



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

**Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ Α.Β.Σ. ΣΤΙΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ  
ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ. ΕΥΚΑΙΡΙΕΣ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ.**

της

ΛΙΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΝΕΚΤΑΡΙΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού  
διπλώματος ειδίκευσης στη Διοίκηση Επιχειρήσεων  
(με εξειδίκευση στο Γενικό)

Μάρτιος 2011

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών έχουν ως στόχο τη συνεχή βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Έτσι λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με το κόστος των υπηρεσιών είναι απαραίτητες προκειμένου η διαχείριση (management), να επωφεληθεί από αυτές και να προβεί στη λήψη αποφάσεων.

Ο στόχος της διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση των βασικών λειτουργιών του συστήματος Activity Based Costing (ABC) και η εφαρμογή του στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Παρουσιάζονται αναλυτικά, οι βασικές αρχές και οι διαδικασίες κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων, οι διαφορές του συστήματος από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και η ανάγκη χρησιμοποίησης του στις υπηρεσίες, ο σχεδιασμός ενός συστήματος ABC, παραθέτοντας σχετικά παραδείγματα, και τελικά η αξιολόγηση του, αναλύοντας τα θετικά και αρνητικά χαρακτηριστικά του.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : Βασικές Έννοιες Κόστους και Συστήματα Κοστολόγησης .....	3
1.1 Έννοια, Σκοπός και Διακρίσεις Κόστους.....	3
1.2 Έννοια και Σκοπός Κοστολόγησης .....	5
1.3 Σχεδιασμός Κοστολογικών Συστημάτων .....	6
1.4 Εξέλιξη των Κοστολογικών Συστημάτων.....	7
1.5 Ανάγκη Υιοθέτησης του Συστήματος ABC .....	8
1.5.1 Το παραδοσιακό σύστημα δεν παρέχει χρηματοοικονομικές πληροφορίες.....	9
1.5.2 Τα παραδοσιακά συστήματα είναι ανακριβή συστήματα κοστολόγησης.....	10
1.5.3 Τα συστήματα κοστολόγησης θα πρέπει να ενθαρρύνουν τη βελτίωση.....	11
1.5.4 Το κόστος των γενικών εξόδων είναι κυρίαρχο .....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο : Παρουσίαση του Συστήματος ABC .....	14
2.1 Ορισμός του Συστήματος ABC και η Χρησιμότητα του .....	14
2.2 Βασικά Στοιχεία που Χαρακτηρίζουν ένα Σύστημα ABC .....	15
2.3 Τομείς Εφαρμογής του Συστήματος ABC .....	19
2.3.1 Ενίσχυση αποδοτικότητας και παραγωγικότητας της επιχειρηματικής διαδικασίας .....	19
2.3.2 Συμβολή στη δημιουργία προϋπολογισμών και στον καθορισμό τιμών.....	19
2.3.3 Προσδιορισμός του κόστους των πελατών και βελτίωση των σχέσεων με τους πελάτες.....	20
2.3.4 Λήψη αποφάσεων σχετικά με στρατηγικά ζητήματα.....	23
2.3.5 Αντιμετώπιση διαπραγμάτευσης εξωτερικών ζητημάτων .....	24
2.4 Παράγοντες που Ευνοούν τη Χρήση του Συστήματος ABC .....	24
2.5 Παράγοντες που δεν Ευνοούν τη Χρήση του Συστήματος ABC .....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: Σχεδιασμός Συστήματος ABC .....	27
3.1 Ανάλυση Πρωτοβουλίας Εφαρμογής και Υποστήριξης του Συστήματος ABC..	27
3.2 Γενικά Βήματα Εφαρμογής του Συστήματος ABC.....	28
3.3 Σχεδιασμός ενός Συστήματος ABC για τη Διαχείριση Κόστους.....	31
3.4 Παράδειγμα Υλοποίησης ABC στην Εταιρία Classic Brass Ltd .....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: Το Σύστημα ABC στις Εταιρίες Παροχής Υπηρεσιών .....	36
4.1 Εισαγωγή του Συστήματος ABC στις Εταιρίες Παροχής Υπηρεσιών .....	36
4.2 Ερωτήματα που Πρέπει να Απαντηθούν πριν την Εφαρμογή ενός Συστήματος ABC .....	38
4.3 Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών με Απλή Δομή Κόστους.....	39
4.4 Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών με Σύνθετη Δομή Κόστους .....	41
4.5 Στάδια κατά την Εφαρμογή του Συστήματος ABC στις Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών.....	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο: Αξιολόγηση του Συστήματος ABC.....	47
5.1 Πλεονεκτήματα και Οφέλη του Συστήματος ABC .....	47
5.2 Μειονεκτήματα και Προβλήματα του Συστήματος ABC .....	48
5.3 Αποτελέσματα Έρευνας για την Αποτελεσματικότητα του Συστήματος ABC ...	49
ΕΠΙΛΟΓΟΣ .....	52
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	54

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΩΝ**

Εικόνα 1: Βέλτιστο Σύστημα Κοστολόγησης .....	31
Εικόνα 2: Ταξινόμηση δραστηριοτήτων .....	44
Εικόνα 3: Οι ανησυχίες των managers σχετικά με τις.....	50
Εικόνα 4: Υποστήριξη στη λήψη αποφάσεων, Σύγκριση ABC vs Non - ABC .....	51

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Στις μέρες μας ο παγκόσμιος ανταγωνισμός ανάγκασε τις μεταποιητικές επιχειρήσεις και τους οργανισμούς να γίνουν πιο ευέλικτες και αυτοματοποιημένες, προκειμένου να αυξήσουν την παραγωγικότητα τους και να μειώσουν το κόστος. Είναι όμως αδύνατο να διατηρηθεί ο ανταγωνισμός χωρίς την ύπαρξη ενός συστήματος κοστολόγησης που να παράγει ακριβή αποτελέσματα.

Οι διοικούντες των οικονομικών μονάδων αντιμετωπίζουν συχνά καταστάσεις όπου πρέπει να αποφασίσουν μεταξύ εναλλακτικών σεναρίων και λύσεων. Η γνώση και η πληροφόρηση σχετικά με τους διάφορους τρόπους με τους οποίους είναι δυνατόν ομαδοποιηθεί το κόστος σε κατηγορίες καθώς και ο τρόπος συμπεριφοράς κάθε είδους κόστους αποτελούν στοιχεία ζωτικής σημασίας για την δραστηριότητα της λήψης αποτελεσματικών επιχειρησιακών αποφάσεων.

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Accounting Based Costing) αποτελεί μια σύγχρονη θεώρηση της κοστολογικής επιστήμης, δεν δέχεται ότι το κόστος απλώς συμβαίνει. Θεωρεί ότι το κόστος είναι αποτέλεσμα των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

Το σύστημα ABC με αυτή τη θεώρηση επιτυγχάνει την αμεσότερη απεικόνιση των οικονομικών χαρακτηριστικών της μονάδας και υποστηρίζει αποτελεσματικά τα στελέχη στη λήψη των αποφάσεων, που αφορούν, την τιμολόγηση των προϊόντων ή υπηρεσιών, τη

διαχείριση των πελατειακών σχέσεων, το μείγμα των προϊόντων που πρέπει να παράγονται ώστε να είναι κερδοφόρα η επιχείρηση, το σχεδιασμό των προϊόντων και υπηρεσιών κ.α.

Η εφαρμογή της μεθόδου ABC στον τομέα παροχής υπηρεσιών που αποτελεί και το αντικείμενο μελέτης της παρούσας εργασίας έχει αποδείξει ότι αποτελεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο διαχείρισης πληροφοριών, δίνοντας μια σαφή εικόνα του κόστους των εταιριών παροχής υπηρεσιών. Η μέθοδος ABC αποτελεί επίσης ένα χρήσιμο εργαλείο για τη συνολική βελτίωση της σκέψης από την πλευρά του management, όσον αφορά τις δραστηριότητες που εκτελούνται και τον προσδιορισμό της αξίας τους για τον πελάτη.

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας γίνεται εισαγωγή στις έννοιες και τις διακρίσεις του κόστους και της κοστολόγησης, πραγματοποιείται μια εισαγωγή στο σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων και γίνεται ανάλυση της ανάγκης υιοθέτησης του συστήματος ABC, έναντι των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση του συστήματος ABC, αναλύονται οι τομείς εφαρμογής του, και η χρησιμότητα του, καθώς και η λειτουργία του, ως σημαντικό εργαλείο στη λήψη αποφάσεων. Στο τρίτο κεφάλαιο, αναλύεται ο σχεδιασμός των συστημάτων ABC και τα βήματα που πρέπει να τηρηθούν για την εφαρμογή του. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται και αναλύεται η εφαρμογή του συστήματος ABC, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Στο πέμπτο κεφάλαιο, γίνεται αξιολόγηση του συστήματος παρουσιάζοντας τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτού, καθώς επίσης παρατίθεται έρευνα, που παρουσιάζει αποτελέσματα, σχετικά με την αποτελεσματικότητα του, μετά την εφαρμογή του, στις επιχειρήσεις.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : Βασικές Έννοιες Κόστους και Συστήματα Κοστολόγησης

## 1.1 Έννοια, Σκοπός και Διακρίσεις Κόστους

Κάθε οικονομική μονάδα για να επιτύχει τους στόχους της χρησιμοποιεί κάποια μέσα. Οι συντελεστές αυτοί, έχουν κάποια αξία, κάποιο κόστος.

Σύμφωνα με Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003) και το (Π.Δ. 1123/15-12-80, 5.1.2.00) κόστος ορίζεται η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση άμεσου ή μελλοντικού οφέλους για την επιχείρηση ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Για να υπάρχει κατάλληλη εκτίμηση και έλεγχος του κόστους είναι αναγκαίο να γνωρίζει κανείς αν ή όχι το κόστος αναμένεται να μεταβληθεί κάτω από δεδομένες συνθήκες και αν και κάτω από ποιες μεταβολές. Μια αρχική λοιπόν διάκριση του κόστους είναι σε Σταθερό (Fixed) και Μεταβλητό (Variable) Κόστος:

Σύμφωνα με Μαγγίνα Α. (1995) το **σταθερό κόστος** είναι το κόστος που δεν μεταβάλλεται στο σύνολο του με μεταβολές στον όγκο εκροής ή της δραστηριότητας μιας επιχείρησης. Τέτοιοι λογαριασμοί όπως αποσβέσεις και φόροι συνήθως παραμένουν οι ίδιοι άσχετα από το αν η επιχείρηση βρίσκεται υπεράνω ή κάτω από την λειτουργική δυναμικότητα της. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το σταθερό κόστος όπως και κάθε μορφή κόστους υπόκειται σε ορισμένες διακυμάνσεις. Οι φορολογικοί συντελεστές μεταβάλλονται, τα ενοίκια

ανέρχονται, αλλά αυτές οι μεταβολές προκαλούνται από συντελεστές ανεξάρτητα από το επίπεδο λειτουργίας της επιχείρησης. Το σταθερό κόστος επίσης συχνά διακρίνεται σε δεσμευμένο ή προγραμματισμένο κόστος.

Το **μεταβλητό κόστος** είναι το κόστος που ποικίλει άμεσα ή σε σχέση ένα προς ένα σύμφωνα με τις μεταβολές στην παραγωγική εκροή ή τη δραστηριότητα. Π.χ το κόστος των άμεσων υλικών είναι συνήθως ένα μεταβλητό κόστος με κάθε μονάδα έτοιμου προϊόντος να απαιτεί μια ορισμένη ποσότητα υλικών. Το μεταβλητό κόστος μπορεί να είναι ημιμεταβλητό δηλαδή να μεταβάλλεται, αλλά, όχι, σε άμεση σχέση και ευθεία αναλογία με τις μεταβολές εκροής. Π.χ. το κόστος συντήρησης δεν είναι σταθερό αλλά πιθανόν να αυξάνει όσο ο χρόνος παραγωγικής δραστηριότητας αυξάνει.

Επίσης μια σημαντική διάκριση του κόστους σύμφωνα με Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003) είναι σε άμεσο (direct cost) και έμμεσο (indirect cost) ή κοινό (common cost).

**Άμεσο** είναι το κόστος εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω της ύπαρξης του φορέα του και είναι δυνατόν να ελεγχθεί από τον υπεύθυνο φορέα αυτού. Το άμεσο κόστος θα σταματήσει να υπάρχει όταν παύσει να υπάρχει ο φορέας κόστους που είναι η αιτία δημιουργίας του. Παράδειγμα άμεσου κόστους αποτελεί η αμοιβή της άμεσης εργασίας. Εάν σταματήσει ή εάν μειωθεί ο όγκος παραγωγής θα μειωθούν αντίστοιχα και οι απαιτούμενες ώρες της άμεσης εργασίας άρα και το κόστος αυτής.

**Έμμεσο** είναι οποιοδήποτε κόστος δεν είναι άμεσο, δηλαδή η ύπαρξη του δεν εξαρτάται μόνο από την ύπαρξη ενός συγκεκριμένου φορέα κόστους. Για παράδειγμα τα έξοδα λειτουργίας του μηχανολογικού εξοπλισμού ο οποίος χρησιμοποιείται για την παραγωγή



πολλών προϊόντων, αποτελούν στοιχεία του έμμεσου κόστους. Το έμμεσο ή κοινό κόστος πρέπει κατ' αρχήν να συγκεντρωθεί ως γενικό βιομηχανικό κόστος και να επιμεριστεί στη συνέχεια ώστε να επιβαρύνει περισσότερους φορείς κόστους. Ο έλεγχος του έμμεσου κόστους πρέπει να ανήκει στην αρμοδιότητα κάποιου στελέχους της επιχείρησης, όπως συμβαίνει και με το άμεσο κόστος. Για παράδειγμα ο έλεγχος των ασφαλίσεων του κτιρίου (κοινό κόστος) τελεί υπό την ευθύνη του Οικονομικού Διευθυντή.

Επομένως το κόστος χαρακτηρίζεται ως άμεσο ή έμμεσο σε σχέση με ένα φορέα κόστους. Ωστόσο το ίδιο κόστος μπορεί να είναι ταυτόχρονα άμεσο και έμμεσο σε σχέση όμως με διαφορετικούς φορείς κόστους.

## **1.2 Έννοια και Σκοπός Κοστολόγησης**

Κοστολόγηση είναι μια κατάσταση λογιστική στην οποία καταχωρούνται, κατατάσσονται και απεικονίζονται οι δαπάνες κατ' είδος που προσδιορίζουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των παραγωγικών διαδικασιών ή των υπηρεσιών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση.

