



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
ACTIVITY BASED COSTING AND ACTIVITY BASED MANAGEMENT

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΣΚΑΡΛΑΤΟΥ ΕΛΕΝΗ (ΜΑΦ 4209)

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2009

ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Γκίνογλου Δημήτριο, με του οποίου την αρωγή και την εποπτεία ολοκληρώθηκε αυτή η διπλωματική εργασία. Έδειξε αμείωτο ενδιαφέρον καθόλη τη διάρκεια της διεκπεραίωσης αυτής καθώς και μεγάλη κατανόηση στις όποιες δυσκολίες παρουσιάστηκαν κατά την εκπόνησή της.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα.....	3
Σύνοψη.....	5
1. Ενότητα Πρώτη: Εννοιολογικό Πλαίσιο ABC Κοστολόγησης.....	8
1.1. Εισαγωγή.....	8
1.2. Ιστορική Αναδρομή - Συστήματα Κοστολόγησης μέχρι την εμφάνιση της ABC	12
1.2.1. Πρώτο στάδιο κοστολόγησης	13
1.2.2. Δεύτερο στάδιο κοστολόγησης.....	14
1.2.3. Τρίτο στάδιο κοστολόγησης – ABC	14
1.3. Διαφορές μεταξύ παραδοσιακής κοστολόγησης και ABC	20
1.4. Αδυναμία των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων	28
1.5. Γιατί η μεθοδολογία ABC αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις	31
1.6. Έννοιες και ορισμοί της ABC κοστολόγησης	33
1.7. Θεωρητικό πλαίσιο της κοστολόγησης προϊόντων με ABC	39
2. Ενότητα Δεύτερη: Αρχές που διέπουν ένα σύστημα ABC καθώς και βήματα εφαρμογής και υιοθέτησής του	42
2.1. Αρχές συστήματος ABC	42
2.2. Η φιλοσοφία της ABC	43
2.3. Σχεδιασμός ενός συστήματος ABC	44
2.4. Βήματα εφαρμογής ενός συστήματος ABC	47
2.5. Περιπτώσεις εφαρμογής ABC	50
2.6. Ειδικές περιπτώσεις εφαρμογής ABC	52
2.6.1. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και ABC	52
2.6.2. Time - Driven ABC	56
3. Ενότητα Τρίτη: Κριτική θεώρηση συστήματος ABC.....	58
3.1. Προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής μεθοδολογίας ABC.....	58
3.2. Πλεονεκτήματα ενός συστήματος ABC	59
3.3. Μειονεκτήματα ενός συστήματος ABC	62
3.4. ABC και εκθέσεις για χρήση εκτός εταιρίας	64
3.5. ABC και βελτίωση των διαδικασιών	65
4. Ενότητα Τέταρτη: ABM – Η Διοικητική διάσταση της ABC.....	67
4.1. Εννοιολογική προσέγγιση ABM.....	67

4.2. Σχέση ABC και ABM συστημάτων.....	69
4.3. Η οργανωσιακή λειτουργία ενός συστήματος ABC/ABM.....	73
5. Ενότητα Πέμπτη: Κριτική θεώρηση συστήματος ABC/ABM	77
5.1. Κριτήρια επιτυχίας συστήματος ABC/ABM.....	77
5.2. Αξιολόγηση συστημάτων ABC/ABM	80
5.3. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα συστήματος ABC/ABM.....	82
5.4. Σχέδιο επιτυχούς υλοποίησης συστήματος ABC/ABM	83
5.5. Προϋποθέσεις επιτυχίας συστήματος ABC/ABM.....	85
5.6. Βελτιώσεις μέσω συστήματος ABC/ABM	87
5.7. Εφαρμογές συστήματος ABC/ABM.....	88
5.8. ABM και έλεγχος κόστους	90
6. Ενότητα Έκτη: Συμπεράσματα	92
6.1. Συμπεράσματα	92
Βιβλιογραφία	95

Σύνοψη

Καθημερινά πλέον ζούμε την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, τις αντιδράσεις της κοινωνίας και τα προβλήματά της. Οι δεκαετίες που έρχονται θα είναι η νέα επανάσταση στις τηλεπικοινωνίες και στις εφαρμογές της πληροφορικής και του ηλεκτρονικού εμπορίου καθώς ήδη έχουμε εφαρμογές ηλεκτρονικού εμπορίου με ολοκληρωμένες λύσεις για είσοδο επιχειρήσεων σε επιθυμητές αγορές οι οποίες βοηθούν σε κάθε στάδιο της αλυσίδας αξίας τους.

Στη Λογιστική επιστήμη υπάρχει μια ραγδαία ανάπτυξη εφαρμογών των νέων τεχνολογιών σε όλα τα στάδια λειτουργίας της επιχείρησης, από τη μηχανογραφική έκδοση και καταχώρηση των συναλλαγών μέχρι την πλήρη οικονομική και φορολογική παρακολούθηση και ανάλυση των στοιχείων της επιχείρησης, όπως είναι οι προϋπολογισμοί, το cash flow, τα παραμετρικά μοντέλα πρόβλεψης τιμών μετοχών, τα μη παραμετρικά μοντέλα, η αυτόματη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α., εισοδήματος και εκκαθαρίσεις φόρου μέσω taxis κ.τ.λ.

Το ερώτημα που προκύπτει είναι πως θα πρέπει να συμπεριφερθεί μια επιχείρηση στις προκλήσεις του 21^{ου} αιώνα. Θα ακολουθήσει τις παραδοσιακές θεωρίες ή θα πρέπει να προχωρήσει με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις. Η απάντηση είναι ότι χτυπάει το καμπανάκι του κινδύνου για τις επιχειρήσεις, οι οποίες πρέπει να σκέφτονται σαν υπερεθνικές συνδυάζοντας τη δυνατότητα παγκόσμιας πρόσβασης, τοπικής έμφασης και συνεχούς καινοτομίας ώστε να εξοικειωθούν με όλες τις νέες τεχνολογίες.

Επομένως στη σημερινή εποχή της παγκοσμιοποίησης, των ραγδαίων τεχνολογικών εξελίξεων και του μεγάλου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, είναι απαραίτητα ακριβή συστήματα μέτρησης του κόστους προκειμένου να ακολουθηθεί μία υγιής τιμολογιακή πολιτική εκ μέρους των επιχειρήσεων. Οι σύγχρονες επιχειρήσεις πρέπει όχι μόνο να ανταποκριθούν στις νέες αυτές προκλήσεις, αλλά και να καταφέρουν να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των αντιπάλων τους ώστε να συνεχιστεί η βιωσιμότητά τους και μάλιστα με μακροχρόνιο ορίζοντα. Για το λόγο αυτό οφείλουν να προσαρμόζονται στο περιβάλλον και να χρησιμοποιούν χρήσιμα εργαλεία τα οποία αν εκμεταλλευτούν σωστά από τη διοίκηση της εκάστοτε

επιχείρησης, απεικονίζουν ακριβέστερα και πιο ρεαλιστικά το παραγωγικό κόστος αλλά και ολόκληρη την επιχείρηση.

Σε αυτό το πλαίσιο του εντεινόμενου ανταγωνισμού αναπτύχθηκε η μέθοδος της «Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων», με στόχο να συμβάλλει στην καλύτερη αναγνώριση των εξόδων που σχετίζονται με τη δημιουργία των προϊόντων ή υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να παρέχει καλύτερη και ακριβέστερη πληροφόρηση για το πραγματικό κόστος των προϊόντων, στην οποία να μπορούν τα στελέχη μιας επιχείρησης να στηρίζουν τις αποφάσεις τους.

Η μέθοδος «Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων» είναι ένα εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, το οποίο δεν αποσκοπεί στο να οδηγήσει σε αυτοματοποιημένες αποφάσεις. Έχει σχεδιαστεί για να παράσχει περισσότερο ακριβή πληροφόρηση για τις παραγωγικές και βοηθητικές δραστηριότητες ώστε η διοίκηση να μπορεί να επικεντρώσει τις προσπάθειές της στις περισσότερο κερδοφόρες δραστηριότητες και τα στελέχη να κάνουν περισσότερο σταθερές και συνειδητοποιημένες στρατηγικές επιλογές ως προς την τοποθέτηση των προϊόντων της επιχείρησης στην αγορά και να επιδιώκουν τη συνεχή βελτίωση των επιχειρηματικών διαδικασιών.

Η σύγχρονη επιχείρηση επιβάλλεται να ανταποκριθεί σε όλες τις προκλήσεις χρησιμοποιώντας κάθε δυνατό μέσο. Σε αυτό το πλαίσιο η «Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες» (ABC) και η «Διοίκηση με Βάση τις Δραστηριότητες» (ABM) αποτελούν χρήσιμα εργαλεία της διοίκησης όχι μόνο για την ακριβέστερη απεικόνιση του παραγωγικού κόστους αλλά και για μια ολοκληρωμένη θεώρηση της ίδιας της επιχείρησης σε ρεαλιστική βάση. Για το λόγο αυτό σκοπός αυτής της εργασίας είναι να αναδείξει τη φύση της χρησιμότητας της ABC και της ABM για μια οργάνωση.

Στην πρώτη ενότητα της παρούσας εργασίας επιχειρείται ένας εκτενής εννοιολογικός προσδιορισμός της ABC κοστολόγησης, ώστε να γίνουν πλήρως κατανοητές οι βασικές έννοιες στις οποίες θα στηριχθεί όλη η ανάλυση και γίνεται μια ιστορική αναδρομή στα κοστολογικά συστήματα από τα οποία προήλθε η ABC. Επιπλέον, παρουσιάζονται οι σημαντικότερες διαφοροποιήσεις της ABC από τα παραδοσιακά

συστήματα κοστολόγησης ώστε να αναδειχτούν οι λόγοι που οδήγησαν στην πλήρη αποδοχή της από πολλές επιχειρήσεις.

Στη δεύτερη ενότητα αναπτύσσονται οι βασικές αρχές που διέπουν ένα σύστημα ABC και πιο συγκεκριμένα αναλύονται η φιλοσοφία και τα βήματα που απαιτούνται κατά τη διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής ενός τέτοιου συστήματος. Επιπλέον, παρουσιάζονται τόσο οι γενικές όσο και κάποιες ειδικές περιπτώσεις εφαρμογής ενός συστήματος ABC.

Στην τρίτη ενότητα επιχειρείται μια κριτική θεώρηση ενός συστήματος ABC και παρουσιάζονται τα βασικά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του. Επιπλέον, αναπτύσσονται οι προϋποθέσεις επιτυχίας ενός τέτοιου συστήματος και γίνεται μια πρώτη αναφορά στη βελτίωση των διαδικασιών που μπορεί να επιτευχθεί σε μια επιχείρηση εφόσον εκμεταλλευτούν σωστά τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την ABC.

Στην τέταρτη ενότητα πραγματοποιείται μια περιεκτική ανάλυση της έννοιας και των ορισμών της διοικητικής διάστασης της ABC, που είναι η ABM. Διευκρινίζεται η σχέση που συνδέει τα δύο συστήματα καθώς επίσης γίνεται και η περιγραφή της οργανωσιακής λειτουργίας ενός συστήματος ABC/ABM.

Στην πέμπτη ενότητα γίνεται μια κριτική θεώρηση ενός συστήματος ABC/ABM και παρουσιάζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος. Επιπλέον, γίνεται μια αξιολόγηση του συστήματος αυτού και επισημαίνονται οι προϋποθέσεις επιτυχίας του όπως επίσης και οι βελτιώσεις που επιτυγχάνονται από την εφαρμογή του.

Στην έκτη και τελευταία ενότητα της εργασίας παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν μετά από εκτενή βιβλιογραφική έρευνα και σύμφωνα με τα οποία ένα σύστημα ABC/ABM πρέπει να αποτελεί πλέον μέρος ενός σημαντικού τμήματος του επιχειρηματικού κόσμου σε παγκόσμιο επίπεδο. Είναι βέβαιο πως πρόκειται για ένα εργαλείο εξαιρετικής χρησιμότητας για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων, ανεξάρτητα από το βαθμό υιοθέτησης του ή το επίπεδο επιτυχίας ή αποτυχίας κατά την εφαρμογή του.

1. Ενότητα Πρώτη: Εννοιολογικό Πλαίσιο ABC Κοστολόγησης

1.1. Εισαγωγή

Για πολλά χρόνια οι επιχειρήσεις λειτουργούσαν με την εντύπωση ότι οι πληροφορίες που έπαιρναν από τα συστήματα κοστολόγησης που είχαν στη διάθεσή τους, έδιναν την ακριβή εικόνα του πραγματικού κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών τους. Στην πραγματικότητα όμως τα συστήματα αυτά οδηγούσαν τη διοίκηση σε λανθασμένες αποφάσεις, που συχνά δε συμβάδιζαν με τους πραγματικούς στόχους της επιχείρησης.

Στη δεκαετία του '80 ο Robert S. Kaplan, καθηγητής λογιστικής στο Harvard Business School, έθεσε τις βάσεις για την εμφάνιση, ανάπτυξη και εφαρμογή του Activity Based Costing, δηλαδή της «Κοστολόγησης με Βάση τις Δραστηριότητες», με το βιβλίο του «Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting».

Η ABC αποτελεί μια νέα, επαναστατική αντίληψη όσον αφορά στα συστήματα κοστολόγησης και μέτρησης της επιχειρηματικής επίδοσης, η οποία έρχεται αφενός μεν να καλύψει τα κενά των προηγούμενων συστημάτων και αφετέρου να εφοδιάσει τους διοικούντες την επιχείρηση με ακριβή και σχετική πληροφόρηση ως προς το πραγματικό κόστος λειτουργίας της.

Οι Johnson και Kaplan το 1987, αποτέλεσαν τους εισηγητές αυτού του νέου συστήματος ABC κοστολόγησης, που αποτελεί και την τελευταία εξέλιξη στον τομέα της κοστολόγησης καθώς διαπίστωσαν ότι η ολοένα αυξανόμενη πολυπλοκότητα στην παραγωγική διαδικασία και η μεγάλη συμμετοχή των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Γ.Β.Ε.) στο συνολικό κόστος του προϊόντος, απαιτούν νέες προσεγγίσεις στη διαδικασία κοστολόγησης. Η «Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων» (ABC) αντιμετωπίζει επιτυχώς τη νέα πραγματικότητα, αφού πετυχαίνει τη μετατροπή του έμμεσου κόστους σε άμεσο και άρα την ακριβέστερη κοστολόγηση των προϊόντων ή υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τους Rezaie, Ostadi και Torabi (2008), λαμβάνοντας υπόψη την αυξανόμενη ανησυχία που επικρατεί στην κατασκευαστική βιομηχανία όσον αφορά στον ανταγωνισμό σε μια παγκόσμια αγορά, διάφορες πρωτοβουλίες είναι τώρα εν εξελίξει για να πετύχουν βελτιώσεις στην ανταγωνιστική θέση των εταιριών, μία εκ των οποίων είναι η εφαρμογή της ABC στο βιομηχανικό τομέα.

Οι Garrison και Noreen (2008), τονίζουν πως η ABC αποτελεί βελτιωμένη εκδοχή της μεθόδου επιμερισμού των Γ.Β.Ε. βάσει των συγκεκριμένων συντελεστών κάθε τμήματος μιας επιχείρησης, η οποία αναπτύσσεται σε δύο φάσεις. Η σημαντικότερη διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων είναι ότι στην ABC οι δεξαμενές κόστους ορίζονται με πιο συγκεκριμένο και αναλυτικό τρόπο. Έτσι, ενώ στην κοστολόγηση βάσει τμηματικών συντελεστών οι δεξαμενές κόστους είναι τα ίδια τα τμήματα της επιχείρησης, στην ABC οι δεξαμενές κόστους είναι οι συγκεκριμένες δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος. Είναι σαφές ότι ένα τμήμα της επιχείρησης αναλαμβάνει και διεκπεραιώνει πολλές δραστηριότητες, συχνά εντελώς ανομοιογενείς από κοστολογική άποψη μεταξύ τους και επίσης ότι κάποιες δραστηριότητες έχουν διατμηματικό χαρακτήρα και είναι κοινές σε περισσότερα του ενός τμήματα.

Στα πλαίσια του επιθυμητού στρατηγικού πλεονεκτήματος που θέλει να πετύχει κάθε επιχείρηση, θα πρέπει να εφαρμόσει και ανάλυση κόστους με βάση τις δραστηριότητες ώστε να προσδιορίζει τις δραστηριότητες της, να προετοιμάζει το κόστος για κάθε δραστηριότητα, να συλλέγει δεδομένα για τις δραστηριότητες και να υπολογίζει τελικά το κόστος παραγωγής. Σε αντίθεση με τον παραδοσιακό τρόπο κοστολόγησης που ασχολείται με το διαχωρισμό σε άμεσα υλικά, άμεση εργασία και εργοστασιακά κέντρα εξόδων (Γ.Β.Ε. κ.τ.λ.), τα τελευταία χρόνια η πραγματικότητα της επιχειρηματικής δράσης χαρακτηρίζεται από φαινόμενα όπως είναι η ένταση του ανταγωνισμού και η αύξηση του κόστους παραγωγής και διάθεσης ως αποτέλεσμα της διαφοροποίησης των προϊόντων και της καλύτερης προσαρμογής τους στις συγκεκριμένες απαιτήσεις κάθε πελάτη. Οι επιχειρήσεις ανταποκρινόμενες σε αυτές τις μεταβολές του ανταγωνιστικού πεδίου, αναζήτησαν τρόπους να ενδυναμώσουν τις λειτουργίες τους και να κάνουν περισσότερο ακριβή τα δεδομένα που συλλέγουν για τη λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με τον Wegmann (2009), η «Κοστολόγηση κατά Κέντρο Δραστηριότητας» (ABC) είναι η πιο γνωστή καινοτομία στον τομέα της κοστολόγησης τα τελευταία είκοσι χρόνια. Είναι ένα καθορισμένο σύστημα κοστολόγησης που επιτρέπει την ταξινόμηση περισσότερων δαπανών ως άμεσες, χρησιμοποιεί τις λεγόμενες δεξαμενές κόστους και αναγνωρίζει τους οδηγούς κόστους. Η ABC πετυχαίνει καλύτερη κατανομή δαπανών χρησιμοποιώντας μικρότερες δεξαμενές κόστους, τις δραστηριότητες. Χρησιμοποιώντας τους οδηγούς κόστους, το κόστος των δραστηριοτήτων είναι η βάση για τον καταλογισμό των εξόδων στα κατάλληλα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Σήμερα οι γραμμές προϊόντος και τα κανάλια διανομής έχουν πολλαπλασιαστεί. Το κόστος της άμεσης εργασίας αποτελεί πλέον ένα μικρό μόνο μέρος του συνολικού κόστους, σε αντίθεση με το κόστος των βοηθητικών λειτουργιών, όπως είναι το κόστος του μάρκετινγκ και της διανομής, το κόστος σχεδιασμού του προϊόντος και τα άλλα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Η ένταση και η παγκοσμιοποίηση του ανταγωνισμού και οι νέες τεχνολογίες παραγωγής έχουν αυξήσει την κρίσιμότητα της ακριβούς πληροφόρησης για το κόστος και την επιτυχία της επιχείρησης.

Οι Cooper και Kaplan (1992) τονίζουν ότι η ακριβής γνώση των κοστολογικών στοιχείων της επιχειρηματικής δράσης γενικά και ιδιαίτερα του προϊόντος της επιχείρησης, αποτελεί μια σημαντική πληροφορία για τη λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων και το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει η επιχείρηση αποτελεί μια σημαντική πηγή πληροφόρησης για τη λήψη τέτοιου είδους αποφάσεων. Οι αποφάσεις για την τιμολόγηση, το μίγμα μάρκετινγκ και το σχεδιασμό του προϊόντος είναι από τις περισσότερο κρίσιμες που λαμβάνουν τα στελέχη των επιχειρήσεων καθώς καμιά τέτοια απόφαση δε μπορεί να ληφθεί χωρίς να είναι με ακρίβεια γνωστό το κόστος του προϊόντος.

Όπως αναφέρει και η Baines (1992), τα κόστη που σχετίζονται με τις επιχειρήσεις έχουν αλλάξει με την πάροδο των ετών. Τα έξοδα διοίκησης όπως και άλλα γενικά βιομηχανικά έξοδα διαμορφώνουν πλέον μεγαλύτερο ποσοστό επί του συνολικού κόστους καθώς οι επιχειρήσεις μειώνουν τα άμεσα έξοδά τους. Οι παραδοσιακές κοστολογικές προσεγγίσεις συνήθως αποτυγχάνουν να διαχειριστούν επαρκώς τα

αυξημένα Γ.Β.Ε., με αποτέλεσμα να προσφέρουν ελλιπή πληροφόρηση προς τη διοίκηση.

Η «Κοστολόγηση κατά Κέντρο Δραστηριότητας» έχει υιοθετηθεί από ευρύ φάσμα οργανισμών και είναι μια μέθοδος κοστολόγησης που αποσκοπεί στο να δώσει στη διοίκηση της επιχείρησης πληροφορίες κόστους για τη λήψη στρατηγικών και άλλων αποφάσεων, που δυνητικά επηρεάζουν τη δυναμικότητα και συνεπώς το «σταθερό» κόστος. Η κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες κανονικά χρησιμοποιείται ως συμπλήρωμα του συνήθους συστήματος κοστολόγησης της εταιρίας και όχι ως υποκατάστατό του. Οι περισσότεροι οργανισμοί που χρησιμοποιούν ABC έχουν δύο συστήματα κοστολόγησης, το επίσημο σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση εξωτερικών οικονομικών εκθέσεων και το βασιζόμενο στις δραστηριότητες σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιείται από την ανώτατη διοίκηση για εσωτερική λήψη αποφάσεων και για την ορθή διαχείριση των επιχειρησιακών λειτουργιών της επιχείρησης.

Όπως τονίζουν οι Bilici και Dalci (2008), η χρήση των παραδοσιακών μεθόδων και τακτικών κοστολόγησης είναι πιθανό να οδηγήσει τους διευθυντές στη λήψη παράλογων ή ανακριβών αποφάσεων καθώς για τους υπολογισμούς λαμβάνονται υπόψη μόνο οι οδηγοί των δαπανών. Αντιθέτως, τονίζεται πως αν συνδυαστούν σωστά οι θεωρητικές υποθέσεις της κοστολόγησης που βασίζεται στις δραστηριότητες, με τις παραδοσιακές αντιλήψεις κόστους, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα να δημιουργηθεί ένα νέο μοντέλο για τον υπολογισμό του κόστους το οποίο θα παράγει τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα.

Οι Palmer και Vied (1998), θεωρούν πως παρά την ομοφωνία σχετικά με τα πλεονεκτήματα της ABC κοστολόγησης, δεν υπάρχει συναίνεση σχετικά με τον τρόπο μετατροπής της θεωρίας για την ABC σε πράξη. Κάποιοι υποστηρίζουν ότι θα πρέπει να είναι ένα μεμονωμένο σύστημα που θα λειτουργεί παράλληλα με το κύριο σύστημα κοστολόγησης, ενώ άλλοι υποστηρίζουν πως κάτι τέτοιο θα αποτύχει καθώς τα δεδομένα της ABC δεν ολοκληρώνονται στα βασικά συστήματα χρηματοοικονομικών αναφορών και μέτρησης της επίδοσης που διαθέτει μια επιχείρηση.

Σύμφωνα με τη Ghicajanu (2008), οι πρακτικές διοίκησης και οι μέθοδοι έχουν αλλάξει κατά τη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας και θα συνεχίσουν να αλλάζουν. Τα διοικητικά συστήματα ελέγχου χρειάζονται τις μεθόδους και τις σύγχρονες τεχνικές για να υποστηρίξουν τους διευθυντές στη λήψη αποφάσεων. Η ABC είναι μια μέθοδος που εστιάζει στη διαχείριση των δραστηριοτήτων μέσα στις επιχειρησιακές διαδικασίες ως διαδρομή για να βελτιώνει συνεχώς και την αξία που παραλαμβάνουν οι πελάτες και το κέρδος που προκύπτει. Η ABM χρησιμοποιεί πληροφορίες βασισμένες στην ABC για να επηρεάσει τη διοικητική δράση. Οι άνθρωποι αναλαμβάνουν δραστηριότητες που καταναλώνουν πόρους και έτσι το να ελέγχει κανείς τις δραστηριότητες, του επιτρέπει να ελέγξει τις δαπάνες στην πηγή τους.

Η ανάπτυξη αυτής της μεθόδου διαχείρισης έχει οδηγηθεί από τις ανησυχίες των διευθυντών ώστε να συνεχίσουν να βελτιώνουν την απόδοση μιας οργάνωσης. Μπορούμε να πούμε ότι η προέλευση της μεθόδου προέρχεται από την πρότυπη κοστολόγηση, που είναι η συνεχής βελτίωση με τη μείωση των δαπανών κατά τη διάρκεια της διαδικασίας παραγωγής και την κοστολόγηση στόχων, η οποία ως στόχο έχει τις δαπάνες.

Στην πράξη υπάρχουν πολλές παραλλαγές της κοστολόγησης με βάση τη δραστηριότητα. Κάθε σύμβουλος επιχειρήσεων δίνει έμφαση σε διαφορετικές πτυχές της κοστολόγησης με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες, ενώ και οι εταιρείες ερμηνεύουν διαφορετικά την ABC.

1.2. Ιστορική Αναδρομή - Συστήματα Κοστολόγησης μέχρι την εμφάνιση της ABC

Η αρχή της εξέλιξης της λογιστικής κόστους προσδιορίζεται στο τέλος του 19^{ου} αιώνα, ταυτόχρονα με την εκδήλωση της βιομηχανικής επανάστασης, όπου και υπήρχε η ανάγκη για συστηματική μέτρηση του κόστους των προϊόντων. Η παραγωγική διαδικασία όμως με την πάροδο του χρόνου γινόταν όλο και πιο πολύπλοκη και δημιουργήθηκε η ανάγκη για μεγαλύτερη ποικιλία πρώτων υλών και

περισσότερους τύπους εργασίας, τα οποία μαζί με την τεχνολογική πρόοδο επέφεραν αλλαγές στην παραγωγική διαδικασία, καθιστώντας επιτακτική την ανάπτυξη ειδικών τεχνικών κοστολόγησης προϊόντων.

Οι τεχνικές αυτές είχαν σαν απώτερο στόχο τον αποτελεσματικό μερισμό του κοινού κόστους παραγωγής, δηλαδή του κόστους εκείνου που αφορά περισσότερα του ενός προϊόντα, όπως για παράδειγμα η αμοιβή του Διευθυντή παραγωγής, των μηχανικών, των επιβλεπόντων κ.τ.λ. και το οποίο κόστος καλείται Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.). Έτσι, μέχρι την εμφάνιση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητες εμφανίστηκαν δυο συστήματα - στάδια κοστολόγησης προϊόντων.

1.2.1. Πρώτο στάδιο κοστολόγησης

Το χαρακτηριστικό του πρώτου αυτού σταδίου κοστολόγησης είναι η χρήση μιας και μοναδικής βάσης μερισμού για το μερισμό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, που είναι η άμεση εργασία. Ειδικότερα, η βάση μερισμού που χρησιμοποιούνταν ήταν κυρίως είτε οι ώρες της εργασίας είτε το κόστος της εργασίας.

Η χρήση ως βάσης μερισμού της άμεσης εργασίας ήταν λογική και ορθή, καθώς τα πρώτα χρόνια της βιομηχανικής επανάστασης χαρακτηρίζονταν από το γεγονός ότι η παραγωγική διαδικασία ήταν εντάσεως εργασίας. Η χρήση μηχανολογικού εξοπλισμού ήταν μικρής έκτασης και το κόστος που συνεπάγονταν, δηλαδή οι αποσβέσεις των μηχανών, ήταν εξίσου μικρό για την επιχείρηση, σε σχέση με τα λοιπά κόστη παραγωγής. Επίσης, λόγω του σχετικά μικρού μεγέθους των μεταποιητικών επιχειρήσεων, μικρό ήταν και το ύψος των Γ.Β.Ε. Έτσι, ακόμη και αν η άμεση εργασία δεν ήταν η κύρια αιτία της δημιουργίας των Γ.Β.Ε., δηλαδή δεν ήταν οδηγός κόστους των Γ.Β.Ε., οι επιπτώσεις από τη χρήση της ως βάσης μερισμού των Γ.Β.Ε. ήταν μικρές ή ασήμαντες.

Η παραπάνω μέθοδος κοστολόγησης λοιπόν ήταν αποτελεσματική και αξιόπιστη καθώς η παραγωγική διαδικασία ήταν απλή, η ποικιλία των προϊόντων που παρήγαγε μια επιχείρηση ήταν εξαιρετικά περιορισμένη και το κόστος των Γ.Β.Ε., δηλαδή του έμμεσου κόστους που έχριζε ανάγκης μερισμού, ήταν μικρό. Ειδικά το τελευταίο είχε ως αποτέλεσμα να δίνει η κοστολόγηση αξιόπιστα αποτελέσματα, ακόμα και σε

περίπτωση λανθασμένου μερισμού, καθώς το εύρος του λάθους στον υπολογισμό του μοναδιαίου κόστους του προϊόντος ήταν μικρό.

1.2.2. Δεύτερο στάδιο κοστολόγησης

Με την πάροδο των ετών, η αύξηση του μεγέθους των επιχειρήσεων και η εκτεταμένη χρήση των μηχανών οδήγησε στη αύξηση των Γ.Β.Ε. και η άμεση εργασία ως μοναδική βάση μερισμού δεν ήταν δυνατό να δίνει αξιόπιστα αποτελέσματα για το κόστος παραγωγής των προϊόντων, ιδιαίτερα καθώς δεν ήταν η μοναδική αιτία δημιουργίας του κόστους των Γ.Β.Ε.

Έτσι λοιπόν, χρησιμοποιούνται περισσότερες της μίας βάσεις μερισμού των Γ.Β.Ε. Συγκεκριμένα, καταρχάς δημιουργούνται οι λεκάνες κόστους ή τα Κέντρα Κόστους. Ως κέντρο κόστους εννοείται η οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση ή περιοχή ευθύνης της οικονομικής μονάδας για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους. Πρακτικά, ως κέντρα κόστους ορίζονται τα κύρια και βοηθητικά τμήματα παραγωγής στα οποία συγκεντρώνεται το κόστος που αφορά στο κάθε τμήμα.

