις οποίες συνίσταται το κόστος Πώλησης δεν διακρίνονται κι έτσι δεν μπορούν να αντιστοιχηθούν σε συγκεκριμένο πελάτη ή κατηγορία πελατών πράγμα που θα ήταν εξαιρετικά χρήσιμο. Το ίδιο ακριβώς συμβαίνει και με το κόστος Διάθεσης. Αντιμετωπίζεται ως ένα ενιαίο μέγεθος ενώ είναι οι συνιστώσες του αυτές που παρουσιάζουν κοστολογικό ενδιαφέρον και μπορούν να αξιοποιηθούν για την εξαγωγή πληροφοριών.

Ανομοιομορφία στο βαθμό ανάλυσης των Λειτουργιών της ΔΕΠΑ

Κατά τη μελέτη των Λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής παρατηρήσαμε ότι η Διοικητική Λειτουργία αναλύεται σε 32 τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς τη στιγμή που της αναλογεί το 3,9% των εξόδων ενώ η Λειτουργία Παραγωγής που συγκεντρώνει το 82,5% αναλύεται μόλις σε 2, ένας εκ των οποίων αμελητέου μεγέθους. Σε 2 λογαριασμούς τετάρτου βαθμού αναλύεται επίσης, τόσο η Λειτουργία Διάθεσης όσο και η Χρηματοοικονομική Λειτουργία που συγκεντρώνουν το 9,2% και το 4,5% αντίστοιχα. Επομένως συνυπολογίζοντας και το κόστος ενημέρωσης του συστήματος σε χρόνο και χρήμα, θα πρέπει να αποφασίσει η Διοίκηση το βάθος της ανάλυσης.

6 Προτεινόμενο Κοστολογικό Σύστημα

6.1 Περιγραφή της Λογικής και των Βασικών Αρχών του νέου Κοστολογικού Μοντέλου

Οι βασικοί άξονες του κοστολογικού συστήματος καθορίζονται ουσιαστικά από τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρεί και τις απαιτήσεις που πρέπει να ικανοποιεί.

Ξεκινώντας από τη διαπίστωση ότι η ύπαρξη ενός μόνο φορέα κόστους, δηλαδή της ίδιας της εταιρίας συνολικά, δυσχεραίνει ιδιαίτερα την εξαγωγή κοστολογικής πληροφόρησης, συμπεραίνεται ότι η δημιουργία περισσότερων φορέων κόστους είναι απαραίτητη. Θα αναλυθεί στη συνέχεια ποιοι θα μπορούσαν να είναι αυτοί και για ποιο λόγο.

Επισημάνθηκε, επίσης, ότι δεν τηρούνται ξεχωριστά αποτελέσματα χρήσεως και ισολογισμοί για τις δραστηριότητες της ΔΕΠΑ όπως θα υποχρεούται πολύ σύντομα να κάνει βάση του νόμου 3428/2005. Έτσι λοιπόν οφείλει το νέο κοστολογικό σύστημα να παρέχει τη δυνατότητα Λογιστικής διάκρισης των 5 Κλάδων Δραστηριοποίησης της ΔΕΠΑ.

Ένας άλλος παράγοντας είναι η ελαχιστοποίηση των επεμβάσεων στην Λογιστική. Η αλλαγή της Λογιστικής αντιμετώπισης του κόστους θα δημιουργούσε πολύ σοβαρά και χρονοβόρα ως προς την επίλυσή τους προβλήματα και για το λόγο αυτό ζητήθηκε οι παρεμβάσεις σε αυτόν τον τομέα να είναι ελάχιστες και μόνο αν είναι απολύτως απαραίτητες.

Για τη μετάβαση λοιπόν από την λογική της υφιστάμενης κατάστασης που συγκέντρωνε όλα τα κόστη σε Κέντρα Κόστους, στους Κλάδους Δραστηριοποίησης και στους Φορείς Κόστους έπρεπε να βρεθούν κάποιοι τροπείς κόστους, κάποιες κλείδες οι οποίες θα αντιστοιχίζαν κάθε κέντρο κόστους σε κάποια ή κάποιες λειτουργίες με συγκεκριμένο μερισμό. Αυτό όμως ήταν αδύνατο μιας και στα περισσότερα κέντρα κόστους συγκεντρώνονταν διαφορετικών ειδών δαπάνες που έπρεπε να μεριστούν με διαφορετικό τρόπο η καθεμία. Για να μπορέσει, λοιπόν να ξεπεραστεί αυτό το εμπόδιο πραγματοποιήθηκε το «σπάσιμο» των κέντρων κόστους σε επιμέρους δραστηριότητες ή για να μην υπάρχει περίπτωση παρερμηνείας με τους Κλάδους Δραστηριοποίησης, ονομάστηκαν Εργασίες. Έτσι με κατάλληλη επιλογή δημιουργήθηκαν Εργασίες οι οποίες μπορούν να αντιστοιχιστούν σε κάποιο ή κάποιους Κλάδους Δραστηριοποίησης με

συγκεκριμένη, προκαθορισμένη, κλείδα μερισμού. Σε περιπτώσεις που το κόστος είναι μικρό μπορεί όλο το Κέντρο Κόστους να αποτελείται από μια εργασία πχ. το Κέντρο Κόστους «Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων» να αποτελείται μόνο από την εργασία «Διαχείριση Ρυθμιστικών Θεμάτων». Η κάθε εργασία αντιστοιχίζεται σε ένα λογαριασμό της Αναλυτικής Λογιστικής και χρεώνεται με ξεχωριστές δαπάνες ή με καθορισμένο ποσοστό γενικότερων δαπανών. Συνολικά το άθροισμα των δαπανών κάθε Κέντρου Κόστους ισούται με το άθροισμα των δαπανών των εργασιών τις οποίες περιλαμβάνει.

Τα κυριότερα κριτήρια για την επιλογή των Εργασιών είναι τα εξής:

- Ανάγκη χρήσης διαφορετικού τρόπεά μερισμού, όπως επισημάνθηκε και παραπάνω
- Δυνατότητα και βαθμός δυσκολίας εξαγωγής κοστολογικών στοιχείων
- Κοστολογική βαρύτητα της εργασίας στο συνολικό κόστος
- Βαθμός χρησιμότητας στη Διοικητική πληροφόρηση
- Δυνατότητα τήρησης αξιόπιστων κοστολογικών δεδομένων

Ένας από τους στόχους είναι το σύστημα που θα προταθεί να είναι όσο το δυνατόν πιο απλό κάτι που σημαίνει τα επίπεδα βαθμίδων να είναι λίγα. Από τα παραπάνω στοιχεία λοιπόν ορίστηκαν ως φορείς κόστους οι Κλάδοι Δραστηριοποίησης και έτσι προκύπτει ένα κοστολογικό σύστημα τριών βαθμίδων. Επιπλέον όμως οι Κλάδοι Δραστηριοποίησης ως Φορείς Κόστους να μην είναι συμβατοί με τις νομοθετικές υποχρεώσεις της εταιρίας, στον τομέα όμως της Διοικητικής Πληροφόρησης δεν προσφέρουν τα προσδοκώμενα. Διατυπώθηκε σαφώς από αρκετές Διεύθυνσης αλλά και από την κεντρική Διοίκηση η απαίτηση για ανάλυση βαθύτερη αυτής των 5 Κλάδων Δραστηριοποίησης. Έτσι οι Φορείς Κόστους θα πρέπει να είναι ένα επίπεδο κάτω από τους Κλάδους Δραστηριοποίησης και το μοντέλο που σχηματίζεται αποτελείται από 4 βαθμίδες με την ιεραρχία όπως φαίνεται ακολούθως:

- Κέντρα Κόστους
 - Εργασίες
 - Κλάδοι Δραστηριοποίησης
 - Φορείς Κόστους

6.2 Δομικά Στοιχεία του Κοστολογικού Συστήματος

Οι εταιρίες αποτελούν εν γένει σύνθετους οργανισμούς. Μεγάλος αριθμός δραστηριοτήτων λαμβάνουν χώρα, μεγάλος αριθμός οντοτήτων εμπλέκονται και αλληλεπιδρούν μεταξύ τους. Η πολυπλοκότητα παραμένει στον ίδιο βαθμό ακόμα και όταν περιορίσουμε το οπτικό πεδίο μας σε δραστηριότητες, διαδικασίες και οντότητες που σχετίζονται με το κόστος και την αντιμετώπισή του. Μία προσέγγιση για να είναι ολοκληρωμένη πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που ενδιαφέρουν σε συγκεκριμένες δομές ώστε να είναι διαχειρίσιμα, επεξεργάσιμα και αξιοποιήσιμα. Αυτές οι δομές, τα δομικά στοιχεία και οι σχέσεις μεταξύ τους, οι λόγοι που επιλέχθηκαν και τα πλεονεκτήματα που προσφέρουν παρουσιάζονται και περιγράφονται αναλυτικά στις παραγράφους που ακολουθούν.

Κέντρα Κόστους

Τα κέντρα κόστους ταυτίζονται με την οργανωτική δομή της ΔΕΠΑ και καθορίζουν το επίπεδο ανάλυσης της Αναλυτικής Λογιστικής. Από τη στιγμή που η Αναλυτική Λογιστική δεν θα καλύπτει πλέον όλες τις ανάγκες της Διοικητικής πληροφόρησης δεν απαιτείται σε βάθος ανάλυση. Επομένως θα μπορούσαν να περιοριστούν τα Κέντρα Κόστους σε επίπεδο Διεύθυνσης. Η Διοικητική πληροφόρηση θα αντλείται πλέον από το σύστημα Εργασίες – Κλάδοι – Φορείς Κόστους και εκεί θα γίνει η επιλογή του βάθους της απαιτούμενης ανάλυσης.

Εργασίες

Οι εργασίες είναι αυτές που επιτρέπουν τον περιορισμό των κέντρων κόστους και κατά συνέπεια μια πιο απλή Αναλυτική Λογιστική. Κάποια Κέντρα Κόστους μπορεί να καταργήθηκαν Λογιστικά, δεν καταργήθηκαν όμως και οργανωτικά οι αντίστοιχες μονάδες οπότε και η δραστηριότητά τους θα απεικονίζεται με τη χρήση των Εργασιών υπό τις αντίστοιχες Διευθύνσεις.

Κλάδοι Δραστηριοποίησης

Στα πλαίσια της απελευθέρωσης της αγοράς Φυσικού Αερίου ψηφίστηκε ο νόμος 3428/2005 ο οποίος στο Άρθρο 32, παρ.2 προβλέπει συγκεκριμένα: «Τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο (εταιρίες Φυσικού Αερίου) τηρούν χωριστούς λογαριασμούς για τις δραστηριότητες προμήθειας σε Επιλέγοντες Πελάτες και Προμήθειας σε μη Επιλέγοντες Πελάτες, καθώς και για τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται για την παροχή των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας που τους έχουν επιβληθεί», και εν συνεχεία στην παρ.3: «Οι Ολοκληρωμένες Επιχειρήσεις Φυσικού Αερίου τηρούν χωριστούς

λογαριασμούς για τις δραστηριότητες Μεταφοράς Φυσικού Αερίου, Εγκατάστασης Υ.Φ.Α., Εγκατάστασης Αποθήκευσης Φυσικού Αερίου, Διανομής Φυσικού Αερίου και άλλων Δραστηριοτήτων Φυσικού Αερίου, καθώς και ενιαίο λογαριασμό για τυχόν άλλες δραστηριότητές τους, εκτός του τομέα φυσικού αερίου, όπως ακριβώς θα έπρατταν αν οι δραστηριότητες αυτές ασκούνταν από διαφορετικές επιχειρήσεις, ώστε να αποφεύγονται οι διακρίσεις, οι διασταυρούμενες επιχορηγήσεις και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Οι χωριστοί λογαριασμοί που προβλέπονται στο προηγούμενο εδάφιο περιλαμβάνουν ισολογισμό και λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης για κάθε δραστηριότητα». Η ΔΕΠΑ λοιπόν οφείλει να διατηρεί ισολογισμούς και αποτελέσματα χρήσης για τους εξής 5 κλάδους:

1. Προμήθεια σε Επιλέγοντες Πελάτες

Αφορά την πώληση αερίου σε πελάτες που χαρακτηρίζονται ως «Επιλέγοντες» δηλαδή που έχουν δικαίωμα να επιλέξουν τον Προμηθευτή τους. Συγκεκριμένα, ορίζονται Επιλέγοντες Πελάτες:

- Από την έναρξη ισχύος του νέου νόμου, όλοι οι κάτοχοι άδειας συμπαραγωγής ηλεκτρισμού και θερμότητας, με ετήσια κατανάλωσή άνω των 100.000MWh.
- Από 15 Νοεμβρίου 2008, οι μη οικιακοί πελάτες που είναι εγκατεστημένοι εκτός των γεωγραφικών περιοχών δικαιοδοσίας των ΕΠΑ, καθώς επίσης οι ΕΠΑ Αττικής, Θεσσαλίας και Θεσσαλονίκης, για νέες ποσότητες φυσικού αερίου, πέραν εκείνων, για την προμήθεια των οποίων έχουν συνάψει σύμβαση με την ΔΕΠΑ.
- Από 15 Νοεμβρίου 2009, όλοι οι οικιακοί πελάτες που δεν βρίσκονται εντός γεωγραφικής περιοχής αρμοδιότητας των ΕΠΑ.
- Από τη λήξη του χρόνου ισχύος των αδειών των ΕΠΑ Αττικής, Θεσσαλονίκης και Θεσσαλίας, όπως έχει ορισθεί κατά το χρόνο έκδοσής τους, οι λοιποί πελάτες των ΕΠΑ αυτών.
- Οι ΕΠΑ που συστήνονται μετά τη θέσπιση των διατάξεων του προτεινόμενου σχεδίου νόμου.

2. Προμήθεια σε Μη Επιλέγοντες Πελάτες

Αφορά την πώληση αερίου σε πελάτες που χαρακτηρίζονται ως «Μη Επιλέγοντες». Μη επιλέγοντες είναι οι πελάτες που δεν έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν τον Προμηθευτή τους. Πρόκειται κυρίως για πελάτες που προμηθεύονται αέριο αποκλειστικά για οικιακή χρήση καθώς και οι κατηγορίες που αναφέρθηκαν

προηγουμένως μέχρι την ημερομηνία που έχει οριστεί να μεταβούν στην κατηγορία «Επιλέγοντες».

3. Διανομή Φυσικού Αερίου

Αφορά τη Διανομή Φυσικού Αερίου μέσω των δικτύων Μέσης και Χαμηλής Πίεσης της ίδιας της ΔΕΠΑ. Πρόκειται για δίκτυα ιδιόκτητα, που δεν ανήκουν στο ΔΕΣΦΑ και επομένως η ΔΕΠΑ δεν υποχρεούται να πληρώνει τέλη διέλευσης.

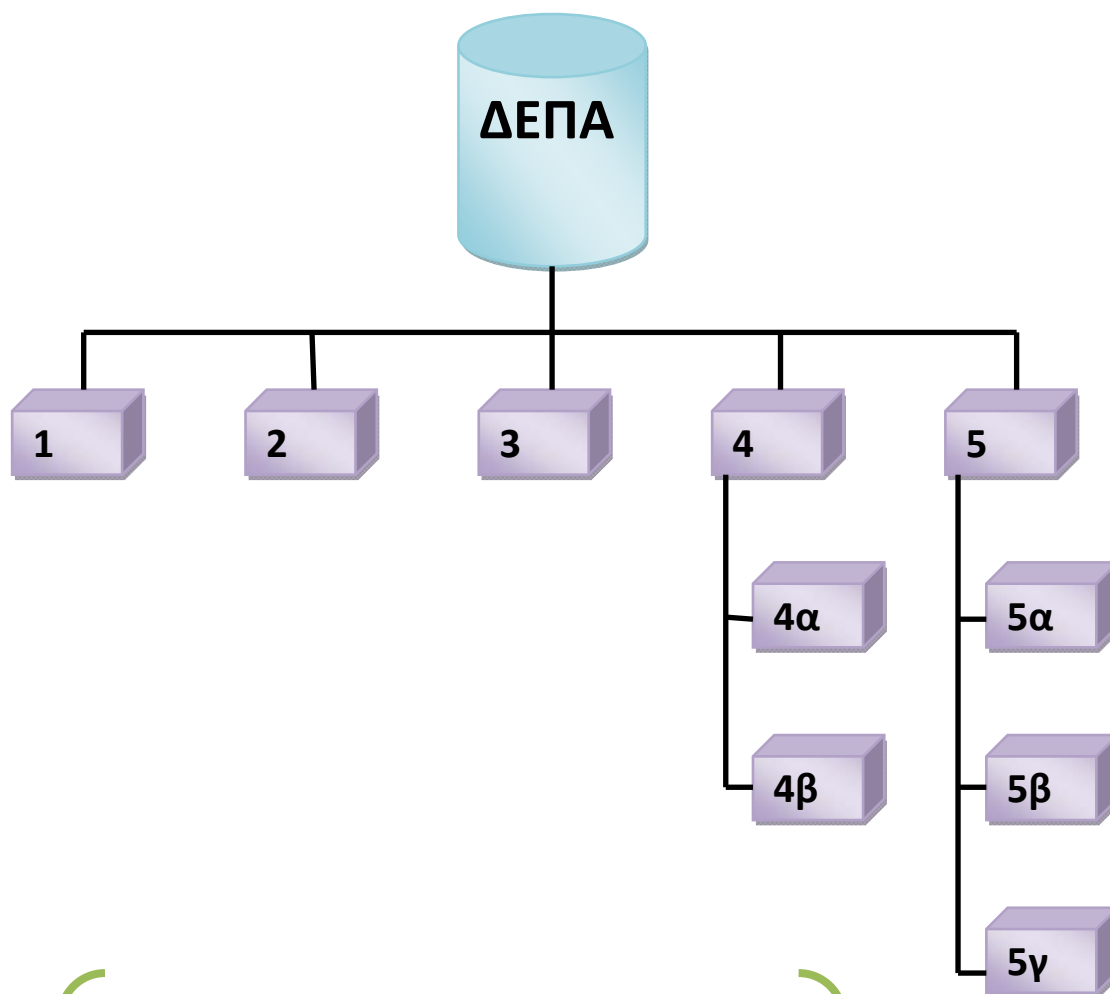
4. Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου

Αφορά άλλες δραστηριότητες Φυσικού Αερίου όπως Διαμετακόμιση αερίου, πώληση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου, Σταθμούς Ανεφοδιασμού Οχημάτων με Αέριο κ.α.

5. Λοιπές Δραστηριότητες Εκτός Αερίου

Αφορά άλλες δραστηριότητες που δε σχετίζονται με το Φυσικό Αέριο, όπως συμμετοχές σε θυγατρικές, χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, οπτικές ίνες κ.α.

Η διάκριση σε Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου και Λοιπές Δραστηριότητες εκτός αερίου καλύπτει μεν τις νομικές υποχρεώσεις της ΔΕΠΑ, αλλά από πλευράς Διοικητικής Πληροφόρησης η συνεισφορά της είναι περιορισμένη. Δεδομένου, λοιπόν, ότι βασικό σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η εξασφάλιση επαρκούς διοικητικής πληροφόρησης κρίνεται σκόπιμη η δημιουργία Υποκλάδων σε καθέναν από αυτούς τους δύο Κλάδους Δραστηριοποίησης. Συγκεκριμένα ο Κλάδος Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου θα αποτελεί τη σύνθεση των Υποκλάδων: Σταθμοί Ανεφοδιασμού Οχημάτων και Διαμετακόμιση. Αντίστοιχα ο Κλάδος Λοιπές Δραστηριότητες εκτός αερίου θα συνίσταται εκ των Υποκλάδων: Οπτική Ίνα, Συμμετοχές και Παροχή Υπηρεσιών. Η δομή αυτή ανταποκρίνεται στην παρούσα κατάσταση. Σε περίπτωση μεταβολών με την πάροδο του χρόνου, η δομή αυτή μπορεί να προσαρμοστεί στα νέα δεδομένα με προσθήκη ή κατάργηση Υποκλάδων.