Σύμφωνα με Μπέη Ι. (2002) η κοστολόγηση είναι θέμα τεχνικό, αφού όμως ξεκαθαρίσει η οικονομική έννοια και η σημασία, ο ρόλος και η χρησιμότητα του κόστους. Το υπολογιστικό μέρος, το λογιστικό μέρος, είναι θέμα απλών υπολογισμών, απλών αλγορίθμων, σε απλά λογισμικά, δεν θέλει σκέψη και κρίση.

Σαφώς όμως η κοστολόγηση δεν πρέπει να κρίνεται σαν μια απλή διαδικασία εγγραφών, πολλαπλασιασμών, αθροίσεων και αναφορών επί των οικονομικών όψεων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Έχει εξελιχθεί σε ένα **εργαλείο management**.

Η σύγχρονη επιχείρηση απαιτεί cost management systems που είναι σε θέση:

1. Να περιγράψουν τις εφοδιαστικές και παραγωγικές διαδικασίες
2. Να εντοπίζουν τα ασθενή σημεία τους, ως αιτίες αυξημένου κόστους, αλλά και τις δυνατότητες μείωσης του κόστους, μέσω βελτιώσεων των επιδόσεων.

Για το σκοπό αυτό η κλασική διάκριση των κοστών σε σταθερό και μεταβλητό αν και βασικό εργαλείο για την ανάλυση των συνεισφορών, εξυπηρετεί, αλλά δεν φθάνει. Πλέον ενδιαφέρον παρουσιάζει η **ιχνηλασιμότητα ( traceability)**, η οποία αναφέρεται στην ικανότητα ακριβούς παρακολούθησης και ανίχνευσης, της προέλευσης του κόστους των τελικών αγαθών και υπηρεσιών.

### **1.3 Σχεδιασμός Κοστολογικών Συστημάτων**

Βασικός σκοπός κάθε συστήματος κοστολόγησης που χρησιμοποιούν τα στελέχη επιχειρήσεων, πρέπει να είναι η παροχή δεδομένων κόστους που θα τους βοηθήσουν να σχεδιάσουν, να ελέγξουν, να κατευθύνουν και να πάρουν αποφάσεις.

Ο καθορισμός ενός μοντέλου κοστολόγησης μπορεί να επιτευχθεί μέσω της ανάλυσης των κύριων λειτουργιών του, βάση των οποίων θα πρέπει να εξασφαλίζεται (Kaplan and Cooper, (1997)):

- ❖ Η αποτίμηση της απογραφής και η μέτρηση του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών που πωλούνται

- ❖ Εκτίμηση του κόστους των δραστηριοτήτων, των προϊόντων, των υπηρεσιών και των πελατών
- ❖ Παροχή ανατροφοδότησης, οικονομικών στοιχείων στους managers και το προσωπικό όσον αφορά των αποδοτικότητα των διαδικασιών παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών

Με βάση τον παραπάνω ορισμό, ένα μοντέλο κοστολόγησης χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις, για την κατανόηση και τον έλεγχο του κόστους των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών που λαμβάνουν χώρα κατά τη διαδικασία παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών.

Κατά συνέπεια, η χρησιμότητα ενός μοντέλου κοστολόγησης μπορεί να αξιολογηθεί σε συνάρτηση με την ικανότητα του να παράγει σωστές πληροφορίες οι οποίες με τη σειρά τους θα οδηγήσουν σε σωστές διαχειριστικές αποφάσεις.

#### **1.4 Εξέλιξη των Κοστολογικών Συστημάτων**

Η εξέλιξη των κοστολογικών συστημάτων δεν έχει χαρακτηριστεί σαν μία γραμμική και συνεχής διαδικασία (Johnson and Kaplan, (1987)). Πράγματι από τη δεκαετία του 1920, οι επιχειρήσεις είχαν αναπτύξει σχεδόν όλες τις διαδικασίες λογιστικής διαχείρισης που χρησιμοποιούνται έως και σήμερα. Επιπλέον μεταξύ 1925 και 1980 δεν υπήρξαν νέες ιδέες να επηρεάσουν το σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων. Οι έννοιες που εμφανίζονται παραμένουν ίδιες: άμεση κοστολόγηση, εκτιμήσεις σταθερού και μεταβλητού κόστους, ανάλυση νεκρού σημείου (break – even analysis, cost-volume-profit analysis).

Παρά ταύτα, κρίνεται χρήσιμη η κατανόηση της ιστορικής αφετηρίας του ABC. Σύμφωνα με Latshaw and Cortese – Danile (2002), στις αρχές της δεκαετίας του 1960 το τμήμα οικονομικής διαχείρισης της General Electric's (GE), προσπάθησε να βελτιώσει τη χρησιμότητα των λογιστικών στοιχείων προκειμένου να ελέγξουν τις συνεχώς αυξανόμενες έμμεσες δαπάνες. Το προσωπικό της GE παρατήρησε ότι το έμμεσο κόστους είναι συχνά αποτέλεσμα προγενέστερων αποφάσεων οι οποίες λήφθηκαν πολύ πριν την πραγματοποίηση των εξόδων.

Μερικοί σύμβουλοι επιχειρήσεων και κάποιες εταιρίες παραγωγής έρχονται να ολοκληρώσουν τη δεύτερη φάση στην ανάπτυξη του ABC κατά τη δεκαετία του 1970 και στις αρχές της δεκαετίας του 1980. Ώθηση τους ήταν να βελτιώσουν την ποιότητα των πληροφοριών κόστους που αφορούσαν το προϊόν, την διαδικασία της τιμολόγησης καθώς και τις product mix αποφάσεις.

Όπως παρατηρούμε η αρχική πρόθεση με την εφαρμογή τους συστήματος ABC ήταν να βοηθήσει στη διαχείριση των έμμεσων δαπανών και ο δεύτερος ήταν να πραγματοποιεί πιο ακριβή επιμερισμό δαπανών στα προϊόντα έναντι των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης.

## **1.5 Ανάγκη Υιοθέτησης του Συστήματος ABC**

Η σημερινή εποχή του παγκόσμιου ανταγωνισμού είναι που οδηγεί τις επιχειρήσεις προς την κατεύθυνση της ανανέωσης ώστε να ισχυροποιήσουν τη θέση τους στον τομέα της μεταποίησης. Η προσοχή επικεντρώνεται, στην ποιότητα των προϊόντων και των διεργασιών για την παραγωγή τους, στο επίπεδο των αποθεμάτων και τη βελτίωση του

εργατικού δυναμικού έτσι ώστε οι εταιρίες να γίνουν παγκόσμιου επιπέδου. Ωστόσο οι περισσότερες επιχειρήσεις εξακολουθούν να χρησιμοποιούν το ίδιο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης και διαχείρισης ελέγχου συστημάτων που αναπτύχθηκε εδώ και δεκαετίες, για ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον διαφορετικό από το σημερινό (Cooper and Kaplan, (1991)). Οι κύριοι λόγοι για την υιοθέτηση του ABC έχουν ως εξής:

### **1.5.1 Το παραδοσιακό σύστημα δεν παρέχει χρηματοοικονομικές πληροφορίες**

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν παρέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες όπως είναι το cycle time ή το ποσοστό του κύκλου εργασιών μιας εταιρίας. Παρέχει ελάχιστες πληροφορίες σχετικά με ότι έχει σημασία για τους πελάτες (που είναι και η κύρια απαίτηση οποιασδήποτε εταιρίας). Παράγοντες όπως η ποιότητα και η εξυπηρέτηση είναι έξω από τον τομέα τους (Kaplan, (1984)). Αναφέρουν μόνο οικονομικές πληροφορίες όπως η απόδοση των επενδύσεων, το επίπεδο κέρδους και το μερίδιο αγοράς. Για παράδειγμα μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες όπως ποσοστά ελαττωματικών και ποσοστά απόδοσης είναι έξω από το πεδίο εφαρμογής των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.

Οι οικονομικές πληροφορίες σε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης είναι περιορισμένες λόγω των ακόλουθων παραγόντων (Turney, (1996)):

- ❖ Οι πληροφορίες κόστους είναι ένα έμμεσο μέτρο της ποιότητας και του χρόνου.
- ❖ Οι πληροφορίες κόστους δεν παρέχονται ανά δραστηριότητα. Δεν είναι γνωστό πόσο κοστίζει σε κάθε δραστηριότητα η εξυπηρέτηση των πελατών. Αντ' αυτού, οι αναφορές κόστους γίνονται ανά ταξινόμηση των ειδών όπως οι μισθοί και οι αποσβέσεις. Αυτές οι πληροφορίες είναι πολύ συγκεντρωτικές (σε σχέση

με πολλές δραστηριότητες) μη επιτρέποντας την ανάλυση της αξίας που λαμβάνουν οι πελάτες από κάθε δραστηριότητα χωριστά.

- ❖ Οι πληροφορίες κόστους υποβάλλονται αργά με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση να υποστηρίξουν προσπάθειες βελτίωσης. Οι αναφορές κόστους ετοιμάζονται μηνιαία ενώ η διανομή τους γίνεται λίγες μέρες αργότερα με αποτέλεσμα να περιλαμβάνουν παλιές πληροφορίες κατά μέσο όρο 30 ημερών.

### **1.5.2 Τα παραδοσιακά συστήματα είναι ανακριβή συστήματα κοστολόγησης**

Ένας σημαντικός παράγοντας που καθορίζει την κερδοφορία των πελατών είναι το είδος, ο αριθμός και το κόστος των προϊόντων ή υπηρεσιών που πωλούνται. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν μετρούν το κόστος παραγωγής με ακρίβεια για κάθε τύπο προϊόντος. Συνήθως αναφέρουν λάθη στο κόστος παραγωγής που συχνά ξεπερνά το 100 τοις 100 (Turney, (1996)). Το πρόβλημα εντοπίζεται στην μεθοδολογία των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης. Το σύστημα αυτό αποδέχεται την παραδοχή ότι η παραγωγή προκαλεί κόστος. Κάθε φορά επομένως που παράγεται μια μονάδα προϊόντος προκαλείται κόστος. Η υπόθεση αυτή έχει λογική μόνο για ένα ορισμένο είδος δαπανών. Για παράδειγμα το κόστος των δραστηριοτήτων που πραγματοποιείται απευθείας στη μονάδα προϊόντος όπως η άμεση εργασία εντάσσεται στην υπόθεση αυτή. Ωστόσο δεν λειτουργεί με τις δραστηριότητες που δεν εκτελούνται άμεσα στις μονάδες προϊόντος. Για παράδειγμα κάποιες δραστηριότητες εκτελούνται σε παρτίδες προϊόντων όπως το set-up των μηχανών. Το παραδοσιακό σύστημα ασχολείται με μονάδες και όχι με παρτίδες (Greene and Flentov, 1991)).

### **1.5.3 Τα συστήματα κοστολόγησης θα πρέπει να ενθαρρύνουν τη βελτίωση**

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης κυριαρχούνται από λειτουργική ταξινόμηση. Αυτές οι λειτουργικές ταξινομήσεις συνοδεύονται από διακυμάνσεις κόστους ως μέτρο απόδοσης. Τα αποτελέσματα που φέρουν τα μέτρα αυτά είναι βελτίωση των λειτουργικών επιδόσεων σε βάρος της συνολικής απόδοσης (Miller, (1996)). Για να υπάρξει σωστή καθοδήγηση οι εταιρίες χρειάζονται κάποιο είδος μηνυμάτων. Για παράδειγμα τα μέτρα κόστους αποτελούν σήματα για την τόνωση της δράσης. Οι άνθρωποι δίνουν σημασία στα σήματα κόστους καθώς χρησιμοποιούνται συχνά για τη μέτρηση και την ανταμοιβή των επιδόσεων. Είναι σημαντικό για ένα σύστημα κοστολόγησης να στέλνει τα σωστά μηνύματα καθώς σε διαφορετική περίπτωση οι προσπάθειες για βελτίωση και η ανάληψη δράσης μπορεί να είναι λανθασμένες, θέτοντας έτσι σε κίνδυνο ακόμη και την ύπαρξη της εταιρίας (Miller, (1992)).

Η βελτίωση επικεντρώνεται στο έργο των δραστηριοτήτων του οργανισμού. Ωστόσο η παραδοσιακή κοστολόγηση δεν αναφέρει χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες εκείνες που έχουν τη μεγαλύτερη δυναμική για βελτίωση. Η παραδοσιακή κοστολόγηση μπορεί να δώσει πληροφορίες για παράδειγμα για τους μισθούς και τις αποσβέσεις, αλλά σε επίπεδο τμήματος. Όμως τέτοιου είδους εκθέσεις δεν μπορούν να πουν τίποτα σχετικά με την προστιθέμενη αξία των δραστηριοτήτων των εργαζομένων στις υπηρεσίες. Μόνο οι καλές και σωστές πληροφορίες μπορούν να συντελέσουν στην προσπάθεια για βελτίωση.

#### **1.5.4 Το κόστος των γενικών εξόδων είναι κυρίαρχο**

Το προφίλ του κόστους των παραγωγικών επιχειρήσεων έχει αλλάξει τα τελευταία 30 χρόνια, (Marrow, (1992)). Η σημασία των γενικών εξόδων που αφορούν την παραγωγή, αλλά και αυτά που δεν αφορούν την παραγωγή, έχει μεγαλώσει, καθώς περισσότεροι πόροι έχουν δεσμευθεί στην οργάνωση και διαχείριση της παραγωγής όπως και στην παροχή ποιότητας και υπηρεσιών προς τον πελάτη. Η ανάγκη επίσης για έλεγχο και μέτρηση του κόστους έχει καταστεί υψηλής σημασίας.

Η φύση των γενικών δαπανών έχει αλλάξει, δεν αφορούν μόνο αυτά που κατά κύριο λόγο επηρεάζονται από τον όγκο της παραγωγής, αλλά πλέον καθορίζονται σε μεγάλο βαθμό από την πολυπλοκότητα και την ποικιλομορφία της παραγωγής (Karlan, (1984)). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η αύξηση των γενικών εξόδων δημιουργήθηκε για την εκμετάλλευση των οικονομιών εμβέλειας και των οικονομιών κλίμακας. Σε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης όσο μεγαλύτερος είναι ο όγκος των γενικών εξόδων τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα να δημιουργηθούν στρεβλώσεις στις δεδηλωμένες δαπάνες. Κατά κανόνα τα γενικά έξοδα που υπερβαίνουν το 15 τοις εκατό του συνολικού κόστους μπορεί να προκαλέσουν ανακρίβειες σε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης (Turney, (1996)).