Έπειτα, ακολουθεί ο μερισμός του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια και στη συνέχεια στα προϊόντα με τη χρήση πολλών βάσεων μερισμού. Οι βάσεις μερισμού σύμφωνα με αυτό το νέο κοστολογικό σύστημα είναι για παράδειγμα οι μηχανοώρες, τα τετραγωνικά μέτρα, το βάρος των υλικών, το βάρος των παραγόμενων προϊόντων, οι μονάδες ηλεκτρικής ενέργειας που αναλώθηκαν κ.τ.λ. Επομένως ως βάση μερισμού επιλέγεται εκείνη που συνιστά τον κύριο οδηγό κόστους, δηλαδή το δημιουργό του κόστους. Όμως με την πάροδο των ετών, το σύστημα αυτό κοστολόγησης άρχισε να δίνει όλο και λιγότερο ικανοποιητικά αποτελέσματα και έπρεπε εκ των πραγμάτων να αλλάξει.

1.2.3. Τρίτο στάδιο κοστολόγησης – ABC

Η αυτοματοποίηση της παραγωγής και η παροχή ολοένα και περισσότερων υπηρεσιών μέσα σε μια επιχείρηση, που ανέβασαν κατακόρυφα τη συμμετοχή των Γ.Β.Ε. στο συνολικό κόστος, καθώς και η παραγωγή πολλών προϊόντων ή προϊόντων

με ολοένα και πιο περίπλοκη παραγωγική διαδικασία, κατέστησαν ανακριβή τη μέθοδο κοστολόγησης του δεύτερου σταδίου και συνετέλεσαν στην εμφάνιση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητες.

Η ακριβής κοστολόγηση ενός προϊόντος εκτός από τη μεγάλη σημασία που έχει για τη λήψη αποφάσεων, αποτελεί ένα δυσχερές και δυσεπίλυτο ζήτημα. Η δυσκολία του οφείλεται στην ιδιοτροπία του χαρακτηρισμού του κόστους ως άμεσο και έμμεσο καθώς το κόστος ενός προϊόντος αποτελείται από δύο μέρη, το άμεσο και το έμμεσο. Έτσι, το άμεσο κόστος είναι το μέρος εκείνο του κόστους που γίνεται για χάρη ενός συγκεκριμένου προϊόντος και που μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια το μέγεθός του. Συνήθως το άμεσο κόστος είναι και μεταβλητό, δηλαδή μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται και η ποσότητα παραγωγής. Παράδειγμα άμεσου κόστους είναι οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής. Το έμμεσο κόστος από την άλλη πλευρά, δε γίνεται για χάρη ενός και μόνο προϊόντος αλλά αναφέρεται σε μια ολόκληρη λειτουργία της επιχείρησης που μπορεί να υποστηρίξει πολλά προϊόντα. Επομένως, δε μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα για ποιο προϊόν έχει γίνει το έμμεσο κόστος, το οποίο δεν είναι σταθερά αναλογικά μεταβλητό και περιλαμβάνει έναν πυρήνα σταθερού κόστους. Παράδειγμα έμμεσου κόστους είναι το κόστος διανομής προϊόντων μιας επιχείρησης με παραγωγή πολλών προϊόντων.

Συνεπώς για να γνωρίζουμε το πλήρες κόστος ενός προϊόντος, πρέπει να προσθέσουμε το άμεσο και το έμμεσο κόστος που αντιστοιχεί στο προϊόν. Το κρίσιμο ζήτημα σε σχέση με την κοστολόγηση άπτεται του τρόπου επιμερισμού του έμμεσου κόστους στο κόστος του προϊόντος. Το ζήτημα αυτό, που εκτός από κρίσιμο είναι και δυσχερές στην επίλυσή του αφού δε μπορεί να προσδιοριστεί με άμεσο τρόπο η προέλευσή του, έχει συγκεντρώσει το ενδιαφέρον των μελετητών και των επιχειρήσεων.

Λύση στο πρόβλημα του επιμερισμού του έμμεσου κόστους στα προϊόντα και τις διαδικασίες υπόσχεται να δώσει η μέθοδος κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων. Η φιλοσοφία που διέπει την ABC χαρακτηρίζεται από τους Cooper και Kaplan (1992) ως απλή καθώς ουσιαστικά όλες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες υπάρχουν για να υποστηρίξουν την παραγωγή και τη διανομή των

προϊόντων και των υπηρεσιών και επομένως το κόστος τους θα πρέπει να θεωρείται κόστος του προϊόντος.

Η φιλοσοφία της ABC είναι διαφορετική από τη φιλοσοφία που διέπει τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Οι Garrison και Noreen (2008) τοποθετούν την ABC σε ένα τρίτο επίπεδο εξέλιξης των συστημάτων κοστολόγησης. Στο πρώτο επίπεδο εντάσσεται όπως είδαμε η απευθείας κατανομή του έμμεσου κόστους στο τελικό κόστος του προϊόντος, συνήθως με κριτήριο κατανομής τις ώρες άμεσης εργασίας. Στο δεύτερο επίπεδο αντιστοιχεί η συγκέντρωση του έμμεσου κόστους στα τμήματα της επιχείρησης, που λειτουργούν ως δεξαμενές κόστους, από τις οποίες το έμμεσο κόστος σε δεύτερη φάση αναδιανέμεται στα τελικά προϊόντα. Το τρίτο επίπεδο, αυτό της ABC, αποτελεί ένα σύστημα κοστολόγησης που λαμβάνει χώρα σε δύο στάδια, όπως και το σύστημα συγκέντρωσης του έμμεσου κόστους στα τμήματα, με τη διαφορά ότι σε πρώτο στάδιο το έμμεσο κόστος δε συγκεντρώνεται με κριτήριο το τμήμα για χάρη του οποίου έχουν γίνει, αλλά τη συγκεκριμένη δραστηριότητα που έχει προκαλέσει τη δημιουργία του. Η ABC μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι βελτιωμένη εκδοχή της κοστολόγησης μέσω αναδιανομής του έμμεσου κόστους των τμημάτων της επιχείρησης, καθώς κάθε τμήμα της επιχείρησης μπορεί να διενεργεί εντελώς ανόμιες δραστηριότητες, τόσο από διαδικαστική όσο και από κοστολογική άποψη.

Το ζητούμενο στην περίπτωση αυτή δεν είναι η ακριβής κοστολόγηση του προϊόντος και της διαδικασίας για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων αλλά η κατανομή των Γ.Β.Ε., των εξόδων διοίκησης και των εξόδων διάθεσης στα τελικά προϊόντα που έχουν πωληθεί ή που παραμένουν σε απόθεμα ώστε να προσδιοριστεί το λειτουργικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογικής επιβάρυνσης της επιχείρησης και τη σύγκριση της αποδοτικότητας της με τις άλλες επιχειρήσεις του κλάδου ή την αξιολόγηση της τάσης της αποδοτικότητας.

Για χρηματοοικονομικούς και φορολογικούς λόγους, απαιτείται ένα απλό σύστημα κοστολόγησης, που να αποδίδει το συνολικό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής δράσης. Τα Γ.Β.Ε. και τα έξοδα διοίκησης και διάθεσης θεωρούνται έξοδα περιόδου, δηλαδή θεωρείται ότι δε γίνονται για χάρη συγκεκριμένου προϊόντος. Ο επιμερισμός τους πάνω στα προϊόντα έχει μόνο τυπικό χαρακτήρα ώστε να υπολογιστεί το

συνολικό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής δράσης και δε χρησιμοποιείται για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων ή για την αναδιοργάνωση της επιχείρησης. Επομένως, αρκεί ένα σύστημα κοστολόγησης που απλά κατανέμει το συνολικό έμμεσο κόστος στα προϊόντα της επιχείρησης, όπως είναι το σύστημα της κατανομής βάσει των ωρών άμεσης εργασίας. Ωστόσο, ένα τέτοιο σύστημα κοστολόγησης δε μπορεί να εξυπηρετήσει τις εσωτερικές ανάγκες πληροφόρησης της επιχείρησης για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Η ανάγκη για ακριβή πληροφόρηση όσον αφορά στο κόστος λειτουργίας κάθε επιχείρησης είναι κρίσιμη για οποιονδήποτε οργανισμό προκειμένου αυτός να πάρει τις ορθές χρηματοοικονομικές αποφάσεις που θα του επιτρέψουν να διατηρήσει ή και να βελτιώσει την ανταγωνιστική του θέση. Για πολλά χρόνια οι επιχειρήσεις λειτουργούσαν με την παραδοχή ότι οι πληροφορίες τους για την κοστολόγηση αντιστοιχούσαν λιγότερο ή περισσότερο, αλλά πάντοτε επαρκώς, στις τιμές κόστους των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών. Δυστυχώς αυτό ήταν αληθές μόνο σε ένα μικρό ποσοστό των περιπτώσεων.

Ενώ τα συστήματα κοστολόγησης του δεύτερου επιπέδου απαντούσαν στο ερώτημα «πως μπορεί ένας οικονομικός οργανισμός να κατανείμει το κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας του για πληροφόρηση των εξωτερικών χρηστών και για έλεγχο του κόστους κάθε τμήματος», η ABC θέτει ένα σύνολο από τελείως διαφορετικές ερωτήσεις, όπως:

- Ποιες δραστηριότητες εκτελούνται με χρήση – ανάλωση των επιχειρησιακών πόρων
- Πόσο κοστίζει η εκτέλεση των δραστηριοτήτων αυτών
- Για ποιους λόγους η επιχείρηση πρέπει να εκτελεί αυτές τις δραστηριότητες
- Πόσο συμβάλλει κάθε δραστηριότητα στην παραγωγή των προϊόντων, των υπηρεσιών ή στην εξυπηρέτηση των πελατών

Είναι εμφανές λοιπόν ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές ανάμεσα στο νέο και τα παλιά συστήματα. Καταρχάς, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα, η ABC εστιάζει την προσοχή της διοίκησης στις δραστηριότητες που απαιτούνται για την

παραγωγή κάθε προϊόντος ή για την παροχή κάθε υπηρεσίας. Παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων είναι τα εξής:

- Λειτουργία μηχανών
- Ρυθμίσεις μηχανών
- Προγραμματισμός λειτουργίας παραγωγής
- Παραλαβή Α' υλών και λοιπών υλικών
- Υποστήριξη υπαρχόντων προϊόντων
- Ανάπτυξη νέων προϊόντων
- Επισκευές και συντήρηση μηχανημάτων
- Ανασχεδιασμός προϊόντων
- Έλεγχος ποιότητας κ.ο.κ.

Κατά δεύτερο λόγο μια άλλη σημαντική διαφορά της ABC με τα άλλα προϋπάρχοντα συστήματα κοστολόγησης είναι ότι αντικείμενα κόστους για την ABC δεν είναι μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες, αλλά μπορεί να είναι και πελάτες ή συγκεκριμένα τμήματα και λειτουργίες της επιχείρησης.

Οι δυο αυτές διαφορές έχουν ιδιαίτερη σημασία για όσες επιχειρήσεις παράγουν πολλά νέα προϊόντα, εισάγουν νέες διαδικασίες, προσεγγίζουν νέους πελάτες και ικανοποιούν πολλές διαφορετικές ανάγκες των πελατών τους. Τα συστήματα κοστολόγησης του πρώτου και του δεύτερου επιπέδου χρησιμοποιώντας τεχνικές για το μερισμό του κόστους με βάση τα χαρακτηριστικά μιας μονάδας προϊόντος, μπορούν να ωφελήσουν μόνο εκείνες τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε σταθερά επιχειρηματικά περιβάλλοντα, οι οποίες παράγουν προϊόντα που βρίσκονται στο στάδιο της ωριμότητας του κύκλου ζωής του προϊόντος και έχουν σταθερές σχέσεις με τους πελάτες τους. Τέτοιου είδους επιχειρήσεις όμως είναι δύσκολο να βρεθούν στις μέρες μας.

Στο σημείο αυτό πριν συνεχίσουμε την ανάλυση κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν οι ορισμοί όλων των συστατικών στοιχείων ενός συστήματος ABC, οι οποίοι ορισμοί θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση των παρακάτω. Οι ορισμοί αυτοί έχουν ως εξής:

- Πόροι (resources): οικονομικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των ποικίλων δραστηριοτήτων, όπως είναι για παράδειγμα τα έξοδα διοίκησης, τα σταθερά Γ.Β.Ε. κ.τ.λ.
- Δραστηριότητα (activity): διαδικασίες που εκτελούνται για να ικανοποιηθεί μια συγκεκριμένη ανάγκη της επιχείρησης. Είναι επίσης και το αποτέλεσμα της ανάλωσης των πόρων, το οποίο δημιουργείται εντός της επιχείρησης. Παραδείγματα δραστηριοτήτων αποτελούν οι ρυθμίσεις των μηχανών, οι παραγγελίες αγορών, οι παραλαβές α' υλών κ.τ.λ.
- Κέντρο δραστηριότητας (activity center): είναι μια ομάδα δραστηριοτήτων αποτελούμενη από ένα πλήθος συσχετιζόμενων δραστηριοτήτων
- Οδηγοί πόρων (resource drivers): είναι οι οδηγοί κόστους του πρώτου σταδίου και καθορίζονται με βάση τα χαρακτηριστικά που χρησιμοποιούνται για μια ακριβή και αντικειμενική κατανομή των πόρων στις δραστηριότητες
- Λεκάνη – Δεξαμενή κόστους δραστηριότητας (activity cost pool): αποτελείται από μια ομάδα συσχετιζόμενων δραστηριοτήτων, στην οποία κατανέμεται το συνολικό κόστος στο πρώτο στάδιο με τη χρήση των οδηγών πόρων
- Οδηγοί δραστηριοτήτων (activity drivers): είναι οι οδηγοί κόστους του δεύτερου σταδίου και καθορίζονται με βάση τα χαρακτηριστικά που χρησιμοποιούνται για την κατανομή του κόστους από ένα κέντρο δραστηριότητας στα αντικείμενα κόστους
- Στοιχείο κόστους (cost element): το ποσό που πληρώνεται για την απόκτηση ενός πόρου και την κατανομή του σε μια δραστηριότητα
- Αντικείμενο κόστους (cost object): όλα εκείνα τα προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι πελάτες που κοστολογούνται
- Οδηγός κόστους (cost driver): είναι μια δραστηριότητα που προκαλεί την ύπαρξη ενός κόστους μέσα στην επιχείρηση. Για να υπολογιστεί ποσοτικά είναι αναγκαία η εύρεση ενός μετρήσιμου χαρακτηριστικού της δραστηριότητας που να χρησιμοποιείται είτε για την κατανομή του κόστους στις δραστηριότητες είτε των δραστηριοτήτων σε άλλες δραστηριότητες, προϊόντα ή υπηρεσίες. Οι οδηγοί κόστους απεικονίζουν την ανάλωση του κόστους από τις δραστηριότητες (1^ο στάδιο – οδηγοί πόρων) και την ανάλωση

των δραστηριοτήτων από άλλες δραστηριότητες, προϊόντα ή υπηρεσίες (2^ο στάδιο – οδηγοί δραστηριοτήτων)

1.3. Διαφορές μεταξύ παραδοσιακής κοστολόγησης και ABC

Ο Γκίνογλου (2002) τονίζει ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, είτε εκείνα που καταγράφουν τις υπερυψωμένες δαπάνες βασισμένες στην άμεση εργασία ή τη χρηματική αξία των πωλήσεων, είτε τα άμεσα συστήματα κοστολόγησης που δε λαμβάνουν καθόλου υπόψη τις υπερυψωμένες δαπάνες για τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες, θεωρήθηκαν ήδη ως παλαιά. Οι διακεκριμένοι ερευνητές στον τομέα της διοικητικής λογιστικής είχαν αρχίσει ήδη τα εναλλακτικά συστήματα κοστολόγησης βασισμένα στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης σχεδιάζονται για να παρέχουν τα αποτελέσματα σε μια κλίμακα των κοστών μονάδας για τα προϊόντα της επιχείρησης, με στόχο να ενημερωθούν οι τρίτοι χρήστες για τις οικονομικές δηλώσεις της.

Τα παραδοσιακά γενικευμένα συστήματα κοστολόγησης κρύβοντας τις ανεπάρκειές τους κάτω από ένα μανδύα δήθεν λεπτομερειακών αριθμητικών υπολογισμών, παραπληροφόρουν πολλές φορές τους χρήστες τους. Αυτό οφειλόταν στο γεγονός ότι η παραδοσιακή κοστολόγηση αντλούσε τα στοιχεία εισόδου της σχεδόν αποκλειστικά από το γενικό καθολικό της επιχείρησης. Άρα ένα σύστημα σχεδιασμένο για να παρέχει πληροφόρηση κυρίως σε άτομα και φορείς εκτός της επιχείρησης καλείται να οργανώσει την παροχή πληροφοριών προς τα στελέχη της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό οδηγούνταν τα στελέχη των επιχειρήσεων σε χρηματοοικονομικές επιλογές ασύμβατες με τις ανάγκες τους, τους σκοπούς και τα συμφέροντα των οργανισμών που διοικούσαν.

Πιο συγκεκριμένα τα συστήματα παραδοσιακής κοστολόγησης ήταν σχεδιασμένα να λειτουργούν πριν από πολλές δεκαετίες, όταν οι εταιρίες παρασκεύαζαν λίγα διαφορετικά προϊόντα και οι δαπάνες των άμεσων εργατικών και των υλικών αποτελούσαν τους κύριους παράγοντες κόστους. Το ύψος των γενικών εξόδων ήταν σχετικά μικρό και ο μη κατάλληλος επιμερισμός του δεν οδηγούσε σε σημαντική

διαστρέβλωση των πληροφοριών σχετικά με το κόστος των προϊόντων. Οι δαπάνες για τη συλλογή οικονομικών δεδομένων ήταν υψηλές και έτσι μη έχοντας η εταιρία τα κατάλληλα δεδομένα, αδυνατούσε να αναπτύξει μια πιο αποδοτική μέθοδο κοστολόγησης. Η κοστολόγηση ABC είναι μια πρόσφατα αναπτυχθείσα έννοια η οποία ήρθε να διορθώσει τα κακώς κείμενα των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν μια διαδικασία δύο σταδίων για να επιμερίσουν τις δαπάνες στο σύνολο της παραγωγής. Οι δαπάνες αυτές επιμερίζονται πρώτα στα κέντρα κόστους και έπειτα στο σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας. Όμως αυτές οι παραδοσιακές διαδικασίες επιμερισμού αλλοιώνουν αρκετά τις αναφερόμενες τιμές κόστους. Τα παραδοσιακά συστήματα επιμερίζουν το κόστος από τα κέντρα κόστους στα τελικά προϊόντα χρησιμοποιώντας ως βάση επιμερισμού τον αριθμό εργατοωρών και μηχανοωρών, τις πρώτες ύλες που αγοράστηκαν και τον όγκο ή αριθμό των μονάδων προϊόντων που παρήχθησαν. Επειδή πολλές γενικές δαπάνες δε χρησιμοποιούνται σε άμεση αναλογία με τον αριθμό των μονάδων προϊόντων που παράγονται, αυτά τα συστήματα κοστολόγησης παρέχουν μια αρκετά ανακριβή μέτρηση του κόστους των αντίστοιχων δραστηριοτήτων, οι οποίες αναλώνονται από το κάθε τελικό προϊόν.

Σύμφωνα με το Narong (2009), τα συστήματα κοστολόγησης δραστηριοτήτων διαφέρουν από τα παραδοσιακά συστήματα στο ότι μοντελοποιούν τη χρήση όλων των επιχειρησιακών πόρων πάνω στις δραστηριότητες που εκτελούνται από αυτούς και έπειτα συνδέουν το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων με προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες ή έργα χρησιμοποιώντας περισσότερα και διαφορετικά αίτια κόστους ανά είδος δραστηριότητας. Έτσι, τα συστήματα κοστολόγησης δραστηριοτήτων καταμετρούν το κόστος διαφόρων δραστηριοτήτων, το οποίο δεν είναι πάντα ανάλογο με τον όγκο της παραγωγής.

Η διαφορά στο τελικό αποτέλεσμα από την εφαρμογή της κάθε μεθόδου, είτε της παραδοσιακής είτε της ABC, πηγάζει από το γεγονός όλα τα τελικά προϊόντα και οι υπηρεσίες δε συμμετέχουν εξίσου στην κατανάλωση κάθε δραστηριότητας. Όσο λοιπόν μεγαλύτερη διαφορά έχουν σε ποσότητα και ειδικές απαιτήσεις κατασκευής, οι παραγόμενες από κάθε δραστηριότητα παρτίδες, τόσο περισσότερο θα αποκλίνουν

τα αποτελέσματα που θα προκύψουν με την εφαρμογή των δύο μεθόδων. Δεδομένου του γεγονότος ότι για να αντιμετωπίσουν οι σύγχρονες επιχειρήσεις με επιτυχία το ανταγωνιστικό τους περιβάλλον θα πρέπει να αυξάνουν συνεχώς την ποικιλία των παραγόμενων προϊόντων και να προσαρμόζουν την παραγωγή τους στις ειδικές απαιτήσεις των πελατών τους, καθίσταται εμφανής η μεγάλη σημασία της εφαρμογής της μεθόδου ABC.

Με περισσότερο ακριβή κοστολόγηση των προϊόντων, οι διοικούντες τις επιχειρήσεις μπορούν να πάρουν καλύτερες αποφάσεις σχετικά με τα παραγόμενα προϊόντα και τις δραστηριότητες που δημιουργεί η παραγωγή και εμπορία τους. Οι αποφάσεις αυτές περιλαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με την τιμολόγηση, την παραγωγή ή τη διακοπή της παραγωγής κάποιων προϊόντων, την οριοθέτηση των επιπέδων της παραγωγής, διακίνησης και υποστήριξης για προϊόντα και πελάτες. Ακόμη, οι αποφάσεις για τις δραστηριότητες περιλαμβάνουν και την αναζήτηση της γνώσης του πώς να εκτελεστούν οι δραστηριότητες με άλλες λιγότερο δαπανηρές, πώς να αναδιοργανωθεί η παραγωγή για να εξαιφθούν οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στα προϊόντα και πώς να επανασχεδιαστούν τα προϊόντα ώστε να καταναλώνουν λιγότερες δραστηριότητες.

Σύμφωνα με τους Geri και Ronen (2005), οι διευθυντές σε όλα τα οργανωτικά επίπεδα αντιλαμβάνονται τα στοιχεία που προκύπτουν από την ABC ως ακριβέστερα και περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα που παράγονται από την παραδοσιακή κοστολόγηση και για το λόγο αυτό είναι πρόθυμοι να χρησιμοποιήσουν τις τεχνικές της ABC κοστολόγησης για την λήψη αποφάσεων και την αξιολόγηση της απόδοσης.

Η σύνδεση του συστήματος ABC με την παροχή πληροφοριών για τη διοίκηση της επιχείρησης είναι η μεγαλύτερη διαφορά στη νοοτροπία μεταξύ της ABC και της παραδοσιακής κοστολόγησης. Πολλές επιχειρήσεις στις αρχικές εκτιμήσεις των ABC μοντέλων χρησιμοποιούν έξοδα που τα συγκεντρώνουν από το γενικό λογιστικό σχέδιο. Σε πιο εξελιγμένες εφαρμογές οι εταιρίες χρησιμοποιούν προβλέψεις, όπως τα προϋπολογιστικά έξοδα ή τις δαπάνες που έχει ως στόχο να πραγματοποιήσει η εταιρία. Ένα ABC σύστημα επιτρέπει στη διοίκηση να ελέγχει πώς αλλάζει η ζήτηση των πόρων κατά τη λήψη των εναλλακτικών αποφάσεων, π.χ. κατά την εστίαση σε

συγκεκριμένα προϊόντα ή πελάτες, κατά το σχεδιασμό βελτιωμένων προϊόντων ή την εφαρμογή νέας τεχνολογίας. Έτσι, παρόλο που η ABC σχεδιάστηκε αρχικά για να χρησιμοποιηθεί ως κοστολογικό σύστημα, είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί ως ένα σύστημα που βοηθάει στο σχεδιασμό, στον έλεγχο της παραγωγής και στη διοίκηση των επιχειρήσεων.

Τα τελευταία χρόνια η πραγματικότητα της επιχειρηματικής δράσης χαρακτηρίζεται από φαινόμενα όπως είναι η ένταση του ανταγωνισμού και η αύξηση του κόστους παραγωγής και διάθεσης, ως αποτέλεσμα της διαφοροποίησης των προϊόντων και της καλύτερης προσαρμογής τους στις συγκεκριμένες απαιτήσεις κάθε πελάτη. Οι επιχειρήσεις ανταποκρινόμενες σε αυτές τις μεταβολές του ανταγωνιστικού πεδίου, αναζήτησαν τρόπους να ενδυναμώσουν τις λειτουργίες τους και να κάνουν περισσότερο ακριβή τα δεδομένα που συλλέγουν για τη λήψη αποφάσεων.

Κατά την τελευταία δεκαετία οι εταιρίες παράγουν μια μεγάλη ποικιλία προϊόντων. Οι δαπάνες των άμεσων εργατικών αντιπροσωπεύουν μόνο ένα μικρό ποσοστό των συνολικών δαπανών, ενώ η συμμετοχή των γενικών εξόδων έχει αυξηθεί σημαντικά. Έτσι ένας απλοποιημένος τρόπος επιμερισμού των γενικών εξόδων με βάση επιμερισμού τα άμεσα εργατικά δεν είναι δικαιολογημένος, ιδίως τώρα που προκύπτουν κατά την παραγωγική διαδικασία λόγω της ευρείας εξάπλωσης της χρήσης των ηλεκτρονικών υπολογιστών, δεν αποτελεί πλέον φραγμό στην εισαγωγή πιο σύνθετων μεθόδων κοστολόγησης.

Όλα τα παραπάνω καθώς και η ανάγκη των εταιριών να κερδίζουν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα στην αγορά προσφέροντας υψηλότερη ποιότητα, καλύτερη εξυπηρέτηση και λογικές τιμές, οδήγησαν στην ανάπτυξη του συστήματος ABC. Στον ακαδημαϊκό χώρο, πρωτοπόρος στην έρευνα για την ABC υπήρξε όπως έχει αναφερθεί, ο καθηγητής του Harvard Business School, Robert Kaplan, ενώ τη μέθοδο αντιμετώπισε πρώτος ως ένα σύστημα χρηματοοικονομικού σχεδιασμού και ελέγχου, ο συνάδελφος του Robin Cooper σε άρθρα του στο περιοδικό του ίδιου πανεπιστημίου. Τις δυνατότητες εφαρμογής της ABC στον τομέα παροχής υπηρεσιών μελέτησε αρχικά ο Rotch. Σύμφωνα με τους χρήστες ABC συστημάτων υπάρχουν πολλοί λόγοι που οι εταιρίες χρησιμοποιούν τη μέθοδο αυτή, με δημοφιλέστερους τις

δυνατότητες μείωσης του κόστους, μέτρησης της απόδοσης και βελτίωσης της τιμολόγησης.

Οι Vercio και Shoemaker (2007), ισχυρίζονται ότι η ABC παρέχει λύσεις για τη μέτρηση του κόστους, κάτι που δε μπορούσαν να κάνουν οι παραδοσιακές μέθοδοι. Η ABC αντί απλά να διαιρεί το συνολικό κόστος με τα προϊόντα που παράγονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται, αναγνωρίζει ότι όλα τα κόστη δεν καθοδηγούνται από τον όγκο παραγωγής.

Η θεμελιώδης διαφορά μεταξύ της παραδοσιακής κοστολόγησης και της ABC βρίσκεται στην αναζήτηση της αιτίας που προκαλεί τα κόστη καθώς τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θεωρούν ότι τα προϊόντα προκαλούν άμεσα κόστη, ενώ τα συστήματα ABC θεωρούν ότι τα κόστη προκαλούνται έμμεσα μόνο από τα προϊόντα. Ουσιαστικά η διαφορά των δύο συστημάτων έγκειται στη διαφορετική εστίαση, δηλαδή η παραδοσιακή κοστολόγηση εστιάζει στα μεμονωμένα προϊόντα ενώ η ABC στις δραστηριότητες αφού αυτές είναι που επηρεάζουν άμεσα τα κόστη.

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ο στόχος είναι να αποτιμηθούν σωστά τα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων προϊόντων που θα χρησιμοποιηθούν σε οικονομικές εκθέσεις για χρήση εκτός εταιρίας. Στην κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες, αντικείμενο είναι η κατανόηση του έμμεσου κόστους παραγωγής και της κερδοφορίας των προϊόντων και των πελατών και η διαχείριση του έμμεσου κόστους παραγωγής. Ως συνέπεια αυτών των διαφορών στους στόχους, η «βέλτιστη πρακτική» της ABC διαφέρει από πολλές απόψεις από την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες:

- Στα προϊόντα μπορεί να καταλογιστούν στοιχεία κόστους τόσο της παραγωγικής δραστηριότητας (Γ.Β.Ε. - έμμεσο κόστος παραγωγής), όσο και των λοιπών δραστηριοτήτων της επιχείρησης (διοίκησης, πωλήσεων, έρευνας και ανάπτυξης).

- Ορισμένα στοιχεία κόστους παραγωγής μπορεί να αποκλειστούν από το κόστος προϊόντος.
- Χρησιμοποιούνται ορισμένα κέντρα έμμεσου κόστους, κάθε ένα από τα οποία επιμερίζεται σε προϊόντα και σε άλλα αντικείμενα κοστολόγησης χρησιμοποιώντας το δικό του μοναδικό μέτρο δραστηριότητας.
- Οι βάσεις επιμερισμού διαφέρουν συχνά από εκείνες που χρησιμοποιούνται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.
- Οι συντελεστές του έμμεσου κόστους παραγωγής ή συντελεστές δραστηριότητας, μπορεί να βασίζονται στη δραστηριότητα σε συνθήκες πλήρους δυναμικότητας αντί για το προϋπολογισμένο επίπεδο δυναμικότητας.

Οι διαφορές αυτές από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορεί να έχουν θεαματικό αντίκτυπο στο κόστος των προϊόντων και στην κερδοφορία των προϊόντων και των πελατών (Garrison και Noreen, 2008).

