



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ(ABC) ΣΤΙΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

του

ΤΟΡΕΝΤΣΗ ΙΩΑΝΝΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Οδυσσέας Παυλάτος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Σεπτέμβριος 2020

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αισθάνομαι σ' αυτό το σημείο την ανάγκη να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στους ανθρώπους που ο καθένας με τον δικό του τρόπο βοήθησαν καθοριστικά στην ολοκλήρωση της διπλωματικής αυτής εργασίας. Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου που στάθηκαν δίπλα μου στην προσπάθεια μου, παρέχοντας μου ενθάρρυνση και ηθική συμπαράσταση. Τέλος, ιδιαίτερη αναφορά θα ήθελα να κάνω στον επιβλέποντα καθηγητή μου, για την καθοδήγηση και την πολύτιμη βοήθεια που μου παρείχε το διάστημα εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας, ανταποκρινόμενος άμεσα στις απορίες μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρεί να εξετάσει την υιοθέτηση των συστημάτων κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες ή αλλιώς Activity Based Costing στις βιομηχανικές επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Η μελέτη συνεπώς επεκτείνεται σε δύο έννοιες, αφενός στην ανάλυση των κυριότερων εννοιών που σχετίζονται με τα κοστολογικά συστήματα βάσει δραστηριοτήτων και αφετέρου στην υιοθέτησή τους από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Αρχικά, γίνεται μια εισαγωγή στην έννοια της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Ακολούθως, γίνεται μια ιστορική αναδρομή από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στο σύστημα ABC, επισημαίνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην ανάπτυξη της ABC, γίνεται σύγκριση ανάμεσα στα δύο αυτά συστήματα και παρουσιάζονται τα οφέλη και τα προβλήματα από την υιοθέτηση της ABC, καθώς και του βαθμού υιοθέτησης της μεθόδου αυτής σε διεθνές και εγχώριο επίπεδο. Έπειτα, αναλύονται διεξοδικά πια οι έννοιες και οι αρχές της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, καθώς και ο σχεδιασμός ενός συστήματος ABC. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται διεξοδικά η μεθοδολογία μιας μελέτης περίπτωσης με αρχική αναφορά στη ποιοτική έρευνα και κατόπιν στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που απορρέουν από την μελέτη περίπτωσης.

Στο πλαίσιο της εργασίας και για την καλύτερη κατανόηση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων γίνεται χρήση ενός παραδείγματος συγκρίνοντας τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου με αυτά που προέκυψαν από την εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν έδειξαν την αποτελεσματικότερη και περισσότερο αξιόπιστη πληροφόρηση που παρείχε η μέθοδος ABC σε σχέση με την παραδοσιακή μέθοδο. Τέλος, τα συμπεράσματα τα οποία προέκυψαν ανέδειξαν την χρησιμότητα της υιοθέτησης της μεθόδου ABC αλλά και ταυτόχρονα το υψηλό κόστος που απαιτεί η εφαρμογή της σε σύγκριση με την παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης.

Λέξεις – κλειδιά: ABC, κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, βαθμός υιοθέτησης, παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης, βιομηχανικές επιχειρήσεις, Ελλάδα.

ABSTRACT

The present diplomatic work attempts to examine the adoption of activity-based costing systems or Activity Based Costing in industrial companies in Greece. The study therefore extends to two concepts, on the one hand in the analysis of the main concepts related to activity-based costing systems and on the other hand in their adoption by industrial enterprises.

First, an introduction to the concept of activity-based costing is made. Then, a historical review of the traditional costing systems in the ABC system is made, the reasons that led to the development of ABC are pointed out, a comparison is made between these two systems and the benefits and problems from the adoption of ABC are presented, as well as the degree of adoption of this method at international and domestic level. Then, the concepts and principles of activity-based costing are analyzed in detail, as well as the design of an ABC system. Then, the methodology of a case study is presented in detail, with initial reference to qualitative research and then to the advantages and disadvantages arising from the case study.

In the context of the work and for a better understanding of activity-based costing, an example is used comparing the results of this method with those that emerged from the application of the traditional costing method. The results showed the most effective and reliable information provided by the ABC method compared to the traditional method. Finally, the conclusions that emerged highlighted the usefulness of the adoption of the ABC method and at the same time the high cost required for its implementation compared to the traditional costing method.

Keywords

ABC, activity based costing, degree of adoption, traditional costing method, industrial companies, Greece.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	ii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	v
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	viii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	viii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγή.....	1
1.2 Στόχος εργασίας.....	4
1.3 Παρουσίαση της δομής της εργασίας.....	4
1.4 Σύνοψη.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	6
ΑΠΟ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ABC.....	6
2.1 Εισαγωγή.....	6
2.2 Ιστορική αναδρομή.....	6
2.3 Λόγοι που οδήγησαν στην ανάπτυξη της ABC.....	8
2.3.1: Η αύξηση στο ύψος των γενικών εξόδων.....	8
2.3.2: Η μεταβολή στη φύση των γενικών εξόδων.....	8
2.3.3: Η μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας.....	9
2.3.4: Η μεταβολή στη δομή του ανταγωνισμού.....	10
2.3.5: Η αύξηση της πολυπλοκότητας των γραμμών προϊόντων.....	10
2.3.6: Η αυτοματοποίηση των διαδικασιών.....	11
2.3.7: Η υιοθέτηση μιας πελατοκεντρικής προσέγγισης από τις επιχειρήσεις.....	11
2.4 Σύγκριση παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης με ABC.....	12
2.5 Οφέλη και προβλήματα από την υιοθέτηση της ABC.....	16
2.5.1: Εισαγωγή.....	16
2.5.2: Υιοθετητές της ABC.....	18
2.5.3: Αρνητές της ABC.....	19
2.5.4: Υποστηρικτές της ABC.....	20

2.6 Ο βαθμός υιοθέτησης της ABC ανά τον κόσμο.....	20
2.7 Σύνοψη.....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	27
ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC.....	27
3.1 Εισαγωγή.....	27
3.2 Γενικές έννοιες και ορισμοί για την κατανόηση της ABC.....	27
3.2.1: Ορισμός του κόστους και οι κατηγορίες του.....	28
3.2.2: Ορισμός της κοστολόγησης.....	29
3.2.3: Ορισμός της δραστηριότητας.....	30
3.2.4: Διάφοροι ορισμοί.....	31
3.2.4.1: Πόρος (resource).....	31
3.2.4.2: Κοστολογικό αντικείμενο (cost object).....	31
3.2.4.3: Στοιχείο κόστους (cost element).....	32
3.2.4.4: Δεξαμενή κόστους (cost pool).....	32
3.2.4.5: Οδηγός κόστους (cost driver).....	32
3.2.4.5.1: Οδηγοί κόστους συναλλαγών.....	33
3.2.4.5.2: Οδηγοί κόστους διαρκείας.....	33
3.2.4.5.3: Οδηγοί κόστους έντασης.....	34
3.2.5: Κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του επιχειρησιακού περιβάλλοντος...	34
3.2.6: Η αναγκαιότητα της ABC.....	37
3.2.7: Η έννοια της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.....	38
3.2.8: Οι αρχές της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.....	40
3.2.9: Γιατί η μέθοδος της ABC αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις.....	42
3.2.10: Οι προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής της μεθόδου ABC.....	43
3.2.10.1: Αριθμός δραστηριοτήτων.....	44
3.2.10.2: Πρακτικές εφαρμογές της μεθόδου ABC.....	45
3.3 Σχεδιασμός ενός συστήματος ABC.....	46
3.3.1: Στάδια σχεδιασμού ενός συστήματος ABC.....	47
3.3.2: Κρίσιμα σημεία κατά την υιοθέτηση της ABC.....	50
3.3.3: Βήματα ανάπτυξης ενός συστήματος ABC.....	52
3.4 Σύνοψη.....	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	54

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....	54
4.1 Εισαγωγή.....	54
4.2 Εισαγωγή στην ποιοτική έρευνα.....	54
4.3 Μελέτη περίπτωσης (case study).....	55
4.3.1 Πλεονεκτήματα του case study.....	56
4.3.2 Μειονεκτήματα του case study.....	57
4.4 Σύνοψη.....	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	59
ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC ΣΤΗ ΓΑΛΑΚΤΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΔΕΛΤΑ.....	59
5.1 Εισαγωγή.....	59
5.2 Παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης.....	60
5.3 Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC).....	64
5.4 Σύνοψη.....	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	71
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	71
6.1 Εισαγωγή.....	71
6.2 Γενικά συμπεράσματα από την μελέτη περίπτωσης.....	71
6.3 Περιορισμοί μελέτης περίπτωσης.....	73
6.4 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	73
6.5 Σύνοψη.....	74
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ.....	75

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

<i>Πίνακας 2.1: Συγκριτική ανάλυση βαθμού υιοθέτησης της ABC</i>	25
<i>Πίνακας 5.1: Δεδομένα χυμού και γάλακτος</i>	59
<i>Πίνακας 5.2: Έσοδα πωλήσεων & Άμεσα κόστη</i>	61
<i>Πίνακας 5.3: Έμμεσα κόστη</i>	62
<i>Πίνακας 5.4: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους</i>	63
<i>Πίνακας 5.5: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους χυμού με το σύστημα ABC</i>	65
<i>Πίνακας 5.6: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους γάλακτος με το σύστημα ABC</i>	66
<i>Πίνακας 5.7: Υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα προϊόντος</i>	67
<i>Πίνακας 5.8: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους – μέθοδος ABC</i>	68
<i>Πίνακας 5.9: Συγκριτικός πίνακας αποτελεσμάτων</i>	69

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

<i>Διάγραμμα 2.4.1: Παραδοσιακά συστήματα vs ABC</i>	16
<i>Διάγραμμα 3.2.1: Μοντέλο μεθόδου ABC</i>	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

Αναμφίβολα, κατά την διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών έχουν πραγματοποιηθεί μεγάλες μεταβολές στον επιχειρηματικό χώρο σε διεθνές επίπεδο, με αποτέλεσμα η δομή του να αλλάξει σημαντικά. Τέτοιου είδους παραδείγματα συνιστούν η εισαγωγή ευπροσάρμοστων παραγωγικών συστημάτων, η αυτοματοποίηση και η εντατικοποίηση των διαδικασιών παραγωγής, η άνοδος των εσόδων ποσοτικά αλλά και ως ποσοστό του συνόλου του κόστους των αγαθών, η ελάττωση του κόστους της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του κόστους παραγωγής, η ενίσχυση της ποικιλομορφίας των προϊόντων τα οποία παράγονται σε χαμηλές ποσότητες και σε διαφορετικά πρότυπα, η άνοδος του ρυθμού εισόδου καινούριων αγαθών στην αγορά όπου έχουν περιορισμένο κύκλο ζωής, η εφαρμογή μιας πελατοκεντρικής τάσης, κ.α.

Οι ανωτέρω μεταβολές σε συνάρτηση με την άνοδο του ανταγωνισμού και της ελάττωσης των περιθωρίων κέρδους ως επακόλουθο, έχουν οδηγήσει στην αναγνώριση ως ανταγωνιστικό πλεονέκτημα τον αποτελεσματικό έλεγχο και κυρίως την διοίκηση του κόστους. Κατά συνέπεια, στις νέες επιχειρήσεις είναι αναγκαία η επιδίωξη και χρήση μιας ποιοτικά καλύτερης πληροφόρησης.

Επιπλέον, τον τελευταίο καιρό έχει υπάρξει αύξηση των γενικών εξόδων των εταιριών, τόσο ως απόλυτο μέγεθος όσο και ως ποσοστό του ολικού κόστους, καθώς και αλλαγή στην φυσιογνωμία τους. Εκτός αυτού, η αυτοματοποίηση έχει προκαλέσει σημαντική μείωση στο ποσοστό του κόστους το οποίο χαρακτηρίζεται ως άμεσο κόστος προϊόντων. Η αυτοματοποίηση και η βαρύτητα που δίνεται σε ζητήματα προώθησης πωλήσεων και marketing με στόχο την καλύτερη αντιμετώπιση του ανταγωνισμού έχουν σημαντική επίδραση στην μεγέθυνση των γενικών εξόδων. Από την άλλη, η μεταβολή της φυσιογνωμίας των γενικών εξόδων είναι αποτέλεσμα ορισμένων συντελεστών οι οποίοι παρά την επιρροή τους στο κόστος, δεν έχουν καμία εξάρτηση όσον αφορά το μέγεθος της παραγωγής. Τέτοια παραδείγματα μπορούν να θεωρηθούν το κόστος διαχείρισης των υλικών και των ανταλλακτικών, επιθεωρήσεων και παραλαβών όπου εξαρτάται από την ποσότητα των

παραλαβών, το κόστος σχετικά με την εξέταση της ποιότητας όπου πολλές φορές εξαρτάται από τα τεχνικά πρότυπα που ορίζουν οι πελάτες, ο μεγάλος αριθμός εισόδου καινούριων αγαθών στην αγορά που έχουν περιορισμένο κύκλο ζωής, κτλ.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης προβαίνουν σε διαρκή διαστρέβλωση του ουσιαστικού κόστους των αγαθών αφού έχουν δημιουργηθεί σε περιβάλλον με μικρή αυτοματοποίηση, όταν η παραγωγή χαρακτηριζόταν από περιορισμένο αριθμό προϊόντων και από ομοιογένεια, καθώς επίσης ο κύριος στόχος της στρατηγικής των εταιριών δεν αφορούσε την ικανοποίηση των αναγκών των πελατών. Ειδικότερα, η συγκεκριμένη διαστρέβλωση ήταν συνέπεια του επιμερισμού στα έμμεσα κόστη μέσω της χρήσης βάσεων καταλογισμού οι οποίες είχαν σχέση με το μέγεθος της παραγωγής, όπως είναι οι ώρες της άμεσης εργασίας, οι ώρες χρήσης των μηχανημάτων, κ.α. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα την μη αναγνώριση των αιτιών του κόστους είτε επειδή δεν είναι κατάλληλες, εξαιτίας τεχνικών και οργανωτικών μεταβολών, είτε γιατί είναι αβάσιμες.

Ασφαλώς, πρέπει να τονισθεί ότι η ανεπαρκής οργάνωση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης δεν βοηθάει στη παροχή πληροφοριών για την καλύτερη λήψη των αποφάσεων σε επίπεδο ελέγχου, στρατηγικής, προϋπολογισμών και γενικά δεν θεωρούνται διοικητικά εργαλεία.

Με στόχο την διευκόλυνση της διαδικασίας σύνδεσης των δραστηριοτήτων με τα αντικείμενα κόστους και ταυτόχρονα την απλοποίηση και βελτιστοποίηση του σχεδιασμού του μοντέλου του συστήματος κοστολόγησης, οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν παρεμφερή χαρακτηριστικά ή παρεμφερή σκοπιμότητα ή εμφανίζουν όμοια κοστολογική συμπεριφορά ταξινομούνται σε δεξαμενές κόστους. Συνεπώς, οι εν λόγω δραστηριότητες, εφόσον έχουν ίδια κοστολογική συμπεριφορά, η αντιμετώπισή τους δύναται να γίνει από όμοιους οδηγούς κόστους.

Στο νέο επιχειρησιακό περιβάλλον είναι αναμενόμενη η κατανάλωση μεγάλου όγκου επιχειρησιακών πόρων με σκοπό την παροχή πληροφοριών στη διοίκηση, όμως ένα αρκετά περιορισμένο τμήμα των εν λόγω πόρων εξυπηρετεί τις αληθινές ανάγκες. Η διοίκηση των επιχειρήσεων οι οποίες δρουν σε ένα έντονα ανταγωνιστικό και αρκετά μεταβαλλόμενο περιβάλλον, πρέπει να μπορούν να παρέχουν απαντήσεις στα ακόλουθα ερωτήματα τα οποία σχετίζονται με την επιχείρησή τους:

1. Ποια προϊόντα ή ποιο σύνολο προϊόντων είναι περισσότερο κερδοφόρο;
2. Ποιοι πελάτες και ποιοι κλάδοι της αγοράς φέρνουν κέρδος;
3. Ποια κανάλια διανομής και πωλήσεων είναι πιο κερδοφόρα;
4. Τι ποσοστό της ημερήσιας εργασίας δεν αποδίδει κανένα κέρδος;

5. Ποιες εργασίες προσθέτουν αξία στην επιχείρηση και στους πελάτες καθώς και ποιες δύνανται να καταργηθούν χωρίς κάποια επίπτωση στη λειτουργία της επιχείρησης;

Το Activity Based Costing (ABC) έρχεται να δώσει πλήρως τεκμηριωμένες απαντήσεις στα ανωτέρω ερωτήματα. Η συγκεκριμένη μέθοδος υπολογισμού του κόστους και της απόδοσης της επιχείρησης στηρίζεται στις δραστηριότητες που εφαρμόζει η επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της. Η μέθοδος ABC είναι διαφορετική σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους επειδή το σύνολο των παγίων (fixed) και των άμεσων (direct) εξόδων εκτιμάται σαν μεταβλητό (variable), το οποίο σημαίνει ότι ο επιμερισμός των διάφορων εξόδων γίνεται με βάση την αξία και την ποσότητα των παραγγελιών των πελατών, τον απαραίτητο χρόνο παραγωγής, κλπ. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, η μέθοδος ABC να παρέχει στη διοίκηση μια ποσοτική αναφορά της κατάστασης που βρίσκεται η εταιρία καθώς και να τους ενισχύει με ένα χρήσιμο εργαλείο με στόχο την καλύτερη λήψη των στρατηγικών αποφάσεων.

Είναι εμφανές ότι η μέθοδος ABC έχει την ικανότητα να γίνει η βάση πάνω στην οποία θα υπάρξει μια πιο άμεση και καλύτερη λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων, συμμετέχοντας με καταλυτικό τρόπο στην επιτυχημένη κατεύθυνση της εταιρίας. Συγκεκριμένα, παρέχει μια πιο ακριβή κοστολόγηση και μια σημαντική βοήθεια στη δημιουργία εναλλακτικών υποθέσεων οι οποίες συμβάλουν στον περισσότερο αποτελεσματικό σχεδιασμό στρατηγικής της εταιρίας. Επιπρόσθετα, ανάλογη σημασία έχει το ότι τα κοστολογικά συστήματα ABC δημιουργούν το σύνολο της πληροφόρησης το οποίο συμβάλει στην καλύτερη διαχείριση των εταιρικών διαδικασιών.

Σε γενικές γραμμές, η μέθοδος ABC ενισχύει τρία σημαντικά θέματα τα οποία σχετίζονται άμεσα με τη λήψη αποφάσεων στρατηγικής στα πλαίσια της επιχείρησης:

1. Την κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών
2. Την αλλαγή της ποικιλίας των προϊόντων και των υπηρεσιών της επιχείρησης, είτε με την εμφάνιση και προβολή καινούριων προϊόντων και υπηρεσιών, είτε με την κατάργηση της παραγωγής ορισμένων από αυτά
3. Τον σχεδιασμό και δημιουργία καινούριων προϊόντων και υπηρεσιών.

Σε αυτό το σημείο είναι απαραίτητο να τονισθεί ότι η μέθοδος ABC δεν αντικαθιστά το τρέχον σύστημα κοστολόγησης μιας εταιρίας. Το αντίθετο μάλιστα, ενεργεί πιο πολύ ως δικλείδα ασφαλείας που έχει στόχο τον έλεγχο και την επαλήθευση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος το οποίο προκύπτει από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης.

Επιπλέον, η παραδοσιακή μέθοδος εστιάζει κυρίως στο συνολικό οικονομικό αποτέλεσμα και όχι τόσο στην αναλυτική μελέτη των αιτιών που επηρεάζουν το κόστος. Σύμφωνα με το γεγονός αυτό, η λειτουργία της μεθόδου ABC είναι συμπληρωματική προσφέροντας στη διοίκηση την αναγκαία λεπτομερή ανάλυση των λογιστικών δεδομένων τα οποία θα τους βοηθήσουν στην αποτελεσματικότερη λήψη αποφάσεων.

1.2 Στόχος εργασίας

Ο κύριος στόχος που πραγματεύεται η εν λόγω εργασία είναι η εξέταση της ελληνικής και της διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας οι οποίες σχετίζονται με την μέθοδο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) στις βιομηχανικές επιχειρήσεις με έμφαση στις ελληνικές. Στα πλαίσια της μελέτης περίπτωσης (case study) παρατίθεται ένα παράδειγμα με την εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης αλλά και της μεθόδου ABC σε μια βιομηχανική επιχείρηση, αποσκοπώντας στην καλύτερη κατανόηση των διαφορών ανάμεσα στις δύο κοστολογικές μεθόδους.

1.3 Παρουσίαση της δομής της εργασίας

Η παρούσα εργασία απαρτίζεται από έξι κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια αρχική εικόνα της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC), προσδιορίζεται ο κύριος στόχος της εργασίας και γίνεται παρουσίαση της δομής της.

Στο δεύτερο και στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται εκτενής αναφορά στη βιβλιογραφία και την αρθρογραφία που σχετίζεται με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC).

Συγκεκριμένα, στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αρχικά μια ιστορική αναδρομή στο πως φτάσαμε από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στην υιοθέτηση του συστήματος ABC καθώς και στους λόγους που οδήγησαν στην ανάπτυξη του εν λόγω συστήματος. Έπειτα, γίνεται σύγκριση των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων με το σύστημα ABC για την καλύτερη κατανόηση των διαφορών ανάμεσα στα συστήματα αυτά. Στη

συνέχεια, καταγράφονται τα οφέλη και τα προβλήματα από την υιοθέτηση της ABC καθώς και ο βαθμός υιοθέτησης του συγκεκριμένου συστήματος ανά τον κόσμο αλλά και στην Ελλάδα.

Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζονται λεπτομερώς οι γενικές έννοιες και ορισμοί που έχουν άμεση σχέση με το σύστημα κοστολόγησης ABC, με στόχο να μπορέσουμε να εισέλθουμε πιο άμεσα στην ιδέα του εν λόγω συστήματος. Τέλος, γίνεται ακριβής παρουσίαση ενός σχεδιασμού ενός κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση της μεθοδολογίας μιας μελέτης περίπτωσης, αρχικά με εισαγωγή στη ποιοτική έρευνα και ακολούθως στη μελέτη περίπτωσης με καταγραφή των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων τα οποία απορρέουν από την χρήση της.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται παράθεση ενός παραδείγματος με την πρακτική εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης ABC σε μια βιομηχανική επιχείρηση σε σύγκριση με την παραδοσιακή κοστολογική μέθοδο για την εξαγωγή περισσότερο ολοκληρωμένων συμπερασμάτων σχετικά με τις διαφορές των δύο αυτών μεθόδων.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται επισκόπηση των συμπερασμάτων που προκύπτουν από την παρούσα μελέτη περίπτωσης, παρουσιάζονται οι περιορισμοί που δυσκόλεψαν την υλοποίηση της εν λόγω εργασίας και αναφέρονται ορισμένες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

1.4 Σύνοψη

Αρχικά, στο πρώτο κεφάλαιο έγινε εισαγωγή στην έννοια της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC) αποσκοπώντας στην αναγνώριση της σημασίας του εν λόγω συστήματος. Στη συνέχεια, έγινε προσδιορισμός του κύριου στόχου τον οποίο καλύπτει η παρούσα εργασία. Τέλος, έγινε μια συνοπτική παρουσίαση της δομής της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΠΟ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ABC

2.1 Εισαγωγή

Στόχος του κεφαλαίου αυτού είναι μια πρώτη γνωριμία με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης καθώς και με το ανερχόμενο σύστημα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Συγκεκριμένα, στην ενότητα 2.2 γίνεται μια ιστορική αναδρομή των κοστολογικών συστημάτων. Η ενότητα 2.3 είναι αφιερωμένη στους λόγους που οδήγησαν στην υιοθέτηση της ABC. Στην ενότητα 2.4 παρουσιάζονται οι διαφορές μεταξύ των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και της ABC. Η ενότητα 2.5 παρουσιάζει τα οφέλη και τα προβλήματα που προκύπτουν από την υιοθέτηση της ABC. Τέλος, στην ενότητα 2.6 γίνεται παρουσίαση του ρυθμού υιοθέτησης της ABC ανά τον κόσμο.

2.2 Ιστορική αναδρομή

Τα συστήματα κοστολόγησης άρχισαν να εξελίσσονται από τις αρχές του 19^{ου} αιώνα έως και κατά την διάρκεια του 20^{ου}. Κατά τον 19^ο αιώνα οι βιομηχανικές επιχειρήσεις της Αγγλίας και των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής εμφάνισαν τις πρώτες ανάγκες που σχετίζονταν με την μέθοδο της κοστολόγησης και της διαμόρφωσης κόστους των προϊόντων. Ειδικότερα, οι ΗΠΑ κατά την διάρκεια του Α' Παγκοσμίου Πολέμου, εξώθησαν τις βιομηχανίες πολεμικού εξοπλισμού στην υποχρεωτική κοστολόγηση των προϊόντων τους. Σε συνδυασμό με την οικονομική κρίση του 1930 δημιουργήθηκε η απαίτηση για μια μέθοδο εκτίμησης του κόστους. Πρωτοπόρος στην καθιέρωση της κοστολόγησης με επιστημονικούς όρους ήταν ο John Walker (1875), ο οποίος υποστήριξε ότι θεμελιώδη συστατικά του κόστους είναι τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, ενώ το κόστος καθορίζεται από την κύρια λειτουργία και

το παραχθέν προϊόν. Η πρόσθεση των γενικών εξόδων στα βασικά στοιχεία του κόστους, έδωσαν στην κοστολόγηση την τελική της μορφή.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την εμφάνιση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, τα οποία υιοθετήθηκαν από τις αναπτυγμένες χώρες την Ευρώπης, αλλά εφαρμόζονται μέχρι και σήμερα από εμπορικές και παροχής υπηρεσιών επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τον Κεχρά (2009) τα συστήματα αυτά διακρίνονται σε:

- i. Κατά φάση κοστολόγηση (process costing)
- ii. Πρότυπη κοστολόγηση (standard costing)
- iii. Άμεση κοστολόγηση (direct costing)
- iv. Πλήρης κοστολόγηση (full costing)
- v. Εξατομικευμένη παραγωγή (job order costing)

Παρόλο την μεγάλη χρησιμοποίηση των συστημάτων αυτών, δημιουργήθηκε η άμεση ανάγκη για έγκυρο προσδιορισμό του κόστους λόγω της παγκοσμιοποίησης της αγοράς, της ραγδαίας ανάπτυξης της τεχνολογίας, της αύξησης του κόστους παραγωγής και διάθεσης αλλά και της μεγάλης ποικιλομορφίας των προϊόντων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία, από τους καθηγητές του Harvard, Robin Cooper και Robert Kaplan (1988), ενός συστήματος Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Costing).

Σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan (1988), το νέο αυτό κοστολογικό σύστημα έχει σχεδιαστεί για να παρέχει ακριβέστερες πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες παραγωγής και υποστήριξης, αλλά και με το κόστος προϊόντος. Συγκεκριμένα, βοηθάει την διοίκηση να εστιάσει την προσοχή της στα προϊόντα και τις διαδικασίες με τη μεγαλύτερη δυνατή ώθηση για αύξηση των κερδών. Επιπλέον, ωθεί τους διαχειριστές στην καλύτερη λήψη αποφάσεων σχετικά με το σχεδιασμό των προϊόντων, την τιμολόγηση και ενθαρρύνει τις συνεχείς βελτιώσεις λειτουργίας. Τέλος, επικεντρώνεται κυρίως στην αναζήτηση εκείνων των παραγόντων (δραστηριοτήτων) που συμβάλλουν στην δημιουργία μεγάλου ύψους έμμεσου κόστους και ταυτόχρονα στον αποδοτικό έλεγχο των μεταβλητών οι οποίοι θα μπορούσαν να μειωθούν, ώστε να υλοποιηθεί η συνολική μείωση του κόστους και η επιχείρηση να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

2.3 Λόγοι που οδήγησαν στην ανάπτυξη της ABC

Στην ενότητα αυτή, είναι σημαντικό να αναφερθούν και να αναλυθούν οι συνθήκες που οδήγησαν σε αλλαγές στο διεθνές επιχειρησιακό περιβάλλον και οι οποίες δημιούργησαν μεγαλύτερη ανάγκη για την υιοθέτηση του νέου αυτού συστήματος κοστολόγησης.

2.3.1: Η αύξηση στο ύψος των γενικών εξόδων

Σύμφωνα με τον Zimmerman (1997), τα τελευταία χρόνια έχει παρατηρηθεί μια μεγάλη αύξηση στο ύψος των γενικών εξόδων, με αποτέλεσμα να συνθέτουν σε σημαντικό ποσοστό το σύνολο του κόστους σε πολλές επιχειρήσεις. Η αυτοματοποίηση αποτελεί τον κύριο λόγο της αύξησης αυτής, η οποία συνέβαλλε στο να καταλαμβάνουν, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους εις βάρος του άμεσου κόστους. Ανάλογη αύξηση έχει σημειωθεί και στα έξοδα προώθησης και πωλήσεων, η οποία υποδηλώνει και την κλίση των επιχειρήσεων για αλλαγή, προσπαθώντας να επιβιώσουν και να αποκτήσουν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα σε ένα συνεχώς αναπτυσσόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον.

2.3.2: Η μεταβολή στη φύση των γενικών εξόδων

Τις τελευταίες δύο δεκαετίες, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Drury (2000), έχει σημειωθεί μια αλλαγή στη φύση των γενικών βιομηχανικών εξόδων με βάση ότι το κόστος πλέον δεν αποτελεί συνάρτηση του όγκου, αλλά της πολυπλοκότητας της παραγωγής. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αποδοχή πιο ευέλικτων παραγωγικών συστημάτων, την δημιουργία νέων προϊόντων, η οποία έχει οδηγήσει στην μείωση του κύκλου ζωής ενός προϊόντος, καθώς και την ανάπτυξη της ποικιλίας των προϊόντων που παράγει μια εταιρία. Επιπρόσθετα, οι επιχειρήσεις προσπαθώντας να ξεχωρίσουν σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους, στοχεύουν στην προσφορά προϊόντων τα οποία είναι εναρμονισμένα με τις ανάγκες των πελατών τους,

επιζητούν την καλύτερη διαχείριση των αποθεμάτων τους για να τα ελαττώσουν και να ενισχύσουν την δημιουργία υψηλότερης ποιότητας προϊόντων. Για όσα αναφερθήκαμε προηγουμένως, οι εταιρίες ξοδεύουν σημαντικά ποσά από τους πόρους τους με συνέπεια την αύξηση των γενικών τους εξόδων.

2.3.3: Η μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας

Όπως παρατηρήσαμε παραπάνω, η μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας είναι ορατή τόσο σε απόλυτα μεγέθη όσο και σε ποσοστό του συνόλου του κόστους. Η μείωση αυτή έχει γίνει εμφανής σε αρκετούς κλάδους, η οποία φτάνει μόλις στο 5% του συνόλου του κόστους, αλλά λόγω της μεταβολής που σημειώνεται στον τρόπο εκτέλεσης της παραγωγικής διαδικασίας, η άμεση εργασία λειτουργεί πλέον ως σταθερό κόστος και όχι ως μεταβλητό ή αλλιώς ως μέρος των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το αποτέλεσμα αυτό αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα μειονεκτήματα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης όπου εφαρμόζουν ως βάση καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα αγαθά την άμεση λειτουργία. Συγκεκριμένα, η ελάττωση του κόστους της άμεσης εργασίας σε συνάρτηση με την αύξηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων καταλήγει σε αυξημένους συντελεστές καταλογισμού (γενικά βιομηχανικά έξοδα / κόστος άμεσης εργασίας), οι οποίοι μπορούν να ξεπεράσουν ακόμη και το 1000% της αξίας της άμεσης εργασίας.

Η αλλαγή στη δομή του συνολικού κόστους δημιούργησε αμφιβολίες στο κατά πόσο είναι αποτελεσματική ως βάση επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων η άμεση εργασία. Εξαιτίας ότι η άμεση εργασία συνιστά ένα τμήμα του συνολικού κόστους το οποίο σχετίζεται άμεσα με τον όγκο παραγωγής, σ' αυτό το σημείο πρέπει να τονιστεί ότι είναι πασιφανές ότι η χρησιμοποίησή τους ως βάση καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων δεν συνίσταται όταν το ύψος του έμμεσου κόστους δεν εξαρτάται από τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα φαίνεται ότι είναι πλέον αναγκαία η υιοθέτηση νέων βάσεων επιμερισμού, οι οποίες θα παρουσιάζουν με υψηλότερη αξιοπιστία την αλλαγή που έχει πραγματοποιηθεί στα συστατικά του κόστους.

2.3.4: Η μεταβολή στη δομή του ανταγωνισμού

Το πέρασμα του χρόνου συνέβαλλε στην αλλαγή της δομής του ανταγωνισμού. Συγκεκριμένα, πριν από τον 1980 οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνταν κυρίως σε ένα κλειστό και μη ανταγωνιστικό περιβάλλον. Το γεγονός αυτό οδήγησε τις επιχειρήσεις στο να εφησυχάσουν και να μην επιδιώκουν την ενίσχυση είτε της ποιότητάς τους είτε της αποδοτικότητάς τους είτε ακόμη της κερδοφορίας τους, αποφασίζοντας την παύση της παραγωγής των μη κερδοφόρων προϊόντων. Επιπλέον, η είσοδος στο επιχειρησιακό αυτό περιβάλλον διακρίνονταν από υψηλά εμπόδια με συνέπεια η δομή του ανταγωνισμού να μη μεταβάλλεται. Σε τέτοιου είδους αγορές ο προσδιορισμός των τιμών γινόταν με πρωταρχικό σκοπό την εξασφάλιση μιας επαρκούς απόδοσης κεφαλαίου και την κάλυψη του λειτουργικού κόστους. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, μια αύξηση στην τιμή του κόστους να μπορεί να καλυφθεί από μια αντίστοιχη αύξηση στην τιμή του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Τα τελευταία χρόνια, σύμφωνα με τους Blocker et al. (2002), η απελευθέρωση των αγορών και η μεταβολή των συνθηκών ανταγωνισμού, έχουν συμβάλει στην αύξηση του διεθνούς ανταγωνισμού και στην επιδίωξη υψηλότερων περιθωρίων κέρδους των εταιριών. Αυτό οδήγησε τις διοικήσεις να εστιάσουν στη μείωση του κόστους, όπου χαρακτηρίζεται ως η πιο κατάλληλη μέθοδος για την αύξηση της κερδοφορίας. Με βάση όλα τα παραπάνω, οι επιχειρήσεις άρχισαν να δίνουν περισσότερο βάση στην καλύτερη διαχείριση του κόστους, με συνέπεια το κόστος πλέον να καθορίζει σε σημαντικό βαθμό την αύξηση της κερδοφορίας και την δημιουργία ενός ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που θα είναι αμετάβλητο στο χρόνο.

2.3.5: Η αύξηση της πολυπλοκότητας των γραμμών προϊόντων

Από τις αρχές της δεκαετίας του '90 και την δημιουργία των πρώτων παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, οι γραμμές των προϊόντων χαρακτηρίζονταν από μικρή ποικιλομορφία οπότε δεν υπήρχαν υψηλές μεταβολές στο κόστος, όπως για παράδειγμα η παραγωγή προϊόντων σε μεγάλες ποσότητες αλλά με μικρή διαφοροποίηση. Με το πέρασμα των χρόνων, σύμφωνα με τους Hilton et al. (2003), αυξήθηκε σε μεγάλο βαθμό η πολυπλοκότητα των γραμμών προϊόντων με συνέπεια να σημειωθεί αύξηση στο κόστος

δραστηριοτήτων που συνδέονται με την παραγωγή των προϊόντων, λόγω της ανάγκης για εκτέλεση πρόσθετων δραστηριοτήτων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης να παρουσιάζουν ανακριβείς πληροφορίες, έτσι οι επιχειρήσεις αντιλαμβάνονταν την ανάγκη για ένα νέο, πιο ακριβές και ποιοτικό σύστημα κοστολόγησης.

2.3.6: Η αυτοματοποίηση των διαδικασιών

Τις τελευταίες δύο δεκαετίες, η ταχύτατη ανάπτυξη της τεχνολογίας οδήγησε στην αυτοματοποίηση των διαδικασιών, όπως είναι η αυτόματη συλλογή δεδομένων και η επεξεργασία των παραγγελιών, γεγονός που προκαλεί σε μεγάλο βαθμό την μείωση του κόστους των κοστολογικών πληροφοριών. Ταυτόχρονα, πολλές από τις επιχειρησιακές διαδικασίες ήταν εντάσεως εργασίας, με συνέπεια να υπάρχει άμεση συνάρτηση του κόστους με τα προϊόντα. Σύμφωνα με τους Hilton et al. (2000), με την μείωση της άμεσης εργασίας σε συνδυασμό με την αυτοματοποίηση των διαδικασιών σημειώθηκε μεγέθυνση του κόστους δραστηριοτήτων οι οποίες συνδέονται άμεσα με τις παρτίδες (batch-related) και τα προϊόντα (product sustaining), σε αντίθεση των δραστηριοτήτων που δαπανώνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούσαν να παρέχουν ποιοτική πληροφόρηση σε σχέση με τα προϊόντα και της λειτουργίες, έτσι έγινε εντονότερη η ανάγκη για υιοθέτηση ενός νέου κοστολογικού συστήματος ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να λαμβάνουν περισσότερο ακριβείς και έγκυρες πληροφορίες για την αποτελεσματικότερη λήψη αποφάσεων σχετικά με θέματα σχεδιασμού και οργάνωσης της παραγωγής.

2.3.7: Η υιοθέτηση μιας πελατοκεντρικής προσέγγισης από τις επιχειρήσεις

Η εξέλιξη της τεχνολογίας και η αλλαγή της νοοτροπίας οδήγησαν τις επιχειρήσεις στην υιοθέτηση ενός πελατοκεντρικού προσανατολισμού. Η παραγωγή των προϊόντων και η παροχή των υπηρεσιών προσαρμόζεται πλέον πάνω στις ανάγκες των πελατών αλλά ταυτόχρονα βασίζεται πάνω στην νέα στρατηγική της διοίκησης για προϊόντα ή υπηρεσίες που συμβαδίζουν με το μειωμένο κόστος, την μεγαλύτερη ποιότητα και αξιοπιστία, την

γρήγορη παράδοση και τον αυξημένο βαθμό καινοτομίας. Πρωταρχικός στόχος των επιχειρήσεων είναι η διατήρηση της πελατειακής τους βάσης και η καλύτερη εξυπηρέτησή τους. Για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις υιοθετούν νέες στρατηγικές διοίκησης όπως είναι η διαρκής πρόοδος των λειτουργιών τους (continuous improvement), η διοίκηση της αλυσίδας αξίας (value chain management) και η διαχείριση ολικής ποιότητας (total quality management), ιδέες οι οποίες δεν ήταν γνωστές σε μικρές εταιρίες πριν από μερικά χρόνια.

Η επιθυμία των επιχειρήσεων για μια πελατοκεντρική προσέγγιση έχει μεταβάλει το ενδιαφέρον της διοίκησης από τους χρηματοοικονομικούς δείκτες στα μη χρηματοοικονομικά μέτρα απόδοσης, όπως είναι ο χρόνος παράδοσης των προϊόντων και η ποιότητα, ενώ συγχρόνως υπάρχει μια διάθεση για ένωση των τμημάτων μεταξύ τους καθώς και η παρότρυνση της ομαδικής εργασίας (teamwork) και της συνάρτησης των επιχειρησιακών λειτουργιών. Με βάση τα παραπάνω, είναι απαραίτητη η ύπαρξη αναφορών (reports) οι οποίες θα παρέχουν κοστολογική πληροφόρηση σχετικά με τις ποικίλες δραστηριότητες που απασχολούν τα τμήματα της εταιρίας, αλλά και με τις ποιοτικές μεταβλητές όπως είναι η καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών, η υψηλή ποιότητα των πληροφοριών, κτλ.

2.4 Σύγκριση παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης με ABC

Η απορροφητική και η οριακή, μέθοδοι της παραδοσιακής κοστολόγησης, μέσω των οποίων γίνεται η κατανομή των γενικών εξόδων στα αντικείμενα κόστους με την χρήση βάσεων επιμερισμού, όπως είναι η αξία των πωλήσεων και ο όγκος, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και οι ώρες της άμεσης εργασίας. Κατά συνέπεια όμως να μην συνυπολογίζεται η αιτία που δημιούργησε το κάθε κόστος. Η κατανομή των γενικών εξόδων στα αντικείμενα κόστους, σύμφωνα με την μέθοδο της ABC η οποία προσμετρά τις αιτίες του κόστους, γίνεται με βάση την πραγματική δαπάνη για την παραγωγή του κάθε αντικειμένου ξεχωριστά.

Κατά τους Horngren et al. (2003), η βασική επιδίωξη της κοστολόγησης ήταν να εστιάσει στο κόστος των δραστηριοτήτων που αφορούν τον σχεδιασμό της παραγωγής, των πωλήσεων και της προώθησης προϊόντων ή υπηρεσιών μιας εταιρίας. Αρχικά, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων λογαριάζει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα για κάθε δραστηριότητα της εταιρίας ξεχωριστά και μετά γίνεται ο επιμερισμός του κόστους δραστηριοτήτων στα

προϊόντα, τις υπηρεσίες και σε διάφορες δαπάνες αντικειμένων που αντιστοιχούν σε κάθε δραστηριότητα.

Εν αντιθέσει με την ABC, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης λαμβάνουν πρώτα υπόψη το σύνολο των γενικών εξόδων και έπειτα το επιμερίζουν σε κάθε προϊόν με βάση το σύνολο των άμεσων ωρών εργασίας που αναλώνονται στη παραγωγή ενός αγαθού. Στη μέθοδο ABC οι κύριες δραστηριότητες διακρίνονται από τους μάντζερ των λειτουργιών. Οι Blocker et al. (2002) ισχυρίζονται ότι οι πόροι που δαπανήθηκαν για την εφαρμογή σ' αυτές, εντοπίζονται στις δραστηριότητες οι οποίες μεταχειρίστηκαν από τους ενδεδειγμένους οδηγούς κόστους.

Εν κατακλείδι, η κατανομή των δεξαμενών κόστους των δραστηριοτήτων στα προϊόντα γίνεται με την χρήση των οδηγών κόστους, οι οποίοι κάποιες φορές ονομάζονται και οδηγίοι δραστηριοτήτων, με συνέπεια η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων να φέρει υψηλό κόστος, μεγάλα γενικά εργοστασιακά έξοδα και να τα επιμερίζει σε πιο μικρά κόστη, που το καθένα συσχετίζεται και με μια δραστηριότητα κλειδί.

Με βάση τα λεγόμενα του Urchurch (2000), τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, έχει το καθένα τα θετικά και τα αρνητικά του. Με την χρησιμοποίηση των θετικών στοιχείων και από τα δύο αυτά συστήματα θα ήμασταν ικανοί να υλοποιήσουμε ένα νέο σύστημα κοστολόγησης, στο οποίο θα μπορούσαμε να εκμεταλλευτούμε τους οδηγούς κόστους για τον προσδιορισμό των βάσεων διανομής, τον αυξανόμενο ρυθμό απορρόφησης από τον απλό διατμηματικό, αλλά και για την αποφυγή των ασαφών ερμηνειών σχετικά με τις δραστηριότητες και τους οδηγούς κόστους. Επιπρόσθετα, αρκετά από τα χαρακτηριστικά απορρόφησης του κόστους είναι όμοια στις δύο μεθόδους των κοστολογικών συστημάτων, παραδείγματος χάρη η απαίτηση για επιλογή μέτρησης των δραστηριοτήτων είναι εξίσου απαραίτητη τόσο στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης όσο και στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, όπου καθορίζει τον αναγκαίο ρυθμό απορρόφησης, ανεξάρτητα με το αν αυτές στηρίζονται σε μια μόνο μέτρηση, όπως αυτή που αφορά τις ώρες εργασίας ή τους οδηγούς κόστους.

Οι Selto et al. (2000; 2003), ισχυρίζονται ότι το σημερινό ενδιαφέρον για την μέθοδο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων θα εξακολουθήσει να υπάρχει βραχυπρόθεσμα, όμως οι επιρροές του θα επιφέρουν σύντομα μεταβολές στο περιβάλλον της επιχείρησης. Ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων κατανέμει το κόστος σε κάθε προϊόν μέσω των δραστηριοτήτων. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα επιμερίζονται είτε σε ομοιόμορφες δεξαμενές κόστους είτε σε κέντρα δραστηριοτήτων. Το κάθε κόστος των κέντρων δραστηριοτήτων

χωρίζεται είτε σε προϊόντα είτε σε υπηρεσίες. Η παραπάνω διαδικασία επιτελείται σε τρία στάδια.

Πρώτα, τα κόστη εντοπίζονται σε όμοιους ή παρεμφερείς οδηγούς πόρων και έπειτα κατανέμονται είτε στο όμοιο κόστος δεξαμενής είτε στο κέντρο δραστηριότητας.

Δεύτερον, ο υπολογισμός του δείκτη των γενικών εξόδων γίνεται για κάθε κέντρο δραστηριότητας ξεχωριστά το οποίο στηρίζεται σε μια συγκεκριμένη δραστηριότητα του οδηγού κόστους.

Τέλος, ο επιμερισμός των γενικών εξόδων στα προϊόντα γίνεται με τον πολλαπλασιασμό του ρυθμού αυτού των γενικών εξόδων με το ποσό του οδηγού του κόστους δραστηριότητας όπου αναλώνεται από το συγκεκριμένο προϊόν.

Οι πιο μεγάλες διαφορές ανάμεσα στο σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και στο παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα εμφανίζονται στο δεύτερο και τρίτο στάδιο, επισημαίνουν οι Blocker et al. (2002).

Κατά την Κοέν (2005), η κριτική που ασκείται πάνω στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, στηρίζεται στον ισχυρισμό ότι προκαλούν μια συνεχή αλλοίωση του αληθινού κόστους των αγαθών. Η διαστρέβλωση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι για την κατανομή των έμμεσων εξόδων γίνεται χρήση των βάσεων επιμερισμού οι οποίες είναι συνάρτηση του όγκου παραγωγής (ώρες άμεσης εργασίας, ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, αξία πρώτων υλών κλπ.), με συνέπεια να μην παρουσιάζουν τις πραγματικές αιτίες του κόστους διότι είτε είναι ανεπαρκείς εξαιτίας των οργανικών και των τεχνολογικών μεταβολών, είτε είναι αβάσιμες. Η μέθοδος αυτή προκαλεί την υπερκοστολόγηση των απλών προϊόντων, καθώς και την υποκοστολόγηση των πολύπλοκων προϊόντων.

Επίσης, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν έχουν την κατάλληλη βάση ώστε να παρέχουν πληροφόρηση για λήψη αποφάσεων πάνω σε θέματα των προϋπολογισμών, της στρατηγικής, του ελέγχου, της αξιολόγησης του χαρτοφυλακίου προϊόντων και γενικώς δεν θεωρούνται διοικητικά εργαλεία.

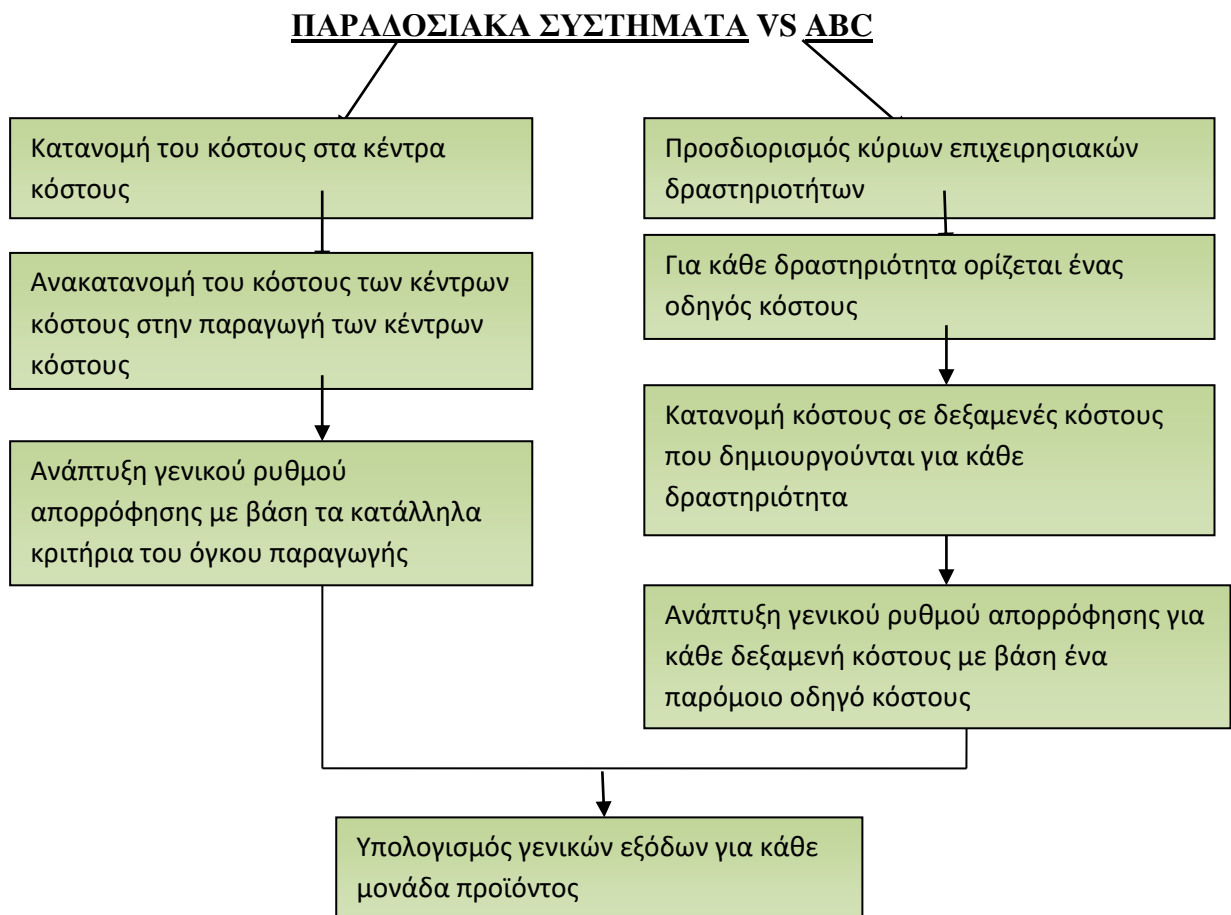
Με την εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, προσφέρονται τα εργαλεία για την δημιουργία απαιτήσεων στις δραστηριότητες αυτές, για τις δαπάνες δραστηριότητας, καθώς και για την τιμολόγηση πελατών. Τα βήματα εφαρμογής της μεθόδου κοστολόγησης είναι τρία:

1. Ο επιμερισμός του κόστους κάθε τμήματος στις αντίστοιχες δραστηριότητες
2. Ο επιμερισμός των δαπανών δραστηριότητας στα προϊόντα
3. Ο επιμερισμός του κόστους των προϊόντων στους πελάτες.

Στόχος των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι η αξιολόγηση των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων προϊόντων μέσω των εξωτερικών οικονομικών αναφορών και με την σύμφωνη γνώμη των κοστολογικών αρχών.

Από την άλλη, στόχος του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι η αναγνώριση των γενικών βιομηχανικών εξόδων και το κέρδος το οποίο προκύπτει μέσω των προϊόντων, των πελατών, αλλά και της διοίκησης αυτών. Σαν αποτέλεσμα των παραπάνω διαφορών, η μέθοδος της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων εφαρμόζεται καλύτερα σε περισσότερα σημεία σε σχέση μ' αυτήν των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων. Στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων τα μη βιομηχανικά έξοδα, όπως και τα βιομηχανικά έξοδα, μπορούν να κατανεμηθούν στα προϊόντα και τις υπηρεσίες, κάποια όμως από τα βιομηχανικά έξοδα είναι δυνατόν να μην συγκαταλεχθούν στα κόστη προϊόντων. Μερικά από τα γενικά κόστη δεξαμενών χρησιμοποιούνται, τα οποία επιμερίζονται στα προϊόντα, στην κοστολόγηση των αντικειμένων με την εφαρμογή του καθενός ξεχωριστά μιας μοναδικής μέτρησης της κάθε δραστηριότητας.

Οι βάσεις καταλογισμού του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες τις περισσότερες φορές είναι διαφορετικές σε σχέση με εκείνες των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων. Τόσο ο ρυθμός δραστηριοτήτων όσο και ο ρυθμός γενικών εξόδων μπορεί να στηριχθεί πάνω στις δραστηριότητες χωρητικότητας, αλλά όχι τόσο στο προϋπολογισμένο μέγεθος της δραστηριότητας. Σύμφωνα με τον Garrison (2000), η επιρροή των παραπάνω διαφορών μπορεί να είναι πολύ σημαντική πάνω στα κόστη προϊόντων καθώς και στην κερδοφορία των πελατών και των αγαθών.