- 1. Κλάδος Προμήθεια Αερίου σε Επιλέγοντες Πελάτες*
- 2. Προμήθεια Αερίου σε Μη Επιλέγοντες Πελάτες*
- 3. Διανομή Αερίου*
- 4. Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου*
 - 4α. Σταθμοί Ανεφοδιασμού Οχημάτων*
 - 4β. Διαμετακόμιση*
- 5. Λοιπές Δραστηριότητες εκτός Αερίου*
 - 5α. Συμμετοχές*
 - 5β. Οπτική Ίνα*
 - 5γ. Παροχή Υπηρεσιών*

Σχήμα 6.1 Κλάδοι Δραστηριοποίησης

Φορείς Κόστους

Ο καθορισμός των Φορέων Κόστους αποτελεί ιδιαίτερα σημαντικό κομμάτι του ανασχεδιασμού του κοστολογικού συστήματος. Είναι η κατάληξη του όλου συστήματος και μέσω αυτών θα παίρνει σχήμα η όλη πληροφορία που έχει αποκομιστεί. Είναι εύλογο οι Φορείς Κόστους να διαφέρουν από Κλάδο σε Κλάδο. Για τον Κλάδο, «Προμήθεια σε Επιλέγοντες Πελάτες» Φορείς Κόστους μπορούν να αποτελούν οι ίδιοι οι πελάτες εκτός ορισμένων περιπτώσεων όπου ο ίδιος πελάτης έχει περισσότερες από μια συμβάσεις και έχει ενδιαφέρον η κοστολογική παρακολούθηση καθεμίας ξεχωριστά. Για τον Κλάδο «Προμήθεια σε Μη Επιλέγοντες Πελάτες» οι Φορείς Κόστους είναι πάλι οι πελάτες – ο καθένας ξεχωριστά- όπως και προηγουμένως, εκτός των οικιακών πελατών όπου δεν έχει κοστολογικό ενδιαφέρον η διακριτή παρακολούθηση τους και είναι πιο σκόπιμη η ομαδοποίησή τους γεωγραφικά. Για τον Κλάδο «Διανομή Φυσικού Αερίου» οι Φορείς Κόστους μπορούν να είναι τα ιδιόκτητα Δίκτυα Μέσης και Χαμηλής Πίεσης με γεωγραφικό διαχωρισμό. Στον Κλάδο «Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου» μπορούν να οριστούν ως Φορείς Κόστους οι Πελάτες Σταθμών Ανεφοδιασμού Λεωφορείων, Διαμετακομίσεις Ελληνοϊταλικού Αγωγού καθώς και του Ελληνοβουλγαρικού Αγωγού. Τέλος, στον Κλάδο «Λοιπές Δραστηριότητες εκτός Αερίου» μπορούν να οριστούν οι εξής Φορείς Κόστους ανά Υποκλάδο: Οι θυγατρικές εταιρίες στον Υποκλάδο Συμμετοχές, τα δίκτυα οπτικών ινών στις Οπτικές Ίνες, κ.ο.κ.

Τροπείς Μερισμού

Οι τροπείς μερισμού εξυπηρετούν στο νέο κοστολογικό μοντέλο στον διαμερισμό του κόστους σε χαμηλότερο επίπεδο είτε είναι από κέντρο κόστους σε κάποια εργασία, είτε από εργασία σε κάποιο κλάδο ή τελικό φορέα κόστους. Ο Τροπέας Μερισμού δύναται να ανήκει σε μια από τις εξής κατηγορίες:

- **Ποσοστιαίος**: Μεριάζει τις δαπάνες που έχουν συγκεντρωθεί σε κάποιο χαρακτηριστικό ενός επιπέδου σε χαρακτηριστικά του παρακάτω επιπέδου μέσω ενός στατικού ποσοστού.
- **Υπολογιστικός**: Μεριάζει τις δαπάνες που έχουν συγκεντρωθεί σε κάποιο χαρακτηριστικό ενός επιπέδου σε χαρακτηριστικά του παρακάτω επιπέδου μέσω υπολογισμού που λαμβάνει ως είσοδο απολογιστικά λογιστικά και εξωλογιστικά δεδομένα
- **Μέσω Timesheet**: Μεριάζει τις δαπάνες που έχουν συγκεντρωθεί σε κάποιο χαρακτηριστικό ενός επιπέδου σε χαρακτηριστικά του παρακάτω επιπέδου μέσω ενός συστήματος Καταγραφής Ωρών Εργασίας

Παρακάτω φαίνονται τα σημαντικά χαρακτηριστικά των τροπέων κόστους.

- Εξαρτώνται άμεσα από την εκάστοτε εργασία ή κέντρο κόστους το οποίο περιγράφουν καθώς και το επίπεδο μερισμού που θα χρησιμοποιηθούν.
- Όταν ολοκληρωθεί το σύστημα οι ενημερώσεις στο πληροφοριακό σύστημα για τους διάφορους μερισμούς θα γίνονται αυτόματα με βάση τους τροπέις που έχουν οριστεί στα κέντρα κόστους.
- Οι τιμές που θα παίρνει ο κάθε τροπέας θα βρίσκονται είτε στο πληροφοριακό σύστημα ή από εμπορικές εφαρμογές όπως για παράδειγμα οι μετρήσεις ποσοτήτων αερίου σε πελάτες.
- Τα έμμεσα κόστη Πώλησης και Διάθεσης θα μερίζονται με βάση την κατανάλωση φυσικού αερίου Βάσης και Αιχμής του κάθε πελάτη.
- Τα Διοικητικά Κόστη θα μερίζονται με βάση τα Κόστη Πωλήσεων ανά Κλάδο Δραστηριοποίησης
- Τα Κόστη Προσωπικού θα μερίζονται με βάση την εργατοώρα που αναλώθηκε για την κάθε εργασία.
- Με την χρήση των τροπέων κόστους θα γίνεται μερισμός με βάση δικαιότερα κριτήρια και έτσι τα τελικά αποτελέσματα του κόστους θα είναι ορθότερα.

6.3 Ροή Κόστους στο Προτεινόμενο Μοντέλο

Μετά την παρουσίαση του κοστολογικού μοντέλου και των δομικών του στοιχείων που προηγήθηκε, είναι απαραίτητο να περιγραφούν οι διαδικασίες που θα λαμβάνουν χώρα ούτως ώστε το πραγματικό κόστος να εντάσσεται στις δομές που προβλέπονται από το κοστολογικό σύστημα. Να παρουσιαστεί, με άλλα λόγια, η Ροή του Κόστους στο νέο Κοστολογικό Σύστημα. Αφετηρία αποτελεί το πραγματικό κόστος, τα Στοιχεία Κόστους. Αυτά μπορεί να είναι παραστατικά, τιμολόγια, αποδείξεις, μισθολογικές καταστάσεις κ.α. Με τη βοήθεια των στοιχείων που είναι καταχωρημένα στην Αναλυτική Λογιστική οι δαπάνες διαχωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

1. Αμοιβές και έξοδα Προσωπικού (κωδ.60)
2. Αμοιβές και έξοδα Τρίτων (κωδ.61)
3. Παροχές Τρίτων (κωδ.62)
4. Φόροι – Τέλη (κωδ.63)
5. Διάφορα Έξοδα (κωδ.64)
6. Τόκοι και συναφή έξοδα (κωδ.65)
7. Αποσβέσεις (κωδ.66)
8. Προβλέψεις (κωδ.68)

Η κάθε δαπάνη κατά την εισαγωγή της στο πληροφοριακό – κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να χαρακτηρίζεται ως προς το κέντρο κόστους και την εργασία στην οποία εντάσσεται, καθώς και το κλάδο ή κλάδους δραστηριοποίησης και τον φορέα ή τους φορείς κόστους τους οποίους βαρύνει. Αν πρόκειται για δαπάνες της Διοικητικής Λειτουργίας ο μερισμός έχει νόημα μέχρι το επίπεδο των Κλάδων και όχι πιο κάτω. Το μεγαλύτερο τμήμα του κόστους της ΔΕΠΑ δημιουργείται από καταχωρήσεις που μπορούν να τυποποιηθούν και να αυτοματοποιηθούν. Για παράδειγμα, οι επαναλαμβανόμενες καταχωρήσεις, όπως η μισθοδοσία και οι αποσβέσεις, μπορούν να αυτοματοποιηθούν έτσι ώστε να μην απαιτείται ο χαρακτηρισμός των δαπανών σε κάθε κίνηση. Το ίδιο ακριβώς συμβαίνει και με ένα μεγάλο τμήμα των χρεώσεων στα παραστατικά των προμηθευτών της ΔΕΠΑ που προβλέπεται να συσχετιστεί με συγκεκριμένες Εργασίες γεγονός που επιτρέπει την αυτοματοποίηση των χαρακτηρισμών μέσω τυποποιημένων κινήσεων. Οι δαπάνες μπορούν, ανάλογα με τη φύση τους, να καταχωρηθούν σε οποιοδήποτε από τα 4 επίπεδα του κοστολογικού συστήματος. Αφού καταχωρηθούν, μέσω των τροπέων μερισμού κατανέμονται στα κατώτερα επίπεδα του κοστολογικού δέντρου.

6.4 Παρακολούθηση Κόστους Αερίου

6.4.1 Βασικές έννοιες

Το κόστος του αερίου αποτελεί το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους της ΔΕΠΑ και αγγίζει το 90%. Η αντιμετώπιση λοιπόν του κόστους αερίου απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή. Έχει αναφερθεί ότι οι πηγές προμήθειας αερίου είναι οι εξής:

- 1) Αέριο Αγωγού Τουρκίας,
- 2) Αέριο Αγωγού Ρωσίας και
- 3) Αεριοποιημένο ΥΦΑ

Η υφιστάμενη τιμολογιακή πολιτική βασίζεται στον διαχωρισμό του αερίου σε

- Αέριο Βάσης, και
- Αέριο Αιχμής.

Οι όροι «Αέριο Βάσης» και «Αέριο Αιχμής» είναι όροι που χρησιμοποιούνται στις συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ ΔΕΠΑ και Πελατών και συνεπάγονται συγκεκριμένα προνόμια και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα το Αέριο Βάσης είναι

ποσότητα που ο πελάτης προμηθεύεται σε χαμηλότερη τιμή, έχει όμως την υποχρέωση να προμηθευτεί κάποια ελάχιστη ποσότητα σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που ορίζεται από τη σύμβαση. Αντίθετα, η τιμή πώλησης του αερίου αιχμής είναι υψηλότερη, όμως δεν συνεπάγεται δεσμεύσεις από την πλευρά του πελάτη. Η παραπάνω απαίτηση καλύπτεται με την πρόβλεψη για τρεις κωδικούς αερίου στο νέο κοστολογικό σύστημα:

1. Αέριο Αγωγού Ρωσίας
2. Αέριο Αγωγού Τουρκίας
3. Αεριοποιημένο ΥΦΑ.

Σε αυτούς τους κωδικούς θα συγκεντρώνονται τα αντίστοιχα κόστη και αυτά μετά θα οδηγούνται σε υπολογισμό του μοναδιαίου κόστους τους.

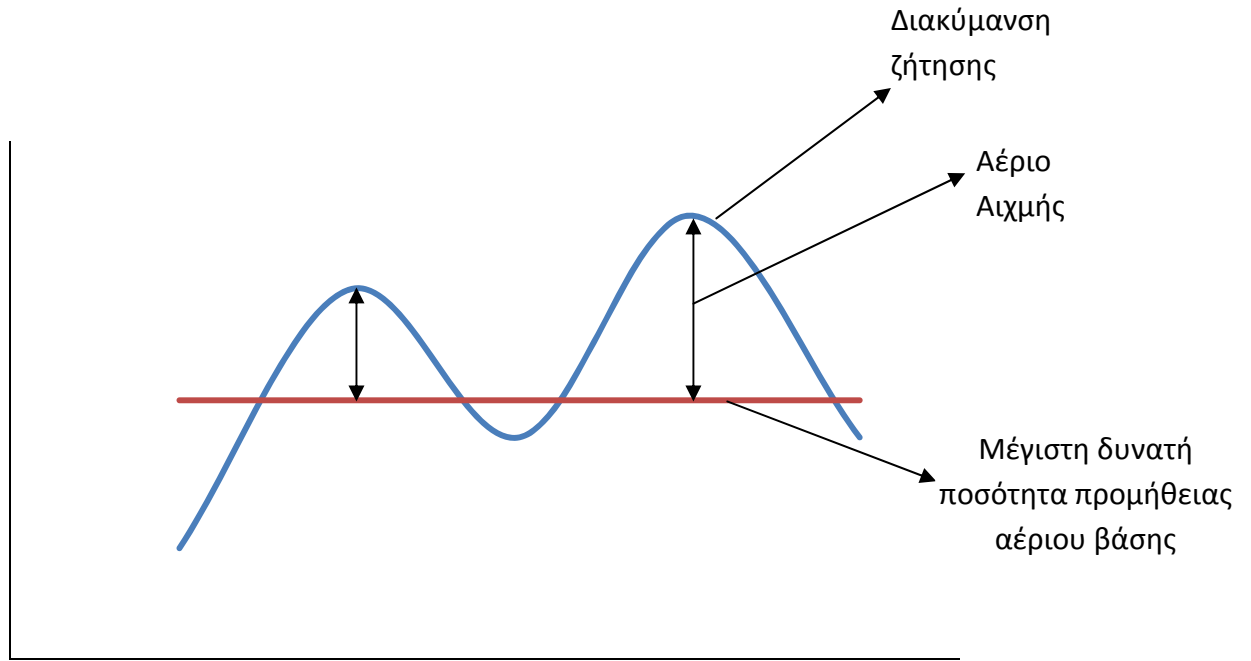
Η παραπάνω αντιμετώπιση οδηγεί στο επόμενο αναγκαίο βήμα που αποτελεί και έλλειψη του υπάρχοντος συστήματος που είναι η σωστή σύνθεση του αερίου αιχμής και ο ακριβής υπολογισμός του κόστους του αερίου βάσης και του αερίου αιχμής.

Ουσιαστικά αυτό που ισχύει για είναι ότι στους αγωγούς υπάρχει ένα αέριο. Η ΔΕΠΑ όμως πρέπει να χρεώνει στους πελάτες της σαν Αέριο Αιχμής αυτό που η ίδια προμηθεύεται την εκάστοτε περίοδο πιο ακριβά. Εφόσον η διεθνής αγορά αλλάζει αυτό συνεπάγεται ότι ενδεχόμενα η πηγή του ακριβότερου αερίου να αλλάζει και έτσι αυτό θα οδηγεί σε διαφορετική σύνθεση του αερίου βάσης και αιχμής.

Έτσι το Αέριο Βάσης που θα είναι το φθηνότερο αέριο θα αποτελείται καταρχάς από το Αέριο Αγωγού του φθηνότερου προμηθευτή εκ των δύο. Σε αυτό συμπληρώνεται και κάποια ποσότητα από ΥΦΑ όπως είναι προγραμματισμένο από το σταθμό της Ρεβυθούσας που υποχρεωτικά αεριοποιεί κάποια ποσότητα. Σε περίπτωση που το ΥΦΑ είναι φθηνότερο από ένα από τα δύο αέρια αγωγού τότε χρησιμοποιείται αυτό για τον σχηματισμό του αερίου βάσης.

Σαν Αέριο Αιχμής προστίθεται είτε αέριο από έναν από τους δύο προμηθευτές αερίου αγωγού είτε ΥΦΑ ανάλογα με πιο είναι ακριβότερο.

Στο Σχήμα 6.2 φαίνεται πως διακυμαίνεται η ζήτηση και πως σχετίζεται με αυτό το Αέριο Βάσης και αιχμής.



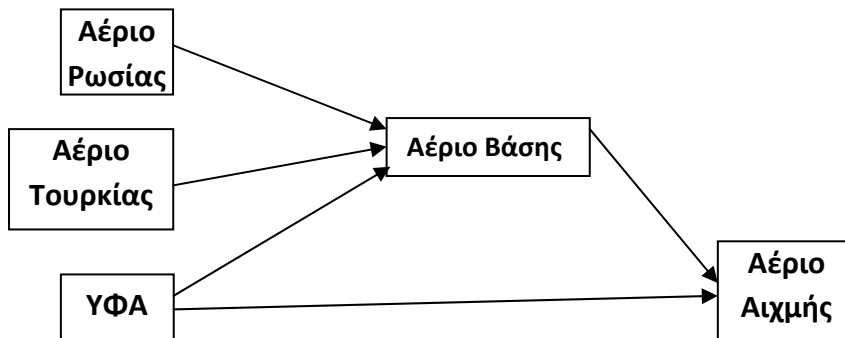
Σχήμα 6.2 Διακύμανση Ζήτησης και Κάλυψη από Αέριο Αιχμής

6.4.2 Σύνθεση του αερίου

Με βάση τα όσα αναπτύχθηκαν, παρουσιάζονται όλες οι πιθανές περιπτώσεις για την σύνθεση αερίου.

1^η Περίπτωση

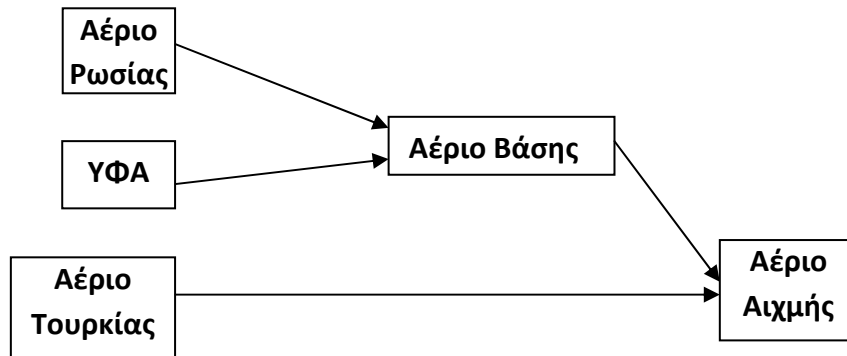
Η σύνθεση του φυσικού αερίου φαίνεται στο Σχήμα 6.3 για την περίπτωση που το ΥΦΑ είναι το ακριβότερο από τις τρεις πηγές προμήθειας.



Σχήμα 6.3 Σύνθεση Φυσικού Αερίου 1^η Περίπτωση

2^η Περίπτωση

Σχηματικά η σύνθεση του φυσικού αερίου για την περίπτωση που το αέριο Τουρκίας είναι ακριβότερο από τις τρεις πηγές προμήθειας.



Σχήμα 6.4 Σύνθεση Φυσικού Αερίου 2^η Περίπτωση

3^η Περίπτωση

Εδώ ισχύει κατ' αντιστοιχία ότι ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το Αέριο Ρωσίας είναι το ακριβότερο.

Ενώ λοιπόν αγοράζεται ΥΦΑ και Αέριο Αγωγού σε κανονικές τιμές το οποίο συνθέτει το Αέριο Βάσης το ίδιο αέριο καλύπτει και κομμάτι της Αιχμής. Έτσι, η διαφορά στην τιμή αγοράς μεταξύ των προμηθευτών συνεπάγεται διαφοροποίηση στην τιμή πώλησης μεταξύ αερίου βάσης και αερίου αιχμής. Στόχος είναι να κοστολογείται σωστά το Αέριο Αιχμής και να συμπεριλαμβάνεται κατ' αναλογία στην κοστολόγηση του κάθε πελάτη ανάλογα με την χρήση που κάνει.