Επιπλέον, στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία είναι τα μόνα κόστη που μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα προϊόν. Αντιθέτως, με την ABC οι δραστηριότητες μπορούν να διαχωριστούν σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία. Η βελτίωση της επίδοσης ενός συστήματος απαιτεί την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία. Σημαντικές διαφορές παρουσιάζονται επίσης στον τρόπο αντιμετώπισης του κόστους, όπως θα αναλυθεί παρακάτω:

Έμμεσο κόστος μη παραγωγικών δραστηριοτήτων

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, μόνο το κόστος παραγωγής καταλογίζεται στα προϊόντα. Οι δαπάνες πωλήσεων γενικού χαρακτήρα και διοίκησης αντιμετωπίζονται ως δαπάνες περιόδου και δεν καταλογίζονται στα προϊόντα. Ωστόσο, πολλά από αυτά τα στοιχεία κόστους αποτελούν και μέρος του κόστους παραγωγής, πώλησης, διανομής και εξυπηρέτησης προϊόντων. Στην κοστολόγηση με βάση τις

δραστηριότητες στα προϊόντα καταλογίζεται όλο το έμμεσο κόστος, μη παραγωγικό και παραγωγικό, το οποίο είναι εύκολα αναγνωρίσιμο να υποτεθεί ότι έχει προκληθεί από αυτά. Στην ουσία, θα προσδιορίζουμε ολόκληρο το κόστος ενός προϊόντος και όχι απλώς το κόστος παραγωγής του.

Κόστος παραγωγής

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση όλα τα στοιχεία κόστους παραγωγής καταλογίζονται στα προϊόντα, ακόμα και κόστος παραγωγής που δεν προκαλείται από τα προϊόντα. Στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες το κόστος καταλογίζεται σε κάποιο προϊόν μόνο όταν υπάρχει ουσιαστικός λόγος που να αποδεικνύει ότι το κόστος θα επηρεαστεί από τις αποφάσεις που αφορούν το προϊόν.

Ενιαίος προκαθορισμένος συντελεστής καταλογισμού έμμεσου κόστους

Όταν άρχισαν να αναπτύσσονται τα συστήματα κοστολόγησης κατά τον 19^ο αιώνα τα δεδομένα κόστους και δραστηριότητας έπρεπε να συγκεντρώνονται με το χέρι και όλοι οι υπολογισμοί γίνονταν με χαρτί και μολύβι. Κατά συνέπεια, η έμφαση δινόταν στην απλότητα. Οι εταιρίες συχνά όριζαν ένα ενιαίο κέντρο έμμεσου κόστους για ένα ολόκληρο εργοστάσιο, το λεγόμενο ενιαίο προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού έμμεσου κόστους και η βάση επιμερισμού ήταν οι άμεσες εργατοώρες ή οι ώρες απασχόλησης της μηχανής. Αυτή η απλή προσέγγιση στον καταλογισμό του έμμεσου κόστους παραγωγής μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλωμένο κόστος μονάδας προϊόντος όταν χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων.

Οι συνθήκες τώρα έχουν αλλάξει καθώς σήμερα πολλές εταιρίες πωλούν μεγάλη ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών και καταναλώνουν σημαντικά διαφορετικούς πόρους εκτός της παραγωγικής διαδικασίας. Κατά συνέπεια, ένα σύστημα κοστολόγησης που ουσιαστικά καταλογίζει το ίδιο έμμεσο κόστος σε κάθε προϊόν μπορεί να μην είναι πλέον κατάλληλο. Επιπλέον, πολλά στελέχη πιστεύουν ότι το έμμεσο κόστος παραγωγής δε βρίσκεται σε υψηλή συσχέτιση με το άμεσο κόστος εργασίας και ότι άλλοι παράγοντες προσδιορίζουν το έμμεσο κόστος. Ωστόσο, το άμεσο κόστος εργασίας παραμένει έγκυρη βάση για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους σε πολλές εταιρίες, ιδίως όσον αφορά στις εξωτερικές εκθέσεις.

Προκαθορισμένοι συντελεστές έμμεσου κόστους κατά τμήματα

Πολλές εταιρίες αντί να χρησιμοποιούν έναν ενιαίο προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού του έμμεσου κόστους παραγωγής, έχουν σύστημα βάσει του οποίου κάθε τμήμα έχει το δικό του προκαθορισμένο συντελεστή έμμεσου κόστους. Η φύση της εργασίας που εκτελεί κάθε τμήμα καθορίζει και τη βάση επιμερισμού που θα χρησιμοποιηθεί.

Δυστυχώς, ακόμα και οι προκαθορισμένοι συντελεστές κατά τμήματα δεν καταλογίζουν σωστά το έμμεσο κόστος σε περιπτώσεις όπου μια εταιρεία παράγει ένα ευρύ φάσμα προϊόντων που διαφέρουν σε όγκο, μέγεθος παρτίδας ή πολυπλοκότητα παραγωγής. Αυτό συμβαίνει επειδή η κατά τμήματα προσέγγιση συνήθως στηρίζεται στον όγκο παραγωγής για τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους στα προϊόντα. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες επιχειρεί να εντοπίσει τις σημαντικότερες δραστηριότητες που καταναλώνουν πόρους έμμεσου κόστους και έτσι δημιουργούν κόστος. Δραστηριότητα θεωρείται κάθε συμβάν που προκαλεί την κατανάλωση πόρων έμμεσου κόστους και το κόστος εκτέλεσης αυτών των δραστηριοτήτων καταλογίζεται στα προϊόντα που προκαλούν τις δραστηριότητες.

Το κόστος της αδρανούς δυναμικότητας

Στην παραδοσιακή λογιστική του κόστους, ο προκαθορισμένος συντελεστής έμμεσου κόστους υπολογίζεται διαιρώντας το προϋπολογισθέν έμμεσο κόστος με ένα μέτρο της προϋπολογισθείσας δραστηριότητας, όπως είναι οι προϋπολογισθείσες άμεσες εργατοώρες. Η πρακτική αυτή οδηγεί στο να καταλογίζεται στα προϊόντα το κόστος της μη χρησιμοποιούμενης ή αδρανούς δυναμικότητας, κάτι που οδηγεί σε ασταθές κόστος μονάδας προϊόντος.

Σε αντίθεση με την παραδοσιακή λογιστική του κόστους, στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες τα προϊόντα χρεώνονται με το κόστος της δυναμικότητας που χρησιμοποιούν και όχι για το κόστος της δυναμικότητας που δε χρησιμοποιούν. Με άλλα λόγια, το κόστος της αδρανούς δυναμικότητας δεν καταλογίζεται στα προϊόντα. Αυτό οδηγεί σε πιο σταθερό κόστος μονάδας και είναι συνεπές με το στόχο του

καταλογισμού στα προϊόντα εκείνων μόνο των στοιχείων κόστους που δημιουργούνται πραγματικά εξαιτίας των προϊόντων.

1.4. Αδυναμία των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων

Ο Γκίνογλου (2002) επισημαίνει ότι η ανάγκη για αναλυτικές πληροφορίες όσον αφορά στις λειτουργικές δαπάνες μιας επιχείρησης είναι κρίσιμη για όλες τις οργανώσεις, προκειμένου να ληφθούν οι κατάλληλες χρηματοδοτικές αποφάσεις που θα επιτρέψουν στις επιχειρήσεις να διατηρήσουν ή ακόμα και να βελτιώσουν την ανταγωνιστική θέση τους. Για πολλά έτη οι επιχειρήσεις λειτούργησαν στις περιπτώσεις που οι πληροφορίες κοστολόγησης αντιστοιχούν άλλοτε λιγότερο και άλλοτε περισσότερο, αλλά πάντα σε έναν επαρκή βαθμό, στις τιμές κόστους των παραχθέντων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών. Δυστυχώς μια τέτοια υπόθεση θα ήταν αληθινή μόνο σε λίγες περιπτώσεις.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης σχεδιάστηκαν για να λειτουργήσουν πριν από πολλές δεκαετίες, όταν οι επιχειρήσεις παρήγαγαν μόνο μια μικρή ποικιλία των προϊόντων και όταν η άμεση εργασία και το υλικό ήταν οι κύριοι παράγοντες δαπανών. Το ποσό των γενικών εξόδων ήταν σχετικά χαμηλό και η ανάρμοστη κατανομή τους δεν οδηγούσε σε σημαντική διαστρέβλωση των πληροφοριών σε σχέση με τις δαπάνες των προϊόντων. Οι δαπάνες που συνδέθηκαν με τη συλλογή των οικονομικών δεδομένων ήταν υψηλές και επομένως οι επιχειρήσεις δεν είχαν τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να αναπτυχθεί μια αποδοτικότερη μέθοδος κοστολόγησης. Η ABC στοχεύει στην εξάλειψη όλων των μειονεκτημάτων που χαρακτήρισαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Σύμφωνα με τον Narong (2009), στο σημερινό παγκόσμιο ανταγωνισμό, οι επαγγελματίες και οι διοικήσεις που θέλουν να διέπονται από ποιότητα, δε μπορούν να αντέξουν οικονομικά τον κίνδυνο να λαμβάνουν αποφάσεις βασισμένες σε ανακριβή ή ελλιπή στοιχεία που παρέχονται από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Τα κοστολογικά συστήματα έχουν την καταγωγή τους στην αρχή της βιομηχανικής εποχής. Από τον καιρό όμως που σχεδιάστηκαν έχουν συντελεστεί σημαντικές αλλαγές στο βιομηχανικό περιβάλλον. Αν το κοστολογικό σύστημα της επιχείρησης αδυνατεί να παρακολουθήσει αυτές τις αλλαγές, οι πληροφορίες που παρέχει οδηγούν τη διοίκηση σε λανθασμένες αποφάσεις. Όταν τα κοστολογικά συστήματα βρίσκονταν στο αρχικό στάδιο σχεδιασμού τους πριν από 100 περίπου χρόνια, το βιομηχανικό περιβάλλον που καλούνταν να καταγράψουν χαρακτηριζόταν από τα παρακάτω:

- Φτηνά εργατικά
- Ο όγκος της παραγωγής εξαρτιόταν από το χρόνο εργασίας
- Αργές αλλαγές στην τεχνολογία και κατά συνέπεια μεγάλος κύκλος ζωής των προϊόντων και μικρές αλλαγές στο σχεδιασμό τους
- Η διοίκηση έδινε έμφαση στην αποτελεσματικότητα των εργαζομένων
- Οι πόροι (πλην των εργατικών) χρησιμοποιούνταν για τη βελτίωση της άμεσης εργασίας

Για να ικανοποιήσουν τα παραγωγικά συστήματα αυτά τα χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας ήταν σχεδιασμένα έτσι ώστε:

- Τα άμεσα εργατικά να έχουν καθοριστικό ρόλο
- Τα έμμεσα και τα άμεσα κατασκευαστικά έξοδα να έχουν στενή σχέση με τα άμεσα εργατικά
- Τα κέντρα κόστους αναπτυσσόταν γύρω από τα άμεσα εργατικά

Οι αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν τα τελευταία χρόνια στις βιομηχανικές μονάδες, ιδίως στους τομείς της υψηλής τεχνολογίας, ήταν δραματικές και έχουν προκαλέσει αλλαγές στα κοστολογικά συστήματα, όπως:

- Διαφοροποιήσεις στη σύνθεση του κόστους, όπου τα άμεσα εργατικά δεν είναι πια όσο σημαντικό στοιχείο ήταν παλιότερα.
- Γρήγορες αλλαγές στην αγορά, με πολύ μεγάλο ανταγωνισμό.

- Γρήγορες αλλαγές στην τεχνολογία, που αποφέρει πολυπλοκότητα προϊόντων και παραγωγικών διαδικασιών και μικρότερο κύκλο ζωής προϊόντων. Η μετακίνηση της έμφασης από επιχειρήσεις εντάσεως εργασίας σε επιχειρήσεις εντάσεως τεχνολογίας άρα κεφαλαίου, στέρησε την παραδοσιακή κοστολόγηση από τον κύριο συντελεστή καταλογισμού κόστους, των ωρών εργασίας.
- Η εισαγωγή πολλών μη χρηματοοικονομικών παραμέτρων που τα παραδοσιακά λογιστικά συστήματα αδυνατούν να καταγράψουν, παρά τον κρισιμότητα ρόλο τους στις παραγωγικές διαδικασίες. Ενδεικτικά μπορούν να αναφερθούν η παραγωγικότητα, η εμπειρία, η εκπαίδευση και το ηθικό του εργατικού δυναμικού, ο βαθμός καινοτομίας που χαρακτηρίζει την επιχείρηση, τα θέματα σωστής διαχείρισης αποθεμάτων, ολικής ποιότητας κ.τ.λ.
- Αυξημένη εμφάνιση στην ευελιξία της παραγωγής.
- Έμφαση στις στρατηγικές προοπτικές.

Τα τελευταία χρόνια η ιδέα της παραγωγής με παγκόσμιες προδιαγραφές είναι επιτακτική. Αυτή αναφέρεται στην ικανότητα της επιχείρησης να ανταγωνίζεται αποτελεσματικά σε διεθνή βάση, αναγνωρίζοντας τις παγκόσμιες προκλήσεις και την ανάγκη οι αλλαγές να υιοθετούνται καθώς συμβαίνουν. Από την προοπτική της διοικητικής λογιστικής, η ιδέα του παγκόσμιου ανταγωνισμού δίνει έμφαση σε:

- Βελτιώσεις στην ποιότητα σε αντιστοιχία με την έννοια της διοίκησης ολικής ποιότητας
- Μείωση των αποθεμάτων (just in time φιλοσοφία)
- Γρηγορότερες παραγωγικές διαδικασίες και μεγαλύτερη ευελιξία
- Αυξημένη αυτοματοποίηση
- Αυξημένη χρήση της τεχνολογίας της διαχείρισης των πληροφοριών για να υποστηρίξει όλα τα παραπάνω

Στην αναζήτηση της σύνδεσης του κόστους με τα ξεχωριστά προϊόντα και για να γίνει αυτή με έναν τρόπο που να είναι ακριβής και να σχετίζεται με την ικανότητα να ανταγωνίζονται, υπάρχει ένα πρόβλημα που πρέπει να ξεπεραστεί. Αυτό το πρόβλημα

είναι ο τρόπος απορρόφησης του κόστους. Αν μια μη κατάλληλη προσέγγιση χρησιμοποιηθεί για τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους, τότε η κοστολογική έρευνα θα είναι ανούσια και παραπλανητική.

1.5. Γιατί η μεθοδολογία ABC αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις

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

Από την αρχή της Βιομηχανικής Επανάστασης μέχρι περίπου και πριν τριάντα χρόνια, η άμεση εργασία και το κόστος των πρώτων υλών αποτελούσαν το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους λειτουργίας μιας επιχείρησης και σε γενικές γραμμές κάθε επιχείρηση παρήγαγε περιορισμένο αριθμό προϊόντων.

Οι Latshaw και Cortese-Danile (2002) τονίζουν ότι τα τελευταία 30 χρόνια, παρατηρήθηκε μια μείωση στα άμεσα κόστη και μια αύξηση στα έμμεσα, ιδιαίτερα σε ό,τι αφορά τις επενδύσεις σε τεχνολογία, καθώς και κόστη για πωλήσεις και μάρκετινγκ. Παράλληλα, η παραγωγική διαδικασία έγινε αρκετά πολύπλοκη και η ίδια γραμμή παραγωγής μπορεί να παράγει πλέον πολλά προϊόντα.

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

ένα σημαντικό τμήμα του κόστους, η μεθοδολογία ABC αναδεικνύεται ως το ισχυρότερο εργαλείο για τον ορθότερο επιμερισμό των γενικών εξόδων.

Τα τελευταία χρόνια, η επιχειρησιακή πραγματικότητα χαρακτηρίζεται από φαινόμενα όπως ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και οι υψηλότερες δαπάνες παραγωγής και διανομής, ως αποτέλεσμα της διαφοροποίησης προϊόντων και του γεγονότος ότι εξυπηρετούν τις εξειδικευμένες ανάγκες των πελατών καλύτερα. Οι επιχειρήσεις, απαντώντας σε αυτές τις αλλαγές ανταγωνισμού, έψαχναν τρόπους να ενισχύσουν τις διαδικασίες τους και να συλλέξουν ακριβέστερα στοιχεία για τη λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με τους Hsu και Su (2005) η αγορά πλέον κινείται σε ένα περιβάλλον με χαμηλά περιθώρια κέρδους και είναι δύσκολο για μια ανεξάρτητη εταιρία να επιζήσει με τα σημερινά δεδομένα. Οι εταιρίες πρέπει πλέον να επιζητούν την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και για το σκοπό αυτό είναι απαραίτητη η διαμόρφωση στρατηγικών συμμαχιών ή η ενσωμάτωση των εσωτερικών τμημάτων στην ευρύτερη επιχείρηση με τη βοήθεια του προγραμματισμού των διαδικασιών.

Σύμφωνα με το Γκίνογλου (2002), η ακριβής γνώση στα στοιχεία κοστολόγησης των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, τόσο σε γενικό όσο και σε συγκεκριμένο επίπεδο προϊόντος, αποτελεί ένα σοβαρό παράγοντα στη λήψη των στρατηγικών επιχειρησιακών αποφάσεων. Το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιείται από μια επιχείρηση διαμορφώνει μια ουσιαστική πηγή πληροφοριών για τη λήψη τέτοιων αποφάσεων.

Μέσα στο πλαίσιο του αυξανόμενου ανταγωνισμού, η ABC αναπτύχθηκε με στόχο να συμβάλει στην καλύτερη αναγνώριση των δαπανών σχετικά με τη δημιουργία των νέων προϊόντων ή υπηρεσιών, με συνέπεια τις καλύτερες και πιο αναλυτικές πληροφορίες για τις πραγματικές δαπάνες των προϊόντων για τις επιχειρήσεις, βάσει των οποίων θα στηρίξουν τις αποφάσεις τους. Έτσι, η ABC βοηθά τους διευθυντές να πάρουν σταθερότερες και πιο συνειδητές αποφάσεις ώστε να καταστήσουν τα προϊόντα της επιχείρησής τους διαθέσιμα στην αγορά και για να ενεργούν συνεχώς προς τη βελτίωση των επιχειρησιακών διαδικασιών τους.

Σύμφωνα με τους Hopper και Major (2007), οι δημιουργοί της ABC προτείνουν την εφαρμογή της για οικονομικούς και πραγματικούς λόγους καθώς αντιπροσωπεύει ακριβή οικονομικά γεγονότα, απεικονίζει καλύτερη αξία και βοηθά στη λήψη λογικών αποφάσεων. Τα υποτιθέμενα οφέλη περιλαμβάνουν αυξημένη συνειδητοποίηση και κατανόηση των δαπανών, καλύτερο καταλογισμό των δαπανών στα αντικείμενα, πιο σωστή κατανομή των γενικών εξόδων στα αντικείμενα των δαπανών και γενικά οικονομικά και μη οικονομικά μέτρα για τη διαχείριση δαπανών και τη λήψη λειτουργικών αποφάσεων. Η ABC διαδόθηκε προωθώντας την ορθολογιστική ικανότητα, την αποδοτικότητα και τελικά την κερδοφορία και αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο οι δυνητικοί χρήστες παρουσιάζουν αμείωτο ενδιαφέρον.

Ο Lere (2002) τονίζει ότι η ABC δε θα βελτιώσει την οικονομική υπόσταση μιας επιχείρησης και πιθανώς δε θα κερδίσει χρήματα από φόρους κ.τ.λ., εντούτοις, θα διευκολύνει όσον αφορά στη λήψη αποφάσεων για τις διάφορες διαδικασίες. Για να δεχτεί μια επιχείρηση να ξεκινήσει την εφαρμογή της ABC, πρέπει να πειστούν οι λειτουργούντες διευθυντές για τα οφέλη που θα τους παράσχουν οι νέες πληροφορίες που θα προκύψουν από την ABC.

Η μέθοδος ABC είναι μια μέθοδος κοστολόγησης φτιαγμένη με τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχει στους διευθυντές τις πληροφορίες δαπανών για τις στρατηγικές και τις αποφάσεις που έχουν ενδεχομένως επιπτώσεις στη δυναμική της επιχείρησης και συνεπώς στις σταθερές δαπάνες της.

1.6. Έννοιες και ορισμοί της ABC κοστολόγησης

Μια επιχείρηση σύμφωνα με τους Landry, Wood και Lindquist (1997), εφαρμόζει κοστολόγηση ABC έχοντας δύο βασικούς στόχους. Να μπορέσει να κατανοήσει σε βάθος τη συγκεκριμένη δομή του κόστους από την πλευρά των διαδικασιών και να μπορέσει να εξακριβώσει την πραγματική αξία των προϊόντων της, συνήθως υπό μορφή επιφυλάξεων. Η μεθοδολογία ABC μέτρησης κόστους και απόδοσης της επιχείρησης είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί η εταιρία για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Η ABC, όπως αναφέραμε και παραπάνω, διαφέρει από τις παραδοσιακές τεχνικές που χρησιμοποιεί η λογιστική

γιατί υπολογίζει όλα τα πάγια και άμεσα έξοδα σαν μεταβλητά, με άλλα λόγια επιμερίζει τα διάφορα έξοδα ανάλογα με τον όγκο και την αξία της παραγγελίας του πελάτη, τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής κ.τ.λ. Το αποτέλεσμα είναι η μεθοδολογία ABC να παρουσιάζει στα διοικητικά στελέχη μια ποσοτική περιγραφή της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να τους εξοπλίζει με ένα πολύτιμο εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Σύμφωνα με τους Akyol, Tuncel και Bayhan (2004), η ABC είναι η μεθοδολογία μέτρησης του κόστους και της επίδοσης των δραστηριοτήτων, των πόρων και των φορέων κόστους. Πρόκειται για ένα οικονομικό μοντέλο που εξακριβώνει δεξαμενές κόστους ή κέντρα δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση και καταλογίζει τα διάφορα κόστη σε οδηγούς κόστους με βάση την έκταση χρησιμοποίησης της κάθε δραστηριότητας.

Θα μπορούσε κανείς να πει ότι η ABC περιλαμβάνει την ανάλυση της οργάνωσης σε δραστηριότητες (Smith, 1992). Η ABC έχει προσελκύσει την προσοχή της στον τομέα της έρευνας της λογιστικής διαχείρισης, τόσο όσον αφορά στην ικανότητα των δραστηριοτήτων που δεν σχετίζονται με τον όγκο να εξηγήσουν τη συμπεριφορά του κόστους, καθώς επίσης και την αισθητή αξία των συστημάτων ABC για τους οργανισμούς (Ittner, Larcker και Randall, 1997).

Οι Akyol, Tuncel και Bayhan (2004) επίσης αναφέρουν ότι το συνολικό κόστος ενός προϊόντος μέσα σε ένα περιβάλλον ABC είναι ίσο με το κόστος των πρώτων υλών και το άθροισμα των επιμέρους στοιχείων του κόστους που προσθέτουν αξία κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Στην πραγματικότητα, η μέθοδος ABC διαμορφώνει τη χρήση των οργανωτικών πόρων με βάση τις δραστηριότητες που εκτελούνται και συνδέει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων με τα παράγωγά τους, όπως είναι τα προϊόντα, οι πελάτες και οι υπηρεσίες. Κάθε προϊόν απαιτεί μια σειρά από δραστηριότητες όπως το σχεδιασμό, τη μηχανική, την αγορά, την παραγωγή και τον ποιοτικό έλεγχο και κάθε δραστηριότητα καταναλώνει πόρους από διάφορες κατηγορίες.

Ένα σύστημα ABC χαρακτηρίζεται από δύο βασικά χαρακτηριστικά σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan (1992). Πρώτον ότι οι δραστηριότητες που

πραγματοποιούνται δεν είναι ανάλογες με το συνολικό όγκο των παραγόμενων ή πωλούμενων μονάδων προϊόντος και οι ζητήσεις προκύπτουν από την πολυπλοκότητα του μίγματος προϊόντων και του μίγματος καταναλωτή. Δεύτερον, ένα σύστημα ABC δεν αποτελεί μοντέλο για τον τρόπο με τον οποίο τα έξοδα μεταβάλλονται βραχυχρόνια αλλά εκτιμά τα κόστη των πόρων που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση δραστηριοτήτων με σκοπό την παραγωγή διαφόρων προϊόντων.

Όπως αναφέρουν και οι Goebel, Marshall και Locander (1998), η ABC αναγνωρίζει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση υποστηρίζουν την παραγωγή, το μάρκετινγκ και τη διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών της επιχείρησης αυτής. Αυτό το είδος προσέγγισης των οργανωτικών δραστηριοτήτων επιτρέπει μια ουσιαστική αξιολόγηση και των βιομηχανικών και των επιχειρησιακών δαπανών (π.χ. μάρκετινγκ, πωλήσεις, διαφήμιση και διαχείριση) στα μεμονωμένα προϊόντα, τα κανάλια διανομής, τα τμήματα και τους πελάτες.

Οι Goebel, Marshall και Locander (1998) επίσης ανακάλυψαν ότι η ABC απαιτεί από τα στελέχη μάρκετινγκ να επανακαθορίσουν τις σκέψεις τους όσον αφορά στις σταθερές και μεταβλητές δαπάνες και τα περιθώρια που επηρεάζουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Όλα τα στελέχη με τη λήψη αποφάσεων και τις αρμοδιότητες κέρδους θα πρέπει να λειτουργούν σε ένα ABC περιβάλλον, με έμφαση στις διαδικασίες της εξέλιξης του προϊόντος, της εκβιομηχάνισης και διανομής του, καθώς και σχετικά με τις δραστηριότητες του κόστους που είναι αναγκαίο για την ολοκλήρωση των προαναφερθεισών υπηρεσιών. Αυτό απαιτεί την εστίαση στην προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο της διαδικασίας και όχι μόνο την παροχή ενός απλού αριθμού για το κόστος ενός προϊόντος.

Η ABC είναι μια σχετικά γνωστή εναλλακτική μέθοδος στην παραδοσιακή τυποποιημένη προσέγγιση δαπανών, για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών (Gunasekaran, Marti και Yusuf, 1999). Η σημαντικότερη υπόθεση που υποστηρίζει η ABC είναι ότι οι δραστηριότητες που καταναλώνουν πόρους προκαλούν τις δαπάνες. Κατά συνέπεια οι οργανώσεις πρέπει να γνωρίζουν ότι υπάρχει η πιθανότητα να κοστολογούν λανθασμένα τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους.

Σύμφωνα με τον Ringelstein (2009), η λανθασμένη κοστολόγηση οφείλεται στο γεγονός ότι οι οδηγοί δαπανών που είναι σχετικοί με τον όγκο, αποτυγχάνουν να προσδιορίσουν σωστά και να επισημάνουν τις δραστηριότητες που είναι ανεξάρτητες όγκου.

Ο Narong (2009) τονίζει ότι η ABC είναι ένα συνολικό ποιοτικό εργαλείο διαχείρισης για τη μέτρηση δαπανών και απόδοσης των δραστηριοτήτων, των πόρων, και των δαπανών, δηλαδή των προϊόντων και των υπηρεσιών. Η ABC είναι επίσης γνωστή ως «οριζόντια» θεώρηση των δαπανών και μπορεί να παρέχει την απαραίτητη διορατικότητα που βασίζεται στα γεγονότα όσον αφορά στα έξοδα και την αποδοτικότητα των προϊόντων, των υπηρεσιών, των πελατών, των περιοχών, των γραμμών διανομής κ.τ.λ.

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

Οι Krupnicki και Tyson (1997) αναφέρουν ότι όσοι συμμετέχουν σε ένα πρόγραμμα ABC, θα πρέπει να επενδύσουν πολύ χρόνο για τους πραγματικούς παράγοντες που παράγουν το κόστος στις επιχειρήσεις τους, παρατηρώντας λειτουργίες, παίρνοντας συνεντεύξεις από εργαζόμενους και εφαρμόζοντας ποσοτικές μεθόδους, όπως η παλινδρόμηση. Μια εταιρεία που δεν διαθέτει τους αναγκαίους πόρους, είναι βέβαιο ότι θα έχει απογοητευτικά αποτελέσματα.

Παρόλο που είναι σαφές ότι ο πρωταρχικός ρόλος ενός συστήματος ABC είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με το κόστος της γραμμής παραγωγής, στην πραγματικότητα προσφέρει πολλά περισσότερα στις επιχειρήσεις. Η μεθοδολογία ABC προσφέρει πολύτιμη βοήθεια, δεδομένου ότι επιτρέπει στους διαχειριστές να

εκτελούν πολλές σημαντικές δραστηριότητες, όπως: α) να εντοπίζουν τα υψηλά λειτουργικά έξοδα ανά μονάδα προϊόντος και να βρίσκουν τρόπους για τη μείωσή τους, β) να υπολογίζουν με ακρίβεια την αποδοτικότητα της εταιρείας σε σχέση με εκείνη που αφαιρείται χρησιμοποιώντας παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους, γ) να προσδιορίζουν εάν ένα προϊόν ή μια υπηρεσία αξίζει να πωληθεί ή αν θα πρέπει να αντικατασταθεί με νέα προϊόντα και υπηρεσίες και δ) να αποφασίζουν εάν η εσωτερική ανάπτυξη των προϊόντων και υπηρεσιών είναι κερδοφόρα ή πρέπει να ανατεθεί σε εξωτερικούς φορείς.