Η ποικιλομορφία των προϊόντων και υπηρεσιών είναι επίσης ένας σημαντικός παράγοντας υιοθέτησης συστημάτων ABC. Κάθε διαφορά που καθιστά ένα προϊόν μοναδικό του δίνει και ένα μοναδικό κόστος. Κάθε προϊόν ή υπηρεσία απαιτεί διαφορετικές δραστηριότητες και κατά συνέπεια συνεπάγεται ένα διαφορετικό συνολικό κόστος. Τα παραδοσιακά



συστήματα κοστολόγησης δεν δίνουν ακριβές κόστος προϊόντων σε περιπτώσεις υψηλής ποικιλομορφίας στην παραγωγή.

Πολλές εταιρίες κάνουν θεμελιώδεις αλλαγές στην οργάνωση, την τεχνολογία, αλλά και τη διαδικασία παραγωγής των προϊόντων αγνοώντας το σύστημα κοστολόγησης. Είναι σαφές ότι οι διαθέσιμες πληροφορίες από τα παραδοσιακά συστήματα, δεν είναι επαρκείς για τις εταιρίες που θέλουν να ενεργούν συνεχή προγράμματα βελτίωσης και ταυτόχρονα είναι υποχρεωμένες να λειτουργούν σε ένα ανταγωνιστικό και ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης δεν δίνει ακριβείς πληροφορίες σχετικά με την κατανάλωση των διαφόρων πόρων και των δραστηριοτήτων στην οργάνωση. Το σύστημα ABC είναι ένα πλούσιο, όσον αφορά τον τομέα των πληροφοριών, σύστημα, κάτι το οποίο θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι απαραίτητο, για την επιτυχία των επιχειρήσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο : Παρουσίαση του Συστήματος ABC

### 2.1 Ορισμός του Συστήματος ABC και η Χρησιμότητά του

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (ABC) έχει λάβει την ονομασία της εξαιτίας της εστίασης της στις δραστηριότητες που εκτελούνται κατά την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Τα κόστη, ανιχνεύονται από τις δραστηριότητες που εκτελούνται για τα προϊόντα με βάση την κατανάλωση του κάθε προϊόντος (Bras and Emblemsvag (1995)). Το ABC είναι μια προσέγγιση που χρησιμοποιούν οι μεταποιητικές επιχειρήσεις και οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών για την μέτρηση του κόστους. Το ABC συλλαμβάνει τις δραστηριότητες που εμπλέκονται στην παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των οδηγών κόστους για αυτές τις δραστηριότητες και μια βάση αποτίμησης για αυτούς τους οδηγούς κόστους. Επειδή οι πληροφορίες κόστους του ABC απεικονίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια την πραγματική κατανάλωση των πόρων, το ABC θεωρείται πιο αποτελεσματικό εργαλείο για κατανομή των πόρων και τη διαχείριση των διαδικασιών έναντι των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης (Chung M. and Khan M.).

Το σύστημα ABC είναι κάτι περισσότερο από ένα απλό σύστημα κοστολόγησης. Αποτελεί την καρδιά ενός επιχειρησιακού προγράμματος βελτίωσης, αλλά με κινητήρια δύναμη τις πληροφορίες για το κόστος των δραστηριοτήτων που αναλαμβάνονται. Βασίζεται σε μία αναμόρφωση της συλλογής δεδομένων που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του κόστους. Η συλλογή των δεδομένων μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με ιστορική ανάλυση (όπως στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης) , είτε με αυτο-καταγραφή από το

προσωπικό (βάση των δραστηριοτήτων που αναλαμβάνουν και το χρόνο που δαπανούν για αυτές), είτε με τη μέθοδο της δειγματοληψίας (Baines A. (1992)).

Τα στοιχεία δεν είναι απαραίτητο να είναι ακριβή:

- ❖ Μια καλή εκτίμηση είναι συχνά επαρκής
- ❖ Αλλά θα πρέπει να είναι έγκαιρη, καθώς οι αποφάσεις που λαμβάνονται γρήγορα συχνά είναι πιο σημαντικές από εκείνες που λαμβάνονται με ακρίβεια αλλά πολύ αργά

Η κοστολόγηση αυτού του είδους μπορεί να χρησιμοποιηθεί για διάφορους σκοπούς. Ένας εξ' αυτών είναι η κοστολόγηση προϊόντων – όπως χρησιμοποιείται και η παραδοσιακή κοστολόγηση, αλλά μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ως μέσο ανάλυσης των επιδόσεων της επιχείρησης (Baines A. (1992)).

## **2.2 Βασικά Στοιχεία που Χαρακτηρίζουν ένα Σύστημα ABC**

Σύμφωνα με Κεχρά Ι. (2009) οι βασικές έννοιες που χαρακτηρίζουν ένα σύστημα ABC έχουν ως εξής:

### **1. Πόροι (Resources)**

Για το ABC σαν πόροι μπορούν να χαρακτηριστούν τα διαθέσιμα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων. Οι πόροι, οι πρώτες ύλες, οι εργαζόμενοι, η ενέργεια, τα μηχανήματα, τα κτίρια, αποτελούν παραδείγματα πόρων. Με την πάροδο των εργασιών οι χρησιμοποιούμενοι πόροι μεταλλάσσονται μετατρέπόμενοι:

α) είτε σε άλλο πόρο, π.χ. όταν υπάρχει αγορά πρώτης ύλης και εξόφληση της με χρήμα, το χρήμα αυτό μετατρέπεται σε πρώτη ύλη.

β) είτε σε φορέα κόστους, π.χ., η ενέργεια που καταναλώνεται για την παραγωγή του προϊόντος

## **2. Φορέας Κόστους (Cost Object)**

Σαν «φορέας ή αντικείμενο κόστους» μιας οικονομικής μονάδας χαρακτηρίζεται το τελικό αντικείμενο των εργασιών της μονάδας αυτής, δηλαδή είναι ο φορέας που απορροφά το σύνολο των δραστηριοτήτων της. Μ' αυτό το σκεπτικό, όπως τα αγαθά που παράγονται και διατίθενται στις εμπορικές αγορές (προϊόντα ή υπηρεσίες) είναι φορείς κόστους, έτσι και ο πελάτης ως τελικός στόχος των εργασιών όλων των οικονομικών μονάδων, είναι ένας και ίσως ο κυριότερος φορέας κόστους. Π.χ. ο τρόπος συσκευασίας ενός εμπορεύματος (= δραστηριότητα) γίνεται με την προοπτική πώλησης αυτού του εμπορεύματος σε κάποιον καθορισμένο πελάτη (φορέας κόστους).

Στα συστήματα ABC υπάρχουν δυο κατηγορίες φορέων κόστους. Η μια είναι αυτή των παραγόμενων και πωληθέντων αγαθών (προϊόντα, εμπορεύματα, υπηρεσίες), ενώ η δεύτερη είναι αυτή των πελατών που αγοράζουν ή είναι υποψήφιοι αγοραστές των αγαθών.

## **3. Κατανομείς πόρων (Resource Drivers)**

Κατανομείς πόρων είναι οι συνδετικοί πόροι μεταξύ των έμμεσων πόρων και των δραστηριοτήτων. Οι κατανομείς αυτοί οδηγούν το κόστος των πόρων στις δραστηριότητες που το απορροφούν, ο βαθμός δε απορρόφησης είναι ανάλογος του έργου που εκτελείται σε αυτές τις δραστηριότητες.

#### **4. Κατανομές δραστηριοτήτων (Resources Activities)**

Είναι μέθοδοι κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Ο κατανομέας της κάθε δραστηριότητας, ως οδηγός κόστους, κατανέμει το κόστος αυτής στους κατάλληλους φορείς (αγαθά ή πελάτες) που το απορροφούν.

#### **5. Οδηγοί κόστους (Cost Drivers)**

Ως οδηγός κόστους μιας δραστηριότητας θεωρείται το σύνολο των πραγματοποιούμενων γεγονότων που καθορίζουν το φορέα που απορροφά το κόστος της (π.χ. συχνότητα επανάληψης, ώρες απασχόλησης, όγκος καταναλούμενης ενέργειας, παρτίδες παραγωγής, αριθμός επισκέψεων).

#### **6. Δείκτες (ή μετρητές) απόδοσης**

Οι δείκτες απόδοσης μετρούν το βαθμό της αποτελεσματικότητας μιας δραστηριότητας, ήτοι πόσο ικανοποιητικά ανταποκρίνεται μια δραστηριότητα στις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας. Τα κύρια δε χαρακτηριστικά γνωρίσματα των δεικτών απόδοσης είναι:

- ❖ Διακρίνονται σε εσωτερικούς (όσους απαιτεί η ίδια η οικονομική μονάδα), και εξωτερικούς (απαιτήσεις των τρίτων, π.χ. των πελατών).
- ❖ Ελέγχουν το πώς, πότε και που εκτελούνται οι διάφορες δραστηριότητες.
- ❖ Αφορούν τα κεντρικά και τα περιφερειακά δεδομένα, με την προϋπόθεση ότι τα περιφερειακά θα είναι ελεγχόμενα από κεντρικό ελεγκτικό φορέα.
- ❖ Πρέπει να υπάρχουν σε κάθε δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. στις προμήθειες, στην νυκτερινή παραγωγή, στον ποιοτικό έλεγχο, στις έρευνες αγοράς κ.ο.κ.

- ❖ Οι εσωτερικές απαιτήσεις μιας δραστηριότητας ορίζονται από την αμέσως επόμενη δραστηριότητα που συνδέεται.
- ❖ Οι δείκτες απόδοσης μιας δραστηριότητας, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, αποτελούν τους οδηγούς κόστους της αμέσως επόμενης. Π.χ. τα ελαττωματικά προϊόντα μιας παραγωγής (= δείκτης απόδοσης) αποτελούν τους οδηγούς κόστους της δραστηριότητας «επανεπεξεργασία» των ελαττωματικών προϊόντων.

### **7. Αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (Value Chain)**

Η κάθε οικονομική μονάδα έχει εισροές τις οποίες τις μετατρέπει σε εκροές. Η πρόσθετη αξία (value) στις εισροές τις μετατρέπει σε εκροές μέσω των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών που αγοράζονται από τους πελάτες. Έτσι δημιουργείτε μια αλυσίδα από δραστηριότητες που προστιθέμενη στις εισροές δημιουργεί τις τελικές εκροές. Το φαινόμενο αυτό ονομάζεται ως αλυσίδα αξιών προστιθέμενων δραστηριοτήτων.

Για να αποκτήσει μια οικονομική μονάδα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, πρέπει να εκτελεί μόνο τις απαραίτητες δραστηριότητες και μάλιστα με πιο αποτελεσματικό τρόπο από τους ανταγωνιστές της. Συνεπώς η αλυσίδα αξίας των δραστηριοτήτων της πρέπει να χαρακτηρίζεται από:

- ❖ την ύπαρξη του ελάχιστου δυνατού αριθμού των δραστηριοτήτων
- ❖ τον αποτελεσματικό τρόπο λειτουργίας της κάθε δραστηριότητας και
- ❖ το χαμηλό κόστος εκτέλεσης της κάθε δραστηριότητας

## **2.3 Τομείς Εφαρμογής του Συστήματος ABC**

Σύμφωνα με Chung M. H. και Khan M. B. το σύστημα ABC βρίσκει εφαρμογή στους παρακάτω πέντε τομείς:

### **2.3.1 Ενίσχυση αποδοτικότητας και παραγωγικότητας της επιχειρηματικής διαδικασίας**

Οι κρατικές υπηρεσίες και οι ιδιωτικοί τομείς έχουν υιοθέτηση το ABC με σκοπό να εντοπίσουν νέους επιχειρησιακούς τομείς που θα μπορούσαν να είναι πιο παραγωγικοί και αποτελεσματικοί. Για παράδειγμα στις Ηνωμένες Πολιτείες το λιμενικό σώμα και η πόλη της Ινδιανάπολης ανάλυσαν το κόστος των λειτουργιών τους. Μία βάση πολεμικής αεροπορίας χρησιμοποίησε ABC δεδομένα για τη μείωση του κόστους που συνδεόταν με το βάψιμο των αεροσκαφών. Το ABC χρησιμοποιήθηκε επίσης από μια εταιρία ηλεκτροπαραγωγής για να ανακαλύψει, το κατά πόσο οι επιχειρησιακές δραστηριότητες συμβάλουν στη διαδικασία λειτουργίας των επιχειρήσεων, και το βέλτιστο συνδυασμό πόρων που απαιτούνται για τη διεξαγωγή των δραστηριοτήτων. Η Lawson μια συμβουλευτική εταιρία λογισμικού υλοποίησε ABC για τον εντοπισμό, την παρακολούθηση και τη διαχείριση του κόστους των δραστηριοτήτων και διαδικασιών που εμπλέκονταν στην ανάπτυξη ενός νέου εσόδου παραγόμενο από μια καινούργια δραστηριότητα της εταιρίας.

### **2.3.2 Συμβολή στη δημιουργία προϋπολογισμών και στον καθορισμό τιμών**

Η Teva Pharmaceutical Industries Ltd. λειτουργώντας σε μια ανταγωνιστική αγορά που εμφανίζει δυσκολίες στην ανατροφοδότηση πληροφοριών σχετικά με τον καθορισμό των

τιμών στα προϊόντα, εφάρμοσε ABC για τον καθορισμό τιμών μεταξύ των τμημάτων της. Το ABC χρησιμοποιείται επίσης ως εργαλείο κατάρτισης προϋπολογισμού του κεφαλαίου. Επίσης εταιρία χρησιμοποίησε ABC για να αποδείξει τη βιωσιμότητα μιας επένδυσης κεφαλαίου στον κατασκευαστικό τομέα με τη δημιουργία ενός CyberMall.

### **2.3.3 Προσδιορισμός του κόστους των πελατών και βελτίωση των σχέσεων με τους πελάτες**

Η χρήση του ABC και το Customer Relation Management (CRM) βοηθάει τις επιχειρήσεις να αναλύουν τους πελάτες, το κόστος και την αποδοτικότητα, όπως επίσης βοηθάει και στην ευθυγράμμιση με τους στρατηγικούς τους στόχους. Σε μία τράπεζα το ABC εφαρμόστηκε για να αποσαφηνίσει τη σχέση μεταξύ πόρων και προϊόντων ή των πελατών με το κόστος. Στην Kimberly Clark (εταιρία εμπορίας χάρτου) μια πρωτοβουλία εφαρμογής ABC τη βοήθησε να αλλάξει τις εσωτερικές διαδικασίες και να πείσει τους πελάτες της να αλλάξουν μεθόδους μεταφορών. Με βάση τα δεδομένα ABC η Mahany Welding Supply εντόπισε επιχειρηματικές δραστηριότητες και οδηγούς κόστους περισσότερο ακριβείς, κάτι που συνέβαλε στη βελτίωση της παροχής των υπηρεσιών της. Επίσης μια εταιρία που απασχολούσε άτομα με προσωρινή απασχόληση χρησιμοποίησε ABC για τον προσδιορισμό της απόδοσης των πελατών της.