Διάγραμμα 2.4.1: Παραδοσιακά συστήματα vs ABC

2.5 Οφέλη και προβλήματα από την υιοθέτηση της ABC

2.5.1: Εισαγωγή

Παρότι ο βασικός στόχος των συστημάτων κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με το κόστος της παραγωγικής γραμμής, στην ουσία η προσφορά τους είναι πολύ πιο μεγάλη σε μια εταιρία. Η προσέγγιση της ABC συνεισφέρει σημαντικά στην υλοποίηση διάφορων πολύτιμων λειτουργιών της διοίκησης όπως είναι οι ακόλουθες, αναλύουν οι Κοέν et al. (2003). Συγκεκριμένα:

- i. Να βρει και να περιορίσει με διάφορους τρόπους τα υψηλά λειτουργικά έξοδα ανά μονάδα προϊόντος
- ii. Να επιτύχει έναν πιο ακριβή υπολογισμό της αποδοτικότητας της επιχείρησης, σε σύγκριση με τις παραδοσιακές μεθόδους λογιστικής
- iii. Να καθορίσει εάν πρέπει να συνεχίσει να υπάρχει κάποιο από τα προϊόντα ή υπηρεσίες ή πρέπει να υπάρξει αντικατάστασή τους με νέα προϊόντα ή υπηρεσίες
- iv. Να κρίνει εάν είναι περισσότερο για το συμφέρον της επιχείρησης η ανάπτυξη των προϊόντων και των υπηρεσιών στο εσωτερικό της (in house) ή είναι καταλληλότερη η ανάπτυξή τους από εξωτερικούς συνεργάτες (outsourcing).

Η προσέγγιση της ABC δηλαδή υιοθετεί τρεις πολύτιμες απόψεις σχετικά με την λήψη στρατηγικών αποφάσεων μέσα στην επιχείρηση:

1. Την κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών
2. Την αλλαγή της ποικιλίας των προϊόντων και των υπηρεσιών είτε μέσω της παραγωγής και προώθησης καινούριων προϊόντων είτε μέσω της διακοπής της παραγωγής κάποιων απ' αυτών
3. Την δημιουργία και ανάπτυξη καινούριων αγαθών και υπηρεσιών.

Κατά τον Kaplan (1984), οι κύριες αντιδράσεις σε σχέση με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων επικεντρώνονται στο ότι δεν έχει ανταποκριθεί στις υψηλές προσδοκίες οι οποίες είχαν δημιουργηθεί εκ μέρους της κατά το 1980, καθώς πίστευαν ότι είναι η πιο κατάλληλη για την καταπολέμηση της ανεπάρκειας και των λαθών των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.

Ειδικότερα, αφορά κυρίως την μη εμπειρική απόδειξη των θετικών επιπτώσεων της ABC σχετικά με την κερδοφορία των εταιριών. Επιπλέον, υπάρχει και η μη απόδειξη του περιορισμού και της καταλληλότερης διοίκησης των δαπανών από την υιοθέτησή της. Από την άλλη ισχυρίζονται ότι η υιοθέτηση της συνδυάζεται από αυξημένο κόστος το οποίο δεν εξισορροπείται από τα θετικά στοιχεία που παρέχει και εξαιτίας του λιγοστού χρόνου εφαρμογής της είναι άγνωστες οι πιθανές επιπτώσεις στην αποδοτικότητα και την συμπεριφορά της εταιρίας.

Τα κοστολογικά συστήματα βάσει δραστηριοτήτων έχουν λάβει ποικίλα αρνητικά σχόλια όσον αφορά τη στέρηση άμεσης συνοχής με απώτερες στρατηγικές. Ωστόσο η λύση στο πρόβλημα αυτό μπορεί να δοθεί με την κατάρτιση προϋπολογισμών βάσει των αρχών που διέπουν την κοστολόγηση ανά δραστηριότητες. Επιπρόσθετα, δεν μπορούν να υποτιμηθούν

τα προβλήματα που δημιουργούνται κατά την δημιουργία και τον εφοδιασμό του υποδείγματος κοστολόγησης με ποσοτικά στοιχεία, όπως και η επιλογή των οδηγών κόστους και των δραστηριοτήτων. Επιπλέον, με την υιοθέτηση του συστήματος ABC δεν υπάρχει αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση των προβλημάτων που έχουν σχέση με την ύπαρξη του κοινού κόστους στις διάφορες γραμμές παραγωγής καθώς και στην γενική λειτουργία της εταιρίας.

Τέλος, ορισμένοι ισχυρίζονται ότι η ABC προωθεί μια αμφιλεγόμενη καινοτομία. Το σύστημα ABC σε σύγκριση με τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα θεωρείται μία εναλλακτική και περισσότερο περίπλοκη εφαρμογή των διαδικασιών, δεδομένου ότι στην ABC γίνεται χρήση των βάσεων επιμερισμού για κόστη που δεν σχετίζονται με τις δραστηριότητες (π.χ. ενοίκια, αποσβέσεις, κτλ), καθώς και σε αρκετές περιπτώσεις οι βάσεις επιμερισμού στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έχουν πολλές ομοιότητες με τους οδηγούς κόστους.

Η μέθοδος της ABC δεν έχει στόχο την αντικατάσταση του ήδη υπάρχοντος λογιστικού συστήματος που έχει εδραιωθεί σε κάθε εταιρία. Αντιθέτως, η λειτουργία της αποτελεί μια δικλίδα ασφαλείας ελέγχου και επαλήθευσης για την ορθότητα των οικονομικών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την χρήση των παραδοσιακών λογιστικών διαδικασιών. Είναι εξίσου σημαντικό να ειπωθεί ότι δεν υπάρχει μεγάλη διερεύνηση των αιτιών του κόστους από την παραδοσιακή λογιστική, διότι εστιάζει περισσότερο στο συνολικό οικονομικό αποτέλεσμα.

Με βάση τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι η μέθοδος της ABC παρέχει στη διοίκηση μια επιπρόσθετη και περισσότερο διεξοδική ανάλυση των λογιστικών δεδομένων τα οποία θα βοηθήσουν με την σειρά τους στην καλύτερη λήψη των αποφάσεων.

2.5.2: Υιοθετητές της ABC

Κατά την Κοέν (2005), υιοθετητές ονομάζονται οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν ως κοστολογικό σύστημα την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Είναι σημαντικό να επισημάνουμε παρακάτω τα κύρια πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που απορρέουν από την υιοθέτησή της.

Ως πλεονεκτήματα μπορούν να θεωρηθούν η περισσότερο ακριβής πληροφόρηση του κόστους σχετικά με την κοστολόγηση προϊόντων, ο καλύτερος έλεγχος του κόστους, ο

περιορισμός των δαπανών, ο καταμερισμός του έμμεσου κόστους με μεγαλύτερη ακρίβεια και η ποιοτικότερη πρόβλεψη της ανάλυσης των αιτιών του κόστους. Επιπλέον, μερικά ακόμη πλεονεκτήματα είναι η εκτίμηση των βασικών δραστηριοτήτων που αυξάνουν το κόστος, η καλύτερη ανάλυση της κερδοφορίας που απορρέει από τους πελάτες (αποδοτικότητα πελατών), η πιο σαφής πληροφόρηση του κόστους σχετικά με την τιμολόγηση και η προετοιμασία του προϋπολογισμού. Επίσης, ο εκσυγχρονισμός του κοστολογικού συστήματος για καλύτερη απεικόνιση του κόστους, καθώς και οι καλύτερες επιχειρησιακές διαδικασίες είναι δύο επιπλέον πλεονεκτήματα.

Από την άλλη, τα μειονεκτήματα του εν λόγω κοστολογικού συστήματος είναι οι ενδοιασμοί που προκύπτουν όσον αφορά τη χρήση του καινούριου αυτού συστήματος, τα εμπόδια στην εξεύρεση και επιλογή των κύριων δραστηριοτήτων ή των οδηγών κόστους, καθώς και οι δυσκολίες του συστήματος λόγω της συγκέντρωσης πληροφοριών κόστους. Ως επιπρόσθετα μειονεκτήματα δύναται να θεωρηθούν το έλλειμμα αποθεμάτων, η αρκετά χρονοβόρα διαδικασία υιοθέτησης της ABC η οποία προϋποθέτει την κατανάλωση μεγάλου αριθμού αποθεμάτων, καθώς και η επέκταση του χρονοδιαγράμματος για την διαδικασία εφαρμογής. Τέλος, άλλα δύο μειονεκτήματα είναι η υπέρβαση στις προϋπολογισμένες δαπάνες και η έλλειψη σε λογισμικό υπολογιστών.

2.5.3: Αρνητές της ABC

Σύμφωνα με τους Hilton et al. (2000), αρνητές είναι οι επιχειρήσεις που δεν υιοθετούν και ούτε έχουν πρόθεση να εφαρμόσουν μελλοντικά αυτό το κοστολογικό μοντέλο που αναλύουμε. Μερικές από τις αιτίες που οδηγούν τις εταιρίες στο να αρνηθούν την ABC επισημαίνονται παρακάτω.

Ορισμένες από τις εν λόγω αιτίες είναι η ικανοποίηση που απορρέει από το παρόν κοστολογικό σύστημα, η συσχέτιση της ABC με το υψηλό κόστος, ο περιορισμός του χρόνου για μια καλύτερη κρίση της λειτουργίας της ABC, καθώς και η υπόθεση για μη αποτελεσματική παροχή πιο ακριβής πληροφόρησης κόστους. Επιπλέον, ως αιτίες μπορούν να χαρακτηριστούν το έλλειμμα ενδιαφέροντος και στήριξης από την διοίκηση, η εκπλήρωση διαταγών της μητρικής εταιρίας, αλλά και η ανεπάρκεια γνώσεων και πηγών για την υιοθέτηση της ABC.

2.5.4: Υποστηρικτές της ABC

Ο Drury (2000) με τον όρο υποστηρικτές, ορίζει μια ομάδα εταιριών που έχουν δείξει θετική διάθεση για υιοθέτηση μελλοντικά ενός κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων. Η προοπτική εφαρμογής της ABC φέρει κάποια αναμενόμενα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα τα οποία επισημαίνονται παρακάτω.

Μερικά από τα αναμενόμενα πλεονεκτήματα είναι η καλύτερη κατανόηση των αιτιών του κόστους και της συμπεριφοράς του, η συλλογή ακριβέστερων πληροφοριών κόστους σχετικά με την κοστολόγηση προϊόντων, η περισσότερο λεπτομερής εξέταση της αποδοτικότητας των πελατών και η πρόοδος του ελέγχου των δαπανών. Επίσης, ως πλεονεκτήματα μπορούν να θεωρηθούν η χρησιμοποίηση πιο κατάλληλων μέτρων απόδοσης, καθώς και η επιλογή διαδικασιών για καλύτερη λήψη αποφάσεων. Επιπλέον πλεονεκτήματα είναι η ποιοτικότερη πληροφόρηση σε σχέση με την κερδοφορία, αλλά και η χρησιμοποίηση σαφέστερων πληροφοριών σχετικά με την τιμολόγηση.

Αντίθετα, τα αναμενόμενα μειονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι το εύρος, η περιπλοκότητα, το κόστος υιοθέτησης της ABC και η μη στήριξη από τα υψηλά στελέχη της διοίκησης. Επιπλέον, ως μειονέκτημα χαρακτηρίζονται τα αναμενόμενα προβλήματα που προκύπτουν από την αντικατάσταση ενός κοστολογικού συστήματος το οποίο εφαρμόζεται για πολλά χρόνια. Τέλος, το έλλειμμα κατάλληλης εξειδίκευσης, καθώς και τα τεχνικά προβλήματα όπως η επιλογή των οδηγών κόστους είναι δύο ακόμη μειονεκτήματα.

2.6 Ο βαθμός υιοθέτησης της ABC ανά τον κόσμο

Παρακάτω εξετάζονται έρευνες οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης της κοστολογικής μεθόδου ABC, η οποία είναι μια νέα κοστολογική μέθοδος που μόλις πρωτοεμφανίστηκε προσέλκυσε το ενδιαφέρον ακαδημαϊκών, συγγραφέων και ερευνητών. Μεγάλος αριθμός από επιστημονικά περιοδικά αναφέρονται στην ABC και τάσσονται υπέρ της (Bjornenak and Mitchell, 2002). Μέσα από την σύνοψη της βιβλιογραφίας, μπορεί κάποιος να καταλάβει ότι ο ρυθμός υιοθέτησής της δεν είναι ικανοποιητικός (Innes et al., 2000).

Η πρώτη έρευνα που πραγματοποιήθηκε για την ABC ήταν από τους Innes και Mitchell (1991) η οποία εμφάνισε ότι μόνο το 6% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα αυτή εφάρμοζε το κοστολογικό σύστημα ABC, ενώ το 52% δεν είχε ασχοληθεί καθόλου. Μερικά χρόνια αργότερα το 1994 στο Ηνωμένο Βασίλειο εφάρμοζαν το εν λόγω σύστημα οι 352 από τις 544 πιο σημαντικές εταιρίες, ήτοι ποσοστό 65% (Abdallah and Li, 2008). Το 1995 σε νέα έρευνα που διενεργήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο το 48% των εταιριών που απάντησαν εφάρμοζε την μέθοδο ABC (Yakhou and Dorweiler, 1995), ενώ την ίδια περίοδο σε έρευνα που πραγματοποίησαν οι Innes και Mitchell (1995) στο Ηνωμένο Βασίλειο παρατήρησαν ότι το 19,5% των επιχειρήσεων οι οποίες ερευνήθηκαν εφάρμοζαν την ABC, ενώ ανάμεσα στις πιο μεγάλες επιχειρήσεις το ποσοστό ανέβαινε στο 25,6%.

Σύμφωνα με έρευνα που έγινε στην Γαλλία και το Βέλγιο σημειώθηκε 20% ποσοστό εφαρμογής της μεθόδου ABC από τις εταιρίες (Clarke et al., 1999). Έρευνα που διενεργήθηκε στην Ιταλία έδειξε ότι σε δείγμα 132 εταιριών το 10% εφάρμοζε την ABC μέθοδο, το 16% δεν ήθελε να χρησιμοποιήσει την μέθοδο, το 27% δεν απέκλειε το ενδεχόμενο μελλοντικής υιοθέτησης και το 47% δεν είχε έρθει σε καμία επαφή με το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης. Επίσης, μια έρευνα που έλαβε χώρα στη Σουηδία παρατηρήθηκε ότι μόνο το 6,7% από τις συμμετέχουσες εταιρίες εφάρμοζαν την ABC μέθοδο (Ask and Ax, 1992). Στην Ιρλανδία σε έρευνα που έγινε σε δείγμα 204 οικονομικών οντοτήτων το ποσοστό υιοθέτησης της ABC ανερχόταν σε 12%, το 55% δεν είχε ασχοληθεί με την ενδεχόμενη υιοθέτηση στο μέλλον, το 13% είχε δηλώσει κατά της εφαρμογής της και το 20% απλά την εξέτασε για λόγους εκτίμησης (Clarke et al., 1999). Μια επιπλέον έρευνα έδειξε ότι το 28% από σύνολο 127 εταιριών που έλαβαν μέρος, εφάρμοζαν την μέθοδο, το 9% εξέταζε την πιθανότητα υιοθέτησης, το 52,4% δεν είχε ασχοληθεί με την μέθοδο αυτή και το 10,6% δεν επιθυμούσε να την υιοθετήσει (Pierce and Brown, 2004).

Στην Φιλανδία σύμφωνα με έρευνα που έγινε σε δείγμα 490 βιομηχανικών επιχειρήσεων σημειώθηκε μέσα σε μια δεκαετία μεγάλη αύξηση υιοθέτησης της ABC, από μηδενικές επιχειρήσεις το 1986 σε 104 το 1995. Το γεγονός αυτό οφείλεται στην μη ικανοποίηση των αναγκών που υπάρχουν σήμερα από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, καθώς και της μη παροχής ασφάλειας που παρείχαν όσον αφορά την πληροφόρηση (Agbejule, 2006). Επιπλέον, σε έρευνα η οποία διενεργήθηκε το 1995 στην Ολλανδία, καταγράφηκε ότι σε σύνολο 117 εταιριών που συμμετείχαν το 10% εφάρμοζε την μέθοδο ABC, ενώ το 23,9% ήταν κατά της υιοθέτησης, το 43,8% ήταν πρόθυμο να προβεί σε δοκιμαστική εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, ενώ το 14,6% την εφάρμοζε ήδη δοκιμαστικά (Groot, 1999). Επίσης, σε έρευνα που διενεργήθηκε στη

Νορβηγία από τον Bjornenak (1997) σε 75 εταιρίες παρατηρήθηκε ότι το 40% έχει υιοθετήσει την μέθοδο ABC, το 31% δεν επιθυμούσε την υιοθέτησή της και το 29% αγνοούσε την συγκεκριμένη κοστολογική μέθοδο.

Κατά την ίδια χρονική περίοδο στον Καναδά ο ρυθμός υιοθέτησης που σημειώθηκε ήταν στο 14% σε σύνολο 740 σημαντικών εταιριών, το 15% δεν ήταν σύμφωνο με την εφαρμογή της και το 67% δεν είχε εξετάσει καθόλου την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες. (Armitage and Nicholson, 1993). Ωστόσο, σε νέα έρευνα που πραγματοποιήθηκε σημειώθηκε αύξηση 20% στην υιοθέτηση της ABC (Hosseini et al., 1997). Επίσης, μια ακόμη έρευνα που έλαβε χώρα στον Καναδά έδειξε ότι ποσοστό της τάξης του 23,1% είχε υιοθετήσει την μέθοδο κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Bescos et al., 2001). Στην Αμερική μετά από έρευνα προέκυψε το συμπέρασμα ότι το ποσοστό των επιχειρήσεων που εφάρμοζαν το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης ήταν 17,7%, αυτές που εξέταζαν την πιθανότητα υιοθέτησης ήταν 43,8%, αυτές που είχαν ξεκινήσει την δοκιμαστική εφαρμογή της ήταν το 14,6%, ενώ αυτές που ήταν αρνητές της μεθόδου ABC αποτελούσαν το 23,9% (Groot, 1999). Αντίθετα, οι ερευνητές Frey και Gordon (1999) παρατήρησαν ένα αυξημένο ποσοστό υιοθέτησης της μεθόδου ABC το οποίο ανέρχεται σε 24,4%. Έπειτα, κατόπιν έρευνας που πραγματοποίησαν οι Hornngren et al. (2000) ισχυρίστηκαν πως ποσοστό από 15% έως 20% εφάρμοζαν την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, ενώ το 20% άφηνε ανοιχτό το ενδεχόμενο σε μελλοντική υιοθέτηση.

Στην Αυστραλία τα αποτελέσματα των ερευνών έδειξαν ότι από δείγμα 213 εταιριών το 12% είχε υιοθετήσει την μέθοδο ABC, το 29% εξέταζε το ενδεχόμενο υιοθέτησής της, ενώ το 59% θα εξέταζε την πιθανότητα υιοθέτησης στο μέλλον (Booth and Giacobbe, 1997). Επίσης, με βάση την έρευνα που διενέργησαν οι Nguyen και Brooks (1997) σε 120 εταιρίες, το 12,5% εφάρμοζε την ABC, το 8,3% εξέταζε την πιθανή υιοθέτηση μελλοντικά, το 76,7% είχε πάρει την απόφαση να το υιοθετήσει και μόλις το 2,5% δεν επιθυμούσε να την εφαρμόσει στην εταιρία του. Μια ακόμη έρευνα που διενεργήθηκε στην Αυστραλία και συγκεκριμένα στο κράτος της Βικτώριας και συμμετείχαν 120 οικονομικές οντότητες παρατηρήθηκε ότι μόνο το 12,5% χρησιμοποιούσε την μέθοδο ABC, ενώ ήταν έτοιμοι να την υιοθετήσουν το 8,3% (Nguyen and Brooks, 1997). Μελέτη που έγινε στη Νέα Ζηλανδία στην οποία πήραν μέρος 300 εταιρίες καταγράφηκε πως το 20,3% εφάρμοζε ήδη την ABC, το 10,8% δεν σκόπευε να την υιοθετήσει, το 11,1% εξέταζε το κοστολογικό σύστημα ABC και το 57,8% δεν ήταν πρόθυμο στην αλλαγή του υπάρχοντος συστήματος κοστολόγησης (Cotton et al., 2003).

Ύστερα από έρευνα που έλαβε χώρα στην Ινδία από τον Joshi (2001) παρατηρήθηκε ότι ο βαθμός υιοθέτησης του συστήματος ABC ανέρχεται σε 20%. Ο βαθμός υιοθέτησης στην Ιαπωνία είναι σχετικά χαμηλός και είναι περίπου στο 7%, όμως το ενδιαφέρον για μια πιθανή υιοθέτηση υπολογίζεται στο 34,5% (Bescos et al., 2001). Επιπλέον, στη Σιγκαπούρη ύστερα από έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε 106 εταιρίες παρατηρήθηκε πως το 13% χρησιμοποιούσε την μέθοδο ABC (Sulaiman et al., 2004). Κατόπιν έρευνας στις Φιλιππίνες στην οποία έλαβαν μέρος 500 επιχειρήσεις σημειώθηκε πως το 17% εφάρμοζε την ABC, το 28% εξέταζε το ενδεχόμενο υιοθέτησής της, ενώ το 55% δεν σκόπευε να την εφαρμόσει (Manolo, 2004). Στην Ιορδανία μετά από σχετική έρευνα παρατηρήθηκε ότι σε σύνολο 40 επιχειρήσεων, οι οποίες ήταν και εισηγμένες στο χρηματιστήριο, το 10% χρησιμοποιούσε την εν λόγω μέθοδο (Khasharmeh, 2002). Επιπρόσθετα, σε έρευνα που διενεργήθηκε στη Ταϊλάνδη σε δείγμα 101 εταιριών έδειξε πως το 11,9% είχε υιοθετήσει την μέθοδο ABC, μόλις το 2% δεν ήταν πρόθυμο να την εφαρμόσει, το 63,1% δεν είχε εξετάσει καθόλου το ενδεχόμενο υιοθέτησής της και το 23% σκόπευε μελλοντικά να εφαρμόσει την συγκεκριμένη μέθοδο (Chougruksut, 2002).

Η πρώτη μελέτη σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης του συστήματος ABC στην Ελλάδα έλαβε χώρα από τους Ballas και Venieris (1996), η οποία έδειξε ότι η κοστολογική μέθοδος ABC δεν είχε βρει καμία αποδοχή από τις επιχειρήσεις. Έπειτα, ύστερα από μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Venieris et al. (2000) σημειώθηκε ποσοστό υιοθέτησης 12,7%. Αργότερα, με έρευνα η οποία διενεργήθηκε από τους Cohen et al. (2005) σε ένα δείγμα 88 εταιριών παρατηρήθηκε ότι ποσοστό 40,9% του συνόλου των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στη μελέτη εφαρμόζει την κοστολογική μέθοδο ABC, ένα 13,6% εξέταζε την περίπτωση υιοθέτησης της μεθόδου, ένα 13,6% δεν επιθυμούσε να μεταβάλει το κοστολογικό του σύστημα και ένα 31,9% δεν ήταν ευχαριστημένο από την μέθοδο ABC μετά από την αρχική εικόνα της, οπότε δεν επιθυμούσε να προχωρήσει στην εφαρμογή της. Στη συνέχεια, σε έρευνα των Pavlatos και Paggios (2009) σε δείγμα 146 από τις μεγαλύτερες ξενοδοχειακές μονάδες παρατηρήθηκε ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων εφαρμόζεται από ποσοστό της τάξεως του 23%, αλλά ταυτόχρονα διαπιστώνουμε πως το μεγαλύτερο ποσοστό των ξενοδοχείων εφαρμόζει παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα. Σε μια ακόμη έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην Ελλάδα από τους Pavlatos και Kostakis (2015) η οποία χωρίστηκε σε δύο μέρη, πριν την κρίση (2008) και μετά την κρίση (2013), το ποσοστό υιοθέτησης της ABC πριν την κρίση ανερχόταν στο 22,2%, ενώ μετά την κρίση το ποσοστό αυξήθηκε και έφτασε στο 38,2%. Ύστερα από μια επιπλέον έρευνα που πραγματοποίησαν οι Pavlatos και Kostakis (2018) σε δείγμα 111 επιχειρήσεων, σημειώθηκε

πως το 67% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούσε την ABC, το 13% σκόπευε να την εφαρμόσει μελλοντικά, το 13% δεν επιθυμούσε να αλλάξει το υπάρχον κοστολογικό του σύστημα και το 7% δεν έμεινε ικανοποιημένο από την χρήση της ABC και την εγκατέλειψε.

Καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων ABC, είναι μια νέα μέθοδος η οποία εξαρχής εφαρμόζεται σε πολλούς κλάδους της οικονομίας όπως είναι η βιομηχανία, η ναυπηγική βιομηχανία, η αυτοκινητοβιομηχανία, οι τηλεπικοινωνίες, οι τραπεζικές υπηρεσίες, οι χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, κ.α. (Rezaie et al., 2008; Pavlatos and Paggios, 2009).

Τέλος, συμπεραίνουμε γενικά ότι παρά την μερική υιοθέτηση της μεθόδου ABC, ένας μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων παρουσιάζεται επιφυλακτικός όσον αφορά την εφαρμογή της μεθόδου σε σύγκριση με τα οφέλη που μπορεί να παρέχει στις επιχειρήσεις αυτές.

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 2.1) γίνεται παρουσίαση των σημαντικότερων ευρημάτων των εμπειρικών ερευνών τα οποία αναλύθηκαν στην παρούσα ενότητα.

