



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

**ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ERP ΩΣ ΜΕΣΟ ΠΡΟΩΘΗΣΗΣ ΤΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΣ
ΥΦΑΝΤΗΣ ΓΡΗΓΟΡΙΟΣ
ΧΑΣΑΜΠΑΛΗΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ**

ΠΑΤΡΑ 2008



ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Σκοπός	5
Εισαγωγή	7
Δομή της εργασίας	11
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	14
Το πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής	14
Ορισμός Διοικητικής Λογιστικής	18
Διοικητική και Χρηματοοικονομική Λογιστική	20
Σύγχρονη Διοικητική Λογιστική	22
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική	25
Λογιστική διαχείριση πληροφοριών	26
Ρόλος των προϋπολογισμών στη λογιστική διαχείριση	26
Διαφορετικοί λόγοι για τον προϋπολογισμό	27
Λήψη αποφάσεων και οργανωτικοί στόχοι	28
Οι ενδιαφερόμενοι	29
Επίπεδα λήψης αποφάσεων	31
Η σημασία των ταμειακών ροών	35
Κόστος ευκαιρίας	36
Η έννοια των σχετικών δαπανών και εσόδων	38
Εντοπίζοντας τις σχετικές δαπάνες και τα έσοδα	42
Αγορασμένοι πόροι	43
Συμπεριφορά του Κόστους	44
Τα στοιχεία των συνολικών δαπανών και η συμπεριφορά τους	45
Άμεσες και έμμεσες δαπάνες	46
Σταθερό και μεταβλητό κόστος	47
Το μικτό κόστος	49
Η αναγνώριση των οδηγών του κόστους	51
Επιμερισμός	52
Προκοστολόγηση (εκτίμηση του κόστους)	54
Κόστος-όγκος-κέρδος και ανάλυση νεκρού σημείου	59
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	63
IT (Information Technology)	63
Τι είναι τα ERP συστήματα;	64

Συστατικά μέρη ενός συστήματος ERP	66
Οφέλη από τα συστήματα ERP	73
1. Επιχειρησιακά πλεονεκτήματα	74
2. Διευθυντική οφέλη	74
3. Στρατηγικά οφέλη	75
4. Οφέλη στην υποδομή του IT (Information Technology)	75
5. Οργανωτικά οφέλη	75
Οικονομικά οφέλη από συστήματα ERP	76
Υλοποίηση των ERP (Enterprise Resource Planning) συστημάτων	77
Η ενσωμάτωση των συστημάτων ERP στη διαχείριση της διοικητικής λογιστικής	79
Η επίδραση των ERP's στην Διοικητική Λογιστική και την εταιρική απόδοση	82
ERP – Μειονεκτήματα	84
Μελλοντικές τάσεις των ERP συστημάτων	90
<i>Επίλογος</i>	97
<i>Βιβλιογραφική αναφορά</i>	101

ΣΚΟΠΟΣ

Οι επιχειρήσεις υλοποιούν τις ERP (Enterprise Resource Planning) λύσεις κυρίως λόγω των προβλημάτων που προέκυπταν από την υλοποίηση σ'αυτές πολλών διαφορετικών μηχανογραφικών συστημάτων. Με την υλοποίηση τέτοιων λύσεων κατέστη δυνατό για τους πάσης φύσης οργανισμούς να συγκεντρώσουν τις επιμέρους πληροφορικές διαδικασίες τους σε μια πλατφόρμα, αυτοματοποιώντας κατ'αυτό τον τρόπο διαδικασίες ρουτίνας, μέσω της προτυποποίησης των καθιερωμένων διαδικασιών τους, μια προτυποποίηση που είτε επιβάλλεται από το κάθε σύστημα είτε από τον ίδιο τον οργανισμό. Η επίπτωση στις διαδικασίες συναλλαγών (transaction processing) υπήρξε δραματική τα τελευταία δεκαπέντε περίπου χρόνια και στην χώρα μας, και συνέπεια τούτου είναι να θεωρούνται πλέον αυτού του είδους οι λύσεις εκ των ουκ άνευ για μεγάλες επιχειρήσεις και οργανισμούς, ιδιωτικούς ή δημόσιους, κερδοσκοπικούς ή μη.

Ο σκοπός λοιπόν αυτής της εργασίας είναι να καταδείξει τις αλλαγές που συντελέστηκαν στις πρακτικές της διοικητικής λογιστικής μετά την εφαρμογή ενός συστήματος ERP, μέσω της υιοθέτησης καινοτόμων πρακτικών όπως του JIT (Just In Time), TQM (Total Quality Management), ABC (Activity Based Costing), του συστήματος των εταιρικών προϋπολογισμών (Corporate Budget), και γενικότερα της ποιοτικότερης εξαγωγής διαφόρων αναφορών (reports), λόγω της άμεσης εξαγωγής τους σε πραγματικό χρόνο (real time), και της επιτυγχανόμενης ακρίβειας. Επίσης στόχος είναι να καταδειχθούν οι βελτιώσεις στην απόδοση των διαφόρων οργανισμών που επέρχονται μετά από την

εφαρμογή ενός μεγάλου και ενιαίου πληροφοριακού συστήματος, τόσο σε χρηματοοικονομικούς όσο και σε μη χρηματοοικονομικούς δείκτες.

Μέσο αυτών των αλλαγών σαφέστατα έχει επηρεαστεί και σε βάθος η φύση του λογιστικού επαγγέλματος ειδικά του ενασχολούμενου με την διοικητική λογιστική. Εξάλλου πολλές επιχειρήσεις μετά την υιοθέτηση ενός τέτοιου συστήματος προχώρησαν και στην εφαρμογή πιο προχωρημένων λογιστικών τεχνικών που πριν ήταν δύσκολο να επιτευχθούν (όπως του ABC – Activity Based Costing, του JIT – Just in Time operations, του Budgeting κ.α) και τις οποίες θα αναλύσουμε στα επόμενα.

Κυρίαρχο σημείο όμως είναι η ‘αποκεντροποίηση’ των δεδομένων που επιτυγχάνει ένα ERP σύστημα. Ενώ πριν κεντρικό ρόλο έπαιζαν οι οικονομικές υπηρεσίες της οργάνωσης, στην μετά ERP εποχή ο κεντρικός αυτός ρόλος καταλαμβάνεται απ’όλες πλέον τις διεργασίες και τα τμήματα τους που συνεισφέρουν ουσιαστικά στους εταιρικούς σκοπούς και τους πάσης φύσεως στόχους, είτε αυτοί είναι βραχυπρόθεσμοι είτε μακροπρόθεσμοι.

Κατ’αυτό τον τρόπο τα πάσης φύσης στελέχη των οργανισμών καλούνται εκ των προτέρων να συνειδητοποιήσουν και να σκεφτούν τις πιθανές επιδράσεις που μπορεί να έχουν οι δικές τους ενέργειες, όχι μόνο στους ‘αποδέκτες’ των ενεργειών αυτών, και αναφέρομε εδώ στις οικονομικές διευθύνσεις και τους ενασχολούμενους σε αυτές λογιστές, οι οποίοι είναι και οι τελικοί παραλήπτες των ενεργειών αυτών, αλλά και τις επιπτώσεις των ενεργειών τους για όλο το φάσμα ενός οργανισμού.

Εισαγωγή

Οι πρόσφατες αλλαγές στο επιχειρηματικό περιβάλλον, και πιο συγκεκριμένα η αποκανονικοποίηση (deregulation) των αγορών, οι συνέχεια αυξανόμενες ιδιωτικοποιήσεις, η ανεξέλεγκτη τάση της παγκοσμιοποίησης, και κατά συνέπεια ο αυξανόμενος ανταγωνισμός, έχουν μετατρέψει ορισμένες μεγάλες επιχειρήσεις σε γιγάντιους πολυεθνικούς οργανισμούς.

Αυτό το συνεχώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον έχει οδηγήσει τις εταιρίες στην ανάγκη να αναζητήσουν νέους τρόπους προκειμένου να επιβιώσουν και να ανταγωνιστούν αποτελεσματικά τους 'αντιπάλους' τους στον επιχειρηματικό στίβο, και εν τέλει να επιτύχουν τους στόχους τους.

Συνέπεια των παραπάνω αλλαγών και αναγκών είναι η εμπέδωση των τεχνολογιών πληροφορικής οι οποίες προσφέρουν τα απαραίτητα εργαλεία ως απάντηση στις καθημερινές εξελίξεις.

Από την άλλη πλευρά, αυτή των εταιριών, σ' αυτό το αυτοματοποιημένο και οδηγούμενο από την τεχνολογία επιχειρηματικό περιβάλλον οι επιχειρήσεις και οι παντός είδους οργανισμοί ανεξαρτήτως αν είναι κερδοσκοπικοί ή μη, υποχρεώνονται να παρακολουθούν τις τεχνολογικές εξελίξεις προκειμένου να παραμείνουν ανταγωνιστικές. Παράδειγμα αυτών των τεχνολογικών μεταβολών είναι και τα 'συστήματα επιχειρησιακών πόρων' (ERP – enterprise resource planning systems). Αυτός ο όρος δεν είναι τίποτα άλλο παρά μια γενίκευση για τον

όρο ‘ολοκληρωμένα επιχειρησιακά πληροφοριακά συστήματα’ (integrated enterprise – wide computing systems). Συμπεριλαμβάνουν έναν αριθμό από επιχειρησιακές εφαρμογές και υποσυστήματα (modules), τα οποία και χρησιμοποιούνται για να φέρουν εις πέρας κοινές εταιρικές λειτουργίες από τον χώρο της λογιστικής, του ελέγχου και της διαχείρισης των αποθεμάτων, της εφοδιαστικής (logistics) κ.α.

Το πρωτεύον χαρακτηριστικό και ο σκοπός τέτοιων συστημάτων είναι η αυτοματοποίηση των επιχειρησιακών λειτουργιών, η από κοινού και διαμοιραζόμενη κατοχή των δεδομένων απ’όλο το φάσμα ενός οργανισμού, αλλά κυρίως η παραγωγή πληροφοριών σε πραγματικό χρόνο (real time).

Παρ’όλο που τα ‘συμβατικά’ πληροφοριακά συστήματα (IS – information systems), προσφέρουν στους διοικούντες των οργανώσεων την δυνατότητα της επεξεργασίας των διεργασιών, της δυνατότητας των αναφορών και κατά συνέπεια και της λήψης αποφάσεων, αυτό φαίνεται να είναι αναποτελεσματικό και λίγο στο νέο επιχειρησιακό περιβάλλον, όπου η αυτοματοποίηση, η αποδοτικότητα, και η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών – λειτουργιών, αλλά και τα δεδομένα πραγματικού χρόνου θεωρούνται και είναι σημαντικότεροι παράγοντες της οργανωσιακής επιτυχίας.

Τα ERP¹ (enterprise resource planning) συστήματα προσφέρουν ευκρινή και διακριτά πλεονεκτήματα στις εταιρίες και τους

¹ <http://erp.ittoolbox.com/>

οργανισμούς που τα υιοθετούν, βελτιώνοντας την διαδικασία λήψης αποφάσεων, μέσω της πρόβλεψης που προσφέρουν οι κατάλληλες και χρονικά έγκαιρες πληροφορίες τους. Επιπροσθέτως φαίνεται να υπάρχει περαιτέρω βελτίωση στις διάφορες διαδικασίες σχεδιασμού και ελέγχου των εταιρικών λειτουργιών που επίσης 'παράγονται από τα ERP συστήματα.

Τα παραπάνω με την σειρά τους οδηγούν σε μεγαλύτερη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των εταιρικών διεργασιών και τέλος της ικανοποίησης του πελάτη.

Στην συνέχεια λοιπόν αυτής της εργασίας θα 'αποτιμηθούν' οι υπάρχοντες 'αποδείξεις' και τα στοιχεία που συνηγορούν υπέρ των παραπάνω απόψεων, και οι οποίες προέρχονται από σχετικά γνωστές για τον χώρο στο οποίο κινούμαστε, ερευνητικές εργασίες, προερχόμενες κυρίως από το διεθνές περιβάλλον αφού στον Ελλαδικό χώρο, τέτοιες έρευνες είναι πολύ περιορισμένες ή και ανύπαρκτες.

Έμφαση θα δοθεί επίσης στις επιπτώσεις των ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων, στον τομέα των λογιστικών διεργασιών που λαμβάνουν χώρα εντός των διαφόρων οργανώσεων, και κατά κύριο λόγο από τον εξειδικευμένο χώρο της 'Διοικητικής Λογιστικής' και των λογιστών της.

Ιστότοπος με ποικίλες πληροφορίες για διάφορα ERP συστήματα, και πληθώρα απο white papers γι'αυτά.

Σε συνέχεια των ανωτέρω δίνονται και κάποια απτά αποτελέσματα που υπάρχουν και βοηθούν τις εταιρίες και τους οργανισμούς να επιτύχουν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα, μέσω των νέων λογιστικών πρακτικών που ουσιαστικά ‘επιβάλλουν’ τα συστήματα σχεδιασμού επιχειρησιακών πόρων. Όλα αυτά αποσκοπούν στο να κατανοηθεί από τους αναγνώστες αυτής της εργασίας κατά πόσο η ‘επιτυχία’ ή η ‘αποτυχία’ αυτών των συστημάτων δημιουργεί συναθροισμένα και τετελεσμένα αποτελέσματα και συνέπειες για τις εταιρίες, και από εκείνο το σημείο είναι επίσης δυνατό να στηριχτούν και να υποστηριχτούν κάποια αξιόπιστα συμπεράσματα των επιδράσεων αυτών των συστημάτων, για τις εταιρίες που τα εφαρμόζουν, και κινούνται στο σημερινό και άκρως απαιτητικό επιχειρηματικό περιβάλλον.