6.5 Παρακολούθηση Λειτουργικού Κόστους και η χρήση των Εργασιών

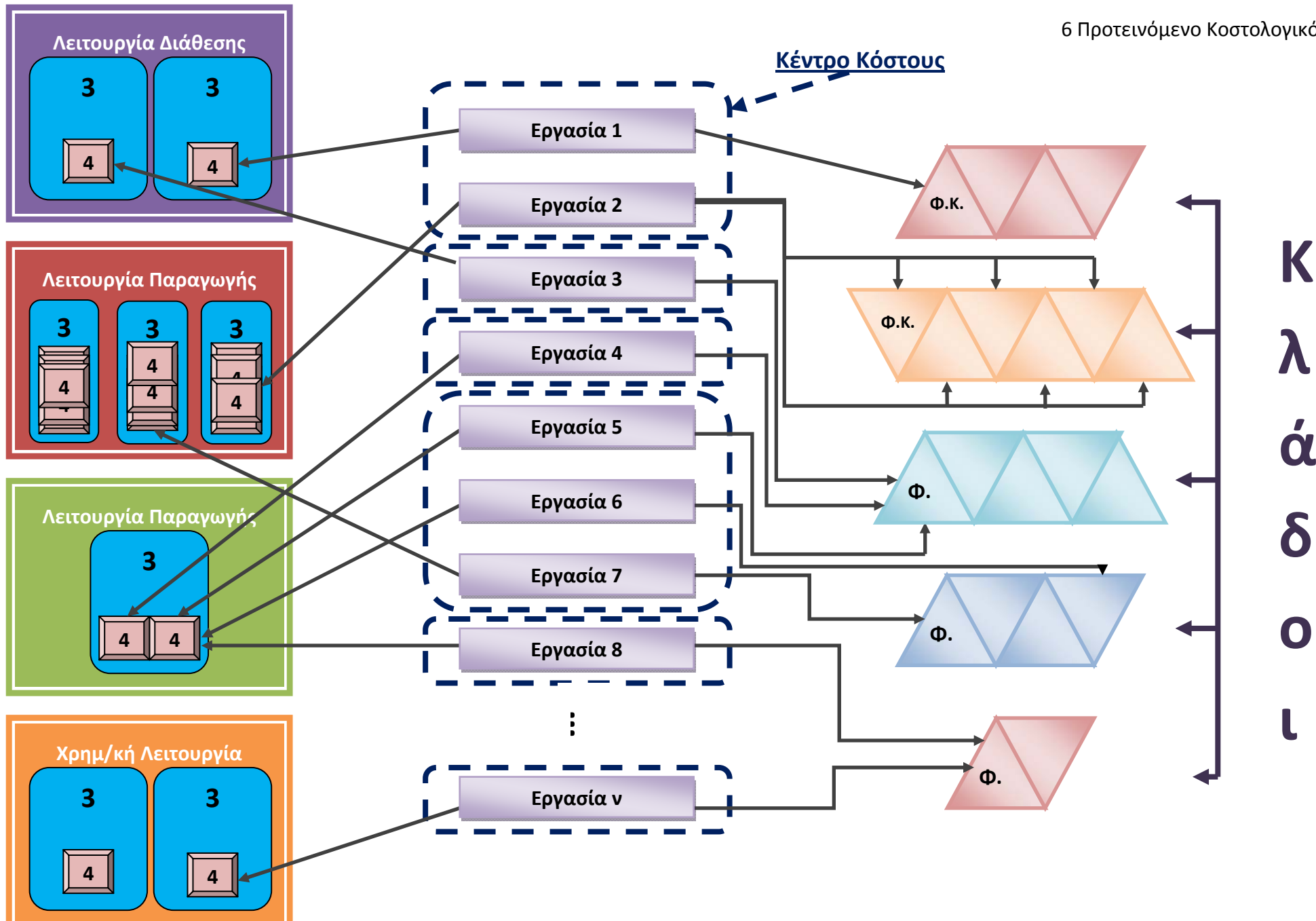
Οι Εργασίες, όπως προαναφέρθηκε, αποτελούν το ενδιάμεσο επίπεδο συγκέντρωσης και μερισμού του κόστους από τα Κέντρα Κόστους της Αναλυτικής Λογιστικής, στους Φορείς Κόστους της Διοικητικής Πληροφόρησης. Η επιτυχία ή η αποτυχία του ανασχεδιασμένου κοστολογικού συστήματος, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την επιλογή των κατάλληλων Εργασιών που θα καταφέρουν να αποσυνθέσουν το κόστος με τέτοιο τρόπο ώστε η πληροφορία που θα αντλείται να είναι όσο το δυνατόν πιο κοντά στο πραγματικό κόστος. |

Η πορεία η οποία ακολουθήθηκε κατά την διαμόρφωση των εργασιών, παρουσιάζονται και αναλύονται ακολούθως.

Αφαιρώντας τα στεγανά μεταξύ οργανωτικών μονάδων καταγράψαμε τις ενέργειες οι οποίες πραγματοποιούνται. Συνενώθηκαν ορισμένες ενέργειες που ενδεχομένως άνηκαν σε διαφορετικές οργανωτικές μονάδες είχαν όμως συνάφεια μεταξύ τους ή και επικαλύπτονταν ορισμένες φορές ενώ διαχωρίστηκαν άλλες όπου υπήρχε ανάγκη διακριτής κοστολογικής αντιμετώπισης. Περιορίστηκε ο αριθμός των εργασιών για τα Κέντρα Κόστους που εντάσσονται στη Διοικητική Λειτουργία και εμπεριέχουν κυρίως τυποποιημένες δραστηριότητες ενώ στα αντίστοιχα Κέντρα Κόστους με μη τυποποιημένες δραστηριότητες αναλύθηκαν περισσότερο. Λήφθηκε υπόψη η φυσική ροή του αερίου και δόθηκε ιδιαίτερο βάρος στη διάκριση κοστολογικών εργασιών που σχετίζονται με την αγορά και την πώληση αερίου ώστε να επιτευχθεί η απαιτούμενη ανάλυση αναφορικά με το κόστος αερίου και το κόστος παραγωγής. Επιδιώχθηκε, οι μεγάλες δαπάνες που στις περισσότερες περιπτώσεις είναι και κοστολογικά δύσχρηστες να διαχωριστούν ορίζοντας εκεί επιμέρους εργασίες. Στο τέλος, έγινε έλεγχος ότι οι καταγεγραμμένες εργασίες καλύπτουν το σύνολο των ενεργειών κάθε Διεύθυνσης, ότι δεν επικαλύπτονται, ότι συνδέονται μονοσήμαντα με ένα Κέντρο Κόστους και μια Λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής και ότι μπορούν να αντιστοιχηθούν σε τουλάχιστον ένα Κλάδο Δραστηριοποίησης.

Το Σχήμα 6.5 απεικονίζεται τη δομή του κοστολογικού μοντέλου. Ξεκινώντας από αριστερά παρουσιάζονται σε μια στήλη οι 4 Λειτουργίες της Αναλυτικής Λογιστικής, η Διοικητική Λειτουργία, η Λειτουργία Παραγωγής, η Λειτουργία Διάθεσης και η Χρηματοοικονομική Λειτουργία ως ορθογώνια διαφορετικού χρώματος. Καθεμία από αυτές αναλύεται σε Λογαριασμούς τρίτου βαθμού (τα γαλάζια παραλληλόγραμμα με κυρτές γωνίες και τον αριθμό 3). Ο καθένας από τους Λογαριασμούς αυτούς αποτελείται από έναν ή περισσότερους Λογαριασμούς τετάρτου βαθμού, οι οποίοι απεικονίζονται ως τετράγωνα με τον αριθμό 4. Στην μεσαία στήλη απεικονίζονται οι Εργασίες ως ορθογώνια παραλληλόγραμμα και με

διακεκομμένη γραμμή ομαδοποιούνται ανά κέντρο κόστους. Τέλος στη δεξιά στήλη παρουσιάζονται οι φορείς κόστους ως τρίγωνα ομαδοποιημένοι κατά τέτοιο τρόπο ώστε να συγκροτούν τους Κλάδους Δραστηριοποίησης της εταιρίας. Τα τρίγωνα-φορείς κόστους διαφορετικού Κλάδου φέρουν και διαφορετικό χρωματισμό. Εκτός από τα δομικά στοιχεία που μόλις περιγράφηκαν, στο σχήμα εμφανίζονται και συνδέσεις που απεικονίζουν το συσχετισμό των στοιχείων αυτών. Με αφετηρία τις Εργασίες και προς τα αριστερά παρουσιάζεται η αντιστοίχησή τους με τους τεταρτοβάθμιους Λογαριασμούς και κατ'επέκταση με τις Λειτουργίες. Παρατηρείται ότι η κάθε Εργασία αντιστοιχίζεται σε έναν και μόνο ένα Λογαριασμό ενώ αντίθετα ένας Λογαριασμός μπορεί να συγκεντρώνει περισσότερες από μία Εργασίες ή και καμία. Από την άλλη πλευρά έχουμε την συσχέτιση των Εργασιών με Κλάδους και Φορείς Κόστους. Η κάθε Εργασία μπορεί να αντιστοιχίζεται σε έναν ή περισσότερους Κλάδους ή Φορείς Κόστους και επίσης ο κάθε Κλάδος ή Φορέας Κόστους μπορεί να δέχεται κόστη από μία ή περισσότερες Εργασίες.



Σχήμα 6.5 Νέο Κοστολογικό Μοντέλο

Νέα Κέντρα Κόστους

Τα νέα Κέντρα Κόστους της ΔΕΠΑ, μετά τον περιορισμό τους σε επίπεδο Διεύθυνσης είναι τα εξής:

Κωδικός	Κέντρο Κόστους
00	Διοίκηση
0010	Πρόεδρος Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνων Σύμβουλος
0020	Διοικητικό Συμβούλιο
10	Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
20	Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών
30	Διεύθυνση Σχέσεων με Μετόχους, Εταιρικών Θεμάτων και Χρηματιστηρίου
40	Γενική Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων & Επικοινωνίας
4010	Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων
50	Γενική Διεύθυνση Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού
5010	Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού
501010	Διεύθυνση Τεχνικών Δραστηριοτήτων
50101010	Διεύθυνση Έργων και Τεχνικής Υποστήριξης Δραστηριοτήτων
5020	Διεύθυνση Σχεδιασμού και Ανάπτυξης Νέων Έργων
60	Γενική Διεύθυνση Διοικητικών, Οικονομικών Θεμάτων & Θυγατρικών
6010	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Οικονομικών Υπηρεσιών
601010	Διεύθυνση Λογιστηρίου
601020	Διεύθυνση Προϋπολογισμού, Οικονομικού Ελέγχου & Χρηματοοικονομικών
6020	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Διοικητικών Υπηρεσιών
602010	Διεύθυνση Ανθρωπίνων Πόρων
602020	Διεύθυνση Προμηθειών
6030	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών
603010	Διεύθυνση Οικονομικής & Λειτουργικής Εποπτείας Θυγατρικών
603020	Διεύθυνση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών
603040	Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης Θυγατρικών
70	Γενική Διεύθυνση Προμήθειας & Εμπορίας Αερίου
7010	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορίας
701010	Διεύθυνση Πωλήσεων
701020	Διεύθυνση Μάρκετινγκ
701030	Διεύθυνση Αεριοκίνησης
7020	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας Αερίου
702010	Διεύθυνση Συμβάσεων Προμήθειας Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου
702020	Διεύθυνση Διαχείρισης Κινδύνων και Εμπορικών Συναλλαγών
702030	Διεύθυνση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου Αερίου
7030	Εμπορική Τεχνολογία Πληροφορικής

Πίνακας 6.1 Νέα Κέντρα Κόστους

Εργασίες

Με βάση τα νέα Κέντρα Κόστους διαμορφώθηκαν οι Εργασίες. Υπό την λογική και τους περιορισμούς που αναφέρθηκαν παραπάνω έγινε διαμορφώθηκαν οι Εργασίες που παρουσιάζονται ακολούθως ανά Κέντρο Κόστους:

Κωδικός ΚΚ	Περιγραφή Κέντρου Κόστους/ Εργασίας
00	Διοίκηση
	Υποστήριξη Διοίκησης
0010	Πρόεδρος Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνων Σύμβουλος
	Προεδρεία Διοικητικού Συμβουλίου & Διευθύνων Σύμβουλος
0020	Διοικητικό Συμβούλιο
	Λειτουργία Διοικητικού Συμβουλίου
10	Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
	Διεξαγωγή Εσωτερικού Ελέγχου
20	Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών
	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Προμήθεια Αερίου
	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Πελάτες
	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Υφιστάμενα Τεχνικά Έργα
	Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Διοίκηση
30	Διεύθυνση Σχέσεων με Μετόχους, Εταιρικών Θεμάτων και Χρηματιστηρίου
	Διαχείριση Σχέσεων με Μετόχους, Εταιρικών Θεμάτων και Χρηματιστηρίου
40	Γενική Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων & Επικοινωνίας
	Διαχείριση Γραφείου Τύπου
	Διαχείριση Δημοσίων Σχέσεων
	Διαχείριση Ρυθμιστικών Θεμάτων
	Δραστηριότητες Νέας Προμήθειας Αερίου
	Δραστηριότητες Υφιστάμενης Προμήθειας Αερίου
	Δραστηριότητες Πώλησης Αερίου
	Δραστηριότητες Νέων Θυγατρικών
	Δραστηριότητες Υφιστάμενων Θυγατρικών
4010	Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων
	Διαχείριση Ρυθμιστικών Θεμάτων
50	Γενική Διεύθυνση Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού
	Διερεύνηση Νέων Προμηθειών
	Διερεύνηση Νέων Εμπορικών Δραστηριοτήτων
5010	Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού
	Διαχείριση Ελληνοϊταλικού Αγωγού
	Διαχείριση Ελληνοβουλγαρικού Αγωγού
	Διαχείριση Οπτικών Ινών
501010	Διεύθυνση Τεχνικών Δραστηριοτήτων

	Διοίκηση Τεχνικών Έργων
50101010	Διεύθυνση Έργων & Τεχνικής Υποστήριξης Δραστηριοτήτων
	Διαχείριση & Τακτική Συντήρηση Δικτύου Διανομής ΔΕΠΑ
	Συντήρηση Δικτύου Διανομής & Διασφάλιση Διαθεσιμότητας Συνεργείων Επισκευής
	Εγκατάσταση Μετρητικών Σταθμών
5020	Διεύθυνση Σχεδιασμού & Ανάπτυξης Νέων Έργων
	Στρατηγικός Σχεδιασμός Νέων Έργων
60	Γενική Διεύθυνση Διοικητικών, Οικονομικών Θεμάτων & Θυγατρικών
	Διοίκηση Διοικητικών & Οικονομικών Δραστηριοτήτων & Θυγατρικών
6010	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Οικονομικών Υπηρεσιών
	Διαχείριση Οικονομικών Υπηρεσιών
601010	Διεύθυνση Λογιστηρίου
	Διαχείριση Λογιστηρίου
601020	Διεύθυνση Προϋπολογισμού, Οικονομικού Ελέγχου & Χρηματοοικονομικών
	Οικονομικός Προγραμματισμός
	Χρηματοοικονομική Διαχείριση
6020	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Διοικητικών Υπηρεσιών
	Διαχείριση Διοικητικών Υπηρεσιών
602010	Διεύθυνση Ανθρωπίνων Πόρων
	Διαχείριση Ανθρωπίνων Πόρων
602020	Διεύθυνση Προμηθειών
	Διαχείριση Τεχνικών Προμηθειών
	Διαχείριση Διοικητικών Προμηθειών
6030	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών
	Διαχείριση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών
603010	Διεύθυνση Οικονομικής & Λειτουργικής Εποπτείας Θυγατρικών
	Παρακολούθηση ΕΠΑ
603020	Διεύθυνση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών
	Ανάπτυξη ΕΠΑ Δυτικής Μακεδονίας & Θράκης
	Ανάπτυξη ΕΠΑ Κεντρικής Μακεδονίας
	Ανάπτυξη ΕΠΑ Στερεάς Ελλάδας
	Διερεύνηση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών Παροχής Αερίου
603040	Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης Θυγατρικών
	Έλεγχος Μελετών Φυσικού Αερίου και Αυτοψίες
	Τεχνική Υποστήριξη Θυγατρικών
70	Γενική Διεύθυνση Προμήθειας & Εμπορίας Αερίου
	Διοίκηση Δραστηριοτήτων Προμήθειας
	Διοίκηση Δραστηριοτήτων Εμπορίας
7010	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορίας
	Διαχείριση Δραστηριοτήτων Εμπορίας
701010	Διεύθυνση Πωλήσεων

	<i>Διαμόρφωση Συμβάσεων Πελατών</i>
	<i>Διαχείριση Πωλήσεων</i>
701020	<i>Διεύθυνση Μάρκετινγκ</i>
	<i>Διαμόρφωση Συμβάσεων Πελατών</i>
	<i>Διαχείριση Πωλήσεων</i>
	<i>Έρευνες Αγοράς & Marketing</i>
701030	<i>Διεύθυνση Αεριοκίνησης</i>
	<i>Διαχείριση Σταθμού Ανεφοδιασμού Οχημάτων</i>
7020	<i>Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας Αερίου</i>
	<i>Διαχείριση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών</i>
	<i>Διαχείριση Δραστηριοτήτων Προμήθειας Αερίου</i>
702010	<i>Διεύθυνση Συμβάσεων Προμήθειας Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου</i>
	<i>Διερεύνηση και Σύναψη Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Αερίου Αγωγού</i>
	<i>Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Αερίου Αγωγού</i>
	<i>Διαχείριση Ρητρών Αερίου</i>
	<i>Παραλαβή Αερίου Αγωγών στα Σύνορα</i>
	<i>Μεταφορά Φυσικού Αερίου εντός ΕΣΦΑ</i>
	<i>Μεταφορά Φυσικού Αερίου Αιχμής εντός ΕΣΦΑ</i>
	<i>Διερεύνηση και Σύναψη Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Υγροποιημένου</i>
	<i>Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Υγροποιημένου Αερίου</i>
	<i>Πιστοποίηση Ποσοτήτων Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου</i>
	<i>Παραλαβή Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου στη Ρεβυθούσας</i>
	<i>Αποθήκευση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου</i>
	<i>Αεριοποίηση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου</i>
	<i>Αεριοποίηση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου Αιχμής</i>
	<i>Ημερήσιος Προγραμματισμός</i>
	<i>Υπηρεσίες Εξισορρόπησης</i>
	<i>Όσμηση Αερίου</i>
	<i>Διανομή Αερίου σε Δίκτυο ΕΠΑ</i>
	<i>Εκτελωνισμός Αερίου</i>
	<i>Τέλη ΡΑΕ</i>
	<i>Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου</i>
702020	<i>Διεύθυνση Διαχείρισης Κινδύνων και Εμπορικών Συναλλαγών</i>
	<i>Διαχείριση Κινδύνων και Εμπορικών Συναλλαγών</i>
702030	<i>Διεύθυνση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου Αερίου</i>
	<i>Προγραμματισμός Προμήθειας & Παροχής Αερίου και Διαχείριση Χαρτοφυλακίου</i>
7030	<i>Εμπορική Τεχνολογία Πληροφορικής</i>

	<i>Διαχείριση Εμπορικών Εφαρμογών</i>
	<i>Διαχείριση Τηλεπικοινωνιών, Δικτύων & ΗΥ</i>
	<i>Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου</i>

Πίνακας 6.2 Εργασίες Νέου Κοστολογικού Μοντέλου

Μετά τον ορισμό των Εργασιών και την ένταξή τους στο αντίστοιχο Κέντρο Κόστους είναι απαραίτητο αυτές να προσδιοριστούν και ως προς τα υπόλοιπα στοιχεία του Κοστολογικού Συστήματος με τα οποία αλληλεπιδρούν. Συγκεκριμένα πρέπει να αποσαφηνιστεί ποια Στοιχεία Κόστους θα συγκεντρώνει η κάθε Εργασία, σε ποια Λειτουργία εντάσσεται, ποιόν ή ποιους Κλάδους Δραστηριοποίησης θα βαρύνει και ποιος θα είναι ο μηχανισμός (τροπέας) μερισμού. Όσον αφορά τα Στοιχεία Κόστους, βασίζονται σε στοιχεία από το Ισοζύγιο της ΔΕΠΑ όπου φαίνεται η υφιστάμενη αντιμετώπιση τους. Σε αρκετά Κέντρα Κόστους, κυρίως της Διοικητικής Λειτουργίας όπου ορίστηκε μια Εργασία ανά κέντρο κόστους τα Στοιχεία Κόστους που συγκεντρώνονταν παρέμειναν ως είχαν.