Πίνακας 2.1: Συγκριτική ανάλυση βαθμού υιοθέτησης της ABC

ΧΩΡΑ	ΕΡΕΥΝΑ	ΒΑΘΜΟΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ
ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	Innes & Mitchell (1991) Innes & Mitchell (1995) Yahkou & Dorweiler (1995)	6% χρησιμοποιεί ABC 20% χρησιμοποιεί ABC 48% χρησιμοποιεί ABC
ΒΕΛΓΙΟ	Clarke et al. (1999)	20% χρησιμοποιεί ABC
ΓΑΛΛΙΑ	Clarke et al. (1999)	20% χρησιμοποιεί ABC
ΣΟΥΗΔΙΑ	Ask & Ax (1992)	6,7% χρησιμοποιεί ABC
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	Clarke et al. (1999) Pierce & Brown (2004)	12% χρησιμοποιεί ABC 28% χρησιμοποιεί ABC
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	Groot (1999)	10% χρησιμοποιεί ABC
ΝΟΡΒΗΓΙΑ	Bjornenak (1997)	40% χρησιμοποιεί ABC
ΚΑΝΑΔΑΣ	Armitage & Nicholson (1993) Hosseini et al. (1997) Bescos et al. (2001)	14% χρησιμοποιεί ABC 16,8% χρησιμοποιεί ABC 23,1% χρησιμοποιεί ABC
ΗΠΑ	Groot (1999) Frey & Gordon (1999) Horngren et al. (2000)	17,7% χρησιμοποιεί ABC 24,4% χρησιμοποιεί ABC 15-20% χρησιμοποιεί ABC
ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ	Booth & Giacobbe (1997) Nguyen & Brooks (1997)	12% χρησιμοποιεί ABC 12,5% χρησιμοποιεί ABC
ΝΕΑ ΖΗΛΑΝΔΙΑ	Cotton et al. (2003)	20,3% χρησιμοποιεί ABC
ΙΝΔΙΑ	Joshi (2001)	20% χρησιμοποιεί ABC
ΙΑΠΩΝΙΑ	Bescos et al. (2001)	7% χρησιμοποιεί ABC
ΣΙΓΚΑΠΟΥΡΗ	Sulaiman et al. (2004)	13% χρησιμοποιεί ABC
ΦΙΛΙΠΠΙΝΕΣ	Manolo (2004)	17% χρησιμοποιεί ABC
ΙΟΡΔΑΝΙΑ	Khesharmeh (2002)	10% χρησιμοποιεί ABC
ΤΑΙΛΑΝΔΗ	Chougruksut (2002)	11,9% χρησιμοποιεί ABC
ΕΛΛΑΔΑ	Ballas & Venieris (1996) Venieris et al. (2000) Cohen et al. (2005) Pavlatos & Paggios (2009) Pavlatos & Kostakis (2015) Pavlatos & Kostakis (2018)	Δεν χρησιμοποιείται ABC 12,7% χρησιμοποιεί ABC 40,9% χρησιμοποιεί ABC 23% χρησιμοποιεί ABC 22,2% σε 38,2% χρήση ABC 67% χρησιμοποιεί ABC

2.7 Σύνοψη

Αρχικά, στο κεφάλαιο αυτό έγινε μια ιστορική αναδρομή των συστημάτων κοστολόγησης όπου έγινε αναφορά στη πορεία τους, δηλαδή στο πως φτάσαμε από την χρήση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.

Έπειτα, αναλύθηκαν οι λόγοι οι οποίοι έφεραν στην επιφάνεια την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, όπως η αύξηση στο ύψος των γενικών εξόδων, η μεταβολή στη φύση των γενικών εξόδων, η μείωση του κόστους της άμεσης εργασίας, η μεταβολή στη δομή του ανταγωνισμού, η αύξηση της πολυπλοκότητας των γραμμών προϊόντων, η αυτοματοποίηση των διαδικασιών καθώς και η υιοθέτηση μιας πελατοκεντρικής προσέγγισης από τις επιχειρήσεις.

Επίσης, έγινε εκτενής ανάλυση των διαφορών των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων με την συμβολή ενός σχήματος απεικόνισης των δύο αυτών εννοιών και των διαφορών τους.

Επιπλέον, επισημάνθηκαν μερικά από τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, καθώς επίσης καταγράφηκε ο τρόπος αντιμετώπισης του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος από τις εταιρίες και η επιρροή τους από την εφαρμογή ή μη της μεθόδου αυτής.

Τέλος, παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα των ερευνών για τους ρυθμούς υιοθέτησης της ABC με βάση το άρθρο της Κοέν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC

3.1 Εισαγωγή

Στην αρχή του κεφαλαίου αυτού και ειδικότερα στην ενότητα 3.2 γίνεται αναλυτική παρουσίαση των βασικών εννοιών που είναι απαραίτητες για την καλύτερη κατανόηση του κεφαλαίου. Συγκεκριμένα, στην 3.2.1, 3.2.2, 3.2.3 και 3.2.4 αναφέρονται οι ορισμοί του κόστους, της κοστολόγησης, της δραστηριότητας καθώς και διάφοροι άλλοι ορισμοί. Στις ενότητες 3.2.5 και 3.2.6 αναλύονται τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του επιχειρησιακού περιβάλλοντος και η αναγκαιότητα της ABC αντίστοιχα. Έπειτα, στις 3.2.7 και 3.2.8 διατυπώνονται η έννοια της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και οι αρχές της αντίστοιχα. Οι ενότητες 3.2.9 και 3.2.10 εξετάζουν το γιατί η μέθοδος της ABC αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις καθώς και τις προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής της μεθόδου της ABC. Επιπλέον, στην ενότητα 3.3 παρουσιάζεται ο σχεδιασμός ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, η ενότητα 3.3.1 αναλύει τα στάδια σχεδιασμού του συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος. Η ενότητα 3.3.2 εστιάζει στα κρίσιμα σημεία κατά την υιοθέτηση της ABC. Τέλος, η ενότητα 3.3.3 είναι αφιερωμένη στην ανάλυση των βημάτων που απαιτούνται για την ανάπτυξη ενός συστήματος ABC.

3.2 Γενικές έννοιες και ορισμοί για την κατανόηση της ABC

Στη συγκεκριμένη ενότητα θα γίνει ανάλυση των εννοιών οι οποίοι έχουν σχέση με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, καθώς και των κύριων χαρακτηριστικών τους.

3.2.1: Ορισμός του κόστους και οι κατηγορίες του

Κόστος είναι το αριθμητικό μέγεθος όπου αντικατοπτρίζει τα ποσά τα οποία δαπανήθηκαν για την αγορά είτε υλικών είτε άυλων αγαθών καθώς και υπηρεσιών, με στόχο τη χρήση τους είτε για την απόκτηση εσόδων μέσω των πωλήσεων είτε για την εκπλήρωση κοινωνικών αναγκών (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2003).

Η διάκριση του κόστους μπορεί να γίνει σε διάφορες κατηγορίες σύμφωνα πάντα με την εκάστοτε επιλογή των κριτηρίων.

Η **πρώτη** μέθοδος διάκρισης είναι με βάση τη **συμπεριφορά** που έχει το κόστος, το οποίο διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό.

- i. **Σταθερό κόστος** ονομάζεται το κόστος το οποίο δεν μεταβάλλεται ως σύνολο παρά τις αλλαγές του επιπέδου δραστηριότητας. Παραδείγματος χάρι οι αποσβέσεις, οι φόροι και τα ενοίκια ανήκουν σ' αυτή την κατηγορία και δεν μεταβάλλονται ανεξαρτήτου όγκου παραγωγής (Μπάλλας & Χέβας, 2017).
- ii. **Μεταβλητό κόστος** ονομάζεται το κόστος το οποίο δεν παραμένει σταθερό στο σύνολο του και μεταβάλλεται με βάση τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας (Μπάλλας & Χέβας, 2017). Παράδειγμα μεταβλητού κόστους είναι το κόστος πρώτων υλών επειδή για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος απαιτείται κάποια ποσότητα πρώτων υλών. Αν όμως υπάρχει μεταβολή του κόστους αλλά χωρίς να σχετίζεται άμεσα και σε ευθεία αναλογία με τον όγκο παραγωγής, το κόστος αυτό ονομάζεται **ημιμεταβλητό**, όπως το κόστος της συντήρησης (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).

Η **δεύτερη** μέθοδος διάκρισης είναι με βάση τον **καταλογισμό** του κόστους **στα αντικείμενα κόστους** και διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο κόστος.

- i. **Άμεσο κόστος** ορίζεται το κόστος το οποίο είναι εύκολο και γρήγορο να αναγνωριστεί κατά την μελέτη του αντικειμένου κόστους. Παραπέμπει κυρίως στην άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).
- ii. **Έμμεσο κόστος** ορίζεται το κόστος το οποίο δεν είναι εύκολο να αναγνωριστεί κατά την εξέταση των αντικειμένων κόστους. Παράδειγμα έμμεσου κόστους συνιστά ο μισθός ενός διευθυντή εργοστασίου διότι το κόστος αυτό δεν δημιουργήθηκε κατά την παραγωγή ενός στοιχείου, αλλά είναι αποτέλεσμα της λειτουργίας του εργοστασίου συνολικά (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).

Η **τρίτη** μέθοδος διάκρισης είναι σύμφωνα με το **σκοπό εφαρμογής** του κόστους, χρησιμοποιώντας το είτε για την αποτίμηση των αποθεμάτων είτε για τον υπολογισμό των δαπανών στα αποτελέσματα χρήσης και στον ισολογισμό. Η μέθοδος αυτή διαχωρίζεται σε κόστος προϊόντος και σε κόστος περιόδου.

- i. **Κόστος προϊόντος ή κόστος παραγωγής** ονομάζεται το κόστος για την απόκτηση ή την παραγωγή ενός αγαθού το οποίο πρόκειται να πωληθεί. Το κόστος αναγνωρίζεται ως δαπάνη μόνο μετά την πώληση του αγαθού, δηλαδή όταν προέρθει το όφελος. Μέχρι τότε αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και συσχετίζεται με τα αποθέματα (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).
- ii. **Κόστος περιόδου** ονομάζονται τα στοιχεία του κόστους τα οποία παρουσιάζονται ως δαπάνη στα Αποτελέσματα χρήσης της περιόδου που προκύπτουν και δεν σχετίζονται με το κόστος προϊόντος. Παράδειγμα τέτοιου κόστους συνιστούν το κόστος της διοίκησης και του μάρκετινγκ όπως οι δαπάνες των πωλητών, οι μισθοί των στελεχών κ.α (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).

Η **τέταρτη** και τελευταία μέθοδος διάκρισης γίνεται με βάση την **κατηγοριοποίηση** για τη λήψη αποφάσεων και διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής:

- i. **Διαφορικό κόστος:** Η λήψη των αποφάσεων ενέχει την επιλογή μεταξύ διάφορων λύσεων. Κάθε λύση εμπεριέχει κάποιο κόστος αλλά και όφελος όπου πρέπει να γίνει η σύγκρισή τους με τις αντίστοιχες άλλες λύσεις. Η διαφορά που προκύπτει στο κόστος μεταξύ δύο λύσεων ορίζεται ως διαφορικό κόστος (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).
- ii. **Κόστος ευκαιρίας** ονομάζεται το πιθανό όφελος το οποίο θυσιάζεται κατά την επιλογή μιας διαφορετικής λύσης σε σύγκριση με μια άλλη (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).
- iii. **Πραγματοποιηθέν κόστος** ορίζεται ως το κόστος το οποίο έχει γίνει ήδη η καταβολή του και δεν μεταβάλλεται ανεξάρτητα από όποια απόφαση έχει ληφθεί. Το συγκεκριμένο κόστος πρέπει και είναι δυνατό να μη λαμβάνεται υπόψη κατά τη λήψη των αποφάσεων (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).

3.2.2: Ορισμός της κοστολόγησης

Κοστολόγηση ορίζεται ως η μέθοδος που εφαρμόζεται για τον υπολογισμό του κόστους ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας (Καραγιώργος &

Πετρίδης, 2003). Στη συγκεκριμένη μέθοδο υπολογισμού του κόστους γίνεται αναφορά στα προϊόντα και τις υπηρεσίες που είτε αγοράζονται είτε παράγονται είτε πωλούνται, στις επιχειρησιακές ή μη δραστηριότητες που πραγματοποιούνται και γενικώς στη λειτουργία κάθε οργανωτικού επιμερισμού της οικονομικής οντότητας.

3.2.3: Ορισμός της δραστηριότητας και τα κριτήρια κατάταξής της

Μέσα στα πλαίσια της ABC, κατά τους Χρυσοβιτισιώτη και Σταυρακόπουλο (2011), δραστηριότητα ονομάζεται μια ενέργεια ή ένα σύνολο από ενέργειες οι οποίες εκτελούνται μέσα στα όρια της εταιρίας για την επίτευξη ενός κοινού στόχου, όπως είναι η παραγωγή αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών σε πελάτες. Οι συγκεκριμένες ενέργειες είναι δυνατό να πραγματοποιούνται μέσα σε ένα μόνο τμήμα ή να εκτελούν πάνω από μία λειτουργίες. Με βάση τα παραπάνω, παραδείγματα συνιστούν η λήψη και ο έλεγχος των υλικών που παραλήφθηκαν, η επίσκεψη σε πελάτη, η μεταφορά αποθεμάτων, η προεργασία για την ενσωμάτωση ενός καινούριου προϊόντος, κλπ.

Κατά τους Glad et al. (1997), οι δραστηριότητες χωρίζονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

1. **Unit level activities (δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας):** Λαμβάνουν χώρα σε κάθε παραγωγή μονάδας προϊόντος ή υπηρεσίας. Στη συγκεκριμένη κατηγορία εντάσσονται έξοδα που αφορούν τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία, κλπ (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).
2. **Batch level activities (δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας):** Πραγματοποιούνται σε κάθε παραγωγή παρτίδας προϊόντων. Το κόστος των εν λόγω δραστηριοτήτων διαφοροποιείται με βάση την ποσότητα των παρτίδων, όμως είναι σταθερό για το σύνολο των μονάδων που υπάγονται σε κάθε παρτίδα (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η ζήτηση πόρων οι οποίοι χρειάζονται για μια δραστηριότητα, όπως είναι η ρύθμιση των μηχανημάτων, δεν εξαρτάται από την ποσότητα των μονάδων που παράγονται οι οποίες ανήκουν σε κάθε παρτίδα προϊόντος.
3. **Product level activities (δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος):** Λαμβάνουν χώρα με σκοπό την παραγωγή και την πώληση ποικίλων προϊόντων όμοιας παραγωγικής γραμμής. Με αποτέλεσμα η ανάλωση των πόρων που απαιτούνται για τις δραστηριότητες αυτές να σχετίζονται άμεσα με την ποσότητα των παραχθέντων

προϊόντων και όχι με την ποσότητα των μονάδων ή των παρτίδων (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).

4. **Entity sustaining activities (δραστηριότητες γενικής υποστήριξης):** Ενεργούν βοηθητικά στη διαδικασία παραγωγής γενικά οπότε δεν μπορεί να υπάρξει άμεση σύνδεσή τους με το προϊόν. Το κόστος που αφορά τις δραστηριότητες αυτές αντιμετωπίζεται σαν κοινό κόστος για το σύνολο των παραχθέντων προϊόντων, με συνέπεια να παρουσιάζεται μειωτικά σε σχέση με το καθολικό περιθώριο κέρδους των συνολικών γραμμών προϊόντων (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).
5. **Customer level activities (δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη):** Διενεργούνται με στόχο την ικανοποίηση των αναγκών των εν λόγω πελατών δίχως να σχετίζονται άμεσα με συγκεκριμένη κατηγορία προϊόντων (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).

3.2.4: Διάφοροι ορισμοί

3.2.4.1: Πόρος (resource)

Σύμφωνα με τους Blocker et al. (2002), πόρος ονομάζεται κάθε οικονομικό στοιχείο που η ύπαρξή του αποτελεί κύρια προϋπόθεση για να πραγματοποιηθεί μια δραστηριότητα. Παράδειγμα πόρου συνιστούν οι μισθοί, αποτελώντας τον πόρο ο οποίος πρέπει να καταναλωθεί με σκοπό την πραγματοποίηση της δραστηριότητας που αφορά την παραγγελιοληψία.

3.2.4.2: Κοστολογικό αντικείμενο (cost object)

Στη συγκεκριμένη έννοια συγκαταλέγεται κάθε στοιχείο όπου η εταιρία στην οποία ανήκει θέλει να υπολογίσει το κόστος (προϊόντα, υπηρεσίες, κλπ) (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015).

3.2.4.3: Στοιχείο κόστους (cost element)

Ο εν λόγω όρος αφορά χρηματικό ποσό όπου η εκταμίευσή του είναι αποτέλεσμα των πόρων που καταναλώνονται από τις εκάστοτε δραστηριότητες.

3.2.4.4: Δεξαμενή κόστους (cost pool)

Με σκοπό την απλοποίηση της διαδικασίας σύνδεσης μεταξύ των δραστηριοτήτων και των κοστολογικών αντικειμένων, καθώς και την βελτίωση και απλούστευση ταυτόχρονα του σχεδιασμού του υποδείγματος ενός συστήματος κοστολόγησης, των δραστηριοτήτων με παρεμφερή χαρακτηριστικά ή παρεμφερή σκοπιμότητα ή που εμφανίζουν όμοια κοστολογική συμπεριφορά, ταξινομούνται σε δεξαμενές κόστους. Συνεπώς, οι εν λόγω δραστηριότητες, έχοντας παρεμφερή κοστολογική συμπεριφορά, δύνανται να διαχειριστούν με όμοιους οδηγούς κόστους, επισημαίνουν οι Blocker et al. (2002).

3.2.4.5: Οδηγός κόστους (cost driver)

Η συσχέτιση μεταξύ των δραστηριοτήτων και των κοστολογικών αντικειμένων γίνεται μέσω των οδηγών κόστους. Σύμφωνα με τα λεγόμενα των Banker et al. (1997), οι οδηγοί κόστους αντικατοπτρίζουν τον λόγο για τον οποίο είναι απαραίτητη η υλοποίηση της δραστηριότητας και συνιστούν ένα μέγεθος κατ' αναλογία με την δαπάνη της δραστηριότητας.

Στην πραγματικότητα, το προϊόν επιφορτίζεται με το κόστος δραστηριότητας με τη συμβολή των οδηγών κόστους. Το κόστος δραστηριότητας στην απλοποιημένη του μορφή σε συσχέτιση με τον οδηγό κόστους -παραδείγματος χάρι το κόστος ρύθμισης της μηχανής ανά φορά που ρυθμίζεται- εκτιμάται μέσω της διαίρεσης του συνολικού κόστους δραστηριότητας με το σύνολο των ρυθμίσεων. Συνεπώς, γίνεται κατανοητό ότι οι οδηγοί κόστους παρουσιάζουν όλους τους παράγοντες οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τις αλλαγές στο κόστος κάποιας δραστηριότητας.

Παραδείγματα οδηγών κόστους είναι τα παρακάτω: η υποστήριξη των γραμμών παραγωγής των προϊόντων έχει ως οδηγό κόστους τον αριθμό των αντίστοιχων γραμμών, η διαχείριση που γίνεται στα υλικά έχει ως οδηγό κόστους τον όγκο των μετακινήσεων, η δραστηριότητα που αφορά την συντήρηση των μηχανημάτων έχει ως οδηγό κόστους το πλήθος των επισκευών, κ.α.

Τα συστήματα κοστολόγησης ABC διαλέγουν οδηγούς κόστους μέσα από τρεις διαφορετικές κατηγορίες (Spedding and Sun, 1999) οι οποίες αναφέρονται παρακάτω.

3.2.4.5.1: Οδηγοί κόστους συναλλαγών (transaction drivers)

Η συγκεκριμένη κατηγορία υπολογίζει το πόσο συχνά πραγματοποιείται μια δραστηριότητα, όπως είναι τα παραδείγματα του όγκου των προϊόντων, των τιμολογίων, κλπ. Οι οδηγοί αυτοί κοστίζουν πιο λίγο όμως ταυτόχρονα είναι και οι περισσότερο ανακριβείς, διότι υποθέτουν ότι κατά την εκτέλεση μιας δραστηριότητας κάθε φορά γίνεται χρήση όμοιας ποσότητας πόρων, ήτοι η δραστηριότητα θεωρείται ομογενής σε σχέση με τα προϊόντα.

3.2.4.5.2: Οδηγοί κόστους διάρκειας (duration drivers)

Ο εν λόγω τύπος των οδηγών κόστους εκφράζει τον χρόνο που χρειάζεται για να υλοποιηθεί μια δραστηριότητα και η χρησιμοποίησή του πρέπει να γίνεται όταν ο βαθμός χρήσης της δραστηριότητας μεταβάλλεται σημαντικά με βάση το αποτέλεσμα. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας οδηγών αποτελούν οι ώρες της άμεσης εργασίας καθώς και ο χρόνος που απαιτείται για επιθεώρηση. Σε γενικές γραμμές οι οδηγοί κόστους διάρκειας θεωρούνται περισσότερο ακριβείς σε σχέση με τους οδηγούς κόστους συναλλαγών όμως η εφαρμογή τους είναι περισσότερο πολυδάπανη, διότι πρέπει να γνωρίζουμε τον χρόνο που χρειάζεται για την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας.

3.2.4.5.3: Οδηγοί κόστους έντασης (intensity drivers)

Η χρήση της συγκεκριμένης κατηγορίας γίνεται όταν και οι οδηγοί κόστους διαρκείας δεν μπορούν να προσφέρουν ακριβείς πληροφορίες, διότι κατά την εκτέλεση μιας δραστηριότητας οι οδηγοί κόστους έντασης εκτιμούν με ακρίβεια τις δαπάνες των πόρων. Οι εν λόγω οδηγοί κόστους είναι οι περισσότερο ακριβείς σε σύγκριση με τους άλλους οδηγούς κόστους δραστηριότητας, όμως είναι και οι πιο πολυδάπανοι στη χρήση τους. Η χρησιμοποίηση των οδηγών κόστους έντασης ενδείκνυται αποκλειστικά και μόνο εάν η χρηματική αξία των πόρων που χρησιμοποιούνται είναι τόσο υψηλή όσο η έντονη μεταβολή κατά την εκτέλεση μιας δραστηριότητας.

3.2.5: Κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του επιχειρησιακού περιβάλλοντος

Προτού αναφερθούμε στις αρχές και στον τρόπο λειτουργίας της ABC, εστιάζουμε την προσοχή μας στα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του περιβάλλοντος μέσα στα πλαίσια του οποίου το κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων πρέπει να γίνει αποδεκτό και να χρησιμοποιηθεί από μια οικονομική οντότητα η οποία επιθυμεί να εισέλθει στο άκρως ανταγωνιστικό περιβάλλον το οποίο έχει διαμορφωθεί από τις αγορές.

Οι Banker et al. (1997), επισημαίνουν ότι το νέο αυτό επιχειρηματικό περιβάλλον αποτελεί ένα τμήμα του κοινωνικού περιβάλλοντος που επικρατεί σήμερα και έχει σαν βασικά χαρακτηριστικά την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, καθώς επίσης και τις μεγάλες κοινωνικές δυσκολίες οι οποίες έχουν προκληθεί λόγω της παγκοσμιοποίησης. Το σύγχρονο αυτό επιχειρησιακό περιβάλλον διακρίνεται από τα εξής:

1. Τον υψηλό όγκο πληροφόρησης της οποίας γίνεται δέκτης ο κάθε συντελεστής του εν λόγω περιβάλλοντος.
2. Την σχεδόν ολική απελευθέρωση των αγορών, καθώς και των αγορών οι οποίες ενεργούσαν ως ολιγοπώλιο ή ακόμη και ως μονοπώλιο.

Η καθημερινότητα των αγορών χαρακτηρίζονταν από τα παρακάτω:

1. Ίδρυση οικονομικών συνασπισμών.
2. Διαρκώς αυξανόμενος ανταγωνισμός.

3. Υψηλή ζήτηση των πελατών για ποικίλα και περισσότερο περίπλοκα προϊόντα.
4. Διαρκής παραλλαγή των συντελεστών οι οποίοι επιδρούν στην δύναμη του εμπορίου καθώς και των υπηρεσιών.

Οι οικονομικές οντότητες μέσα από τα κίνητρα που προσφέρονται κατά την διάρκεια του 21^{ου} αιώνα και σε συνδυασμό με τις ικανότητές τους για διαρκείς καινοτομίες, τοπικές ηγετικές υπάρξεις (Leaders) και εισόδους σε διεθνείς αγορές, οφείλουν να προσαρμοστούν και να χρησιμοποιήσουν σύγχρονες μεθόδους τηλεπικοινωνιών και τεχνολογίας, όπως για παράδειγμα το διαδίκτυο (Internet) και το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (E-mail). Ειδικότερα, εκτός από τις παραπάνω μεθόδους επικοινωνίας εντοπίζουμε τα τοπικά δίκτυα επικοινωνίας (LAN), το Electronic Funds Transfer (EFT), το Electronic Data Interchange (EDI) και το Bulletin Board Service (BBS).

Στις μέρες μας, στις μεγάλες παγκόσμιες αγορές συναντάμε την εξής κατάσταση:

- i. Επιζητείται η πλήρης γνώση των πελατών και η ολική ικανοποίηση των αναγκών τους.
- ii. Υπάρχουν παγκόσμια δίκτυα που βασίζονται πάνω στη παραγωγή και τη διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών.
- iii. Εκτελούνται διαρκείς αλλαγές στην οργάνωση.
- iv. Επιζητείται η διαρκής γνώση των συνθηκών μέσα στις οποίες λειτουργεί η αγορά.
- v. Η κερδοφορία αυξάνεται κυρίως μέσω των συντελεστών μείωσης των δαπανών (π.χ. υψηλή παραγωγικότητα των πρώτων υλών, υψηλή αποδοτικότητα του κόστους εργασίας, κλπ) και λιγότερο μέσω της ανόδου των πωλήσεων.

Ο τρόπος λειτουργίας των ανεπτυγμένων οικονομικά αγορών όπως είναι της Ευρώπης, της Βόρειας Αμερικής και της Ασίας, είναι δυνατό να αναλυθεί ως ακολούθως:

- i. Διαλυμένες αγορές άρχισαν να κινούνται μέσω των μικρών αγορών αλλά και του σύντομου κύκλου ζωής των αγαθών.
- ii. Η παραγωγή στηρίζεται σε περίπλοκα προϊόντα και σε μικρού μεγέθους παρτίδες.
- iii. Υπάρχει συνένωση των προϊόντων και των υπηρεσιών ως «πακέτα» προσφορών.
- iv. Υπάρχει δυνατότητα για σαφή και ολοκληρωμένη γνώση όσον αφορά τον πελάτη.
- v. Υπάρχουν, όπως επισημάνθηκε προηγουμένως, παγκόσμια δίκτυα που έχουν σχέση με την παραγωγή και τη διάθεση των αγαθών.
- vi. Διακρίνεται μια επιχειρηματική σύμπραξη μεταξύ ακόμη και ανταγωνιστών.

- vii. Διεθνή δίκτυα διάθεσης των προϊόντων και των υπηρεσιών με ικανότητα να προσαρμόζονται ενστικτωδώς για την κάλυψη των αναγκών του πελάτη.
- viii. Διαρκείς οργανωτικές αλλαγές.