Δομή της εργασίας

Η παρούσα εργασία χωρίζεται σε έξι τμήματα:

Στο πρώτο τμήμα αναφέρεται ο σκοπός της εργασίας αυτής, που δεν είναι άλλος παρά να επισημάνει τις οποιεσδήποτε αλλαγές που ενδεχομένως συντελέστηκαν τόσο στις πρακτικές και τις επιμέρους εργασίες της διοικητικής λογιστικής με την εισαγωγή στον χώρο των επιχειρήσεων και των οργανισμών των ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων ERP, αλλά επίσης να επισημάνει και τις όποιες αλλαγές συντελέστηκαν και στην γενικότερη φύση των λογιστών των ενασχολούμενων με αυτό τον χώρο της λογιστικής επιστήμης. Μέσα από αυτό το πλαίσιο ο αναγνώστης εντοπίζει και τα σημεία εκείνα του χώρου της διοικητικής λογιστικής τα οποία βοήθησε και προώθησε αυτό το νέο πλέγμα πληροφοριών των διαφόρων οργανώσεων.

Στο δεύτερο τμήμα δίνεται μια γενική εισαγωγή στο θέμα της εργασίας αυτής, τονίζοντας στον αναγνώστη το φαινόμενο των ραγδαίων αλλαγών που συντελούνται τόσο σε επιχειρησιακό όσο και σε πληροφοριακό επίπεδο. Μέσα από αυτό το πλέγμα γίνεται κατανοητή και η ανάγκη των διαφόρων οργανισμών ώστε να επιτύχουν καλύτερη πληροφόρηση, κάτι που συντελείται μέσω της υιοθέτησης και εφαρμογής των ERP συστημάτων.

Το τρίτο μέρος είναι και το παρόν τμήμα της ‘δομής’ της παρούσας εργασίας.

Το επόμενο τμήμα που καλείται και μέρος πρώτο, αφού είναι και το πρώτο τμήμα της παρούσας εργασίας που ασχολείται με την ‘καρδιά’ του ζητήματος που μας απασχολεί, έχει να κάνει με το πλαίσιο μέσα στο οποίο υλοποιείται και αναπτύσσεται ο κλάδος της διοικητικής λογιστικής. Συνεχίζει με δύο βασικούς ορισμούς της διοικητικής λογιστικής, από τους πολλούς που υπάρχουν σήμερα στην Ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία, ενώ στην επόμενη δίνεται το πλαίσιο τόσο της διοικητικής όσο και της χρηματοοικονομικής λογιστικής, με τις ομοιότητες και τις διαφορές τις οποίες έχουν. Ακολούθως δίνεται το πλαίσιο της σύγχρονης διοικητικής λογιστικής, αλλά και τους στρατηγικούς σκοπούς που εξυπηρετεί εντός των οργανώσεων. Ο ρόλος των προϋπολογισμών και της λήψης αποφάσεων αναπτύσσονται, ως δύο κύρια συστατικά στοιχεία της διοικητικής λογιστικής, καθώς επίσης οι ταμιακές ροές ακολουθούμενες από το ίσως πιο σημαντικό κομμάτι της διοικητικής λογιστικής, την κοστολόγηση και τις διάφορες μορφές της.

Η επόμενη μεγάλη ενότητα της παρούσας εργασίας, που τιτλοφορείται ‘Μέρος Δεύτερο’, αφορά το πλαίσιο των πληροφοριακών συστημάτων και τεχνολογιών, όπως αυτές λαμβάνουν χώρα στην σύγχρονη εποχή, μέσα στους διάφορους οργανισμούς. Η ενότητα αυτή αρχίζει με μια γενική επισκόπηση των τεχνολογιών πληροφορικής (Information Technology), και αμέσως μετά ακολουθείται από μια αρχική ανάλυση και τον ορισμό των enterprise resource planning συστημάτων. Η επόμενη υποενότητα δίνει ένα περιγραφικό πλαίσιο με τα συστατικά μέρη ενός τέτοιου συστήματος, ακολουθούμενο από τις ενότητες εκείνες που περιγράφουν το πλαίσιο των πλεονεκτημάτων για τις εταιρίες εκείνες που τα έχουν εγκαταστήσει. Πιο συγκεκριμένα

γίνεται αναφορά στα επιχειρησιακά, διευθυντικά, στρατηγικά, πληροφοριακά (IT), και οργανωτικά οφέλη αυτών των προγραμμάτων. Τέλος επιχειρείται μια γενική επισκόπηση των οικονομικών ωφελειών αυτών των συστημάτων, από μια συλλογή διεθνών ερευνητικών εργασιών που κατά καιρούς έχουν δει το φως της δημοσιότητας.

Η τρόπος υλοποίησης, ενσωμάτωσης και η επίδραση των ERP's στο πλαίσιο και τις αρμοδιότητες της διοικητικής λογιστικής, ακολουθούν, μαζί με μια εκτενή περιγραφή των μειονεκτημάτων αυτών των προγραμμάτων.

Τέλος όλα τα παραπάνω ευρήματα της παρούσας εργασίας δίνονται με μια περιεκτική επισκόπηση στον επίλογο της εργασίας που είναι και το τελευταίο τμήμα της παρούσας εργασίας.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Το πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής

Παγκοσμίως οι διάφοροι οργανισμοί έχουν γίνει πιο πολύπλοκοι κυρίως μέσα στο διεθνοποιημένο περιβάλλον στο οποίο ζούμε σήμερα. Αυτή η πολυπλοκότητα κυρίως στις εταιρικές και οργανωτικές δομές τους, λόγω της γεωγραφικής εξάπλωσης τους κυρίως, τις αναγκάζει να διεκπεραιώνουν ολοένα και αυξανόμενο αριθμό δεδομένων τα οποία πρέπει να μετασχηματιστούν κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποτελέσουν την πληροφοριακή ή γνωστική βάση (information or knowledge base), πάνω στην οποία θα στηριχτούν προκειμένου να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις και εν τέλει να γίνουν οι σωστές επιχειρηματικές κινήσεις.

Ο μετασχηματισμός αυτός των πρωταρχικών δεδομένων μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους και εργαλεία. Ένα τέτοιο εργαλείο είναι και η διοικητική λογιστική. Κύριος στόχος αυτού του τμήματος της παρούσας εργασίας είναι να δοθεί περιεκτικά το πλαίσιο μέσα στο οποίο κινείται και αναπτύσσεται ο κλάδος της διοικητικής λογιστικής, έτσι ώστε αργότερα να γίνει πιο εύκολα κατανοητός και ο τρόπος με τον οποίο τα ERP συστήματα επέδρασαν πάνω στο συγκεκριμένο πλαίσιο αρχών και τεχνικών που εφαρμόζονται στους πάσης φύσεως οργανισμούς.

Έτσι λοιπόν η διοικητική λογιστική² αποτελείται από εκείνες τις λογιστικές τεχνικές και διαδικασίες οι οποίες συγκεντρώνουν και μετασχηματίζουν στοιχεία χρηματοοικονομικά, στοιχεία που αφορούν την παραγωγή την διακίνηση αλλά και άλλα τα οποία θεωρούνται αναγκαία για την πληροφόρηση της εσωτερικής οργάνωσης ενός οργανισμού. Από την πλευρά τους οι λογιστές που ασχολούνται με αυτό τον τομέα λογιστικής πρέπει να συγκεντρώσουν τα αναγκαία στοιχεία και να τα κατατάξουν με ακρίβεια, και έγκαιρα να τα προωθήσουν στους λήπτες των ανάλογων αποφάσεων.

Αυτή είναι ακριβώς και η φύση της διοικητικής λογιστικής. Δηλαδή η εις βάθος πληροφόρηση των υψηλόβαθμων στελεχών για την πορεία του οργανισμού για τον οποίο είναι υπεύθυνοι, προκειμένου και να τους υποστηρίξουν σε ποικίλες δραστηριότητες και διαδικασίες όπως της τιμολόγησης, του σχεδιασμού, της λειτουργίας, και άλλες.

Προκειμένου να κατατάξουμε τον ρόλο της διοικητικής λογιστικής στο πλαίσιο ενός οργανισμού, αλλά για να είναι και πιο ξεκάθαρο στον αναγνώστη αυτής ης εργασίας ο ρόλος αυτός, πρέπει να διακρίνουμε τις πληροφορίες που οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί χρειάζονται προκειμένου να λειτουργήσουν αποτελεσματικά. Αυτές είναι τριών ειδών³:

1. Πρώτον οι εταιρείες χρειάζονται πληθώρα κοστολογικών δεδομένων προκειμένου να εκτιμήσουν το ανά μονάδα

² www.cimaglobal.com 'Chartered Institute of Management Accountants'

³ Βαρβάκης Κ. (2003) 'Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση' Τόμος Β, εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα.

κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών τους, ανάλογα με τον τομέα στον οποίο δραστηριοποιούνται.

2. Δεύτερον προκειμένου να επιτύχουν τους διάφορους σκοπούς τους, είναι αναγκαίο να γίνει σχεδιασμός του μέλλοντος και έλεγχος αυτού. Για παράδειγμα μια βιομηχανική εταιρεία χρειάζεται διαδικασίες ελέγχου προκειμένου να ελέγξει τυχόν αποκλίσεις μεταξύ του σχεδιασμένου και του απολογιστικού κόστους των προϊόντων της. Έτσι η αποτελεσματικότητα της παραγωγής και λειτουργίας της αλλά και της διοίκησης της μπορεί να μετρηθούν και να ελεγχθούν.
3. Τρίτον και σε σχέση με τα προηγούμενα οι διευθύνοντες χρειάζονται ειδική πληροφόρηση και αναφορές οι οποίες θα λειτουργήσουν υποστηρικτικά στις αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν από αυτούς.

Βλέπουμε ότι και στις τρεις παραπάνω περιπτώσεις, αναγκαία είναι η ύπαρξη ενός πλαισίου διοικητικής λογιστικής το οποίο θα υποστηρίζει τις επιμέρους εταιρικές δομές. Διαχρονικά όμως η διοικητική λογιστική αλλάζει και αυτή προκειμένου όπως αναφέραμε να υποστηρίξει και τις συνεχώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων. Ο σκληρός διεθνής ανταγωνισμός έχει δημιουργήσει νέες φιλοσοφίες διοίκησης που με την σειρά τους έχουν οδηγήσει τους λογιστές της διοικητικής λογιστικής σε νέες κατευθύνσεις. Η ποιότητα πλέον δεν

πρέπει να θεωρείται δεδομένη, και νέες μέθοδοι λειτουργίας⁴ όπως το JIT (Just In Time), και το TQM (Total Quality Management), έχουν εξωθήσει τις επιχειρήσεις να καταστήσουν πιο αποτελεσματικές τις διαδικασίες παραγωγής τους, καθώς και να αναπτύξουν νέες οπτικές κάτω από τις οποίες επιμερίζουν τα κόστη τους και εν τέλει κοστολογούν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους.

Επιπλέον βλέπουμε τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα (Accounting Information Systems) να έχουν δώσει σε πολύ μεγάλο βαθμό την θέση τους σε ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα, τα οποία βλέπουν το σύνολο σχεδόν των εταιρικών διαδικασιών και λειτουργιών, και έχουν διαμορφώσει νέες απαιτήσεις προς την πλευρά των λογιστών, καθώς και νέες πιέσεις προς την πλευρά αξιοποίησης των Διοικητικών Πληροφοριακών Συστημάτων (Management Information Systems). Στο πλαίσιο πάντα της διοικητικής λογιστικής βλέπουμε το ρόλο του προϋπολογισμού (Budgeting) να αλλάζει ως προς την δομή και την μορφή του, νέες στρατηγικές λήψης αποφάσεων να αναδύονται καθώς και νέες τεχνικές ανάλυσης των εταιρικών δεδομένων.

Όλες οι παραπάνω αλλαγές έχουν καταστήσει την διοικητική λογιστική ένα πολύ 'δυναμικό' σύστημα αρχών, οι οποίες βλέπουμε προοδευτικά να χρησιμοποιούνται όχι μόνο από μεγάλες αλλά σχετικά πρόσφατα και από μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες βλέπουν τις δυνατότητες του συστήματος και των μεθόδων της διοικητικής λογιστικής.

⁴ Drury C, (1996) 'Management and Cost Accounting', fourth edition, International Thomson Business Press, London.

Ορισμός Διοικητικής Λογιστικής

Η διοικητική λογιστική σε πολλές περιπτώσεις έχει προσδιοριστεί σαν εκείνο το σύστημα το οποίο και παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τους ιθύνοντες των πάσης φύσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, και κύρια υποβοηθάει στις περιπτώσεις της λήψης αποφάσεων, του εταιρικού σχεδιασμού, τόσο βραχυπρόθεσμα σε επίπεδο προϋπολογισμού όσο και μέσο-μακροπρόθεσμα, στον έλεγχο της απόδοσης και των διαφόρων στοιχείων που αφορούν τα εταιρικά μεγέθη.

Το Ινστιτούτο των Λογιστών Διοικητικής Λογιστικής⁵ (Institute of Management Accountants) ορίζει την Διοικητική Λογιστική ως την διαδικασία εκείνη που αναγνωρίζει, μετρά, συναθροίζει, αναλύει, ετοιμάζει, ερμηνεύει και επικοινωνεί χρηματοοικονομικές και μη πληροφορίες, που χρησιμοποιούνται από την διοίκηση για την σχεδίαση, αξιολόγηση και έλεγχο στο πλαίσιο ενός οργανισμού, αλλά και για να βεβαιώσει την καταλληλότητα της χρήσης των πηγών της.

Ένας άλλος ορισμός⁴ της Διοικητικής Λογιστικής την αναγνωρίζει ως την διαδικασία βελτίωσης και πρόσθεσης αξίας του προγραμματισμού, σχεδιασμού, μέτρησης και λειτουργίας χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριακών συστημάτων, που 'οδηγούν' τις ενέργειες της διοίκησης, δίνουν κίνητρο στην συμπεριφορά, υποστηρίζουν και

⁵ www.cimaglobal.com 'Chartered Institute of Management Accountants'

δημιουργούν τις αξίες εκείνες που είναι απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθούν οι στρατηγικοί στόχοι, οι τακτικές και οι λειτουργικοί σκοποί.