Η μεθοδολογία ABC δεν αντικαθιστά το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται ήδη και είναι εγκατεστημένο σε μια εταιρεία. Αντίθετα, λειτουργεί περισσότερο σαν ένα μέσο ελέγχου της ασφάλειας για την επικύρωση του οικονομικού αποτελέσματος που βρέθηκε με τη χρήση παραδοσιακών λογιστικών μεθόδων. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική δεν εξετάζει σε βάθος τους λόγους για το κόστος, αλλά ενδιαφέρεται περισσότερο για το συλλογικό οικονομικό αποτέλεσμα. Στο βαθμό αυτό, η μεθοδολογία ABC λειτουργεί ως συμπλήρωμα, εξασφαλίζοντας την απαραίτητη σε βάθος ανάλυση των λογιστικών γεγονότων που θα οδηγήσει τους μάνατζερ στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Ο Mitchell (1994) αναφέρει ότι η ευρεία χρήση της ABC σε πολλές προβληματικές περιοχές της συμβατικής διαχείρισης λογιστικής, όπως είναι η αξιολόγηση των αποθεμάτων, η συμπεριφορά του κόστους και η ανάλυση διακύμανσης, δε σημαίνει ότι η μέθοδος αυτή είναι μια θεραπεία για όλα. Η εφαρμογή ενός συστήματος ABC θα πρέπει να γίνεται με προσοχή. Οι χρήστες των πληροφοριών κοστολόγησης πρέπει να έχουν κατά νου ότι η μέθοδος δεν πρέπει να θεωρηθεί ως απαλλαγμένη από την αυθαιρεσία όταν πρόκειται για αξιολόγηση, ούτε να θεωρηθεί ότι είναι ακριβώς ενδεικτική των πραγματικών μηχανισμών για την κατανάλωση των πόρων. Επιπλέον, δεν πρέπει να θεωρείται ότι τα συστήματα ABC παρέχουν λύσεις σε προβλήματα ελέγχου του κόστους. Ως εκ τούτου, γίνεται φανερό ότι οι ABC εφαρμογές είναι πιο κατάλληλες για σκοπούς καθοδήγησης και όχι για την παροχή των οριστικών αποφάσεων σε κρίσιμα θέματα των επιχειρήσεων.

Οι Cagwin και Bouwman (2002) πραγματοποίησαν μια έρευνα που έδειξε μία θετική συνεργία από τη χρήση της ABC και των άλλων συστημάτων κατά το ίδιο χρονικό

διάστημα. Όταν οι εταιρείες χρησιμοποιούν ABC μαζί με άλλα στρατηγικά επιχειρηματικά σχέδια, η καθαρή βελτίωση των χρηματοοικονομικών επιδόσεων είναι υψηλότερη σε σύγκριση με τη σαφή βελτίωση που θα προέκυπτε από την εφαρμογή μόνο ενός από τα παραπάνω συστήματα. Υπάρχουν ορισμένες ενδείξεις ότι άλλοι παράγοντες, όπως οι σύνθετες τεχνολογίες της πληροφορίας, η έλλειψη πλεονάζοντος παραγωγικού δυναμικού και ανταγωνιστικού περιβάλλοντος, έχουν επίσης θετική επίδραση στις επιδόσεις των συστημάτων ABC. Τέλος, υπάρχουν ενδείξεις ότι η επιτυχής εφαρμογή ενός συστήματος ABC αποτελεί παράγοντα για τη βελτίωση των οικονομικών επιδόσεων των εταιρειών.

Οι Drake, Haka και Ravenscroft (1999) εξέτασαν τον τρόπο με τον οποίο το σύστημα κοστολόγησης και η δομή κινητοποίησης αλληλεπιδρούν μέσα σε μια επιχείρηση. Μέσω της έρευνάς τους ανακάλυψαν ότι οι δαπάνες παραγωγής είναι χαμηλότερες και τα κέρδη είναι υψηλότερα όταν η ABC συνδέεται με κίνητρο τις ομάδες δραστηριοτήτων, οι οποίες ενισχύουν τη συνεργασία. Από την άλλη πλευρά, οι υψηλότερες δαπάνες παραγωγής και τα χαμηλότερα κέρδη εμφανίζονται όταν το σύστημα ABC συνδέεται με κίνητρο τον ανταγωνισμό. Σε αυτήν την περίπτωση, οι υπάλληλοι προχωρούν στις καινοτομίες από τις οποίες μόνο κερδίζουν και χρησιμοποιούν τις πληροφορίες τους για τους οδηγούς κόστους και τις δραστηριότητες μόνο για να αυξήσουν τη μεμονωμένη παραγωγικότητά τους.

Οι Gordon και Silvester (1999) εξέτασαν τα αποτελέσματα απόδοσης των επιχειρήσεων που συνδέθηκαν με μια εφαρμογή ABC. Η πρωτοτυπία τους βρίσκεται στην αξιολόγηση των αποτελεσμάτων στην αμερικανική κεφαλαιαγορά μετά από την ανακοίνωσή τους ότι εφαρμόζουν ένα σύστημα ABC. Επομένως, η μέτρηση της επιτυχίας τους είναι βασισμένη στα δημόσια διαθέσιμα στοιχεία της κεφαλαιαγοράς στις εξετασμένες επιχειρήσεις. Επιπλέον, ο χρόνος στον οποίο μια επιχείρηση έχει εισαγάγει ένα σύστημα ABC είναι επίσης βασισμένος στις δημόσια διαθέσιμες πληροφορίες. Ο χρόνος ανακοίνωσης της εφαρμογής της ABC εξ' ονόματος των εξεταζόμενων επιχειρήσεων είναι περίπου στο τέλος της δεκαετίας του 1980, που είναι μια περίοδος κατά την οποία οι Η.Π.Α. χαρακτηρίστηκαν από μια σαφή τάση προς το σύστημα ABC. Επομένως, σε εκείνη την περίοδο μια αντίδραση από τη κεφαλαιαγορά προς την εφαρμογή της ABC ήταν πολύ πιθανό να εμφανιστεί, δεδομένου ότι τότε η κεφαλαιαγορά συνεπαγόταν έναν ογκώδη χαρακτήρα. Στην

πραγματικότητα, εκείνη τη στιγμή θα έπρεπε να είχαν παρατηρηθεί σημαντικά αποτελέσματα στην κεφαλαιαγορά, αλλά η ανάλυση έχει δείξει ότι η εγκατάσταση ενός συστήματος ABC δε συνδέθηκε με οποιαδήποτε σημαντική αντίδραση στην κεφαλαιαγορά, είτε θετική είτε αρνητική. Οι έρευνες θεωρούν ότι αυτά τα αποτελέσματα πρέπει να εξεταστούν από τις επιχειρήσεις που σκοπεύουν να εγκαταστήσουν ένα σύστημα ABC, από την άποψη των δαπανών και των κερδών που προέρχονται από την υιοθέτηση μιας τέτοιας μεθόδου.

1.7. Θεωρητικό πλαίσιο της κοστολόγησης προϊόντων με ABC

Η ακριβής κοστολόγηση ενός προϊόντος εκτός από τη μεγάλη σημασία που έχει για τη λήψη αποφάσεων, αποτελεί ένα δυσχερές και δισεπίλυτο ζήτημα. Η δυσκολία του οφείλεται στην ιδιοτροπία του χαρακτηρισμού του κόστους ως άμεσο και έμμεσο. Το κόστος ενός προϊόντος αποτελείται από δύο μέρη: το άμεσο και το έμμεσο κόστος. Η διάκριση γίνεται με κριτήριο τη δυνατότητα αναγνωρισιμότητας της προέλευσης του κόστους. Επομένως:

- Άμεσο κόστος είναι το μέρος εκείνο του κόστους που γίνεται για χάρη ενός συγκεκριμένου προϊόντος και που μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια το μέγεθός του. Συνήθως το άμεσο κόστος είναι και μεταβλητό, δηλαδή μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται και η ποσότητα παραγωγής. Παράδειγμα άμεσου κόστους είναι οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία της παραγωγής.
- Το έμμεσο κόστος από την άλλη πλευρά δε γίνεται για χάρη ενός και μόνο προϊόντος αλλά αναφέρεται σε μια ολόκληρη λειτουργία της επιχείρησης, που μπορεί να υποστηρίζει πολλά προϊόντα. Επομένως το έμμεσο κόστος δε μπορεί να προσδιοριστεί για ποιο προϊόν έχει γίνει. Το έμμεσο κόστος δεν είναι σταθερά αναλογικά μεταβλητό και περιλαμβάνει έναν πυρήνα σταθερού κόστους. Παράδειγμα έμμεσου κόστους είναι το κόστος διανομής προϊόντων μιας πολυπροϊοντικής επιχείρησης.

Συνεπώς, για να γνωρίζουμε το πλήρες κόστος ενός προϊόντος, πρέπει να προσθέσουμε το άμεσο και το έμμεσο κόστος που αντιστοιχεί στο προϊόν. Το κρίσιμο ζήτημα σε σχέση με την κοστολόγηση άπτεται του τρόπου επιμερισμού του έμμεσου κόστους στο κόστος του προϊόντος. Το ζήτημα αυτό, που εκτός από κρίσιμο είναι και δυσχερές στην επίλυσή του, αφού δε μπορεί να προσδιοριστεί με άμεσο τρόπο η προέλευσή του, έχει συγκεντρώσει το ενδιαφέρον των μελετητών των επιχειρήσεων.

Λύση στο πρόβλημα του επιμερισμού του έμμεσου κόστους στα προϊόντα και τις διαδικασίες υπόσχεται να δώσει η μέθοδος της ABC, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι βελτιωμένη εκδοχή της κοστολόγησης μέσω αναδιανομής του έμμεσου κόστους των τμημάτων της επιχείρησης, καθώς κάθε τμήμα της επιχείρησης μπορεί να διενεργεί εντελώς ανόμοιες δραστηριότητες τόσο από διαδικαστική όσο και από κοστολογική άποψη.

Ο Kaplan (1984) υποστηρίζει ότι δεν είναι αρκετό ένα σύστημα κοστολόγησης για την επιχείρηση γιατί κάθε σύστημα υιοθετεί διαφορετική οπτική πάνω στο ζήτημα της κοστολόγησης και εξυπηρετεί διαφορετικό στόχο. Διακρίνει τρεις γενικούς στόχους στους οποίους μπορεί να απευθύνεται ένα σύστημα κοστολόγησης: την αποτίμηση του αποθέματος, τον έλεγχο του κόστους παραγωγής και τη μέτρηση του κόστους του προϊόντος.

Η χρηματοοικονομική λογιστική αποσκοπεί στην αποτίμηση του αποθέματος που γίνεται για χρηματοοικονομικούς και φορολογικούς λόγους. Επομένως, το ζητούμενο στην περίπτωση αυτή δεν είναι η ακριβής κοστολόγηση του προϊόντος και της διαδικασίας για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων αλλά η κατανομή των Γ.Β.Ε., των εξόδων διοίκησης και διάθεσης στα τελικά προϊόντα που έχουν πωληθεί (κόστος πωληθέντων) ή που παραμένουν στο απόθεμα (κόστος αποθέματος) ώστε να προσδιοριστεί το λειτουργικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της επιχείρησης. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογικής επιβάρυνσης της επιχείρησης και τη σύγκριση της αποδοτικότητάς της με τις άλλες επιχειρήσεις του κλάδου ή την αξιολόγηση της τάσης της αποδοτικότητας.

Για χρηματοοικονομικούς και φορολογικούς λόγους, απαιτείται ένα απλό σύστημα κοστολόγησης που να αποδίδει το συνολικό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής δράσης. Τα Γ.Β.Ε., τα έξοδα διοίκησης και διάθεσης θεωρούνται έξοδα περιόδου, δηλαδή θεωρείται ότι γίνονται για χάρη συγκεκριμένου προϊόντος. Ο επιμερισμός τους πάνω στα προϊόντα έχει μόνο τυπικό χαρακτήρα ώστε να υπολογιστεί το συνολικό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής δράσης και δε χρησιμοποιείται για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων ή για την αναδιοργάνωση της επιχείρησης. Επομένως αρκεί ένα σύστημα κοστολόγησης που απλά κατανέμει το συνολικό έμμεσο κόστος στα προϊόντα της επιχείρησης, όπως είναι το σύστημα κατανομής βάσει των ωρών άμεσης εργασίας. Ωστόσο ένα τέτοιο σύστημα κοστολόγησης δε μπορεί να εξυπηρετήσει τις εσωτερικές ανάγκες πληροφόρησης της επιχείρησης για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Η μέθοδος ABC αποτελεί μια μέθοδο κοστολόγησης που αναπτύσσεται σε δύο φάσεις:

- Σε πρώτη φάση τα Γ.Β.Ε. συγκεντρώνονται σε δεξαμενές κόστους και
- Σε δεύτερη φάση διοχετεύονται από εκεί στα συγκεκριμένα προϊόντα της επιχείρησης

Σύμφωνα με τους Garrison και Noreen (2008), η ABC αποτελεί βελτιωμένη εκδοχή της μεθόδου επιμερισμού των Γ.Β.Ε. βάσει των συγκεκριμένων συντελεστών κάθε τμήματος της επιχείρησης, η οποία αναπτύσσεται σε δύο φάσεις. Η σημαντικότερη διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων είναι ότι στην ABC οι δεξαμενές κόστους ορίζονται με πιο συγκεκριμένο και αναλυτικό τρόπο. Έτσι, ενώ στη μέθοδο κοστολόγησης βάσει τμηματικών συντελεστών οι δεξαμενές κόστους είναι τα ίδια τα τμήματα της επιχείρησης, στην ABC οι δεξαμενές κόστους είναι οι συγκεκριμένες δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος. Είναι σαφές ότι ένα τμήμα της επιχείρησης αναλαμβάνει και διεκπεραιώνει πολλές δραστηριότητες, συχνά εντελώς ανομοιογενείς από κοστολογική άποψη μεταξύ τους, και επίσης ότι κάποιες δραστηριότητες έχουν διατμηματικό χαρακτήρα και είναι κοινές σε περισσότερα του ενός τμήματα.

2. Ενότητα Δεύτερη: Αρχές που διέπουν ένα σύστημα ABC καθώς και βήματα εφαρμογής και υιοθέτησής του

2.1. Αρχές συστήματος ABC

Σύμφωνα με τους Nachtmann και Al-Rifai (2004), ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να παρέχει στους χρήστες σχετικές και ακριβείς πληροφορίες που θα τους βοηθήσουν στη λήψη αποφάσεων όσον αφορά στην τιμολόγηση των προϊόντων, τους πελάτες και την ανάλυση της αποδοτικότητας των προϊόντων και φυσικά τη βελτίωση όλων των διαδικασιών. Για το λόγο αυτό ένα σύστημα ABC θεωρείται η καλύτερη λύση παρότι είναι δυσκολότερο σε εφαρμογή.

Η μεθοδολογία ABC συχνά θεωρείται αρκετά περίπλοκη καθότι πολλοί θεωρούν ότι περιέχει πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα η μεθοδολογία βασίζεται σε λίγες πολύ απλές αρχές:

- Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους

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

- Κάθε δραστηριότητα γίνεται για κάποιο σκοπό

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

- Διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα ή και κανάλια διανομής συνεπάγονται διαφορετικής έντασης εργασία

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

2.2. Η φιλοσοφία της ABC

Η φιλοσοφία του νέου συστήματος βασίζεται στο γεγονός ότι οι πόροι μιας επιχείρησης ή το κόστος, αναλώνονται από τις δραστηριότητες και οι δραστηριότητες αναλώνονται από τα προϊόντα ή τους πελάτες. Ουσιαστικά ο οδηγός κόστους είναι η δραστηριότητα. Οι οδηγοί κόστους είναι παράγοντες που έχουν άμεση σχέση αίτιου-αιτιατού με το κόστος, γεγονός που ήταν αδύνατο να επιτευχθεί με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όπως αναφέρουν οι Sharma και Ratnatunga (1997).

Το μοντέλο της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες απεικονίζεται ως εξής:



Και στο νέο σύστημα υπάρχει η κοστολόγηση σε δύο επίπεδα, όπως και στο προηγούμενο στάδιο. Στο πρώτο επίπεδο γίνεται η συγκέντρωση του κόστους στις λεκάνες ή στα κέντρα κόστους και έπειτα γίνεται η κατανομή του κόστους του κάθε κέντρου κόστους στα προϊόντα (ή υπηρεσίες) με τη βοήθεια κάποιας βάσης. Η διαφορά με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι ότι τα τμήματα ως κέντρα κόστους έχουν αντικατασταθεί στην ABC από τις δραστηριότητες και έτσι σε ένα τμήμα μπορεί να υπάρχουν περισσότερες από μια δραστηριότητες. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη εφαρμογή του κριτηρίου αίτιο - αιτιατό για την κατανομή του κόστους, γεγονός που συνάδει περισσότερο με το σημερινό τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων, όπως τονίζει ο Kinsella (2002).

2.3. Σχεδιασμός ενός συστήματος ABC

Απαραίτητο συστατικό στοιχείο για το σχεδιασμό ενός συστήματος ABC είναι η συλλογή όλων εκείνων των πληροφοριών των σχετικών με τις δραστηριότητες, τα στοιχεία κόστους, τη σχέση μεταξύ τους και τους οδηγούς κόστους μιας επιχείρησης.

Υπάρχουν τρεις κύριες πηγές από όπου είναι δυνατή η συλλογή όλων των παραπάνω πληροφοριών:

1. Οι εργαζόμενοι είναι η κυριότερη πηγή πληροφόρησης καθώς έχουν πλήρη επίγνωση των δραστηριοτήτων, των πόρων που αναλώνουν αυτές και των μεθόδων μέτρησης της επιχειρηματικής επίδοσης. Χρησιμοποιώντας ερωτηματολόγια ή προσωπικές συνεντεύξεις, η διοίκηση αποκτά την πιο αποτελεσματική πληροφόρηση προκειμένου να προχωρήσει στην επιλογή ορισμένων από την πληθώρα των δραστηριοτήτων, στον καθορισμό των οδηγών κόστους και στον προσδιορισμό της σχέσης μεταξύ της χρήσης των δραστηριοτήτων και της παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών. Πολύ συχνά εφαρμόζεται η μέθοδος της παρατήρησης, κατά την οποία παρακολουθείται βήμα προς βήμα κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και η οποία επιτρέπει στη διοίκηση να αναγνωρίσει οποιαδήποτε ανακολουθία υπάρχει ανάμεσα στην παραγωγή, όπως αυτή περιγράφεται από το σύστημα κοστολόγησης και όπως στην πραγματικότητα συντελείται.

2. Το γενικό καθολικό είναι η πιο φθηνή και εύκολα προσβάσιμη πηγή προς αναγνώριση των στοιχείων κόστους, αν και σπάνια προβαίνει στη διάσπασή τους ανάλογα με τη δραστηριότητα που τα αναλώνει. Γι' αυτό το λόγο, το γενικό καθολικό χρησιμοποιείται συνήθως ως σημείο εκκίνησης στη διαδικασία συλλογής των πληροφοριών, καθώς παρέχει όλες τις απαραίτητες γενικές πληροφορίες σε πρώτη φάση. Συνήθως, το γενικό καθολικό αποδεικνύεται χρήσιμο όταν συνδυάζεται με σχετικές αναφορές που αφορούν το κόστος από τα διάφορα τμήματα ή κέντρα κόστους της επιχείρησης.
3. Τα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης είναι εκείνη η πηγή που διαθέτει τον μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών. Η διοίκηση θα πρέπει να είναι σε θέση να μπορεί να αποσπάσει από τον τεράστιο όγκο των πληροφοριών μόνο εκείνες τις οποίες πραγματικά χρειάζεται για το σχεδιασμό του συστήματος.

Αφού συλλεχθούν οι παραπάνω πληροφορίες, στόχος πλέον της επιχείρησης είναι να συνδυάσει όλες αυτές τις πληροφορίες και να συνθέσει το παζλ τοποθετώντας τα κομμάτια στη σωστή τους θέση και να προβεί στο σχεδιασμό του συστήματος ABC.

Σύμφωνα με τους Helberg, Galletly και Bicheno (1994), οι στόχοι ενός συστήματος ABC είναι:

- Να κατανέμονται τα κόστη σύμφωνα με τις δραστηριότητες που τα καταναλώνουν
- Να δημιουργηθεί διαφάνεια στον τομέα των γενικών βιομηχανικών εξόδων
- Να παρέχονται πληροφορίες για ελεγκτικούς σκοπούς
- Να υπάρχει συσχετισμός με τη γενική στρατηγική της επιχείρησης
- Να βελτιώνονται όλες οι λειτουργικές δραστηριότητες

Για την επίτευξη των παραπάνω στόχων, οι ειδικοί συμφωνούν σε ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει οποιαδήποτε επιτυχημένη εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.

Πρώτον, η πρωτοβουλία για την υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες πρέπει να έχει την αμέριστη υποστήριξη του κορυφαίου κλιμακίου στελεχών.

Δεύτερον, ο σχεδιασμός και η υλοποίηση ενός συστήματος ABC πρέπει να είναι ευθύνη πολυλειτουργικής ομάδας και να μην αφεθεί στις αρμοδιότητες του λογιστηρίου. Στην ομάδα αυτή πρέπει να μετέχουν εκπρόσωποι από κάθε τομέα που θα χρησιμοποιήσει τα δεδομένα που προσφέρει το σύστημα ABC. Συνήθως στην ομάδα αυτή μετέχουν εκπρόσωποι από το τμήμα μάρκετινγκ, το τμήμα παραγωγής, το τμήμα μηχανολογικής σχεδίασης και το κορυφαίο κλιμάκιο στελεχών, αλλά και στελέχη λογιστηρίου με ειδική κατάρτιση. Μερικές φορές ένας εξωτερικός ειδικός στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες ενεργεί ως σύμβουλος της ομάδας.

Σύμφωνα με τον Whittaker (2005), τα σημεία κλειδιά στα οποία πρέπει να βασιστεί η διοίκηση ώστε να σχεδιαστεί σωστά το σύστημα ABC είναι:

1. Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης
2. Η προσήλωση στον καταναλωτή
3. Το κέρδος από την εφαρμογή να υπερβαίνει το κόστος
4. Η εφαρμογή να βοηθήσει την επιχείρηση στη μετέπειτα πορεία της και
5. Να χτιστεί μια καλή γνωστική βάση για τη συνέχεια

Ο λόγος για τον οποίο πρέπει να υπάρχει πολυλειτουργική ομάδα και ισχυρή υποστήριξη από τα διευθυντικά στελέχη, βασίζεται στο γεγονός ότι είναι δύσκολη η εφαρμογή αλλαγών σε έναν οργανισμό αν οι αλλαγές αυτές δεν έχουν την πλήρη υποστήριξη εκείνων που επηρεάζονται από αυτές. Η ABC αλλάζει τους κανόνες του παιχνιδιού αφού αλλάζει μερικά από τα βασικά μέτρα που χρησιμοποιούν τα στελέχη για να λαμβάνουν αποφάσεις και για να αξιολογούν την απόδοση των ατόμων. Όταν τα στελέχη που επηρεάζονται άμεσα από τις αλλαγές των κανόνων δεν έχουν το δικαίωμα να πουν την άποψή τους, επόμενο είναι να υπάρξει αντίσταση. Επιπλέον, ο σχεδιασμός ενός καλού συστήματος ABC προϋποθέτει βαθιές γνώσεις για πολλά τμήματα όλων των λειτουργιών του οργανισμού. Οι γνώσεις αυτές μπορούν να προέλθουν από τα άτομα που γνωρίζουν καλά αυτές τις λειτουργίες.

Τα διευθυντικά στελέχη πρέπει να υποστηρίζουν την πρωτοβουλία για δύο λόγους. Πρώτον, αν δεν υπάρχει υποστήριξη από τα κορυφαία κλιμάκια, μερικά στελέχη μπορεί να μη δουν κανένα λόγο να προχωρήσουν σε αλλαγές. Δεύτερον, αν τα στελέχη του κορυφαίου κλιμακίου δεν υποστηρίζουν το σύστημα ABC και συνεχίσουν να παίζουν το παιχνίδι με τους παλιούς κανόνες, οι υφιστάμενοί τους γρήγορα θα πάρουν το μήνυμα ότι η ABC δεν είναι κάτι σημαντικό και θα εγκαταλείψουν την πρωτοβουλία. Είναι πάρα πολλές οι περιπτώσεις που λογιστές επιχείρησαν να εφαρμόσουν σύστημα ABC χωρίς να έχουν την υποστήριξη του κορυφαίου κλιμακίου και την ενεργό συνεργασία άλλων στελεχών και το εγχείρημα γνώρισε αποτυχία.

2.4. Βήματα εφαρμογής ενός συστήματος ABC

Οι Jong και Kleiner (1997) ισχυρίζονται πως η υλοποίηση ενός συστήματος ABC απαιτεί πολύ προσεκτικό σχεδιασμό και η διαδικασία μπορεί να αναλυθεί στα παρακάτω βήματα:

- Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων

Το πρώτο σημαντικό βήμα στην υλοποίηση ενός συστήματος ABC είναι να εντοπιστούν οι δραστηριότητες που θα αποτελέσουν τα θεμέλια του συστήματος. Αυτό μπορεί να είναι δύσκολο και χρονοβόρο και απαιτεί σωστή κρίση. Μια συνήθης διαδικασία για τα μέλη της ομάδας υλοποίησης του συστήματος ABC είναι να πάρουν συνεντεύξεις από εργαζομένους τμημάτων της επιχείρησης που δημιουργούν έμμεσο κόστος ζητώντας τους να περιγράψουν τις σημαντικότερες δραστηριότητες τους. Συνήθως αυτό οδηγεί σε ένα μακροσκελέστατο κατάλογο δραστηριοτήτων.

Το μεγάλο πλήθος δραστηριοτήτων στον κατάλογο αποτελεί ένα πρόβλημα. Από τη μια πλευρά, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των δραστηριοτήτων που παρακολουθούνται με το σύστημα ABC τόσο ακριβέστερος θα είναι ο υπολογισμός του κόστους. Από την άλλη πλευρά, ο σχεδιασμός, η υλοποίηση, η διατήρηση και η χρησιμοποίηση ενός περίπλοκου συστήματος που αφορά μεγάλο αριθμό

δραστηριοτήτων κοστίζουν πολύ. Συνεπώς, ο αρχικός μακροσκελής κατάλογος δραστηριοτήτων συνήθως μειώνεται και καταλήγει σε μια ολιγομελή λίστα συνδυάζοντας ομοειδείς δραστηριότητες. Ένας χρήσιμος τρόπος για να συνδυαστούν οι δραστηριότητες, είναι να οργανωθούν σε πέντε γενικά επίπεδα: δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας, επίπεδο παρτίδας, επίπεδο προϊόντος, επίπεδο πελάτη και δραστηριότητες υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολό του.

Το κέντρο κόστους δραστηριοτήτων είναι ένα «δοχείο» μέσα στο οποίο συσσωρεύονται τα στοιχεία κόστους που σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο μέτρο δραστηριότητας στο σύστημα ABC. Είναι απίθανο δύο εταιρίες να χρησιμοποιήσουν τα ίδια ακριβώς κέντρα κόστους δραστηριότητας, δεδομένου ότι πρόκειται για θέμα κρίσεως. Ο αριθμός και ο ορισμός των κέντρων κόστους δραστηριότητας και των μέτρων δραστηριότητας που χρησιμοποιούν οι εταιρείες διαφέρει σημαντικά.

- Όπου είναι δυνατό, άμεση ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους

Το δεύτερο βήμα στην υλοποίηση ενός συστήματος ABC είναι ο εντοπισμός όσο το δυνατόν περισσότερων στοιχείων έμμεσου κόστους στα τελικά αντικείμενα κόστους.

- Καταλογισμός του κόστους σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων

Τα περισσότερα στοιχεία έμμεσου κόστους χαρακτηρίζονται αρχικώς στο πλαίσιο του βασικού λογιστικού συστήματος της εταιρίας σύμφωνα με τα τμήματα στα οποία δημιουργούνται. Για παράδειγμα, οι μισθοί, τα εφόδια, το ενοίκιο κ.τ.λ. που δημιουργούνται από το τμήμα μάρκετινγκ, χρεώνονται σε αυτό το τμήμα. Σε μερικές περιπτώσεις, ορισμένα ή και όλα τα στοιχεία κόστους μπορούν να αναχθούν απευθείας σε ένα από τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων του συστήματος ABC.

Ωστόσο, είναι πολύ συνηθισμένο ένα τμήμα του οργανισμού να εμπλέκεται σε πολλές από τις δραστηριότητες τις οποίες παρακολουθεί το σύστημα ABC. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα έξοδα του τμήματος επιμερίζονται ανάμεσα στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων μέσω μιας διαδικασίας επιμερισμού που ονομάζεται επιμερισμός

πρώτου σταδίου. Ο επιμερισμός πρώτου σταδίου είναι η διαδικασία με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται σε κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.

- Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας

Οι συντελεστές δραστηριότητας που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους, υπολογίζονται με διαίρεση του συνολικού κόστους κάθε δραστηριότητας με τη συνολική ποσότητα του μέτρου δραστηριότητας.

- Καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας συντελεστές δραστηριότητας και μέτρα δραστηριότητας

Το πέμπτο βήμα στην εφαρμογή της ABC ονομάζεται επιμερισμός δεύτερου σταδίου, στον οποίο οι συντελεστές δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό του κόστους σε προϊόντα και πελάτες. Αντί για ένα ενιαίο κέντρο κόστους και έναν ενιαίο προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού του έμμεσου κόστους με βάση την άμεση εργασία ή τις ώρες απασχόλησης, τώρα υπάρχουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους και περισσότεροι συντελεστές έμμεσου κόστους.

- Κατάρτιση εκθέσεων

Πρέπει κανείς να είναι σε θέση να καταρτίζει εκθέσεις που να δείχνουν τα περιθώρια κέρδους της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Οι εκθέσεις αυτές είναι εξαιρετικά χρήσιμες για τις επιχειρήσεις.

Ο Γκίνογλου (2001) δηλώνει ορισμένα κριτήρια για την εφαρμογή των συστημάτων ABC σε μια παραγωγική επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα:

- Ποικιλία παραχθέντων προϊόντων: Η διαθεσιμότητα των προϊόντων με τις διαφορετικές δομές κοστολόγησης διαστρεβλώνει τα αποτελέσματα της παραδοσιακής μεθόδου, δεδομένου ότι μια τέτοια μέθοδος παράγει το μέσο κόστος για όλα τα προϊόντα.