Μια νέα οικονομική οντότητα δεν στηρίζεται στη σταθερή μέθοδο τόσο της οργάνωσης όσο και της λειτουργίας, αλλά επιλέγει την ανάλογη δυναμική μέθοδο η οποία βασίζεται στην αναγκαιότητα να προσαρμόζεται διαρκώς στους εκάστοτε κανόνες που επικρατούν στην αγορά. Τα απαραίτητα χαρακτηριστικά στοιχεία τα οποία οφείλει να δεχθεί η εκάστοτε οικονομική οντότητα που οργανώνεται και λειτουργεί με δυναμικό τρόπο είναι τα παρακάτω:

1. Η παγκοσμιοποίηση που υφίσταται ο ανταγωνισμός.
2. Απευθείας συνεργασία με τους πελάτες και τους προμηθευτές.
3. Προϊόντα τα οποία προσαρμόζονται στις ανάγκες των πελατών.
4. Οριζόντια και σε τμήματα οργάνωση.
5. Εργαζόμενοι με ολοκληρωμένες γνώσεις.
6. Υιοθέτηση σύγχρονων και καινοτόμων διαδικασιών που αφορούν την λειτουργία.

Στο αισθητά ανταγωνιστικό περιβάλλον, οι οικονομικές οντότητες για να έχουν την δυνατότητα να ενεργούν και να τονίζουν την παρουσία τους, επιχειρούν, με συνεχείς επενδύσεις τόσο προς τα μέσα πρωτοποριακής τεχνολογίας όσο και σε εργατικό δυναμικό αυξημένου επιπέδου, μεθόδους που έχουν σχέση με την οργάνωση και την διοίκηση οι οποίες βασίζονται:

1. Στο συντονισμό των λειτουργιών με βάση τις ανάγκες των πελατών.
2. Στην εφαρμογή των αρχών της Ολικής Ποιότητας (Total Quality) στο σύνολο των τμημάτων.
3. Σε ευέλικτες μεθόδους στη διαδικασία παραγωγής.
4. Σε συνεχή και επαρκή ανταγωνιστική εγρήγορση.
5. Σε ευέλικτα μέσα λήψης αποφάσεων.
6. Σε συστήματα ταχείας ολοκλήρωσης των εργασιών (just in time) που σχετίζονται με την παραγωγή και τη διάθεση.
7. Σε υιοθέτηση και χρήση των εργατικών πολλαπλών δεξιοτήτων (multi skilling) στα πλαίσια της παραγωγής.

8. Στην κοστολογική οργάνωση η οποία βασίζεται κυρίως στη μέτρηση του κόστους ανά δραστηριότητα (Activity Based Cost).

3.2.6: Η αναγκαιότητα της ABC

Με βάση τους ισχυρισμούς των Blocker et al. (2002), ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων προσφέρει την πιο ολοκληρωμένη πληροφόρηση σχετικά με την κοστολόγηση και δύνανται να διευκολύνει τη διαχείριση στην αποτελεσματικότερη διοίκηση καθώς και στην κατανόηση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων του συστήματος εντός ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Τα περασμένα χρόνια, ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων υιοθετήθηκε στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- i. Όταν υπήρξε μείωση του κόστους υπολογισμού των δραστηριοτήτων και των δαπανών τους, εξαιτίας μάλλον της αυτοματοποίησης των συστημάτων σχεδιασμού στα πλαίσια της παραγωγής,
- ii. Όταν υπήρξε αύξηση του κόστους της εσφαλμένης τιμολόγησης λόγω του μεγαλύτερου ανταγωνισμού,
- iii. Όταν η ποικιλομορφία των αγαθών ήταν σε υψηλό επίπεδο όσον αφορά το μέγεθος, την πολυπλοκότητα ή τον όγκο. Ουσιαστικά, η εφαρμογή της ABC από το σύνολο των επιχειρήσεων γίνεται όταν οι δαπάνες τους υπερέρχουν των ωφελειών που προκύπτουν από το εν λόγω σύστημα.

Κατά τους Kaplan και Cooper, ένα σύστημα ABC επηρεάζει περισσότερο τις επιχειρήσεις όταν έχει τμήματα με υψηλές και ανοδικές δαπάνες, καθώς και όταν έχουν μεγάλο αριθμό από προϊόντα, υπηρεσίες, διαδικασίες, πελάτες ή ένα μείγμα από αυτά.

Ως παράδειγμα μπορούν να αναφερθούν οι εγκαταστάσεις οι οποίες παράγουν τα μεγάλης και μικρής έντασης αγαθά, τα κλασικά και σύγχρονα προϊόντα καθώς και τα κοινά και τυποποιημένα αγαθά. Άλλο ένα παράδειγμα συνίσταται η επιχείρηση να κρατάει τις χαμηλές και υψηλές παραγγελίες, παρέχοντας τις εναρμονισμένες και τυποποιημένες παραδόσεις, αλλά να διατηρεί κάποιους πελάτες οι οποίοι αξιώνουν συχνά μεταβολές στην παράδοσή τους καθώς επίσης και αυτούς που δεν εμφανίζουν τέτοιες απαιτήσεις.

Με βάση μια νέα έρευνα που υλοποίησε η διοικητική ομάδα των δαπανών από το ίδρυμα των διοικητικών λογιστών, παραπάνω των μισών (54%) εταιριών που

ανταποκρίθηκαν και έχουν υιοθετήσει την ABC, την εφαρμόζουν για λήψη αποφάσεων εκτός πλαισίου της λειτουργίας κοστολόγησης. Το 89% των εταιριών που εφαρμόζουν το σύστημα ABC υποστηρίζουν ότι είναι άξιο των δαπανών υιοθέτησης. Επιπλέον, η εν λόγω έρευνα οδήγησε στο συμπέρασμα ότι όσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα για διαστρέβλωση των δαπανών, τόσο μια εταιρία οδηγείται στην υιοθέτηση της ABC. Επίσης, έδειξε ότι η εφαρμογή της από τις εταιρίες αύξησε τα γενικά έξοδα στο σύνολο των δαπανών παραγωγής. Σύμφωνα με τα ερωτήματα που σχετίζονται με τις προσπάθειες ελάττωσης του κόστους, το κριτήριο των αποφάσεων τιμολόγησης και τον ανταγωνισμό, η ABC που εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις υπολόγισε την ωφελιμότητα της απόφασης σχετικά με την πληροφόρηση των δαπανών της επιχείρησης, μεγαλύτερη από την νέα έρευνα της ABC σε εταιρίες οι οποίες δεν εφαρμόζουν την ABC.

Σύμφωνα με μια καινούρια έρευνα του συστήματος τεχνολογιών της ABC A.E., οι τέσσερις βασικοί στόχοι της ABC ήταν:

1. Η κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών (58%)
2. Η ανάλυση της διαδικασίας (51%)
3. Η διαχείριση της απόδοσης (49%)
4. Η αξιολόγηση της αποδοτικότητας (39%).

3.2.7: Η έννοια της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων

Με βάση του ισχυρισμούς των Kaplan και Atkinson (1998), η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι μια μεθοδολογία η οποία διαμορφώθηκε για την παροχή ακριβέστερων μέσων με στόχο την κατανομή του κόστους, που αφορούσε τους δευτερογενείς και έμμεσους πόρους, στις επιχειρηματικές διαδικασίες, στις δραστηριότητες, στους πελάτες, στα προϊόντα και στις υπηρεσίες. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα στηρίζεται στην υπόθεση ότι τα αγαθά αναλώνουν τις δραστηριότητες αλλά και ότι οι δραστηριότητες αναλώνουν τους πόρους. Η συγκεκριμένη προσέγγιση αναγνωρίζει τις δραστηριότητες οι οποίες δημιουργούν κόστος, κατανέμοντας τα εν λόγω κόστη στις δραστηριότητες αυτές.

Σύμφωνα με τους Needles και Crosson (2002), η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι πληροφοριακά μοντέλα τα οποία προσφέρουν ποσοτική πληροφόρηση που αναφέρεται στις δραστηριότητες μιας εταιρίας. Τα μοντέλα αυτά παράγουν ευκαιρίες για την βελτίωση

της κοστολογικής πληροφόρησης που προσφέρεται στους μάνατζερ. Επιπρόσθετα, παρουσιάζουν την εταιρία ως ένα σύνολο από δραστηριότητες. Η πληροφόρηση που προσφέρει το σύστημα ABC ωθεί τους μάνατζερ στη βελτίωση των διαδικασιών λειτουργίας καθώς και στη λήψη καταλληλότερων αποφάσεων σχετικά με την κοστολόγηση. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων δημιουργήθηκε λόγω της αποτυχίας των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων να παρέχουν μεθόδους πληροφόρησης οι οποίες ήταν αναγκαίες στους μάνατζερ των εταιριών για την καλύτερη λήψη αποφάσεων. Η συλλογή των πληροφοριών αυτών γινόταν στις μετρήσεις οι οποίες χρειάζονταν τόσο για την υποβολή της οικονομικής έκθεσης όσο και για τον έλεγχο, όπως για παράδειγμα η αξία καταλόγου και το κόστος πωληθέντων των προϊόντων. Ο σχεδιασμός των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων δεν είχε στόχο την συλλογή των στοιχείων σχετικά με τις δραστηριότητες αλλά ούτε τον υπολογισμό του συνολικού κόστους ενός αγαθού. Οι παραδοσιακοί μέθοδοι δεν ξεχωρίζουν το κόστος δευτερευόντων δραστηριοτήτων, δεν επιβάλλουν ποινή για υπερπαραγωγή, αλλά και δεν ποσοτικοποιούν μέτρα τα οποία συμβάλλουν στην βελτίωση της ποιότητας ή στην μείωση της χρονικής διάρκειας του ρυθμού απόδοσης.

Οι Banker et al. (1997), ισχυρίζονται ότι η ABC δεν αποδέχεται τον καταμερισμό των δύο επιπέδων και σε αντιδιαστολή, προάγει την μέθοδο οδηγών κόστους οι οποίες ενώνουν τις πραγματοποιηθείσες δραστηριότητες με τα παραγόμενα αγαθά. Οι συγκεκριμένοι οδηγοί κόστους υπολογίζουν τη μέση ζήτηση η οποία περιέχεται στην εκάστοτε δραστηριότητα των αντίστοιχων προϊόντων. Με αποτέλεσμα η κατανομή του κόστους δραστηριοτήτων να γίνεται στα αγαθά σε καθορισμένη ποσότητα σύμφωνα με την προσφορά κατά μέσον όρο της ζήτησης από τα προϊόντα στις δραστηριότητες.

Κατά τους Katellus et al. (2000), το σύστημα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων σχεδιάστηκε για χρησιμοποίηση από τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις λόγω της παροχής ενός διαστρεβλωμένου κόστους αγαθών από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Επίσης, ένας αριθμός προϊόντων τα οποία πιθανώς να ήταν κερδοφόρα, ύστερα από πρόσφατη έρευνα, εκτιμήθηκαν ως μη κερδοφόρα. Ισχυρίζονται ακόμη ότι οι θεωρίες των Cooper και Kaplan (1984), ήταν σωστές σχετικά με το ότι τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα οδηγούσαν συχνά σε μείωση των κερδών των αγαθών υψηλής ποσότητας αλλά και σε αύξηση των κερδών των αγαθών χαμηλής ποσότητας.

Σύμφωνα με τον Drury (2000), η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων εστιάζει στην απαίτηση για λήψη μιας περισσότερο ολοκληρωμένης κατανόησης όσον αφορά την συμπεριφορά των γενικών εξόδων καθώς επίσης στην επαλήθευση του τι ασκεί επιρροή στα γενικά έξοδα και στη σύνδεσή τους με τα αγαθά αυτά. Γενικά η κοστολόγηση αποδέχεται την

μακροπρόθεσμη μεταβολή σε διάφορα κόστη, αναζητώντας ταυτόχρονα να καταλάβει τους παράγοντες οι οποίοι μεταβάλουν τα γενικά έξοδα στο πέρασμα του χρόνου.

Οι Hilton et al. (2000; 2003), υποστηρίζουν ότι παρά τις μεγάλες προοπτικές που μπορεί να παρέχει ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων σε μια εταιρία, δεν είναι ικανό να προβεί στην ανεξάρτητη υλοποίηση και αξιολόγηση στρατηγικής μιας εταιρίας. Αυτό είναι δυνατό να συμβεί μόνο με την ενσωμάτωση του κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων στη στρατηγική της εταιρίας.

3.2.8: Οι αρχές της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων

Η μέθοδος της ABC δεν αντικαθιστά το λογιστικό μοντέλο το οποίο εφαρμόζεται ήδη και έχει καθιερωθεί σε μια εταιρία, τονίζει ο Garrison (2000). Αντιθέτως, χρησιμοποιείται πιο πολύ ως μια δικλείδα ασφαλείας του ελέγχου με στόχο την επιβεβαίωση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος που έχει προκύψει μέσω των παραδοσιακών λογιστικών προσεγγίσεων. Είναι αναγκαίο να αναφερθεί ότι η παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική δεν εστιάζει τόσο πολύ στους παράγοντες που επηρεάζουν το κόστος, όμως δείχνει ενδιαφέρον πιο πολύ για το συνολικό οικονομικό αποτέλεσμα. Με βάση τα παραπάνω, η μέθοδος της ABC εφαρμόζεται ως συμπλήρωμα με στόχο την κατοχύρωση μιας ολοκληρωμένης ανάλυσης των λογιστικών αποτελεσμάτων, στα στελέχη της διοίκησης, τα οποία θα τους καθοδηγήσουν στη καλύτερη λήψη των αποφάσεων.

Η μέθοδος ABC πολλές φορές κρίνεται ως αρκετά σύνθετη διότι υπάρχει η αίσθηση από πολλούς ότι περιλαμβάνει περίπλοκες και συνεχόμενες κατανομές του κόστους. Στην ουσία η μέθοδος αυτή στηρίζεται σε μερικές αρκετά κατανοητές αρχές οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

1^η αρχή: Κάθε δραστηριότητα αναλώνει επιχειρησιακούς πόρους

Όσες περισσότερες φορές πραγματοποιείται μια δραστηριότητα, χωρίς να έχει σχέση με το εάν είναι ωφέλιμη ή μη, αναλώνει επιχειρησιακούς πόρους.

2^η αρχή: Κάθε δραστηριότητα πραγματοποιείται για κάποιο λόγο

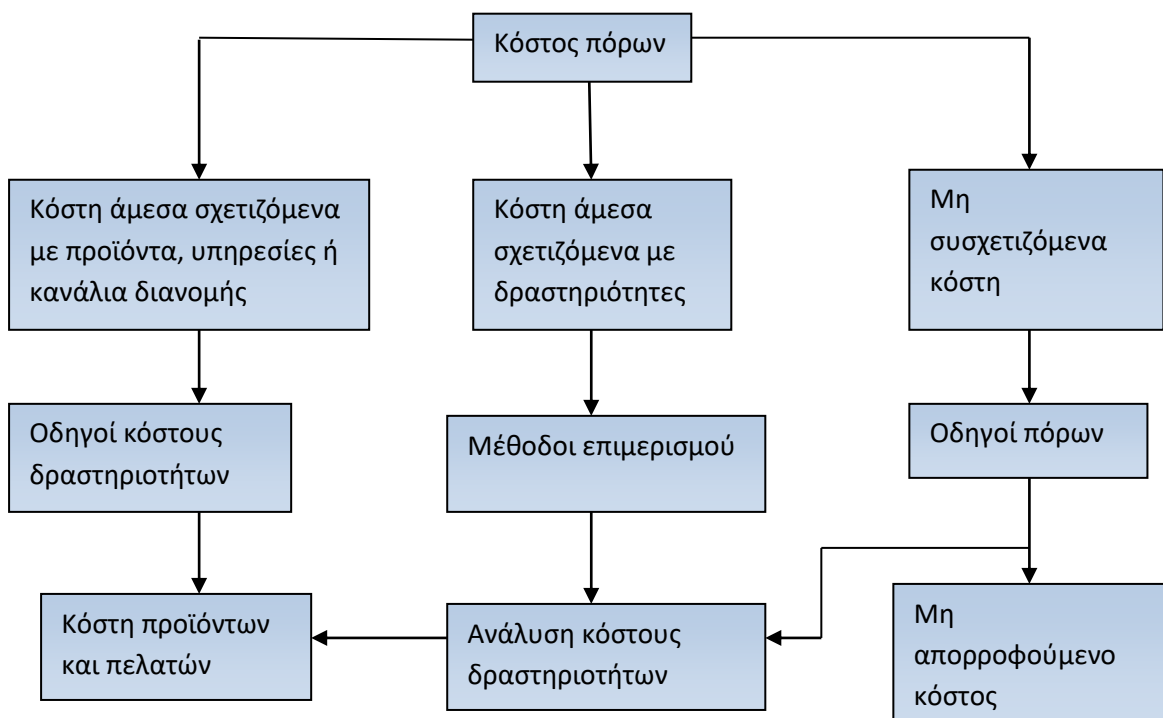
Σε μια εταιρία η εκτέλεση κάθε δραστηριότητας συμβαίνει για κάποιο λόγο ή αιτία. Στις ορθά οργανωμένες εταιρίες υπάρχει άμεση συσχέτιση της εκάστοτε δραστηριότητας και των

αντικειμένων κόστους όπως είναι τα προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι πελάτες. Είναι συχνό φαινόμενο ένας μεγάλος αριθμός δραστηριοτήτων μιας εταιρίας να μην είναι δυνατό να υπάρξει άμεση σύνδεση με τα κοστολογικά αντικείμενα, αλλά να συνδέεται με ένα κέντρο κόστους, ήτοι ένα τμήμα της εταιρίας.

3^η αρχή: Διαφορετικά προϊόντα, πελάτες ή και κανάλια διανομής απαιτούν διαφορετικής έντασης εργασία

Η πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων γίνεται είτε από ανθρώπους είτε και από μηχανές. Στην περίπτωση ακόμη που μια δραστηριότητα κρίνεται αυτοματοποιημένη, είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση ανθρώπινων πόρων όπως για παράδειγμα στην επιτήρηση και εγκατάσταση μιας μηχανής. Επίσης, υπάρχει άμεση ανάλωση κάποιων πόρων από τα κοστολογικά αντικείμενα (προϊόντα, πελάτες) δίχως να είναι δυνατή η άμεση συσχέτισή τους με κάποια δραστηριότητα.

Παρακάτω γίνεται αναπαράσταση ενός μοντέλου της μεθόδου ABC:



Διάγραμμα 3.2.1: Μοντέλο μεθόδου ABC

Τα κουτιά τα οποία βρίσκονται στο κέντρο του διαγράμματος δείχνουν το κόστος πόρων που σχετίζεται άμεσα με μια δραστηριότητα. Το γενικό καθολικό δίνει το ύψος του εν λόγω κόστους το οποίο κατανέμεται στις δραστηριότητες με σκοπό να προσφέρει μια ανάλυση του κόστους. Έπειτα, γίνεται κατανομή των δραστηριοτήτων στα προϊόντα και στους πελάτες σύμφωνα με τον όγκο που έχει ο οδηγός κόστους. Παρ' όλα αυτά δεν υπάρχει άμεση συσχέτιση κάποιων δραστηριοτήτων με τα κοστολογικά αντικείμενα. Όπως είναι για παράδειγμα οι δραστηριότητες που έχουν σχέση με το μάρκετινγκ οι οποίες θεωρούνται μη απορροφημένο κόστος.

Το αριστερό τμήμα του διαγράμματος δείχνει τα κόστη τα οποία δεν έχουν σχέση με κάποια δραστηριότητα. Όμως τα κόστη αυτά έχουν άμεση σχέση με τα κοστολογικά αντικείμενα.

Το δεξιό τμήμα του διαγράμματος δείχνει τα κόστη τα οποία δεν έχουν άμεση σχέση ούτε με μια δραστηριότητα αλλά ούτε και με ένα κοστολογικό αντικείμενο.

3.2.9: Γιατί η μέθοδος της ABC αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις

Η ABC δεν θεωρείται μια νέα μέθοδος, διότι η χρησιμοποίησή της ξεκίνησε γύρω στο 1980 και βρίσκει κυρίως εφαρμογή στις ΗΠΑ. Παρ' όλα αυτά, η μέθοδος αυτή άρχισε πρόσφατα να γίνεται δεκτή, διότι όπως συμβαίνει συνήθως στο σύνολο των εμπορικών εξελίξεων, ήταν αποτέλεσμα της ανάγκης για εξεύρεση μιας αποτελεσματικότερης κατανομής στα γενικά έξοδα σε σύγκριση με τον τρόπο κατανομής της παραδοσιακής κοστολόγησης, αναφέρουν οι Cooper και Kaplan (1999).

Η αποδοχή της συγκεκριμένης μεθόδου οφείλεται στο ότι, κατά την περίοδο της Βιομηχανικής Επανάστασης έως και τριάντα χρόνια πριν, το μεγαλύτερο μέρος του συνόλου του κόστους λειτουργίας της εταιρίας σχηματιζόταν από το κόστος πρώτων υλών και την άμεση εργασία, καθώς επίσης η παραγωγή των εταιριών γενικά ήταν αρκετά περιορισμένη. Από το 1990 μέχρι σήμερα, σημειώθηκε ότι τα άμεσα κόστη μειώθηκαν ενώ τα έμμεσα αυξήθηκαν, κυρίως αυτά που σχετίζονταν με τις επενδύσεις στον τομέα της τεχνολογίας, αλλά και κόστη που αφορούσαν το μάρκετινγκ και τις πωλήσεις. Ταυτόχρονα, η διαδικασία παραγωγής έγινε περισσότερο περίπλοκη και η όμοια παραγωγική γραμμή απέκτησε τη δυνατότητα να παράγει μεγαλύτερο αριθμό αγαθών.

Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα, η βαρύτητα του κόστους, το οποίο αφορούσε σε υπηρεσίες που προσφέρονταν σε πελάτες, να αυξηθεί σε πολύ μεγάλο βαθμό διότι η επιδίωξη πλέον των εταιριών είναι η απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μέσω της διαφοροποίησης των προσφερόμενων υπηρεσιών στους πελάτες. Η παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης αποδίδει επαρκώς μόνο στη περίπτωση της κατανομής ενός άμεσου κόστους το οποίο εντοπίζεται χωρίς ιδιαίτερη δυσκολία. Στη μέθοδο της ABC ο οδηγός του κόστους δραστηριοτήτων είναι ίσος με την ποσότητα των μονάδων οι οποίες παρήχθησαν ή πουλήθηκαν και έχει δισδιάστατη μορφή διότι υπάρχει σχέση ανάμεσα σε πελάτες και προϊόντα. Τα γενικά έξοδα ωστόσο δεν υφίστανται μεταβολή με βάση τις μονάδες που παράγονται. Η επιρροή τους οφείλεται κατά κύριο λόγο σε έναν συνδυασμό δεδομένων, όπως είναι οι οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων, μέσα στα πλαίσια της εταιρίας. Συνεπώς, σήμερα όπου μεγάλο μέρος του κόστους αποτελείται από γενικά έξοδα, η μέθοδος ABC προβάλλει ως το αποτελεσματικότερο εργαλείο με στόχο την καλύτερη κατανομή στα γενικά έξοδα.

Η εν λόγω μέθοδος δεν είναι ορθό να χαρακτηριστεί ότι χρησιμοποιείται μόνο για τα γενικά έξοδα τα οποία παρουσιάζονται μέσω του λογαριασμού «Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης». Αυτό συμβαίνει επειδή η παραγωγική διαδικασία γίνεται διαρκώς περισσότερο σύνθετη, όλο και περισσότεροι επιχειρηματικοί πόροι καταναλώνονται σε δραστηριότητες που σχετίζονται με τον έλεγχο ποιότητας και την εγκατάσταση μηχανημάτων. Πιθανότητα να απαιτείται η κατανομή των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων σύμφωνα με άλλους οδηγούς κόστους και όχι με βάση τις μονάδες που παράγονται, όπως είναι για παράδειγμα η χρησιμοποίηση του αριθμού των παραγωγικών γραμμών και του αριθμού των μεταβολών στη παραγωγική γραμμή.

3.2.10: Οι προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής της μεθόδου ABC

Η μέθοδος ABC, όπως και το σύνολο των μεθόδων που σχετίζονται με το μάνατζμεντ που έχουν διάρκεια στο χρόνο, θεωρούνται εύχρηστες και κατανοητές, παρόλα αυτά οφείλουν να εστιάσουν σε μερικά σημεία κατά την χρήση της μεθόδου ABC. Ο αρχικός σχεδιασμός της μεθοδολογίας αυτής οφείλει να είναι αρκετά λεπτομερής και προσεκτικός ώστε να αποφευχθούν τα μετέπειτα κόστη. Παρακάτω γίνεται αναφορά σε ορισμένα καίρια ζητήματα κατά την εκτέλεση της μεθόδου.

3.2.10.1: Αριθμός δραστηριοτήτων

Κατά την Κοέν (2005), η ικανότητα της μεθόδου ABC να εκτιμά το κόστος του συνόλου των δραστηριοτήτων προκαλεί ενθουσιασμό στα στελέχη της διοίκησης. Στη περίπτωση όμως που η ποσότητα των δραστηριοτήτων που συγκαταλέγεται στη μέθοδο είναι αρκετά υψηλή, υφίσταται ο κίνδυνος να προκύψει μια ανάλυση που:

- i. Συμπεριλαμβάνει 1000 και πάνω δραστηριότητες όπου οι πιο πολλές έχουν αμελητέο κόστος
- ii. Δεν καθορίζει το κόστος της μη ορατής δραστηριότητας
- iii. Δεν καθορίζει την δραστηριότητα η οποία έχει άμεση σχέση με τα προϊόντα και τους πελάτες
- iv. Προϋποθέτει αρκετό χρόνο για τους υπολογισμούς έστω και αν πραγματοποιείται από έναν πολύ γρήγορο υπολογιστή
- v. Παράγει μια διεξοδική ανάλυση η οποία όμως οδηγεί την εταιρία στο «να εστιάζει στο δέντρο και να χάνει το δάσος».

Ένα σημαντικό θέμα πριν από την δημιουργία της μεθόδου είναι το πώς θα γίνει χρήση των πληροφοριών. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι επαρκής, αν απαίτηση της εταιρίας είναι μια στρατηγική εξέταση του κόστους. Ο αριθμός των διαδικασιών που αντιστοιχεί στις εταιρίες είναι περίπου 20. Είναι εύλογος τότε ο καθορισμός και η κοστολόγηση των διαδικασιών αυτών.