### **Ανάλυση δραστηριοτήτων με βάση τις ανάγκες των πελατών**

Σύμφωνα με Baines A. (1992) είναι σημαντικό να ξεκινήσουμε από την αναγνώριση των παραγόντων που ο πελάτης θεωρεί σημαντικούς όταν λαμβάνει τις αγοραστικές του αποφάσεις. Η ανακάλυψη αυτών των παραγόντων μπορεί να γίνει μέσα από μία έρευνα ικανοποίησης πελατών, με τα δεδομένα να λαμβάνονται από τους ίδιους τους πελάτες και



όχι με βάση την αντίληψη του management της επιχείρησης που απλά μπορεί να υποθέτει ποιοι είναι οι παράγοντες που αναζητούνται. Στη συνέχεια οι παράγοντες αυτοί μετατρέπονται σε μια σειρά από κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας (critical success factors) (CSFs), αποτελώντας τη βάση για τον καθορισμό των στόχων και ενός σχεδίου δράσης που προσπαθεί να εξασφαλίσει ότι όλοι οι CSFs μπορούν να πραγματοποιηθούν. Οι παράγοντες αυτοί μπορούν ποικίλουν ανάλογα με τη φύση της οργάνωσης και την αποστολή της. Για παράδειγμα μια επιχείρηση μπορεί να επιθυμεί να είναι ο φθηνότερος παραγωγός ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, να παράγει προϊόντα της καλύτερης ποιότητας ή κάτι άλλο. Επίσης οι επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίσει εκείνους τους παράγοντες, που οι πελάτες δεν αντιλαμβάνονται ως σημαντικούς καθώς δαπανά και επενδύει ένα σημαντικό ύψος κεφαλαίου σε αυτές.

Ο τρόπος με τον οποίο οι επιχειρηματικές διαδικασίες συντονίζουν και ελέγχουν τους CSFs είναι ότι αφού τους ανακαλύψουν, τους εξετάζουν και αναζητούν τρόπους για τη βελτίωση τους.

Μια προσέγγιση είναι να υποδιαιρεθούν οι διάφορες δραστηριότητες που εμπλέκονται σε μια διαδικασία σε:

- ❖ Βασικές Δραστηριότητες
- ❖ Δραστηριότητες Υποστήριξης
- ❖ Δραστηριότητες αντιπερισπασμού

Οι **βασικές δραστηριότητες** αποτελούν το λόγο ύπαρξης του οργανισμού και γι' αυτό θα πρέπει να προσθέτουν αξία στην οργάνωση. Το σύνηθες είναι οι βασικές δραστηριότητες να συνδέονται με μία συγκεκριμένη εσωτερική ή εξωτερική υπηρεσία. Οι **δραστηριότητες**

**υποστήριξης** είναι εκείνες χωρίς τις οποίες οι βασικές δραστηριότητες δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν, π.χ. διαπραγμάτευση πωλήσεων, εκπαίδευση. **Οι δραστηριότητες αντιπερισπασμού** είναι εκείνες που συχνά συνδέονται με τη διόρθωση σφαλμάτων ή άλλα λάθη στις βασικές δραστηριότητες.

Τα δεδομένα που συλλέγονται, σχετικά με το τι κάνουν οι άνθρωποι (και πόσο κοστίζει για να το κάνουν), αναγνωρίζονται ως τμήμα της επιχειρηματικής διαδικασίας και στη συνέχεια εντάσσονται σε μια από τις τρεις κατηγορίες. Στη συνέχεια κρίνεται κρίσιμο να γίνει σύνοψη των δεδομένων σε μορφή γραφήματος έτσι ώστε το κόστος ή ο χρόνος που αντιστοιχεί σε μια από τις τρεις ταξινομήσεις να είναι πιο εύκολα αντιληπτά. Αυτό που εκπλήσσει συχνά τους managers είναι το πόσο λίγος χρόνος απαιτείται για την ολοκλήρωση των βασικών δραστηριοτήτων. (συχνά πολύ χαμηλότερος από το 50% του συνολικού χρόνου των δραστηριοτήτων).

Η διαδικασία βελτίωσης στη συνέχεια έχει ως σκοπό να εξαλείψει ή να ελαχιστοποιήσει τις δραστηριότητες αντιπερισπασμού, να κάνει πιο αποδοτικές τις δραστηριότητες υποστήριξης, και τις βασικές δραστηριότητες πιο αποτελεσματικές. Ο γενικός στόχος είναι να αυξηθεί η αναλογία της οργανωτικής προσπάθειας που αναφέρεται στις βασικές δραστηριότητες, κάτι που κάνει περισσότερους πόρους, να είναι διαθέσιμοι για τις δραστηριότητες αυτές.

Το ABC απαιτεί τα κόστη δραστηριοτήτων να αποδίδονται σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες και όχι να περιλαμβάνονται σε ένα σύνολο γενικών εξόδων που κατανέμεται σε όλα τα προϊόντα.

Μερικές φορές οι managers έχουν επίγνωση για τη φύση των θεμάτων αυτών εξαιτίας της εμπειρίας και της εκπαίδευσης τους. Ωστόσο εάν το σύστημα κοστολόγησης δεν αντανακλά τις αντιλήψεις τους έχουν την τάση είτε να βασίζονται στις αποφάσεις τους στις πληροφορίες που έχουν στη διάθεση τους είτε να αγνοούν τις πληροφορίες καθώς θεωρούν ότι είναι λανθασμένες. Φυσικά καμία από τις δύο προσεγγίσεις δεν μπορεί να οδηγήσει σε αποτελεσματικές αποφάσεις και κατά συνέπεια σε μια επιτυχημένη επιχείρηση.

Καθώς οι προσεγγίσεις δεν γίνονται μια φορά και για πάντα και οι αντιλήψεις των πελατών αλλάζουν είναι σημαντικό να διατηρηθεί ανανεωμένο το CSFs μέσω περιοδικών ερευνών ικανοποίησης πελατών να τροποποιούνται και να εναλλάσσονται οι στόχοι και το σχέδιο δράσης της επιχείρησης.

#### **2.3.4 Λήψη αποφάσεων σχετικά με στρατηγικά ζητήματα**

Στην Carrier Corporation το ABC χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό των οικονομικών οφελών από τη μείωση του χρόνου ολοκλήρωσης εργασιών, των πρώτων υλών, την εργασία κατά τη διαδικασία απογραφής, τον προσδιορισμό του χώρου αποθήκευσης, καθώς και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τη λειτουργία outsourcing. Η εταιρία Reichhoold με την εφαρμογή ABC βελτίωσε τη διαχείριση πληροφοριών, τους κύκλους ολοκλήρωσης των εργασιών, τον προσδιορισμό της προστιθέμενης αξίας στις αποφάσεις τιμολόγησης και την ανάλυση αποδοτικότητας των προϊόντων της. Σε μικρές κατασκευαστικές εταιρίες το ABC έδειξε ότι το κόστος που υπολογίστηκε για μεγάλα έργα ήταν μικρότερο σύμφωνα με το volume – base model και υψηλότερο σύμφωνα με το ABC model. Το ABC έδειξε επίσης ότι η κερδοφορία άρχισε να μειώνεται σε ορισμένες

κατηγορίες έργων. Η Art.com εφάρμοσε ABC για να καθοδηγήσει την κατανομή πόρων και τη λήψη αποφάσεων.

### **2.3.5 Αντιμετώπιση διαπραγμάτευσης εξωτερικών ζητημάτων**

Τα ABC δεδομένα βοηθούν τις εταιρίες να βελτιώσουν τη διαπραγματευτική τους δύναμη με τους προμηθευτές. Το νοσοκομείο στο Central Kentucky διαπραγματεύτηκε με ασφαλιστικές εταιρίες και έθεσε όρους πληρωμής, ευνοϊκούς για το νοσοκομείο. Επίσης τα δεδομένα του ABC παρακίνησαν τη διαχείριση να εκπαιδεύσουν πηγές (ομάδες) αναφοράς ώστε να φέρνουν ασθενείς στο νοσοκομείο πριν η κατάσταση τους γίνει πολλή κρίσιμη και χρειάζονται πιο έντονη φροντίδα. Όπως γίνεται αντιληπτό το μοντέλο ABC ξεκινά με την αναγνώριση του κόστους στον τομέα της παραγωγής ή των υπηρεσιών και στη συνέχεια προχωράει είτε με τη βελτίωση της αποδοτικότητας ή την αλλαγή στη ροή εργασιών ή δραστηριοτήτων προκειμένου να καταστεί η επιχειρηματική διαδικασία πιο αποτελεσματική. Σε αρκετές περιπτώσεις η εφαρμογή μοντέλου ABC συμβάλει στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων για την αντιμετώπιση θεμάτων σε εταιρικό επίπεδο όπως ευθυγράμμιση διαδικασιών των επιχειρήσεων ή λήψη αποφάσεων για την αντιμετώπιση ανταγωνιστικού περιβάλλοντος.

## **2.4 Παράγοντες που Ευνοούν τη Χρήση του Συστήματος ABC**

Υπάρχουν μερικά πολύ σημαντικά πλεονεκτήματα για τη δημιουργία ενός προηγμένου συστήματος κόστους, ειδικά ενός ABC συστήματος. Τα τελευταία 20 χρόνια υπάρχουν πολλοί οικονομικοί και μάρκετινγκ παράγοντες που έχουν διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην εφαρμογή ABC συστημάτων. (Tsai (1996)):

**Η μέτρηση του κόστους:** Κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών η εισαγωγή προηγμένης τεχνολογίας πληροφοριών έχει καταστεί φθηνότερη και ευκολότερη για την εκτέλεση των απαραίτητων υπολογισμών που αφορούν το επιθυμητό κόστος των προϊόντων. Ως εκ τούτου η εφαρμογή των ABC συστημάτων έχει καταστεί ευκολότερη.

**Η αύξηση του κόστους των σφαλμάτων:** Ως αποτέλεσμα της ύφεσης που ο κόσμος αντιμετωπίζει κατά τις δύο τελευταίες δεκαετίες, έχει καταστεί ολοένα και πιο σημαντικό να έχουμε μια βαθιά γνώση του σωστού κόστους παραγωγής. Σε συνδυασμό δε με την πτώση της εργασίας και τα πιο ακριβά προγράμματα επενδύσεων δίνει μια συνεργική επίδραση. Λαμβάνοντας λάθος αποφάσεις που βασίζονται σε λανθασμένη προϊοντική πολιτική οι συνέπειες μπορεί να είναι σοβαρές.

**Άλλα στοιχεία** που ευνοούν τη χρήση του ABC συστήματος περιλαμβάνουν την ανάγκη για αλλαγή στη στρατηγική διαχείρισης των διαφόρων εξόδων, νέες διεργασίες παραγωγής και νέες στρατηγικές μάρκετινγκ.

## **2.5 Παράγοντες που δεν Ευνοούν τη Χρήση του Συστήματος ABC**

**Πρώτα απ' όλα**, η απόφαση σχετικά με την εφαρμογή ενός συστήματος ABC θα πρέπει να ληφθεί με ώριμη σκέψη, αφού η αλλαγή δεν απαιτεί μόνο πόρους με τη μορφή εργατοωρών και κεφαλαίου (για την αγορά του αναγκαίου εξοπλισμού), αλλά και τη συμμετοχή των εργαζομένων. **Δεύτερον**, η δυσκολία εφαρμογής ενός ABC συστήματος περιλαμβάνει απώλεια παραγωγής, συμφόρηση στο χώρο του εργοστασίου καθώς και την έλλειψη συμμετοχής. Εάν χρησιμοποιηθούν οδηγοί κόστους για τη μέτρηση της απόδοσης

των εργαζομένων στην ανάπτυξη ενός συστήματος ανταμοιβής, τότε η συνέπεια θα είναι ο διευθυντής και οι εργαζόμενοι να επικεντρωθούν πολύ στους οδηγούς κόστους. Ένα άλλο παράδειγμα είναι ότι εάν ο αριθμός των σταθμών σε μια γραμμή παραγωγής είναι ο οδηγός κόστους για ένα προϊόν τότε θα υπάρξει η ανάγκη να συνδυαστούν περισσότερα καθήκοντα διαφορετικών σταθμών και να περιοριστεί έτσι ο αριθμός τους. Συνολικά αυτό μπορεί να οδηγήσει σε ένα अपαρατήρητο σημαντικό κόστος (Gunasekaran et all (1999)).

Στη δεκαετία του 1990 νέα κοστολογικά συστήματα εισήχθησαν αναγνωρίζοντας τα πλεονεκτήματα του ABC. Ωστόσο η εφαρμογή του ABC δεν μπορεί να γενικευτεί και να εφαρμοστεί σε οποιαδήποτε μεταποιητική επιχείρηση ή εταιρία παροχής υπηρεσιών. Σε πολλές περιπτώσεις μεταποιητικές στρατηγικές όπως η αναδιοργάνωση και η θεωρία των περιορισμών θεωρούνται περισσότερο ιδανικές για τον έλεγχο της απόδοσης(Gunasekaran et all (1999)).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sub>0</sub>: Σχεδιασμός Συστήματος ABC

### 3.1 Ανάλυση Πρωτοβουλίας Εφαρμογής και Υποστήριξης του Συστήματος ABC

Οι ειδικοί συμφωνούν σε ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει οποιαδήποτε επιτυχημένη εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.

(Garrison and Noreen, (2005))

- 1) Η πρωτοβουλία για την υλοποίηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες πρέπει να έχει την αμέριστη υποστήριξη του κορυφαίου κλιμακίου στελεχών.
- 2) Ο σχεδιασμός και η υλοποίηση ενός συστήματος ABC πρέπει να είναι ευθύνη πολυλειτουργικής ομάδας και να μην αφεθεί στις δραστηριότητες του λογιστηρίου.
- 3) 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:

- 1) Εάν δεν υπάρχει υποστήριξη από τα κορυφαία κλιμάκια, μερικά στελέχη μπορεί να μη δουν κανένα λόγο να προχωρήσουν σε αλλαγές.
- 2) Εάν τα στελέχη του κορυφαίου κλιμακίου δεν υποστηρίζουν το σύστημα ABC και συνεχίσουν να παίζουν το παιχνίδι με τους παλιούς κανόνες, οι υφιστάμενοι τους γρήγορα θα πάρουν το μήνυμα ότι το 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, γνωρίζοντας το εγχείρημα αποτυχία.