Σίγουρα κάποιος εξαντλώντας την βιβλιογραφία θα μπορούσε να βρει δεκάδες ή και εκατοντάδες ορισμούς της διοικητικής λογιστικής, πιστεύω όμως ότι οι δύο παραπάνω, τόσο από το επίσημο όργανο των λογιστών Διοικητικής Λογιστικής των ΗΠΑ, αλλά και ο δεύτερος, επικεντρώνονται όχι μόνο στην διαδικασία της διοικητικής λογιστικής ως μια τεχνική που επηρεάζει τα δρώμενα ενός οργανισμού, αλλά την παραθέτει ως ένα ενιαίο πλαίσιο αρχών και κανόνων αλλά και πληροφορίας χωρίς την οποία η υπεύθυνοι θα κινούνταν σ'ένα κενό, λαμβάνοντας αποφάσεις που θα χαρακτηρίζονταν από εταιρική 'μυωπία' και βραχυπρόθεσμα μόνο οφέλη.

Έτσι λοιπόν ως κοινό σημείο μεταξύ των δύο ορισμών είναι η κεντρική θέση της διοικητικής λογιστικής ως εργαλείου προγραμματισμού και σχεδιασμού του μέλλοντος του οργανισμού, κάτι που επιτυγχάνεται μέσω των πληροφοριών που συγκεντρώνει και αναλύει από τις διάφορες πηγές. Το μέλλον και ο προγραμματισμός του καθορίζεται ως το κυρίαρχο εκείνο σημείο της όλης διαδικασίας στο οποίο και επικεντρώνει την προσοχή της όλο το πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής. Επίσης κεντρικό σημείο των δύο ορισμών είναι οι παραλήπτες των πληροφοριών, οι οποίοι δεν είναι άλλοι από τους ιθύνοντες των οργανισμών, αυτοί που είναι υπεύθυνοι για τον σχεδιασμό του μέλλοντος του.

Διοικητική και Χρηματοοικονομική Λογιστική

Καλό σ' αυτό το πρωταρχικό στάδιο θα ήταν να τεθεί εν συντομία το πλαίσιο των διακριτών χαρακτηριστικών που υπάρχουν μεταξύ διοικητικής και χρηματοοικονομικής λογιστικής, κάτι που θα φανεί ιδιαίτερα χρήσιμο στο κομμάτι εκείνο της εργασίας όπου θα πρέπει να γίνει ένας σαφής διαχωρισμός των υποσυστημάτων του ενιαίου πληροφοριακού συστήματος.

Αρχίζοντας με τις ομοιότητες⁶ των δύο λογιστικών συστημάτων, σε γενικές γραμμές μπορούμε να πούμε ότι διοικητική και χρηματοοικονομική λογιστική συνδέονται από την σκοπιά ότι και τα δύο συστήματα έχουν ως 'καθήκον' να ενημερώνουν τα ενδιαφερόμενα μέρη, παρ'όλα αυτά έχουν σημαντικές και αξιοσημείωτες διαφορές. Αυτός είναι και ο πλέον αξιοσημείωτος συνδετικός κρίκος μεταξύ των δύο συστημάτων της λογιστικής επιστήμης. Και τα δύο συστήματα χρησιμοποιούν ένα μεγάλο μέρος των δεδομένων του διοικητικού πληροφοριακού συστήματος (management information system) της εταιρίας, πολλά από τα οποία είναι κοινά (για παράδειγμα αναφέρω τα κοινά στοιχεία που χρησιμοποιούνται μεταξύ χρηματοοικονομικής και αναλυτικής λογιστικής, δηλαδή στοιχεία των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, 7 και 81 – 85 του ΕΓΛΣ). Ως συνέπεια αυτό έχει πολλά από τα στοιχεία και του συστήματος προϋπολογισμών των εταιριών να είναι κοινά μεταξύ των δύο συστημάτων, για παράδειγμα οι προϋπολογισμοί των πωλήσεων του ερχόμενου έτους.

⁶ Needles, Anderson, Caldwell, (1996) 'Financial & Managerial Accounting – A Corporate Approach', Houghton Mifflin Company, (Usa).

Οι διαφορές⁶ όμως είναι ακόμα περισσότερες από τις ομοιότητες. Κατ'αρχήν η χρηματοοικονομική λογιστική σκοπό έχει την ενημέρωση των τρίτων (πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες, αρχές, μέτοχοι κτλ) που βρίσκονται εκτός της εταιρίας. Αντίθετα η διοικητική λογιστική έχει ως 'καθήκον' την ενημέρωση των ιθυνόντων εντός της επιχείρησης ή του οργανισμού, είτε αυτοί είναι σε επιτελικές θέσεις, είτε είναι υπεύθυνοι για τις καθημερινές λειτουργίες του οργανισμού. Οι χρήσεις των ανωτέρω αναφερόμενων 'κοινών' δεδομένων, είναι διαφορετική. Ενώ το σύστημα της χρηματοοικονομικής λογιστικής εντάσσει τους λογαριασμούς σε ομάδες κοινές ανάλογα με την φύση τους (κατ'είδος), η διοικητική λογιστική μέσω του συστήματος της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9 του ΕΓΛΣ⁷), τους εντάσσει σε ομοειδείς κατηγορίες ανάλογα με τον προορισμό τους, δηλαδή την χρήση για την οποία χρησιμοποιούνται εντός της επιχείρησης. Έτσι η αντίστοιχη αρχική ομαδοποίηση των 'κοινών' δεδομένων είναι οι αντίστοιχες λειτουργίες της παραγωγής, της διοίκησης, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης, και χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Η χρηματοοικονομική λογιστική ως τελικό αποτέλεσμα έχει την εξαγωγή των οικονομικών καταστάσεων τέλους κάθε χρήσης (ή ενδιάμεσες), καταστάσεων που είτε με το ΕΓΛΣ (Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) είτε με τα ΔΛΠ (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) είναι τυποποιημένες και νομοθετικά κατοχυρωμένες, και κατά συνέπεια υποχρεωτικές τόσο ως προς το τρόπο σύνταξης τους όσο και ως προς την

⁷ Σαββίδου Μ. 'Βιομηχανικός Λογισμός – Σύντομη Θεωρία και Εφαρμογές Κοστολόγησεως', Τεύχος Ι, εκδόσεις Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, Πειραιάς.

μορφή τους, ενώ από την άλλη η διοικητική λογιστική ‘παράγει’ και ‘συντάσσει’ καταστάσεις που δεν είναι υποχρεωτικές ούτε ως προς τον τρόπο σύνταξης τους ούτε ως προς την μορφή τους, ούτε καν είναι υποχρεωτική η εξαγωγή και διανομή τους προς τους ενδιαφερόμενους. Επίσης ενώ ο χρόνος δημιουργίας και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών είναι δεδομένος και υποχρεωτικός, για τις αναφορές και καταστάσεις της διοικητικής λογιστικής δεν υφίσταται αυτή η περιοδικότητα, καθώς εξάγονται κατ’απαίτηση των εταιρικών αναγκών και όχι κάποιου νομοθετικού πλαισίου.

Σύγχρονη Διοικητική Λογιστική

Ο όρος ‘Σύγχρονη Διοικητική Λογιστική’⁸ είναι ένας όρος που έχει γίνει ιδιαίτερα δημοφιλής κυρίως κατά τα τελευταία δέκα με δεκαπέντε χρόνια. Υποδηλώνει ένα σύνολο δυναμικών ενασχολήσεων που λαμβάνουν μέρος μεταξύ των λογιστών της διοικητικής λογιστικής. Στο παρελθόν οι λογιστές αυτοί θεωρούνταν μια ομάδα από ‘πρακτικούς’ χειριστές των λογιστικών τεχνικών, που απλά ‘αναδιάτασσαν’ τα στοιχεία τα προερχόμενα από το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα της εταιρίας. Σήμερα όμως οι άνθρωποι αυτοί θεωρούνται οι πλέον απαραίτητοι στην παροχή ‘συμβουλευτικών’ υπηρεσιών και δεδομένων προς της εκάστοτε διοίκηση του κάθε οργανισμού. Υπηρεσίες που ενίοτε είναι πολύ πιο λεπτομερείς από αυτές της χρηματοοικονομικής

⁸ Βαρβάκης Κ. (2005) ‘Θεωρία του Κόστους – Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές αποφάσεις’ Τόμος Α, εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα.

λογιστικής, και ασφαλώς αφορούν μεγαλύτερη ποικιλία τεχνικών, οι οποίες ανταποκρίνονται στις συγκεκριμένες ‘εμπορικές’ ανάγκες του κάθε οργανισμού. Βλέπουμε λοιπόν να αναπτύσσεται μια σταθερή σχέση μεταξύ Διοικητικής Λογιστικής και Στρατηγικού Μάνατζμεντ.

Λέγοντας Στρατηγικό Μάνατζμεντ⁹ εννοούμε εκείνες τις πλευρές του Μάνατζμεντ που έχουν σχέση με τις ‘ικανότητες κορμού’ ενός οργανισμού (εάν και οι ορισμοί για το Στρατηγικό Μάνατζμεντ σίγουρα είναι πολλοί περισσότεροι). Τυπικά αυτές οι ‘ικανότητες κορμού’ ορίζονται σε σχέση με τους πελάτες, προμηθευτές, ανταγωνιστές, και τις αγορές εργασίας και κεφαλαίου. Οι ικανότητες αυτές περιγράφουν εκείνα τα ‘πράγματα’ που ‘μοναδικά’ μπορεί να προσφέρει μια επιχείρηση στους πελάτες της, με τρόπο που είναι ανώτερος από εκείνα του ανταγωνισμού, χρησιμοποιώντας το πλέγμα των γνώσεων και σχέσεων που διαθέτει.

Δύο χαρακτηριστικές στρατηγικές που συχνά χρησιμοποιούνται είναι η ‘Ηγεσία Τιμής’ (Price leadership), και η ‘Διαφοροποίηση’ (Differentiation). Η ηγεσία τιμής υπονοεί χαμηλές / ανταγωνιστικές τιμές, συνήθως συνδυασμένη με μια τυποποιημένη προσφορά. Η στρατηγική αυτή προσπάθεια εστιάζει σε μια χαμηλού κόστους προσφορά προς τον πελάτη που να είναι ελκυστική σε μεγάλο αριθμό από αυτούς.

⁹ Spathis C, Constantinides S, (2003), ‘The usefulness of ERP systems for effective management’, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 103, No. 9, pp 677 - 685.

Σε αντίθεση με την ηγεσία τιμής έρχεται η διαφοροποίηση. Αυτή η στρατηγική εστιάζει στην ικανοποίηση κατά το δυνατόν περισσότερο του μεμονωμένου πελάτη (παρά σε μεγάλες μάζες αυτών), σε συνδυασμό με μια ποιοτική παραγωγή του προσφερόμενου προϊόντος, την ευκολία της χρήσης του, την ευελιξία των εφαρμογών του και της παράδοσης του, την ποικιλία των προσφερόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών, και κυρίως την αξιοπιστία τους.

Το κόστος αυτού του προϊόντος ή υπηρεσίας είναι ένα επίσης σημαντικό θέμα, όχι όμως στον ίδιο βαθμό με την ηγεσία τιμής! Ενώ στην βιβλιογραφία⁹ απαντάται οι δύο αυτές στρατηγικές να είναι αντίθετες η μια προς την άλλη, στην πράξη είναι σύνηθες να προωθείται για λογαριασμό των επιχειρήσεων ένας συνδυασμός των δύο. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα των εταιριών που προωθούν τεχνολογικά καινοτόμα προϊόντα, τα οποία αργότερα που η τεχνολογία τους γίνεται 'τετριμμένη' και προσβάσιμη από πολλούς ανταγωνιστές, αλλάζουν την στρατηγική τους σε ηγεσία τιμής.

Η συμβολή της διοικητικής λογιστικής² σ' αυτές τις στρατηγικές, είναι η ικανότητα της να υποστηρίζει τις εταιρίες να αποφασίσουν ποια στρατηγική είναι η βέλτιστη γι' αυτές, μέσω της χρησιμοποίησης διαφορετικών 'τι – εάν' (what if) σεναρίων, σε συνεργασία με τα τμήματα μάρκετιν και παραγωγής, προκειμένου από κοινού να καθοριστεί η μακροχρόνια κερδοφορία που θα προκύψει από την παρουσία σε διαφορετικές αγορές, συνδυάζοντας πιθανώς διαφορετικούς συνδυασμούς τιμής – αξίας του προϊόντος, και όλα αυτά ενδεχομένως σε διαφορετικά στοχοποιημένα τμήματα πελατών.

Επιπλέον οι λογιστές της διοικητικής λογιστικής πρέπει να συμβουλευθούν τους υπεύθυνους παραγωγής και σχεδιασμού προϊόντων, για τυχόν επιπλοκές και σημαντικές επιβαρύνσεις κόστους, που μπορεί να συμβούν κατά την φάση της αρχικής ανάπτυξης του κύκλου των προϊόντων, σε συνδυασμό με τα τεχνικά χαρακτηριστικά τους (ποιότητας, εμφάνισης, συσκευασίας κ.α), δεδομένου του αυξημένου κόστους που πολλές φορές αυτά παρουσιάζουν κατά τα αρχικά τους στάδια υλοποίησης.