Ένα παράδειγμα που αντιστοιχεί στα παραπάνω είναι το κόστος που σχετίζεται με την διαδικασία ολοκλήρωσης παραγγελιών μιας επιχείρησης διανομής είναι δυνατό να υπολογισθεί μέσω της πρόσθεσης του κόστους του συνόλου των τμημάτων λειτουργίας, όπως είναι η αποθήκευση, η τιμολόγηση, η διανομή, ο έλεγχος πιστώσεων και η εξυπηρέτηση πελατών. Ένα μέτρο το οποίο μπορεί να εφαρμοσθεί για τη σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις ή για τη πρόβλεψη μελλοντικών μεταβολών σε διαφορετικά τμήματα της εταιρίας, είναι η διαίρεση του κόστους της παραπάνω διαδικασίας με την ποσότητα των παραγγελιών. Η εξέταση των διαδικασιών, 50 με 75 δραστηριοτήτων, είναι δυνατή μόνο μέσω μιας αρκετά δαπανηρής επένδυσης για έρευνα, όμως δίνει την δυνατότητα ανάπτυξης ενός υποδείγματος το οποίο μπορεί να εφαρμοσθεί αποφάσεις στρατηγικής, όπως είναι οι αποφάσεις διάθεσης και τιμολόγησης (τιμές, ποσότητες).

3.2.10.2: Πρακτικές εφαρμογές της μεθόδου ABC

i. Κερδοφορία προϊόντων, πελατών και λοιπών καναλιών

Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα παρέχουν λεπτομερή εξέταση των γενικών εξόδων σε συνάρτηση της διάθεσης ορισμένων πόρων της εταιρίας, ισχυρίζονται οι Needles και Crosson (2002). Τα συστήματα κοστολόγησης ABC εξετάζουν αναλυτικά το κόστος με βάση την δραστηριότητα η οποία κατανάλωσε έναν πόρο, καθώς επίσης το προϊόν, τον πελάτη ή το κανάλι που έχει σχέση με την εν λόγω δραστηριότητα. Επιπλέον, η ανάλυση της ABC είναι δυνατό να παίζει σημαντικό ρόλο στη χάραξη στρατηγικής μιας επιχείρησης, όταν αφορά στρατηγικά ζητήματα, οπότε οφείλει να είναι συνοπτική.

ii. Μέτρηση αποδοτικότητας και bench marking

Οι περισσότερες επιχειρήσεις ορίζουν συχνά κάποιους οικονομικούς στόχους όπου οι πιο πολλοί είναι ασήμαντοι διότι δεν έχουν την δυνατότητα να εκτιμήσουν τους λόγους αλλαγής της αποδοτικότητας μιας επιχείρησης. Παρά την αξιόπιστη απεικόνιση της κατάστασης όπου διατελεί μια επιχείρηση μέσω της ανόδου των πωλήσεων, του υπολογισμού των κερδών, κλπ., δεν παρέχουν βοήθεια στα στελέχη της διοίκησης να έχουν μια σαφή εικόνα σχετικά με την μέθοδο επίτευξης των αποτελεσμάτων αυτών. Η μεθοδολογία ABC απεικονίζει με σαφή τρόπο τους υπολογισμούς και βοηθάει την επιχείρηση να βρει το σύνολο των αιτιών οι οποίες είχαν θετική ή αρνητική επίδραση στην αλλαγή προκειμένου οι νέοι στόχοι που θα ορίσει να συνδέονται άμεσα με τις αιτίες οι οποίες ασκούν επιρροή στους εν λόγω στόχους, επισημαίνουν οι Kaplan και Atkinson (1998).

iii. Βελτίωση των διαδικασιών

Πολλές επιχειρήσεις διεθνώς επιχειρούν να μειώσουν το κόστος και να πετύχουν περισσότερο ανταγωνιστικές τιμές, η προσπάθεια αυτή επικεντρώνεται κυρίως στην ελάττωση των εξόδων που αφορούν τα τμήματα εκπαίδευσης, μάρκετινγκ και έρευνας και ανάπτυξης. Τα συγκεκριμένα τμήματα όμως επιφέρουν αξία στην επιχείρηση και οι όποιες μειώσεις φέρνουν συχνά τα όχι προσδοκώμενα αποτελέσματα. Η εξέλιξη των επιχειρηματικών διαδικασιών είναι η καλύτερη απάντηση για μια επιχείρηση. Η μέθοδος

ABC βοηθάει τις εταιρίες στον ακριβή εντοπισμό του συνόλου των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών οι οποίες προκαλούν το υψηλότερο κόστος, με στόχο τον ανάλογο επαναπροσδιορισμό τους, τονίζουν οι Horngren et al. (2002).

iv. Δημιουργία ρεαλιστικών προβλέψεων (forecasts) και προϋπολογισμών (budgets)

Σύμφωνα με τους Banker et al. (1997), στις μέρες μας οι τιμές των περισσότερων προϋπολογισμών είναι αρκετά μειωμένες επειδή έχουν στόχο την πρόβλεψη της μελλοντικής ανάλωσης των επιχειρηματικών πόρων δίχως τον υπολογισμό των αιτιών που ασκούν επιρροή στη κατανάλωση αυτή. Από την άλλη όμως, οι προϋπολογισμοί και οι προβλέψεις οι οποίες έχουν δημιουργηθεί μέσω του συστήματος ABC εφαρμόζουν διάφορους δείκτες και συντελεστές (unit rates, target driver units) για τον υπολογισμό των πόρων που είναι αναγκαίοι για την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων της επιχείρησης. Η συγκεκριμένη μέθοδος επιτρέπει στη διοίκηση τον γρήγορο εντοπισμό εκείνων των δραστηριοτήτων οι οποίες αποδίδουν αξία στην επιχείρηση και εκείνων που δεν αποδίδουν, παρέχοντας την δυνατότητα στο να ενεργήσει αναλόγως.

3.3 Σχεδιασμός ενός συστήματος ABC

Η σωστή και επιτυχημένη υλοποίηση του συστήματος ABC προϋποθέτει κυρίως τον κατάλληλο σχεδιασμό του εν λόγω συστήματος από την εταιρία. Επιπροσθέτως, είναι σημαντικό η κατοχύρωση από την επιχείρηση της ορθής ανατροφοδότησης (feedback) των συνολικών επιπέδων του σχεδιασμού καθώς και της υλοποίησης ενός αντίστοιχου συστήματος, με στόχο να έχει την δυνατότητα της αποκατάστασης τυχόν παραλείψεων ή παρεκκλίσεων από το σκοπό που ίσως υπάρξουν. Τα παραπάνω αποτελούν την μοναδική μέθοδο ώστε η επιχείρηση να μπορεί να κερδίσει όσο το δυνατό περισσότερα οφέλη κατά την εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος βάσει δραστηριοτήτων.

3.3.1: Στάδια σχεδιασμού ενός συστήματος ABC

Μια επιχείρηση για την υιοθέτηση ενός συστήματος ABC οφείλει να λάβει υπόψη τα ακόλουθα κύρια στάδια:

1^ο στάδιο: Αποδοχή της αναγκαιότητας για αντικατάσταση του τρέχοντος συστήματος κοστολόγησης με ένα καινούριο

Πρώτα απ' όλα, η εταιρία οφείλει να αντιληφθεί τη σημασία του σχεδιασμού ενός σύγχρονου συστήματος κοστολόγησης που θα παρέχει πιο ορθές και περισσότερο ακριβείς πληροφορίες στη διοίκηση με σκοπό την καλύτερη λήψη στρατηγικών και εταιρικών αποφάσεων. Κατά συνέπεια, είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός των μειονεκτημάτων και των παραλείψεων του τρέχοντος συστήματος κοστολόγησης, στοχεύοντας στην εξάλειψή τους μέσω του σχεδιασμού ενός συστήματος το οποίο θα είναι ικανό να ανταποκρίνεται περισσότερο επαρκώς στις διαρκώς αυξανόμενες απαιτήσεις για ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με την κοστολόγηση των σύγχρονων εταιριών.

Εδώ πρέπει να τονιστεί ότι απαραίτητη προϋπόθεση μιας πετυχημένης υλοποίησης ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αποτελεί η αναγνώριση εκ μέρους της διοίκησης της σημασίας σχεδιασμού ενός ανάλογου συστήματος που μπορεί να προσφέρει ένα αξιοσημείωτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στις εταιρίες. Σε αντίθετη περίπτωση, οι εταιρίες δεν έχουν λόγο να ξεκινήσουν την διαδικασία εφαρμογής ενός συστήματος ABC.

2^ο στάδιο: Προσδιορισμός των αναγκών με στόχο την εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού σχετικά με το σύστημα ABC

Εξίσου αναγκαία προϋπόθεση για την σωστή εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί ο καθορισμός των αναγκών με σκοπό την εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού. Ειδικότερα, είναι απαραίτητη η εκπλήρωση μιας λεπτομερούς πληροφόρησης στο σύνολο των εργαζομένων σε σχέση με την ωφελιμότητα και τη φιλοσοφία του συστήματος ABC με στόχο την ομαλή ενσωμάτωση του συγκεκριμένου συστήματος στις διάφορες λειτουργίες της εταιρίας. Κατά την διάρκεια της ανάλυσης του εν λόγω συστήματος είναι σημαντική η έκθεση των πιθανών δυσκολιών που μπορεί να

προκύβουν κατά την υλοποίησή του, των ωφελειών που δύναται να φέρει στην εταιρία η εφαρμογή ενός ανάλογου συστήματος, καθώς και του τρόπου λειτουργίας του.

3ο στάδιο: Προσδιορισμός των στόχων λόγω της υλοποίησης του ABC

Όπως γίνεται εύκολα κατανοητό είναι απαραίτητος ο ακριβής προσδιορισμός των στόχων του καινούριου συστήματος κοστολόγησης. Οι συγκεκριμένοι στόχοι οφείλουν να είναι ευνόητοι από το σύνολο της διοίκησης, παρουσιάζοντας με ακρίβεια τη συμβολή που θα έχει το σύστημα ABC στην ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος αλλά και στη λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων. Επίσης, είναι εξίσου σημαντικός ο προσδιορισμός του κόστους και του χρόνου εκπλήρωσης ενός συστήματος σαν και αυτό, καθώς και των τμημάτων τα οποία θα υποστούν σημαντικές μεταβολές κατόπιν της υλοποίησης του συγκεκριμένου συστήματος. Όπως έχουμε αναφέρει προηγουμένως, η εταιρία με το σωστό feedback θα μπορεί οποτεδήποτε να προβαίνει σε αξιολόγηση της πορείας του καινούριου συστήματος κοστολόγησης και να αποκαθιστά πιθανόν παρεκκλίσεις από τους στόχους που έχουν καθορισθεί εξ αρχής.

4ο στάδιο: Δημιουργία ομάδας ανάληψης του σχεδιασμού του συστήματος ABC

Σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη και την πετυχημένη χρήση ενός συστήματος ABC αποτελεί η κατάλληλη επιλογή των ανθρώπων οι οποίοι θα απαρτίζουν την ομάδα δημιουργίας του καινούριου αυτού συστήματος. Οι εν λόγω άνθρωποι θα πρέπει να διακατέχονται από πλήρεις τεχνικές γνώσεις καθώς και να έχουν αντιληφθεί απολύτως τη σημασία σχεδιασμού ενός συστήματος ABC με σκοπό την παροχή ωφελειών προς την εταιρία. Σύμφωνα με τον Mabberley μια ομάδα σχεδιασμού του ABC δύναται να αποτελείται από τους παρακάτω:

Project Sponsor: Είναι ο υποστηρικτής του πλάνου και αυτός ο οποίος οφείλει να μεταλαμπαδεύσει τη φιλοσοφία του εν λόγω συστήματος στο σύνολο των στρωμάτων ιεραρχίας.

Steering Committee: Πρόκειται για την επιτροπή η οποία αναλαμβάνει την εξαρχής οργάνωση του σχεδίου καθώς και το συντονισμό των εργασιών που πρέπει να εκπληρώσουν τα στελέχη της ομάδας.

User Advisory Committee: Η συμβουλευτική αυτή επιτροπή η οποία αποτελείται από στελέχη με εξειδικευμένες γνώσεις οφείλει να δίνει συμβουλές και απαντήσεις στην ομάδα σχεδιασμού και εφαρμογής του κοστολογικού συστήματος ABC.

Project Director: Είναι αυτός που λογοδοτεί στην οργανωτική επιτροπή, είναι πρόεδρος της συμβουλευτικής επιτροπής και πρακτικά είναι το άτομο το οποίο αναλαμβάνει τη διοίκηση του συνολικού σχεδίου ανάπτυξης και εφαρμογής του καινούριου κοστολογικού συστήματος.

Project Manager: Πρόκειται για τον υπεύθυνο της ομάδας ανάπτυξης και εφαρμογής του σχεδίου καθώς και του ελέγχου τήρησης των εν λόγω χρονικών ορίων που έχουν ορισθεί.

Communication Manager: Είναι το άτομο το οποίο ευθύνεται για την προσφορά πληροφόρησης που σχετίζεται με τους στόχους και την πορεία του σχεδίου καθώς και για την προώθηση μιας θετικής απεικόνισης όλων των στρωμάτων ιεραρχίας που σχετίζονται με τον σχεδιασμό και την υλοποίηση του συστήματος ABC.

Technical Specialists: Είναι ειδικοί οι οποίοι μπορούν να παρέχουν τις αναγκαίες εξειδικευμένες γνώσεις τους τόσο θεωρητικά όσο και πρακτικά.

Project Team: Πρόκειται για την ομάδα που είναι αρμόδια για την ολοκλήρωση του προγράμματος δημιουργίας και ανάπτυξης του κοστολογικού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες. Τα στελέχη της οφείλουν να διαθέτουν ολοκληρωμένες θεωρητικές βάσεις καθώς και την αναγκαία εφευρετικότητα με σκοπό την επιτυχημένη δημιουργία του συγκεκριμένου συστήματος.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να επισημάνουμε ότι έπειτα από τη δημιουργία της ομάδας η οποία είναι υπεύθυνη για το σχεδιασμό του καινούριου συστήματος, είναι σημαντικός ο καθορισμός των αντικειμένων κόστους, των οδηγών κόστους καθώς και των δραστηριοτήτων. Στη συνέχεια συγκεντρώνουμε τα αναγκαία στοιχεία και προσδιορίζουμε ασφαλώς τις πηγές μέσα από τις οποίες θα λάβουμε τα δεδομένα κόστους. Ως τέτοιες πηγές δύναται να θεωρηθούν το παρόν σύστημα κοστολόγησης, το γενικό καθολικό, κ.α. Επιπρόσθετα, είναι σημαντική η δημιουργία και η υλοποίηση ενός συστήματος πληροφόρησης βάσει δραστηριοτήτων που θα εξετάζει τα κοστολογικά δεδομένα και θα παρέχει τις απαιτούμενες αναφορές.

3.3.2: Κρίσιμα σημεία κατά την υιοθέτηση της ABC

Κατά την εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες η εταιρία οφείλει να δώσει μεγάλη βάση στα ακόλουθα σημεία:

i. Αναγνώριση της χρησιμότητας του κοστολογικού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες

Είναι πολύ σημαντική η αναγνώριση της σημασίας ενός συστήματος ABC από το σύνολο των ιεραρχικών βαθμίδων της εταιρίας με στόχο την περισσότερο αποτελεσματική και πετυχημένη υιοθέτησή του. Το σύνολο των εργαζομένων απαιτείται να έχει ενημερωθεί για το καινούριο σύστημα κοστολόγησης, τα οφέλη που θα παρέχει στην εταιρία και γενικώς για τις μεταβολές που είναι επακόλουθο ότι θα δημιουργήσει στα πλαίσια της εταιρίας.

Επιπλέον, η εταιρία οφείλει να κάνει τους εργαζόμενους να αισθάνονται ότι υπάγονται σε ένα σύνολο- ομάδα (sense of belonging) με σκοπό να τους παρακινήσει να προσφέρουν λύσεις σε ορισμένα θέματα που σχετίζονται με τη δημιουργία και την εφαρμογή ενός ABC συστήματος.

Με βάση τα παραπάνω η εταιρία έχει τη δυνατότητα να μειώσει τις αντιθέσεις σε ενδεχόμενα προβλήματα που πιθανώς θα προκύψουν κατά την εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος καθώς και να συνεισφέρει σημαντικά στην άμεση υιοθέτηση ενός ανάλογου συστήματος από το σύνολο των βαθμίδων ιεραρχίας.

ii. Ανάλυση κόστους – οφελών

Πριν την υιοθέτηση ενός σύγχρονου συστήματος κοστολόγησης ABC η εταιρία οφείλει να προχωρήσει σε μια αντιπαραβολή ανάμεσα στο κόστος εφαρμογής του συστήματος αυτού και των οφελών που αναμένεται να αποδώσει. Απαραίτητο για την εταιρία είναι η γνώση του εάν η υιοθέτηση ενός συστήματος ABC μπορεί να της παρέχει σημαντική βοήθεια και κυρίως μεγάλα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα σε σύγκριση με το κόστος που απαιτεί η εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος, σε αντίθετη περίπτωση όμως το καλύτερο για την εταιρία θα ήταν να μη προβεί στο σχεδιασμό του συστήματος αυτού.

iii. Πραγματοποίηση πιλοτικού προγράμματος πριν την υιοθέτηση του κοστολογικού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες

Εφόσον η εταιρία είναι ικανή να προβεί στην εκτέλεση ενός πιλοτικού προγράμματος θα έχει ως αποτέλεσμα το γεγονός αυτό να παρέχει βοήθεια τόσο στη λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με την χρησιμότητα από την υλοποίηση ενός ABC συστήματος όσο και στην περισσότερο αποτελεσματική υιοθέτηση ενός ανάλογου συστήματος. Η πραγματοποίηση ενός πιλοτικού προγράμματος μπορεί να είναι ωφέλιμο για την εταιρία. Συγκεκριμένα, συνεισφέρει σε μεγάλο βαθμό στη προσαρμογή του έμψυχου δυναμικού με το καινούριο κοστολογικό σύστημα και παρέχει περισσότερο ακριβείς εκτιμήσεις όσον αφορά τον προϋπολογισμό και το χρόνο που χρειάζεται για την εφαρμογή ενός συστήματος σαν και αυτό. Επίσης, συμβάλλει στην εξεύρεση πιθανών ελαττωμάτων ή ελλείψεων και στη γρήγορη αποκατάστασή τους πριν την υλοποίηση του ABC συστήματος. Επιπλέον, βοηθάει την εταιρία στον ακριβή προσδιορισμό του ανθρώπινου δυναμικού το οποίο χρειάζεται για την υιοθέτηση του συγκεκριμένου συστήματος.

Συμπερασματικά, η πραγματοποίηση του εν λόγω πιλοτικού προγράμματος δύναται στην εταιρία να προβεί στην προσαρμογή του καινούριου συστήματος κοστολόγησης στις ανάγκες και στα χαρακτηριστικά της, εστιάζοντας στους σημαντικότερους παράγοντες κατά την κρίση της.

iv. Συνεχής πληροφόρηση και ανανέωση του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Λόγω του έντονου μεταλλασσόμενου περιβάλλοντος οι νέες επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν εκεί, πρέπει να ξέρουν εξ αρχής ότι η πετυχημένη υλοποίηση ενός κοστολογικού συστήματος ABC προϋποθέτει την ανανέωση και διαρκή πληροφόρηση του συστήματος, με βάση τις μεταβολές που συμβαίνουν στο περίγυρό τους.

3.3.3: Βήματα ανάπτυξης ενός συστήματος ABC

Τα κύρια βήματα ανάπτυξης ενός συστήματος ABC είναι τα ακόλουθα (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015):

1. Μελέτη των διαδικασιών και του κόστους. Το συγκεκριμένο βήμα αναφέρεται σε μια αναλυτική εξέταση των διαδικασιών και του κόστους της εταιρίας, στην οποία θα λάβουν μέρος εργαζόμενοι όλων των τμημάτων της εταιρίας με στόχο την αποδοχή του συστήματος και των αποτελεσμάτων του.
2. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους. Ο εν λόγω προσδιορισμός είναι απαραίτητος για την υλοποίηση του συστήματος και αποτελεί μια πολύπλοκη και χρονοβόρα διαδικασία. Η ομάδα η οποία αναλαμβάνει να φέρει εις πέρας το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, παίρνει συνεντεύξεις από τους εργαζόμενους όλων των τμημάτων της εταιρίας με σκοπό την δημιουργία μιας λίστας με τις δραστηριότητές τους.
3. Εντοπισμός του ανιχνεύσιμου κόστους και επιμερισμός του στους φορείς κόστους. Ορισμένες κατηγορίες κόστους δύναται να καταλογισθούν απευθείας στους φορείς κόστους όπως οι πρώτες ύλες και τα λοιπά άμεσα έξοδα. Ωστόσο, υπάρχουν και κατηγορίες έμμεσων εξόδων οι οποίες δύναται να καταλογισθούν απευθείας στους φορείς κόστους.
4. Κατανομή των λοιπών κατηγοριών έμμεσου κόστους στις επιμέρους δραστηριότητες και εντοπισμός του οδηγού κόστους της εκάστοτε δραστηριότητας. Στο βήμα αυτό οι κατηγορίες του έμμεσου κόστους οι οποίες δεν δύναται να κατανοηθούν απευθείας σε φορείς κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες κλπ.) συσσωρεύονται στις αντίστοιχες δραστηριότητες από που και προέρχονται.
5. Υπολογισμός του συντελεστή καταλογισμού του κόστους από τις δραστηριότητες στους φορείς κόστους. Κατόπιν της εκτίμησης του ολικού κόστους δραστηριότητας είναι σημαντικό ο υπολογισμός του συντελεστή ο οποίος συσχετίζει το εν λόγω κόστος με τον όγκο δραστηριότητας.
6. Καταλογισμός του κόστους δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους μέσω της χρήσης συντελεστών καταλογισμού της εκάστοτε δραστηριότητας. Οι συντελεστές καταλογισμού κάθε δραστηριότητας εφαρμόζονται για την εκτίμηση της επιβάρυνσης των φορέων κόστους από την εκάστοτε δραστηριότητα.

7. Κατάρτιση αναφορών για τη διοίκηση της εταιρίας. Η σύνταξη αναφορών που θα παρουσιάζουν τα περιθώρια κέρδους για κάθε φορέα κόστους αποτελεί το τελευταίο βήμα υλοποίησης του συστήματος κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων.

3.4 Σύνοψη

Αρχικά, στο κεφάλαιο αυτό έγινε ανάλυση των εννοιών οι οποίες είναι αναγκαίες τόσο για την μελέτη της διπλωματικής όσο και για την απόλυτη κατανόησή της.

Συγκεκριμένα, αναφέρθηκε ο ορισμός του κόστους και η διάκρισή του σε κατηγορίες, καθώς και ο ορισμός της κοστολόγησης με στόχο την καλύτερη κατανόηση του κεφαλαίου.

Έπειτα, έγινε αναφορά στις έννοιες των δραστηριοτήτων και στο διαχωρισμό τους σε κατηγορίες με βάση ορισμένα κριτήρια, στοχεύοντας στη περισσότερο ολοκληρωμένη κατανόηση της έννοιας της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.

Επίσης, αναλύθηκαν οι έννοιες των οδηγών κόστους και η διάκρισή τους σε οδηγούς κόστους συναλλαγών, διάρκειας και έντασης. Η επίδραση των δεξαμενών κόστους στην υλοποίηση και εκτίμηση των κοστολογικών συστημάτων βάσει δραστηριοτήτων, καθώς και διάφοροι άλλοι ορισμοί με σκοπό την καλύτερη εφαρμογή του εν λόγω συστήματος.

Επιπλέον, επισημάνθηκαν οι αρχές στις οποίες στηρίζεται το σύστημα ABC για την αποτελεσματικότερη υιοθέτησή του, παρέχοντας ταυτόχρονα σωστή πληροφόρηση στην εταιρία, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η μεθοδολογία υλοποιείται στη πράξη από τις επιχειρήσεις.

Τέλος, έγινε παρουσίαση του ορθού σχεδιασμού ενός κοστολογικού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες από μια εταιρία. Έγινε αναφορά στα κύρια στάδια ενός ABC συστήματος καθώς και στα κρίσιμα σημεία κατά την εφαρμογή της ABC. Κλείνοντας, έγινε ανάλυση των βημάτων ανάπτυξης ενός ABC συστήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

4.1 Εισαγωγή

Στόχος του κεφαλαίου αυτού είναι η κατανόηση της μεθοδολογίας μιας μελέτης περίπτωσης (case study). Συγκεκριμένα, στην ενότητα 4.2 γίνεται εισαγωγή στην ποιοτική έρευνα. Στη συνέχεια, στην ενότητα 4.3 γίνεται αναλυτική παρουσίαση της έννοιας της μελέτης περίπτωσης. Τέλος, στις ενότητες 4.3.1 και 4.3.2 επισημαίνονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την χρήση μιας μελέτης περίπτωσης.

4.2 Εισαγωγή στην ποιοτική έρευνα

Κατά τον Hayes (1997), ως ποιοτική ορίζεται η έρευνα η οποία λαμβάνει χώρα χωρίς τη χρησιμοποίηση αριθμητικών στοιχείων και μαθηματικών εκτιμήσεων. Τον παραπάνω ορισμό αποδέχονται και οι Strauss και Corbin (2014). Παρ' όλα αυτά στη ποιοτική έρευνα υπάρχει η πιθανότητα ύπαρξης και ποσοτικών συγκρίσεων. Σύμφωνα με τον Parker (1995), η ποσοτική μέθοδος είναι αποτελεσματική για την πραγματοποίηση ερευνών σε υπό έλεγχο εργαστηριακές συνθήκες (πειραματικό στάδιο), σε αντίθεση με την ποιοτική η οποία είναι περισσότερο κατάλληλη για την εξέταση των ατόμων σε αληθινές συνθήκες. Ασφαλώς, η διενέργεια της εν λόγω εργαστηριακής έρευνας καθίσταται εφικτή μέσω της συγκέντρωσης ποιοτικών στοιχείων (Hayes, 1997). Από την άλλη, δεν είναι απίθανο η διενέργεια μιας έρευνας με τη χρήση ποσοτικών δεδομένων σε αληθινές συνθήκες ή αλλιώς μη εργαστηριακές.

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της Willig (2001), οι ποιοτικοί ερευνητές εκφράζουν το ενδιαφέρον τους για το πώς τα άτομα αντιμετωπίζουν τις καταστάσεις, όμως υπάρχουν και ποιοτικές μέθοδοι οι οποίες εστιάζουν στην ανάλυση της συμπεριφοράς (Hayes, 1997). Ο Hayes (1997) υποστηρίζει ότι η ποιοτική έρευνα δεν αποδέχεται την φυσική επιστήμη ως μέθοδο έρευνας. Αντίθετα με την φυσική επιστήμη, οι άνθρωποι που αποδέχονται την

ποιοτική έρευνα εστιάζουν στην εξέταση των πολιτισμικών και κοινωνικο-ιστορικών ορίων, ερευνώντας ταυτόχρονα το κοινωνικό περιβάλλον με βάση την εμπειρία όσων συμμετέχουν σ' αυτήν. Κατά τους Henwood και Pidgeon (1994), η ποιοτική έρευνα μπορεί να χαρακτηριστεί ως οριοθετημένη, επεξηγηματική και νατουραλιστική.