### **3.2 Γενικά Βήματα Εφαρμογής του Συστήματος ABC**

Στην παρουσίαση των βασικών βημάτων που ακολουθεί για την εφαρμογή ενός ABC συστήματος περιλαμβάνεται και η κατανομή του κόστους κεφαλαίου στις επιμέρους δραστηριότητες. Με τον τρόπο αυτό η παρουσίαση επεκτείνει την «κλασσική» ABC συμπεριλαμβάνοντας και το κόστος κεφαλαίου. Ο υπολογισμός του κόστους κεφαλαίου γίνεται έχοντας ως προoxy το επιτόκιο των ομολόγων του δημοσίου (Akyol et all (2005); Μουστάκης Σ. Β. (2000); Roztockı, N. and Needy, K. L. (1998)).

**Βήμα 1:** Απολογισμός των οικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης. Σχεδόν όλες οι οικονομικές πληροφορίες που χρειάζονται μπορούν να βρεθούν από τις καταστάσεις των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσης.

**Βήμα 2 :** Εντοπισμός των δραστηριοτήτων που αφορούν για παράδειγμα τη μηχανική και την επιθεώρηση. Ο καθορισμός των βασικών δραστηριοτήτων γίνεται περιγράφοντας τις κατασκευαστικές και άλλες επιχειρηματικές διαδικασίες της εταιρείας οι οποίες καταναλώνουν λειτουργικούς πόρους ή αφορούν επενδύσεις κεφαλαίου.

**Βήμα 3:** Καθορισμός του λειτουργικού κόστους κάθε δραστηριότητας. Ο καθορισμός του λειτουργικού κόστους κάθε δραστηριότητας γίνεται με τον ίδιο τρόπο που θα γινόταν σε μια εφαρμογή ενός κλασσικού συστήματος ABC. Οι δαπάνες θα πρέπει να



αντικατοπτρίζουν την κατανάλωση λειτουργικών πόρων που προκαλεί κάθε δραστηριότητα.

**Βήμα 4:** Καθορισμός της χρέωσης κεφαλαίου (CC) για κάθε δραστηριότητα χρησιμοποιώντας την Ανάλυση της Εξάρτησης του Κεφαλαίου από τις δραστηριότητες. Αυτό το βήμα δεν υπάρχει σε μια παραδοσιακή εφαρμογή ενός συστήματος ABC.

Από τη στιγμή που μερικές δραστηριότητες καταναλώνουν όχι μόνο πόρους αλλά και επενδύσεις κεφαλαίου, το ολικό κόστος για πολλές δραστηριότητες είναι υψηλότερο από το κόστος που υπολογίζεται μέσω του συστήματος ABC. Αυτό σημαίνει ότι το σύστημα ABC τείνει να υποτιμά το αντικειμενικό κόστος. Το ολοκληρωμένο EVA – ABC σύστημα υπολογίζει τη χρέωση κεφαλαίου για τις δραστηριότητες που απαιτούν επενδύσεις κεφαλαίου ή κεφάλαιο για πληρωμή φόρων. Οι πληροφορίες αυτές αποκτώνται μέσω της μετατροπής των δεδομένων του ισολογισμού σε κόστος κεφαλαίου ή χρέωση κεφαλαίου. Η χρέωση κεφαλαίου κατόπιν προστίθεται στο κόστος που έχει ήδη υπολογιστεί για κάθε δραστηριότητα από το σύστημα ABC.

**Βήμα 5 :** Προσδιορισμός των οδηγών κόστους όπως οι ώρες λειτουργίας των μηχανών και ο αριθμός των ρυθμίσεων (setups). Αυτό το βήμα είναι παρόμοιο με το αντίστοιχο βήμα εφαρμογής ενός συστήματος ABC. Οι οδηγοί κόστους χρησιμοποιούνται για να «ανιχνευθεί» το κόστος των δραστηριοτήτων πάνω στα προϊόντα με βάση το ρυθμό κατανάλωσής τους. Άρα, οι λειτουργικοί παράγοντες κόστους μπορούν να ανιχνεύσουν τα λειτουργικά έξοδα και οι "κεφαλαιουχικοί" παράγοντες κόστους μπορούν να ανιχνεύσουν τη χρέωση κεφαλαίου στα προϊόντα.

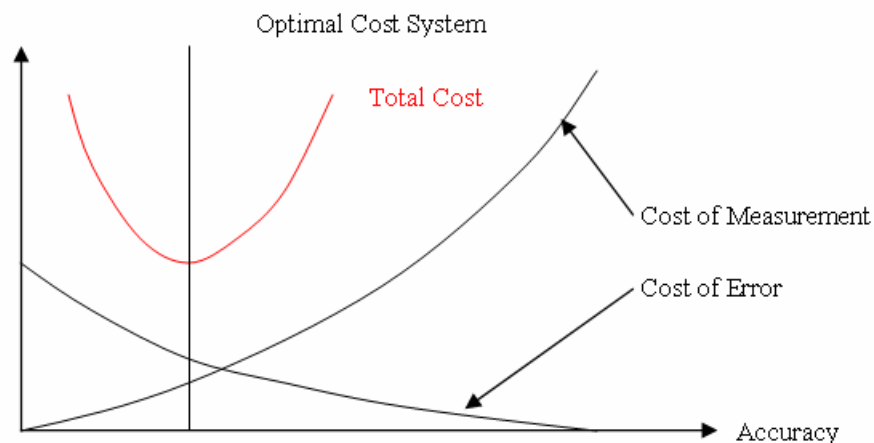
**Βήμα 6 :** Υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα προϊόντος. Τα λειτουργικά και τα κεφαλαιουχικά έξοδα ανιχνεύονται πάνω στα προϊόντα. Για τον υπολογισμό του κόστους υιοθετείτε το μοντέλο:

$CC = C * CCR$  όπου το  $C$  αναπαριστά το κεφάλαιο της επιχείρησης και το  $CCR$  αναφέρεται στο κόστος ευκαιρίας του κεφαλαίου (Capital Cost Rate). Το  $CCR$  εξαρτάται από το τρέχον επίπεδο των επιτοκίων, το πεδίο δραστηριοποίησης της επιχείρησης, την κεφαλαιακή δομή και τις προσδοκίες των επενδυτών. Μπορούμε να έχουμε μια καλή εκτίμηση του  $CCR$  προσθέτοντας στο μακροπρόθεσμο ρυθμό αύξησης του επιτοκίου των κυβερνητικών ομολόγων (μια επένδυση που δεν περιέχει κίνδυνο) ένα επιπλέον ποσό το οποίο θα είναι συνυφασμένο με την επένδυση της δοθείσας εταιρείας.

Για παράδειγμα, υποθέστε ότι το επιτόκιο για ένα κυβερνητικό ομόλογο 30 ετών είναι 5% και ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της εταιρείας χαρακτηρίζονται από σταθερότητα. Σε αυτή την περίπτωση, οι επενδυτές μπορεί να μείνουν ικανοποιημένοι με μια απόδοση της τάξεως 5% επιπλέον του επιτοκίου του ομολόγου, για ένα  $CCR$  10%. Εάν μία εταιρεία δε μπορεί να πραγματοποιήσει ένα επίπεδο κερδοφορίας τουλάχιστον όσο το  $CC$ , μειώνεται ο μερισματικός πλούτος. Καθώς η διοίκηση διαβλέπει ευκαιρίες επενδύσεων σε κάποια έργα, προϊόντα ή διαδικασίες, μία σκέψη θα μπορούσε να είναι η διαίρεση του ολικού  $CC$  μεταξύ των δραστηριοτήτων κατά τον υπολογισμό πληροφοριών σχετικά με κόστος. Εάν αυτή η κατανομή του  $CC$  στις δραστηριότητες γίνει αυθαίρετα, οι δαπάνες θα αλλοιωθούν, ειδικά στην περίπτωση όπου οι κεφαλαιουχικές δαπάνες δεν είναι ανάλογες με τις λειτουργικές δαπάνες.

### 3.3 Σχεδιασμός ενός Συστήματος ABC για τη Διαχείριση Κόστους

Ο σχεδιασμός ενός συστήματος ABC εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από δύο στοιχεία: Ποιοι είναι οι οδηγοί κόστους, που πρέπει να χρησιμοποιηθούν και ποιος είναι ο απαιτούμενος αριθμός τους (Cooper, (1988)). Για να κατανοήσουμε το σχεδιασμό ενός συστήματος κοστολόγησης είναι χρήσιμο να παρουσιαστεί η έννοια του βέλτιστου συστήματος κοστολόγησης (εικόνα 1), εκείνου δηλαδή που ελαχιστοποιεί το άθροισμα, του κόστους που συνδέεται με τις μετρήσεις που απαιτούνται από το σύστημα κοστολόγησης και του κόστους σφαλμάτων, που περιλαμβάνει το κόστος που προκύπτει από λανθασμένες αποφάσεις κατά την παραγωγή και βασίζεται σε ανακριβές κόστος προϊόντος. (Cooper, (1988)).



**Εικόνα 1: Βέλτιστο Σύστημα Κοστολόγησης**

Στην πραγματικότητα ο σχεδιασμός του συστήματος βασίζεται στο συμβιβασμό (trade – off) μεταξύ του κόστους μέτρησης και του κόστους λάθους. Με άλλα λόγια το καλύτερο σχεδιαζόμενο σύστημα μπορεί να μην είναι αυτό που είναι εξαιρετικά ακριβές με υψηλό κόστος σχεδιασμού, υλοποίησης και συντήρησης, αλλά αυτό που είναι αρκετά ακριβές,

παράγοντας το ελάχιστο άθροισμα κόστους μεταξύ του κόστους μετρήσεων και του κόστους λάθους που πραγματοποιήθηκε από το ανακριβές τμήμα του συστήματος. Ιδιαίτερα στο λογιστικό τομέα δεν υπάρχει εγγύηση ότι το σύστημα ABC είναι πάντα η καλύτερη επιλογή επειδή είναι καινοτόμο και πιο ακριβές από το παραδοσιακό σύστημα. Το πλαίσιο στο οποίο πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή είναι το εξής: Ποιο είναι το μέγεθος της επιχείρησης; Πόσο περίπλοκη και διαφοροποιημένη είναι η επιχείρηση; Ποιο είναι το ανταγωνιστικό περιβάλλον; Κατά πόσο τα γενικά έξοδα υπερτερούν του άμεσου κόστους; Πόσο μπορούμε να επωφεληθούμε από την εφαρμογή της ABC; Τα οφέλη υπερβαίνουν το κόστος αλλαγής ενός παραδοσιακού συστήματος με ένα σύστημα ABC; Οι απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά μπορεί να προκαλέσουν προβληματισμούς, αλλά είναι αναπόφευκτα για τους σχεδιαστές των συστημάτων ABC.

Επιπλέον υπάρχουν διάφορα διαδικαστικά προβλήματα που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη σύμφωνα με Innes and Mitchell (1990): Η χρονική κατανομή, το κόστος συγκέντρωσης, η επιλογή των οδηγών κόστους, η διαθεσιμότητα των οδηγών κόστους καθώς επίσης διάφοροι οργανωσιακοί και συμπεριφορικοί παράγοντες.

Τα συστήματα ABC αντλούν δεδομένα από τις παραδοσιακές βάσεις κοστολόγησης. Κατά συνέπεια το τελικό προϊόν τους πλήττεται από την αυθαιρεσία της χρονικής κατανομής όπως είναι οι αποσβέσεις και η εξέλιξη (Innes and Mitchell, (1990)). Αυτό θα μπορούσε να δημιουργήσει πρόβλημα εάν το σύστημα ABC ήταν κατασκευασμένο κατά τρόπο πλήρως βασιζόμενο στο υφιστάμενο σύστημα λογιστικής. Το ABC ως διαχειριστικό εργαλείο λογιστικής που εξυπηρετεί τη λήψη αποφάσεων στο εσωτερικό μιας εταιρίας, μπορεί να διαχωριστεί από το παραδοσιακό σύστημα λογιστικής για την εξάλειψη αρνητικών επιπτώσεων .

Η επιλογή κέντρων κόστους και οδηγών κόστους μπορεί να αποτελέσει μια προβληματική διαδικασία. Κάποιο μέτρο κατανομής κόστους μπορεί να απαιτείται κατά το στάδιο δημιουργίας των κέντρων κόστους, όπως το μίσθωμα, η ασφάλιση και οι αποσβέσεις (Innes and Mitchell, (1990)). Εάν τα κόστη αυτά είναι υπολογίσιμα και χρειάζεται να συνδεθούν ως δραστηριότητες στο σύστημα ABC τότε μια προσεκτική ανάλυση οδηγών κόστους κρίνεται απαραίτητη. Κάποιες φορές η διαθεσιμότητα των οδηγών κόστους είναι αμφισβητήσιμη. Ο οδηγός κόστους συνδέεται με τις δραστηριότητες. Για να αποφασιστεί το κατάλληλο ποσοστό κόστους που θα καταλογιστεί στις δραστηριότητες, η δραστηριότητα θα πρέπει να είναι ποσοτικά μετρήσιμη.

Ένα άλλο ζήτημα είναι η εξισορρόπηση της ακρίβειας του συστήματος και του κόστους που προκύπτει από αυτό, έτσι ώστε να επιτευχθεί μία βέλτιστη κατάσταση. Για παράδειγμα, αυξάνοντας τον αριθμό των κέντρων κόστους και των οδηγών κόστους, μπορεί να βελτιωθεί η ακρίβεια του συστήματος (μείωση του κόστους σφάλματος) αλλά την ίδια στιγμή, από την άλλη πλευρά, το κόστος της μέτρησης θα είναι αντιπαραγωγικό. Όπως φαίνεται είναι δύσκολο να παρουσιαστεί μια ενιαία κατευθυντήρια γραμμή χωρίς να ληφθεί υπόψη το γενικό πλαίσιο λειτουργίας της εταιρίας.