Στον Πίνακα 6.3 παρουσιάζονται όλα τα παραπάνω στοιχεία. Συγκεκριμένα παρουσιάζονται οι Εργασίες, ομαδοποιημένες ανά Κέντρο Κόστους (3^η στήλη). Για το κάθε Κέντρο Κόστους παρατίθεται ο κωδικός του τόσο στη Λογιστική όσο και στο SAP (1^η και 2^η στήλη αντίστοιχα). Επιπλέον παρουσιάζονται για κάθε Εργασία η Λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής στην οποία εμπίπτει (7^η στήλη) ένας κατάλληλος τροπέας μερισμού (6^η στήλη) που μπορεί να επιλεγεί για την πραγματοποίηση του μερισμού καθώς και ο Κλάδος ή οι Κλάδοι Δραστηριοποίησης στους οποίους καταλογίζεται το κόστος της Εργασίας αυτής (8^η στήλη). Τέλος εμφανίζονται τα Στοιχεία Κόστους που συγκεντρώνει κάθε Εργασία κωδικοποιημένα με βάση τους κωδικούς του ΕΓΛΣ καθώς και τα παραστατικά τα οποία πρέπει να καταχωρηθούν στη συγκεκριμένη Εργασία (4^η και 5^η στήλη αντίστοιχα). Όσα Στοιχεία Κόστους και παραστατικά υπάγονται σε ολόκληρο το κέντρο κόστους και όχι σε συγκεκριμένη Εργασία καταχωρούνται εκεί και καταλογίζονται στις Εργασίες μετά από μερισμό. Στον πίνακα αυτά εμφανίζονται στη γραμμή του αντίστοιχου κέντρου κόστους. Έτσι για παράδειγμα η Εργασία *Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Προμήθεια Αερίου* που υπάγεται στο Κέντρο Κόστους *Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών* συγκεντρώνει όλο το κόστος από τα Στοιχεία Κόστους που έχουν καταχωρηθεί πρωτογενώς εκεί (64.00 και 64.01 της Αναλυτικής Λογιστικής) και επιπλέον μέρος από τα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί πρωτογενώς στο Κέντρο Κόστους (Από Κ.Κ. 20). Άλλες Εργασίες μπορεί να συγκεντρώνουν κόστη μόνο από μερισμό ενώ άλλες μόνο από πρωτογενείς καταχωρήσεις. Έτσι στον Πίνακα 6.3 αποτυπώνονται λεπτομερώς τα χαρακτηριστικά της κάθε Εργασίας και το πώς η καθμία συνδέεται με τα υπόλοιπα στοιχεία του κοστολογικού συστήματος.

ΚΚ (*)	ΚΚ SAP (**)	Περιγραφή Κέντρου Κόστους/ Εργασίας	Στοιχεία Κόστους	Παραστατικά	Τροπείας Κόστους	Λειτουργία ΑΙ	Κλάδος
00	1102	Διοίκηση	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Υποστήριξη Διοίκησης	Από Κ.Κ 00		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
0010	1100	Πρόεδρος Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνων Σύμβουλος	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Προεδρεία Διοικητικού Συμβουλίου & Διευθύνων Σύμβουλος	Από Κ.Κ 0010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
0020	1101	Διοικητικό Συμβούλιο	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Λειτουργία Διοικητικού Συμβουλίου	Από Κ.Κ 0020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
10	1110	Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διεξαγωγή Εσωτερικού Ελέγχου	Από Κ.Κ 10		Κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
20	1120	Διεύθυνση Νομικών Υπηρεσιών	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		

		Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Προμήθεια Αερίου	Από Κ.Κ 20 & 61, 64.00, 64.01	Τιμολόγια Νομικών Γραφείων/ Δικηγόρων και Έξοδα Ταξιδιών/ Μεταφορικά	Με βάση αναλώσεις αερίου	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Πελάτες	Από Κ.Κ 20 & 61, 64.00, 64.01		Εργατικό με timesheets, άμεσα σε πελάτες	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια, Λοιπές Εκτός</i>
		Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Υφιστάμενα Τεχνικά Έργα	Από Κ.Κ 20 & 61, 64.00, 64.01		Εργατικό με timesheets, άμεσα σε δίκτυα διανομής	<i>Παραγωγή</i>	<i>Διανομή</i>
		Παροχή Νομικών Υπηρεσιών για Διοίκηση	Από Κ.Κ 20 & 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
30	1130, 1131, 1132	Διεύθυνση Σχέσεων με Μετόχους, Εταιρικών Θεμάτων και Χρηματιστηρίου	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Σχέσεων με Μετόχους, Εταιρικών Θεμάτων και Χρηματιστηρίου	Από Κ.Κ 30		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
40	1140, 1143, 1144	Γενική Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων & Επικοινωνίας	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβήσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		

		<i>Διαχείριση Γραφείου Τύπου</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
		<i>Διαχείριση Δημοσίων Σχέσεων</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Όλοι</i>
		<i>Διαχείριση Ρυθμιστικών Θεμάτων</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>
		<i>Δραστηριότητες Νέας Προμήθειας Αερίου</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων σε κλάδους προμήθειας και υποκλάδο CNG	<i>Διοίκηση (R&D)</i>	<i>Προμήθεια, Λοιπές Εντός</i>
		<i>Δραστηριότητες Υφιστάμενης Προμήθειας Αερίου</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		<i>Δραστηριότητες Πώλησης Αερίου</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Αναλώσεις πελατών	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια, Λοιπές Εντός</i>
		<i>Δραστηριότητες Νέων Θυγατρικών</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Σε υποκλάδο συμμετοχών	<i>Διοίκηση (R&D)</i>	<i>Λοιπές Εκτός</i>
		<i>Δραστηριότητες Υφιστάμενων Θυγατρικών</i>	Από Κ.Κ 40 & 61, 64.00, 64.01		Σε υποκλάδο συμμετοχών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Λοιπές Εκτός</i>
4010	1142	Διεύθυνση Ρυθμιστικών Θεμάτων	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		<i>Διαχείριση Ρυθμιστικών Θεμάτων</i>	Από Κ.Κ 4010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>

50	1150, 1162, 1163	Γενική Διεύθυνση Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβήσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Διερεύνηση Νέων Προμηθειών	Από Κ.Κ 50 & 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων σε κλάδους προμήθειας και υποκλάδο CNG	<i>Διοίκηση (R&D)</i>	<i>Προμήθεια, Λοιπές Εντός</i>
		Διερεύνηση Νέων Εμπορικών Δραστηριοτήτων	Από Κ.Κ 50 & 61, 64.00, 64.01		Σε υποκλάδους Λοιπών Αερίου και Λοιπών Εκτός Αερίου	<i>Διοίκηση (R&D)</i>	<i>Λοιπές Αερίου, Λοιπές Εκτός</i>
5010	1160, 1161	Αναπληρωτής Γενικός Διευθυντής Εταιρικής Ανάπτυξης & Σχεδιασμού	60, 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβήσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Διαχείριση Ελληνοϊταλικού Αγωγού	Από Κ.Κ 5010 & 61, 64.00, 64.01		Στον υποκλάδο των Συμμετοχών - Θυγατρική Ποσειδών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Λοιπές Εκτός</i>
		Διαχείριση Ελληνοβουλγαρικού Αγωγού	Από Κ.Κ 5010 & 61, 64.00, 64.01		Στον υποκλάδο των Συμμετοχών	<i>Διοίκηση (R&D)</i>	<i>Λοιπές Εκτός</i>

		Διαχείριση Οπτικών Ινών	Από Κ.Κ 5010 & 61		Στον υποκλάδο της Οπτικής Ίνας	<i>Παραγωγή</i>	<i>Λοιπές Εκτός</i>
501010	-	Διεύθυνση Τεχνικών Δραστηριοτήτων	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διοίκηση Τεχνικών Έργων	Από Κ.Κ 501010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Διανομή, Λοιπές Αερίου, Λοιπές Εκτός</i>
50101010	1240, 1241,1242	Διεύθυνση Έργων & Τεχνικής Υποστήριξης Δραστηριοτήτων	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Διαχείριση & Τακτική Συντήρηση Δικτύου Διανομής ΔΕΠΑ	Από Κ.Κ 50101010 & 61, 24,25,26	Υπηρεσίες Λειτουργίας Δικτύου Μέσης Χαμηλής από ΔΕΣΦΑ Υπηρεσίες Τεχνικής Υποστήριξης Εγκαταστάσεων από ΔΕΣΦΑ	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Διανομή</i>

		Συντήρηση Δικτύου Διανομής & Διασφάλιση Διαθεσιμότητας Συνεργείων Επισκευής	Από Κ.Κ 50101010 & 61, 24,25,26	Υπηρεσίες Συντήρησης από Εργολάβο	Το τιμολόγιο του εργολάβου θα μερίζεται με δύο συνιστώσες. Η πρώτη θα αποτελεί ένα ποσοστό σταθερού κόστους που θα μερίζεται σε όλους τους πελάτες και η δεύτερη που θα αποτελεί το υπόλοιπο ποσό του τιμολογίου θα μερίζεται με βάση τις αναλώσεις	<i>Παραγωγή</i>	<i>Διανομή</i>
		Εγκατάσταση Μετρητικών Σταθμών	Από Κ.Κ 50101010 & 61	Υπηρεσία Εγκατάστασης μετρητικού σταθμού από Εργολάβο	Σε πελάτες απευθείας	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια, Διανομή</i>
5020	-	Διεύθυνση Σχεδιασμού & Ανάπτυξης Νέων Έργων	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Στρατηγικός Σχεδιασμός Νέων Έργων	Από Κ.Κ 5020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση (R&D)</i>	<i>Όλοι</i>
60	1400	Γενική Διεύθυνση Διοικητικών, Οικονομικών Θεμάτων & Θυγατρικών	60, 61, 62, 63, 64, 66				

		Διοίκηση Διοικητικών & Οικονομικών Δραστηριοτήτων & Θυγατρικών	Από Κ.Κ 60		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διοίκηση	Όλοι
6010	(1410), 1420	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Οικονομικών Υπηρεσιών	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Οικονομικών Υπηρεσιών	Από Κ.Κ 6010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διοίκηση	Όλοι
601010	1421	Διεύθυνση Λογιστηρίου	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Λογιστηρίου	Από Κ.Κ 601010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διοίκηση	Όλοι
601020	1422, 1423	Διεύθυνση Προϋπολογισμού, Οικονομικού Ελέγχου & Χρηματοοικονομικών	60, 61, 62, 63, 64, 66		Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Οικονομικός Προγραμματισμός	Από Κ.Κ 601020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διοίκηση	Όλοι
		Χρηματοοικονομική Διαχείριση	Από Κ.Κ 601020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Χρημ/νομικά	Όλοι
6020	(1410), 1430	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Διοικητικών Υπηρεσιών	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Διοικητικών Υπηρεσιών	Από Κ.Κ 6020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διοίκηση	Όλοι
602010	1431, 1433	Διεύθυνση Ανθρωπίνων Πόρων	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Ανθρωπίνων Πόρων	Από Κ.Κ. 602010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διοίκηση	Όλοι
602020	1432	Διεύθυνση Προμηθειών			Μερισμός σε Δραστηριότητες με		

					Timesheets		
		Διαχείριση Τεχνικών Προμηθειών	Από Κ.Κ. 602020		Κόστος πωλήσεων	Διοίκηση	Διανομή, Λοιπές Αερίου, Λοιπές Εκτός
		Διαχείριση Διοικητικών Προμηθειών	Από Κ.Κ. 602020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διοίκηση	Όλοι
6030	1500	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Δραστηριοτήτων Θυγατρικών Εταιρειών	Από Κ.Κ. 6030		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών σε Θυγατρικές	Διοίκηση	Λοιπές Εκτός
603010	1510	Διεύθυνση Οικονομικής & Λειτουργικής Εποπτείας Θυγατρικών	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Παρακολούθηση ΕΠΑ	Από Κ.Κ. 603010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών σε ΕΠΑ	Διοίκηση	Λοιπές Εκτός
603020	1520, 1521, 1522	Διεύθυνση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		

		Ανάπτυξη ΕΠΑ Δυτικής Μακεδονίας & Θράκης	Από Κ.Κ 603020 & 61, 64.00, 64.01		Στον υποκλάδο των συμμετοχών	Διοίκηση	Λοιπές Εκτός
		Ανάπτυξη ΕΠΑ Κεντρικής Μακεδονίας	Από Κ.Κ 603020 & 61, 64.00, 64.01		Στον υποκλάδο των συμμετοχών	Διοίκηση	Λοιπές Εκτός
		Ανάπτυξη ΕΠΑ Στερεάς Ελλάδας	Από Κ.Κ 603020 & 61, 64.00, 64.01		Στον υποκλάδο των συμμετοχών	Διοίκηση	Λοιπές Εκτός
		Διερεύνηση Ανάπτυξης Νέων Θυγατρικών Παροχής Αερίου	Από Κ.Κ 603020 & 61, 64.00, 64.01		Στον υποκλάδο των συμμετοχών	Διοίκηση (R&D)	Λοιπές Εκτός
603040	1530	Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης Θυγατρικών			Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Έλεγχος Μελετών Φυσικού Αερίου και Αυτοψίες	Από Κ.Κ 603040 & 61, 64.00, 64.01	Τιμολόγιο παροχής προσωπικού ελέγχων και αυτοψιών από ΔΕΣΦΑ	Στον υποκλάδο των συμμετοχών	Διοίκηση	Λοιπές Εκτός
		Τεχνική Υποστήριξη Θυγατρικών	Από Κ.Κ 603040		Στον υποκλάδο των συμμετοχών	Διοίκηση	Λοιπές Εκτός
70	1200	Γενική Διεύθυνση Προμήθειας & Εμπορίας Αερίου	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66		Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		

		Διοίκηση Δραστηριοτήτων Προμήθειας	Από Κ.Κ 70 & 61, 64.00, 64.01		Αναλώσεις πελατών	Παραγωγή	Προμήθεια, Λοιπές Αερίου
		Διοίκηση Δραστηριοτήτων Εμπορίας	Από Κ.Κ 70 & 61, 64.00, 64.02		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διάθεση	Προμήθεια, Διανομή, Λοιπές Αερίου
7010	1210	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορίας	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Δραστηριοτήτων Εμπορίας	Από Κ.Κ 7010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διάθεση	Προμήθεια, Διανομή, Λοιπές Αερίου
701010	1220, 1221, 1222, 1223	Διεύθυνση Πωλήσεων	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Διαμόρφωση Συμβάσεων Πελατών	Από Κ.Κ 701010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διάθεση	Προμήθεια
		Διαχείριση Πωλήσεων	Από Κ.Κ 701010		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	Διάθεση	Προμήθεια

701020	1230, 1231, 1232	Διεύθυνση Μάρκετινγκ	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Διαμόρφωση Συμβάσεων Πελατών	Από Κ.Κ 701020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Διαχείριση Πωλήσεων	Από Κ.Κ 701020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Έρευνες Αγοράς & Marketing	Από Κ.Κ 701020, 61		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια</i>
701030	1250	Διεύθυνση Αεριοκίνησης	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Διαχείριση Σταθμού Ανεφοδιασμού Οχημάτων	Από Κ.Κ 701030	Υπηρεσίες Λειτουργίας CNG από ΔΕΣΦΑ	Αναλώσεις πελατών CNG	<i>Διάθεση</i>	<i>Λοιπές Αερίου</i>
7020	1300	Διεύθυνση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών και Προμήθειας Αερίου	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		

		Διαχείριση Δραστηριοτήτων Εμπορικών Συναλλαγών	Από μερισμό 7020& 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Διαχείριση Δραστηριοτήτων Προμήθειας Αερίου	Από μερισμό 7020 & 61, 64.00, 64.01		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
702010	1310, 1311, 1312	Διεύθυνση Συμβάσεων Προμήθειας Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Διερεύνηση και Σύναψη Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Αερίου Αγωγού	Από μερισμό 702010 & 61, 64.00, 64.01	Τιμολόγια υπηρεσιών τρίτων, τιμολόγια εξόδων μεταφοράς & ταξιδιών	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Αερίου Αγωγού	Από μερισμό 702010 & 61, 64.00, 64.01	Τιμολόγια υπηρεσιών τρίτων, τιμολόγια εξόδων μεταφοράς & ταξιδιών	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Διαχείριση Ρητρών Αερίου	Από μερισμό 702010		Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>

		Παραλαβή Αερίου Αγωγών στα Σύνορα	61	Υπηρεσίες Μετρητικών Σταθμών Συνόρων από ΔΕΣΦΑ, «Παπαγεωργίου»	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Μεταφορά Φυσικού Αερίου εντός ΕΣΦΑ	61	Μηνιαία Χρέωση Ενέργειας για Μεταφορά ΔΕΣΦΑ	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Μεταφορά Φυσικού Αερίου Αιχμής εντός ΕΣΦΑ	61	Μηνιαία Χρέωση Ισχύος για τη Μεταφορά, Ετήσια Εκκαθαριστική Χρέωση Ισχύος Μεταφοράς	Το σύνολο των τιμολογίων μεταφοράς αερίου αιχμής θα μερίζεται ανά πελάτη με χρήση δύο συνιστωσών. Η πρώτη θα λαμβάνει υπόψη την πραγματική συνεισφορά του κάθε πελάτη στο συνολικό react και η δεύτερη θα λαμβάνει υπόψη τη διαφορά πραγματικού και προγραμματισμένου react κάθε πελάτη (γιατί ο ΔΕΣΦΑ	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>

					χρεώνει ένα είδος penalty λόγω προγραμματισμού)		
		Διερεύνηση και Σύναψη Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Υγροποιημένου	Από μερισμό 702010 & 61, 64.00, 64.01	Τιμολόγια υπηρεσιών τρίτων, τιμολόγια εξόδων μεταφοράς & ταξιδιών	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας και Μεταφοράς Υγροποιημένου Αερίου	Από μερισμό 702010 & 61, 64.00, 64.01	Τιμολόγια υπηρεσιών τρίτων, τιμολόγια εξόδων μεταφοράς & ταξιδιών	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Παραλαβή Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου στη Ρεβυθούσα	61	Χρέωση παραλαβής από ΔΕΣΦΑ	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Αποθήκευση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου	61	Χρέωση αποθήκευσης από ΔΕΣΦΑ	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		Αεριοποίηση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου	61	Μηνιαία χρέωση ενέργειας για αεριοποίηση	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>