Με βάση τα λεγόμενα των Lincoln και Denzin (2005), οι ποιοτικές προσεγγίσεις έρευνας διαχωρίζονται σε ερμηνευτικές πρακτικές, σε θεμελιωμένη θεωρία, σε αφηγηματική προσέγγιση, σε μελέτη περιπτώσεων, σε δημόσια εθνογραφία, σε κλινική έρευνα, σε συμμετοχική έρευνα-δράση και σε ιστορία ζωής. Κατά τον Creswell (2007) όμως διακρίνονται σε θεμελιωμένη θεωρία, σε μελέτη περίπτωσης, σε αφηγηματική έρευνα, σε εθνογραφία και σε φαινομενολογία.

4.3 Μελέτη περίπτωσης (case study)

Μια από τις κατηγορίες της ποιοτικής έρευνας είναι και η μελέτη περίπτωσης. Η συγκεκριμένη μελέτη εξετάζει διεξοδικά ένα φαινόμενο και κυρίως το φυσικό του περιβάλλον. Ειδικότερα, η μελέτη αυτή πραγματοποιείται από τη σκοπιά των συμμετεχόντων στη λειτουργία του εν λόγω φαινομένου. Στη κατηγορία της μελέτης περίπτωσης, ο ερευνητής εστιάζει στη περισσότερο αναλυτική περιγραφή και κατανόηση μίας μοναδικής περίπτωσης. Επιχειρεί να επιτύχει την καλύτερη κατανόηση καθώς και τη πληρέστερη περιγραφή χωρίς την ύπαρξη συγκρίσεων και την εξαγωγή συμπερασμάτων μέσω της μελέτης μεγάλου αριθμού περιπτώσεων.

Η σημασία της μελέτης περίπτωσης περιγράφει μια προσέγγιση η οποία δείχνει ενδιαφέρον για την μελέτη μιας ορισμένης, λειτουργικής και πολύπλοκης κατάστασης. Η εν λόγω μελέτη περίπτωσης είναι ενδεδειγμένη, πλαίσιοθετημένη χωρο-χρονικά και έχει λειτουργικά τμήματα. Παράδειγμα μελέτης περίπτωσης δύναται να θεωρηθούν οι άνθρωποι, οι ομάδες, οι εκπαιδευτικοί φορείς, οι διαδικασίες και τα γεγονότα (Stake, 1995; Robson, 2007).

Σύμφωνα με τον Yin (1994), η μελέτη περίπτωσης ορίζεται ως μια εμπειρική μελέτη ενός σημερινού φαινομένου και κυρίως όταν είναι ασαφείς τα όρια ανάμεσα στο φαινόμενο και στο πλαίσιο. Ο Yin (2009) διακρίνει την μελέτη περίπτωσης σε περιγραφική μελέτη περίπτωσης (descriptive case study) η οποία διηγείται μια ιστορία ή παρουσιάζει ένα σχέδιο

μέσω της προσφοράς αφηγηματικών περιγραφών, σε διερευνητική μελέτη περίπτωσης (exploratory case study) η οποία χαρακτηρίζεται από την πιλοτική της λειτουργία για άλλες έρευνες, καθώς και σε επεξηγηματική μελέτη περίπτωσης (explanatory case study) η οποία αποσκοπεί στην παραγωγή θεωρίας μέσω της αναζήτησης αιτιωδών σχέσεων. Από την άλλη ο Basse (1999) διακρίνει και την αξιολογική μελέτη περίπτωσης (evaluative case study) η οποία είναι ένα είδος εξιολογικής έρευνας αποσκοπώντας στην έκφραση αξιολογικής κρίσης. Τέλος, στην εξής βιβλιογραφία, ο Stenhouse (1985) αναφέρεται σε τέσσερις κατηγορίες μελέτης περίπτωσης όπως η εκπαιδευτική (educational case study), η αξιολογική (evaluative case study), η έρευνα δράσης (action research) και η εθνογραφική (ethnographic case study).

Η μελέτη περίπτωσης ως μέθοδος έρευνας ή στρατηγική, σε σύγκριση με διάφορες άλλες μεθόδους κοινωνικών ερευνών, χαρακτηρίζεται από υποκειμενικότητα και ελαστικότητα (Rowley, 2002; Patton & Appelbaum, 2003). Ωστόσο, πρέπει να κατανοήσουμε ότι οι μελέτες περίπτωσης παρέχουν μια απεικόνιση θεμάτων η οποία θα ήταν αρκετά δύσκολη μέσω της εφαρμογής άλλων μεθόδων (Rowley, 2002).

Κατά τον Eisenhardt (1989), η μελέτη περίπτωσης είναι μια προσέγγιση περισσότερο κατάλληλη για καινούρια αντικείμενα έρευνας, αλλά και για όσα δεν καλύπτονται από την θεωρία που υπάρχει. Η χρήση των μελετών περίπτωσης μπορεί να γίνει για σκοπούς έρευνας όπως η εξέταση, η παραγωγή θεωρίας, ο έλεγχος και η βελτίωση της (Voss et al., 2002; Patton & Appelbaum, 2003).

Ο Yin (1984) υποστηρίζει ότι οι μελέτες περίπτωσης δύναται να λειτουργήσουν ως ένα μέσο αξιολόγησης, με στόχο την επεξήγηση αιτιατών συνδέσεων σε σύνθετες αληθινές παρεμβάσεις, χρησιμοποιώντας ερωτηματολόγιο ή πείραμα, αποσκοπώντας στην περιγραφή ενός αληθινού πλαισίου στο οποίο έχουν παρέμβει ή για την εξέταση μιας κατάστασης σε περίπτωση που το αποτέλεσμα που προέκυψε δεν ήταν αρκετά ακριβές κατόπιν παρεμβάσεως.

4.3.1 Πλεονεκτήματα του case study

Πρώτο πλεονέκτημα από την εφαρμογή της μελέτης περίπτωσης είναι ότι η μελέτη των στοιχείων γίνεται γενικά εντός πλαισίου στο οποίο πραγματοποιείται η δραστηριότητα (Yin, 1984). Παραδείγματος χάρη, μια μελέτη περίπτωσης ίσως έχει ενδιαφέρον κατά την

διαδικασία κατανόησης ενός μηνύματος από ένα υποκείμενο. Ο ερευνητής, με στόχο την εξέταση των στρατηγικών που εφαρμόζονται, οφείλει να παρακολουθεί το υποκείμενο εντός δραστικού του περιβάλλοντος, όπως είναι η δραστηριότητα της μελέτης κατά τον ελεύθερο χρόνο ή η μελέτη εντός τάξης. Το γεγονός αυτό όμως είναι αντίθετο του πειράματος, το οποίο απομακρύνει με σκοπιμότητα ένα φαινόμενο από τα όρια του, δίνοντας προσοχή σε μικρό αριθμό μεταβλητών (Zaidah, 2003).

Το δεύτερο πλεονέκτημα σχετίζεται με τις προσεγγίσεις των μελετών περίπτωσης και συγκεκριμένα με την αποδοχή τόσο της ποσοτικής όσο και της ποιοτικής ανάλυσης των στοιχείων. Για παράδειγμα, ορισμένες διαχρονικές έρευνες θεμάτων δύναται να στηρίζονται σε ποιοτικά στοιχεία που πηγάζουν από κείμενα περιοδικών, τα οποία περιγράφουν συμπεριφορές. Ωστόσο, υπάρχει μια αλληλουχία μελετών περιπτώσεων οι οποίες αναζητούν τόσο αριθμητικά δεδομένα όσο και σαφείς απαντήσεις σε διάφορα θέματα (Block, 1986; Hosenfeld, 1984).

Ως τρίτο πλεονέκτημα μπορούν να θεωρηθούν οι αναλυτικές ποιοτικές αναφορές που γενικώς δημιουργούνται σε μελέτες περίπτωσης, οι οποίες βοηθούν στην εξέταση και στην περιγραφή των στοιχείων σε αληθινό περιβάλλον, αλλά και στην επεξήγηση της πολυπλοκότητας των συνθηκών σε αληθινό χρόνο οι οποίες δεν δύναται να απεικονιστούν μέσω της δημοσκοπικής ή πειραματικής έρευνας. Παραδείγματος χάρη, μια μελέτη περίπτωσης των στρατηγικών ανάγνωσης, οι οποίες εφαρμόζονται σε ορισμένες συνθήκες, δύναται να παρέχει τόσο αριθμητική πληροφόρηση που σχετίζεται με τις προσεγγίσεις που εφαρμόζονται όσο και πληροφόρηση σχετικά με τους σκοπούς χρήσης της εν λόγω προσέγγισης, όπως και για την χρήση των συγκεκριμένων προσεγγίσεων σε σύγκριση με άλλες. Η εκάστοτε προσέγγιση ανάγνωσης δεν γίνεται να ερευνείται μεμονωμένα, αλλά σε σύγκριση με άλλες προσεγγίσεις, λόγω των πολύπλοκων γνωστικών διαδικασιών οι οποίες αποτελούν μέρος των τρόπων ανάγνωσης (Zaidah, 2003).

4.3.2 Μειονεκτήματα του case study

Ο Yin (1984) αναλύει τρία είδη επιχειρημάτων τα οποία είναι κατά της εξέτασης μιας μελέτης περίπτωσης. Αρχικά, είναι σύνηθες φαινόμενο μελέτες περίπτωσης να χρεώνονται έλλειμμα αυστηρότητας. Ο Yin (1984) επισημαίνει ότι συχνά ο ερευνητής ενός case study

χαρακτηρίζεται από επιπολαιότητα, επιτρέποντας σε ασαφή δεδομένα ή προκατειλημμένες απόψεις να επιδράσουν στον προσανατολισμό προς τον οποίο οδηγούνται τα συμπεράσματα και οι εξακριβώσεις.

Δεύτερο μειονέκτημα μπορεί να θεωρηθεί η περιορισμένη βάση που προσφέρουν οι μελέτες περίπτωσης για επιστημονική γενικολογία, λαμβάνοντας υπόψη ότι εφαρμόζουν έναν περιορισμένο όγκο θεμάτων, όπου ορισμένες πραγματοποιούνται με ένα θέμα μόνο. Σύμφωνα με τον Yin (1984), ένα συχνό ερώτημα που τίθεται είναι «Πως μπορείς να γενικεύσεις από μία μόνο περίπτωση;».

Τρίτο μειονέκτημα είναι η υψηλή διάρκεια που αποτελεί χαρακτηριστικό γνώρισμα των μελετών περίπτωσης, η οποία κάνει δύσκολη την δημιουργία μεγάλου όγκου τεκμηρίων (Yin, 1984). Παραδείγματος χάρη, η απόσπαση υψηλής ποσότητας στοιχείων από τις εθνογραφικές σε ένα χρονικό διάστημα. Ο κίνδυνος ελλοχεύει όταν η διαχείριση και η οργάνωση των στοιχείων δεν είναι τακτική.

Τέλος, άλλο ένα μειονέκτημα μπορεί να θεωρηθεί η δυσκολία στην εξαγωγή ενός γενικευμένου συμπεράσματος λόγω της εξάρτησης της μελέτης περίπτωσης από την μελέτη μιας μοναδικής περίπτωσης (Tellis, 1997). Κατά τον Yin (1994), η μεθοδολογία του case study μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένα «μικροσκοπικό» ζήτημα, εξαιτίας των ελάχιστων περιπτώσεων δειγματοληψίας. Παρ' όλα αυτά, ο προσδιορισμός στόχων και παραμέτρων της έρευνας είναι περισσότερο αναγκαίος στη μεθοδολογία της μελέτης περίπτωσης σε σχέση με ένα μεγάλο όγκο του δείγματος.

4.4 Σύνοψη

Αρχικά, στο κεφάλαιο αυτό έγινε είσοδος στην ποιοτική έρευνα και μια αναλυτική διάκριση των κατηγοριών της ποιοτικής έρευνας. Έπειτα, έγινε παρουσίαση της έννοιας και της σημαντικότητας μιας μελέτης περίπτωσης. Τέλος, έγινε παράθεση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή μιας μελέτης περίπτωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC ΣΤΗ ΓΑΛΑΚΤΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΔΕΛΤΑ

5.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει αναλυτική παρουσίαση μιας μελέτης περίπτωσης το οποίο στην ουσία θα συγκρίνει τη παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Το συγκεκριμένο παράδειγμα στηρίζεται στη γαλακτοβιομηχανική επιχείρηση ΔΕΛΤΑ που παράγει και εμπορεύεται δύο προϊόντα, τον χυμό και το γάλα. Στον πίνακα που ακολουθεί (Πίνακας 5.1) γίνεται παρουσίαση ορισμένων από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των δύο προϊόντων:

Πίνακας 5.1: Δεδομένα χυμού και γάλακτος

	Χυμός	Γάλα
Τιμή Πώλησης	Υψηλότερη	Χαμηλότερη
Αγορές υλικών	Περισσότερες αλλά μικρότερες παραγγελίες	Λιγότερες αλλά μεγαλύτερες παραγγελίες
Κύκλοι παραγωγής	Περισσότεροι αλλά μικρότεροι	Λιγότεροι αλλά μεγαλύτεροι
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	Περισσότερες	Λιγότερες
Συσκευασία	1 μονάδα / συσκευασία	4 μονάδες / συσκευασία
Άμεση εργασία	Απαιτείται περισσότερη	Απαιτείται λιγότερη
Άμεσα υλικά	Υψηλότερο κόστος	Χαμηλότερο κόστος

Η εκτίμηση της αποδοτικότητας του εκάστοτε προϊόντος από την επιχείρηση, αποτελεί σημαντική προϋπόθεση για την λήψη αποφάσεων οι οποίες έχουν σχέση με το ποιο προϊόν είναι περισσότερο συμφέρων κατά την παραγωγή, τις ποσότητες που πρέπει να παραχθεί καθώς και ποια πολιτική τιμολόγησης είναι καλύτερο να χρησιμοποιήσει. Για να πραγματοποιηθούν τα παραπάνω είναι απαραίτητη η εκτίμηση του ολικού κόστους ανά μονάδα προϊόντος. Όταν κάνουμε αναφορά στο ολικό κόστος εννοούμε το άμεσο κόστος το οποίο αναγνωρίζεται σχετικά εύκολα και το έμμεσο κόστος του οποίου ο υπολογισμός είναι περισσότερο σύνθετος. Η αντιμετώπιση της μεθόδου εκτίμησης του άμεσου κόστους θα είναι όμοια τόσο κατά την εφαρμογή του παραδοσιακού κοστολογικού συστήματος, όσο και κατά την εφαρμογή του συστήματος ABC. Από την άλλη όμως, η μέθοδος εκτίμησης του έμμεσου κόστους είναι διαφορετική στα δύο συστήματα, παρέχοντας και διαφορετικές εκτιμήσεις σχετικά με την αποδοτικότητα των δύο προϊόντων.

5.2 Παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης

Η παραγωγή και η πώληση της περιόδου έφτασε στις 800.000 μονάδες για τον χυμό με τιμή πώλησης τα 2,5€ / μονάδα προϊόντος και για το γάλα στις 2.000.000 μονάδες με τιμή πώλησης τα 1,5€ / μονάδα προϊόντος. Στον ακόλουθο πίνακα (Πίνακας 5.2) γίνεται παρουσίαση τόσο των εσόδων από τις πωλήσεις όσο και των άμεσων κοστών:

Πίνακας 5.2: Έσοδα πωλήσεων & Άμεσα κόστη

	Χυμός	Γάλα	Σύνολο
Παραγωγή & Πώληση (μονάδες)	800.000	2.000.000	2.800.000
Τιμή πώλησης / μονάδα	2,50€	1,50€	
Κόστος άμεσης εργασίας / μονάδα	0,50€	0,50€	
Κόστος άμεσων υλικών / μονάδα	0,50€	0,25€	
Έσοδα από πωλήσεις	$800.000 \times 2,50 =$ 2.000.000€	$2.000.000 \times 1,50 =$ 3.000.000€	5.000.000€
Κόστος άμεσης εργασίας (συνολικό)	$800.000 \times 0,50 =$ 400.000€	$2.000.000 \times 0,50 =$ 1.000.000€	1.400.000€
Κόστος άμεσων υλικών (συνολικό)	$800.000 \times 0,50 =$ 400.000€	$2.000.000 \times 0,25 =$ 500.000€	900.000€
Συνολικό άμεσο κόστος	$400.000 + 400.000 =$ 800.000€	$1.000.000 +$ $500.000 =$ 1.500.000€	2.300.000€

Αντίθετα, η εκτίμηση των έμμεσων δαπανών για τον χυμό και το γάλα γίνεται στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 5.3)

Πίνακας 5.3: Έμμεσα κόστη

	Έμμεσο κόστος χυμού και γάλακτος	Ποσοστό επί του συνολικού έμμεσου κόστους
Αγορές υλικών	160.000€	12,7%
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	340.000€	27,1%
Συσκευασία	230.000€	18,3%
Δοκιμές μηχανών και βαθμονόμηση	270.000€	21,6%
Συντήρηση μηχανών και καθαρισμός	255.000€	20,3%
Συνολικό έμμεσο κόστος	1.255.000€	100%

Στην παραδοσιακή κοστολογική μέθοδο χρησιμοποιείται μόνο το συνολικό έμμεσο κόστος το οποίο αντλούμε από τα δεδομένα του παραπάνω πίνακα. Ο επιμερισμός του συνολικού έμμεσου κόστους στον χυμό και στο γάλα θα γίνει σύμφωνα με την αναλογική χρήση ενός πόρου ο οποίος αντιστοιχεί στα άμεσα κοστολογικά στοιχεία. Στην εν λόγω περίπτωση το κόστος άμεσης εργασίας θα είναι ο πόρος ο οποίος θα χρησιμοποιηθεί.

Στον πίνακα 5.3 βλέπουμε ότι το συνολικό έμμεσο κόστος υπολογίσθηκε στα 1.255.000€. Αντίστοιχα, όπως φαίνεται στον πίνακα 5.2 το συνολικό κόστος της άμεσης εργασίας ανέρχεται στο 1.400.000€. Κατά συνέπεια, με βάση τα παραπάνω η κατανομή του έμμεσου κόστους θα γίνει ως ποσοστό του κόστους της άμεσης εργασίας. Συγκεκριμένα: $1.255.000€ / 1.400.000€ \times 100\% = 89,64\%$.

Το κόστος άμεσης εργασίας του χυμού ανέρχεται στις 400.000€, οπότε ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους για τον χυμό είναι: $400.000 \times 89,64\% = 358.600€$.

Το κόστος άμεσης εργασίας του γάλακτος ανέρχεται στο 1.000.000€, οπότε ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους για το γάλα είναι: $1.000.000 \times 89,64\% = 896.400€$.

Στη συνέχεια, στον πίνακα (πίνακας 5.4) που ακολουθεί γίνεται μια σύνοψη από τα κόστη ανά μονάδα προϊόντος αλλά και συνολικά, το μεικτό κέρδος καθώς και το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους με στόχο την σύγκριση του παραδοσιακού μοντέλου κοστολόγησης με το σύστημα ABC, του οποίου η ανάλυση θα γίνει στην επόμενη ενότητα.

Πίνακας 5.4: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους

	Χυμός	Γάλα	Σύνολο
Παραγωγή & Πώληση (μονάδες)	800.000	2.000.000	2.800.000
Συνολικό άμεσο κόστος	800.000€	1.500.000€	2.300.000€
Συνολικό έμμεσο κόστος	358.600€	896.400€	1.255.000€
Τιμή πώλησης / μονάδα	2,50€	1,50€	
Άμεσο κόστος / μονάδα	$800.000 / 800.000 = 1,00€$	$1.500.000 / 2.000.000 = 0,75€$	
Έμμεσο κόστος / μονάδα	$358.600 / 800.000 = 0,45€$	$896.400 / 2.000.000 = 0,45€$	
Μεικτό κέρδος / μονάδα	$2,50 - 1,00 - 0,45 = 1,05€$	$1,50 - 0,75 - 0,45 = 0,30€$	
Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους	$1,05 / 2,50 = 42\%$	$0,30 / 1,50 = 20\%$	

Στο εν λόγω παράδειγμα με την εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης συμπεραίνουμε ότι κάθε φορά για τον υπολογισμό του έμμεσου κόστους εφαρμόζεται το ίδιο ποσοστό επιμερισμού (89,64%), με συνέπεια το έμμεσο κόστος ανά μονάδα να είναι ίδιο και στα δύο προϊόντα (0,45€). Επιπλέον, με την χρήση της παραδοσιακής μεθόδου προκύπτει ότι ο χυμός είναι περισσότερο αποδοτικός σε σύγκριση με το γάλα (42% > 20%).

5.3 Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC)

Και στην μέθοδο ABC θα γίνει χρήση του ίδιου παραδείγματος με προηγουμένως με σκοπό να συγκρίνουμε στο τέλος τα αποτελέσματα, οπότε τα δεδομένα από τους πίνακες 5.1 και 5.2 είναι τα ίδια.

Σε προηγούμενη ενότητα που αφορούσε την μέθοδο ABC έγινε αναφορά στο ότι μετά τον προσδιορισμό των πόρων οι οποίοι ορίζουν το κόστος και τις κύριες δραστηριότητες, ακολουθεί η εκτίμηση του κόστους της εκάστοτε δραστηριότητας και κατόπιν ο διαχωρισμός τους σε δεξαμενές κόστους (pools cost). Ως δεξαμενές κόστους ορίζονται όλες οι δραστηριότητες που έχουν έναν κοινό σκοπό και είναι απαραίτητες για την εκπλήρωση ενός έργου.

Στη συνέχεια, η κοστολόγηση των δεξαμενών αυτών γίνεται με τη συμβολή των οδηγών κόστους (cost drivers). Οι οδηγοί κόστους θεωρούνται οι συνδετικοί κρίκοι ανάμεσα στο κόστος δραστηριοτήτων και στους φορείς κόστους. Παραδείγματος χάρη, ο προσδιορισμός του συνόλου του κόστους της δεξαμενής «εντολές αγοράς υλικών» γίνεται με βάση τον αριθμό των εντολών αγοράς (οδηγός κόστους).

Οι πίνακες 5.5 και 5.6 που παρουσιάζονται παρακάτω δείχνουν τους οδηγούς κόστους που αφορούν την εκάστοτε δεξαμενή κόστους του χυμού και του γάλακτος αντίστοιχα, καθώς επίσης τον καθορισμό του έμμεσου κόστους ανά δεξαμενή δραστηριοτήτων.

Η εκτέλεση των δραστηριοτήτων σε επίπεδο παρτίδας (στήλη 4) είναι αναγκαία για την εκάστοτε παρτίδα προϊόντος ανεξαρτήτως των μονάδων οι οποίες περιέχονται σε κάθε παρτίδα.

Επιπλέον, η τελευταία γραμμή των πινάκων απεικονίζει το σύνολο του έμμεσου κόστους του χυμού και του γάλακτος αντίστοιχα, το οποίο προκύπτει ως άθροισμα των επιμέρους μεμονωμένων έμμεσων δραστηριοτήτων.

Πίνακας 5.5: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους χυμού με το σύστημα ABC

Δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων	Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων	Κόστος / παρτίδα δραστηριότητας	Δραστηριότητες (σε επίπεδα παρτίδας)	Συνολικό έμμεσο κόστος χυμού
Εντολές αγοράς υλικών	Αριθμός εντολών αγοράς	1.600€	70	$1.600 \times 70 =$ 112.000€
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	Αριθμός ρυθμίσεων	1.360€	140	$1.360 \times 140 =$ 190.400€
Συσκευασία προϊόντος	Αριθμός συσκευασιών	0,18€	800.000	$0,18 \times 800.000$ $= 142.000€$
Δοκιμές μηχανών & βαθμονόμηση	Αριθμός δοκιμών	90€	1.000	$90 \times 1.000 =$ 90.000€
Συντήρηση μηχανών & καθαρισμός	Αριθμός συντήρησης	1.020€	180	$1.020 \times 180 =$ 183.600€
Σύνολο				718.000€

Όπως βλέπουμε στον παραπάνω πίνακα το συνολικό έμμεσο κόστος του χυμού με την εφαρμογή της μεθόδου ABC ανέρχεται στις 718.000€.

Πίνακας 5.6: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους γάλακτος με το σύστημα ABC.

Δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων	Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων	Κόστος / παρτίδα δραστηριότητας	Δραστηριότητες (σε επίπεδα παρτίδας)	Συνολικό έμμεσο κόστος γάλακτος
Εντολές αγοράς υλικών	Αριθμός εντολών αγοράς	1.600€	30	$1.600 \times 30 = 48.000€$
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	Αριθμός ρυθμίσεων	1.360€	110	$1.360 \times 110 = 149.600€$
Συσκευασία προϊόντος	Αριθμός συσκευασιών	0,18€	500.000	$0,18 \times 500.000 = 88.000€$
Δοκιμές μηχανών & βαθμονόμηση	Αριθμός δοκιμών	90€	2.000	$90 \times 2.000 = 180.000€$
Συντήρηση μηχανών & καθαρισμός	Αριθμός συντήρησης	1.020€	70	$1.020 \times 70 = 71.400€$
Σύνολο				537.000€

Αντιστοίχως, το συνολικό έμμεσο κόστος του γάλακτος με την εφαρμογή της μεθόδου ABC ανέρχεται στις 537.000€.

Στη συνέχεια, αφού έχουμε εκτιμήσει τα συνολικά έμμεσα κόστη ανά δεξαμενή δραστηριοτήτων, έχουμε την δυνατότητα να υπολογίσουμε το ανά μονάδα κόστος προϊόντος, όπως εμφανίζεται στον ακόλουθο πίνακα (πίνακας 5.7). Το εν λόγω κόστος προκύπτει αν διαιρέσουμε το συνολικό έμμεσο κόστος ανά δεξαμενή με τον συνολικό αριθμό του κάθε προϊόντος.