- Υποστήριξη των αναγκών των προϊόντων: Η διανομή των δαπανών υποστήριξης για τα διάφορα προϊόντα είναι ανάλογη προς τη δραστηριότητα παραγωγής αυτών των προϊόντων, η οποία προκαλεί τις αντίστοιχες δαπάνες υποστήριξης. Οι πιο σοβαροί παράγοντες που μειώνουν ή αυξάνουν τις δαπάνες υποστήριξης είναι τα διαφορετικά επίπεδα πολυπλοκότητας και ευπάθειας των μηχανημάτων παραγωγής και οι βελτιώσεις ή αλλαγές των διαδικασιών παραγωγής.
- Απαιτήσεις στις κοινές διαδικασίες: Ένα ξεχωριστό κριτήριο πρέπει να είναι το επίπεδο ύπαρξης κοινών δραστηριοτήτων που υποστηρίζουν την παραγωγή καθώς επίσης και άλλες επιχειρησιακές διαδικασίες που σχετίζονται με την παραγωγή, είτε άμεσα είτε έμμεσα. Όσο υψηλότερη η χρήση των κοινών διαδικασιών μεταξύ των προϊόντων, όπως είναι η παραγωγή, ο προγραμματισμός, η τεχνική υποστήριξη, η έρευνα και ανάπτυξη, ο ποιοτικός έλεγχος και η διαχείριση, τόσο επιτακτικότερη είναι η ανάγκη να εφαρμοστεί η ABC.
- Διανομή των δαπανών που σχετίζονται με το χρόνο: Αυτό το κριτήριο παρουσιάζει εάν το σύστημα κοστολόγησης μιας επιχείρησης είναι ικανό να ανιχνεύσει και να καταγράψει κατάλληλα και άμεσα τις αλλαγές στις απαιτήσεις υποστήριξης των διαφόρων προϊόντων.

2.5. Περιπτώσεις εφαρμογής ABC

Σύμφωνα με τους Roztockí, Porter, Thomas και Needy (2004), η εφαρμογή ενός νέου συστήματος δαπανών απαιτεί χρόνο και χρήματα. Ένα σύστημα δαπανών βασισμένο σε ABC απαιτεί οργανωτικές αλλαγές, αποδοχή των υπαλλήλων, επένδυση σε λογισμικό, εξοπλισμό για τη συλλογή των δεδομένων και ούτω καθεξής.

Αν και η ABC έχει χρησιμοποιηθεί επιτυχώς σε πολλές μεγάλες επιχειρήσεις, δεν εγγυάται πάντα θετικά αποτελέσματα σε ένα μικρό χρονικό διάστημα. Αντιθέτως σε μικρότερες επιχειρήσεις υπάρχει μια πιο ομαλή μετάβαση από ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης σε ABC, καθώς δεν απαιτείται υψηλή επένδυση σε περίπλοκα συστήματα συλλογής δεδομένων και δεν απαιτείται σοβαρή οργανωτική

αναδόμηση και επομένως η εφαρμογή της νέας μεθόδου δε θεωρείται τόσο επικίνδυνη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή κοστολόγησης ABC μπορούμε να πούμε ότι οι βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή ενός συστήματος ABC είναι οι παρακάτω:

- Η υψηλή συμμετοχή των Γ.Β.Ε. στο κόστος των προϊόντων ή υπηρεσιών που παράγει η επιχείρηση.
- Η παραγωγή πολλών προϊόντων με ανομοιόμορφη παραγωγική διαδικασία. Η παραγωγή μεγάλης ποικιλίας προϊόντων δημιουργεί επιπλέον Γ.Β.Ε. που θα πρέπει να επιβαρύνουν συγκεκριμένα προϊόντα, τα οποία ουσιαστικά ευθύνονται για τη δημιουργία των επιπρόσθετων Γ.Β.Ε. και όχι το σύνολο των παραγόμενων προϊόντων.
- Η παραγωγική διαδικασία των προϊόντων να είναι περίπλοκη, για να μπορεί να αναλυθεί σε επιμέρους δραστηριότητες.
- Η ύπαρξη μικρού βαθμού συσχέτισης ανάμεσα στην άμεση εργασία και στα Γ.Β.Ε. Στην περίπτωση που υπάρχει υψηλός βαθμός συσχέτισης ανάμεσα τους, τότε η χρήση της άμεσης εργασίας ως βάσης μερισμού δίνει σχετικά αξιόπιστα αποτελέσματα αναφορικά με το κόστος των προϊόντων.
- Η όξυνση του βαθμού ανταγωνισμού στον κλάδο που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, γεγονός που καθιστά επιτακτική την ανάγκη της για γνώση του ακριβούς κόστους των προϊόντων και τον έλεγχο των πόρων που αναλώνει.
- Η σημαντική αλλαγή της τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία. Τα τελευταία χρόνια πολλές επιχειρήσεις προχωρούν σε ολοένα και μεγαλύτερη αυτοματοποίηση της παραγωγής τους και ως συνέπεια η συμμετοχή της άμεσης εργασίας στο μοναδιαίο κόστος των προϊόντων μειώνεται. Αν μετά την αλλαγή η επιχείρηση εξακολουθεί να χρησιμοποιεί την άμεση εργασία ως βάση μερισμού, τότε τα αποτελέσματα της κοστολόγησης θα είναι λανθασμένα καθώς τα προϊόντα που παράγονται αυτόματα θα επιβαρύνονται με πολύ μικρότερο ποσοστό Γ.Β.Ε. από ότι τους αναλογεί, ενώ το αντίθετο θα συμβαίνει με τα προϊόντα για την παραγωγή των οποίων απαιτείται υψηλή συμμετοχή της άμεσης εργασίας.

2.6. Ειδικές περιπτώσεις εφαρμογής ABC

Στη συνέχεια θα εξεταστούν δύο περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου ABC, οι οποίες χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή. Η πρώτη είναι η εφαρμογή της ABC σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και η δεύτερη είναι η περίπτωση της εφαρμογής της ABC σε ευρεία κλίμακα με τη μέθοδο του «Time – Driven ABC», όπως αναφέρουν οι Kaplan και Anderson (2004) στο σχετικό τους άρθρο.

2.6.1. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και ABC

Οι ρίζες της ABC βρίσκονται στις βιομηχανικές επιχειρήσεις αλλά τα τελευταία χρόνια πολλές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών απολαμβάνουν τα τεράστια οφέλη από την εφαρμογή της ABC κοστολόγησης.

Ο κυριότερος λόγος για τον οποίο καθυστέρησε η εφαρμογή της ABC στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών έγκειται στο γεγονός ότι σε αντίθεση με τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, κατά το παρελθόν ελάχιστες επιχειρήσεις είχαν αναπτύξει συστήματα κοστολόγησης, με συνέπεια να μη γνωρίζουν το ακριβές κόστος των υπηρεσιών / προϊόντων τους και το ακριβές κόστος εξυπηρέτησης των πελατών τους.

Αυτή η ανυπαρξία συστημάτων κοστολόγησης στις περισσότερες επιχειρήσεις ελάχιστα προβλημάτιζε τους διοικούντες καθώς για πολλές δεκαετίες λειτουργούσαν σε μη ανταγωνιστικές αγορές, υπό τις ευλογίες ενός υπερπροστατευτικού κρατικού φορέα, συνήθως με τη μορφή μονοπωλίων, όπως είναι για παράδειγμα οι επιχειρήσεις σιδηροδρόμων, τα ταχυδρομεία, οι τηλεπικοινωνίες κ.τ.λ. και άρα ελάχιστα ένιωθαν την ανάγκη ενός τέτοιου συστήματος.

Τα τελευταία χρόνια όμως έχουν αλλάξει ριζικά τα δεδομένα καθώς ο ανταγωνισμός έχει γίνει εντονότερος, τα κρατικά μονοπώλια καταργήθηκαν και οι απαιτήσεις των καταναλωτών έγιναν περισσότερες και συνθετότερες, με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών να χρειάζονται πληροφορίες για το κόστος των δραστηριοτήτων, των προϊόντων και της εξυπηρέτησης των πελατών τους.

Οι Collins και Munter (2001) υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή της ABC απαιτεί την ακριβή γνώση του προϊόντος της επιχείρησης, όμως αυτό δεν είναι πάντα εύκολο να επιτευχθεί, ιδιαίτερα στην περίπτωση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Αυτό συμβαίνει γιατί οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν στους πελάτες τους μια ποικιλία υπηρεσιών κάποιες από τις οποίες αντιπροσωπεύουν το κύριο προϊόν της επιχείρησης, ενώ άλλες είναι συμπληρωματικές του κύριου προϊόντος.

Ο Γκίνογλου (2001) αναφέρει ότι η μέθοδος ABC εφαρμόζεται μεν, αλλά με περιορισμούς προς το παρόν, στο χώρο των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Οι σημαντικότεροι λόγοι για αυτή την περιορισμένη εφαρμογή είναι ότι το μεγάλο μέρος του κόστους λειτουργίας μιας τέτοιας επιχείρησης αναφέρεται στο σύνολο του οργανισμού και κατ' επέκταση δε μπορεί να συνδεθεί με συγκεκριμένη δραστηριότητα, προϊόν ή πελάτη. Επιπλέον, οι περισσότερες από τις εντοπιζόμενες δραστηριότητες αφορούν διαδικασίες που γίνονται από ανθρώπους και επομένως είναι μη επαναλήψιμες κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο.

Ο προσανατολισμός της ABC προς την παροχή υπηρεσιών είναι εμφανέστερος όσον αφορά εκείνες τις δραστηριότητες που συνδέουν την επιχείρηση με το εξωτερικό της περιβάλλον, όπως είναι το μάρκετινγκ, οι πωλήσεις, η λειτουργία logistics κ.τ.λ. Επομένως, είναι αδιαμφισβήτητο το γεγονός ότι η ABC είναι προσανατολισμένη κυρίως προς την παροχή υπηρεσιών παρά προς την παραγωγή και η εφαρμογή της ABC σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών είναι μια λογική συνέπεια και συνέχεια της φιλοσοφίας και του θεωρητικού υποβάθρου της μεθόδου και δεν προαπαιτεί νέες αρχές και νέους κανόνες.

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως και οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, χρειάζονται τις πληροφορίες κόστους για να εκτελέσουν όλες τις γνωστές διοικητικές λειτουργίες τους, όπως είναι η λήψη αποφάσεων, ο έλεγχος επιχειρηματικής δράσης, ο προγραμματισμός και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Με άλλα λόγια χρειάζονται την ABC για να συνδέσουν το κόστος που συνεπάγεται η ανάλωση των πόρων τους με τα έσοδα που προκύπτουν από τις υπηρεσίες που παρέχουν και τους πελάτες που εξυπηρετούν. Μόνο εφόσον γίνει απόλυτα κατανοητή αυτή η σύνδεση θα είναι σε θέση να λαμβάνουν αποφάσεις ως προς το ποια τμήματα της επιχείρησης θα εξυπηρετούν, ποιες υπηρεσίες θα παρέχουν σε αυτά τα τμήματα, ποιες μεθόδους

θα χρησιμοποιούν για τη διανομή των υπηρεσιών και τέλος ποιοι πόροι θα απαιτηθούν για να πραγματοποιηθούν τα παραπάνω.

Εκ πρώτης όψεως λοιπόν, διαφαίνεται η χρησιμότητα της ABC και για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Η εφαρμογή της μεθόδου αυτής όμως στην πράξη αποδεικνύεται συχνά μια δύσκολη υπόθεση και αυτό εν μέρει εξηγεί το λόγο που έχει καθυστερήσει μέχρι τώρα η υιοθέτηση της ABC από επιχειρήσεις αυτού του είδους.

Συνοψίζοντας τις ιδιαιτερότητες των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών έναντι των μεταποιητικών, οι οποίες αφορούν άμεσα την εφαρμογή της ABC, καταλήγουμε στις εξής τρεις σπουδαιότερες:

- Το μεγαλύτερο ποσοστό του κόστους στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών είναι το κόστος που πραγματοποιείται σε επίπεδο επιχείρησης και επομένως είναι έμμεσο και δύσκολα ανιχνεύσιμο ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς τους πελάτες.
- Η συλλογή και καταγραφή στοιχείων που αφορούν την εκτέλεση των διαφόρων δραστηριοτήτων είναι πολύ δυσκολότερη καθώς στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οι περισσότερες δραστηριότητες εκτελούνται συνήθως με μη επαναλαμβανόμενες ανθρώπινες ενέργειες και έτσι είναι δύσκολο να παρακολουθηθούν και να καταγραφούν συστηματικά.
- Ο προσδιορισμός του τελικού «προϊόντος» είναι εξαιρετικά δύσκολος, γιατί η τελικά παρεχόμενη υπηρεσία αποτελείται από μια σειρά ποιοτικών στοιχείων, όπως είναι για παράδειγμα η ταχύτητα εξυπηρέτησης ή η ικανοποίηση που προκαλεί στον πελάτη. Παρόλα αυτά, ακόμα και τέτοιου είδους ποιοτικές ωφέλειες αναλώνουν δραστηριότητες που κοστίζουν κάποια χρήματα.

Μολονότι μπορεί να υπάρξουν τα παραπάνω εμπόδια στην εφαρμογή της ABC στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, στις περιπτώσεις που εφαρμόστηκε το σύστημα αυτό αποδείχτηκε εξαιρετικά χρήσιμο στην εκτέλεση τριών βασικών λειτουργιών, οι οποίες είναι οι εξής:

- Η διοίκηση προϊόντων – υπηρεσιών και πελατών

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών προσφέρουν μια μεγάλη ποικιλία διαφοροποιημένων υπηρεσιών, οι οποίες λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους έχουν διαφορετικές απαιτήσεις για την ανάλυση των επιχειρηματικών πόρων. Ως εκ τούτου πρέπει σε συνεχή βάση να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες που αφορούν το βάθος της γραμμής προϊόντων, την τιμολογιακή πολιτική, την ποιότητα, την ανταποκρισιμότητα στις απαιτήσεις των πελατών, την εισαγωγή νέων υπηρεσιών και την εγκατάλειψη κάποιων άλλων. Η ABC δίνει τις πληροφορίες αυτές, όπως επίσης και όσες αφορούν την κερδοφορία ή μη από την εξυπηρέτηση συγκεκριμένων πελατών.

- Ο σχηματισμός της αλυσίδας παροχής υπηρεσιών στους πελάτες

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών μπορούν να καθορίσουν τη γκάμα των υπηρεσιών που θα προσφέρουν και τη μέθοδο της διανομής των υπηρεσιών κατά τέτοιο τρόπο ώστε να ικανοποιούνται οι πελάτες, μόνο εφόσον έχουν πλήρη επίγνωση των προτιμήσεών τους και τις κατατάσσουν ή τις ομαδοποιούν σε συγκεκριμένα τμήματα της αγοράς. Αυτού του είδους οι επιχειρήσεις είναι πολύ κοντά στους πελάτες τους και γι' αυτό το λόγο κάθε απόφασή τους για παροχή υπηρεσιών, νέες τιμές, νέα χαρακτηριστικά και νέες μεθόδους διανομής, πρέπει να λαμβάνεται μετά από το συνυπολογισμό των προτιμήσεων των καταναλωτών και το κόστος ικανοποίησης αυτών των προτιμήσεων. Η ABC παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση για το κόστος και την κερδοφορία κάθε τμήματος της αγοράς και καθοδηγεί τη διοίκηση στην επιλογή εκείνων των τμημάτων που αξίζουν να στοχεύσει.

- Ο προϋπολογισμός των αναγκών της επιχείρησης για την προμήθεια πόρων

Ένα μοντέλο ABC όταν λειτουργεί σωστά συνδέει τις δαπάνες της επιχείρησης με τις ανάγκες της για προμήθεια πόρων, στη συνέχεια με τις δραστηριότητες που εκτελούνται και τελικά με το βαθμό χρησιμοποίησης των δραστηριοτήτων από συγκεκριμένα προϊόντα ή πελάτες. Με αυτό τον τρόπο βοηθά στη λήψη αποφάσεων που αφορούν την προμήθεια των πραγματικά απαραίτητων πόρων και ταυτόχρονα

αποκαλύπτει τις ευκαιρίες για μείωση κόστους σε κρίσιμες δραστηριότητες καθ' όλο το μήκος της αλυσίδας παροχής υπηρεσιών.

2.6.2. Time - Driven ABC

Οι Kaplan και Anderson (2004) πρότειναν το Time - Driven ABC. Πιο συγκεκριμένα, υποστηρίζουν ότι αν και η ABC φαίνεται μια πολύ ελκυστική μέθοδος διαχείρισης των περιορισμένων πόρων μιας επιχείρησης, στην πράξη η εφαρμογή της είναι πολύ δύσκολη αν πρέπει να γίνει σε οργανώσεις σημαντικής κλίμακας. Πολλά στελέχη σε ανάλογες περιπτώσεις αναγκάστηκαν να εγκαταλείψουν το πρόγραμμα, εξαιτίας του αυξανόμενου κόστους και της αρνητικής αντίδρασης των εργαζομένων.

Το Time - Driven ABC είναι μια νέα προσέγγιση που επιχειρεί να παρακάμψει τις δυσκολίες που σχετίζονται με την εφαρμογή της ABC σε μεγάλη κλίμακα. Σε αυτό το αναθεωρημένο μοντέλο, τα στελέχη εκτιμούν, σε υποκειμενικό προφανώς επίπεδο, τις απαιτήσεις για πόρους που επιβάλλονται από κάθε διεκπεραίωση, προϊόν ή πελάτη και δε στηρίζονται σε χρονοβόρες και κοστοβόρες επιθεωρήσεις στους εργαζόμενους. Η μέθοδος του Time - Driven ABC είναι απλούστερη καθώς απαιτεί για κάθε ομάδα πόρων αποτιμήσεις μόνο δύο παραμέτρων:

1. Πόσο κοστίζει η χωρητικότητα ανά μονάδα χρόνου για την παροχή πόρων στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, δηλαδή τα συνολικά γενικά έξοδα του τμήματος δια το συνολικό αριθμό λεπτών του χρόνου για παράδειγμα του εργαζόμενου που είναι προς διάθεση.
2. Μια εκτίμηση του μοναδιαίου χρόνου των δραστηριοτήτων, δηλαδή πόσος χρόνος απαιτείται για τη διεξαγωγή μιας μονάδας από κάθε είδος δραστηριότητας, έτσι όπως εκτιμάται ή παρατηρείται από το στέλεχος.

Με τον πολλαπλασιασμό των δύο παραπάνω μεταβλητών υπολογίζονται οι συντελεστές οδηγών κόστους, δηλαδή οι συντελεστές επιμερισμού που δίνουν τα κόστη ανά μονάδα δραστηριότητας. Στη συνέχεια με την κανονική διαδικασία της ABC καταλογίζονται τα κόστη στους φορείς κόστους.

Αυτή η προσέγγιση του Time - Driven ABC υπερνικά επίσης ένα σημαντικό τεχνικό πρόβλημα που σχετίζεται με τις επιθεωρήσεις των εργαζομένων, που είναι το γεγονός πως όταν ζητείται από τους εργαζόμενους να επιχειρήσουν εκτιμήσεις του χρόνου που καταναλώνεται στις διάφορες δραστηριότητες, αυτοί σταθερά αναφέρουν ποσοστά που συνολικά δίνουν άθροισμα 100%. Όμως τα στελέχη θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους το χρόνο που χάνεται και συντελεί στην αδρανή ή αχρησιμοποίητη δυναμικότητα. Ακόμη, η μέθοδος αυτή υποστηρίζει τις εξισώσεις χρόνου, ένα χαρακτηριστικό που επιτρέπει στο μοντέλο της ABC να αντανάκλα την πολυπλοκότητα των λειτουργιών του πραγματικού χρόνου, δείχνοντας τον τρόπο με τον οποίο συγκεκριμένα χαρακτηριστικά παραγγελίας, πελάτη και δραστηριότητας μπορούν να προκαλέσουν μεταβλητότητα στους χρόνους επεξεργασίας.

3. Ενότητα Τρίτη: Κριτική θεώρηση συστήματος ABC

3.1. Προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής μεθοδολογίας ABC

Παρόλο που η μεθοδολογία ABC, όπως και όλες οι τεχνικές του μάνατζμεντ που διαρκούν στο χρόνο, είναι κατά βάση απλή, υπάρχουν κάποια σημεία στα οποία πρέπει να δοθεί προσοχή κατά την εφαρμογή της. Όπως και όλες οι καινοτόμες λύσεις, απαιτεί προσεκτικό σχεδιασμό στην αρχή έτσι ώστε να μην προκύψουν κόστη αργότερα. Η παρακάτω ενότητα πραγματεύεται ορισμένα βασικά θέματα κατά την εφαρμογή της μεθοδολογίας, όπως είναι ο αριθμός των δραστηριοτήτων.

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

- Περιέχει πάνω από 1000 δραστηριότητες οι περισσότερες των οποίων έχουν ασήμαντο κόστος
- Δεν προσδιορίζει το κόστος της χαμένης δραστηριότητας
- Δεν προσδιορίζει την δραστηριότητα που σχετίζεται άμεσα με τους πελάτες και τα προϊόντα
- Απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα για υπολογισμούς ακόμα και από ένα ταχύτατο ηλεκτρονικό υπολογιστή
- Είναι τόσο λεπτομερής που κάνει την επιχείρηση «να βλέπει το δέντρο και όχι το δάσος»

Είναι πολύ σημαντικό να αποφασιστεί πως πρέπει να χρησιμοποιηθεί η πληροφορία πριν αρχίσει ο σχεδιασμός της μεθοδολογίας. Αν απαιτείται από την επιχείρηση μια στρατηγική θεώρηση του κόστους, τότε η κοστολόγηση σε επίπεδο δραστηριοτήτων είναι αρκετή. Οι επιχειρήσεις έχουν συνήθως 10-20 διαδικασίες. Είναι απόλυτα λογικό να προσδιορισθούν αυτές οι διαδικασίες και να κοστολογηθούν. Για παράδειγμα, το κόστος της διαδικασίας εκπλήρωσης παραγγελιών σε μια εταιρία

διανομής μπορεί να προσεγγιστεί προσθέτοντας το κόστος όλων των λειτουργικών τμημάτων (εξυπηρέτηση πελατών, αποθήκευση, διανομή, τιμολόγηση και έλεγχος πιστώσεων). Μια απλή διαίρεση του κόστους της διαδικασίας με τον αριθμό των παραγγελιών δίνει ένα μέτρο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέτρο σύγκρισης με άλλες εταιρίες ή ως μέτρο πρόβλεψης μελλοντικών αλλαγών σε άλλα τμήματα της επιχείρησης. Ανάλυση των διαδικασιών σε 50 ως 75 δραστηριότητες είναι εφικτή με τεράστια επένδυση για ανάλυση αλλά επιτρέπει την ανάπτυξη ενός μοντέλου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για στρατηγικές αποφάσεις όπως αποφάσεις τιμολόγησης και διάθεσης.

3.2. Πλεονεκτήματα ενός συστήματος ABC

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητες παρέχει πολλά οφέλη που δεν περιορίζονται μόνο στην επίλυση των προβλημάτων των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για το κόστος των προϊόντων. Η παροχή ακριβούς και αξιόπιστης πληροφόρησης γύρω από το κόστος των προϊόντων βοηθάει σημαντικά τη διοίκηση της επιχείρησης στη λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με τη χάραξη της τιμολογιακής πολιτικής. Πιο συγκεκριμένα, ένα σύστημα ABC επιτρέπει τη χάραξη ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής προσαρμοσμένη στις ιδιαιτερότητες κάθε πελάτη ή αγοράς καθότι στον υπολογισμό του κόστους λαμβάνονται υπόψη στοιχεία που έχουν σχέση με τον πελάτη ή την αγορά. Αυτό αποκτά ιδιαίτερη σημασία και βαρύτητα στην εποχή της παγκοσμιοποίησης, που χαρακτηρίζεται από τον έντονο ανταγωνισμό και όπου η μείωση των τιμών αποτελεί πρωταρχικό στόχο της κάθε επιχείρησης.

Σύμφωνα με τους Helberg, Galletly και Bicheno (1994), τρία είναι τα κύρια οφέλη από την εφαρμογή ενός συστήματος ABC:

- Μια συγκεντρωμένη στρατηγική παραγωγής
- Τα προϊόντα σχεδιάζονται για να αυξήσουν την αξία για τον καταναλωτή
- Συνεχείς βελτιώσεις των λειτουργικών δραστηριοτήτων

Οι Narayanan και Sarkar (2002) επισημαίνουν πως ολόκληρη η λειτουργία μιας επιχείρησης που εφαρμόζει ABC διερευνάται με μεγάλη λεπτομέρεια και η απόδοσή της αναλύεται και αξιολογείται σε σχέση με τις βέλτιστες πρακτικές. Επιπλέον, οι υπάλληλοι ενθαρρύνονται ώστε να μπορούν να λαμβάνουν κρίσιμες αποφάσεις και να προτείνουν βελτιώσεις. Αυτή η κρίσιμη ανάλυση, υποστηρίζουν πως μπορεί να οδηγήσει σε βελτιώσεις στις διαδικασίες με αποτέλεσμα να είναι δυνατή η προώθηση της αποδοτικότερης χρήσης των πόρων και ως εκ τούτου η μείωση των δαπανών.

Με τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων, προσδιορίζεται ακριβέστερα και η κερδοφορία των προϊόντων αλλά και των πελατών. Οι διοικούντες βασιζόμενοι στην αξιόπιστη πληροφόρηση μπορούν να λαμβάνουν πιο αποτελεσματικές αποφάσεις σχετικά με την παύση ορισμένων ζημιογόνων προϊόντων ή πελατών, καθώς και με την επικέντρωση σε ορισμένα επικερδή προϊόντα.

Επιπλέον, σύμφωνα με μια μελέτη των Ittner, Lanen και Larcker (2002), η οποία εξετάζει τη σχέση μεταξύ ABC και απόδοσης παραγωγής, αποδεικνύεται ότι η εκτενής χρήση της ABC συνδέεται με υψηλότερα επίπεδα ποιότητας και μεγαλύτερες βελτιώσεις τόσο ως προς το χρόνο ως και προς την ποιότητα, τα οποία συνδέονται έμμεσα με μειώσεις του κόστους παραγωγής.

Ο Stratton (2009) τονίζει πως η χρήση της ABC παρέχει πράγματι σημαντική αξία τόσο στους διευθυντές όσο και στις ίδιες τις επιχειρήσεις καθώς παρέχει ανώτερα συστήματα μέτρησης δαπανών και αποδοτικότητας. Επιπλέον, επισημαίνει πως ίσως είναι καιρός ολοένα και περισσότερες οργανώσεις να ρίξουν μια άλλη ματιά στην υιοθέτηση των μεθόδων της ABC κοστολόγησης

Ο Γκίνογλου (2002) τονίζει ότι με την ABC η επιχείρηση εντοπίζει και κατανοεί τις δραστηριότητες, δηλαδή τις γενεσιουργές αιτίες του κόστους, με αποτέλεσμα να μπορεί να διαχειριστεί καλύτερα τις δραστηριότητες αυτές και να επιτύχει μείωση του σχετιζόμενου με αυτές κόστους, ιδιαίτερα μέσω της μείωσης στο ελάχιστο, αν όχι εξάλειψη των δραστηριοτήτων εκείνων που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν και έτσι να αποκτήσει στρατηγικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της.

Η ABC συχνά περιγράφεται και ως ABM, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, καθώς τα οφέλη που παρέχει μέσω του εντοπισμού και της επιτυχούς διαχείρισης των δραστηριοτήτων είναι πολύ περισσότερα από τον αρχικό σκοπό που είναι η παροχή ακριβούς κοστολόγησης.

Αν και είναι ξεκάθαρο ότι ο πρωταρχικός ρόλος των συστημάτων ABC είναι να παρέχουν πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος της γραμμής παραγωγής, στην πραγματικότητα προσφέρουν πολλά περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στη διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως:

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

Με άλλα λόγια, η μεθοδολογία ABC υποστηρίζει τρεις σημαντικές πτυχές που σχετίζονται με τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων μέσα στην εταιρία:

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

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

3.3. Μειονεκτήματα ενός συστήματος ABC

Όπως εντοπίζουν οι Sievanen και Tornberg (2002), η κοστολόγηση κατά δραστηριότητες δε συνεπάγεται μόνο οφέλη για τις επιχειρήσεις καθώς έχει και μειονεκτήματα τα οποία δε μπορούν να θεωρηθούν αμελητέα. Το σημαντικότερο μειονέκτημα αφορά το υψηλό κόστος λειτουργίας του συστήματος κατά τα πρώτα έτη της εφαρμογής του καθώς ο εντοπισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, η μέτρηση του όγκου τους και τέλος η αλλαγή του συστήματος κοστολόγησης αποτελούν μια διαδικασία εξαιρετικά χρονοβόρα και δαπανηρή.

Ένα άλλο βασικό μειονέκτημα της κοστολόγησης ABC είναι ότι οι αναφορές της δε συνάδουν με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής με αποτέλεσμα μια επιχείρηση που εφαρμόζει ή θέλει να εφαρμόσει την κοστολόγηση ABC θα πρέπει να διατηρεί δυο συστήματα κοστολόγησης. Αυτό συνεπάγεται εξαιρετικά υψηλό κόστος και μπορεί να δημιουργήσει σύγχυση στους διοικούντες την επιχείρηση καθώς θα λαμβάνουν πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων από δυο διαφορετικά συστήματα και ίσως δε θα ξέρουν σε ποιες να βασιστούν για τη λήψη αποφάσεων.

Έπειτα από τη διαδικασία του εντοπισμού των δραστηριοτήτων και τη μέτρησή τους, προκύπτει ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο και εντελώς καινούριο κοστολογικό σύστημα στην επιχείρηση, το οποίο για να αξιοποιηθεί από την επιχείρηση απαιτεί τη σχολαστική εκπαίδευση όλων των εμπλεκόμενων με αυτό, τόσο των εργαζομένων

που θα το τροφοδοτούν με δεδομένα, όσο και των μάνατζερ που θα λαμβάνουν τις πληροφορίες. Η εκπαίδευση αυτή αυξάνει σημαντικά το κόστος εφαρμογής του συστήματος.