Στρατηγική Διοικητική Λογιστική⁸

Κατά τη δεκαετία του 1980 η διοικητική λογιστική και οι λογιστές της είχαν επικριθεί για την αποτυχία τους να αναγνωρίσουν τις νέες στρατηγικές προτεραιότητες των οργανώσεων, και έτσι από αυτή τη δεκαετία ξεκίνησαν πολλές από τις πρωτοβουλίες που θα καταστήσουν αργότερα την διοικητική λογιστική μεγαλύτερης στρατηγικής σημασίας. Η μομφή αυτή ήταν ότι η διοικητική λογιστική ήταν στην πραγματικότητα κάτω από την κυριαρχία των απαιτήσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, και δεν λάμβανε υπόψη της το τι ήθελαν οι διάφοροι ιθύνοντες να γνωρίζουν.

Για παράδειγμα, τα πρότυπα συστήματα κοστολόγησης³ κατένειμαν γενικά έξοδα σε προϊόντα που δεν τα προκαλούσαν, και το πρότυπο κόστος ενημερωνόταν τόσο σπάνια ώστε οι αλλαγές στο σχεδιασμό και την κατασκευή των προϊόντων, γρήγορα τα κατέστησε παρωχημένα. Μία από τις προσπάθειες για να διορθώσει τις αδυναμίες

των παραδοσιακών τυποποιημένων συστημάτων κοστολόγησης ήταν η κοστολόγηση με βάσει τις δραστηριότητας (ABC), η οποία απέβλεπε να καταναίμει τα γενικά έξοδα παραγωγής ανάλογα με τις μεταποιητικές δραστηριότητες που είχαν προκληθεί από ένα προϊόν. Μια πιο γενική εισήγηση για την ενίσχυση του διευθυντικού ενδιαφέροντος της διοικητικής λογιστικής είναι η έννοια της Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής, η οποία και επικεντρώνεται στην ενσωμάτωση της γνώσης του μάρκετιν στο ρόλο των λογιστών της διοικητικής λογιστικής.

Λογιστική διαχείριση πληροφοριών

Η λογιστική διαχείριση διοικητικών πληροφοριών παραπέμπει στα λογιστικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στο εσωτερικό μιας οργάνωσης. Παραδοσιακά τα λογιστικά στοιχεία έχουν θεωρηθεί οικονομικά στη φύση τους. Διαφορετικοί τύποι των χρηματοοικονομικών πληροφοριών περιλαμβάνονται για το κόστος της παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Ωστόσο, η διαχείριση λογιστικών πληροφοριών έχει αρχίσει να περικλείει επίσης και την έννοια των μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως ποιότητας, καθώς και υποκειμενικών μετρήσεων όπως για παράδειγμα η ικανοποίηση του πελάτη.

Ρόλος των προϋπολογισμών¹⁰ στη λογιστική διαχείριση

¹⁰ Βαρβάκης Κ. (2006) 'Ο Προγραμματισμός της Δραστηριότητας των Επιχειρήσεων και ο Προϋπολογιστικός έλεγχος αυτής' Τόμος Δ, εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα.

Σύμφωνα με πολλά στελέχη επιχειρήσεων ο προϋπολογισμός αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο της διαχειριστικής διαδικασίας ελέγχου σε οργανισμούς. Προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται τόσο για τον προγραμματισμό όσο και για την εκτέλεση και την αξιολόγηση. Παρά το γεγονός ότι οι προϋπολογισμοί είναι ευρέως διαδεδομένοι στους οργανισμούς, θεωρείται ότι είναι πολύ μακριά από το τέλειο. Ως εκ τούτου, έχουν γίνει διάφορες μελέτες με μια κριτική άποψη σχετικά με τους προϋπολογισμούς. Η δυσαρέσκεια σε σχέση με τους προϋπολογισμούς έχει ακόμη οδηγήσει σε εγκατάλειψη τους σε ορισμένες οργανώσεις. Το πιο φημισμένο παράδειγμα μιας τέτοιας περίπτωσης είναι ο σουηδικός τραπεζικός όμιλος Handelsbanken.

Διαφορετικοί λόγοι για τον προϋπολογισμό¹⁰

Οι οργανισμοί έχουν διαφορετικούς λόγους για να αφιερώσουν χρόνο για την υλοποίηση των προϋπολογισμών. Οι Προϋπολογισμοί μπορούν να χρησιμεύσουν αφενός στην μακροχρόνια διαδικασία σχεδιασμού στις οργανώσεις, μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν για τις δραστηριότητες ελέγχου, για να αξιολογηθούν οι επιδόσεις ή για να συντονίζουν τις αποφάσεις σε διάφορα μέρη εντός της οργάνωσης. Περαιτέρω, οι προϋπολογισμοί είναι χρήσιμοι όταν οι οργανώσεις θέλουν να επικοινωνούν τους στρατηγικούς στόχους και τις πολιτικές τους ή να δίνουν κίνητρα στους διαχειριστές να πραγματοποιούν τις ενέργειες τους σε συμμόρφωση με τους οργανωτικούς στόχους.

Οι οργανισμοί συνήθως έχουν τέσσερις διαφορετικούς λόγους για την υλοποίηση ενός προϋπολογισμού. Δύο από τους λόγους, ο επιχειρησιακός σχεδιασμός και προγραμματισμός επιδόσεων, έχουν μόνο βραχυπρόθεσμες επιπτώσεις, ενώ οι δύο τελευταίοι, επικοινωνία των στόχων και σχηματισμός στρατηγικής μπορούν να θεωρηθούν μακροχρόνια και στρατηγικού χαρακτήρα. Οι τέσσερις λόγοι για την υλοποίηση του προϋπολογισμού δεν είναι εντελώς ανεξάρτητοι μεταξύ τους ή αλληλοαποκλειόμενοι.

Λήψη αποφάσεων και οργανωτικοί στόχοι

Πίσω από τις δυσκολίες ανίχνευσης των οργανωτικών κενών, ή ακόμα μέχρι να αποφασισθεί τι εννοείται ως οργανωτική στασιμότητα / κενό, είναι ο καθορισμός των οργανωτικών στόχων. Ιδίως όταν κάποιος ασχολείται με θέματα οργανωσιακής στρατηγικής, όπου για έναν διαχειριστή το οργανωτικό κενό μπορεί να είναι ένας στρατηγικός πόρος ενός άλλου διαχειριστή της εταιρίας. Πόσα χρήματα θα πρέπει να εγγράφονται στον προϋπολογισμό για δραστηριότητες στρατηγικής σημασίας, όπως έρευνας και ανάπτυξης (R & D), διαφήμισης, προώθησης πωλήσεων, διαδικασιών βελτίωσης, η ταχύτητας των logistics, κ.λπ.; Ο βασικός ρόλος στη διοικητική λογιστική είναι να σχετιστούν οι προϋπολογισμοί με τα διάφορα οργανωτικά καθήκοντα με τρόπο που να ενισχύουν την πιθανότητα η οργάνωση να εκπληρώσει τους στρατηγικούς της στόχους. Από οικονομική άποψη, οι στόχοι αυτοί είναι εύκολο να ορισθούν. Οι οργανισμοί θα πρέπει να μεγιστοποιήσουν τις ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια της ζωής τους. Προεξοφλώντας εκείνες τις ταμειακές ροές στο παρόν δίνει την οικονομική αξία της

οργάνωσης, ή την τιμή που η οργάνωση αξίζει, όταν οι ιδιοκτήτες είναι διατεθειμένοι να την πωλήσουν. Από οικονομική άποψη, ως εκ τούτου, η διοικητική λογιστική είναι ασχολείται με την αύξηση του πλούτου των ιδιοκτητών.

Οι ενδιαφερόμενοι¹¹

Ωστόσο, οι ιδιοκτήτες δεν είναι οι μόνοι ενδιαφερόμενοι σε οργανωτικό επίπεδο. Το κοινωνικό περιβάλλον ενός οργανισμού συνήθως περιλαμβάνει τους εργαζόμενους, τους πελάτες της, τους προμηθευτές, για να αναφέρουμε μόνο μερικούς ενδιαφερόμενους. Μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί μπορεί, επιπλέον, πρέπει να έχουν πολύ ευρύτερες ανησυχίες. Για παράδειγμα, τα πανεπιστήμια θα είχαν να λογοδοτήσουν στους φοιτητές, τους γονείς και την ευρύτερη επιστημονική κοινότητα. Νοσοκομεία υπόκεινται στις ανησυχίες των ασθενών, τους συγγενείς, τις επαγγελματικές ενώσεις γιατρών, η κυβέρνηση για τις ρυθμιστικές αρχές που διέπουν τα ναρκωτικά, κλπ. Ακόμη και όταν ο αριθμός των ενδιαφερομένων είναι μικρός και υπάρχει συμφωνία ότι η οικονομική επιτυχία είναι ένα σημαντικό κριτήριο για τις οργανωτικές επιδόσεις, ενδέχεται να υπάρχουν σημαντικές διαφορές απόψεων ως προς το ποιες συγκεκριμένες δράσεις θα ληφθούν για να επιτευχθεί η οικονομική επιτυχία.

Οι μηχανικοί παραγωγής τείνουν να έχουν διαφορετικές λύσεις σε οργανωτικά προβλήματα από τους διαχειριστές / υπεύθυνους

¹¹ www.eaa-online.org 'European Accounting Association'.

της εμπορίας / εμπορικών υπηρεσιών. Και οι δύο ομάδες έχουν κίνητρα για να διατυπώσουν κυρίως οργανωτικά προβλήματα και να προτείνουν τρόπους και λύσεις που έχουν σχεδιαστεί και υλοποιούνται από αυτούς, αυξάνοντας έτσι τη δική τους επίδραση στον οργανισμό.

Μια οπτική της συμπεριφοράς σχετικά με την οργανωτική χρήση της διοικητικής λογιστικής θα ελάμβανε υπόψη τις παραπάνω ιδιαιτερότητες. Ένα σημαντικό σημείο από την άποψη της συμπεριφοράς είναι ότι, με τη στενή έννοια, οι οργανώσεις δεν στόχους για τα πάντα, μόνο τα άτομα έχουν. Η έκφραση «οργανωτικός στόχος» θα μπορούσε στη συνέχεια να ορισθεί για χάριν συντομίας ως *κάποιου είδους άθροισμα των στόχων της επιμέρους οργανωτικών μελών*¹². Οι οικονομολόγοι θεωρούν τις προσδοκίες της ιδιοκτησίας / μετόχων ως το κριτήριο των συνολικών οργανωτικών στόχων. Οι Συμπεριφοριστές (Behaviourists), αντιθέτως, επιτρέπουν να υπάρχουν αντικρουόμενοι στόχοι εντός του οργανισμού. Ότι διατυπώνεται προφορικά ή γραπτώς ως «ο στόχος της οργάνωσης» ή ως η «οργανωτική αποστολή» στη συνέχεια θα εμφανιστεί ως μια προσωρινή διευθέτηση της συνεχιζόμενης διαφοράς μεταξύ των αρμοδιοτήτων των οργανωτικών υπο-ομάδων με αλληλοσυγκρουόμενα συμφέροντα.

Οι συνέπειες για το ρόλο της διοικητικής λογιστικής στη διαδικασία λήψης αποφάσεων είναι προφανείς. Δεν θα υπάρξει εκ των προτέρων "σωστή" απάντηση διότι οι διαφορετικές ομάδες εντός του

¹² Wieder B, Booth P, Matolcsy Z, Ossimitz M, (2006), 'The impact of ERP systems on firm and business process performance', Journal of Enterprise Information Management, Vol. 19, No. 1, pp 13 – 29.

οργανισμού θα προτιμούσαν διαφορετικούς τύπους αποτελεσμάτων που δεν μπορούν να καταταγούν σε μια ορισμένη κλίμακα κατάταξης. Η επίλυση των ενδεχόμενων συγκρούσεων γίνεται ένα από τα κύρια καθήκοντα της διαχείρισης / διοίκησης. Η Διοικητική Λογιστική συχνά ασκεί μεγάλη βαρύτητα στη διαμόρφωση των οργανωτικών στόχων και τη στάθμιση των εναλλακτικών δράσεων. Κάποιος μπορεί να αναμένει από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη, καθώς και τους διάφορους οργανωτικούς συνασπισμούς / ομάδες να προσπαθήσουν να χρησιμοποιήσουν ορισμένες πληροφορίες επιλεκτικά αλλά και τις πληροφορίες και τα δεδομένα της διοικητικής λογιστικής με τρόπο τέτοιο που προσφέρεται περισσότερο για τους σκοπούς τους.

Επίπεδα λήψης αποφάσεων

Η αμερικανική ένωση Λογιστών (American Accounting Association)¹³ ορίζει την λογιστική ως εξής:

...«Είναι η διαδικασία της αναγνώρισης, μέτρησης, και επικοινωνίας οικονομικών πληροφοριών που επιτρέπουν την εξαγωγή ορθών κρίσεων και αποφάσεων από τους χρήστες των πληροφοριών αυτών».

Αυτό σημαίνει ότι η λογιστική παίζει ρόλο σε διάφορα επίπεδα και σε διάφορα στάδια των οργανωτικών διαδικασιών:

1. Καθορισμό των στόχων της οργάνωσης.

¹³ <http://aaahq.org/> 'American Accounting Association'.