### **3.4 Παράδειγμα Υλοποίησης ABC στην Εταιρία Classic Brass Ltd**

Η ομάδα της εταιρίας Classic Brass Ltd που δραστηριοποιείται στην κατασκευή εξαρτημάτων για ιστιοφόρα πολυτελείας έκρινε ότι ήταν σημαντικό και σκόπιμο να σχεδιάσει προσεκτικά την υλοποίηση ενός νέου συστήματος ABC. Στο πλαίσιο αυτό η

διαδικασία υλοποίησης αναλύθηκε στα παρακάτω έξι βήματα (Garisson and Noreen, (2005)):

1) Εντοπισμός και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων

Σύμφωνα με Cooper R. (1990) ένας χρήσιμος τρόπος για να σκεφτούμε τις δραστηριότητες και να τις συνδυάσουμε είναι να τις οργανώσουμε σε πέντε γενικά επίπεδα:

- ❖ **Δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας**, οι οποίες εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μία μονάδα. Το κόστος των δραστηριοτήτων σε επίπεδο μονάδας θα πρέπει να είναι ανάλογο με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.
- ❖ **Δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας**, οι οποίες εκτελούνται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός ή κατεργασία μιας παρτίδας ανεξάρτητα από τον αριθμό των μονάδων που περιέχει η παρτίδα.
- ❖ **Δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος**, οι οποίες αφορούν συγκεκριμένα προϊόντα και κατά κανόνα πρέπει να εκτελεστούν ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρτίδων που θα κατασκευαστούν ή τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που θα παραχθούν ή θα πωληθούν.
- ❖ **Δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη**, οι οποίες αφορούν συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως οι επαφές με σκοπό την πώληση, η ταχυδρομική αποστολή καταλόγων, και η γενική τεχνική υποστήριξη που δεν συνδέεται με κάποιο συγκεκριμένο προϊόν.
- ❖ **Δραστηριότητες υποστήριξης του οργανισμού στο σύνολο του**, οι οποίες εκτελούνται ανεξάρτητα από το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται, ποια προϊόντα παράγονται, πόσες παρτίδες υποβάλλονται σε επεξεργασία, ή πόσες μονάδες παράγονται.

2) Όπου είναι δυνατό, άμεση ανίχνευση του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους

- 3) Καταλογισμός του κόστους στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων
- 4) Υπολογισμός των συντελεστών ενιαίας δραστηριότητας
- 5) Καταλογισμός του κόστους στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας συντελεστές δραστηριότητας και μέτρα δραστηριότητας.
- 6) Κατάρτιση εκθέσεων

Η επιτυχής εφαρμογή ενός σχεδίου ABC δεν είναι ένα ασήμαντο έργο. Σε πολλές περιπτώσεις σημαντικά οφέλη που επιτεύχθηκαν δεν έδειξαν να συναντούν τα προσδοκώμενα αποτελέσματα (Merwe et all (2002)). Μια έρευνα που έγινε με υπαλλήλους στον οικονομικό και λογιστικό τομέα σε μεγάλες πόλεις της Αμερικής έδειξε ότι οι απόψεις τους ήταν ανάμικτες όσον αφορά την χρησιμότητα της εφαρμογής ABC (Kennett, (2007)). Η έρευνα τονίζει ότι οι τομείς της εφαρμογής της ABC θα πρέπει να είναι επιλεκτικοί καθώς και το ότι στο συνολικό σχέδιο θα πρέπει να γίνεται προσεκτική διαχείριση. Δεδομένου του ότι το ABC δεν αποτελεί απαίτηση εποπτικής αναφοράς, η περαιτέρω ανάλυση κόστους – ωφέλειας σε συνδυασμό με τους επιδιωκόμενους στόχους θα πρέπει να επανεξετάζεται προσεκτικά πριν την εφαρμογή της.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: Το Σύστημα ABC στις Εταιρίες Παροχής Υπηρεσιών**

### **4.1 Εισαγωγή του Συστήματος ABC στις Εταιρίες Παροχής Υπηρεσιών**

Σύμφωνα με Kock (1995), το σύστημα ABC μπορεί να προταθεί για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που θέλουν να αναλύσουν πιο βαθιά το κόστος τους, έτσι ώστε να λαμβάνουν μια πιο δίκαιη εικόνα των δαπανών που πραγματοποιούνται στις διάφορες παρεχόμενες υπηρεσίες. Σε ορισμένες επιχειρήσεις ο συνδυασμός με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορεί να δώσει, καλύτερα αποτελέσματα, π.χ. στα εστιατόρια.

Οι μελέτες με βάση το χρόνο είναι αυτές που θα πρέπει να διεξάγονται στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών για τον εντοπισμό των πραγματικών χρόνων που καταναλώνονται από τις δραστηριότητες κατά τη διεξαγωγή της παροχής των υπηρεσιών. Ο βαθμός έντασης εκτέλεσης των δραστηριοτήτων είναι η προτιμότερη βάση κατανομής όταν οι δραστηριότητες που εκτελούνται είναι πολλές και μικρές. Είναι σημαντικό να έχουμε υπόψη μας ότι δεν κρίνεται χρήσιμη η εφαρμογή της μεθόδου ABC όταν το κόστος των δραστηριοτήτων που εκτελούνται είναι μικρό ή οι δραστηριότητες είναι περίπλοκες. Σε αυτές τις περιπτώσεις η εφαρμογή της ABC θα φέρει αρνητικά αποτελέσματα καθώς το κόστος ανάλυσης θα είναι υψηλότερο από την προκύπτουσα απόδοση.

Ένα σημαντικό ζήτημα που θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη είναι ότι η ανάλυση των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται θα πρέπει να είναι σωστή. Ενδεχόμενα λάθη δεν μπορούν να διορθωθούν αργότερα. Τα πάντα πρέπει να είναι σωστά εξ' αρχής. Αυτό που



επίσης θα πρέπει να θυμόμαστε είναι ότι δεν είναι επικερδής ο εντοπισμός του κόστους σε κάθε δραστηριότητα. Μια τέτοια ενέργεια μπορεί να προκαλέσει μεγαλύτερο κόστος και μικρότερο όφελος.

Στο αρχικό στάδιο εφαρμογής της μεθόδου δεν είναι απαραίτητη η χρησιμοποίηση συνεχούς παρακολούθησης των δραστηριοτήτων μέσω υπολογιστών όπως συμβαίνει στις μεταποιητικές επιχειρήσεις. Στις μεταποιητικές επιχειρήσεις είναι εύκολη η χρήση υπολογιστών συνεχούς παρακολούθησης των δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τα άτομα. Στις επιχειρήσεις όμως παροχής υπηρεσιών παρόμοιες ενέργειες είναι πιθανό να προκαλέσουν μεγαλύτερο κόστος απ' ότι όφελος.

Εάν τα αποτελέσματα της εφαρμογής ABC είναι ικανοποιητικά και το προσωπικό συνηθίσει στους υπολογισμούς που επιβάλλει η μέθοδος τότε μια διαφορετική βάση θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί έναντι του όγκου εργασιών. Στο δεύτερο στάδιο είναι ενδεχομένως χρήσιμο για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών να αρχίσουν να χρησιμοποιούν το ABC με τη χρήση υπολογιστών. Ωστόσο κάθε στιγμή το management θα πρέπει να έχει υπόψη ότι τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρήση του συστήματος ABC εξαρτώνται από το είδος των υπηρεσιών που προσφέρονται από τις επιχειρήσεις. Η άσκοπη χρήση του συστήματος μπορεί να κοστίσει πολύ περισσότερο από το κέρδος που θα αποδώσει.

Τέλος είναι πολύ σημαντικό να τονιστεί ότι το management δεν θα πρέπει να δαπανά όλο το χρόνο του σε υπολογισμούς κοστολόγησης, δίνοντας λιγότερη σημασία σε ζητήματα που αφορούν την ευελιξία και την ανταπόκριση στις ανάγκες των πελατών. Μια επιτυχημένη επιχείρηση παροχής υπηρεσιών θα πρέπει να επικεντρωθεί στις

δραστηριότητες της μεθόδου ABC από τη στιγμή που ξεκινά ο σχεδιασμός τους, κατά τη διάρκεια λειτουργίας τους, αλλά και στην παρακολούθηση της ποιότητας βάσει του τρόπου με τον οποίο γίνεται αντιληπτή από τον πελάτη.

#### **4.2 Ερωτήματα που Πρέπει να Απαντηθούν πριν την Εφαρμογή ενός Συστήματος ABC**

Κατά την εφαρμογή ενός ABC συστήματος σε μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών το πρώτο ερώτημα που θα πρέπει να τεθεί είναι το είδος του συστήματος που απαιτείται. Ο Glad (1993), επισημαίνει ότι μια επιχείρηση που εφαρμόζει ABC θα πρέπει να αποφασίσει εάν λειτουργεί τα τμήματα της ολοκληρωμένα ή αυτόνομα. Στην πρώτη περίπτωση ο υπολογισμός του κόστους αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του υποκείμενου συστήματος. Στη δεύτερη προσέγγιση οι πληροφορίες θα μετακυλούν από το σύστημα λογιστικής και τα υπόλοιπα συστήματα σε ένα ξεχωριστό σύστημα ABC όπου θα πραγματοποιούνται οι ανάλογοι υπολογισμοί. Στην απόφαση αυτή θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι τα συστήματα ABC έχουν πολύ υψηλότερο επίπεδο ανάλυσης απ' ό,τι τα συμβατικά συστήματα, επομένως πολλές φορές η χρήση τους μπορεί να γίνει περίπλοκη και ίσως υπερβολικά δαπανηρή. Οι επόμενες ερωτήσεις έχουν να κάνουν με το πώς το σύστημα κοστολόγησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί και αν το management είναι προετοιμασμένο να αντλήσει τα πλεονεκτήματα από τη χρήση του και να τα διοχετεύσει στα διάφορα επίπεδα της οργάνωσης. Εάν το σύστημα ABC προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο του management, είναι σημαντικό το management, να το υποστηρίξει και να είναι προετοιμασμένο να μεταβάλει τις στρατηγικές της επιχείρησης εάν αυτό κριθεί απαραίτητο. Ένα σύστημα ABC μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή στρατηγικής καθώς το πραγματικό κόστος των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται μπορεί να διαφέρει από

προηγούμενους υπολογισμούς. Προκειμένου να αποφευχθούν τέτοιοι προβληματισμοί, κρίνεται σκόπιμη η εκ των προτέρων ανάμειξη του management.

### **4.3 Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών με Απλή Δομή Κόστους**

Για πολλές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών π.χ. τράπεζες και εταιρίες συμβούλων, πολλές δαπάνες οδηγούνται φυσικά στα παραγόμενα προϊόντα, π.χ. επιταγές, λογαριασμοί ταμειευτηρίου, δάνεια, υποθήκες σπιτιών. Πολλά έξοδα στην παροχή υπηρεσιών προκαλούνται από τη διαφορετικότητα που υπάρχει μεταξύ των πελατών όσον αφορά προτιμήσεις τους, καθώς χρησιμοποιούν την ίδια υπηρεσία. Η ανάλυση ξεκινά με τη διερεύνηση της δομής κατανάλωσης – σπατάλης σε κάθε λειτουργικό τμήμα και στη συνέχεια, με τον καθορισμό των παραγόντων, που δημιουργούν την ανάγκη εκτέλεσης δραστηριοτήτων στα τμήματα. Ο αντικειμενικός σκοπός της ανάλυσης είναι η ανακάλυψη της φύσης των απαιτήσεων και η ποσοτικοποίηση τους. Ο βασικός στόχος της ανάλυσης είναι να συγκεντρώσει το ανά μονάδα κόστος κατά την επεξεργασία των συναλλαγών, που αφορούν τα προϊόντα και τους πελάτες.

Σε μια επιχείρηση λογιστικής έχουμε μια διάρθρωση του κόστους που αποτελείται από το κόστους για μισθούς, κοινωνικές δαπάνες, καθώς και άλλες έμμεσες δαπάνες όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, οι συνδρομές σε εφημερίδες και περιοδικά, ενοίκια, ασφάλιστρα, έξοδα εγκατάστασης. Αφού υπολογιστεί το συνολικό κόστους είναι εύκολο να μεριστεί χρησιμοποιώντας ως βάση μερισμού τις ώρες απασχόλησης. Έστω ότι σε μια επιχείρηση λογιστικής οι αποτελεσματικές ώρες απασχόλησης για ένα άτομο είναι 1.600 ώρες το χρόνο. Στη συνέχεια το συνολικό κόστος θα διαιρεθεί με το συνολικό αριθμό των αποτελεσματικών ωρών απασχόλησης και το αποτέλεσμα αποτελεί μια εκτίμηση του

κόστους ανά ώρα για κάθε άτομο. Ωστόσο σε μια αγορά με έντονο ανταγωνισμό η γνώση του κόστους ανά ώρα για κάθε άτομο δεν είναι αρκετή. Οι προσπάθειες θα πρέπει να επικεντρωθούν στις δαπάνες που αφορούν τις διαφορετικές δραστηριότητες που αναλαμβάνονται. Σε μια επιχείρηση λογιστικής ένα μεγάλο φάσμα υπηρεσιών παράγονται όπως η τήρηση των λογιστικών βιβλίων, συμπλήρωση εντύπων φορολογίας εισοδήματος, κλείσιμο των βιβλίων, ανάλυση του ισολογισμού, επικοινωνία με τους πελάτες. Επιπλέον η επιχείρηση θα πρέπει να είναι σε επαφή με τις δημόσιες αρχές για λογαριασμό των πελατών της. Όλες αυτές οι υπηρεσίες θα πρέπει να έχουν μια συγκεκριμένη – σταθερή τιμή και ως εκ τούτου το σύστημα ABC είναι χρήσιμο για το σκοπό αυτό. Ο ευκολότερος τρόπος για την εφαρμογή ενός συστήματος ABC είναι πραγματοποιώντας μια μελέτη χρόνου, εξετάζοντας δηλαδή τη δουλειά του κάθε εργαζομένου στην επιχείρηση για ένα σχετικά μεγάλο χρονικό διάστημα, χαρτογραφώντας το χρόνο που χρειάζεται κάθε άτομο για την ολοκλήρωση δραστηριοτήτων, π.χ. χρόνος συμπλήρωσης οικονομικών εντύπων, χρόνος που απαιτείται για εργασίες τήρησης των βιβλίων κ.τ.λ.

Η μελέτη με βάση το χρόνο παρέχει τη δυνατότητα επιμερισμού των δαπανών σύμφωνα με τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται, στην παραγωγή συγκεκριμένων υπηρεσιών. Η επιχείρηση θα είναι επίσης σε θέση να καταλήξει σε ένα συμπέρασμα, για το που βρίσκεται το νεκρό σημείο μεταξύ των διαφορετικών δραστηριοτήτων που εκτελούνται στην επιχείρηση. Όταν εφαρμόζεται το σύστημα ABC στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν είναι απαραίτητη η συνεχής ανανέωση της μελέτης χρόνου. Καλό είναι να διεξάγεται κάθε μήνα ή κάθε χρόνο με επίκεντρο την ανάλυση των έργων και των διαφόρων δραστηριοτήτων που παράγονται στην επιχείρηση. Ο σκοπός που καλείται να εκπληρώσει τελικά η μελέτη είναι η ανακάλυψη της δομής του κόστους στην επιχείρηση.