Όπως αναφέρει ο Γκίνογλου (2002), πέρα από το κόστος της εφαρμογής υπάρχει και το κόστος της λειτουργίας του συστήματος. Το κόστος λειτουργίας ενός συστήματος κοστολόγησης ABC είναι περισσότερο δαπανηρό από το κόστος ενός παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης, καθώς θα πρέπει να συλλέγονται δεδομένα για ένα μεγάλο αριθμό δραστηριοτήτων, να ελέγχονται και να εισάγονται στο σύστημα. Τα αποτελέσματα της ακριβούς κοστολόγησης που παρέχει η κοστολόγηση ABC ίσως να μην υπερκαλύπτουν τα κόστη αυτά σε κάποιες περιπτώσεις.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα μιας έρευνας των Askarany, Smith και Yazdifar (2007), τονίζεται ότι οι αλλαγές στη λογιστική διαχείριση των δαπανών συμβαδίζουν με τις τεχνολογικές αλλαγές στις πρακτικές παραγωγής. Τα συμπεράσματα αυτά παρουσιάζουν μια σημαντική σχέση μεταξύ της τεχνολογικής αλλαγής στην πρακτική παραγωγής και την εφαρμογή της ABC αλλά καμία σημαντική ένωση μεταξύ της εφαρμογής της ABC και του επιπέδου ικανοποίησης από τις εφαρμοσμένες τεχνικές διοικητικής λογιστικής.

Με άλλα λόγια, δεν υπήρξε καμία αντιληπτή διαφορά μεταξύ των απαντήσεων των εταιριών που εφάρμοσαν την κοστολόγηση ABC και εκείνων που δεν την εφάρμοσαν όσον αφορά στο επίπεδο ικανοποίησης, γεγονός που αποδεικνύει πως όπως οι παραδοσιακές λογιστικές τεχνικές δαπανών και διαχείρισης, έτσι και η ABC έχει τις ανεπάρκειές της. Η πρόταση αυτή μπορεί να δικαιολογήσει την απόφαση όλων εκείνων των εταιριών που ενώ είχαν αρχίσει να εφαρμόζουν ABC, αποφάσισαν να σταματήσουν την εφαρμογή της μετά από μια σύντομη περίοδο.

Στην περίπτωση όμως που μια επιχείρηση έχει μακροπρόθεσμη προοπτική στην εφαρμογή του νέου συστήματος και κατορθώσει μέσω της δέσμευσης της διοίκησης και της εκπαίδευσης των εργαζομένων να το αξιοποιήσει, τότε δεν θα έχει απλά ένα ακριβέστατο σύστημα κοστολόγησης αλλά ένα σύστημα λειτουργίας και διαχείρισης των διαδικασιών της όπως είναι το Just in Time ή το Total Quality Management που μπορεί να προσδώσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην επιχείρηση.

3.4. ABC και εκθέσεις για χρήση εκτός εταιρίας

Οι περισσότερες εταιρίες χρησιμοποιούν την ABC μόνο για ειδικές μελέτες που απευθύνονται στα διευθυντικά στελέχη και δεν επιχειρούν να την εντάξουν στο επίσημο σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν, παρόλο που παρέχει κατά κανόνα ακριβέστερη κοστολόγηση του προϊόντος απ' ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης. Αυτό μπορεί να συμβαίνει για αρκετούς λόγους οι οποίοι αναλύονται παρακάτω (Garrison και Noreen, 2008):

- Οι εξωτερικές εκθέσεις είναι λιγότερο λεπτομερείς από τις εσωτερικές εκθέσεις που καταρτίζονται με σκοπό τη λήψη αποφάσεων. Στις εξωτερικές εκθέσεις δεν αναφέρεται το κόστος των επιμέρους προϊόντων. Δηλώνεται μεν το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και η αξιολόγηση των αποθεμάτων, αλλά χωρίς να γίνεται ανάλυση κατά προϊόν.
- Συχνά είναι πολύ δύσκολο να γίνουν αλλαγές στο λογιστικό σύστημα μιας εταιρίας καθώς τα επίσημα συστήματα κοστολόγησης στις περισσότερες μεγάλες εταιρίες είναι συνήθως ενσωματωμένα σε περίπλοκα προγράμματα υπολογιστών που έχουν υποστεί πολλές τροποποιήσεις από το προσωπικό της εταιρίας με την πάροδο του χρόνου. Είναι εξαιρετικά δύσκολο να γίνουν αλλαγές σε τέτοια προγράμματα υπολογιστών χωρίς να προκληθούν πολυάριθμα προγραμματιστικά σφάλματα.
- Ένα σύστημα ABC δε συμβαδίζει με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές. Το κόστος του προϊόντος που υπολογίζεται για τις εξωτερικές εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία κόστους παραγωγής και μόνο αυτά. Όμως σε ένα σύστημα ABC, από το κόστος προϊόντος αποκλείονται μερικά στοιχεία κόστους παραγωγής και περιλαμβάνονται μερικά στοιχεία κόστους εκτός της παραγωγικής διαδικασίας. Είναι δυνατό να προσαρμοστούν τα δεδομένα της ABC στο τέλος της περιόδου για να συμφωνούν με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές, γεγονός όμως που προϋποθέτει περισσότερη εργασία.

- Οι ελεγκτές είναι πιθανό να μη νιώθουν άνετα με επιμερισμούς που βασίζονται σε συνεντεύξεις με το προσωπικό της εταιρίας καθώς τέτοια υποκειμενικά δεδομένα μπορεί να χειραγωγηθούν εύκολα από τα διευθυντικά στελέχη ώστε να φανούν πιο ευνοϊκά τα κέρδη και άλλες βασικές μεταβλητές.

3.5. ABC και βελτίωση των διαδικασιών

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον εντοπισμό τομέων που θα επωφελούνταν από βελτιώσεις στις διαδικασίες, γεγονός που θεωρείται από τα στελέχη ως το σημαντικότερο πλεονέκτημα της ABC. Η λεγόμενη «Διοίκηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες» (activity based management, ABM) χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με την ABC για τη βελτίωση των διαδικασιών και τη μείωση του κόστους.

Το πρώτο βήμα σε κάθε πρόγραμμα βελτίωσης είναι να αποφασιστεί τι πρέπει να βελτιωθεί. Πέρα από τη θεωρία των περιορισμών, η οποία αποτελεί ένα ισχυρό εργαλείο για τη στόχευση του τομέα σε έναν οργανισμό η βελτίωση του οποίου θα αποφέρει το μεγαλύτερο όφελος, η ABM προσφέρει άλλη μια μέθοδο. Τα ποσοστά δραστηριότητας που υπολογίζονται με την ABC μπορούν να προσφέρουν πολύτιμα αρχικά στοιχεία σχετικά με το που υπάρχουν σπατάλες και περιθώρια βελτίωσης σε έναν οργανισμό. Σημαντικά είναι και τα οφέλη της μελέτης των προτύπων βέλτιστης πρακτικής (benchmarking), η οποία προσφέρει μια συστηματική προσέγγιση στον εντοπισμό των δραστηριοτήτων που προσφέρουν μεγαλύτερο περιθώριο για βελτιώσεις.

Πέρα από αυτά αξίζει να σημειωθεί πως ο συνδυασμός της κοστολόγησης ABC με την ABM, αποτελεί ένα διοικητικό εργαλείο μεγάλης σημασίας. Ο σχεδιασμός ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διοίκησης βασισμένο πάνω στις αρχές της ABM θα παράγει τρεις βασικές κατηγορίες πληροφοριών που βοηθούν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Αυτές είναι:

- Πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθότερη διαχείριση των πόρων στις ανάλογες δραστηριότητες

- Πληροφορίες για τους φορείς κόστους πάνω στις οποίες μπορούν να βασιστούν εμπορικές αποφάσεις
- Πληροφορίες για την πραγματοποίηση αποτελεσματικών μετρήσεων της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του οργανισμού

4. Ενότητα Τέταρτη: ABM – Η Διοικητική διάσταση της ABC

4.1. Εννοιολογική προσέγγιση ABM

Η Διοίκηση με βάση τις Δραστηριότητες (ABM) χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με την ABC για τη βελτίωση διαδικασιών και τη μείωση του κόστους. Το πρώτο βήμα σε κάθε πρόγραμμα βελτίωσης είναι η απόφαση για βελτίωση. Η ABM οδηγεί τις προσπάθειες για προσαρμογή των επιχειρησιακών στρατηγικών στις πιέσεις του ανταγωνισμού και βελτίωση των επιχειρησιακών λειτουργιών.

Κατά τους Gunasekaran, McNeil και Singh (2000), κάθε οργάνωση απαιτεί πληροφορίες για να λάβει αποφάσεις, να καθορίσει προτεραιότητες, να διαθέσει τους πόρους και να ελέγξει τις ενέργειες που λαμβάνουν χώρα. Η ABC εκτελεί την κοστολόγηση για να παρέχει την ακριβή πληροφόρηση για τις δαπάνες και η ABM στρέφεται στη χρησιμοποίηση αυτών των πληροφοριών για να διαχειριστεί τις δραστηριότητες. Η βελτίωση της επιχείρησης που βασίζεται στις πληροφορίες που λαμβάνονται από την ABC καλείται ABM. Η ABM είναι μια διοικητική ανάλυση που φέρνει τα πλήρη οφέλη της ABC σε μια οργάνωση.

Σύμφωνα με τον Cokins (2007), η ABM είναι μια διαδικασία μέτρησης και βελτίωσης των λειτουργιών και των δραστηριοτήτων σε μια οργάνωση, προσδιορίζοντας τις κατηγορίες δαπανών με τη χρήση των κατάλληλων εργαλείων και κατανέμοντας τις δραστηριότητες έτσι ώστε να βελτιστοποιηθούν οι έμμεσες δαπάνες. Η βασική αρχή της ABM μεθόδου είναι να βελτιωθούν οι διευθυντικές αποφάσεις με τον προσδιορισμό των κατηγοριών δαπανών σχετικά με την επιχείρηση. Η ABM είναι μια φυσική επέκταση της ABC και επιτρέπει στους ηγέτες να εξετάσουν τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και να λάβουν λογικές αποφάσεις.

Σύμφωνα με τον Narong (2009), η ABM είναι μια συνολική πειθαρχημένη ποιοτική διαχείριση των δραστηριοτήτων, ώστε να βελτιωθούν οι διαδικασίες και να χαμηλώσει το κόστος μέσα σε μια οργάνωση. Η ABM περιλαμβάνει τέτοιες

δραστηριότητες όπως είναι η ανάλυση σε οδηγούς δαπανών, η μέτρηση της απόδοσης και φυσικά ευκαιρίες για βελτιώσεις των διαδικασιών.

Σύμφωνα με την Ghicajanu (2008), η ABM είναι μια συστηματική μέθοδος πρόβλεψης, ελέγχου και επεξεργασίας που στοχεύει σε δύο επίπεδα: την εργασία και τις έμμεσες δαπάνες και βασίζεται σε μια νέα προσέγγιση ότι οι δραστηριότητες αφομοιώνουν τις δαπάνες. Η έννοια της δραστηριότητας είναι το κέντρο της ABM μεθόδου και σημαίνει ένα συνδυασμό ανθρώπων, τεχνολογιών, πρωταρχικών υλικών, μεθόδων και περιβαλλόντων που το καθιστούν πιθανό να παραγάγουν ένα προϊόν ή μια υπηρεσία.

Με τον όρο δραστηριότητα εννοείται τι κάνει μια οργάνωση, πώς διαθέτει και καταναλώνει τους πόρους που απαιτούνται και το σκοπό που προκύπτει από τα αποτελέσματα. Σε αυτήν την κατάσταση η οργάνωση θεωρείται ως ένα σύστημα που αποτελείται από τις δραστηριότητες και τις σχέσεις μεταξύ τους και ο διευθυντής πρέπει να δει την οργάνωση όχι μόνο μέσω των λειτουργιών της αλλά και μέσω της διαδικασίας.

Η ABM υποστηρίζει τους διευθυντές στην άσκηση του διευθυντικού ελέγχου, δεδομένου ότι προσδιορίζει την ακριβή πηγή και τον προορισμό κάθε κόστους και με τον τρόπο αυτό μπορεί να επιτευχθεί καλύτερος έλεγχος και μια καλύτερη διαχείριση της οργάνωσης των πόρων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τα ευεργετικά αποτελέσματα στο στάδιο των πόρων πρόβλεψης και προϋπολογισμών στις κατηγορίες δραστηριοτήτων, καλύτερου συντονισμού, παρακολούθησης και ελέγχου για να εκπληρωθούν οι στόχοι της οργάνωσης.

Οι κύριες ανάγκες στην εφαρμογή των σύγχρονων διοικητικών μεθόδων είναι:

- η ανάγκη για καλύτερες πληροφορίες στα επίπεδα διευθυντών σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα
- η διανομή και ανάθεση των έμμεσων δαπανών στους κλάδους από τους οποίους δημιουργούνται (διαδικασίες, δραστηριότητες, υπηρεσίες)

Σύμφωνα με τους Garrison και Noreen (2008), η ABM παρέχει μια άλλη προσέγγιση σε σχέση με την ABC. Οι συντελεστές δραστηριότητας που υπολογίζονται με την ABC μπορούν να παράσχουν πολύτιμη βοήθεια σχετικά με την εύρεση των στοιχείων που προκαλούν σπατάλη πόρων και ευκαιριών για βελτίωση σε μια οργάνωση. Αν βρεθεί κάποια περιοχή της οποίας το κόστος είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την προσθήκη αξίας στο προϊόν που επιφέρει, στοχεύεται για βελτίωση μέσω των διαδικασιών της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας (Total Quality Management – TQM) και του επανασχεδιασμού διαδικασιών (process reengineering). Βέβαια τόσο στην ABC όσο και στην ABM τα μεγαλύτερα προβλήματα βρίσκονται στην κατάλληλη επιλογή της περιοχής από την οποία πρέπει να ξεκινήσει το πρόγραμμα και στο επίπεδο στο οποίο πρέπει να εμβαθύνουν τα μέλη της ομάδας που εφαρμόζει το πρόγραμμα.

4.2. Σχέση ABC και ABM συστημάτων

Η ABC και η ABM κατέχουν σημαντική θέση στον τομέα της κοστολόγησης για περισσότερο από δεκαπέντε έτη. Οι περισσότερες προνοητικές αμερικανικές επιχειρήσεις τις έχουν εφαρμόσει ή είναι στο στάδιο να το κάνουν. Αρχικά η ABC παρουσιάστηκε ως ένα μέσο να καθορίσει τις δαπάνες των προϊόντων ακριβέστερα. Η εμφάνιση της ABM παρείχε τα απαραίτητα μέσα για την αποδοτικότητα. Η ABC είναι μια συστηματική μέθοδος πρόβλεψης για τους δημοσιονομικούς πόρους μιας οργάνωσης, της συστηματικής διαχείρισης της λογιστικής και της αποτελεσματικής διαχείρισης των δαπανών. Η βασική αρχή της μεθόδου ABC είναι να ασκηθεί μια κατανομή των έμμεσων δαπανών ακριβέστερα σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους κατανομής.

Τα ABC και ABM συστήματα είναι συμπληρωματικά, δηλαδή το ABC παρέχει πληροφόρηση και το ABM χρησιμοποιεί αυτή την πληροφόρηση σε διάφορες αναλύσεις που είναι σχεδιασμένες για να παράγουν συνεχή βελτίωση. Ένα σύστημα ABM λαμβάνει την πληροφόρηση που πηγάζει από ένα σύστημα ABC και την εφαρμόζει στην οργάνωση με σκοπό τη διαρκή προσπάθεια για εξεύρεση ευκαιριών βελτίωσης και τρόπων βελτίωσης των διαδικασιών. Ένα σύστημα ABC έχει δύο πλευρές, κάθε μια από τις οποίες διαδραματίζει ένα κρίσιμο ρόλο στο ABM:

- Η πρώτη εστιάζει στον καταλογισμό του κόστους. Αντανακλά την ανάγκη καταλογισμού του κόστους των πόρων σε δραστηριότητες και του κόστους των δραστηριοτήτων σε φορείς κόστους (προϊόντα, πελάτες κ.τ.λ.), με σκοπό την ανάλυση κρίσιμων αποφάσεων. Οι αποφάσεις αυτές αφορούν την τιμολόγηση, την ανάπτυξη προϊόντων, το σχεδιασμό προϊόντων κ.τ.λ.
- Η δεύτερη αφορά την εστίαση στις διαδικασίες. Αντανακλά την ανάγκη για μια νέα κατηγορία πληροφόρησης σχετικά με την επίδοση των δραστηριοτήτων. Αυτή η πληροφόρηση δείχνει τις αιτίες που οδηγούν στην παραγωγή έργου (τους οδηγούς κόστους) και το βαθμό στον οποίο το έργο έχει επιτελεστεί ικανοποιητικά.

Οι Gunasekaran, McNeil και Singh (2000), αναφέρουν ότι η ανάλυση και το κόστος των δραστηριοτήτων παρέχουν τις οικονομικές και μη οικονομικές πληροφορίες που είναι η βάση για την ABM. Η ABM καθιστά αυτό το κόστος και τις λειτουργικές πληροφορίες χρήσιμα για την παροχή μιας ανάλυσης αξίας για τους οδηγούς δαπανών και τα μέτρα απόδοσης ώστε να αρχίσουν οι προσπάθειες βελτίωσης των διαδικασιών λήψης αποφάσεων. Η ABM ως πειθαρχία που εστιάζει στη διαχείριση των δραστηριοτήτων ως διαδρομή για τη βελτίωση της αξίας που παραλαμβάνεται από τον πελάτη και του κέρδους που επιτυγχάνεται με την παροχή αυτής της αξίας, περιλαμβάνει την ανάλυση οδηγών δαπανών, την ανάλυση δραστηριότητας και τις μετρήσεις απόδοσης και επισύρει την προσοχή στην ABC ως σημαντική πηγή πληροφοριών.

Ο Kaplan (1984) τονίζει ότι οι στόχοι της ABC μπορούν να επιτευχθούν με τη διαχείριση των δραστηριοτήτων. Είναι σημαντικό να συνειδητοποιηθεί ότι η διαχείριση των δραστηριοτήτων δεν είναι ένας περιοριστικός στόχος αλλά μάλλον μια διαδικασία της ανηλεούς και συνεχούς βελτίωσης όλων των πτυχών μιας επιχείρησης. Αυτό περιλαμβάνει μια συνεχή αναζήτηση για ευκαιρίες βελτίωσης που περιλαμβάνει στη συνέχεια μια προσεκτική και συστηματική μελέτη των δραστηριοτήτων.

Η ABC βοηθά στην ανάλυση των διαφορετικών δραστηριοτήτων στην επιχείρηση και πετυχαίνει να διαφοροποιήσει τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία από αυτές που δεν προσθέτουν. Ο στόχος της ABM είναι να καθοδηγηθούν οι προσπάθειες βελτίωσης της διαχείρισης στη σωστή κατεύθυνση με την παροχή της ακριβής πληροφορίας για τις δραστηριότητες.

Σύμφωνα με τους Gunasekaran, McNeil και Singh (2000), η ανάλυση των δραστηριοτήτων περιλαμβάνει:

- Προσδιορισμός δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία και αυτών που δεν προσθέτουν
- Ανάλυση των κρίσιμων δραστηριοτήτων και
- Σύγκριση της απόδοσης εκείνων των δραστηριοτήτων με την απόδοση αυτών που αξιολογούνται

Ο Miller (1992) τονίζει ότι μόλις διευκρινιστούν οι δραστηριότητες και υπολογιστεί το κόστος κάθε δραστηριότητας, το επόμενο βήμα είναι να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και αυτές που δεν προσθέτουν. Αυτή η κρίση πρέπει να γίνει μέσα στα πλαίσια των επιχειρησιακών και καλά κατανοητών ορισμών για τους όρους. Μια δραστηριότητα που δεν προσθέτει αξία ορίζεται συχνά ως μια δραστηριότητα που μπορεί να αποβληθεί χωρίς την επιδείνωση των ιδιοτήτων των προϊόντων, όπως είναι για παράδειγμα η απόδοση, η λειτουργία, η ποιότητα και η αντιληπτή αξία.

Σύμφωνα με τους David και Robert (1995), ένα από τα σημαντικότερα οφέλη της ABM, που είναι όμως και το δυσκολότερο να επιτευχθεί, είναι να καταστήσει κανείς ορατό το κόστος που δεν προσθέτει αξία. Επίσης, ο καθορισμός της δραστηριότητας που είναι προσιθεμένης αξίας έναντι αυτών που δεν προσθέτουν αξία μπορεί να είναι προβληματικός καθώς μερικοί σκέφτονται ότι η δραστηριότητα που δεν προσθέτει αξία σημαίνει τα απόβλητα ενώ για άλλους σημαίνει το κόστος της ποιότητας και για άλλους μπορεί να σημαίνει τα πάντα εκτός από την εργασία. Επομένως, η ABM πρέπει να εστιάζει στις δραστηριότητες και όχι στους ανθρώπους που εκτελούν τις δραστηριότητες.

Γενικά ο αριθμός δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση μπορεί να κυμανθεί από 10 έως 200. Δεν είναι δυνατό να αναλυθούν όλες εξαιτίας περιορισμένου χρόνου και πόρων. Το κλειδί είναι να εστιάσει κανείς στις κρίσιμότερες δραστηριότητες που θα προσθέσουν αξία στους πελάτες ή θα βοηθήσουν στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης και επιπλέον είναι αυτές οι δραστηριότητες που παρέχουν σημαντικές ευκαιρίες για βελτίωση. Η ανάλυση του Pareto, σύμφωνα με την οποία μπορεί να διαπιστωθεί ότι το 20% των δραστηριοτήτων προκαλεί το 80% του συνολικού κόστους και επομένως μόνο εκείνες οι δραστηριότητες αξίζουν, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να καθορίσει τις κρίσιμες δραστηριότητες.

Επιπλέον, οι Coburn, Grove και Fukami (1995) τονίζουν ότι όλες οι δραστηριότητες πρέπει να συγκριθούν με παρόμοιες δραστηριότητες σε μια άλλη επιχείρηση ή μέσα στην ίδια την οργάνωση εφόσον εκτελεί το καλύτερο στην κατηγορία. Η αξιολόγηση πρέπει να πραγματοποιηθεί και για τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και για αυτές που δεν προσθέτουν. Η σύγκριση μιας δραστηριότητας με μια που έχει αξιολογηθεί ως βέλτιστη πρακτική, βοηθά να καθοριστεί το πεδίο για περαιτέρω βελτίωση. Οι δραστηριότητες πρέπει να μετρηθούν βασισμένες σε παράγοντες, όπως είναι για παράδειγμα η ποιότητα, η χρονική ανοχή, η ευελιξία, το κόστος και η ικανοποίηση των πελατών. Κατόπιν, κάθε δραστηριότητα πρέπει να εκτιμηθεί ενάντια σε μια προσδιορισμένη βέλτιστη πρακτική.

Οι Soim, Seal και Cullen (2002) αναφέρουν ότι η αρχική βιβλιογραφία σχετικά με την ABC, την αντιμετώπισε ως ένα σύστημα κοστολόγησης των προϊόντων, ενώ η ABM θεωρήθηκε ως ένα ευρύτερο διοικητικό σύστημα το οποίο ενσωματώνει την ανάλυση δραστηριοτήτων, την ανάλυση των επιχειρησιακών διαδικασιών και την ανάλυση των δραστηριοτήτων που προσθέτουν ή που δεν προσθέτουν αξία εντός της λειτουργίας της επιχείρησης. Όμως, οι ερευνητές τονίζουν ότι οι δύο όροι είναι σχεδόν συνώνυμοι αν αντιμετωπιστούν με μια εναλλακτική προσέγγιση.

Ο Geishecker (1996) τονίζει ότι η ABC δε θα πρέπει να προωθείται ως ένα χρηματοοικονομικό σύστημα, αλλά ως μέρος ενός ευρύτερου συστήματος Διοίκησης με Βάση τις Δραστηριότητες (ABM) της επιχείρησης. Εκεί που η ABC καθορίζει πόσο κοστίζει κάτι, η ABM προσδιορίζει πως μια δραστηριότητα οδηγεί την επιχείρηση. Το επιτυχές ABM είναι μια διαλειτουργική επιλογή που συνδυάζει

παραδοσιακά χρηματοοικονομικά δεδομένα με μη-χρηματοοικονομική πληροφόρηση για την παροχή στρατηγικής βοήθειας στο σχεδιασμό, τη λειτουργία και την αξιολόγηση μιας επιχείρησης. Είναι ένα αναλυτικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων καθώς με τη βοήθεια του η κοστολόγηση, ο προγραμματισμός, οι παραγγελίες και κάθε άλλη λειτουργία μπορεί να πραγματοποιηθεί με βάση τις δραστηριότητες.

Η πληροφόρηση της ABC επιτρέπει στην ABM να καθοδηγήσει τη διαδικασία συνεχούς βελτίωσης. Πιο συγκεκριμένα, τη διευκολύνει να κατευθύνει τους πόρους στις δραστηριότητες που παράγουν τη μεγαλύτερη κερδοφορία και επιτρέπει τη βελτίωση του τρόπου διεξαγωγής της εργασίας. Από τη μεριά της η ABM έχει δύο στόχους, τη βελτίωση της αξίας που παραλαμβάνουν οι πελάτες και τη βελτίωση των κερδών με την παροχή αυτής της αξίας. Οι δύο αυτοί στόχοι επιτυγχάνονται με την εστίαση στη διαχείριση των δραστηριοτήτων.

Ουσιαστικά, η μετακίνηση της επιχείρησης από την ABC στην ABM απαιτεί αλλαγή στην εστίαση από το επίπεδο του καταλογισμού του κόστους, στο επίπεδο της διαχείρισης διαδικασιών. Στην ABC η κατεύθυνση είναι από τους πόρους στις δραστηριότητες και στη συνέχεια στους φορείς κόστους. Στην ABM η κατεύθυνση είναι από τους οδηγούς κόστους στις δραστηριότητες και στη συνέχεια στα μέτρα επίδοσης.

4.3. Η οργανωσιακή λειτουργία ενός συστήματος ABC/ABM

Ο Nair (2002) τονίζει ότι στις περισσότερες οργανώσεις, ένα σύστημα ABC/ABM αρχίζει συνήθως ως πρωτοβουλία καθώς οι εταιρίες θέλουν να αναλύσουν και να αλλάξουν τον τρόπο που βλέπουν την επιχείρησή τους, τις δραστηριότητές τους, τα προϊόντα τους και τις υπηρεσίες τους.

Τα συστήματα ABC/ABM μπορούν να υποστηρίξουν αποτελεσματικές διαδικασίες λήψης αποφάσεων ως προς τις λειτουργίες της επιχείρησης. Όπως έχει τονιστεί μέχρι το σημείο αυτό, τα συστήματα ABC/ABM σχεδιάζονται και εφαρμόζονται με βάση την υπόθεση ότι τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες, οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και οι πόροι καταναλώνουν κόστη. Τα συστήματα ABC/ABM

καταλογίζουν τα κόστη σε δραστηριότητες με βάση την κατανάλωση των πόρων. Στη συνέχεια, τα κόστη των δραστηριοτήτων καταλογίζονται στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες με βάση την κατανάλωση πόρων αναλογικά με το επίπεδο δραστηριότητας που χρειάστηκε κάθε προϊόν ή υπηρεσία.

Σε αυτά τα συστήματα εξετάζονται όλες οι διαδικασίες ή δραστηριότητες που είναι πραγματικά σχετικές με την παραγωγή ενός προϊόντος και επιχειρείται ο ακριβής προσδιορισμός της αναλογίας της κατανάλωσης κάθε πόρου. Οι πληροφορίες που παρέχει ένα σύστημα ABC/ABM μπορούν να αποκαλύψουν τα προϊόντα που είναι κερδοφόρα, τους πελάτες που είναι περισσότερο πολύτιμοι, τις διαδικασίες που προσθέτουν αξία στο προϊόν ή την υπηρεσία και τις προσπάθειες για βελτίωση που πρέπει να πραγματοποιηθούν. Επομένως, τα συστήματα αυτά συντελούν στην προσπάθεια εύρεσης των πιο αξιόπιστων στοιχείων για τα κόστη των προϊόντων, τη βελτίωση των διαδικασιών και την ανάπτυξη βελτιωμένων στρατηγικών μάρκετινγκ. Επιπλέον, οδηγούν σε βελτιώσεις στη σχεδίαση του προϊόντος, τις εσωτερικές διαδικασίες, τις σχέσεις με τους προμηθευτές και την ικανοποίηση εκ μέρους των πελατών.

Οι επιχειρήσεις σκοπεύοντας να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τα συστήματα παραδοσιακής κοστολόγησης, επαναδιοργανώνουν τα λογιστικά τους συστήματα με βάση τις δραστηριότητες και τους οδηγούς κόστους. Η ολοένα και αυξανόμενη γνώση αναφορικά με τους οδηγούς κόστους έχει οδηγήσει τις επιχειρήσεις να επανασχεδιάζουν τις επιχειρησιακές διαδικασίες εξετάζοντας κάθε μια χωριστά και εξαλείφοντας ή βελτιώνοντας εκείνες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν ή την υπηρεσία.

Οι Gupta και Galloway (2003) τονίζουν ότι η στρατηγική αξία ενός συστήματος ABC/ABM βρίσκεται στην παροχή χρήσιμων γνώσεων στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, καθώς δεν προσφέρει απλά χρηματοοικονομικά δεδομένα αλλά εξετάζει διαδικασίες και δραστηριότητες για την εξακρίβωση περιοχών που προσθέτουν ή δεν προσθέτουν αξία. Θεωρώντας ένα τέτοιο σύστημα απλά λογιστικό, παραβλέπεται η αληθινή του αξία. Το γεγονός της καθιέρωσης των δραστηριοτήτων μέσα στα όρια των τμημάτων που χρησιμοποιούν ένα σύστημα ABC/ABM μπορεί να αναγκάσει τους διευθυντές να εξετάσουν τις διαδικασίες της επιχείρησής τους και να

αναθεωρήσουν τα οργανωτικά πρότυπά τους. Το σύστημα ABC/ABM αφορά μια πλήρη αλλαγή των προτύπων, δίνοντας έμφαση στη διασύνδεση όλων των επιχειρησιακών πτυχών.

Το γεγονός της εξακρίβωσης δραστηριοτήτων στα όρια των τμημάτων μέσω ενός συστήματος ABC/ABM, πιθανόν να αναγκάσει τα διοικητικά στελέχη να αναλογιστούν τις διαδικασίες της επιχείρησης και να αναθεωρήσουν το μοντέλο της οργάνωσης που έχουν διαμορφώσει μέσα τους. Το σύστημα ABC/ABM ταιριάζει σε μια ολική μεταβολή προτύπου, στο οποίο δίνεται έμφαση στις αλληλοσυνδέσεις όλων των πλευρών μιας επιχείρησης.