2. Καθορισμό της στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων της οργάνωσης, με δεδομένους τους διαθέσιμους πόρους της οργάνωσης, και το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται.
3. Καθορισμός των σχεδίων, τόσο μακροπρόθεσμων όσο και βραχυπρόθεσμων (όπως του ετήσιου προϋπολογισμού), που αποσκοπούν στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων της οργάνωσης.
4. Έλεγχος της οργάνωσης από τη σύγκριση των πραγματικών επιδόσεων σε σχέση με τα προγραμματισμένα, και με την επανεξέταση και την τροποποίηση των σχεδίων του οργανισμού υπό το φως της εμπειρίας και γνώσης που έχει αποκομίσει κατά το παρελθόν.
5. Επικοινωνία των σχεδιασμών της οργάνωσης και τα αποτελέσματά τους. Η επικοινωνία είναι ίσως η πιο σημαντική διαδικασία στην οποία εμπλέκεται η διοικητική λογιστική διότι δεν συνδέεται μόνο με την εξάπλωση των στόχων των νέων σχεδίων, αλλά πιο σημαντική είναι, η χρήση της γλώσσας εκείνης η οποία χρησιμοποιείται για να επικοινωνηθούν οι διαδικασίες που μπορεί να έχουν ευρύτερες επιπτώσεις στην οργάνωση μέσω των αποτελεσμάτων τους. Για

παράδειγμα, εάν έχετε θέσει στόχους και στρατηγικές με χρηματοοικονομικές επιδόσεις και μέτρα, τότε σαφώς έχετε διαφορετικές προτεραιότητες από κάποιον που σχεδιάζει με αναφορά στις νέες τεχνολογίες και το μερίδιο αγοράς.

Η Διοικητική Λογιστική έχει ως κύριο ρόλο σε αυτές τις διαδικασίες την παροχή πληροφοριών για να βοηθήσει κυρίως στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Οι αποφάσεις αυτές προκύπτουν σε τρία επίπεδα:

- στρατηγικού σχεδιασμού,
- διαχειριστικού ελέγχου (management control),
- και επιχειρησιακού ελέγχου (operational control).

Το επίπεδο του στρατηγικού σχεδιασμού έχει ίσως τη μεγαλύτερη μακροπρόθεσμη σημασία για την οργάνωση, και οι αποφάσεις σε αυτό το επίπεδο είναι πιθανόν να είναι κρίσιμες για την επιβίωση και την ανάπτυξη της. Οι αποφάσεις αυτές αφορούν τους γενικότερους στόχους της οργάνωσης και τη μακροπρόθεσμη στρατηγική για την επίτευξη αυτών των στόχων. Οι στρατηγικές αποφάσεις παίρνονται σχετικά σπάνια και μετά από εκτενείς σκέψεις. Ο Διοικητικός Έλεγχος (Management Control) είναι η πιο συχνή και τακτική διαδικασία, και μπορεί κάλλιστα να ακολουθήσει ένα εβδομαδιαίο, μηνιαίο, τριμηνιαίο ή, το πολύ, ετήσιο κύκλο. Ασχολείται

με την υλοποίηση του στρατηγικού σχεδίου του οργανισμού, διασφαλίζοντας ότι οι αναγκαίοι πόροι θα αποκτηθούν και θα χρησιμοποιηθούν αποδοτικά και αποτελεσματικά. Ο Επιχειρησιακός έλεγχος (Operational Control) επικεντρώνεται σε συγκεκριμένους στόχους, επιχειρώντας να διασφαλίσει ότι αυτοί θα υλοποιηθούν κατά τρόπο αποδοτικό και αποτελεσματικό.

Σαν παράδειγμα των διαφορετικών επιπέδων, θεωρούμε μια μεταποιητική επιχείρηση. Σε στρατηγικό επίπεδο, η εταιρία θα προσδιορίσει θέματα όπως:

1. εάν θα υιοθετήσουν την τεχνολογία υψηλής ή χαμηλής τεχνολογίας παραγωγής
2. εάν θα προτείνουν την κατασκευή μεγάλου όγκου από ένα μικρό φάσμα προϊόντων ή μικρότερες ποσότητες σε ένα ευρύτερο φάσμα προϊόντων
3. εάν θα 'συγκεντρώνουν' την παραγωγή τους ή θα την διασκορπιστούν γεωγραφικά.

Οι αποφάσεις που λαμβάνονται σε στρατηγικό επίπεδο συνεπάγονται ορισμένα λεπτομερή σχέδια για ολόκληρη την οργάνωση και την παραγωγή της. Επομένως, κατά το διοικητικό έλεγχο, οι αποφάσεις θα πρέπει να παρθούν ως προς τους πόρους που απαιτούνται ώστε να εφαρμοστεί το στρατηγικό σχέδιο παραγωγής, για παράδειγμα, πόσα υλικά θα χρησιμοποιηθούν, και η χρήση των υλικών αυτών θα

πρέπει να παρακολουθείται και να ελέγχονται περιοδικά για να εξασφαλιστεί ότι αυτές χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και αποδοτικά. Αυτό ενδέχεται να συμπεριλάβει τον καθορισμό ποιοτικών κριτηρίων για τη λήψη αποφάσεων κατά πόσον τα προϊόντα έχουν κατασκευαστεί κατά τρόπο ικανοποιητικό. Στο επίπεδο του επιχειρησιακού ελέγχου, οι αποφάσεις θα πρέπει να παρθούν σχετικά με συγκεκριμένες παρτίδες των προϊόντων που παράγονται, για παράδειγμα, εάν πληρούν τα κριτήρια της ποιότητας που καθορίζονται σε επίπεδο διαχειριστικού ελέγχου.

Η σημασία των ταμειακών ροών

Κατά τη λήψη αποφάσεων συνήθως κάνουμε διάκριση μεταξύ μικρής (βραχυπρόθεσμης) και μεγάλης (μακροπρόθεσμης) χρονικής περιόδου³. Στη βραχυπρόθεσμη λήψη αποφάσεων, συνήθως μπορούμε να αγνοήσουμε τη διαχρονική αξία του χρήματος και ως εκ τούτου, αποφεύγεται η ανάγκη για προεξόφληση των ταμειακών ροών. Παρόλα αυτά, η Διοικητική Λογιστική κατά τη λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων, επικεντρώνεται στις ταμειακές ροές που εμπλέκονται στις αποφάσεις μας, και χρησιμοποιείται ο στόχος της μεγιστοποίησης του πλούτου των ιδιοκτητών και μετόχων, με τρόπο που αξιολογούνται εναλλακτικές δράσεις από πλευράς του πόσο αναμένεται να αλλάξουν οι καθαρές ταμειακές ροές της επιχείρησης. Όταν θα εξετάσουμε οποιαδήποτε δράση, θα πρέπει, συνεπώς, να προσπαθήσουμε να εντοπίσουμε τον τρόπο, και πόσο πολύ, τα ταμιακά διαθέσιμα του οργανισμού θα αλλάξουν ως αποτέλεσμα της ανάληψης συγκεκριμένης δράσης.

Οι ταμειακές εισροές θα προκύψουν από έσοδα που προέρχονται από την πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, από τόκους και μερίσματα που λαμβάνει, από τον επιστροφή φόρων και τις επιδοτήσεις, καθώς και από την πώληση στοιχείων του ενεργητικού. Ταμειακές εκροές θα προκύψουν από την αγορά πόρων (αγαθά και υπηρεσίες, άνθρωποι και μηχανές) που απαιτούνται για να αναλάβει παραγωγική δράση. Για τη βραχυπρόθεσμη λήψη αποφάσεων, χρειαζόμαστε κάποια βασική γραμμή με βάση την οποία θα μπορούν να εντοπιστούν οι ταμειακές ροές που θα αλλάξουν βέβαια ως αποτέλεσμα μιας συγκεκριμένης πορείας δράσης. Ως αφετηρία μπορεί να οριστούν οι συνέπειες των λαμβανομένων αποφάσεων εναλλακτικών λύσεων. Δεδομένης της βασικής αυτής γραμμής, θα μπορεί στη συνέχεια να εκτιμηθούν οι μεταβολές των ταμειακών ροών (ή οριακές ταμειακές ροές) που θα προκύψουν από την πορεία δράσης. Η αφετηρία μας που κατά κανόνα υποθέτουμε είναι οι συνολικές καθαρές ταμειακές ροές που συνδέονται με την καλύτερη διαθέσιμη εναλλακτική λύση για τη δράση της επιχείρησης. Η αφετηρία αυτή επιλέγεται γιατί υποθέτουμε ότι οι ενέργειες της οργάνωσης είναι 'ορθολογικές', και αυτό σημαίνει ότι η οργάνωση θα επιλέγει πάντα την καλύτερη διαθέσιμη εναλλακτική λύση, αν η συγκεκριμένη δράση υπό εξέταση είναι διαθέσιμη.

Κόστος ευκαιρίας

Εντός αυτού του πλαισίου, μπορούμε να καθορίσουμε το κόστος που επήλθε από τυχόν μείωση του πλούτου (μετρούμενη σε όρους χρηματοροών) που επέφερε η απόφαση για χρησιμοποίηση

συγκεκριμένων πόρων ή το σύνολο των πόρων αυτών. Με τη μέτρηση της μείωσης του πλούτου σε σχέση με την επόμενη καλύτερη εναλλακτική λύση, χρησιμοποιούμε την οικονομική έννοια του όρου ‘κόστος ευκαιρίας’. Οι οικονομολόγοι ορίζουν ως το κόστος ευκαιρίας¹⁴ ‘τα οφέλη που χάνονται από τη μη έγκριση της επόμενης καλύτερης εναλλακτικής λύσης’, όπου οι "παροχές" μπορεί να αφορούν οποιοδήποτε οικονομικό όφελος, όχι μόνο μετρητά.

Παραδείγματα κόστους ευκαιρίας πιο εύκολα παρουσιάζονται ως καταστάσεις επιλογών των πόρων υπό περιορισμό. Ας υποθέσουμε ότι έχετε ένα ποσό χρημάτων διαθέσιμο να δαπανηθεί στο τέλος του μήνα. Προσβλέπατε σε ένα ταξίδι διακοπών για πολύ καιρό, αλλά τώρα συνειδητοποιήσατε ότι το σπίτι σας χρειάζεται κάποιες εργασίες επισκευής επείγοντως. Το κόστος ευκαιρίας των διακοπών, θα είναι η καθυστέρηση της επισκευής της κατοικίας σας με όλα τα προβλήματα τα οποία αυτή η πορεία δράσης μπορεί να προκαλέσει. Το κόστος ευκαιρίας των επισκευών που πραγματοποιούνται θα είναι η παραίτηση από την ‘απόλαυση’ των διακοπών. Το παράδειγμα αυτό δείχνει ότι το προσωπικό σας κόστος ευκαιρίας μπορεί να είναι πολύ υποκειμενικό, ανάλογα με την χρησιμότητα των παροχών από τις οποίες έχετε παραιτηθεί. Πάντως, για βραχυπρόθεσμες αποφάσεις και σκοπούς, τα πλέον σχετικά οικονομικά οφέλη είναι πιθανό να είναι εκφρασμένα από την άποψη των μετρητών.

¹⁴ Spathis C, Ananiadis J, (2005), ‘Assesing the benefits of using an enterprise system in accounting information and management’, The Journal of Enterprise Information Management, Vol. 18, No. 2, pp. 195 – 210.

Η έννοια των σχετικών δαπανών και εσόδων

Τα κόστη σχετικά με την Λήψη Αποφάσεων έχουν τρία βασικά χαρακτηριστικά⁴. Αν και αυτό που ακολουθεί επικεντρώνεται στις δαπάνες, ανάλογη επιχειρηματολογία ισχύει για τα έσοδα.

1. Μόνο ταμειακά κόστη είναι σχετικά. Από οικονομική άποψη, οτιδήποτε δεν επιφέρει μεταβολή μετρητών στην οργάνωση (άμεση ή μελλοντικών) είναι άσχετο με την λήψη αποφάσεων. Είναι σημαντικό να τονίσουμε την ταμειακή βάση για τη λήψη αποφάσεων, αφού πολλά στοιχεία, αντιμετωπίζονται ως κόστος για τους σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής (και, μάλιστα, σε ορισμένες πτυχές της διοικητικής λογιστικής) που δεν συνδέονται άμεσα με τις παρούσες ή μελλοντικές ταμειακές μεταβολές. Το κλασικό παράδειγμα είναι η απόσβεση. Αυτή είναι μια κατανομή του κόστους ενός πάγιου ενεργητικού (όπως π.χ ενός μηχανήματος) κατά τις περιόδους κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού χρησιμοποιείται, είτε κατανομή με κάποια άλλη βάση που συνδέεται με τη χρήση του περιουσιακού αυτού στοιχείου.¹¹ Οι αποσβέσεις δεν είναι η ίδιες ταμειακές εκροές (η εκροή μετρητών ήταν το αρχικό κόστος του στοιχείου του ενεργητικού) και ως εκ τούτου, δεν λαμβάνεται υπόψη στις σχετικές με τις χρηματοροές λήψη αποφάσεων. Σημειώστε ότι ενώ μόνο το κόστος μετρητών είναι σχετικό, πρέπει να

λάβουμε υπόψη όλες τις ταμειακές δαπάνες, άμεσες και έμμεσες. Και είναι μερικές φορές δύσκολο να εντοπιστούν και να ποσοτικοποιηθούν όλες τις έμμεσες χρηματικές δαπάνες. Για παράδειγμα, αν η οργάνωση επιλέξει μια συγκεκριμένη δράση, π.χ. την πώληση ενός ορισμένου τύπου προϊόντος, αυτό θα μπορούσε να κάνει πιο πιθανό για τους πελάτες να συνεργαστούν με την οργάνωση στο μέλλον, αλλά όμως πώς είναι δυνατό ο αντίκτυπος ενός τέτοιου γεγονότος από πλευράς μετρητών να εκτιμηθεί; Παρόλα αυτά, όλες οι επιπτώσεις των χρηματοροών θα πρέπει να συμπεριληφθούν εφόσον αυτό είναι δυνατόν, κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

2. Μόνο το διαφορικό κόστος των μετρητών είναι σχετικό. Αυτό προκύπτει από την βασική από την επόμενη καλύτερη εναλλακτική λύση: κάθε ταμειακή δαπάνη που θα πραγματοποιηθεί άσχετα αν μια συγκεκριμένη πορεία δράσης υλοποιηθεί, θα πρέπει να αγνοηθεί, αφού θα πραγματοποιούνταν και στην επόμενη καλύτερη εναλλακτική λύση, και έτσι ήδη αντικατοπτρίζεται στην αρχική κατάσταση (βασικό σχέδιο δράσης). Μερική προσοχή χρειάζεται στον εντοπισμό των δαπανών που είναι πρωταρχικά διαφορικά στο πλαίσιο μιας συγκεκριμένης απόφασης, ιδίως όταν ακολουθεί μια συγκεκριμένη πορεία δράσης που θα χρησιμοποιήσει πόρους που διαφορετικά θα πρέπει να διατεθούν για την

επόμενη καλύτερη εναλλακτική λύση. Όπου η πορεία δράσης υπό εξέταση και η αμέσως επόμενη καλύτερη εναλλακτική λύση είναι αμοιβαίως αποκλειόμενες, και συμβόλαια για ορισμένους πόρους έχουν ήδη αναληφθεί για να χρησιμοποιηθούν είτε για τη δράση που είναι υπό εξέταση ή για την επόμενη καλύτερη εναλλακτική δράση, τότε το κόστος αυτών των πόρων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διαφορεικό και θα πρέπει να αγνοηθεί. Ένα παράδειγμα αυτού θα ήταν μια αεροπορική εταιρεία στην απόφαση να παρέχει υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών σε μία από τις δύο πιθανές νέες τοποθεσίες ήδη έχουν συναφθεί συμβάσεις από το προσωπικό εδάφους για χειρισμό πρόσθετων check-ins και αποσκευών.