		<i>Αεριοποίηση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου Αιχμής</i>	61	Μηνιαία χρέωση ισχύος για αεριοποίηση, ετήσια εκκαθαριστική χρέωση ισχύος για αεριοποίηση	Το σύνολο των τιμολογίων αεριοποίησης αερίου αιχμής θα μερίζεται ανά πελάτη με χρήση δύο συνιστωσών. Η πρώτη θα λαμβάνει υπόψη την πραγματική συνεισφορά του κάθε πελάτη στο συνολικό react και η δεύτερη θα λαμβάνει υπόψη τη διαφορά πραγματικού και προγραμματισμένου react κάθε πελάτη.	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		<i>Ημερήσιος Προγραμματισμός</i>	61	Μηνιαία χρέωση ημερήσιου προγραμματισμού ΔΕΣΦΑ	Απόλυτη Τιμή Απόκλισης Πελάτη / Σύνολο Απόλυτων Αποκλίσεων Πελατών * Συνολικό Κόστος Προγραμματισμού (ανά Σημείο Εισόδου & Εξόδου)	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>

		<i>Υπηρεσίες Εξισορρόπησης</i>	61	Υπηρεσίες εξισορρόπησης συστήματος ΔΕΣΦΑ	Όπως δραστηριότητα: Αεριοποίηση Υγροποιημένου Φυσικού Αερίου Αιχμής	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		<i>Όσμηση Αερίου</i>	61	Υπηρεσίες όσμησης ΔΕΣΦΑ - Μηνιαία χρέωση	Αναλώσεις Πελατών Μέσης & Χαμηλής Πίεσης	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		<i>Διανομή Αερίου σε Δίκτυο ΕΠΑ</i>	61	Τέλη Διέλευσης Υφιστάμενων ΕΠΑ	Αναλώσεις Πελατών σε Δίκτυα ΕΠΑ	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια σε Επιλέγοντες</i>
		<i>Εκτελωνισμός Αερίου</i>	61	Εκτελωνιστικά Έξοδα	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
		<i>Τέλη ΡΑΕ</i>	63	Τέλη σε ΡΑΕ βάσει ποσότητας στα σημεία εισόδου φυσικού αερίου	Αναλώσεις πελατών	<i>Χρημ/νομικά</i>	<i>Προμήθεια, Λοιπές Εντός</i>
		<i>Διαχείριση Συμβάσεων Προμήθειας Συναλλαγών & Προμήθειας Αερίου</i>	Από μερισμό 702010 & 61, 64.00, 64.01	Τιμολόγια υπηρεσιών τρίτων, τιμολόγια εξόδων μεταφοράς & ταξιδιών	Αναλώσεις πελατών	<i>Παραγωγή</i>	<i>Προμήθεια</i>
702020	1320	<i>Διεύθυνση Διαχείρισης Κινδύνων και Εμπορικών Συναλλαγών</i>	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		<i>Διαχείριση Κινδύνων και Εμπορικών Συναλλαγών</i>	Από Κ.Κ 702020		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια</i>

702030	1330, 1331,1332	Διεύθυνση Διαχείρισης Χαρτοφυλακίου Αερίου	60, 61, 62, 63, 64, 66				
		Προγραμματισμός Προμήθειας & Παροχής Αερίου και Διαχείριση Χαρτοφυλακίου	Από Κ.Κ 702030		Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Προμήθεια</i>
7030		Εμπορική Τεχνολογία Πληροφορικής	60, 61 (συμβασιούχοι), 62, 63, 64 (εκτός του 64.00 & 64.01), 66	Μισθοδοσία, τμήμα τιμολογίου συμβασιούχων, τμήμα τιμολογίου παροχών τρίτων, φόροι - τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις	Μερισμός σε Δραστηριότητες με Timesheets		
		Διαχείριση Εμπορικών Εφαρμογών	Από μερισμό 7030 & 61	Υπηρεσίες Τεχνικής Υποστήριξης Εμπορικών Εφαρμογών	Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διάθεση</i>	<i>Όλοι</i>
		Διαχείριση Τηλεπικοινωνιών, Δικτύων & HW	Από μερισμό 7030 & 61	Τιμολόγια υπηρεσιών	Κόστος πωλήσεων ή κύκλος εργασιών	<i>Διοίκηση</i>	<i>Όλοι</i>

Πίνακας 6.3 Αναλυτική Παρουσίαση Εργασιών

6.6 Πλεονεκτήματα νέου κοστολογικού μοντέλου στην παρακολούθηση του κόστους

Η παρακολούθηση του κόστους με βάση τα όσα έχουν αναπτυχθεί δίνουν σημαντικά συγκριτικά αποτελέσματα σε σχέση με το προηγούμενο κοστολογικό μοντέλο. Αυτά περιγράφονται και αναλύονται παρακάτω.

- Το πρώτο και άμεσο όφελος είναι η προσφορά πιο αναλυτικής κοστολογικής πληροφορίας για τομείς όπως η παραγωγή και η διάθεση που ήταν βασικό μειονέκτημα του υφιστάμενου συστήματος. Εκεί που υπάρχει σημαντική συσσώρευση κόστους μπορεί με την χρήση των εργασιών να αναλύεται περεταίρω.
- Παράλληλα με την επιπλέον πληροφορία που γίνεται διαθέσιμη υπάρχει και δυνατότητα παρακολούθησης του κόστους αναλυτικότερα ανεξάρτητα από τα πόσα κέντρα κόστους υπάρχουν ή τους προβλεπόμενους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.
- Καλύτερη παρακολούθηση και μερισμός δαπανών που συνθέτουν μεγάλο κόστος για την Εταιρεία, όπως είναι η πληρωμή στον ΔΕΣΦΑ για την μεταφορά του αερίου. Πλέον το συγκεκριμένο κόστος θα χωρίζεται σε φορείς κόστους με τροπία την κατανάλωση αερίου.
- Δυνατότητα παρακολούθησης τομέων του κόστους του αερίου που δεν παρακολουθούνται με το παλιό σύστημα δεν γινόταν. Δυνατότητα παρακολούθησης τομέων κόστους που με το παλιό σύστημα δεν παρακολουθούνταν.
- Κάλυψη της νομικής απαίτησης για μερισμό του κόστους σε Κλάδους Δραστηριοποίησης.
- Περιορισμός των Κέντρων Κόστους από 57 σε 34 και μείωση της ανάλυσης του Κόστους Διοίκησης.

Η χρήση των εργασιών καταδεικνύουν καλύτερα τη ροή κόστους από την αγορά μέχρι την πώληση του αερίου και αυτό καθώς συνεργάζονται με την λογική των διαδικασιών. Οι τροπείς μερισμού που χρησιμοποιούνται εξαρτώνται από τη κάθε εργασία και έτσι γίνεται δικαιότερη κατανομή στους τελικούς φορείς κόστους και κλάδους δραστηριοποίησης.

7 Υλοποίηση του νέου Κοστολογικού Μοντέλου μέσα από τις λειτουργίες του SAP ERP

Η υλοποίηση του προτεινόμενου κοστολογικού μοντέλου στο SAP μπορεί να επιτευχθεί με δυο βασικούς τρόπους. Αφενός με τη χρήση της εφαρμογής «Λογιστική Κέντρων Κόστους» (Cost Center Accounting – CCA), την οποία και επιλέξαμε, και αφετέρου χρησιμοποιώντας την εφαρμογή «Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων» (ABC – CO). Τόσο η μια όσο και η άλλη λύση έχουν τα δυνατά σημεία και τις αδυναμίες τους. Στις παραγράφους που ακολουθούν περιγράφεται λεπτομερώς η λύση που επιλέχθηκε και στο τέλος του κεφαλαίου παρουσιάζεται η εναλλακτική επιλογή καθώς και οι λόγοι που μας οδήγησαν στο να μην την επιλέξουμε ως βέλτιστη για της ανάγκες του παρόντος έργου.

7.1 Βασικές Αρχές Υλοποίησης

Μιας και η υλοποίηση του προτεινόμενου μοντέλου θα γίνει στο πληροφοριακό σύστημα SAP θα πρέπει τα δομικά στοιχεία του μοντέλου και οι λειτουργικότητες που απαιτούνται, να μπορούν να εξυπηρετηθούν από τις δυνατότητες που προσφέρονται από το συγκεκριμένο λογισμικό. Στον Πίνακα 7.1 παρουσιάζεται επιγραμματικά η αντιστοιχία των στοιχείων του κοστολογικού μοντέλου με τα στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν στο SAP για την υλοποίησή του καθενός. Στις παραγράφους που ακολουθούν αναλύεται και τεκμηριώνεται η κάθε επιλογή ξεχωριστά καθώς και ο τρόπος σύνδεσης των στοιχείων μεταξύ τους.

Προτεινόμενο Μοντέλο	Δομικά Στοιχεία του SAP που χρησιμοποιούνται
Κέντρο Κόστους	Κέντρο Κόστους - Cost Center (Ανώτερου Ιεραρχικού Επιπέδου)
Εργασία	Κέντρο Κόστους - Cost Center (Κατώτερου Ιεραρχικού Επιπέδου)
Κλάδος Δραστηριοποίησης	Συνδυασμών λειτουργικότητας που προσφέρουν τα Κέντρα Κέρδους (Profit Centers) και οι Τομείς (Segments)
Φορέας Κόστους	Αντικείμενο Κόστους - Cost Object

Πίνακας 7.1 Αντιστοίχιση Προτεινόμενου Μοντέλου με Δομικά Στοιχεία SAP

7.2 Κέντρα Κόστους-Ιεραρχία Κέντρων Κόστους

Η βάση του προτεινόμενου κοστολογικού μοντέλου είναι οι Εργασίες. Όμως οι Εργασίες είναι στην ουσία ένας τρόπος να διαχωρίζεται (όπου χρειάζεται) τις δαπάνες που συγκεντρώνονται στα Κέντρα Κόστους. Επομένως, οι Εργασίες στο SAP αναπαρίστανται και αυτές ως Κέντρα Κόστους. Τα Κέντρα Κόστους όμως που θα χρησιμοποιηθούν για να αναπαραστήσουν τις Εργασίες θα πρέπει να είναι μία βαθμίδα κάτω από τα Κέντρα Κόστους που αντιστοιχούν στις Διευθύνσεις. Αυτή η δυνατότητα διαβάθμισης των Κέντρων Κόστους παρέχεται από το SAP ως Ιεραρχία Κέντρων Κόστους. Έτσι θα έχουμε σε α' βαθμό τα 34 Κέντρα Κόστους που ταυτίζονται με την οργανωτική δομή της εταιρίας και σε β' επίπεδο τα Κέντρα Κόστους – Εργασίες. Με κατάλληλη κατηγοριοποίηση των Κέντρων Κόστους – Εργασιών δημιουργούνται στο SAP όλοι οι τεταρτοβάθμιοι και τριτοβάθμιοι λογαριασμοί, καθώς και οι λειτουργίες του λογαριασμού 92 της Αναλυτικής Λογιστικής.

7.3 Φορείς Κόστους-Αντικείμενα Κόστους-Κατηγοριοποίηση Φορέων Κόστους

Για την αναπαράσταση των φορέων κόστους θα χρησιμοποιηθούν τα Αντικείμενα Κόστους (cost object) του SAP. Μέσω των τροπέων μερισμού που έχουν οριστεί, τα κόστη από τα κύρια Κέντρα Κόστους – Εργασίες θα κατανέμονται στα αντικείμενα κόστους. Αυτά θα κατηγοριοποιούνται όπου χρειάζεται σχηματίζοντας Υποκλάδους ή Κατηγορίες Φορέων Κόστους π.χ. Δίκτυα Διανομής, Βιομηχανικοί Πελάτες, Αεριοκίνηση, Θυγατρικές κ.α. για τις οποίες θα ήταν χρήσιμη κάποια συγκεντρωτική πληροφόρηση σε αυτό το βαθμό. Το SAP παρέχει τη δυνατότητα δημιουργίας και χειρισμού τέτοιων κατηγοριών (ομάδων) όπως παρουσιάστηκε στην παράγραφο 3.2.3.

7.4 Κλάδοι και Υποκλάδοι

7.4.1 Αρχική προσέγγιση της υλοποίησης των Κλάδων Δραστηριοποίησης

Η έκδοση SAP R/3 που χρησιμοποιεί αυτή τη στιγμή η εταιρία, παρέχει τη δυνατότητα υλοποίησης του κοστολογικού μοντέλου, αδυνατεί όμως να

ανταποκριθεί στην απαίτηση για τήρηση όλων των απαραίτητων δεδομένων, βιβλίων και αναφορών που απαιτούνται πλέον από το νόμο ανά Κλάδο Δραστηριοποίησης. Αυτά παρέχονται μόνο σε επίπεδο εταιρίας. Έτσι τόσο τα Κέντρα Κέρδους (Profit Centers) όσο και οι Επιχειρησιακές Περιοχές (Business Areas) δεν κάλυπταν τις παραπάνω απαιτήσεις. Ιδιαίτερα οι Επιχειρησιακές Περιοχές ήταν πάρα πολύ κοντά στο ζητούμενο αποτέλεσμα μιας και η ιδέα της δημιουργίας των Business Areas στο SAP στοχεύει στην ικανοποίηση της ανάγκης για διακριτή παρακολούθηση των Κλάδων Δραστηριοποίησης μιας εταιρίας. Έτσι δίνεται η δυνατότητα τήρησης αποτελεσμάτων χρήσης, ισολογισμών και παροχή πολλών ειδών λογιστικών αναφορών. Δεν περιλαμβάνει όμως φόρους, τράπεζες και ίδια κεφάλαια και επομένως δεν μπορεί να καλύψει τις νομικές απαιτήσεις της ΔΕΠΑ. Μια άλλη σκέψη ήταν η δημιουργία ενός Κωδικού (Company Code) για κάθε Κλάδο Δραστηριοποίησης και ουσιαστικά η αντιμετώπισή τους από το SAP ως διαφορετικές εταιρίες. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται από το SAP, όπως και η δυνατότητα συγκεντρωτικών, ενοποιημένων αναφορών, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσης. Το κυριότερο πρόβλημα σε αυτή την περίπτωση ήταν ότι καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής η κατανομή κόστους ή εσόδων σε περισσότερες από μια εταιρίες (Company Codes) – Κλάδους. Επομένως απορρίφθηκε και αυτή η σκέψη και επιλέχθηκε η υλοποίηση του νέου κοστολογικού μοντέλου να γίνει μέσω της νέας Γενικής Λογιστικής (New General Ledger) του SAP. Δεδομένου ότι όλο και περισσότερες χώρες ενσωματώνουν στη νομοθεσία τους διατάξεις που προβλέπουν την διάκριση των Κλάδων Δραστηριοποίησης προς όφελος της διαφάνειας και του ελεύθερου ανταγωνισμού στην έκδοση 6.0 του SAP την οποία σκοπεύει να εγκαταστήσει άμεσα η ΔΕΠΑ προβλέπεται ο Λογιστικός διαχωρισμός (Segment Reporting). Μέσω της λειτουργίας αυτής παρέχονται σε επίπεδο Κλάδου, όλες οι λογιστικές αναφορές που είναι διαθέσιμες και σε επίπεδο εταιρίας και μάλιστα σε μορφή δημοσιεύσιμη για νομικές ή εμπορικές χρήσεις.

Πρέπει λοιπόν να οριστούν οι τομείς (Segments) κατάλληλα ώστε να με τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια να επιτυγχάνεται το επιθυμητό αποτέλεσμα. Να οριστεί σαφώς το ποια Στοιχεία Κόστους θα βαρύνουν τον κάθε Κλάδο και ποια Έσοδα θα του αποδίδονται.

7.4.2 Παρουσίαση τριών δυνατών επιλογών για την υλοποίηση των Κλάδων Δραστηριοποίησης

Μετά από μελέτη των λειτουργιών του SAP και των απαιτήσεων του κοστολογικού μοντέλου προέκυψαν 3 τρόποι με τους οποίους θα μπορούσαν να υλοποιηθούν οι Κλάδοι στο περιβάλλον αυτό. Βασικό ρόλο στην προσπάθεια αυτή

έχει η εφαρμογή «Λογιστική Κέντρων Κέρδους» (Profit Center Accounting – PCA). Τα Κέντρα Κέρδους στο SAP ορίζονται ως οργανικές μονάδες διοικητικού προσανατολισμού που χρησιμοποιούνται για λόγους εσωτερικού ελέγχου. Η διαίρεση της επιχείρησης σε Κέντρα Κέρδους επιτρέπει την ανάλυση περιοχών ευθύνης και την απόδοση αρμοδιοτήτων σε αποκεντρωμένες μονάδες ως «επιχειρήσεις μέσα στην επιχείρηση».

Βασική διαφορά των Κέντρων Κέρδους από τις Επιχειρησιακές Περιοχές (Business Areas) είναι ότι τα Κέντρα Κέρδους είναι προσανατολισμένα περισσότερο στην εξυπηρέτηση αναγκών πληροφόρησης για εσωτερική χρήση. Η Λογιστική Κέντρων Κέρδους επιτρέπει την δημιουργία Κέντρων Κέρδους με βάση το προϊόν (γραμμές παραγωγής προϊόντος, τμήματα), με βάση γεωγραφικούς παράγοντες ή λειτουργίες (Παραγωγή, Πωλήσεις). Οι ρυθμίσεις για τη διαίρεση της εταιρίας σε Κέντρα Κέρδους γίνεται από το μενού Βασικές Λειτουργίες (Basic Functions). Η διαίρεση αυτή πραγματοποιείται αντιστοιχίζοντας τα Κέντρα Κέρδους στα αντίστοιχα Βασικά Δεδομένα των Λογαριασμών (Master Data) όπως Υλικά, Κέντρα Κόστους, Εντολές, Έργα, Αντικείμενα Κόστους κ.α. Αυτό προσφέρει ιδιαίτερη ευελιξία όσον αφορά την προσαρμογή στις ιδιαίτερες απαιτήσεις και ανάγκες κάθε εταιρίας. Κάθε Κέντρο Κέρδους είναι συνδεδεμένο με την οργανωσιακή μονάδα Περιοχή Ελεγκτικής (Controlling Area) ώστε να εμφανίζονται τα δεδομένα στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Στο πλαίσιο αυτό τα Κέντρα Κέρδους είναι ενσωματωμένα σε μια τυπική ιεραρχία. Στις παραγράφους που ακολουθούν παρουσιάζονται αναλυτικά οι τρεις πιθανές δομές:

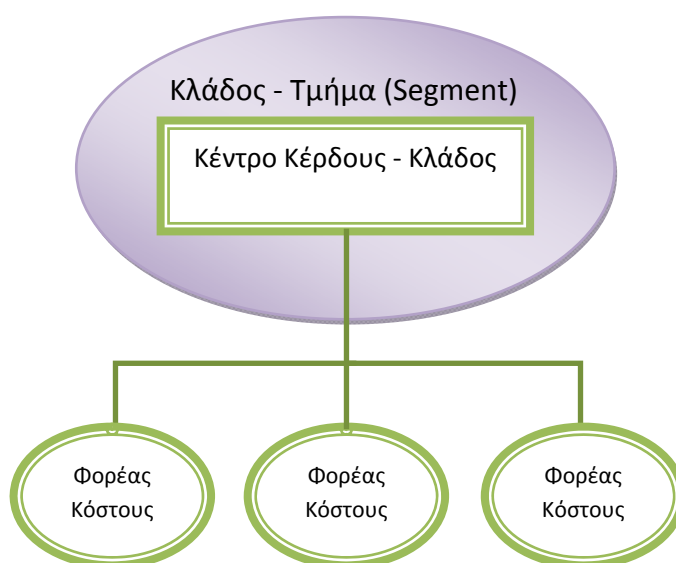
7.4.2.1 Πρώτος τρόπος: Κέντρα Κέρδους σε επίπεδο Κλάδων

Σε αυτή την προσέγγιση δημιουργούνται 8 Κέντρα Κέρδους, από ένα για τους Κλάδους Προμήθειας σε Επιλέγοντες, Προμήθειας σε Μη Επιλέγοντες και Διανομή Αερίου, 2 για τον Κλάδο Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου (1 για κάθε Υποκλάδο) και 3 για τον Κλάδο Λοιπές Δραστηριότητες εκτός Αερίου (1 για κάθε Υποκλάδο). Σε αυτά συνδέουμε (assign) τους Φορείς Κόστους οι οποίοι εντάσσονται στον Κάθε Κλάδο. Στους Φορείς Κόστους έχουν αποδοθεί:

- Άμεσες δαπάνες
- Δαπάνες που έχουν καταλογιστεί περιοδικά μέσα από Κύκλους κατανομής (Λειτουργίες Διάθεσης και Παραγωγής)
- Κόστος αερίου που αναλογεί στον καθένα με βάση τις αναλώσεις του
- Τα έσοδα από τα τιμολόγια.