Η διαδικασία της ABC κοστολόγησης μπορεί να έχει σημαντική επίδραση και στους εργαζόμενους μιας επιχείρησης, ιδιαίτερα στους τομείς της εξουσιοδότησης και της υπευθυνότητας των εργαζομένων, των ρόλων και των αρμοδιοτήτων τους, της λήψης αποφάσεων και της οργανωσιακής δομής. Το ABC/ABM ξεκινάει με την εξακρίβωση των δραστηριοτήτων που εκτελούνται εντός της επιχείρησης. Ο εργαζόμενος της πρώτης γραμμής αποτελεί βασική πηγή πληροφόρησης για ένα σύστημα ABC/ABM.

Πιο συγκεκριμένα, το σύστημα ABC/ABM λαμβάνει πληροφόρηση που προηγουμένως ήταν εκφρασμένη σε καθαρά χρηματοοικονομικούς όρους και τη μεταφράζει σε όρους σχετισμένους με συγκεκριμένες δραστηριότητες. Με το ABC/ABM τα μέτρα επίδοσης μπορούν να περιγραφούν με ουσιαστικούς όρους. Ο εργαζόμενος αποκτά συνείδηση του τρόπου με τον οποίο οι δραστηριότητές του συμβάλλουν στη χρηματοοικονομική επίδοση της επιχείρησης. Το ABC/ABM παρέχει στον εργαζόμενο τα εργαλεία που χρειάζεται για την αξιολόγηση, όχι μόνο της τρέχουσας συμβολής του αλλά και του τρόπου με τον οποίο θα ήταν δυνατό η επίδοση του να αυξήσει τη συμβολή του. Επομένως, τα κατώτερα στελέχη και οι εργαζόμενοι μπορούν να οδηγηθούν στην επίλυση προβλημάτων χωρίς την παρέμβαση των ανωτέρων τους. Η εξουσιοδότηση των εργαζομένων για τη λήψη τέτοιων αποφάσεων μπορεί να συντελέσει στην πρόληψη δαπανηρών επανεργασιών ή παραγωγής κακής ποιότητας προϊόντων. Επιπλέον, μπορεί να έχει θετική επίδραση στη δέσμευση και το ηθικό των εργαζομένων.

Οι Gupta και Galloway (2003) σε συνάφεια με την αξιολόγηση της επίδοσης του εργατικού δυναμικού, αναφέρουν ότι τα διοικητικά στελέχη συχνά αναγκάζονται να ενεργήσουν αντίθετα προς τα συμφέροντα της επιχείρησης ως συνόλου, θέλοντας να βελτιώσουν την επίδοση του τμήματος ή της μονάδας που διευθύνουν.

Το ABC/ABM μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την καθιέρωση προτύπων αναφοράς, τα οποία θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάση για την αξιολόγηση της επίδοσης. Όταν δημιουργηθούν αυτά τα πρότυπα αναφοράς, η πραγματική επίτευξη αυτών θα πρέπει να εκτιμάται συνεχώς. Μάλιστα, η εκτίμηση αυτή δεν πρέπει να γίνεται απλά σε σχέση με κάποια απόλυτα επίπεδα κόστους, αλλά επιπλέον και σε σχέση με άλλα σημαντικά κριτήρια, όπως είναι τα επίπεδα των υπηρεσιών, η ποιότητα και η τήρηση των χρονοδιαγραμμάτων κ.τ.λ. Ακόμη, η εκτίμηση αυτή θα πρέπει να γίνεται σε σύγκριση με άλλες περιοχές επίδοσης, όπως για παράδειγμα αυτές που σχετίζονται με τους πελάτες.

Ένα σύστημα ABC/ABM εστιάζει στις διαδικασίες που επηρεάζουν τα κόστη και δίνει έμφαση στις αλληλοσυνδέσεις κάθε τμήματος, οι οποίες διαπερνούν τα λειτουργικά όρια ώστε να υποστηριχθούν οι διαδικασίες που οδηγούν στην περισσότερο αποδοτική παραγωγή.

5. Ενότητα Πέμπτη: Κριτική θεώρηση συστήματος ABC/ABM

5.1. Κριτήρια επιτυχίας συστήματος ABC/ABM

Σύμφωνα με τον Nair (2002), ως πρόκληση την οποία αντιμετωπίζουν ευρέως πολλές ομάδες που εφαρμόζουν την ABC θεωρείται η αλλαγή και η διοικητική πρόκληση. Πολλές από τις ομάδες αυτές οδηγούνται από δυναμικούς επαγγελματίες που είναι αποφασισμένοι να παρουσιάσουν στις οργανώσεις τους ότι καλύτερο μπορούν. Αυτοί οι επαγγελματίες είναι συχνά προοδευτικοί, έχουν ως κανόνα την αλλαγή και είναι ευφυείς πράκτορες που βλέπουν τις δυνατότητες της αλλαγής αλλά είναι σπάνια εξοικειωμένοι με την πολιτική σχετική. Επειδή πολλοί από αυτούς έχουν το λογιστικό υπόβαθρο, συχνά θεωρούν ότι η λογική και τα αποτελέσματα της είναι αρκετά και η αλήθεια θα γίνει εύκολα κατανοητή.

Αν οι επαγγελματίες στα χρηματοοικονομικά ελπίζουν να πετύχουν στην εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM και να κάνουν σωστή διαχείριση των δαπανών, πρέπει να αναβαθμίσουν σε μεγάλο βαθμό τις διοικητικές δεξιότητές τους. Μια ενδεχομένως μεγαλύτερη πρόκληση για τους περισσότερους μπορεί να είναι να μάθουν περισσότερα όσον αφορά στις διαδικασίες. Σαφώς, ένας ηγέτης που πρεσβεύει την αλλαγή πρέπει να παρουσιάσει σχετικότητα και να αποδείξει ότι είναι ηγέτης πρώτα της επιχείρησης στο σύνολό της και έπειτα ένας ηγέτης αλλαγής.

Μια άλλη σημαντική εκτίμηση για ένα σύστημα ABC/ABM είναι η πολυπλοκότητα, η οποία σε πολλές οργανώσεις αυξάνεται γρηγορότερα από τις δεξιότητες των λειτουργικών διευθυντών, πολλοί από τους οποίους ακόμα σκέφτονται μόνο προς μια κατεύθυνση. Η ικανότητα να σκέφτεται κανείς και να υποβάλλει ερωτήσεις που να καλύπτουν πολλές διαστάσεις απαιτεί κατάρτιση και εκπαίδευση. Ένα σύστημα ABC/ABM πλέον μπορεί να καλύψει 10-20 διαφορετικές διαστάσεις. Οι συμβατικές βάσεις δεδομένων δίνουν απαντήσεις σε μονοδιάστατες ή διδιάστατες ερωτήσεις, όπως για παράδειγμα «ποιο είναι το κόστος του X;». Σήμερα όμως η τρέχουσα τεχνολογία δίνει τη δυνατότητα να υποβληθούν ερωτήσεις όπως οι εξής: «Ποιο είναι το κέρδος όλων των προϊόντων με βάση ένα συγκεκριμένο κανάλι, μια συγκεκριμένη

περιοχή πώλησης, μια συγκεκριμένη δραστηριότητα;». Εάν δε γνωρίζει κανείς πώς να υποβάλλει τις σωστές ερωτήσεις, δε μπορεί να ελπίζει σε σωστές απαντήσεις.

Ένα σύστημα ABC/ABM που βρίσκεται σε πειραματικό στάδιο μπορεί να επωφεληθεί πολύ από έναν ηγέτη που έχει πάθος και σαφείς στόχους. Συνήθως οι ηγέτες έχουν ως στόχο να βελτιώσουν και να αλλάξουν την επιχείρηση και για το λόγο αυτό κάποιος που ηγείται ενός ABC/ABM συστήματος είναι πιθανό να έχει μια ισχυρή επιθυμία να αλλάξει τις συνήθειες διαδικασίες που ακολουθεί μια επιχείρηση ώστε να την οδηγήσει σε σημαντική πρόοδο.

Σε πολλές επιχειρήσεις τα συστήματα που ακολουθούνται συνεχίζονται για χρόνια χωρίς οποιαδήποτε τεκμηριωμένη σχέση με τις στρατηγικές βλέψεις της οργάνωσης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα σε πολλές περιπτώσεις να σπαταληθούν έτη προσπάθειας ακολουθώντας ένα σύστημα το οποίο περνάει απαρατήρητο από εκείνους που διατυπώνουν την εταιρική στρατηγική. Για το λόγο αυτό σύμφωνα με τον Nair (2000), θα πρέπει σε οποιοδήποτε διοικητικό σύστημα, όπως είναι για παράδειγμα ένα σύστημα ABC/ABM, να είναι ουσιαστική η ευθυγράμμιση με τη στρατηγική της επιχείρησης για τη συνεχή επιτυχία. Πολλές οργανωτικές στρατηγικές αγνοούν λειτουργικές δυνάμεις της οργάνωσης και μερικές φορές κολλούν σε μια φαινομενικά «όμορφη» στρατηγική ενώ μπορεί οι αλλαγές που λαμβάνουν χώρα να είναι αρκετά επικίνδυνες άμα δε ληφθούν υπόψη. Πάντα η συλλογή και η σωστή οργάνωση των πληροφοριών του περιβάλλοντος μιας επιχείρησης είναι απαραίτητη για την επιτυχημένη πορεία και βιωσιμότητα της επιχείρησης στο χρόνο.

Κατά τους Evans και Ashworth (1995), τα βασικά κριτήρια επιτυχίας ενός συστήματος ABM είναι δυνατό να συνοψιστούν σε ένα μικρό αριθμό βασικών στοιχείων:

- Επιχειρησιακή γνώση και κατανόηση: πρόκειται για την ανάγκη για κατανόηση των εσωτερικών και των εξωτερικών θεμάτων και παραγόντων που θέτουν σε κίνηση ένα σύστημα ABM στις μοναδικές καταστάσεις που χαρακτηρίζουν μια συγκεκριμένη οργάνωση.

- Επικοινωνία και υποστήριξη: αυτό το σημείο εμπερικλείει την ανάγκη για διασφάλιση επαρκούς παρουσίας, υποστήριξης και παροχής πληροφοριών εκ μέρους της ανώτατης διοίκησης στη διάρκεια του προγράμματος, σε ισορροπία με τους παράγοντες που προωθούν το πρόγραμμα.
- Τεχνικές ικανότητες: πρόκειται για την ανάγκη διασφάλισης του γεγονότος ότι το κατάλληλο επίπεδο, ο απαραίτητος αριθμός και το αναγκαίο μίγμα δεξιοτήτων εξακριβώνεται σε κάθε στάδιο ανάπτυξης του προγράμματος εφαρμογής.
- Λογισμικό και συστήματα: συμπεριλαμβάνεται η εκτίμηση του γεγονότος ότι το περιβάλλον του συστήματος για τη μετάδοση της πληροφόρησης της ABM δε μπορεί να υλοποιηθεί χωρίς σημαντική ανάπτυξη.

Σύμφωνα με τον Naïr (2002), για μια πετυχημένη εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM, ο ηγέτης του συστήματος πρέπει να διαθέτει ορισμένα καθορισμένα γνωρίσματα, όπως τα παρακάτω:

- Να απολαμβάνει και να απαιτεί την αλλαγή
- Να είναι αρνησίθρησκος και μη κομφορμιστής
- Να είναι πειστικός όσον αφορά στις επικοινωνιακές δεξιότητες του
- Να μαθαίνει γρήγορα και να απολαμβάνει τη γνώση πέρα από τις στερεότυπες ενέργειες
- Να είναι πεπειραμένος με το σύστημα ABC/ABM
- Να είναι κυνικός με το σημερινό τρόπο που η επιχείρηση εκτελεί τις λειτουργίες της
- Να υπολογίζει τη λεπτομέρεια αλλά να έχει κυρίως στο νου του το τελικό αποτέλεσμα για την επιχείρηση
- Να έχει ισχυρό επιχειρηματικό πνεύμα και τις απαραίτητες δεξιότητες ώστε να καταφέρει να χτίσει μια μικρή εταιρία μέσα σε μια μεγάλη

5.2. Αξιολόγηση συστημάτων ABC/ABM

Διάφορες έρευνες έχουν δείξει σημαντική θετική συσχέτιση ανάμεσα στο βαθμό ικανοποίησης των διοικούντων από το ABC/ABM για την κοστολόγηση του προϊόντος και στην έκταση χρήσης εκ μέρους τους της πληροφόρησης του ABC/ABM για αποφάσεις τιμολόγησης και μίγματος προϊόντων. Επίσης, σημαντική θετική συσχέτιση έχει βρεθεί ανάμεσα στο βαθμό ικανοποίησης από το ABC/ABM για τις προσπάθειες μείωσης του κόστους και στην έκταση χρήσης της πληροφόρησης του ABC/ABM για τη λήψη αποφάσεων εκ μέρους των λειτουργικών διοικητικών στελεχών. Αυτό συνεπάγεται ότι τα διοικητικά στελέχη που είναι περισσότερο ικανοποιημένα από τα συστήματα ABC/ABM που εφαρμόζουν, είναι περισσότερο πιθανό να αναλάβουν δράση και να χρησιμοποιήσουν πραγματικά την πληροφόρηση του ABC/ABM για να επηρεάσουν τη λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με το Swenson (1995), ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η συνδρομή του συστήματος ABC/ABM στην υποστήριξη στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων:

- Στρατηγικές αποφάσεις: Με την εφαρμογή του ABC/ABM αυξήθηκε η ακρίβεια της πληροφόρησης σχετικά με την κοστολόγηση του προϊόντος, υποστηρίζοντας έτσι τη λήψη αποφάσεων σχετικά με το ξεκίνημα νέων προϊόντων, την τιμολόγηση και το μίγμα προϊόντων. Ακόμη, με το ABC/ABM βελτιώθηκε η ακρίβεια στην πληροφόρηση αναφορικά με το κόστος κάθε πελάτη, ενισχύοντας με αυτόν τον τρόπο την ανάλυση της κερδοφορίας ανά πελάτη.
- Λειτουργικές αποφάσεις: Η πληροφόρηση του ABC/ABM χρησιμοποιείται περισσότερο για την υποστήριξη της βελτίωσης διαδικασιών. Όμως σημαντική είναι και η χρήση του ABC/ABM για την υποστήριξη των αποφάσεων που σχετίζονται με τη σχεδίαση του προϊόντος. Η καθιέρωση προτύπων αναφοράς στην ανάλυση των επιδόσεων της επιχείρησης είναι μεγάλης σημασίας για τη διεξαγωγή των κατάλληλων συγκρίσεων. Το ABC/ABM μπορεί να βοηθήσει στον προσδιορισμό των κατάλληλων

προτύπων αναφοράς για σημαντικές δραστηριότητες που δημιουργούν κόστος.

Οι Foster και Swenson (1997) τονίζουν πως η ερμηνευτική δύναμη των προσδιοριστικών μοντέλων της επιτυχίας του ABC/ABM επηρεάζεται σε σημαντικό βαθμό από την επιλογή του μέτρου επιτυχίας. Τα μέτρα επιτυχίας που είναι ευρείας βάσης και ιδιαίτερα εκείνα που συμπεριλαμβάνουν λεπτομέρειες ως προς τον τρόπο χρήσης των δεδομένων του ABC/ABM για τη λήψη αποφάσεων, παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη ερμηνευτική δύναμη. Συνεπώς, η χρήση καλύτερα ορισμένων μέτρων επιτυχίας οδηγεί σε περισσότερο αξιόπιστα συμπεράσματα σχετικά με τους προσδιοριστικούς παράγοντες επιτυχίας του ABC/ABM. Επιπλέον, διαπίστωσαν ότι παράγοντες όπως η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης και η χρήση των δεδομένων του ABC/ABM στην αξιολόγηση της επίδοσης και στα συστήματα κινητροποίησης συμβάλλουν θετικά στην επιτυχία του ABC/ABM.

Τέλος, οι Swenson και Barney (2001) πραγματοποίησαν μια έρευνα σχετικά με την εύρεση των καλύτερων πρακτικών στην εφαρμογή της ABC και της ABM. Οι ερευνητές συμπέραναν ότι εντός της κοινότητας του ABC/ABM υπάρχει μια εξαιρετικά μεγάλη ποικιλία μεταξύ των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν το ABC/ABM αναφορικά με το μέγεθος, την προοπτική της τοποθεσίας και του τύπου της βιομηχανίας. Επιπλέον, οι τρόποι με τους οποίους οι επιχειρήσεις αυτές εφαρμόζουν το ABC/ABM σε μεγάλο βαθμό ποικίλουν, όμως κάποια κοινά σημεία εμφανίζονται ως σημαντικά για την επιτυχή εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM.

Πιο συγκεκριμένα, η δέσμευση και η υποστήριξη της διοίκησης, η τεχνική ικανότητα της ομάδας εφαρμογής και η αποτελεσματική αλλαγή στη διοίκηση, φαίνεται ότι αποτελούν κρίσιμους παράγοντες για πολλές επιχειρήσεις. Όμως, οι ερευνητές διαπίστωσαν ότι η επιτυχία στην εφαρμογή του ABC/ABM δεν είναι δραματική. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα δεν αντιλήφθηκαν σημαντικά οφέλη σε όρους ποσοτικοποιημένων χρηματοοικονομικών βελτιώσεων. Παρόλα αυτά, η αντίληψη των σημαντικότερων διοικητικών στελεχών στη διαδικασία αυτή ήταν θετική για το πρόγραμμα. Στις περισσότερες των περιπτώσεων, η αισιοδοξία τους ήταν βασισμένη στις προσδοκώμενες μελλοντικές αποταμιεύσεις καθώς τα πιο πολλά προγράμματα εφαρμόζονταν για λιγότερο από δύο χρόνια.

5.3. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα συστήματος ABC/ABM

Οι μελέτες τόσο σε αμερικάνικες όσο και σε ευρωπαϊκές εταιρίες που έχουν κάποια εμπειρία στην εφαρμογή αυτής της μεθόδου, έχουν παρουσιάσει και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα στη μέθοδο σχεδιασμού, εφαρμογής και ανάπτυξης ενός συστήματος ABC/ABM.

Μεταξύ των σημαντικότερων πλεονεκτημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή αυτής της μεθόδου περιλαμβάνονται τα εξής:

- Παροχή πληροφοριών σχετικών με αποφάσεις σε διαφορετικά ιεραρχικά επίπεδα
- Μέγιστη επίδραση στη διαχείριση των πόρων
- Έλεγχος της διαχείρισης των πόρων
- Εφαρμογή των διορθωτικών μέτρων εγκαίρως

Μεταξύ των μειονεκτημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή αυτής της μεθόδου περιλαμβάνονται τα εξής:

- Μεγάλος όγκος εργασίας
- Μεγάλη προσπάθεια για την επιλογή των σχετικών στοιχείων και πληροφοριών
- Δυσκολία στον προσδιορισμό της βάσης επιμερισμού των κοινών δαπανών
- Αλλαγές στην επιχειρησιακή φιλοσοφία
- Συμμετοχή του προσωπικού στην καλή πρόοδο

Οι Bescos, Cauvin και Gosselin (2002) επισημαίνουν πως η υιοθέτηση και η εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM απαιτεί μεγάλη προσπάθεια και σπατάλη πολλών πόρων και συχνά τα οφέλη δεν είναι άμεσα. Καταρχάς, διάφορα προβλήματα μπορούν να εμφανιστούν αμέσως μετά την εφαρμογή, καθώς φαίνεται ότι είναι δύσκολο να ενημερωθούν όλα τα μέλη των εταιριών για τη σχετικότητα των στοιχείων που παράγονται από το σύστημα ABC/ABM και τα οφέλη που θα μπορούσαν να προκύψουν από τη χρήση του. Επίσης, ορισμένα επιπλέον

μειονεκτήματα της υιοθέτησης ενός τέτοιου συστήματος θεωρούνται η δυσκολία της συνεχούς ενημέρωσης του συστήματος, καθώς δεν είναι εύκολο να συλλεχθούν τα στοιχεία και η μη ικανοποίηση των αναγκών της ανώτερης διοίκησης με αποτέλεσμα τα πλεονεκτήματα του ABC/ABM να φαίνονται χαμηλότερα από τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την εφαρμογή του. Παρόλα αυτά όμως, η υιοθέτηση ενός τέτοιου συστήματος δεν παύει να διευθετεί τα ζητήματα κόστους και να δίνει σωστές λύσεις εφόσον εφαρμοστεί με το σωστό τρόπο.

5.4. Σχέδιο επιτυχούς υλοποίησης συστήματος ABC/ABM

Για την επιτυχή εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM ο διευθυντής πρέπει να εξετάσει διάφορα ζητήματα:

- Να γνωρίζει πολύ καλά την οργάνωση και να δίνει έμφαση στις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσα στην οργάνωση
- Να αξιολογεί την αξία που δημιουργείται από τις νέες δραστηριότητες και να καθορίζει τις δαπάνες που συνδέονται με αυτές τις δραστηριότητες
- Να έχει τη δυνατότητα να προσδοκεί αλλαγές στην οργάνωση μερικών δραστηριοτήτων ή ακόμα και εξάλειψη άλλων δραστηριοτήτων
- Να μπορεί να επιλέγει τις σχετικές πληροφορίες στις διαδικασίες μέτρησης απόδοσης και τις σχετικές δραστηριότητες μέσα στην οργάνωση
- Να εστιάζει στις κρίσιμες ανάγκες
- Να γνωρίζει το κύριο σύστημα δαπανών και το υπάρχον σύστημα πληροφοριών

Οι ερευνητές Trussel και Bitner (1998) δημιούργησαν μία ολοκληρωμένη μεθοδολογική προσέγγιση σχεδίασης και εφαρμογής ενός συστήματος κοστολόγησης ABC/ABM. Σύμφωνα με αυτή τη μεθοδολογική προσέγγιση, η όλη διαδικασία προχωρά σύμφωνα με τα παρακάτω βήματα:

- Διατύπωση μιας ξεκάθαρης και λιτής έκθεσης σκοπού. Σε αυτή πρέπει με λίγα λόγια να γίνεται σαφής ο βασικός στόχος του οργανισμού, προκειμένου κάθε εργαζόμενος να είναι εξοικειωμένος με αυτόν.

- Προσδιορισμός των κύριων διαδικασιών και των φορέων κόστους. Σε αυτό το βήμα πρέπει να απαντηθούν 2 βασικά ερωτήματα: Ποιες διαδικασίες είναι καθοριστικής σημασίας στη προσπάθεια του οργανισμού για επίτευξη του σκοπού του; Ποια είναι τα αντικείμενα εκείνα στα οποία πρέπει να επιμεριστεί το σύνολο του κόστους;
- Προσδιορισμός των επικουρικών διαδικασιών. Ποιες διαδικασίες διαδραματίζουν υποστηρικτικό ρόλο στη λειτουργία του οργανισμού;
- Σχηματισμός ομάδων διαδικασιών. Όπως μας καθοδηγεί η θεωρία του επανασχεδιασμού του οργανισμού, οι ομάδες εργασίας δεν πρέπει να αποτελούνται από άτομα του ίδιου τμήματος, όπως συμβαίνει παραδοσιακά στις επιχειρήσεις, άλλα σε κάθε ομάδα πρέπει να παρίστανται εργαζόμενοι από κάθε τμήμα – δραστηριότητα που χρειάζεται η κάθε διαδικασία για να υλοποιηθεί.
- Προσδιορισμός των στρατηγικών στόχων κάθε διαδικασίας. Σε αυτό το βήμα είναι αναγκαίο να διατυπωθούν οι μακροπρόθεσμοι στόχοι κάθε διαδικασίας.
- Ορισμός των λειτουργιών κάθε διαδικασίας. Σε αυτό το βήμα απαντάται το πώς θα επιτευχθούν οι στόχοι που τέθηκαν στο προηγούμενο βήμα.
- Αναγνώριση των βασικών δραστηριοτήτων κάθε διαδικασίας. Ουσιαστικά σε αυτό το βήμα προσδιορίζονται ποιες είναι οι βασικές εργασίες που πρέπει να εκτελεστούν προκειμένου να πραγματοποιηθεί κάθε διαδικασία.
- Προσδιορισμός δεικτών μέτρησης της απόδοσης κάθε διαδικασίας και δραστηριότητας. Οι δείκτες αυτοί μπορεί να είναι είτε χρηματοοικονομικοί είτε όχι.
- Προσδιορισμός των οδηγών κόστους κάθε δραστηριότητας. Σε αυτό το βήμα απαντάται η ερώτηση του ποιες είναι οι αιτίες που οδηγούν τις δραστηριότητες να καταναλώνουν πόρους.
- Λήψη μέτρων προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδοχή του νέου συστήματος. Η εκπαίδευση και η εμφύσηση της νέας μεθοδολογίας στους εργαζόμενους του οργανισμού είναι κρίσιμης σημασίας για την επιτυχία του εγχειρήματος.

Η αλλαγή συστήματος κοστολόγησης μπορεί να οδηγήσει σε μεταβολή των ισορροπιών των δυνάμεων μέσα στο οργανισμό, με αποτέλεσμα τη δυσαρέσκεια ορισμένων μανάτζερ. Ακόμα ένα σημαντικό πρόβλημα ανακύπτει κατά τη διαδικασία

της μεταφοράς τιμολόγησης. Στην περίπτωση της μεταφοράς τιμολόγησης, τμήματα με μεγάλη δύναμη μέσα στον οργανισμό είναι πιθανό να επιβάλουν υψηλό κόστος μιας και δεν ενδιαφέρονται άμεσα για την τιμολόγηση του τελικού προϊόντος και αυτό που επί της ουσίας τους ενδιαφέρει είναι η κερδοφορία του τμήματός τους.

Τέλος, αναγνωρίζει ζητήματα που αφορούν στην κουλτούρα του οργανισμού. Προκειμένου να επιτύχει η υλοποίηση ενός νέου συστήματος, θα πρέπει οι μάνατζερ να έχουν ως βασικό προσανατολισμό τους την αγορά, δηλαδή τον ανταγωνισμό και τη μείωση του κόστους και όχι θέματα σχεδιασμού της παραγωγής, βελτίωσης της ποιότητας και αύξησης της παραγωγικής δυναμικότητας του οργανισμού. Σε όλα τα παραπάνω βέβαια πρέπει να προστεθεί και το γεγονός ότι η αλλαγή μιας μέχρι πρότινος επικρατούσας κατάστασης δημιουργεί σε κάθε άτομο δυσαρέσκεια.

5.5. Προϋποθέσεις επιτυχίας συστήματος ABC/ABM

Ο πιο συνηθισμένος λόγος αποτυχίας κατά την εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM είναι η έλλειψη υποστήριξης από την ανώτερη διοίκηση. Προκειμένου το νέο σύστημα κοστολόγησης να επιτύχει και οι αντιδράσεις των μάνατζερ να αμβλυνθούν θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω:

- Ουσιαστική υποστήριξη από την ανώτερη διοίκηση του οργανισμού. Η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να δείξει ενεργή και εμφανή υποστήριξη. Μία τέτοια αντιμετώπιση θα προκαλέσει την εντύπωση σε όλο τον οργανισμό ότι το νέο σύστημα είναι υψίστης σημασίας και θα διασφαλίσει ότι επικεντρώνεται στα βασικά επιχειρηματικά σχέδια της διοίκησης. Ιδιαίτερη σημασία σε αυτό παίζει και η τοποθέτηση ενός εκ των μάνατζερ της ανώτερης διοίκησης στο ρόλο του υπεύθυνου υλοποίησης και εφαρμογής.
- Διάθεση του απαιτούμενου χρόνου στο προσωπικό. Συχνά η αποτυχία υλοποίησης ενός τέτοιου μεγαλεπήβολου σχεδίου οφείλεται στην έλλειψη χρόνου, μιας και το προσωπικό αναλώνεται σε άλλα πιο άμεσα ζητήματα του οργανισμού αμελώντας τα νέα καθήκοντα που προστέθηκαν από την εφαρμογή του συστήματος. Επίσης, προτείνεται σε μεγάλες επιχειρήσεις που

ο φόρτος εργασίας για την εφαρμογή ενός τέτοιου προγράμματος είναι μεγάλος, να υπάρχουν εργαζόμενοι με αποκλειστικό καθήκον τη διατήρηση και εφαρμογή του νέου συστήματος.

- Εμφύσηση της ιδέας ότι το νέο σύστημα αφορά το σύνολο του οργανισμού. Προκειμένου να γίνει σαφές ότι το νέο σύστημα δεν είναι απλώς μία νέα λογιστική εφαρμογή, η ομάδα υλοποίησης και εφαρμογής του συστήματος πρέπει να απαρτίζεται από άτομα όλων των τμημάτων. Με αυτόν τον τρόπο αφενός, είναι δυνατή η κατανόηση της σημασίας του από όλα τα τμήματα, αφετέρου διασφαλίζεται η άρτια ροή πληροφορίας προς το σύστημα και η βελτίωσή του.
- Σύγκληση με τους στόχους και την κουλτούρα του οργανισμού. Όπως ειπώθηκε ήδη, θα πρέπει οι μάνατζερ του οργανισμού να έχουν κοινό προσανατολισμό, δηλαδή να έχουν συνειδητοποιήσει τους βασικούς στόχους του οργανισμού. Βέβαια, η υλοποίηση ενός νέου συστήματος σε έναν εν λειτουργία οργανισμό δεν είναι μία απλή υπόθεση. Για αυτό το λόγο πριν την υλοποίηση του συστήματος θα πρέπει να απαντηθεί η κρίσιμη ερώτηση του πως θα συνεισφέρει το νέο σύστημα στους στόχους του οργανισμού και πως μπορούν να συγκεραστούν οι νέες αρχές με την εδραιωμένη κουλτούρα του οργανισμού.
- Εκπαίδευση του προσωπικού. Είναι ευνόητο, ότι η εφαρμογή του νέου συστήματος προϋποθέτει την εκπαίδευση του προσωπικού. Η αποτελεσματική εκπαίδευση εκτός από τον βασικό σκοπό της, έχει και άλλες θετικές προεκτάσεις. Μία από αυτές είναι ότι εξοικειώνει το προσωπικό με τις νέες μεθόδους και έτσι αμβλύνει τυχόν αντιδράσεις.