3. Μόνο οι μελλοντικές ταμειακές δαπάνες είναι σχετικές. Η απόφαση μπορεί μόνο να αλλάξει μελλοντικές ταμειακές ροές, δεν μπορεί όμως να δράσει εκ των υστέρων ώστε να αλλάξει τις ταμειακές ροές που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Αυτό θα μπορούσε να είναι το ήδη πραγματοποιημένο ταμειακό κόστος (παρελθόν κόστος) ή η πραγματοποίηση μιας υποχρέωσης να δαπανηθούν μετρητά που δεν μπορούν να αποφευχθούν (δεσμευμένο κόστος). Ο κανόνας είναι λοιπόν: για τη λήψη αποφάσεων, μόνο η διαφορετικές μελλοντικές ταμειακές ροές πρέπει να θεωρούνται. Η αρχή αυτή σημαίνει ότι οι δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για

τους σκοπούς της λήψης αποφάσεων, καθώς και τα ποσά με τα οποία οι εν λόγω δαπάνες έχουν υπολογισθεί, θα είναι συχνά αρκετά διαφορετικά από το κόστος και τα ποσά που χρησιμοποιούνται στις οικονομικές λογιστικές καταστάσεις. Με τη συμπερίληψη μόνο διαφορικού κόστους, αγνοούμε τα έξοδα αυτά που δεν αλλάζουν με μια συγκεκριμένη απόφαση. Το κόστος που πράγματι επηρεάζεται από την απόφαση, πολύ θα εξαρτηθεί από το πεδίο εφαρμογής της ίδιας της απόφασης. Για πολύ βραχυπρόθεσμες αποφάσεις, οι περισσότεροι πόροι που θα χρησιμοποιηθούν θα έχουν ήδη συναφθεί με συμβάσεις, έτσι ώστε το κόστος που θα αλλάξει ως αποτέλεσμα της απόφασης θα αφορούν σχετικά λίγα στοιχεία. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι αδύνατο στο πολύ σύντομο χρονικό διάστημα για μια επιχείρηση η αύξηση (ή μείωση) του εργατικού δυναμικού της και του εξοπλισμού της⁸. Εάν το κόστος εργασίας και τα μηχανήματα είναι πραγματικά σταθερά, έτσι ώστε το μόνο κόστος που θα μπορούσε να αλλάξει είναι αυτό, σχετικά με τις A & B Ύλες, μπορεί κάλλιστα να είναι ορθολογική η απόφαση να αποδεχθεί η εταιρία μια σύμβαση προκειμένου να κατασκευάζει και να πωλεί αγαθά των οποίων η τιμή πώλησης υπερβαίνει το κόστος των υλικών και μόνο (τιμολόγηση στο μεταβλητό κόστος). Αυτό μπορεί να αποτελεί πλεονέκτημα αν και η τιμή πώλησης είναι πολύ

μικρότερη σε σχέση με το λογιστικό κόστος, συμπεριλαμβανομένων της αμοιβής των αποσβέσεων του εξοπλισμού, εάν η επόμενη καλύτερη εναλλακτική λύση αφήνει πόρους αδρανής που θα μπορούσαν διαφορετικά να χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση αυτής της σύμβασης. Όπως ο ορίζοντας της απόφασης επιμηκύνεται, λιγότερες δαπάνες καθίσταται αναπόφευκτες, και περισσότερες καθίστανται σχετικές. Σε ακραίες περιπτώσεις, όλες οι μελλοντικές δαπάνες γίνονται σχετικές, αλλά το απολογιστικό / παρελθόν κόστος θα παραμείνει πάντα μη σχετικό.

Εντοπίζοντας τις σχετικές δαπάνες και τα έσοδα

Ποίοι όμως είναι οι γενικοί παράγοντες που εμπλέκονται στην εφαρμογή της έννοιας του κόστους ευκαιρίας για μια διακριτή απόφαση; Το πρώτο στάδιο είναι να προσδιοριστούν οι πόροι που απαιτούνται για την υπό εξέταση δράση και να ενσωματωθούν στους εναλλακτικούς προϋπολογισμούς. Οι πόροι που θα περιλαμβάνουν είναι συνήθως υλικά, εργασία, μηχανήματα και άλλες υπηρεσίες. Αυτά όλα είναι τα βασικά στοιχεία του συνολικού κόστους. Έχοντας εντοπίσει τους πόρους που απαιτούνται, θα πρέπει να γίνει γνωστό κατά πόσο η οργάνωση έχει τον κάθε πόρο υπό τον έλεγχό της. Για παράδειγμα, τα υλικά που θα χρησιμοποιηθούν θα μπορούσαν να αποτελούν ήδη μέρος των αποθεμάτων του οργανισμού, η εργασία που απαιτείται για την πραγματοποίηση της υπό εξέταση δράσης μπορεί ήδη να έχει αποκτηθεί και ούτω καθεξής.

Αγορασμένοι πόροι

Αν ο συγκεκριμένος πόρος δεν είναι ήδη υπό τον έλεγχο της οργάνωσης, τότε θα πρέπει να αγορασθεί, και το μέτρο του κόστους για την οργάνωση είναι η σημερινή τιμή αγοράς αυτού πόρου. Για πολλούς πόρους, αυτή η τρέχουσα τιμή αποτελεί και κατάλληλο μέτρο μέτρησης που δεν χρειάζεται να προβεί σε προσαρμογές. Προβλήματα ανακύπτουν, ωστόσο, όταν κρίνεται σκόπιμο να αποκτηθεί κάποιος πόρος που πρέπει να αναλάβει συγκεκριμένη δράση, και ο εν λόγω πόρος θα παράσχει υπηρεσίες του, πέραν αυτών που απαιτούνται για τη δράση της υπό εξέταση περιόδου.

Για παράδειγμα, προκειμένου ο οργανισμός να αποδεχθεί μια σύμβαση για την κατασκευή ενός συγκεκριμένου προϊόντος, θα πρέπει ενδεχομένως να αποκτήσει τις υπηρεσίες ενός ειδικού μηχανήματος. Η οργάνωση θα μπορούσε απλώς να μισθώσει το μηχάνημα για τη σύμβαση, στην οποία περίπτωση το κόστος του μηχανήματος είναι η χρέωση της ενοικίασης του. Αλλά τι συμβαίνει, αν αποφασιστεί ότι το μηχάνημα θα πρέπει να αγοραστεί οριστικά, και η εταιρία σκοπεύει να το χρησιμοποιήσει και για άλλες συμβάσεις, καθώς και για την υπό εξέταση; Κάτω από αυτές τις συνθήκες, η εκχώρηση του συνόλου του κόστους της μηχανής για τη συγκεκριμένη σύμβαση, θα ήταν παραπλανητική, γιατί φορτώνεται με υπέρογκα έξοδα το μηχάνημα γι' αυτή τη σύμβαση και υποτιμολογούνται άλλες συμβάσεις / συμφωνίες. Είναι απαραίτητο σε αυτές τις περιπτώσεις να επιμερισθεί με κάποιο

τρόπο το κόστος του μηχανήματος προς τις συμβάσεις που πρόκειται να ωφεληθούν από τη χρήση του. Διάφορες τεχνικές για την άσκηση μιας τέτοιας κατανομής έχουν αναπτυχθεί, αλλά οι μέθοδοι που θεωρούνται ότι είναι οι πλησιέστεροι προς μια ορθολογική οικονομική κατανομή του κόστους είναι πάρα πολύ προχωρημένοι, και κατά συνέπεια εκτός σκοπού αυτής της εργασίας. Είναι σημαντικό να συνειδητοποιήσουμε ότι το πρόβλημα υπάρχει, και ότι η τρέχουσα τιμή για την αντικατάσταση ενός πόρου που πρέπει να αποκτηθεί για μια δράση ή συμφωνία, δεν είναι πάντοτε το απλό μέτρο του κόστους ευκαιρίας.

Συμπεριφορά του Κόστους⁸

Το βασικό πλαίσιο της λήψης αποφάσεων για τη διοικητική λογιστική μπορεί να φαίνεται κάπως αφηρημένο, αλλά κάποιος διαπιστώνει ότι πρόκειται για μια πολύ σημαντική βάση για έναν οργανισμό. Η συμπεριφορά του κόστους δεν μένει μόνο στις «τι – εάν» (what-if) ερωτήσεις αλλά επικεντρώνεται σε περισσότερες λεπτομέρειες για τις καθημερινές εργασίες των λογιστών της διοικητικής λογιστικής. Ασχολείται με το κόστος, ειδικά, τι συμβαίνει στα έξοδα, από την στιγμή που η οργανωτική δραστηριότητα αλλάζει. Αυτό πραγματικά ονομάζεται «συμπεριφορά κόστους». Η συμπεριφορά του κόστους εξαρτάται από τις δραστηριότητες που προκαλούν το προκύπτον κόστος. Αυτές οι δραστηριότητες αποκαλούνται «οδηγοί του κόστους». Επίσης εξετάζεται πώς το κόστος μπορεί να εκτιμηθεί, καθώς επίσης, και για τις αναλύσεις κόστους-όγκου-κέρδους (Cost – Volume – Profit analysis) που είναι μια τεχνική που συνδέει την οργανωτική δραστηριότητα με το κόστος και το

κέρδος, και μας επιτρέπει να καθοριστεί το ελάχιστο επίπεδο της δραστηριότητας και της αποδοτικότητας: το λεγόμενο «νεκρό σημείο».

Τα στοιχεία των συνολικών δαπανών και η συμπεριφορά τους⁸

Πιθανώς το μεγαλύτερο μέρος της διοικητικής λογιστικής στην πράξη είναι η λογιστική κόστους. Είναι μέτρα και εκθέσεις οικονομικών και μη οικονομικών πληροφοριών που βοηθά τους διαχειριστές να λάβουν αποφάσεις για την υλοποίηση των στόχων μιας οργάνωσης. Το συστατικά στοιχεία του συνολικού κόστους μπορεί να παρουσιαστούν ως εξής:

1. Το άμεσο κόστος των υλικών
2. Άμεσο εργατικό κόστος.
3. Άμεσες δαπάνες.

Που δίνουν το σύνολο του Πρώτου κόστους (Prime cost).

4. ΓΒΕ Παραγωγής ή εργοστασίου.

Που δίνουν το σύνολο του Κόστους Παραγωγής ή του εργοστασίου.

5. Γενικά διοικητικά έξοδα.
6. Έξοδα Πώλησης και Διανομής.

Που όλα τα παραπάνω μας δίνουν το Συνολικό κόστος.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η ανάλυση του συνολικού κόστους είναι παρόμοια με την συνολική ανάλυση που ενδέχεται να εμφανιστεί στο λογαριασμό κερδών και ζημιών: η διαφορά είναι ότι ο λογαριασμός κερδών και ζημιών αντικατοπτρίζει όλες τις δαπάνες που οφείλονται σε μια συγκεκριμένη περίοδο, ενώ το παραπάνω κόστος αναφέρεται σε ένα συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία. Επίσης, στο λογαριασμό της διοικητικής λογιστικής δεν συμπεριλαμβάνονται οι λεπτομερείς δαπάνες για τη χρηματοδότηση και τη φορολογία.

Άμεσες και έμμεσες δαπάνες⁸

Το Κόστος παραδοσιακά κατατάσσεται με πολλούς διαφορετικούς τρόπους. Η πρώτη σημαντική διάκριση είναι ότι η διάκριση μεταξύ 'άμεσων' και 'έμμεσων' εξόδων.

Άμεσες δαπάνες είναι εκείνες που μπορούν να συνδέονται άμεσα με το κόστος του αντικείμενου. Ένα αντικείμενο του κόστους μπορεί να είναι οποιαδήποτε προϊόν ή την υπηρεσία⁸. Οι άμεσες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, το κόστος των υλικών που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή ενός προϊόντος ή την παροχή μιας υπηρεσίας, ειδικά το εργατικό κόστος μπορεί να εντοπιστεί με τις εργασίες που εμπλέκονται στην κατασκευή ενός προϊόντος ή την παροχή μιας υπηρεσίας και άλλα έξοδα που μπορεί να είναι ειδικά προσδιορισμένα με ένα προϊόν ή μια υπηρεσία.