7 Υλοποίηση του νέου Κοστολογικού Μοντέλου μέσα από τις λειτουργίες του SAP ERP

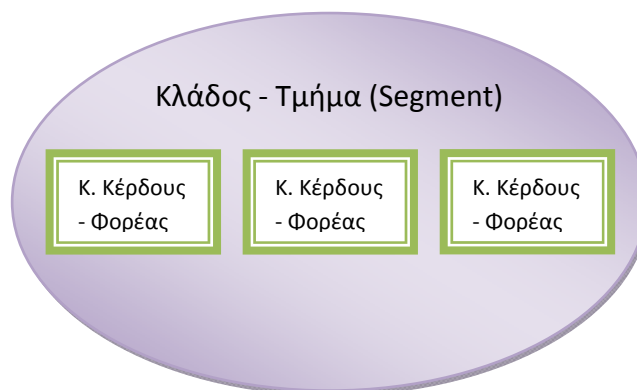
Εν συνεχεία γίνεται και η κατανομή των δαπανών που ανήκουν στις λειτουργίες Διοίκησης και Χρηματοοικονομικών στα Κέντρα Κέρδους – Κλάδους τα οποία δημιουργήθηκαν και τέλος αντιστοιχίζουμε το κάθε κέντρο Κέρδους με ένα Τμήμα (Segment). Για την υποστήριξη των πρωτογενών καταχωρήσεων σε επίπεδο Κλάδων/Υποκλάδων αλλά και για τη συγκέντρωση του κόστους Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας χρησιμοποιούμε ένα αντικείμενο κόστους (cost object) συνδεδεμένο (assigned) σε κάθε Κέντρο Κέρδους.



Σχήμα 7.1 Κέντρο Κέρδους στο Επίπεδο Κλάδων

7.4.2.2 Δεύτερος τρόπος: Κέντρα Κέρδους σε επίπεδο Φορέων Κόστους

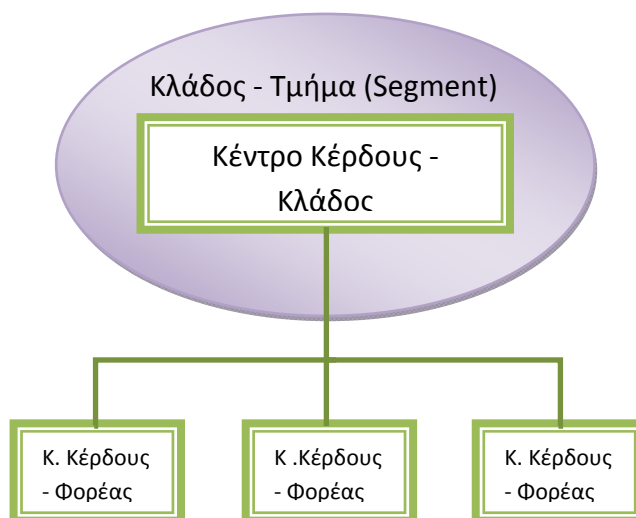
Στην εκδοχή αυτή δημιουργούμε ένα Κέντρο Κέρδους ανά Φορέα Κόστους. Σε αυτό συνδέουμε τον αντίστοιχο Φορέα Κόστους ο οποίος έχει συγκεντρώσει όλα τα κόστη που περιγράφονται και στο προηγούμενο μοντέλο. Η κατανομή των δαπανών Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας γίνεται σε βοηθητικά αντικείμενα κόστους που δημιουργούμε, ένα για κάθε Κλάδο, για το σκοπό αυτό. Στη συνέχεια αντιστοιχίζουμε τα Κέντρα Κέρδους – Φορείς Κόστους στο αντίστοιχο Τμήμα (Segment) έχοντας δημιουργήσει ένα Τμήμα για κάθε Κλάδο Δραστηριοποίησης.



Σχήμα 7.2 Κέντρο Κέρδους σε Επίπεδο Φορέων Κόστους

7.4.2.3 Τρίτος τρόπος: Δύο ιεραρχικά επίπεδα Κέντρων Κέρδους

Αυτό το σενάριο αποτελεί μια μίξη των προηγούμενων. Δημιουργούνται και εδώ ένα Κέντρο Κέρδους για κάθε Φορέα Κόστους και συνδέονται. Τα Κέντρα Κέρδους , όμως, δεν αντιστοιχίζονται απευθείας σε ένα Τμήμα (Segment). Χρησιμοποιώντας τις δυνατότητες του SAP και συγκεκριμένα της εφαρμογής Profit Center Accounting για ιεραρχία Κέντρων Κέρδους, δημιουργούμε 2 βαθμίδες. Η χαμηλότερη περιλαμβάνει τα Κέντρα Κέρδους που αναφέρθηκαν στην αρχή της παραγράφου. Αυτά συνδέονται κατάλληλα με την ανώτερη βαθμίδα Κέντρων Κέρδους η οποία περιλαμβάνει 8 Κέντρα Κέρδους όπως περιγράφηκαν στον πρώτο τρόπο. Χρησιμοποιούμε και εδώ τα αντικείμενα κόστους που αναφέρθηκαν και στον προηγούμενο τρόπο για βοηθητικό ρόλο. Τέλος το καθένα από αυτά αντιστοιχίζεται στο Τμήμα (Segment) που ανήκει για να συγκροτηθούν οι 5 Κλάδοι Δραστηριοποίησης.



Σχήμα 7.3 Δύο επίπεδα κέντρων κέρδους

7.4.3 Αξιολόγηση προσεγγίσεων και επιλογή

Οι Κλάδοι Δραστηριοποίησης στο SAP χρειάζεται να πληρούν 3 βασικές προϋποθέσεις:

α) Να συγκεντρώνουν τα έσοδα και τα έξοδα που αντιστοιχούν στους Κλάδους Δραστηριοποίησης στην πραγματικότητα ώστε αυτό που θα δημιουργηθεί λογιστικά να προσφέρει αξιόπιστη πληροφορία

β) Να μπορούν να παρέχουν την απαραίτητη Διοικητική Πληροφόρηση. Να είναι δομημένοι με τέτοιο τρόπο ούτως ώστε να παρέχουν αξιοποιήσιμα στοιχεία, χρήσιμα για τη Διοίκηση

γ) Να μπορούν να παρέχουν εύκολα τις απαραίτητες λογιστικές αναφορές για εξωτερική χρήση (Ισολογισμούς, Αποτελέσματα χρήσης κ.α.)

Η πρώτη προϋπόθεση δεν έχει τόσο να κάνει με τη λειτουργικότητα του SAP όσο με τις επιλογές και την αντιληπτική ικανότητα και την εμπειρία των ανθρώπων που έχουν αναλάβει να φέρουν εις πέρας αυτό το έργο καθώς την ενημέρωση και την ακρίβεια των πληροφοριών από πλευράς Διοίκησης.

Η δεύτερη καλύπτεται από τη λειτουργικότητα της Λογιστικής Κέντρων Κόστους. Οι δυνατότητες που προσφέρονται για χειρισμό και επεξεργασία των στοιχείων ενδιαφέροντος είναι πάρα πολλές με αποτέλεσμα να μπορεί να εξαχθεί πληροφορία ακριβώς για το αντικείμενο που μας ενδιαφέρει.

Την τρίτη προϋπόθεση καλύπτει η λειτουργία Segment Reporting. Η λειτουργία αυτή παρέχει τη δυνατότητα εξαγωγής λογιστικών καταστάσεων και αναφορών για αυτό που έχουμε ορίσει ως Τμήμα (Segment). Επομένως με κατάλληλο ορισμό των Τμημάτων εξασφαλίζεται η παροχή των παραπάνω λογιστικών εγγράφων ανά τομέα ενδιαφέροντος και εν προκειμένω ανά Κλάδο Δραστηριοποίησης.

Οι επιλογές που παρουσιάστηκαν παραπάνω είναι δομές υλοποιημένες με τα ίδια στοιχεία. Διαφέρουν ως προς τη διάταξη, το πού χρησιμοποιείται το κάθε στοιχείο και πώς συνδέεται με τα υπόλοιπα. Οι διαφορές απορρέουν από τις λειτουργικότητες που προσφέρονται σε κάθε δομή ανά ιεραρχικό επίπεδο. Συγκρίνοντας την πρώτη με την τρίτη προσέγγιση διαπιστώνουμε ότι η βασική διαφορά τους είναι ότι στην τρίτη, για τον κάθε φορέα κόστους έχει δημιουργηθεί ένα αντίστοιχο Κέντρο Κέρδους. Αυτό μας δίνει τη δυνατότητα να έχουμε τη λειτουργικότητα που προσφέρει ένα Κέντρο Κέρδους για κάθε φορέα κόστους. Από

την άλλη η δεύτερη επιλογή μας στερεί την παραπάνω λειτουργικότητα στο επίπεδο των Κλάδων μιας και η αντιστοίχιση των Κέντρων Κέρδους – Φορέων γίνεται απευθείας σε ένα Segment (Τμήμα) χωρίς τη μεσολάβηση ενός Κέντρου Κέρδους ανώτερου ιεραρχικού επιπέδου. Η δυσκολία αυτή μπορεί να ξεπεραστεί σε κάποιο βαθμό με την διαχείριση των Κέντρων Κέρδους αυτών κατά ομάδες, χρησιμοποιώντας τις δυνατότητες ομαδικής διαχείρισης που προσφέρει το SAP αλλά μιας και η πολυπλοκότητα αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα, ως βέλτιστη επιλέγεται η τρίτη λύση. Υιοθετώντας την αρχιτεκτονική Κέντρων Κέρδους δύο επιπέδων έχει τη δυνατότητα να προσφέρει ακριβέστερη και πιο εξειδικευμένη πληροφόρηση αλλά ταυτόχρονα και συγκεντρωτικά στοιχεία χωρίς πολύπλοκους χειρισμούς. Η υλοποίησή του είναι εφικτή όπως προκύπτει από τα εγχειρίδια της SAP AG (Profit Center Accounting, Cost Center Accounting, Segment Reporting) αλλά ταυτόχρονα και σχετικά εύκολη μιας και πρόκειται για μια δομή απλή.

7.4.4 Παρουσίαση των συνθετικών στοιχείων των Κλάδων Δραστηριοποίησης και της σύνδεσής τους με τους Φορείς Κόστους

Όπως έχει αναφερθεί παραπάνω, οι φορείς κόστους θα υλοποιηθούν στο SAP ως αντικείμενα κόστους. Επιπλέον, ο κάθε φορέας κόστους αντιστοιχίζεται αποκλειστικά σε έναν Κλάδο Δραστηριοποίησης. Στην περίπτωση που ένας φορέας Κόστους ανήκει σε περισσότερους Κλάδους διαχωρίζεται ώστε το κάθε κομμάτι να αντιστοιχίζεται σε έναν μόνο Κλάδο. Δημιουργείται λοιπόν ένα Κέντρο Κέρδους για κάθε φορέα Κόστους. Στο Κέντρο Κέρδους αυτό, συνδέεται το συγκεκριμένο αντικείμενο κόστους, και καταλογίζεται και το κόστος αερίου που αναλογεί στον συγκεκριμένο φορέα με βάση τις αναλώσεις, καθώς και τα έσοδα από τα τιμολόγια. Ανάλογα με τον Κλάδο Δραστηριοποίησης προκύπτουν κάποιες διαφοροποιήσεις έτσι η τελική δομή κάθε Κλάδου παρουσιάζεται αναλυτικά παρακάτω. Τα Κέντρα Κέρδους που δημιουργήθηκαν συνδέονται ανά Κλάδο με ένα Κέντρο Κέρδους ανωτέρου ιεραρχικού επιπέδου και έτσι προκύπτουν 8 Κέντρα Κέρδους (1-1-1-2-3 η σύνθεση κάθε Κλάδου). Επιπλέον, στο καθένα από τα 8 Κέντρα Κέρδους αυτά, συνδέεται και ένα βοηθητικό αντικείμενο κόστους (cost object). Ο ρόλος του είναι να συγκεντρώνει τα κόστη της Διοικητικής και της Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας, που όπως είπαμε δεν επιμερίζονται περεταίρω, καθώς και τις πρωτογενείς καταχωρήσεις σε επίπεδο Κλάδου/Υποκλάδου. Το καθένα από τα Κέντρα Κέρδους ή οι ομάδες 2 και ανά περίπτωση αντιστοιχίζονται (assigned) σε ένα Τμήμα (Segment) και έτσι εξασφαλίζεται την τήρηση όλων των απαραίτητων λογιστικών στοιχείων σε επίπεδο Κλάδων Δραστηριοποίησης. Παρακάτω παρουσιάζεται η δομή που επιλέχθηκε, αναλυτικά για κάθε Κλάδο.

Κλάδος Δραστηριοποίησης: «Προμήθεια Αερίου σε Επιλέγοντες Πελάτες»

Υλοποιείται στο SAP με την εξής δομή:

- Segment : «Προμήθεια Αερίου σε Επιλέγοντες Πελάτες»
 - Κέντρο Κέρδους: «Προμήθεια Αερίου σε Επιλέγοντες Πελάτες»
 - Βοηθητικό αντικείμενο κόστους (Δαπάνες Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας)
 - Κέντρα Κέρδους β' επιπέδου (1 για κάθε φορέα Κόστους)
 - ❖ Αντικείμενα κόστους που αναπαριστούν τους φορείς κόστους του Κλάδου
 - ❖ Κόστος αερίου που αναλογεί στους πελάτες του Κλάδου μέσα από το Material Management
 - ❖ Έσοδα από τα τιμολόγια των επιλεγόντων πελατών
 - ❖ Άλλα άμεσα κόστη

Κλάδος Δραστηριοποίησης: «Προμήθεια Αερίου σε Μη Επιλέγοντες Πελάτες»

Υλοποιείται στο SAP με την εξής δομή

- Segment : «Προμήθεια Αερίου σε Μη Επιλέγοντες Πελάτες»
 - Κέντρο Κέρδους: «Προμήθεια Αερίου σε Μη Επιλέγοντες Πελάτες»
 - Βοηθητικό αντικείμενο κόστους (Δαπάνες Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας)
 - Κέντρα κέρδους β' επιπέδου
 - ❖ Αντικείμενα κόστους που αναπαριστούν τους φορείς κόστους του Κλάδου
 - ❖ Κόστος αερίου που αναλογεί στους πελάτες του Κλάδου
 - ❖ Έσοδα (μέρος) από τα τιμολόγια των μη επιλεγόντων πελατών
 - ❖ Άλλα άμεσα κόστη

Κλάδος Δραστηριοποίησης: «Διανομή Αερίου»

Υλοποιείται στο SAP με την εξής δομή:

- Segment : «Διανομή Αερίου»
 - Κέντρο Κέρδους: «Διανομή Αερίου»
 - Βοηθητικό αντικείμενο κόστους (Δαπάνες Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας)

- Κέντρα κέρδους β' επιπέδου
 - ❖ Τα αντικείμενα κόστους που αναπαριστούν τους φορείς κόστους του Κλάδου
 - ❖ Μέρος από τα τιμολόγια των πελατών που αντιστοιχούν στα Δίκτυα Διανομής της ΔΕΠΑ
 - ❖ Άλλα άμεσα κόστη

Κλάδος Δραστηριοποίησης: «Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου»

Υλοποιείται στο SAP με την εξής δομή:

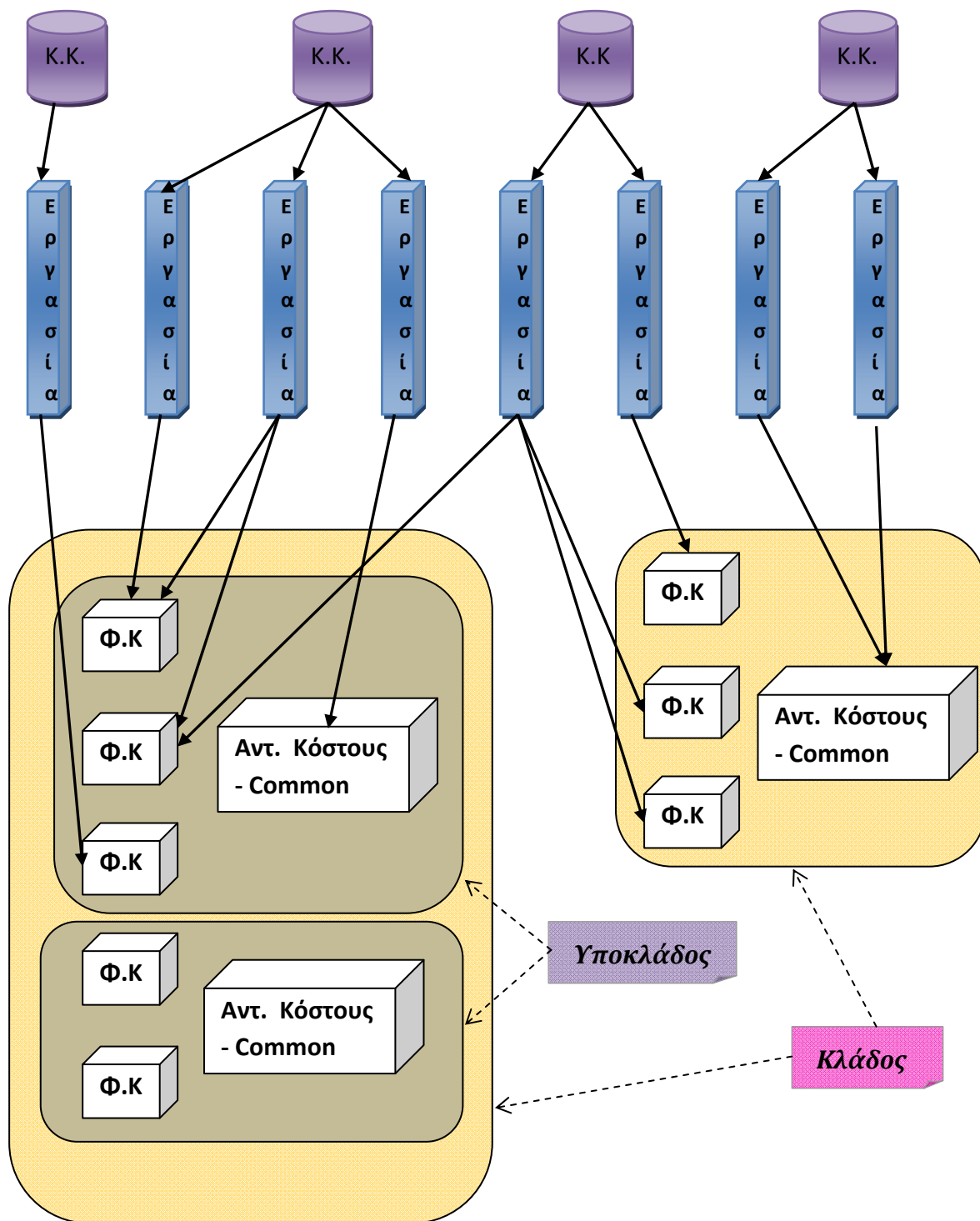
- Segment : «Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου»
 - Κέντρα Κέρδους: «Σταθμοί Ανεφοδιασμού Οχημάτων» και «Διαμετακόμιση» καθένα εκ των οποίων περιλαμβάνει:
 - Βοηθητικό αντικείμενο κόστους (Δαπάνες Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας)
 - Κέντρα κέρδους β' επιπέδου
 - ❖ Αντικείμενα κόστους που αναπαριστούν τους φορείς κόστους του Κλάδου
 - ❖ Έσοδα από τα τιμολόγια των πελατών που αφορούν τις Δραστηριότητες αυτές
 - ❖ Άλλα άμεσα κόστη

Κλάδος Δραστηριοποίησης: «Λοιπές Δραστηριότητες εκτός Αερίου»

Υλοποιείται στο SAP με την εξής δομή:

- Segment : «Λοιπές Δραστηριότητες εκτός Αερίου»
 - Κέντρα Κέρδους: «Οπτική Ίνα», «Συμμετοχές» και «Παροχή Υπηρεσιών», καθένα εκ των οποίων περιλαμβάνει:
 - Βοηθητικό αντικείμενο κόστους (Δαπάνες Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας)
 - Κέντρα κέρδους β' επιπέδου
 - ❖ Αντικείμενα κόστους που αναπαριστούν τους φορείς κόστους του Κλάδου
 - ❖ Έσοδα από τις Λοιπές Δραστηριότητες Αερίου
 - ❖ Άλλα άμεσα κόστη

7 Υλοποίηση του νέου Κοστολογικού Μοντέλου
μέσα από τις λειτουργίες του SAP ERP



Σχήμα 7.4 Απεικόνιση κοστολόγησης δομής του μοντέλου στο SAP

Στο Σχήμα 7.4 παρουσιάζεται μια αναπαράσταση του κοστολογικού μας μοντέλου όπως αυτό θα υλοποιηθεί στο πληροφοριακό σύστημα SAP. Στο πρώτο επίπεδο παρατίθενται τα Κέντρα Κόστους της επιχείρησης. Ακριβώς από κάτω είναι οι Εργασίες. Κάθε Κέντρο Κόστους μπορεί να αναλύεται σε μία ή περισσότερες Εργασίες, όμως η κάθε Εργασία αντιστοιχίζεται αυστηρά σε ένα Κέντρο Κόστους.