Τέλος, αναφορικά με τον απαιτούμενο χρόνο για την υλοποίηση του νέου συστήματος, αυτός εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος του οργανισμού, το αντικείμενο εργασιών του οργανισμού, την αρτιότητα του σχεδιασμού υλοποίησης, την προθυμία του προσωπικού για υιοθέτηση του συστήματος και τη θέληση της

κεντρικής διοίκησης. Πάντως σε καμία περίπτωση δεν είναι δυνατή η εφαρμογή ενός τόσο μεγαλόπνοου σχεδίου σε σύντομο χρονικό διάστημα.

5.6. Βελτιώσεις μέσω συστήματος ABC/ABM

Σύμφωνα με τους Gunasekaran, McNeil και Singh (2000), τα ακόλουθα είναι μερικές από τις στρατηγικές και τις μεθόδους βελτίωσης που έχουν επιτευχθεί γενικά όσον αφορά στη βελτίωση της απόδοσης οποιασδήποτε οργάνωσης η οποία χρησιμοποιεί τις πληροφορίες που λαμβάνονται από ένα σύστημα ABC/ABM:

- Μείωση του χρόνου ή της προσπάθειας που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας

Ένα στοιχείο κλειδί για την επίτευξη βελτιώσεων είναι το να μειώσει κανείς το χρόνο και την προσπάθεια που απαιτούνται για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα. Αυτή η μείωση μπορεί να προέλθει από μια διαδικασία ή τη βελτίωση ενός προϊόντος. Για παράδειγμα, ο χρόνος που απαιτείται για την οργάνωση μιας μηχανής μπορεί να μειωθεί με τη βελτιωμένη κατάρτιση, αποβάλλοντας τις συγκρούσεις στις αναθέσεις υπαλλήλων, με την τοποθέτηση των εργαλείων στις κατάλληλες θέσεις και τις αλλαγές στα σχέδια των προϊόντων.

- Αποβολή των περιττών δραστηριοτήτων

Μερικές δραστηριότητες είναι υποψήφιες για αποβολή επειδή δεν εκτιμούνται από τους πελάτες ή είναι μη ουσιαστικές για τη διεύθυνση της οργάνωσης. Υπάρχουν πολλές διαφορετικές επιλογές για να αποβληθούν οποιεσδήποτε περιττές δραστηριότητες. Σε οποιαδήποτε οργάνωση, πρέπει να ληφθούν τα απαραίτητα μέτρα για να εξασφαλίσουν ότι όλα τα εισερχόμενα υλικά και τα μέρη είναι κατάλληλα για χρήση.

- Επιλογή χαμηλού κόστους δραστηριοτήτων

Οι σχεδιαστές των προϊόντων και των διαδικασιών έχουν συχνά επιλογές μεταξύ των ανταγωνιστικών δραστηριοτήτων. Αυτό προσφέρει τα απαραίτητα μέσα για την επιλογή της δραστηριότητας με το χαμηλότερο κόστος (Miller, 1996).

- Διανομή των δραστηριοτήτων

Εάν ένας πελάτης έχει μοναδικές ανάγκες είναι απαραίτητο να εκτελεσθούν οι δραστηριότητες συγκεκριμένα για εκείνο τον πελάτη. Εντούτοις, εάν οι πελάτες έχουν κοινές ανάγκες είναι σπατάλη να μην εξυπηρετηθούν οι ανάγκες αυτές με τις ίδιες δραστηριότητες. Τα μόνα μέρη που πρέπει να είναι μοναδικά είναι εκείνα που προσθέτουν σε κάθε προϊόν τη διαφοροποίηση των λειτουργιών, όπως αυτή εκτιμάται από τους πελάτες (Turney, 1996).

- Μετρήσεις απόδοσης

Σε ένα ABM σύστημα, τα μέτρα απόδοσης περιλαμβάνουν και τα οικονομικά και τα μη οικονομικά μέτρα και έχουν ως σκοπό να επηρεάσουν τη συμπεριφορά της διαχείρισης δαπανών. Ένα θεμελιώδες ζήτημα είναι ότι ένα ενιαίο μέτρο απόδοσης δεν θα απεικονίσει όλες τις πτυχές μιας επιχείρησης. Οι διευθυντές μπορούν να απαιτήσουν τα πολλαπλάσια μέτρα απόδοσης ακόμη και από τα ίδια τα άτομα. Γενικά, οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν τις ομάδες υπαλλήλων και η απόδοση μετρά επομένως συνήθως την ομάδα παρά το άτομο και τη διαδικασία καθώς επίσης και την παραγωγή ή το αποτέλεσμα.

5.7. Εφαρμογές συστήματος ABC/ABM

Σύμφωνα με το McDonald (2004), η ABM είναι ένας δημοφιλής όρος σε όλη την τραπεζική βιομηχανία και παρόλο που υπήρχε ως έννοια εδώ και αρκετό καιρό, κυριάρχησε πάλι ως σημαντική προτεραιότητα διοικητικών πληροφοριών το 2005. Η ABC είναι απαραίτητη για την ABM σε ένα περιβάλλον παραγωγής. Υπάρχει επίσης ένας σημαντικός ρόλος ABC και ABM στην ενσωματωμένη πρόβλεψη, η οποία

περιλαμβάνει την καθιέρωση των στόχων απόδοσης και μιας διοικητικής δέσμευσης για τις βελτιώσεις απόδοσης.

Η ABM διαδραματίζει έναν κρίσιμο ρόλο στην ενθάρρυνση του διαλόγου μεταξύ του κεντρικού γραφείου και του πίσω γραφείου σε μια τράπεζα, δηλαδή μεταξύ της ενσωματωμένης αποδοτικότητας και μεταξύ των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών μετρικών απόδοσης. Ο διάλογος είναι επίσης σημαντικός ώστε να εξασφαλίσει ότι ο σύνδεσμος είναι ο σύνδεσμος τόσο στην απόδοση όσο και στη βελτίωση της απόδοσης. Με την ABM υπάρχει η ευκαιρία να προγραμματιστούν και να δεσμευτούν οι βελτιώσεις μέχρι να πραγματοποιηθούν πραγματικά.

Μια ειδική εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM μπορεί να εντοπιστεί και στην εκπαίδευση όπως τονίζουν οι McChlery, McKendrick και Rolfe (2007), σύμφωνα με τους οποίους η ABC προέκυψε προς το τέλος της δεκαετίας του '80 και περιλαμβάνει τις δραστηριότητες της οργάνωσης της κοστολόγησης, προσδιορίζοντας τον αιτιώδη παράγοντα που οδηγεί στις δαπάνες που εμφανίζονται και υπολογίζουν με τον τρόπο αυτό ένα ποσοστό δαπανών για κάθε δραστηριότητα. Αυτό επιτρέπει μια πιο κατάλληλη συγκέντρωση των γενικών εξόδων και είναι πιθανότερο να απεικονιστούν οι δαπάνες από τη χρήση των πόρων σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα. Η εφαρμογή της ABC σε εκπαιδευτικούς οργανισμούς δεν είναι ένα νέο φαινόμενο, καθώς πολλοί είναι αυτοί που υποστηρίζουν ότι η ABC βελτιώνει την πληροφόρηση στις δαπάνες και τις τιμές.

Η ABM αναφέρεται στη θεμελιώδη διοικητική φιλοσοφία που εστιάζει στον προγραμματισμό, την εκτέλεση και τη μέτρηση των δραστηριοτήτων ως κλειδί στην αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα και την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Σύμφωνα με τον Antos (1992), η ABM θεωρείται ιδιαίτερα εφαρμόσιμη σε μη κερδοφόρους κυβερνητικούς φορείς.

Ο Brimson (1991) συμπεραίνει ότι οι περισσότερες οργανώσεις πραγματοποιούν μέχρι 40% των δαπανών τους για δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία, αφήνοντας ανοιχτό το ενδεχόμενο για μια ABM προσέγγιση.

5.8. ABM και έλεγχος κόστους

Σύμφωνα με τη συμβατική άποψη της διαχείρισης δαπανών, ένας διευθυντής έχει τον άμεσο έλεγχο των εξόδων που λαμβάνουν χώρα στον τόπο της ευθύνης του. Η ABM χρησιμοποιεί την ανάλυση με βάση τη δραστηριότητα για τη διαχείριση του κόστους και παρέχει μια εναλλακτική άποψη. Η προϋπόθεση που κρύβεται κάτω από την ABM είναι ότι τα έξοδα προκύπτουν από τις δραστηριότητες που εκτελούνται σε έναν τομέα ευθύνης και κατά συνέπεια οι διευθυντές μπορούν να ελέγξουν τα έξοδα μόνο με τη διαχείριση των δραστηριοτήτων που εκτελούνται στον τομέα ευθύνης τους.

Η ABM αρχίζει με την ανάλυση των δραστηριοτήτων και στρέφει την προσοχή των διευθυντών στις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και στον τρόπο αποβολής τους. Σε δεύτερη φάση η κατανόηση των πόρων που απαιτούνται για την υποστήριξη των δραστηριοτήτων, εστιάζει την προσοχή στη διαχείριση των ικανοτήτων. Οι αχρησιμοποίητοι πόροι, που αποτελούν πλεονάζουσα ικανότητα, μπορούν να προσδιοριστούν και να ρυθμιστούν. Η αποτελεσματική διαχείριση των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία και της πλεονάζουσας ικανότητας οδηγεί κατ' επέκταση στη μείωση των δαπανών.

Σύμφωνα με τον Kren (2008), όταν η κεντρική διοίκηση αρχίζει τις προσπάθειες ελέγχου δαπανών σε ένα συμβατικό διοικητικό περιβάλλον δαπανών, οι διευθυντές διαδικασιών έχουν συχνά λίγες ιδέες για το πώς πρέπει να ανταποκριθούν. Οι συμβατικές εκθέσεις λογιστικής, που παρουσιάζουν μόνο γενικά στοιχεία, αποτυγχάνουν να παρέχουν στους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες για τις δαπάνες. Για το λόγο αυτό μερικοί διευθυντές μπορούν απλά να εφαρμόσουν αυθαίρετες περικοπές, αποβάλλοντας ακούσια και φυσικά λανθασμένα ορισμένες υπηρεσίες που προσθέτουν αξία, στην προσπάθειά τους να μειώσουν τις δαπάνες της οργάνωσης.

Αντιθέτως, η ABM παρέχει ένα χρήσιμο πλαίσιο για να καταλάβει κανείς και να ελέγξει το κόστος σε μια οποιαδήποτε οργάνωση. Η ABM παρέχει τα σαφή σήματα για να προσδιοριστούν οι συγκεκριμένες ενέργειες που απαιτούνται για τη διαχείριση

των δαπανών, τα οποία συχνά λείπουν σε ένα συμβατικό διοικητικό περιβάλλον δαπανών.

Η διαχείριση δαπανών είναι μια συνεχής διαδικασία από τον προγραμματισμό που γίνεται στην αρχή της περιόδου μέχρι και την αξιολόγηση της απόδοσης που γίνεται στο τέλος της περιόδου καθώς:

- Η ABM μπορεί να χρησιμοποιηθεί κατά τη διάρκεια του προγραμματισμού ώστε να προσδιοριστούν και να ρυθμιστούν οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία καθώς επίσης και αυτές που πλεονάζουν.
- Οι στόχοι βελτίωσης της απόδοσης, οι οποίοι βασίζονται στην αποβολή των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία, μπορούν να τεθούν χρησιμοποιώντας την ABM ώστε να είναι λογικοί, ρητοί και εύκολα αντιληπτοί από τους διευθυντές διαδικασιών.
- Οι διαφορές που προκύπτουν στις δαπάνες στο τέλος της περιόδου που είναι βασισμένες σε ένα ABM πλαίσιο, υπερνικούν πολλά από τα προβλήματα που συνδέονται με τις συμβατικές διαφορές με την παροχή των σαφών σημάτων για τις ενέργειες που απαιτούνται για τον έλεγχο των δαπανών.

Μπορούμε να πούμε ότι χρησιμοποιώντας την ABM για τον έλεγχο των δαπανών, παρέχονται στους διευθυντές τα απαραίτητα εργαλεία που δεν είναι διαθέσιμα στις συμβατικές εκθέσεις λογιστικής ευθύνης. Η ABM μπορεί να χρησιμοποιηθεί:

- Κατά τη διάρκεια του προγραμματισμού ώστε να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν, όπως επίσης και το κόστος της πλεονάζουσας ικανότητας
- Κατά τη διάρκεια της περιόδου ώστε να αναπτυχθούν ρητές πρωτοβουλίες μείωσης δαπανών
- Στο τέλος της περιόδου για να φανούν οι χρήσιμες διαφορές και να αξιολογηθεί η απόδοση των διευθυντικών στελεχών

6. Ενότητα Έκτη: Συμπεράσματα

6.1. Συμπεράσματα

Στην παρούσα μελέτη έχει γίνει μια προσπάθεια για λεπτομερή ανάλυση της έννοιας της ABC κοστολόγησης, των διαφορών της από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης και της διαδικασίας εφαρμογής ενός συστήματος ABC. Επιπλέον έγινε ανάλυση της έννοιας και του περιεχομένου της ABM και μια προσπάθεια να συνδεθεί με την ABC.

Γενικά, η εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM συνδέεται άμεσα με την καλύτερη κατανόηση της ίδιας της επιχείρησης. Τα συμπεράσματα των μελετών σχετικά με την αποτελεσματικότητα της μεθόδου ποικίλλουν αλλά η ανάλυση κόστους-κέρδους από την υιοθέτηση, την εγκατάσταση και την εφαρμογή ενός συστήματος ABC/ABM είναι απαραίτητη για την προώθηση του σχεδίου εφαρμογής της. Όπως έχει αναφερθεί, είναι απαραίτητο να βρεθεί ένας χρυσός κανόνας μεταξύ των κερδών από την ανάλυση των δαπανών και των λειτουργιών μιας επιχείρησης και του κόστους της επεξεργασίας και της ποσοτικοποίησης των στοιχείων που είναι απαραίτητα για να εκτελεστεί μια τέτοια ανάλυση. Εν πάση περιπτώσει, η μέθοδος ABC/ABM συνεπάγεται το χαρακτηριστικό του ρεαλισμού και βασισμένη σε αυτό το κριτήριο, έχει ένα μεγάλο πλεονέκτημα έναντι των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.

Τα συστήματα ABC/ABM δεν περιορίζονται σε μια απλή απεριθμημένη ταξινόμηση των παραγόντων που περιλαμβάνουν τις δαπάνες, βασισμένες σε τεχνητά κριτήρια αξιολόγησης, αλλά εξετάζουν τις διαδικασίες και τις ροές εργασίας για να ανιχνεύσουν τις πραγματικές δραστηριότητες που παράγουν αυτές τις δαπάνες. Στην πραγματικότητα, στα πλαίσια μιας τέτοιας ευρύτερης και ρεαλιστικής προσέγγισης του κόστους, οι διευθυντές βασίζουν τις στρατηγικές αποφάσεις τους σε περισσότερο ακριβείς πληροφορίες, και είναι πιθανό να βελτιώσουν την ποιότητα των αποφάσεών τους. Ακόμα και αν η ABC/ABM δεν είναι μόνο σε θέση να αναδείξει μια επιχείρηση ως παγκόσμιο ανταγωνιστικό φορέα, μπορεί να παρέχει ένα σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποτελεσματικών στρατηγικών αποφάσεων για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν στην παγκόσμια αγορά.

Σήμερα, με την ανάπτυξη νέων τεχνολογιών και πληροφοριακών συστημάτων λογιστικής, οι επιχειρήσεις μπορούν να διατηρήσουν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και στην παραγωγή και στην προώθηση των προϊόντων. Η ABC αποτελεί το χρήσιμο εργαλείο ενός διευθυντή και για μια λεπτομερή αντιπροσώπευση των δαπανών παραγωγής και για μια ενσωματωμένη και ρεαλιστική άποψη για την ίδια την επιχείρηση.

Οι πρακτικές και οι μέθοδοι διοίκησης έχουν αλλάξει κατά τη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας και οι οργανώσεις κινούνται από την κάθετη διαχείριση προς την οριζόντια. Η ABC και η ABM παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες για το κόστος και τις λειτουργίες που αντανakλούν την οριζόντια άποψη. Η ABC παρέχει τις ακριβείς πληροφορίες για τις δαπάνες και η ABM χρησιμοποιεί αυτές τις πληροφορίες για να αρχίσει τις βελτιώσεις. Τα συστήματα ABC παράγουν πολλές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από την ABM καθώς η κοστολόγηση στο επίπεδο δραστηριοτήτων βοηθά τη διοίκηση να παίρνει σωστές αποφάσεις.

Οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους, δηλαδή ανθρώπους, υλικά και εξοπλισμό και αυτή η κατανάλωση μπορεί να μετρηθεί. Οι δραστηριότητες προκαλούνται από γεγονότα, τα οποία μπορούν να μετρηθούν ή αποφάσεις, οι οποίες μπορούν να αναθεωρηθούν και να παράγουν αποτελέσματα, δηλαδή προϊόντα και υπηρεσίες, τα οποία μπορούν να μετρηθούν και να αναληφθούν με διαφορετικές μεθόδους, οι οποίες ποικίλουν ανάλογα με το κόστος της μονάδας.

Το να αντιληφθεί κανείς ποιες δραστηριότητες είναι, τι κοστίζουν, τι παράγουν, πως γίνονται και πως συνδέονται μεταξύ τους είναι χρήσιμο και για το λόγο αυτό οι διευθυντές χρειάζονται τις κατάλληλες πληροφορίες και τη γνώση όσον αφορά σε δύο σοβαρά προβλήματα: 1) Πώς μπορεί η ίδια η επιχείρηση να καταλάβει μια καλύτερη θέση στην αγορά ώστε να πετύχει καλύτερη αποδοτικότητα και 2) Πώς να βελτιώσει την εσωτερική της ικανότητα ώστε να παραχθούν τα αγαθά και οι υπηρεσίες στα εσωτερικά κόστη μονάδας, γεγονός το οποίο απαιτείται για να καταλάβουν και να αλλάξουν τα συστήματα και τις διαδικασίες που δημιουργούν τα προϊόντα και για να παρέχουν ποιοτικές υπηρεσίες στους πελάτες.

Η ABM είναι μια ριζική προσέγγιση στην αξιολόγηση δαπανών και απόδοσης συγκρινόμενη με τις κλασικές μεθόδους δαπανών αξιολόγησης. Επομένως, μπορεί να θεωρηθεί αποτελεσματική μέθοδος που έρχεται υπέρ του διοικητικού ελέγχου διευθυντών και συστημάτων.

Τα συστήματα ABC/ABM αναπαριστούν τη μεταβολή από μια αυστηρά χρηματοοικονομική προοπτική, σε μια προοπτική ολικού συστήματος, καθώς περιλαμβάνουν τόσο χρηματοοικονομικά όσο και μη – χρηματοοικονομικά δεδομένα στις αναφορές τους.

Η επίδραση του ABC/ABM είναι σημαντική σε όλους τους τομείς λήψης αποφάσεων της οργανωσιακής λειτουργίας μιας επιχείρησης: στον προγραμματισμό και τη σχεδίαση προϊόντος, στη διαχείριση και τον έλεγχο ποιότητας, στη σχεδίαση και βελτίωση διαδικασιών, στη διαχείριση αποθεμάτων, στη διαχείριση δυναμικότητας και στη διαχείριση εργατικού δυναμικού.

Διάφορες έρευνες έχουν αποδείξει ότι σε μεγάλο βαθμό υπάρχει ικανοποίηση από την εφαρμογή του ABC/ABM λόγω σημαντικών βελτιώσεων στα συστήματα διοίκησης κόστους των επιχειρήσεων και παρατηρείται αξιόλογη αξιοποίηση της πληροφόρησης του ABC/ABM για τη λήψη στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων. Ακόμη, η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, η τεχνική ικανότητα της ομάδας εφαρμογής, η αποτελεσματική αλλαγή στη διοίκηση και η χρήση των δεδομένων του ABC/ABM στην αξιολόγηση της επίδοσης και στα συστήματα κινητροποίησης συμβάλλουν θετικά στην επιτυχία του ABC/ABM.

Βιβλιογραφία

Ελληνόγλωσση

Βενιέρης Ι. Γεώργιος, Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις Σμπίλιας «Το οικονομικό», Αθήνα 1992

Μπέης Ιωάννης, Διοικητική Κοστολόγηση, Εκδόσεις Παρατηρητής

Γκίνογλου Δημήτρης, «Η Μελέτη του Κόστους με βάση τις Δραστηριότητες (ΚΒΔ) (Activity Based Costing (ABC)) ως αντίδραση στην πρόκληση των νέων τεχνολογιών του 21^{ου} αιώνα», *E7*, 2001

Ξενόγλωσση

Akyol Derya Eren, Tuncel Gonca and Bayhan G. Mirac, «A comparative analysis of activity-based costing and traditional costing», *Transactions on Engineering, Computing and Technology*, 3, pp. 87-90, 2004

Anna Baines, «Activity-Based Costing», *Work Study*, pp.12-13, 1992

Antos J., «Activity based management for service, not-for-profit and governmental organizations», *Journal of Cost Management*, 1992

Askarany Davood, Smith Malcolm and Yazdifar Hasan, «Technological Innovations, Activity Based Costing and Satisfaction», *Journal of Accounting – Business & Management*, pp. 53-63, 2007

Bescos P.L., Cauvin E. and Gosselin M., «Activity-based costing and activity-based management: A comparison of the practices in Canada and in France», *Comptabilite – Controle – Audit*, pp. 229-244, 2002

Bilici Hamdi and Dalci Ilhan, «Gearing Multiple Cost Drivers of Activity-Based Costing Into Operating Leverage Model for Better Production and Profit Planning Decisions», *Journal of Business and Management*, Vol. 14, No. 1, 2008

Brimson J., «Activity Accounting», John Wiley & Sons, New York, 1991

Cagwin D. and Bouwman M.J., «The association between activity – based costing and improvement in financial performance», *Management Accounting Research*, pp.1-39, 2002

Coburn S., Grove H. and Fukami C., «Benchmarking with ABC/M», *Management Accounting*, pp. 56-60, 1995

Cokins Gary, «Activity-Based Cost Management», *Skills & Knowledge of Cost Engineering*, pp. 8.1 - 8.10, 2007

Collins F. and Munter P., «ABC for Service Firms: What's Your Real Product?», *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 12 (3), pp. 5-8, 2001

Cooper Robin and Kaplan S. Robert, «Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage», *Accounting Horizons*, pp. 1-12, 1992

David E. K. and Robert J. L., «Departmental activity based management», *Management Accounting*, pp. 27-30, 1995

Drake R. A., Haka S. F. and Ravenscroft S.P., «Cost System and Incentive Structure Effects on Innovation, Efficiency and Profitability in Terms», *The Accounting Review*, pp. 323-345, 1999

Evans H. and Ashworth G., «Activity-based management: moving beyond adolescence», *Management Accounting*, pp. 26-30, 1995

Foster G. and Swenson D., «Measuring the Success of Activity – Based Cost Management and its Determinants», *Journal of Management Accounting Research*, pp. 109-141, 1997

Garrison R., Noreen E. and Brewer P., *Managerial Accounting*, Twelfth edition, McGraw-Hill, 2008

Geishecker M.L., «New Technologies Support ABC», *Management Accounting*, pp. 42-48, 1996

Geri Nitza and Ronen Boaz, «Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing», *Human Systems Management*, 24, pp. 133-144, 2005

Ghicajanu Mihaela, «Activity Based Management – Efficiency method of the management control systems», *Annals of the University of Petrosani, Economics*, 8(1), pp. 219-222, 2008

Ginoglou Dimitrios, «Activity – Based Costing: A case study of Greek Enterprises», 2002

Ginoglou Dimitrios, «Activity – Based Costing: A Survey for the Greek companies», *European Applied Business Research Conference in Rothenburg Germany Proceedings book*, 2002

Goebel J. Daniel, Marshall W. Greg and Locander B. William, «Activity-Based Costing: Accounting for a Market Orientation», *Industrial Marketing Management*, pp. 497-510, 1998

Gordon L.A. and Silvester K.J., «Stock market reactions to activity – based costing adoptions», *Journal of Accounting and Public Policy*, pp. 229-251, 1999

Gunasekaran A., McNeil R. and Singh D., «Activity-based management in a small company: a case study», *Production Planning & Control*, Vol. 11, No. 4, pp. 391-399, 2000

Gunasekaran A., Marri H. and Yusuf Y, «Application of activity-based costing: Some case experiences», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 14, Iss. 6, pp. 286-293, 1999

Gupta M. and Galloway K., «Activity-based costing/management and its implications for operations management», *Technovation*, pp. 131-138, 2003

Helberg C., Galletly J. E. and Bicheno J. R., «Simulating Activity-based Costing», *Industrial Management & Data Systems*, pp. 3-8, 1994

Hopper Trevor and Major Maria, «Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications», *European Accounting Review*, Vol. 16, No 1, pp. 59–97, 2007

Hsu H. P. and Su C. T., «The implementation of an activity-based costing collaborative planning system for semiconductor backend production», *International Journal of Production Research*, Vol. 43, No 12, pp. 2473-2492, 2005

Ittner C.D., Lanen W.N. and Larcker D.F., «The Association between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance», *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No 3, 2002

Ittner C.D., Larcker D.F. and Randall T., «The Activity – Based Cost Hierarchy, Production Policies and Firm Profitability», *Journal of Management Accounting Research*, pp. 143-162, 1997

Jong Joon No and Kleiner H. Brian, «How to implement activity-based costing», *Logistics Information Management*, pp. 68-72, 1997

Kaplan S. Robert, «Yesterday's accounting undermines production», *Harvard Business Review*, pp. 95-101, 1984

Kaplan S. Robert and Anderson R. Steven, «Time – Driven Activity – Based Costing», *Harvard Business Review*, 82 (11), pp. 1-10, 2004

Kinsella M. Steven, «Activity – Based Costing: Does it Warrant Inclusion in a Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK Guide)?», *Project Management Journal*, Vol. 33, No 2, 49-56, 2002

Kren Leslie, «Using Activity-Based Management for Cost Control», *Journal of Performance Management*, 2008

Krupnicki M. and Tyson T., «Using ABC to Determine the Cost of Servicing Customers», *Management Accounting*, pp. 40-42, 1997

Landry P. Steven, Wood M. Larry and Lindquist M. Tim, «Can ABC Bring Mixed Results?», *Management Accounting*, pp. 28-30, 1997

Latshaw C.A. and Cortese-Danile T.M., «Activity-Based Costing: Usage and Pitfalls», *Review of Business*, 2002

Lere C. John, «Selling activity-based costing», *The CPA Journal*, 2002

McChlery Stuart, McKendrick Jim and Rolfe Tom, «Activity-Based Management Systems in Higher Education», *The Authors Journal Compilation*, Public Money & Management, 2007

McDonald B. Robert, «True Activity-Based Management for Banks», *Journal of Performance Management*, 2004

Miller A. J., «Activity Based Management in Daily Operation», Chichester, UK: Wiley, 1996

Miller A. J., «Designing and implementing a new cost management system», *Cost Management*, pp. 41-53, 1992

Mitchell F., «A commentary on the applications of activity – based costing», *Management Accounting Research*, pp. 261-277, 1994

Nachtnann Heather and Al-Rifai M. H., «An Application of Activity Based Costing in the Air Conditioner Manufacturing Industry», *The Engineering Economist*, pp. 49:221-236, 2004

Nair Mohan, «Helping Ensure Successful Implementations of Activity-Based Management», *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, John Wiley & Sons, Inc., 2002

Nair Mohan, «The Keys to Implementing Activity-Based Management», *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, John Wiley & Sons, Inc., 2000

Narayanan V. G. and Sarkar G. Ratna, «The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study», *Journal of Economics & Management Strategy*, Vol. 11, No 2, pp. 257–288, 2002

Narong David K., «Activity-Based Costing and Management Solutions to Traditional Shortcomings of Cost Accounting», *Cost Engineering*, Vol. 51, No 8, 2009

Palmer J. Richard and Vied Michael, «Could ABC threaten the survival of your company?», *Management Accounting*, pp. 33-36, 1998

Rezaie K., Ostadi B. and Torabi S.A., « Activity-based costing in flexible manufacturing systems with a case study in a forging industry», *International Journal of Production Research*, Vol. 46, No 4, pp. 1047-1069, 2008

Ringelstein Damian, «An Activity-Based Costing Assessment Task: Using an Excel Spreadsheet», *Journal of Business Education & Scholarship of Teaching*, Vol. 3, No. 1, pp. 25-35, 2009

Roztock i Narcyz, Porter J. David, Thomas M. Robin and Needy Kim LaScola, «A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies», *Engineering Management Journal*, Vol. 16, No 4, 2004

Sharma Rohit and Ratnatunga Janek, «Teaching note: Traditional and activity based costing systems», *Accounting Education*, pp. 337-345, 1997

Sievanen Matti and Tornberg Katja, «Process-Based Costing: The Best of Activity-Based Costing», *AACE International Transactions*, 2002

Smith S.A., «Activity – Based Costing: A necessity for the future of manufacturing», *Journal of Accounting Education*, pp. 375-382, 1992

Soin K., Seal W. and Cullen J., «ABC and organizational change: an institutional perspective», *Management Accounting Research*, pp. 249-271, 2002

Stratton O. William, Desroches Denis, Lawson A. Raef and Hatch Toby, «Activity-Based Costing: Is It Still Relevant?», *Management Accounting Quarterly*, Vol. 10, No 3, 2009

Swenson D., «The benefits of activity – based cost management to the manufacturing industry», *Journal of Management Accounting Research*, pp. 167-180, 1995

Swenson D. and Barney D., «ABC/M: Which Companies Have Success?», *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, pp. 35-40, 2001

Trussel J. and Bitner L.N., «Strategic Cost Management: an activity-based management approach», *Management Decision*, pp. 441-447, 1998

Turney P. B., «Activity Based Costing: The Performance Breakthrough», London: CLA, 1996

Vercio Alan and Shoemaker Bill, «ABCs of Batch Processing: Assign the batch cost to the product that required the batch activity? Maybe not!», *Journal of Accountancy*, 2007

Wegmann Gregory, «The Activity-Based Costing Method: Development and Applications», *The Icfai University Journal of Accounting Research*, pp. 7-22, 2009

Whittaker Ken, «Five keys to deploying Activity-Based Costing», *Armed Forces Comptroller*, 2005