Έμμεσο είναι το κόστος που δεν μπορεί ειδικότερα να αποδοθεί σε ένα αγαθό ή υπηρεσία. Οι έμμεσες δαπάνες είναι επίσης γνωστές ως «γενικά έξοδα». Αυτές συνήθως ταξινομούνται σε⁸:

1. γενικά έξοδα παραγωγής: είναι όλα τα κόστη των έμμεσων υλικών, της έμμεσης εργασίας και οι έμμεσες δαπάνες που πραγματοποιούνται στο εργοστάσιο από την παραλαβή της παραγγελίας για τα εμπορεύματα που θα παραχθούν μέχρι την ολοκλήρωση της παραγωγής
2. γενικά έξοδα διοίκησης: είναι όλα τα έξοδα των έμμεσων υλικών, του εργατικού κόστους, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διεύθυνση, έλεγχο και τη διαχείριση της οργάνωσης
3. γενικά έξοδα πώλησης: όλα τα έξοδα έμμεσων υλικών, και εργατικών που εμπλέκονται στην προώθηση των πωλήσεων
4. γενικά έξοδα διανομής: όλα τα έξοδα έμμεσων υλικών, και εργατικών που πραγματοποιήθηκαν κατά την προετοιμασία του τελικού προϊόντος για την αποστολή και τη διανομή του προϊόντος στον προορισμό του.

Σταθερό και μεταβλητό κόστος

Ο δεύτερος σημαντικός τρόπος ταξινόμησης των δαπανών είναι η κατάταξη του ως ‘σταθερό’ ή ‘κυμαινόμενο’ (μεταβλητό) κόστος.

Πάγια έξοδα είναι εκείνα που ανακύπτουν σε σχέση με το πέρασμα του χρόνου και τα οποία, εντός ορισμένων ορίων, τείνουν να είναι ανεπηρέαστα από διακυμάνσεις στο επίπεδο της παραγωγής ή του κύκλου εργασιών της επιχείρησης.⁸ Το σταθερό κόστος περιλαμβάνει και τα γενικά έξοδα όπως μισθώματα, την ασφάλιση και το κόστος του διοικητικού προσωπικού. Είναι σημαντικό να θυμόμαστε ότι οι δαπάνες, με τη στενή έννοια, είναι μόνο σταθερές σε σχέση με ένα συγκεκριμένο χρονικό ορίζοντα: στον πολύ μακροπρόθεσμο χρονικό ορίζοντα, δεν είναι πραγματικά σταθερό κόστος, με την έννοια ότι μπορεί να αλλάξει. Αυτό θα ποικίλλει με τις μεγάλες διακυμάνσεις παραγωγής, για παράδειγμα, όταν ένα δεύτερο εργοστάσιο είναι χτισμένο δίπλα στο αρχικό. Είναι επίσης σημαντικό να σημειωθεί ότι το κόστος μπορεί να είναι σταθερό σε ένα ειδικότερο εύρος παραγωγής, αλλά να αρχίσει να διαφέρει εκτός αυτού του εύρους.

Το αντίστροφο του σταθερού κόστους είναι το μεταβλητό κόστος⁸, το οποίο είναι ένα κόστος που τείνει να ακολουθήσει (σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα) το επίπεδο της δραστηριότητας (παραγωγής) της οργάνωσης. Παραδοσιακά, τα παραδείγματα του μεταβλητού κόστους, είναι τα υλικά (A & B Ύλεις) που χρησιμοποιούνται, το κόστος του εργατικού δυναμικού που απασχολείται άμεσα στην παραγωγή και ορισμένα από τα γενικά έξοδα όπως ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη λειτουργία των μηχανών. Ωστόσο, με εξαίρεση των υλικών που χρησιμοποιούνται, πολλές δαπάνες είναι στην πράξη

(τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα) ουσιαστικά σταθερές: Για παράδειγμα, αν για τη παραγωγή καταβάλλονται οι μισθοί των εργαζομένων, και οι μισθοί αυτοί είναι ανεξάρτητοι από τη όγκο της παραγωγής, και είναι δύσκολο να αυξηθεί ή να μειωθεί το μέγεθος της εργατικού δυναμικού, το κόστος εργασίας συμπεριφέρονται σαν να είναι σταθερό στο βραχυπρόθεσμο χρονικό ορίζοντα. Το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται συνήθως γραμμικά με το επίπεδο της δραστηριότητας (δηλαδή, ένα γράφημα του κόστους κατά επίπεδο δραστηριότητας που είναι μια ανοδική κλίση-ευθεία γραμμή), και αυτό σημαίνει ότι το μεταβλητό κόστος ανά μονάδα εξόδου είναι σταθερό, σε όλα τα επίπεδα της παραγωγής. Ωστόσο, στην πράξη το μεταβλητό κόστος μπορεί να μην σχετίζεται γραμμικά με το για παράδειγμα, ανά μονάδα μεταβλητό κόστος όπου ενδέχεται να υπάρχει μια βαθμιαία μείωση σε σχέση με το επίπεδο της παραγωγής (όπως θα συνέβαινε στην περίπτωση όπου υπάρχουν οικονομίες κλίμακας που διατίθενται από την παραγωγή), ή να υπάρχει μια σταδιακή αύξηση (αν υπάρχουν αρνητικές οικονομίες κλίμακας) ή να παρουσιάζεται μια πιο περίπλοκη σχέση. Ωστόσο, είναι δυνατόν να θεωρήσουμε σε ό,τι αφορά το μεταβλητό κόστος, ότι είναι περίπου γραμμικό πάνω από ένα αντίστοιχο εύρος παραγωγής.

Το μικτό κόστος

Ορισμένες δαπάνες δεν χαρακτηρίζονται αμιγώς είτε ως σταθερές ή ως μεταβλητές⁸. Ένα σημαντικό είδος του κόστους είναι το step fixed cost. Αυτό είναι ένα κόστος το οποίο είναι σταθερό σε ένα σχετικά μικρό εύρος δραστηριοτήτων, αλλά το οποίο αυξάνει δραματικά, όταν το επίπεδο δραστηριότητας μετακινείται από το ένα εύρος στο

άλλο. Για παράδειγμα, για ένα συγκεκριμένο εύρος των παραγόμενων προϊόντων, μια επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται να απασχολεί μόνο ένα επόπτη παραγωγής με ένα σταθερό μισθό. Ωστόσο, με την αύξηση της παραγωγής πέρα από αυτό το εύρος θα απαιτηθεί η απασχόληση ενός δεύτερου επόπτη. Το σταθερό κόστος των μισθών των εποπτών αυξάνει ξαφνικά και στη συνέχεια συνεχίζει στο νέο επίπεδο μέχρι η παραγωγή να γίνει τέτοια, ώστε ένας τρίτος επιβλέπων πρέπει να απασχοληθεί.

Μια άλλη σημαντική κατηγορία δαπανών είναι αυτή του ημι-μεταβλητού⁸ κόστους. Αυτές είναι δαπάνες που αντικατοπτρίζουν τόσο ένα σταθερό όσο και ένα μεταβλητό συστατικό. Ένα παράδειγμα ημι-μεταβλητού κόστους που θα προκύψει είναι η επιβάρυνση ηλεκτρικής ενέργειας για την παραγωγή η οποία βασίζεται σε μια σταθερή μηνιαία επιβάρυνση (που καταβάλλεται ανεξάρτητα από την ποσότητα της ηλεκτρικής ενέργειας που καταναλώνεται) και με την χρέωση στην κατανάλωση ανά μονάδα ηλεκτρικής ενέργειας (η οποία θα ποικίλει ανάλογα με το επίπεδο δραστηριότητας). Υπάρχουν και άλλες, πιο περίπλοκες, σχέσεις που ενδέχεται να υπάρχουν στα διάφορα επίπεδα δραστηριότητας και κόστους, αλλά για πολλούς σκοπούς, μπορούμε να υποθέσουμε ότι (τουλάχιστον σε σύγκριση με το φάσμα της παραγωγής που μας ενδιαφέρει) το συνολικό κόστος μπορεί να χωριστεί σε ένα σταθερό στοιχείο, το οποίο δεν διαφέρει πάνω από ένα συγκεκριμένο εύρος της παραγωγής, και ένα μεταβλητό στοιχείο, που σχετίζεται γραμμικά με την παραγωγή. Η αλγεβρική έκφραση, με την οποία μπορούμε να καθορίσουμε το συνολικό κόστος είναι με την παρακάτω εξίσωση: $y = a + BX$ όπου y = συνολικό κόστος, a = σταθερό κόστος και B = ανά μονάδα μεταβλητό κόστος, και X = μονάδες παραγωγής.

Η αναγνώριση των οδηγών του κόστους

Μεγάλο μέρος του έργου του λογιστή κόστους είναι η εμπλοκή του στην κατάτμηση των συνολικού κόστους για συγκεκριμένα αντικείμενα δαπανών και επιμερισμός αυτών σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες. Μερικές φορές, είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το σύνολο των στοιχείων του κόστους που ειδικότερα αποδίδεται σε ένα συγκεκριμένο προϊόν, οπότε λέμε ότι έχουμε «κατανείμει το κόστος στο προϊόν». Σε άλλες περιπτώσεις, το κόστος ενδέχεται να δημιουργηθεί για λογαριασμό δύο ή περισσότερων προϊόντων, και επομένως, πρέπει να προσδιορισθεί το συνολικό κόστος για τα αντίστοιχα προϊόντα. Έχουμε μιλήσει και σε άλλο σημείο της εργασίας αυτής για την κατανομή του κόστους στα αντικείμενα του κόστους.

Συνήθως, μας ενδιαφέρει να μάθουμε το κόστος δύο τύπων των αντικειμένων του κόστους: των μονάδων του κόστους και των κέντρων κόστους. Τι εννοούμε με αυτούς τους όρους; Το ανά μονάδα κόστος είναι μια αυθαίρετη μονάδα παραγωγής, υπηρεσίας ή χρόνου σε σχέση με οποία το κόστος μπορεί να εκφραστεί. Η μονάδα που επιλέγεται πρέπει να είναι η κατάλληλη για να την οργάνωση, είτε πρόκειται για μια επιχείρηση ή ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό, και να είναι τέτοια με την οποία οι δαπάνες μπορεί να συνδέονται σχετικά εύκολα. Τυπικές μονάδες κόστους μπορεί να είναι οι φυσικές μονάδες παραγωγής, ή κάποια μονάδα ποσότητας ή όγκου, όπως ο τόνος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το κόστος ανά μονάδα θα μπορούσε να είναι μια μονάδα του χρόνου, για παράδειγμα, μια ώρα του χρόνου που χρεώνεται

σε έναν πελάτη από έναν επαγγελματία ή μια μονάδα υπηρεσίας, για παράδειγμα, μια μετοχή που αγοράστηκε από ένα επενδυτή του χρηματιστηρίου.

Ένα κέντρο κόστους⁸ είναι μια τοποθεσία, πρόσωπο, ή το είδος του εξοπλισμού (ή ομάδα από αυτές) για την οποία το κόστος μπορεί να διαπιστωθεί. Σε ένα εργοστάσιο, το κέντρο κόστους θα μπορούσε να είναι τα τμήματα όπως οι αποθήκες, η συντήρηση, το τμήμα προσωπικού ή του σχεδιασμού, επιχειρησιακά κέντρα κόστους, όπως είναι τα μηχανήματα ή φορείς που εκτελούν μια συγκεκριμένη λειτουργία, κυρίως πωλητές, περιφερειακοί επόπτες ή διευθυντές, ή ειδικότερα συμβάσεις ή πελάτες.

Επιμερισμός

Για να υπολογιστεί το συνολικό κόστος για συγκεκριμένα αντικείμενα κόστους, είναι αναγκαίο να επιμεριστούν ή πρώτα να κατανεμηθούν οι δαπάνες στα κέντρα κόστους και στα αντικείμενα του κόστους. Το συνολικό κριτήριο που χρησιμοποιείται για κάτι τέτοιο είναι το αίτιο της δημιουργίας του κόστους. Αν είναι να υπολογιστεί η κατανάλωση του συγκεκριμένου οικονομικού πόρου των αντικειμένων κόστους καλό είναι να ακολουθήσετε την κατεύθυνση της αιτιότητας από το αντικείμενο του κόστους προς στον καταναλωμένο πόρο και στη συνέχεια να ελέγξετε την αξία του. Η σύνδεση μεταξύ των δύο ονομάζεται οδηγός κόστους.

‘Οδηγοί Κόστους’⁸ είναι οι μεταβλητές οι επέλευση των οποίων προκαλεί κόστος. Στην πράξη αυτό συνήθως δεν είναι τόσο απλό, όπως ακούγεται, ιδιαίτερα σε ένα μεγάλο σύνθετο εγχείρημα με εκατοντάδες ή και χιλιάδες μηχανές, ανθρώπους, και προϊόντα. Συχνά, η διοικητικοί λογιστές ως εκ τούτου χρησιμοποιούν μια διαδικασία δύο σταδίων για την κατανομή και τον επιμερισμό του κόστους στα αντικείμενα του κόστους.

Πρώτον, δαπάνες θα μπορούσαν να επιμεριστούν σε κέντρα κόστους με μια συγκεκριμένη βάση και, δεύτερον, το κόστος ανά κέντρο κόστους περαιτέρω σε επιμέρους μονάδες κόστους. Διαφορετικοί οδηγοί κόστους (που μερικές φορές αποκαλούνται «βάσεις» του επιμερισμού ή της κατανομής) χρησιμοποιούνται στην πράξη, και οι λογιστές του κόστους συχνά προσπαθούν να επιλέξουν τον "κατάλληλο" οδηγό υπό το πρίσμα του κόστους που θα κατανεμηθεί. Μερικά παραδείγματα οδηγών κόστους, που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν, είναι οι εξής:

1. κεφαλαιουχικές αξίες για την ασφάλιση και την απόσβεση των μηχανημάτων και του εξοπλισμού
2. σχετική επιφάνεια του δαπέδου για το ενοίκιο, τα έξοδα καθαρισμού, το φως και τη θέρμανση, και τις αποσβέσεις των κτιρίων
3. αριθμός των εργαζομένων για το γραφείο προσωπικού, την καντίνα, την ασφάλεια και την παροχή πρώτων βοηθειών

4. αριθμός των set-up των μηχανών ή των γραμμών παραγωγής για τα γενικά έξοδα του μηχανολογικού ή του σχεδιασμό της παραγωγής
5. αριθμός των εντολών αγοράς για τα γενικά έξοδα του τμήματος αγορών
6. αριθμός των παραγγελιών αποθήκης για τα γενικά έξοδα του εσωτερικού εφοδιασμού (logistics) του οργανισμού
7. αριθμός των παραγγελιών για την αλλαγή στο σχεδιασμό του προϊόντος για τα γενικά έξοδα του σχεδιαστικού τμήματος.