Ενδεικτικά παρουσιάζονται στο σχήμα και κάποιες συνδέσεις. Στη συνέχεια ακολουθεί η σύνδεση των Εργασιών με τους Κλάδους/Υποκλάδους και τους Φορείς Κόστους. Οι πιθανοί τρόποι σύνδεσης είναι οι εξής:

- Μία Εργασία - Ένας Φορέας Κόστους ενός Κλάδου/Υποκλάδου
- Μία Εργασία – Σε ένα ολόκληρο Κλάδο/Υποκλάδο με σύνδεση στο Αντικείμενο Κόστους - Common
- Μία Εργασία – Ένας ή περισσότεροι Φορείς Κόστους 2 ή περισσότερων Κλάδων/Υποκλάδων Δραστηριοποίησης

Οι πιθανές αυτές συνδέσεις απεικονίζονται στο σχήμα 7.4.

7.5 Ροή Κόστους στο SAP

Για τον ολοκληρωμένο προσδιορισμό του μοντέλου που περιγράφεται είναι αναγκαία η παρουσίαση της ροής του κόστους μέσα στο πληροφοριακό σύστημα με τη χρήση των οντοτήτων των διαδικασιών και των λειτουργιών που παρέχονται από αυτό. Έτσι πέρα από την πληρέστερη κατανόηση κάθε πτυχής του νέου μοντέλου τεκμηριώνεται και η εφικτότητα υλοποίησής του στο συγκεκριμένο πληροφοριακό περιβάλλον.

Φτάνει ένα τιμολόγιο στο Λογιστήριο και πρέπει να καταχωρηθεί στο πληροφοριακό σύστημα. Δημιουργείται λοιπόν στο SAP μια εγγραφή στην οποία εισάγεται το συγκεκριμένο στοιχείο κόστους. Ανάλογα με το είδος της δαπάνης προκύπτει και ο κωδικός της σύμφωνα με τους δεσμευμένους αριθμούς από το ΕΓΛΣ. Για να ολοκληρωθεί η εγγραφή πρέπει το στοιχείο κόστους αυτό να συνδεθεί με ένα κοστολογικό αντικείμενο. Εκεί διακρίνουμε τις ακόλουθες επιλογές:

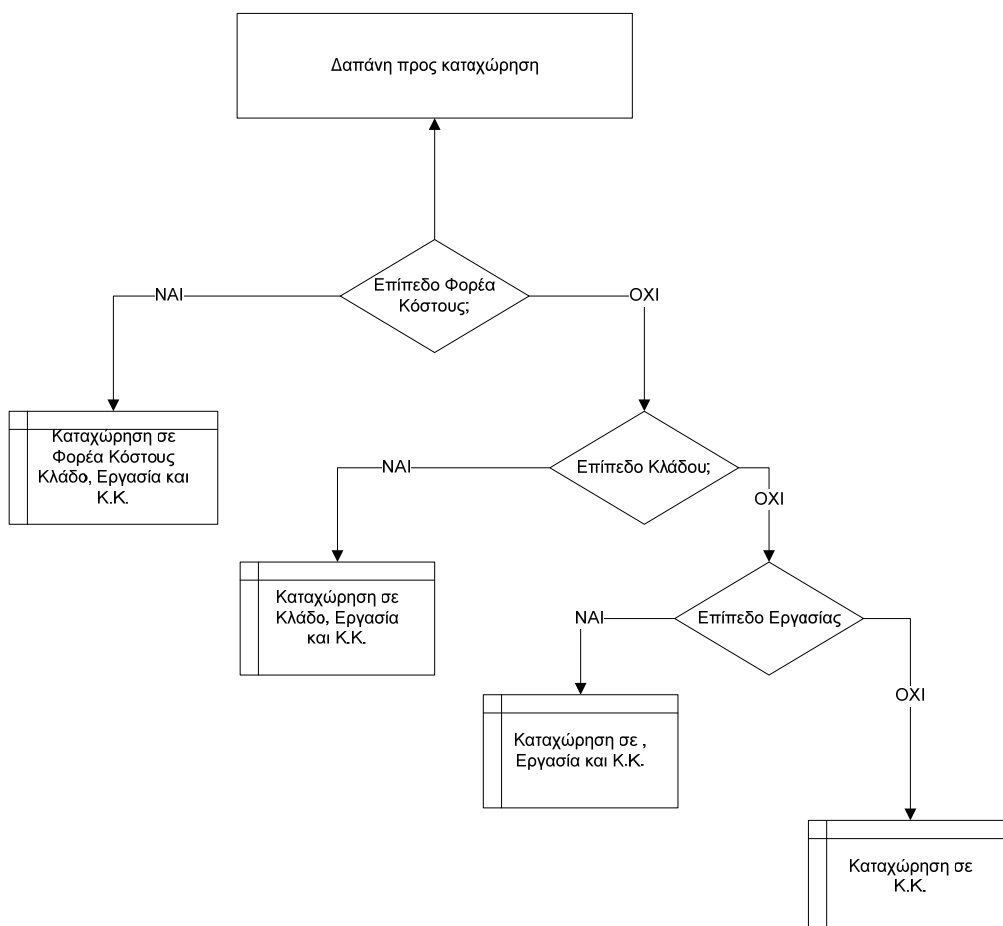
α) Το αντικείμενο κόστους μπορεί να συνδεθεί με συγκεκριμένο Κέντρο Κόστους, συγκεκριμένη Εργασία του Κέντρου Κόστος, συγκεκριμένο Κλάδο και συγκεκριμένο Φορέα Κόστους. Στην περίπτωση αυτή το αντικείμενο καταχωρείται πρωτογενώς με τον Φορέα Κόστους και δευτερογενώς στον Κλάδο, το Κέντρο Κόστους και την Εργασία.

β) Το αντικείμενο κόστους μπορεί να συνδεθεί με συγκεκριμένο Κέντρο Κόστους, συγκεκριμένη Εργασία του Κέντρου Κόστος και συγκεκριμένο Κλάδο όχι όμως και με συγκεκριμένο Φορέα Κόστους. Στην περίπτωση αυτή το αντικείμενο καταχωρείται πρωτογενώς στον Κλάδο και δευτερογενώς στο Κέντρο Κόστους και την Εργασία.

7 Υλοποίηση του νέου Κοστολογικού Μοντέλου μέσα από τις λειτουργίες του SAP ERP

γ) Το αντικείμενο κόστους μπορεί να συνδεθεί με συγκεκριμένο Κέντρο Κόστους και συγκεκριμένη Εργασία του Κέντρου Κόστους, όχι όμως και με συγκεκριμένο Κλάδο και Φορέα Κόστους. Στην περίπτωση αυτή το αντικείμενο καταχωρείται πρωτογενώς στην Εργασία και δευτερογενώς στο Κέντρο Κόστους.

δ) Το αντικείμενο κόστους μπορεί να συνδεθεί μόνο με συγκεκριμένο Κέντρο Κόστους. Στην περίπτωση αυτή το αντικείμενο καταχωρείται πρωτογενώς στο συγκεκριμένο Κέντρο Κόστους.



Σχήμα 7.5 Διαδικασία Πρωτογενούς Καταχώρησης Δαπανών

Επιλέξαμε το αντικείμενο κόστους να καταχωρείται πρωτογενώς στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο. Αν επιλέγαμε να το καταχωρίσουμε σε κάποια άλλη θέση, το κόστος αυτό θα μεριζόταν κατά τους κύκλους μερισμού και θα υπολογιζόταν δεύτερη φορά. Όμως οι «στατιστικές» - δευτερογενής εγγραφές δεν μπορούν να κατανεμηθούν οπότε αποφεύγεται ο παραπάνω κίνδυνος.

Κατά το κλείσιμο της περιόδου ή όποτε ζητηθεί από τη Διοίκηση εκτελούνται οι κύκλοι μερισμού που έχουν οριστεί.

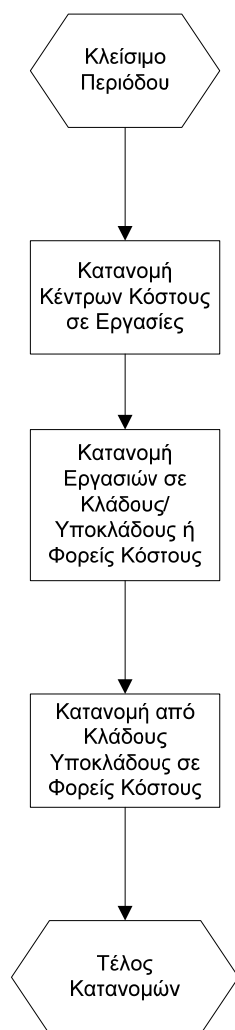
Στην περίπτωση μας επιλέγουμε την μέθοδο του καταλογισμού (assessment). Μας ενδιαφέρει το κόστος να παραμένει και σε επίπεδο Κέντρων Κόστους και σε επίπεδο Εργασιών επομένως με τη μέθοδο του μερισμού (distribution) δε μπορεί να επιτευχθεί αυτό. Στη μόνη περίπτωση που θα χρησιμοποιήσουμε τη μέθοδο του μερισμού είναι για το μερισμό του κόστους από το βοηθητικό κέντρο κόστους στα υπόλοιπα, κύρια κέντρα κόστους. Η αναλυτική παρουσίαση καθώς και οι διαφορές των δύο μεθόδων (distribution που αποδόθηκε ως μερισμός, και assessment που αποδόθηκε ως «καταλογισμός») παρουσιάστηκαν στην παράγραφο 3.2.4 – Κατανομές στο SAP

Οι κύκλοι μερισμού θα πραγματοποιούνται σταδιακά ώστε να εξασφαλίσουμε την ορθή διαχείριση του κόστους.

Στο πρώτο στάδιο με τους κατάλληλους κύκλους καταλογισμού (assessment) το κόστος που είναι ήδη συγκεντρωμένο στα Κέντρα Κόστους κατανέμεται στις Εργασίες. Το κόστος που κατανέμεται είναι μόνο αυτό που δεν έχει ήδη φτάσει σε παρακάτω επίπεδα. Έτσι πλέον το κόστος είναι συγκεντρωμένο και σε επίπεδο Εργασιών.

Στο δεύτερο στάδιο το κόστος, με άλλους κύκλους καταλογισμού (assessment), κατανέμεται στους Κλάδους ή απευθείας σε Φορείς ανά περίπτωση και τέλος, σε τρίτο στάδιο τα κόστη που πρωτογενώς έχουν καταχωρηθεί σε επίπεδο Κλάδου (εκτός Διοικητικών και Χρηματοοικονομικών) κατανέμονται μέχρι το επίπεδο Φορέων Κόστους.

7 Υλοποίηση του νέου Κοστολογικού Μοντέλου μέσα από τις λειτουργίες του SAP ERP



Σχήμα 7.6 Διαδικασία Κλεισίματος Περιόδου

1^{ος} Κύκλος κατανομής κόστους

Σύμφωνα με το νέο κοστολογικό μοντέλο στην ΔΕΠΑ υπάρχουν 34 κύρια Κέντρα Κόστους στο πρώτο ιεραρχικό επίπεδο. Τα 19 από αυτά δεν αναλύονται περεταίρω και η δραστηριότητά τους αποτυπώνεται ως μία Εργασία ενώ τα υπόλοιπα 15 αναλύονται σε 2 και περισσότερες Εργασίες. Για τα πρώτα, το κόστος καταλογίζεται αυτούσιο στο παρακάτω επίπεδο (Εργασίες) ενώ για τα άλλα 15 πρέπει να οριστούν τροπείς μερισμού. Βάση του μερισμού μπορούν να αποτελέσουν οι ανθρωποώρες που δαπανήθηκαν στην κάθε Εργασία, οι οποίες θα μετρώνται μέσω timesheets. Στη συνέχεια παρουσιάζεται ένας κύκλος μερισμού για την καθεμία από τις 2 περιπτώσεις.

- **1^η Περίπτωση: Ολόκληρο το κόστος μεταφέρεται σε μία Εργασία.**
Αφού οριστεί τίτλος, νόμισμα και περιγραφή του Κύκλου Καταλογισμού

δημιουργείται ένα τμήμα (segment). Επειδή πρόκειται για καταλογισμό (Assessment) εκτός από αποστολέα(Κέντρο Κόστους) και παραλήπτη (Εργασία) επιλέγεται ο λογαριασμός που θα χρησιμοποιηθεί ως βοηθητικός για την πραγματοποίηση του καταλογισμού. Ορίζεται ως αξία καταλογισμού ότι ποσό είναι καταχωρημένο (posted balance) στο συγκεκριμένο Κέντρο Κόστους και ως αξία λήψης από τον παραλήπτη επιλέγεται ποσοστό και συγκεκριμένα 100%. Στη συνέχεια αποθηκεύεται ο Κύκλος για να εκτελεστεί όταν χρειαστεί.

- **2^η Περίπτωση: Το κόστος καταλογίζεται σε περισσότερες από μία Εργασίες.**

Η διαδικασία είναι ακριβώς η ίδια. Απλά επιλέγονται ως παραλήπτες όλες οι Εργασίες του συγκεκριμένου Κέντρου Κόστους. Ως αξία καταλογισμού επιλέγεται και πάλι posted balance ενώ ως τροπέας κόστους ορίζονται οι ανθρωπόρες ως μεταβλητή στην επιλογή μερίδια βάση μεταβλητών (variable portions).

2^{ος} Κύκλος κατανομής κόστους

Εδώ γίνεται ο καταλογισμός του Κόστους από τις Εργασίες στους φορείς Κόστους ή/και τους Κλάδους. Οι Εργασίες χωρίζονται σε 2 βασικές κατηγορίες: Τις Εργασίες που εντάσσονται στη Διοικητική ή Χρηματοοικονομική Λειτουργία και αυτές που εντάσσονται στις Λειτουργίες Διάθεσης ή Παραγωγής. Η διάκριση αυτή γίνεται γιατί οι μεν καταλογίζονται στο επίπεδο Κλάδων ενώ οι δε μέχρι το επίπεδο Φορέων Κόστους. Στη συνέχεια περιγράφεται ένας κύκλος καταλογισμού από Εργασίες σε Κλάδους/ Φορείς Κόστους. Η διαδικασία είναι πανομοιότυπη και για τις δύο περιπτώσεις.

- **Κύκλος Καταλογισμού από Εργασία σε Κλάδους/Φορείς**

Ορίζεται ως αποστολέας η εκάστοτε Εργασία και αποδέκτες τα αντικείμενα κόστους που αναπαριστούν τους Κλάδους ή τους Φορείς Κόστους στους οποίους κατανέμεται το κόστος. Καταλογίζεται όλο το κόστος που είναι συγκεντρωμένο επιλέγοντας ως sender value , ποσοστό (percentage) και καταχωρώντας 100% εκεί που ζητείται το ποσοστό. Ως τροπέας μερισμού επιλέγεται ο τύπος «μερίδια βάσει μεταβλητών» (“variable portions”) και ως μεταβλητή χρησιμοποιείται αυτή που έχει οριστεί στον πίνακα 6.3 (Αναλυτική Παρουσίαση Μεταβλητών) για την κάθε Εργασία (κύκλος εργασιών, ανθρωπόρες κλπ.)

3^{ος} Κύκλος κατανομής κόστους

Με πανομοιότυπο τρόπο γίνεται και η τελευταία κατανομή των δαπανών που έχουν συγκεντρωθεί σε επίπεδο Κλάδων στους Φορείς Κόστους. Πρόκειται για τις δαπάνες των Λειτουργιών Παραγωγής και Διοίκησης που έχουν καταχωρηθεί πρωτογενώς σε επίπεδο Κλάδων/Υποκλάδων.

7.6 Παρακολούθηση του αερίου

Στο κομμάτι που ακολουθεί αναπτύσσονται τα βασικά σημεία της υλοποίησης του SAP σε ότι αφορά την παρακολούθηση του αερίου. Έτσι ακολουθώντας αυτά που αναπτύχθηκαν στην θεωρία του SAP, παρακάτω παρουσιάζεται πως θα παραμετροποιηθεί το αέριο στο σύστημα.

Το φυσικό αέριο σύμφωνα με αυτά που αναπτύχθηκαν θεωρείται σαν **πωλούμενο υλικό**. Δεν μπορεί να ληφθεί σαν υλικό που είναι αναλώσιμο στην παραγωγή ή στην ομάδα των A&B υλών καθώς έχει τα εξής χαρακτηριστικά που δεν το επιτρέπουν:

- Αν και συντίθεται με άλλα αέρια που τελικά δημιουργούν το μίγμα το οποίο φτάνει στον καταναλωτή, αυτό δεν αλλάζει σύσταση και πωλείται αυτούσιο χωρίς να υπόκειται τροποποιήσεις.
- Είναι πιθανό κάποια ποσότητα του αερίου να είναι εκτός προδιαγραφών σε ότι αφορά την σύστασή του και να πρέπει να περάσει από κάποια επεξεργασία (εμπλουτισμό) αλλά αυτό είναι μία εργασία που αναλαμβάνει ο ΔΕΣΦΑ.

Σύμφωνα με αυτή τη λογιστική παρακολούθηση τα εμπορεύματα είναι υλικά αγαθά που αγοράζονται και μεταπωλούνται ως έχουν (χωρίς άλλη επεξεργασία). Τα υλικά αυτά αποτιμώνται με την αξία κτήσεως αγοραζόμενων αγαθών. Οι επιτρεπόμενες κινήσεις για τα εμπορεύματα είναι: αγορά, πώληση, καταστροφή, ιδιόχρηση, δείγματα για ποιοτικό έλεγχο. Απαγορευμένες κινήσεις είναι αυτές των αναλώσεων στην παραγωγή.