Η εφαρμογή ABC ανάλυσης σε εταιρίες παραγωγής λογιστικών υπηρεσιών έχουν παράγει ενδιαφέροντα αποτελέσματα, καθώς ορισμένα από αυτά, ανακαλύφθηκε, ότι είναι πιο ακριβή σε σχέση με τις εκτιμήσεις του management. Με άλλα λόγια κάποιες υπηρεσίες έχουν πολύ υψηλό κόστος και άλλες πολύ χαμηλό. Ως εκ τούτου το management αναγκάστηκε να προβεί στην τιμολόγηση των υπηρεσιών της επιχείρησης σύμφωνα με το κόστος των δραστηριοτήτων που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή των υπηρεσιών. Παρά ταύτα κάποιες φορές είναι δύσκολο να αλλάξει η αρχική τιμή, καθώς οι πελάτες μπορεί να μην είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν τι νέα υψηλότερη τιμή για την απόκτηση της ίδιας υπηρεσίας.

#### **4.4 Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών με Σύνθετη Δομή Κόστους**

Στα εστιατόρια καθώς και στον τομέα της φιλοξενίας η εφαρμογή της μεθόδου ABC είναι πιο περίπλοκη καθώς οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή των διαφόρων υπηρεσιών δεν ανιχνεύονται εύκολα. Επιπλέον στον τομέα τις φιλοξενίας παράγονται δύο κατηγορίες: αγαθά και υπηρεσίες. Οι αυλές υπηρεσίες αναφέρονται στην εξυπηρέτηση των πελατών ενώ η παραγωγή αγαθών αναφέρεται στο φαγητό και τα ποτά.

Σε αυτή την περίπτωση είναι προτιμητέος, ο συνδυασμός της ABC με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Σε ένα παραδοσιακό υπολογισμό κόστους το συνολικό κόστος διαιρείται με τη διαθέσιμη δυναμικότητα. Για παράδειγμα έστω ότι το συνολικό διοικητικό κόστος είναι 500 \$ και ο αριθμός των εργαζομένων των εργαζομένων ανέρχεται σε 10 άτομα. Η διαθέσιμη δυναμικότητα είναι 16 ώρες (10 άτομα X 1,6 ώρες για κάθε εργαζόμενο). Το διοικητικό κόστος κατά συνέπεια είναι 31,25 \$. Το σύστημα ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί, για το μέρισμα μεγαλύτερων εξόδων τα οποία μπορούν να ανιχνευθούν σε συγκεκριμένες δραστηριότητες, ενώ η παραδοσιακή κοστολόγηση μπορεί να

χρησιμοποιηθεί για την κατανομή μικρότερων δαπανών και δαπανών που προέρχονται από σύνθετες δραστηριότητες. Εάν χρησιμοποιηθεί η μέθοδος ABC σε αυτή την περίπτωση θα προκαλέσει μεγαλύτερο κόστος και γραφειοκρατία απ' ό,τι οι παραδοσιακοί υπολογισμοί κόστους, κάτι το οποίο έχει τεθεί ως ζήτημα και έχει συζητηθεί με τους managers στον τομέα φιλοξενίας.

Στον τομέα της φιλοξενίας το κόστος είναι γνωστό ότι προέρχεται από δαπάνες για μισθούς, κοινωνικές δαπάνες, πάγια έξοδα, δάνεια. Το συνολικό κόστος και σε αυτή την περίπτωση πρέπει να διανεμηθεί σε διαφορετικές δραστηριότητες. Έτσι η μελέτη με βάση το χρόνο μπορεί να αποτελέσει τη βάση για τον υπολογισμό του κόστους. Ωστόσο, ένα κρίσιμο ζήτημα είναι ότι ο χρόνος που καταναλώνεται για την πραγματοποίηση των διαφόρων δραστηριοτήτων πρέπει να κινείται μέσα στα πλαίσια του μέσου χρόνου κατανάλωσης στις δραστηριότητες. Για παράδειγμα δεν είναι δυνατό να αυξηθεί το κόστος μιας παρεχόμενης υπηρεσίας όπως το φαγητό επειδή μερικές φορές χρειάζεται 15 λεπτά για την προετοιμασία του, αντί για 10 λεπτά που είναι ο μέσος χρόνος. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ABC η αλλαγή στο κόστος θα φανεί πιο γρήγορα. Η μελέτη με βάση το χρόνο, μπορεί στη συνέχεια να δώσει εκτίμηση του χρόνου που απαιτείται για τη λήψη της εντολής και στη συνέχεια για το σερβίρισμα των ποτών και του φαγητού στους πελάτες. Κατόπιν, είναι δυνατό να συσταθεί ένα παραδοσιακό σύστημα υπολογισμού του κόστους για το μέρισμα των δαπανών σύμφωνα με τον παραδοσιακό αριθμό των πελατών στο εστιατόριο, μέρα και νύχτα, καθώς και το είδος των προϊόντων που η επιχείρηση αγοράζει σε κάθε περίπτωση. Σε αυτή την περίπτωση η χρησιμοποίηση παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης είναι αρκετά εύκολες στη χρήση τους, ειδικά όταν πρόκειται για μικρές δαπάνες και περίπλοκες δραστηριότητες.

Μια μελέτη χρόνου επικεντρώνεται σε διαφορετικές δραστηριότητες ενώ το κόστος τους μπορεί να υπολογίζεται κάθε μήνα, κάθε εξάμηνο ή κάθε χρόνο. Ένα συνηθισμένο πρόβλημα που παρουσιάζεται κατά τη μέτρηση του κόστους στον τομέα της φιλοξενίας είναι ότι ο αριθμός των πελατών μπορεί να διαφέρει από εβδομάδα σε εβδομάδα ή ακόμη και από μέρα σε μέρα. Ο στόχος, χρησιμοποιώντας ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης είναι να εκτιμηθεί ο φυσιολογικός αριθμός των πελατών σε μία εβδομάδα και να χρησιμοποιηθούν τα στοιχεία αυτά ως στατιστική βάση για τον υπολογισμό του κόστους και με το παραδοσιακό σύστημα, αλλά και με τη μέθοδο ABC. Το ερώτημα είναι: το αποτέλεσμα θα είναι αξιόπιστο ή απλά φθηνότερο; Ο όγκος των εργασιών είναι εκείνη η βάση που παραδοσιακά χρησιμοποιείται για το μέρισμα του κόστους, καθώς άλλες βάσεις είναι δύσκολο να κατανοηθούν προκαλώντας περισσότερα έξοδα και περισσότερη γραφειοκρατία. Κατά συνέπεια είναι περισσότερο συνετό όταν αρχικά εφαρμόζεται το σύστημα ABC στην παραπάνω περίπτωση να χρησιμοποιηθεί ο όγκος των εργασιών για την κατανομή του κόστους χρησιμοποιώντας ένα παραδοσιακό τρόπο υπολογισμού βασιζόμενος στην μελέτη με βάση το χρόνο.

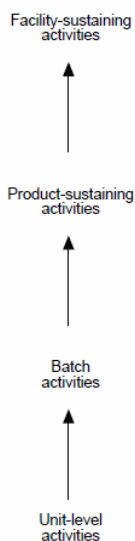
#### **4.5 Στάδια κατά την Εφαρμογή του Συστήματος ABC στις Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών**

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών το σύστημα ABC διαχωρίζει τα γενικά έξοδα σε ομοιογενή κέντρα κόστους. Ένα ομοιογενές κέντρο κόστους είναι μια συλλογή από γενικά έξοδα των οποίων η διακύμανση του κόστους μπορεί να εξηγηθεί από ένα οδηγό κόστους. Οι δραστηριότητες που περιλαμβάνουν γενικά έξοδα είναι ομοιογενείς όταν έχουν το ίδιο ποσοστό κατανάλωσης για όλα τα προϊόντα. Όταν καθορίζεται ένας οδηγός κόστους, το κόστος ανά μονάδα του οδηγού κόστους υπολογίζεται για το συγκεκριμένο κέντρο

κόστους. Ο υπολογισμός αυτός ολοκληρώνει το πρώτο στάδιο της εφαρμογής ABC. Στο πρώτο στάδιο επομένως έχουμε την παραγωγή δυο αποτελεσμάτων: κέντρα κόστους και κόστος ανά μονάδα του οδηγού κόστους (pool rate), (Johnson and Kaplan, (1987)).

Το συνολικό κόστος γενικών εξόδων ανά μονάδα προϊόντος επιτυγχάνεται από την πρώτη ανίχνευση των γενικών εξόδων από τα κέντρα κόστους για τα μεμονωμένα προϊόντα. Το σύνολο αυτό στη συνέχεια διαιρείται με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.

Η γενική ιδέα είναι ο διαχωρισμός του κόστους σε διαφορετικά επίπεδα στην ιεραρχία του κόστους, σε διαφορετικούς οδηγούς κόστους, έτσι ώστε αρχικά να εντοπιστούν οι βασικές δραστηριότητες που εκτελούνται. Οι οδηγοί κόστους είναι μετρήσιμες μονάδες που εξηγούν γιατί ένας πόρος χρησιμοποιείται με ένα συγκεκριμένο τρόπο. Στη συνέχεια οι δραστηριότητες ταξινομούνται σε επίπεδο μονάδας (unit), παρτίδας (batch), σε επίπεδο υποστήριξης των προϊόντων (product – sustaining) και σε επίπεδο υποστήριξης του οργανισμού (facility – sustaining) σύμφωνα με την εικόνα 2, (Cooper and Kaplan, (1991)) :



**Εικόνα 2: Ταξινόμηση δραστηριοτήτων**



Η ιεραρχία του κόστους είναι βασισμένη στη δομή κόστους μια σύγχρονης κατασκευαστικής εταιρίας, αναλυμένο σε τέσσερα επίπεδα:

1. Κόστος πρόληψης
2. Κόστος αξιολόγησης
3. Εσωτερικό κόστος αποτυχίας
4. Εξωτερικό κόστος αποτυχίας

Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας αποτελούνται από κόστη τα οποία ποικίλουν σε αναλογία ανάλογα με τον αριθμό των μονάδων. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται, η άμεση εργασία, τα υλικά, οι ώρες λειτουργίας των μηχανών. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας εκτελούνται κάθε φορά που μια παρτίδα προϊόντων πρόκειται να καταναλωθεί. Για παράδειγμα η τοποθέτηση παραγγελιών αγοράς, η ρύθμιση μηχανημάτων για την παραγωγή διαφορετικών προϊόντων είναι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο υποστήριξης προϊόντος εκτελούνται προκειμένου μεμονωμένα προϊόντα να παραχθούν και να πωληθούν. Τα έξοδα για αυτές τις δραστηριότητες εξαρτώνται από τον αριθμό των παρτίδων και των μονάδων προϊόντος που παράγονται. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο υποστήριξης του οργανισμού περιλαμβάνουν έξοδα τα οποία προκύπτουν κατά κύριο λόγο στις εγκαταστάσεις παραγωγής. Πολλές από αυτές τις δραστηριότητες είναι διοικητικές όπως η διαχείριση του προσωπικού και του εργοστασίου, η αρχιτεκτονική, η ασφάλεια και ο φωτισμός. Οι δραστηριότητες αυτές είναι απαραίτητες για τη λειτουργία των κτιριακών εγκαταστάσεων, αλλά δεν έχουν σχέση με τον όγκο και τη σύνθεση των προϊόντων. Το είδος των εξόδων αυτών αντιμετωπίζεται καλύτερα όταν αντιμετωπίζονται ως λειτουργικά έξοδα εγκαταστάσεων και όχι όταν μετακυλύουν στα προϊόντα.

Το τελικό στάδιο είναι να αποδοθούν τα έξοδα των τριών πρώτων δραστηριοτήτων στα επιμέρους προϊόντα, χρησιμοποιώντας βάσεις που αντικατοπτρίζουν τη συμπεριφορά και τις απαιτήσεις των προϊόντων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sub>0</sub>: Αξιολόγηση του Συστήματος ABC

### 5.1 Πλεονεκτήματα και Οφέλη του Συστήματος ABC

Σύμφωνα με Innes and Mitchell (1990); Bellis – Jones and Develin 1995; Malmi (1997), τα πιο σημαντικά πλεονεκτήματα και οφέλη του συστήματος ABC έχουν ως εξής:

- 1) Παρέχει πιο ακριβή κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών ιδιαίτερα όταν συναφή γενικά έξοδα είναι σημαντικά.
- 2) Βοηθά να αναγνωριστεί ο τρόπος κατά τον οποίο οι πελάτες επηρεάζουν απευθείας το κόστος της επιχείρησης καθώς επίσης βοηθά στην ανάλυση της αποδοτικότητας των πελατών.
- 3) Παρέχει καλύτερη κατανόηση του κόστους, αλλά εντοπίζει και τα κόστη που παρουσιάζουν πολυπλοκότητα και ποικιλία τόσο στις προσφερόμενες υπηρεσίες όσο και στις εξατομικευμένες απαιτήσεις των πελατών.
- 4) Επικεντρώνεται στις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία, που στην πραγματικότητα είναι οι δραστηριότητες που δημιουργούν αξία από την οπτική γωνία των πελατών. Από την άλλη πλευρά η επιχείρηση θα πρέπει να επικεντρωθεί στις δραστηριότητες που δεν προσφέρουν αξία και να τις εξαλείψει παρόλο που κάποιες από αυτές είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων που παράγουν αξία.
- 5) Είναι χρήσιμη για την πραγματοποίηση ανάλυσης δυναμικότητας. Το ABC μετρά το κόστος των πόρων που χρησιμοποιούνται και όχι το κόστος των πόρων που παρέχονται, ενώ η διαφορά υπάρχει ως υπερβάλλουσα δυναμικότητα. Θα ήταν

λάθος να καταλογιστεί αχρησιμοποίητη δυναμικότητα στους πελάτες. Για να πραγματοποιηθεί αυτή η ανάλυση θα πρέπει η χρησιμοποιούμενη δυναμικότητα να αντιπροσωπεύει το ανώτερο επίπεδο στο οποίο ο οργανισμός μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά.

- 6) Μειώνει την αβεβαιότητα και παρέχει μία πιο στερεά βάση για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Ως εκ τούτου, η επιτυχία του ABC ενδέχεται να μην εξαρτάται μόνο από τα αποτελέσματα των αναλύσεων που πραγματοποιεί, αλλά και από την ικανότητα της να παρέχει την ορθή διάγνωση της κατάστασης της εταιρίας.