Πίνακας 5.7: Υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα προϊόντος

Δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων	Συνολικό έμμεσο κόστος χυμού	Κόστος / μονάδα χυμού	Συνολικό έμμεσο κόστος γάλακτος	Κόστος / μονάδα γάλακτος	Συνολικό έμμεσο κόστος χυμού & γάλακτος
Εντολές αγοράς υλικών	112.000€	112.000 / 800.000 = 0,14€	48.000€	48.000 / 2.000.000 = 0,02€	112.000 + 48.000 = 160.000€
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	190.400€	190.400 / 800.000 = 0,24€	149.600€	149.600 / 2.000.000 = 0,07€	190.400 + 149.600 = 340.000€
Συσκευασία προϊόντος	142.000€	142.000 / 800.000 = 0,18€	88.000€	88.000 / 2.000.000 = 0,04€	142.000 + 88.000 = 230.000€
Δοκιμές μηχανών & βαθμονόμηση	90.000€	90.000 / 800.000 = 0,11€	180.000€	180.000 / 2.000.000 = 0,09€	90.000 + 180.000 = 270.000€
Συντήρηση μηχανών & καθαρισμός	183.600€	183.600 / 800.000 = 0,23€	71.400€	71.400 / 2.000.000 = 0,04€	183.600 + 71.400 = 255.000€
Σύνολο	718.000€	0,90€	537.000€	0,26€	1.255.000€

Κατά συνέπεια, ενώ στους πίνακες 5.5 και 5.6 εκτιμήσαμε το κόστος ανά παρτίδα δραστηριότητας στο μετέπειτα βήμα (πίνακας 5.7) προβήκαμε στην εκτίμηση του έμμεσου κόστους σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Να σημειώσουμε ότι το εν λόγω κόστος κατά την παραδοσιακή μέθοδο ήταν ίδιο και για τα δύο προϊόντα (0,45€), αντιθέτως όμως κατά την μέθοδο ABC διαπιστώνουμε μια αρκετά υψηλή διαφοροποίηση (0,90€ για τον χυμό και 0,26€ για το γάλα).

Συνεχίζοντας, παρουσιάζουμε παρακάτω τον πίνακα 5.8 στον οποίο γίνεται μια σύνοψη από τα κόστη τόσο των ανά μονάδα προϊόντος όσο και συνολικά, καθώς και ο υπολογισμός του μεικτού κέρδους και του ακαθάριστου περιθωρίου κέρδους, όπως πράξαμε προηγουμένως.

Πίνακας 5.8: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους – μέθοδος ABC

	Χυμός	Γάλα	Σύνολο
Παραγωγή & Πώληση (μονάδες)	800.000	2.000.000	2.800.000
Συνολικό άμεσο κόστος	800.000€	1.500.000€	2.300.000€
Συνολικό έμμεσο κόστος	718.000€	537.000€	1.255.000€
Τιμή πώλησης / μονάδα	2,50€	1,50€	
Άμεσο κόστος / μονάδα	$800.000 / 800.000 = 1,00€$	$1.500.000 / 2.000.000 = 0,75€$	
Έμμεσο κόστος / μονάδα	$718.000 / 800.000 = 0,90€$	$537.000 / 2.000.000 = 0,26€$	
Μεικτό κέρδος / μονάδα	$2,50 - 1,00 - 0,90 = 0,60€$	$1,50 - 0,75 - 0,26 = 0,49€$	
Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους	$0,60 / 2,50 = 24\%$	$0,49 / 1,50 = 33\%$	

Με βάση τα παραπάνω παρατηρούμε ότι η μέθοδος ABC δείχνει ότι ο χυμός απαιτεί μεγαλύτερο αριθμό πόρων σε σχέση με το γάλα. Επίσης, κατά την μέθοδο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων προκύπτει ότι το γάλα είναι περισσότερο αποδοτικό από τον χυμό, διότι το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους του γάλακτος είναι 33% ενώ του χυμού 24%.

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν συνολικά από την χρήση και των δύο μεθόδων παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί (πίνακας 5.9):

Πίνακας 5.9: Συγκριτικός πίνακας αποτελεσμάτων

Αποδοτικότητα (Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους)	Χυμός	Γάλα
Παραδοσιακή μέθοδος	42%	20%
Μέθοδος ABC	24%	33%

5.4 Σύνοψη

Με την χρήση της παραδοσιακής μεθόδου κοστολόγησης και της μεθόδου ABC, χρησιμοποιώντας το παραπάνω παράδειγμα, προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

1. Το σύστημα κοστολόγησης ABC απαιτεί αναλυτική γνώση των δραστηριοτήτων, καθώς και των πόρων που αναλώνονται κατά την υλοποίηση των έμμεσων δραστηριοτήτων της εταιρίας. Από την άλλη, η παραδοσιακή κοστολογική μέθοδος δεν χρειάζεται τόσο λεπτομερή πληροφόρηση, αλλά της είναι αρκετός ο υπολογισμός του γενικού έμμεσου κόστους και ο απλός επιμερισμός του.
2. Η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει την δυνατότητα να αναγνωρίζει την διαφορετική κατανομή των επιμέρους γενικών εξόδων ανάμεσα σε διαφορετικά προϊόντα. Παραδείγματος χάρη, ένα προϊόν, όπως τον χυμό στο ανωτέρω παράδειγμα, μπορεί να χρειάζεται πιο πολλούς πόρους για συντήρηση σε σχέση με ένα άλλο. Αυτό έρχεται όμως σε αντίθεση με την παραδοσιακή μέθοδο διότι χρησιμοποιεί έναν κοινό συντελεστή επιμερισμού των γενικών εξόδων για το σύνολο των προϊόντων.
3. Κατά την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες η προσέγγιση στα έμμεσα κόστη γίνεται όπως στα άμεσα, υπό την έννοια ότι οι υπολογισμοί του έμμεσου κόστους παρουσιάζουν την πραγματική χρήση των οδηγών κόστους του εκάστοτε προϊόντος. Η κατανομή των εν λόγω εξόδων γίνεται στις επιμέρους μονάδες του προϊόντος. Από την άλλη, στην παραδοσιακή μέθοδο παρά τον ακριβή προσδιορισμό του συνολικού

έμμεσου κόστους, ο επιμερισμός του στα επιμέρους προϊόντα πραγματοποιείται με την χρησιμοποίηση ενός πόρου ο οποίος αναλογεί στα άμεσα κοστολογικά στοιχεία. Στο παράδειγμα που προηγήθηκε, το κόστος άμεσης εργασίας ήταν ο πόρος ο οποίος χρησιμοποιήθηκε.

4. Όσον αφορά την αποδοτικότητα, μπορεί να ειπωθεί ότι η μέθοδος ABC αντικατοπτρίζει πιο καλά το αληθινό κόστος σε σύγκριση με την παραδοσιακή μέθοδο. Κατά συνέπεια, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων δύναται να θεωρηθεί ως περισσότερο ακριβής μέθοδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

6.1 Εισαγωγή

Οι επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται σε ένα αρκετά αβέβαιο και μεταβαλλόμενο περιβάλλον, προσπαθούν μέσω της υιοθέτησης διάφορων μεθόδων λειτουργίας να αποκομίσουν την μέγιστη πληροφόρηση και βεβαιότητα. Με βάση τις υπάρχουσες συνθήκες η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αποτελεί το πλέον σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης, δεδομένου ότι δεν εστιάζει μόνο στην εκτίμηση του κόστους, αλλά προσφέρει μια πιο ολοκληρωμένη πληροφόρηση και καθοδήγηση αποσκοπώντας στον καλύτερο έλεγχο τόσο του εξωτερικού όσο και του εσωτερικού επιχειρησιακού περιβάλλοντος, στη κατάλληλη διαχείριση των πόρων καθώς και στον περισσότερο έγκυρο προγραμματισμό.

6.2 Γενικά συμπεράσματα από την μελέτη περίπτωσης

Σύμφωνα με την αναφορά που πραγματοποιήθηκε στα κεφάλαια που προηγήθηκαν, έγινε αρκετά κατανοητό ότι το σύστημα ABC είναι ένα σύστημα που χρησιμοποιεί ως βάση επιμερισμού τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Επιπλέον, το εν λόγω σύστημα αποδέχεται ότι το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας ισούται με το συνολικό κόστος των δραστηριοτήτων οι οποίες είναι αναγκαίες για την παραγωγή του. Οι επιχειρήσεις μέσω του διαρκούς ελέγχου του κόστους δραστηριοτήτων έχουν την δυνατότητα να εντοπίσουν την προέλευση του κόστους καθώς και να προβούν στην αξιοποίηση των συνολικών διαθέσιμων πόρων. Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι παρά τον αρχικό στόχο του καθορισμού του κόστους προϊόντων από το σύστημα ABC, με το πέρασμα του χρόνου έχει αποκτήσει την ίδια σημασία και ο καθορισμός του κόστους στον κλάδο της παροχής υπηρεσιών. Ο ακριβής καθορισμός του κόστους δραστηριοτήτων είναι απαραίτητος στη παροχή υπηρεσιών μετά την

ραγδαία άνοδο του ανταγωνισμού και της αύξησης του αριθμού των επιχειρήσεων οι οποίες λειτουργούν στον τριτογενή κλάδο.

Κύριος στόχος της μεθόδου ABC συνιστά η ενίσχυση της οικονομικής κατάστασης μιας εταιρίας. Ασφαλώς αυτό είναι αδύνατο να πραγματοποιηθεί μόνο μέσω της μεθόδου ABC, αλλά μπορεί συμπληρωματικά. Βασικό στοιχείο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αποτελεί η ακριβής και ολοκληρωμένη πληροφόρηση σχετικά με το κόστος προϊόντων ή υπηρεσιών. Έκτοτε, η καλύτερη αξιοποίηση της συγκεκριμένης πληροφόρησης εξαρτάται από την διοίκηση, μέσω της λήψης ορθών αποφάσεων, της ανάπτυξης της κατάλληλης πολιτικής τιμολόγησης, κ.α. Κατά βάση η μέθοδος ABC προσφέρει καθοδήγηση, η οποία είναι αναγκαία ιδιαίτερος σε περιστατικά έντονου ανταγωνισμού και αβεβαιότητας.

Προφανώς και τα πλεονεκτήματα που θα αποκτήσουν οι εταιρίες μέσω της υιοθέτησης του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες θα είναι διαφορετικά σε κάθε εταιρία καθώς εξαρτώνται από ορισμένους παράγοντες. Οι εταιρίες που θα αξιοποιήσουν καλύτερα τα οφέλη που ενδεχομένως θα προκύψουν από την υιοθέτηση της μεθόδου ABC είναι αυτές που:

- i. Έχουν μεγάλα έμμεσα κόστη ή αλλιώς γενικά έξοδα.
- ii. Δραστηριοποιούνται σε έντονα μεταβαλλόμενο και ανταγωνιστικό περιβάλλον.
- iii. Παράγουν ή εμπορεύονται περισσότερο σύνθετα προϊόντα.

Εννοείται πως οι εταιρίες οι οποίες τοποθετούνται στις ανωτέρω τρεις κατηγορίες δεν είναι οι μοναδικές που θα αποκομίσουν τα οφέλη που θα τους παρέχει η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, απλά είναι αυτές που θα αποκομίσουν τα μεγαλύτερα οφέλη.

Ένα σύστημα ABC χαρακτηρίζεται από πολλά και ποικίλα πλεονεκτήματα. Συγκεκριμένα, τα κυριότερα από αυτά είναι ο περιορισμός και ο έλεγχος του κόστους, η ορθότερη λήψη των αποφάσεων, η βελτίωση των παραγωγικών διαδικασιών καθώς και ο υπολογισμός της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων. Ασφαλώς τα ανωτέρω είναι ένα μέρος των δυνατοτήτων της μεθόδου ABC κατά την εφαρμογή της σε μια εταιρία. Παρά τον μεγάλο αριθμό οφελών σημειώθηκε ένας αρκετά χαμηλός βαθμός υιοθέτησης της εν λόγω μεθόδου από τις οικονομικές οντότητες. Μετά την εκτενή μελέτη της βιβλιογραφίας, συμπεραίνουμε ότι μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων είτε δεν έχει γνώση των οφελών που δύναται να τους παρέχει η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, είτε εξαιτίας άλλων συντελεστών όπως είναι το μεγάλο κόστος, το χρονοδιάγραμμα της εφαρμογής καθώς και η απουσία επαρκώς εκπαιδευμένου εργατικού δυναμικού, επιλέγουν την συνέχιση της εφαρμογής των παραδοσιακών κοστολογικών μεθόδων.

Τέλος, μπορεί να ειπωθεί ότι είναι αδιάσειστη η ύπαρξη οφελών κατά την υιοθέτηση του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Αυτό που οφείλει να μελετήσει η εκάστοτε εταιρία είναι σε τι βαθμό μπορεί να αξιοποιήσει τα συγκεκριμένα οφέλη, καθώς και να περάσει στο επόμενο επίπεδο με την εφαρμογή ενός περισσότερο σύγχρονου κοστολογικού συστήματος το οποίο στην ουσία θα την κάνει να διαφέρει και να ορίζει ισχυρές βάσεις σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον σε επίπεδο πληροφόρησης.

6.3 Περιορισμοί μελέτης περίπτωσης

Το case study που παρουσιάστηκε στην εργασία περιορίστηκε στο κλάδο των βιομηχανικών επιχειρήσεων. Ο εν λόγω κλάδος επιλέχθηκε λόγω του ειδικού βάρους που κατέχει ο βιομηχανικός κλάδος στην οικονομική εξέλιξη της χώρας μας, διότι η βιομηχανία είναι από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων για την Ελλάδα.

Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι έως σήμερα, οι έρευνες και οι μελέτες οι οποίες έχουν διενεργηθεί είναι ελάχιστες σχετικά με τις βιομηχανικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα στο γνωστικό αντικείμενο της κοστολόγησης και κυρίως της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Επιπλέον, ένας από τους σημαντικότερους περιορισμούς ήταν ότι η παρούσα μελέτη περίπτωσης στηρίχτηκε σε έρευνες και δεδομένα τα οποία δεν ήταν τόσο πρόσφατα και προέκυψαν από έρευνες σχετικά μικρού δείγματος, συνεπώς θα μπορούσε να ειπωθεί ότι δεν είναι πλήρως αντιπροσωπευτικές.

6.4 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι μια νέα κοστολογική μέθοδος που σχεδιάστηκε με στόχο να δώσει λύσεις σε διάφορα ζητήματα που δημιουργούνται από τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα και έχει προσελκύσει το ενδιαφέρον των ερευνητών, των ακαδημαϊκών αλλά και τον κόσμο των επιχειρήσεων. Ωστόσο οι έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα είναι ελάχιστες. Κατά συνέπεια, είναι αναγκαία η διενέργεια

πιο πρόσφατων ερευνών σχετικά με την μέθοδο ABC, τόσο σε περισσότερους και διαφορετικούς κλάδους όσο και σε διαφορετικές χρονικές περιόδους.

Επιπλέον, στις εταιρίες που ήδη εφαρμόζουν την μέθοδο ABC θα ήταν ωφέλιμο να εμβαθύνουμε με ποιοτικές έρευνες μέσω της χρησιμοποίησης ερευνητικών εργαλείων όπως είναι οι συνεντεύξεις, αποσκοπώντας στη διεξοδική διερεύνηση του τρόπου λειτουργίας της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων εντός των επιχειρήσεων.

Επιπρόσθετα, είναι σημαντικό η πιο αναλυτική εξέταση του ερωτήματος σχετικά με το εάν το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει την επιλογή της κοστολογικής μεθόδου, επειδή τα αποτελέσματα της παρούσας μελέτης έδειξαν ότι οι πιο μεγάλες επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει σε υψηλότερο ποσοστό τη κοστολογική μέθοδο ABC.

6.5 Σύνοψη

Με την πάροδο του χρόνου και με την ταυτόχρονη εξέλιξη της τεχνολογίας είναι βέβαιο ότι τα κοστολογικά συστήματα θα πολλαπλασιαστούν. Η εκάστοτε επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί στενά τις εξελίξεις, με στόχο την προσαρμογή της σε πιθανές μεταβολές και την θέσπιση ισχυρών θεμελίων στον ανταγωνισμό.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Ελληνόγλωσση βιβλιογραφία

Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ., & Κωλέτση, Μ. (2003). Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές. Αθήνα: P. I. Publishing.

Καραγιώργος, Θ., & Πετρίδης, Α. (2003). Μηχανογραφημένη Κοστολόγηση: Θεωρία & Πράξη. Θεσσαλονίκη: Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε.

Κοέν, Σ. (2005). ‘Διοικητική Λογιστική’. Πανεπιστημιακές σημειώσεις. Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.

Μπάλλας, Α., & Χέβας, Δ. (2017). Λογιστική του Κόστους. Μέρος 1^ο. Εκδόσεις Μπένου.

Χρυσοβιτσιώτης, Ι., & Σταυρακόπουλος, Ι. (2011). Λεξικό οικονομικής ορολογίας. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Κεχράς, Ι.Δ. (2009). Η σύγχρονη κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Νεγκάκης, Χ., & Κουσενίδης, Δ. (2015). Διοικητική Λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

Νεγκάκης, Χ., & Κουσενίδης, Δ. (2015). Διοικητική Λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

Ξενογλωσση βιβλιογραφία

Abdallah, A., & Li, W. (2008). 'Why did ABC Fail at the Bank of China?'. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 9, No.3, pp. 7-16.

Agbejule, A. (2006). 'Motivation for Activity-Based Costing Implementation: Administrative and Institutional Influences'. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 2, pp. 42-73.

Armitage, H. M., & Nicholson, R. (1993). 'Activity Based Costing: a survey of Canadian practice'. Society of Management Accountants of Canada. Issue paper, (3).

Ask, U., & Ax, C. (1992). 'Trends in the development of product costing practices and techniques'. 15th Annual Congress of the European Accounting Association. Göteborg: Göteborg University.

Ballas, A., & Venieris G. (1996). 'A Survey of Management Accounting Practices in Greek firms'. *Management accounting: European perspectives*, 123-140.

Banker, R., Kaplan, R., & Young, S. (1997). *Planning and control. Management Accounting*. 2nd Edition. New Jersey: Prentice Hall.

Bassey, M. (1999). *Case study research in educational settings*. McGraw Hill Education (UK). Buckingham: Open University Press, 17 (6), pp. 511-521.

Bescos, P. L., Cauvin, E., Gosselin, M., & Yoshikawa, T. (2001). 'La Mise en Place de la Methode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon. Etude Comparative'. 22nd Congress of the French Association of Accounting.

Bjornenak, T. (1997). 'Diffusion and Accounting: the Case of ABC in Norway'. *Management accounting research*, Vol. 8, No. 1, pp. 3-17.

Bjornenak, T., & Mitchell, F. (2002). 'The Development of Activity Based Costing Journal Literature, 1987-2000'. *The European Accounting Review*, Vol. 11, No. 3, pp. 481-508.

Block, E. (1986). The comprehension strategies of second language readers. *TESOL Quarterly*, 20 (3), pp. 463-494.

Blocker, E. C., Kung, H. C., & Lin, T. W. (2002). *Cost Management: A strategic emphasis*. 2nd Edition. Irwin, New York: McGraw Hill.

Booth, P., & Giacobbe, F. (1997). 'Activity Based Costing in Australian Manufacturing Firms: Key Survey Findings'. *Management Accounting Issues Report Management Accounting Centre of Excellence of ASCPA*, Vol. 5, pp. 1-6.

Clarke, P.J., Hill, N.T., & Stevens, K. (1999). 'Activity based costing in Ireland: barriers to, and opportunities, for change'. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 10, pp. 443-468.

Cohen, S., Venieris, G., & Kaimenaki, E. (2003). 'ABC: adopters, supporters, deniers and unawares in Greece'.

Cohen, S., Venieris, G., & Kaimenaki, E. (2005). 'ABC: adopters, supporters, deniers and unawares'. *Managerial auditing journal*, Vol. 20, pp. 981-1000.

Cooper, R., & Kaplan, R. (1999). *The Design of Cost Management: Texts and Cases*. 2nd Edition. Europe: Prentice Hall.

Cotton, W.D., Jackman, S.M., & Brown, R.A. (2003). 'Activity-based costing (ABC) is a well-known technique for costing products and providing management information'. *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 67-72.

Creswell, J.W. (2007). *Data analysis and representation. Qualitative inquiry and research design: Choosing among 5 traditions*. Thousand Oaks, CA: Sage publications.

Denzin, N.K., & Lincoln, Y.S. (2005a). *The Sage handbook of qualitative research*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Denzin, N.K., & Lincoln, Y.S. (2005b). Introduction: The discipline and practice of qualitative research. In: N.K. Denzin & Y.S. Lincoln (Eds.). *The Sage handbook of qualitative research*. London: Sage Publication.

Drury, C. (2000). *Management and Cost Accounting*. London: Thomson Business Press.

Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14 (4), pp. 532-550.

Frey, K., & Gordon, L.A. (1999). 'ABC, Strategy and Business Unit Performance'. *International Journal of Applied Quality Management*, Vol. 2, pp. 1-23.

Garrison, R. (2000). *Management Accounting. Higher Education. 10th Edition. International Edition*. Chicago: McGraw Hill.

Glad, E., Becker, H., & Willey (1997). *Activity Based Costing and Management. International Edition*. Europe: Prentice Hall.

Groot, T. L. C. M. (1999). 'Activity-Based Costing in US and Dutch Food Companies'. *Advances in Management Accounting*, No. 7, pp. 47-63.

Hamel, J., Dufour, S., & Fortin, D. (1993). *Case Study Methods. Vol.32*. Newbury Park, CA: Sage Publications.

Hayes, N. (1997). *Doing qualitative analysis in psychology*. Hove, East Sussex: Psychology Press.

Henwood, K., & Pidgeon, N. (1994). Beyond the qualitative paradigm: A framework for introducing diversity within qualitative psychology. *Journal of Community & Applied Social Psychology*, Vol. 4, pp. 225-238.

Hilton, R., Maher, M., & Selto, F. (2000). *Cost Management: Strategies for Business Decisions. 2nd Edition*. London: McGraw Hill Higher Education.

Hilton, R., Maher, M., & Selto, F. (2003). *Cost Management: Strategies for Business Decisions*. McGraw Hill Companies, Inc.

Horngren, C., Bhimani, A., Datar, S., & Foster, G. (2002). *Management and Cost Accounting*. 2nd Edition. Harlow: Financial Times/Prentice Hall.

Horngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2003). *Cost Accounting: a managerial emphasis*. 11th Edition. London: Prentice Hall.

Hosenfeld, C. (1984). *Case studies of ninth grade readers. Reading in a foreign language*. London: Longman.

Hosseini, A., Khan, Z., & Sharifi, M. (1997). 'A survey of cost management practices among the United States and Canadian companies'. In *Reports of the 9th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues*.

Innes, J., & Mitchell, F. (1995). 'A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies'. *Management accounting research*, Vol. 6, pp. 137-153.

Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). 'Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results'. *Management accounting research*, Vol. 11, pp. 349-362.

Innes, J., & Mitchell, F. (1991). 'Activity Based Costing a Survey of CIMA Members'. *Management Accounting*, pp. 28-30.

Joshi, P.L. (2001). 'The International Diffusion of New Management Accounting Practices: the Case of India'. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 10, pp. 85-109.

Kaplan, R. (1984). 'The evolution of Management Accounting'. Harvard University.

Kaplan, R., & Atkinson, A. (1998). *Advanced Management Accounting*. 3rd Edition, International Edition. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.

Khasharmeh, H. (2002). 'Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies'. *Administrative Sciences*, Vol. 29, pp. 213-227.

Manolo, M.V. (2004). *Activity Based Costing vs Traditional Cost Accounting Systems among Top 500 Corporations in Philippines*. De la Salle University-Manila, Philippines.

Needles, E.B., & Crosson, V.S. (2002). *Managerial Accounting*. Houghton Mifflin Edition. Boston, New York.

Nguyen, H., & Brooks, A. (1997). 'An Empirical Investigation of Adoption Issues Relating to Activity-Based Costing'. *Asian Review of Accounting*, Vol. 5, pp. 1-18.

Parker, I. (1995). Qualitative research. *Psychology Review*, 2 (2), pp. 13-15.

Patton, E., & Appelbaum, S.H. (2003). The Case for Case Studies in Management Research. *Management Research News*, 26 (5), pp. 60-71.

Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2015). 'Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece'. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 31, pp. 150-164.

Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2018). 'Management accounting innovations in a time of economic crisis'. *The Journal of Economic Asymmetries*, 18, e00106.

Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). 'Management accounting practices in the Greek hospitality industry'. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 1, pp. 81-98.

Pierce, B., & Brown, R. (2004). 'An empirical study of activity based systems in Ireland'. *The Irish Accounting Review*, Vol. 11, No. 1, pp. 33-55.

Rezaie, K., Ostadi, B., & Torabi, S.A. (2008). 'Activity-Based Costing in Flexible Manufacturing Systems with a Case Study in a Forging Industry'. *International Journal of Production Research*, Vol. 46, pp. 1047-1069.

Robson, C. (2007). Η Έρευνα του Πραγματικού Κόσμου: Ένα Μέσο για Κοινωνικούς Επιστήμονες και Επαγγελματίες Ερευνητές. Αθήνα: Gutenberg.

Rowley, J. (2002). Using case studies in research. *Management Research News*, 25 (1), pp. 16-27.

Spedding, T.A., & Sun, G.Q. (1999). ‘Application of Discrete Event Simulation to the Activity Based Costing of Manufacturing Systems’. *International Journal of Production Economics*, Vol. 58, pp. 289-301.

Stake, R.E. (1995). *The art of case study research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Strauss, A., & Corbin, J. (2014). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. Newbury Park, CA: Sage Publications.

Sulaiman, M., Ahmad, N., & Alwi, N. (2004). ‘Management Accounting Practices in Selected Asian Countries: a Review of the Literature’. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 4, pp. 493-508.

Tellis, W. (1997). Introduction to Case Study. *The Qualitative Report*, 3 (2), pp. 1-14.

Venieris, G., Zorgios, Y., & Cohen, S. (2000). ‘Modeling the Interrelationships between Activity Based Costing and Flexible Manufacturing Systems’. In 23rd Annual Congress of the European Accounting Association, Munich, Germany.

Voss, C., Tsikriktsis, N., & Frohlich, M. (2002). ‘Case research in operations management’. *International Journal of Operations & Production Management*, 22 (2), pp. 195-219.

Willig, C. (2001). *Introducing qualitative research in psychology. Adventures in theory and method*. Buckingham, Philadelphia: Open University Press.

Yakhou, M., & Dorweiler, V.P. (1995). ‘Advanced Cost Management Systems: An Empirical Comparison of England, France and the United States’. *Advances in International Accounting*, Vol. 8, pp. 99-127.

Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and methods*. Beverly Hills, CA: Sage Publishing.

Yin, R. (2009). *Case Study Research: Design and methods*. 4th Edition. California: Sage Publications.

Yin, R. (1984). *Case Study Research: Design and methods*. Beverly Hills, California: Sage Publications.

Zaidah, Z. (2003). 'An Investigation into the effects of Discipline-Specific Knowledge, Proficiency and Genre on Reading Comprehension and Strategies of Malaysia ESP Students'. Unpublished Ph. D. Thesis. University of Reading, 1(1).

Zimmerman, J. (1997). *Accounting for Decision Making and Control*. 2nd Edition. Irwin, New York: McGraw Hill

Walker, J. (1875). 'Prime cost keeping'. Liverpool, England.