Θα χρησιμοποιηθούν τρεις κωδικοί ανάλογα με την προέλευση του καθώς υπάρχει σημαντική διαφορά στην τιμή του και πρέπει να έχει ξεχωριστή αντιμετώπιση. Στην όψη των προμηθειών θα φαίνεται ότι υπάρχουν δύο διαφορετικές πηγές προέλευσης: από την Ρωσία και από την Τουρκία και ΥΦΑ από την Αλγερία.

Έτσι στην ΔΕΠΑ θα υπάρχουν τρεις διαφορετικές συνθέσεις για Αέριο Βάσης και τρεις για Αέριο Αιχμής που φτάνουν σαν τελικό προϊόν στους πελάτες ανάλογα με ποιο αέριο είναι το ακριβότερο την κάθε περίοδο.

Αυτές είναι συνοπτικά παρακάτω:

- 1) Το αέριο της Τουρκίας είναι το ακριβότερο.
Το Αέριο Βάσης αποτελείται κυρίως από αέριο Ρωσίας και ΥΦΑ
Το Αέριο Αιχμής συντίθεται με προσθήκη και του αέριου Τουρκίας
- 2) Το αέριο της Ρωσίας είναι το ακριβότερο.
Το Αέριο Βάσης αποτελείται κυρίως από αέριο Τουρκίας και ΥΦΑ
Το Αέριο Αιχμής συντίθεται με προσθήκη και του αέριου Ρωσίας
- 3) Το ΥΦΑ είναι το ακριβότερο.
Το Αέριο Βάσης αποτελείται από αέριο Ρωσίας και Τουρκίας
Το Αέριο Αιχμής συντίθεται με προσθήκη και ΥΦΑ

Αυτό επιτυγχάνεται με χρήση εναλλακτικών πινάκων τεχνικών προδιαγραφών (alternative bill of materials-BOM) που παρέχει το σύστημα SAP ERP. Δημιουργείται δηλαδή ξεχωριστό BOM για κάθε πιθανή σύνθεση αερίου για να παρακολουθείται το κόστος του αερίου με βάση την εκάστοτε επιθυμητή κοστολογική αντιμετώπιση. Έτσι ανάλογα με τις συνθήκες που θα υπάρχουν στην διεθνή αγορά θα επιλέγεται και το αντίστοιχο ζευγάρι BOM αερίου βάσης και αιχμής.

Υπάρχει όμως ένα ιδιαίτερο σημείο καθώς στην ΔΕΠΑ υπάρχει σύνθεση αερίων από τρεις διαφορετικές πηγές. Αυτό αντιμετωπίζεται όπως σε άλλες εταιρείες πώλησης καταναλωτικών αγαθών οι οποίες προσφέρουν προϊόντα σε ειδική συσκευασία 2 σε 1. Αυτό ονομάζεται σύνθεση.

Στην όψη της Λογιστικής γίνεται η σύνδεση με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής και ότι αφορά την μέθοδο αποτίμησης σύμφωνα με την μέθοδο των Α' ΥΛΩΝ που ανήκει στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 20.00: Εμπορεύματα αερίου του ΕΓΛΣ. Ακόμα στην όψη αυτή υπάρχει το πεδίο κλάση αποτίμησης. Αυτό το πεδίο είναι ένας κρίσιμος σύνδεσμος που εξασφαλίζει ότι τα λογιστικά κείμενα καταχωρούνται αυτόματα. Κάθε υλικό έχει την δικιά του κλάση αποτίμησης. Οι τιμές που παίρνει αυτό το πεδίο είναι Έτοιμα Προϊόντα, Ημιέτοιμα Προϊόντα, Πρώτες Ύλες κλπ. Στην τρέχουσα περίπτωση είναι Έτοιμα Προϊόντα όπως εξηγήθηκε προηγουμένως. Ο συνδυασμός της κλάσης αποτίμησης με τον αντίστοιχο Τύπο Κινήσεως βοηθάει στο να καθοριστούν οι συσχετισμοί με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Οι κινήσεις Υλικών στο MM γίνονται σύμφωνα με έναν τύπο κινήσεως όπως ορίζονται αυτοί από το SAP. Για παράδειγμα ο τύπος κίνησης 101 είναι η Αγορά από Προμηθευτή. Επίσης το SAP συνδέοντας τον τύπο κίνησης με ένα κλειδί συναλλαγής εξυπηρετεί ώστε να αντιστοιχούνται διαφορετικοί λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής για διάφορες κινήσεις για το ίδιο υλικό.

Όλες οι κινήσεις αυτές έχουν ένα αντίκτυπο στην ποσότητα και την αποτίμηση του αποθέματος των υλικών που κινήθηκαν. Για να παρακολουθηθούν αυτές οι κινήσεις με όρους ποσότητας και αξίας χρειάζεται να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής της εταιρείας. Αυτό μπορεί να γίνει αυτοματοποιημένα με δημιουργία μίας σειράς λογαριασμών στην Χρηματοοικονομική Λογιστική που το SAP με χρήση δεδομένων όπως το κλειδί της μετακίνησης, την ομαδοποίηση των λογαριασμών, το λογιστικό σχέδιο, οι τύποι κινήσεων, κ.α. μπορεί να βρίσκει αυτούς τους λογαριασμούς να τους ενημερώνει όταν γίνεται μια καταχώρηση κίνησης υλικών. Έτσι δεν χρειάζεται ο χρήστης να ψάχνει τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής από μόνος του.

7.7 Η επιλογή ABC - CO

Το SAP παρέχει την δυνατότητα υλοποίησης του μοντέλου Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC) μέσα από τις δομές του. Το στοιχείο αυτό (ABC – CO) αποτελεί κομμάτι της Ελεγκτικής (Controlling – CO) και είναι προϊόν συγκεκριμένης παραμετροποίησης του πληροφοριακού συστήματος. Βασικός άξονας της δομής ABC – CO είναι οι Διαδικασίες (Processes). Τα κόστη κατανέμονται και επιμερίζονται σε Διαδικασίες για να καταλήξουν στους φορείς κόστους, προβλέπεται τυπική ιεραρχία για κάθε Διαδικασία καθώς και όλες οι Λειτουργικότητες που έχουν παρουσιαστεί για τη Λογιστική Κέντρων Κόστους (Cost Center Accounting – CCA). Το ABC – CO μπορεί να χρησιμοποιηθεί τόσο ως πρωτογενές σύστημα (operational ABC) όσο και ως παράλληλο/συμπληρωματικό (parallel ABC). Στην πρώτη περίπτωση είναι ο κύριος τρόπος παρακολούθησης του κόστους, ολοκληρωμένος με όλα τα υπόλοιπα modules του SAP και μπορούν να καταχωρηθούν στο σύστημα πρωτογενείς εγγραφές σε στοιχεία του (π.χ. σε Διαδικασίες). Στη δεύτερη περίπτωση χρησιμοποιείται ένα άλλο, παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα ως κύριο ενώ το ABC – CO χρησιμοποιείται για να παράσχει διοικητική πληροφόρηση. Στην περίπτωση αυτή δεν μπορούν να γίνουν πρωτογενείς καταχωρήσεις εκεί. Η δυνατότητα τήρησης ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσης για καθέναν από τους Κλάδους Δραστηριοποίησης για εξωτερική χρήση που δεν δινόταν στην Λογιστική Κέντρων Κόστους και αποτελούσε απαίτηση που έπρεπε να ικανοποιεί το νέο κοστολογικό σύστημα, απουσιάζει και από το ABC – CO μιας και εντάσσονται στην ίδια έκδοση (SAP R/3) όμως μετά την αναβάθμιση που πρόκειται να πραγματοποιήσει η εταιρία η δυνατότητα αυτή θα παρέχεται και για τις δύο επιλογές.

Η εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος που σχεδιάστηκε είναι δυνατή και μέσα από τη δομή του ABC – CO. Δεδομένου, μάλιστα, ότι βασικό του

χαρακτηριστικό είναι οι Εργασίες, η λειτουργικότητα την οποία προσφέρει το ABC – CO εξυπηρετεί άριστα τις ανάγκες του μοντέλου αυτού. Βασικό μειονέκτημα της επιλογής αυτής είναι η διαφορετική φιλοσοφία σε σχέση με το υπάρχον μοντέλο. Από την αρχή του έργου διατυπώθηκε η αναγκαιότητα των ελάχιστων δυνατών επεμβάσεων στο λογιστικό σύστημα της εταιρίας. Η προσέγγιση ABC αποτελεί έναν διαφορετικό τρόπο σκέψης, μια διαφορετική φιλοσοφία. Οι καταχωρήσεις των δαπανών, οι επιμερισμοί, τα κέντρα κόστους και κέρδους θα έπρεπε να επαναπροσδιοριστούν, πράγμα που συνεπάγεται μεγάλες επεμβάσεις στη Λογιστική. Από την άλλη, η χρήση του ABC – CO υπό το υφιστάμενο λογιστικό σύστημα, (ή με ελάχιστες επεμβάσεις) είναι μεν εφικτή, δεν αποτελεί όμως βέλτιστη λύση. Είναι σημαντικό να υπάρχει ταύτιση ή τουλάχιστον σύμπλευση του Λογιστικού και του Κοστολογικού Συστήματος μεταξύ τους καθώς και με τη δομή της επιχείρησης. Η παρακολούθηση του κόστους είναι πιο απλή, πιο εύκολη, αποφεύγονται τα λάθη και ελαχιστοποιείται η σύγχυση, παράγοντες που επιδρούν θετικά τόσο με ποσοτικά κριτήρια (οικονομία) όσο και με ποιοτικά (καλύτερο κλίμα στο εργασιακό περιβάλλον). Αυτό δε θα συνέβαινε με την χρήση ενός συστήματος Κοστολόγησης που απέχει αρκετά από το Λογιστικό όπως στην περίπτωση που παρουσιάζεται. Μια απόφαση όμως για αναδιοργάνωση των διαδικασιών της εταιρίας με ταυτόχρονη τροποποίηση του Λογιστικού Συστήματος θα ανέτρεπε τη βάση των παραπάνω επιχειρημάτων και θα αποτελούσε αφετηρία επαναξιολόγησης της πρότασης ABC – CO.

8 Συμπεράσματα και Προτάσεις για Μελλοντικές Ενέργειες

Με την ολοκλήρωση της παρούσας μελέτης κρίνεται σκόπιμο να συνοψισθούν ορισμένα βασικά συμπεράσματα, άρρηκτα συνδεδεμένα με τα ερωτήματα στα οποία οφείλει να δώσει απαντήσεις το πόνημα αυτό, όπως ποια θα είναι η επίδραση του νέου κοστολογικού μοντέλου στην επιχείρηση και κατά πόσο μπορεί αυτό να ανταποκριθεί στο νέο, πιο ανταγωνιστικό περιβάλλον που διαμορφώνεται.

Αντικείμενο της μελέτης είναι σαφώς το κοστολογικό σύστημα της ΔΕΠΑ. Για της ανάγκες αυτές όμως απαιτήθηκε μια σφαιρική αντίληψη των επιχειρησιακών διαδικασιών και πρακτικών της εταιρίας. Η διαδικασία των συνεντεύξεων σε συνδυασμό με τη μελέτη των υπόλοιπων διαθέσιμων στοιχείων βοήθησαν στη δόμηση μιας ολοκληρωμένης εικόνας σε σχέση τόσο με τα υφιστάμενα προβλήματα και δυσλειτουργίες όσο και με πιθανές λύσεις σε αυτά. Η, πρακτικά, απεριόριστη βιβλιογραφία καθώς και οι βέλτιστες πρακτικές που ακολουθούνται ανά τον κόσμο μπορούν να αποτελέσουν οδηγό για την πραγματοποίηση επιτυχημένων αλλαγών. Βασική προϋπόθεση αποτελεί η τόλμη από πλευράς διοίκησης και η αποφασιστικότητά της απέναντι σε όποιες ενστάσεις, δισταγμούς

Το κοστολογικό σύστημα που προτάθηκε δεν αποτελεί μια ρηξικέλευθη πρόταση, μια τομή στην κοστολογική προσέγγιση. Αποτελεί ένα κοστολογικό σύστημα που δίνει σαφώς λύση σε πολλά υφιστάμενα προβλήματα, διασφαλίζει την ικανοποίηση των εξωλογιστικών απαιτήσεων της επιχείρησης και επιτυγχάνει την παροχή κοστολογικής πληροφωρίας ανά φορέα κόστους καλύπτοντας σε μεγάλο βαθμό τις απαιτήσεις για Διοικητική Πληροφόρηση. Παρόλα αυτά πραγματοποιήθηκε σε ένα σαφώς καθορισμένο πλαίσιο επιτρεπόμενων αλλαγών και επεμβάσεων και έγιναν συμβιβασμοί σε σχέση με προτάσεις που θα είχαν πιο δραστικά αποτελέσματα αλλά θα ήταν πιο χρονοβόρα η εξοικείωση του ανθρώπινου δυναμικού με αυτά. Για παράδειγμα, η αναδιοργάνωση της επιχείρησης σύμφωνα με τις αρχές του Activity Based Management (ABM) και υιοθετώντας το Activity Based Costing (ABC) ως σύστημα διαχείρισης του κόστους θα αποτελούσε μια πολύ πιο ριζοσπαστική πρόταση, που μετά την περίοδο προσαρμογής θα επέφερε σημαντικά οφέλη για την εταιρία. Το γεγονός ότι πρόκειται για δημόσια επιχείρηση σίγουρα περιορίζει την ευελιξία της διοίκησης σε πολλά θέματα, όπως το προσωπικό, τις δαπάνες κ.α. όμως είναι πιθανό σε ένα περιβάλλον πιο ανταγωνιστικό, όπως αυτό που δημιουργείται με την απελευθέρωση της Αγοράς Ενέργειας να απαιτηθούν τέτοιες τολμηρές αποφάσεις για να διασφαλιστεί ο πρωταγωνιστικός ρόλος, αν όχι η ίδια η βιωσιμότητα της ΔΕΠΑ.

Όσον αφορά το κομμάτι της υλοποίησης του κοστολογικού μοντέλου στο SAP η λύση που επιλέχθηκε είναι μια από τις αρκετές πολύ καλές λύσεις που είναι εφικτές στο πληροφοριακό αυτό περιβάλλον. Το SAP είναι ένα πρόγραμμα του οποίου η ευελιξία και οι δυνατότητες παραμετροποίησης είναι αξιοσημείωτες. Δεδομένου ότι το προτεινόμενο κοστολογικό σύστημα δεν αποτελεί μια «καθαρόαιμη» λύση αλλά μια μίξη στοιχείων τόσο από παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα όσο και από ABC, για την υλοποίησή του στο SAP δεν ήταν αρκετή η υιοθέτηση μιας έτοιμης λύσης αλλά απαιτήθηκε κάποια διαμόρφωση. Η επιλογή της χρήσης της εφαρμογής (Cost Center Accounting – CCA) έναντι της (ABC – CO) έγινε με βάση την απαίτηση για ελαχιστοποίηση των επεμβάσεων στο Λογιστικό Σύστημα της εταιρίας αλλά και στις λειτουργίες της.

9 Βιβλιογραφία

A.ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Βενιέρης Γ. (2005) Λογιστική Κόστους. 2^η Έκδοση, PI Publishing, Αθήνα
- Βενιέρης Γ. & Κοέν Σ. (2007). Διοικητική Λογιστική, PI Publishing, Αθήνα
- Δημητράς, Α.Ι. & Μπάλλας, Α.Α., (2009) «Διοικητική Λογιστική για Προγραμματισμό και Έλεγχο», Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα
- Ιγνατιάδης Α., (1978) «Λογιστική Κόστους», Τεύχος Ι, Θεσσαλονίκη
- Παναγιώτου Ν., (2004) «Οργάνωση Παραγωγής και Διοίκησης Επιχειρήσεων ΙΙ», Διαφάνειες μαθήματος ΕΜΠ, Αθήνα
- Τατσιόπουλος, Η.Π., (2004), «Οργάνωση Παραγωγής και Διοίκησης Επιχειρήσεων Ι», Αθήνα
- Τατσιόπουλος, Η.Π., (2005) «Προγραμματισμός και Έλεγχος Παραγωγής ΙΙ», Αθήνα
- Τατσιόπουλος, Η.Π., Πόνης, Σ. & Πρωτοσύγγελος, Στ. ,(2006) «Πληροφοριακά Συστήματα Διοικήσεως στην Παραγωγή», Αθήνα
- Τατσιόπουλος, Η.Π. & Χατζηγιαννάκης, Δ., (2008) «Επιχειρησιακή Οργάνωση με τη Βοήθεια των Πληροφοριακών Συστημάτων SAP», Εκδόσεις Παπασωτηρίου
- Τατσιόπουλος, Η.Π., Μαρμαράς Ν. & Χατζηγιαννάκης, Δ., (2010) «Βιομηχανική Διοίκηση και Κοστολόγηση», Εκδόσεις Παπασωτηρίου

B. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Atkinson, A.A. & Kaplan, R.S., (1989), Advanced Management Accounting. Prentice Hall, NJ
- Baines, A. & Langfield-Smith, K., (2003), Antecedents to Management Accounting Change: A Structural Equation Approach. Accounting, Organizations and Society, 28, 675-698
- Dean, J. (1976) Statistical Cost Estimation. Indiana University Press
- Hilton, R.W. (1997) Managerial Accounting. 3rd Ed., McGraw-Hill

- Horngren, C.T. (1972). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 3rd Ed., Prentice Hall, NJ
- Hurst, Q. & Nowak, D. (2000). *Configuring SAP R/3 FI/CO: The Essential Resource for Configuring the Financial and Controlling Modules*, 1st Ed. Sybex
- Kaplan, R.S. (1984) The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review* 59, (3) 390-418
- Kaplan, R.S. (1994) Management Accounting: Development of New Practice and Theory, *Management Accounting Research* (9), 247-260
- Lukka, K., (2007) Management Accounting Change and Stability: Loosely coupled rules and routines in action *Management Accounting Research*, 18 (1), 76-101
- Waterhouse, J.H. & Tiessen, P.A., (1978), Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (1), 65-76
- Zimmerman, J.L. (1979) The Cost and Benefits of Cost Allocations. *The Accounting Review*, LIV (3)

Γ. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ

- <http://www.depa.gr>
- <http://help.sap.com/printdocu/core/Print46c/en/data/pdf/CO/CO.pdf>
- <http://help.sap.com/printdocu/core/Print46c/en/data/pdf/FIBUSI/FIBUSI.pdf>
- http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/en/90/ba645c446711d189420000e829fbbd/content.htm
- <http://help.sap.com/printdocu/core/Print46c/en/data/pdf/ECPCA/ECPCA.pdf>
- http://help.sap.com/saphelp_40b/helpdata/en/eb/13771c43c411d1896f0000e8322d00/frameset.htm
- http://help.sap.com/saphelp_40b/helpdata/en/5b/d220fe43c611d182b30000e829fbfe/frameset.htm
- http://help.sap.com/bp_bl603/BBLibrary/HTML/166_EN_RO.htm
- http://help.sap.com/saphelp_sbo2005b/helpdata/en/b8/dd69b74c4f447283fb5bc75f4cfd95/content.htm
- http://it.toolbox.com/wiki/index.php/MM-FI_Integration_In_SAP_R/3

<http://sap.ittoolbox.com/groups/technical-functional/sap-acct/real-and-statistical-postings-in-co-2242536>

<http://web.mit.edu/sapr3/windocs/fomds15c.htm>

<http://web.mit.edu/sapr3/windocs/fomd.htm>

<http://www.netwind.com/html/sap-co-training.html>

<http://www.sap-exp.com/segmt.html>

http://www.saptechies.com/sap-pdf-books-download/SAP_FI_MM_SD_integration_2009061511245119909.pdf

http://www.worldlingo.com/ma/enwiki/el/Management_accounting