## **5.2 Μειονεκτήματα και Προβλήματα του Συστήματος ABC**

Σύμφωνα με τη μελέτη του Cobb et al, (1992) τα μειονεκτήματα που παρατηρήθηκαν σε διάφορες εταιρίες χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ABC για ένα χρόνο, περιελάμβαναν δυσκολίες κατά τη συλλογή ακριβών στοιχείων, ενώ η διαχείριση του κόστους ήταν δύσκολη, καθώς διάφορες δραστηριότητες ξεπερνούσαν τα όρια των υπηρεσιών. Επιπλέον η εφαρμογή ήταν πολύ χρονοβόρα, απαιτώντας όχι μόνο τη συλλογή και την επεξεργασία των δεδομένων, αλλά και την ερμηνεία των αποτελεσμάτων.

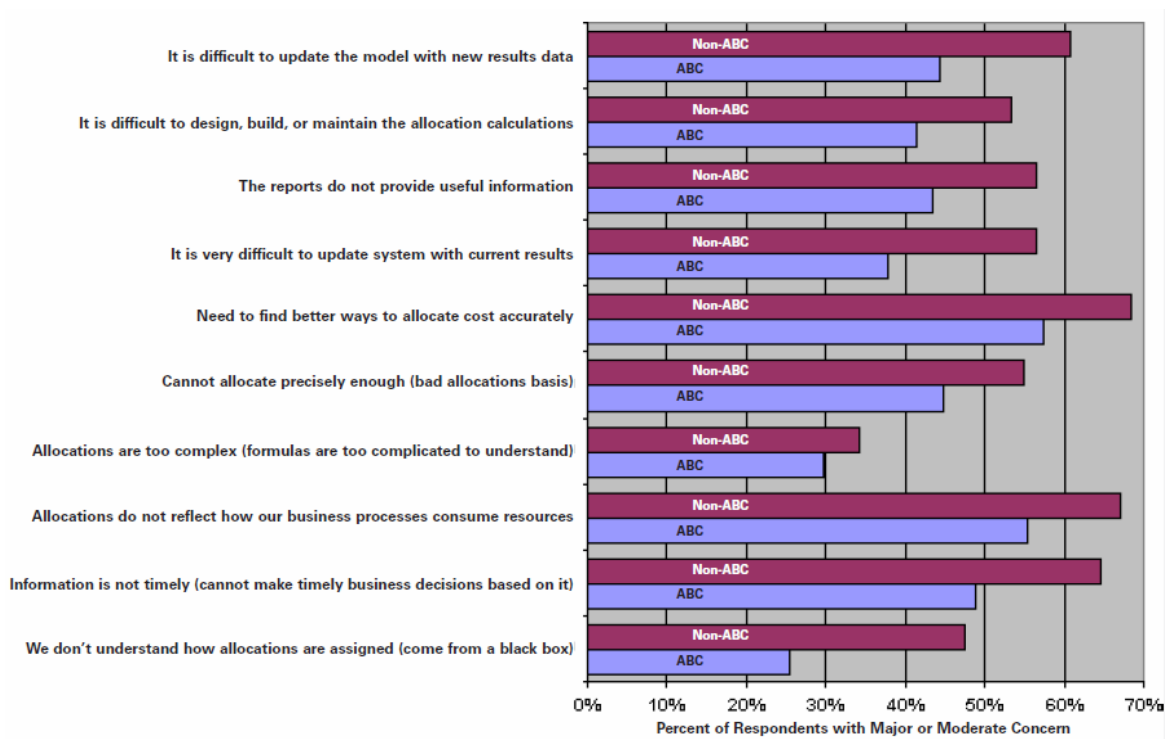
Παρά το γεγονός ότι όλα τα προγενέστερα προβλήματα έχουν ξεπεραστεί με την ανάπτυξη της μεθοδολογίας ABC και την αύξηση της χρήσης των μοντέλων σε μεταποιητικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών κρίνεται πάντα αναγκαία η επίγνωση αυτών των προβλημάτων κατά την ανάπτυξη ενός μοντέλου.

### **5.3 Αποτελέσματα Έρευνας για την Αποτελεσματικότητα του Συστήματος ABC**

Οι Stratton et all (2009) στην έρευνα που πραγματοποίησαν σε 348 εταιρίες (μεταποιητικές και παροχής υπηρεσιών) παγκοσμίως κατέληξαν ότι το σύστημα ABC προσφέρει στις οργανωτικές μονάδες, υψηλή αξία, σε στρατηγικό και επιχειρησιακό επίπεδο.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα αποτελέσματα (Εικόνα 3) που δηλώνουν ότι η χρήση του ABC από τις επιχειρήσεις, εν αντιθέσει με αυτές που δεν χρησιμοποιούν ABC ελαττώνει τις ανησυχίες των managers σχετικά με τα συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν. Οι ανησυχίες αυτές περιλαμβάνουν για παράδειγμα:

- ❖ Αναζήτηση τρόπων για την καλύτερη κατανομή του κόστους
- ❖ Οι κατανομές δεν αντικατοπτρίζουν το πως χρησιμοποιούνται οι πόροι (έλλειψη αιτίας – αποτελέσματος)
- ❖ Την εγκυρότητα των πληροφοριών
- ❖ Τη δυσκολία αναβάθμισης του συστήματος



**Εικόνα 3: Οι ανησυχίες των managers σχετικά με τις μεθόδους κοστολόγησης ABC vs Non-ABC Users**

Σημαντικό είναι επίσης να αναφερθεί ότι σύμφωνα με την έρευνα διαπιστώθηκε ότι οι μέθοδοι του ABC εν αντιθέσει με τις non-ABC μεθόδους παρέχουν υψηλότερο επίπεδο υποστήριξης στη λήψη αποφάσεων. Οι τομείς στους οποίους εκτείνεται η υποστήριξη αυτή είναι ο **οικονομικός, επιχειρησιακός και στρατηγικός** τομέας. Επιπλέον το σύστημα ABC ενσωματώνει αποδοτικότερα τις διαδικασίες σχεδιασμού καθώς και την κατάρτιση προϋπολογισμών. Με τον τρόπο αυτό οι επιχειρήσεις αισθάνονται καλύτερα εξοπλισμένες να εφαρμόσουν τα αποτελέσματα τους στο **Activity Based Management**. Τα αποτελέσματα της παραπάνω έρευνας είναι εμφανή στην (εικόνα 4).



**Εικόνα 4: Υποστήριξη στη λήψη αποφάσεων, Σύγκριση ABC vs Non - ABC**

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τα συστήματα κόστους αποδεδειγμένα έχουν αναπτυχθεί σημαντικά τα τελευταία χρόνια, ενώ το σύστημα ABC έχει αποδειχθεί ότι συνεισφέρει σημαντικά στο συντονισμό του κόστους διαχείρισης ιδίως στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Κατά τη λειτουργία ενός συστήματος ABC δημιουργούνται πληροφορίες που η αξιοπιστία τους δεν αμφισβητείται, γιατί το κόστος των δραστηριοτήτων παρακολουθείται και ελέγχεται αναλυτικά τόσο κατά τη διαδικασία υπολογισμού του κόστους παραγωγής, όσο και κατά το διαμορφούμενο συνολικό κόστος (full cost) του κάθε πωλούμενο προϊόντος.

Ένα σύστημα ABC ενώ παρέχει μέγιστη αξιοπιστία στην κοστολόγηση των δεδομένων σε βραχυχρόνια βάση, όσο δηλαδή δεν διαφοροποιούνται οι εργασίες που αποτελούν την κάθε δραστηριότητα, για να είναι φερέγγυο και σε μεσο – μακροχρόνιο ορίζοντα, πρέπει να ελέγχει με πολλή προσοχή τις εργασίες της κάθε δραστηριότητας και παράλληλα να επιδιώκει την κατάλληλη εξομάλυνση των εξόδων (μέσω προβλέψεων) και όταν απαιτείται.

Ο ορθός υπολογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων ενισχύει τις δυνατότητες λήψης έγκυρων αποφάσεων.



Όμως οι οικονομικές μονάδες που σκέπτονται να εφαρμόσουν το ABC θα πρέπει:

- ❖ Να μην υποτιμήσουν την πολυπλοκότητα της σχεδίασης του. Η αποδοτικότητα του εξαρτάται εξαρτάτε από τον τρόπο κατανομής των πόρων και από το χρόνο που θα δαπανηθεί για τη συνολική ολοκλήρωση του οργανογράμματος
- ❖ Το ABC είναι ένα εργαλείο με πολλές χρήσεις. Η οικονομική μονάδα πρέπει να γνωρίζει πολύ καλά τι ζητά, όταν σχεδιάζει τα στάδια λειτουργίας του συστήματος.
- ❖ Το πλεονεκτήματα του ABC αποδίδουν τα μέγιστα μόνο αν το έργο έχει την ολοκληρωτική υποστήριξη του συνόλου των εργαζομένων και του management όλων των επιπέδων.

Το σύστημα ABC είναι μια ολοκληρωμένη οικογένεια αναλυτικών μεθόδων κοστολόγησης. Ένα απλό μοντέλο κοστολόγησης μπορεί να υποστηρίξει μέτρηση του κόστους, προγραμματισμό των πόρων, προγραμματισμό χωρητικότητας, μέτρηση επιδόσεων και άλλες αναλύσεις.

Κατανοώντας τη σχέση κόστους – αποτελεσματικότητας του ABC είναι σημαντικό να εκτιμηθεί η αξία του ως στρατηγικό εργαλείο στην υπέρ ανταγωνιστική σημερινή παγκόσμια οικονομία

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ. και Κωλέτση, Μ. (2005), «Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές», 2<sup>η</sup> έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Pela Ioannidou Puploshing

Μαγγίνα, Γ. Α. (1995), «Διοικητική Λογιστική: Από την Ανάλυση Αποκλίσεων στην Ανάλυση Βάση των Δραστηριοτήτων», Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα

Μπέης, Ι. (2002), «Διοικητική Κοστολόγηση», Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Παρατηρητής

Κεχράς Ι. (2009), «Η Σύγχρονη Κοστολόγηση», Αθήνα : Εκδόσεις Αθ. Σταμούλη

Garrison, H. R. and Noreen, W. E. (2005), «Managerial Accounting – Μετάφραση», Αθήνα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος

Innes, J. and Mitchell, F. (1990), “Activity-Based Costing: A Review with Case Studies, London, United Kingdom: The Chartered Institute of Management Accountants

Cooper, R. and Kaplan, S. R. (1991), «The Design of Cost Management System», London: Prentice-Hall International

Cobb, I., Innes, J. and Mitchell, F. (1993), «Activity-Based Costing: Problems in Practice», London, United Kingdom: The Chartered Institute of Management Accountants

Bellis – Jones, R. and Develin, N. (1995), “No Customer, No Business: The True Value of ABCM”, London, United Kingdom: The Chartered Institute of Management Accountants

Turney, B. B. P. (1996), «Activity Based Costing, the Performance Breakthrough», London: Kogan Page

Miller, A. J. (1996), «Activity Based Management in Daily Operation», Chichester: John Wiley and Sons Ltd.

Marrow, M. (1992), “Activity Based Management”, Hertfordshire: BPC Wheatons Ltd

Kaplan, R. S., Cooper, R. (1997), “Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance”, Boston, MA: Harvard Business School Press

Johnson, H.T. and Kaplan, R.S., (1987), “Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, MA

Cooper, R. and Kaplan, R.S., (1991), “The Design of Management Systems”, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ

## **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ**

Cooper, R. (1990), “Cost Classification in Unit – Based and Activity – Based Manufacturing Cost Systems”, *Journal of Cost Management*, Vol.4, No.3, pp. 2-14

Stratton, O. W., Desroches, D., Lawson, A. R. and Hatch, T. (2009), “Activity – Based Costing: Is It Still Relevant?”, *Management Accounting Quarterly*, Vol.10, No.3, pp. 31-40

Malmi, T. (1997) “Toward Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization”, *Management Accounting Research*, Vol.8, No.4 pp. 459-480.

Akyol, E., Tuncel, G. and Bayhan, M. G. (2005), “A Comparative Analysis of Activity – Based Costing and Traditional Costing”, *World Academy of Science, Engineering and Technology*, No. 3, pp 44-47

Tsai, W. H. (1996), “Activity-Based Costing Model for Joint Products”, *International Journal of Computers and Industrial Engineering*, Vol. 31 No. 3-4, pp. 725-729.

Kaplan, R. S. (1984), “Yesterday's accounting undermines production”, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 95-101.

Greene, H. A. and Flentov, P. (1990) “Managing Performance: Maximizing the Benefit of Activity-Based Costing”, *Journal of Cost Management* Vol.4 No.2, pp. 51–59

Bras, B. and Emblemsvag, J. (1995), "The Use of Activity – Based Costing, Uncertainty, and Disassembly Action Charts in Demanufacture Cost Assessments", ASME Advances in Design Automation Conference, Boston, Massachusetts, Sept. 17-20

Baines, A. (1992), "Activity – Based Costing", MCB University Press, Vol.41, No.2, pp. 12-13

Merwe, D. V. A. and Keys, E. D. (2002), "The Case for Resource Consumption Accounting", Strategic Finance, Vol.83, No.10, pp. 31-37

Kennett, L. D., Durler, G. and Downs, A. (2007), "Activity-Based Costing in Large U.S. Cities: Costs and Benefits", The Journal of Government Financial Accounting, Vol.56, No.1, pp.20-29

Cooper, R. (1988), "The Rise of Activity-Based Costing - Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?", Journal of Cost Management, Vol.2, No.3, pp. 41-48

Cooper, R. (1988), "The Rise of Activity-Based Costing - Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?", Journal of Cost Management Vol.2 No.4, pp. 34–46

Gunasekaran, A., Marri, H. B. and Yusuf Y.Y. (1999), "Application of Activity-Based Costing: some case experiences", Managerial Auditing Journal, Vol.14, No.6, pp. 286-293

Kock, S. (1995), "Implementation Considerations for Activity-Based cost Systems in Service Firms: the Unavoidable Challenge", *Management Decision*, Vol. 33, No. 6, pp. 57 - 63

Glad, E. (1993) "Implementation considerations for an ABC System", *Management Accounting*, July/August.

Roztock, N. and Needy, K. L. (1998) "An Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System As An Engineering Management Tool For Manufacturers", 1998 ASEM National Conference Proceedings, Virginia Beach, October 1-3, pp. 77-84.

Latshaw, C.A. and Cortese-Danile, T.M. (2002), "Activity-based costing: usage and pitfalls", *Review of Business*, Winter, Vol.23, pp. 30-2

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

Chung, M. H., Khan B. M., «An Analysis of Activity – Based Costing (ABC) Project Implementations»

Διαθέσιμο: <http://www.decisionsciences.org/Proceedings/DSI2008/docs/438-8435.pdf>

(15/1/2011)

Μουστάκης Σ. Β., (2000), «Κοστολόγηση Δραστηριοτήτων»

Διαθέσιμο: <http://www.logistics.tuc.gr/Contents/Publications/45.pdf> (15/1/2011)