Μπορείτε να δείτε ότι υπάρχουν διαφορετικοί οδηγικοί κόστους που είναι διαθέσιμοι για τα ίδια κόστη, και ο κοστολόγος λογιστής πρέπει, για το σκοπό αυτό, να επιλέξει μια αυθαίρετη βάση του επιμερισμού.

Προκοστολόγηση (εκτίμηση του κόστους³)

Ολοκληρωμένη κατανομή και επιμερισμός των εξόδων μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο στο τέλος της περιόδου, όταν το συνολικό

κόστος που πρέπει να αποδοθεί έχει προσδιοριστεί¹⁵. Εάν ο σκοπός του καταλογισμού κόστους είναι απλώς να επιτευχθεί μια εκ των υστέρων μέτρηση του κόστους των προϊόντων του οργανισμού, για τους σκοπούς του ελέγχου ή και για άλλους σκοπούς, τότε αυτό το απολογιστικό κόστος γίνεται δεκτό.

Για πολλούς λόγους, ωστόσο, στο τέλος της περιόδου είναι πολύ αργά: εκτιμήσεις του κόστους θα χρειαστούν για το σχεδιασμό, την τιμολόγηση και τους σκοπούς του ελέγχου κατά τη στιγμή που τα προϊόντα παράγονται και οι υπηρεσίες παρέχονται, και μάλιστα πριν και από μια τέτοια στιγμή. Υπάρχουν διαφορετικές τεχνικές για την εκτίμηση των εξόδων, ορισμένες από τις οποίες εξαρτώνται από την ταξινόμηση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό, για την εκτίμηση της συνάρτησης του κόστους της μορφής $y = a + BX$, που αναφέραμε σε προηγούμενη ενότητα αυτής της εργασίας. Σε τέτοιες συναρτήσεις, η ανεξάρτητη μεταβλητή x είναι μερικές φορές οι μονάδες παραγωγής, αλλά θα μπορούσε να είναι μια μέτρηση διαφόρων πόρων, όπως οι μηχανο - ώρες ή οι εργατο - ώρες. Μερικές φορές, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις στην πράξη όπου το συνολικό κόστος είναι καλύτερα να εκφράζεται ως συνάρτηση των δύο ή περισσότερων μεταβλητών και όχι μίας, αλλά για ερμηνευτικούς σκοπούς τα εγχειρίδια συνήθως υποθέτουν ότι το συνολικό κόστος είναι μια γραμμική λειτουργία μιας ενιαίας μεταβλητή, που κανονικά είναι η παραγωγή.

¹⁵ Blain J, Dodd B, Sandison D. (1998) 'Administering SAP R/3: The FI – Financial and CO – Controlling Modules', QUE corporation (Usa).

Η Προκοστολόγηση (εκτίμηση του κόστους) συνήθως περιλαμβάνει δύο πτυχές: την εκτίμηση της χρήσης των συντελεστών παραγωγής, όπως υλικά, εργατικά και γενικά έξοδα, και εκτίμηση του κόστους αυτών των παραγόντων. Η πρώτη μέθοδος της εκτίμησης του κόστους είναι η μηχανική μέθοδος (engineering method), η οποία παίρνει το όνομά της από τις εκτιμήσεις που καθορίζουν οι μηχανικοί των υλικών, της εργασίας και των γενικών εξόδων που απαιτούνται για την παρασκευή ενός προϊόντος ή την παροχή μιας υπηρεσίας. Τα υλικά που απαιτούνται θα πρέπει να εκτιμούνται από τις προδιαγραφές του προϊόντος, η εργασία από μελέτες και εκτιμήσεις των ενεργειών που απαιτούνται για να παραχθεί το προϊόν, και τα γενικά έξοδα από εκτιμήσεις του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού που απαιτείται και από άλλα έξοδα που θα προκύψουν. Η μηχανική μέθοδος είναι ιδιαίτερα σημαντική όταν υπάρχουν λίγες από το παρελθόν πληροφορίες πάνω στις οποίες βασίζεται μια κοστολογική λειτουργία, αλλά είναι δαπανηρή για να λειτουργήσει, και δεν είναι πάντα εύκολο να πραγματοποιηθεί. Ωστόσο, η χρήση της μηχανικής μεθόδου συχνά συνδέεται με ένα τυποποιημένο σύστημα κοστολόγησης, γεγονός που συμβάλλει στην ενσωμάτωση των προβλέψεων του κόστους σε ένα συνολικό σύστημα ελέγχου της οργάνωσης.

Όταν υπάρχουν παλαιότερα στοιχεία που αφορούν το εν λόγω προϊόν, τότε αυτά μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση του κόστους λειτουργίας. Παλαιότερα δεδομένα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να εκτιμηθεί άμεσα το κόστος λειτουργίας που εκφράζεται σε νομισματικούς όρους ή έμμεσα στην εκτίμηση πως η εισροές της παραγωγής σχετίζονται με τις παραγωγικές εκροές. Για την

εκτίμηση του κόστους λειτουργίας, είναι αναγκαίο για εμάς να είμαστε ικανοποιημένοι ότι η σχέση μεταξύ κόστους παραγωγής και εκροής του παρελθόντος θα μας δώσει αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τη υφιστάμενη σχέση στο παρόν και στο μέλλον.

Υπάρχουν τρεις σημαντικοί παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τη χρήση ιστορικών δεδομένων.

1. Επιλογή των ανεξάρτητων μεταβλητών: επιλέγουμε συνήθως επίπεδο εκροών, αν και το συνολικό κόστος για ένα στοιχείο μπορεί να εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως το επίπεδο εκροής, συνολικές ώρες μηχανημάτων, συνολικές ώρες εργασίας, ο όγκος και η ποιότητα των υλικών και ούτω καθεξής. Ενώ οι εκτιμήσεις για το κόστος μπορεί να είναι πιο ακριβείς εάν ένα πολυμεταβλητό κόστος λειτουργίας χρησιμοποιηθεί, είναι πιθανό ότι οι διάφορες μεταβλητές που επιλέγονται θα εξαρτηθούν σε μεγάλο βαθμό από το επίπεδο της παραγωγής. Αν οι «ανεξάρτητες» μεταβλητές δεν είναι πραγματικά ανεξάρτητες, υπάρχει μικρή επιπλέον ωφέλεια από μια πολυμεταβλητή λειτουργία σε σύγκριση με μια μονομεταβλητή, όπου η ανεξάρτητη μεταβλητή είναι το επίπεδο παραγωγής.
2. Επιλογή χρονικής περιόδου: η περίοδος που καλύπτεται από τα δεδομένα του παρελθόντος θα πρέπει να λογικά

μεγάλη, έτσι ώστε να μας επιτρέπει ένα μεγάλο αριθμό παρατηρήσεων, αλλά διάφορες περιστάσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου πρέπει να είναι συγκρίσιμες με την τρέχων και μελλοντικό περιβάλλον, έτσι ώστε να είναι εύλογο να χρησιμοποιηθεί το κόστος λειτουργιών που βασίζονται στα τελευταία στοιχεία για τις μελλοντικές εκτιμήσεις του κόστους. Στο πλαίσιο αυτό το αποτέλεσμα της καμπύλης μάθησης μπορεί να βοηθήσει στην μελλοντική εκτίμηση. Το αποτέλεσμα αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι οργανώσεις τείνουν να γίνουν πιο αποτελεσματικές στο επίπεδο της παραγωγής ενός στοιχείου καθώς περνάει ο καιρός. Αρχικά, το προϊόν είναι καινούργιο, το εργατικό δυναμικό θα πρέπει να μάθει πώς να γίνει αυτό, οι προδιαγραφές του προϊόντος ενδέχεται να χρειαστεί να τροποποιηθούν υπό το φως της μεταποιητικής εμπειρίας, και, συνολικά, το κόστος ανά μονάδα θα είναι σχετικά υψηλό. Καθώς περνάει ο καιρός, ο οργανισμός καθίσταται περισσότερο έμπειρος και αποτελεσματικός στην παρασκευή του εν λόγω προϊόντος, καθώς και το μοναδιαίο κόστος πέφτει. Η γραφική παράσταση του κόστους, ανά μονάδα του χρόνου, δείχνει μια καμπύλη που πέφτει γρήγορα στο ξεκίνημα και στη συνέχεια ισορροπεί. Αυτό ονομάζεται καμπύλη μάθησης. Για την εκτίμηση των μελλοντικών δαπανών, είναι αναγκαίο είτε να αποκλειστούν ή να

προσαρμοστούν οι παρατηρήσεις, όπου το αποτέλεσμα της καμπύλης μάθησης πιθανώς να είναι σημαντικό.

3. Η εξέταση των λογιστικών δεδομένων: είναι σημαντικό να βεβαιωθείτε ότι κάθε τάση, που θα μπορούσε να προκληθεί στα δεδομένα από τις μεθόδους με τις οποίες τα δεδομένα συγκεντρώνονται, θα εντοπιστούν και θα προσαρμοστούν. Όταν τα δεδομένα καλύπτουν ένα μεγάλο χρονικό διάστημα, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο πληθωρισμός, έτσι ώστε το κόστος της λειτουργίας να αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες τιμές. Όταν τα δεδομένα έχουν συλλεγεί και, όταν χρειάζεται, προσαρμογή ώστε να αντανακλούν τον πληθωρισμό και τη λογιστική τάση, τότε μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση του κόστους λειτουργίας. Η εκτίμηση αυτή μπορεί να καθοριστεί χρησιμοποιώντας προσεγγιστικές μεθόδους, όπως το να βασίσουμε τη λειτουργία στην υψηλότερη και χαμηλότερη τιμή του συνολικού κόστους ή να σχεδιαστούν οι παρατηρήσεις σε μια γραφική παράσταση των εκροών σε σχέση με το συνολικό κόστος παραγωγής και να τοποθετηθεί και μια γραμμή με τις οπτικές παρατηρήσεις.

Κόστος-όγκος-κέρδος και ανάλυση νεκρού σημείου⁴

Η διαίρεση του συνολικού κόστους στα σταθερά και μεταβλητά συστατικά του βρίσκεται στο επίκεντρο της σχέσης ανάλυσης

κόστους-όγκου-κέρδους (CVP), η οποία εστιάζει σε τέσσερις βασικές επιχειρηματικές μεταβλητές: δαπάνες, έσοδα, τον όγκο της παραγωγής και των κερδών. Το Cost – Volume – Profit προσβλέπει σε αλλαγές στο συνολικό κόστος και τα κέρδη που προκύπτουν μέσω των αλλαγών στον όγκο της παραγωγής, και μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη λήψη αποφάσεων σχετικά με την τιμολόγηση, την καλύτερη ισορροπία (ή «μείγμα») των πωλήσεων στα διάφορα προϊόντα, καθώς και πολλές άλλες βραχυπρόθεσμες αποφάσεις.

Μια σημαντική έννοια στη CVP ανάλυση είναι η συμβολή του περιθωρίου συνεισφοράς (μερικές φορές αναφέρεται απλά ως συνεισφορά). Εάν μπορούσαμε να χωρίσουμε τις συνολικές δαπάνες σε ένα στοιχείο το οποίο είναι σταθερό και ανεξάρτητο της παραγωγής κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου εύρους και ένα στοιχείο που είναι μεταβλητό και ανάλογο προς τις εκροές στο συγκεκριμένο εύρος, τότε η περιθώριο συνεισφοράς υπολογίζεται αφαιρώντας από τα έσοδα το μεταβλητό κόστος. Πάνω από το εύρος της παραγωγής, το περιθώριο συνεισφοράς θα είναι ανάλογο προς τον όγκο της παραγωγής (υποθέτοντας ότι η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος είναι ανεξάρτητη από τον όγκο). Μπορούμε να συγκρίνουμε το περιθώριο συνεισφοράς σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο εκροών με το σταθερό κόστος για να δούμε αν θα προκύψει καθαρό κέρδος ή ζημία στο επίπεδο αυτό: όπου η περιθώριο συνεισφοράς υπερβαίνει τα πάγια έξοδα, τότε προκύπτει καθαρό κέρδος, και αντίστροφα. Το σημείο στο οποίο το περιθώριο συνεισφοράς ισούται με το σταθερό κόστος ονομάζεται νεκρό σημείο σε αυτό το επίπεδο της παραγωγής, το καθαρό

κέρδος είναι μηδέν, και το συνολικό κόστος ισούται με τα συνολικά έσοδα.

Υπολογίζοντας το νεκρό σημείο δείχνει το ελάχιστο επίπεδο που απαιτείται για τις πωλήσεις ενός προϊόντος για να είναι αποδοτικό. Πολλές υποθέσεις στηρίζουν τον καθορισμό του νεκρού σημείου:

1. Τα πάγια έξοδα είναι σταθερά.
2. Το μεταβλητό κόστος ποικίλλει γραμμικά με την παραγωγή.
3. Τα έσοδα από πωλήσεις ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος είναι σταθερά.
4. Ο όγκος της παραγωγής είναι ο μόνος παράγοντας που επηρεάζει το συνολικό κόστος.

Αυτές οι παραδοχές είναι συχνά στην πράξη εκτός πραγματικότητας, έτσι ώστε η ανάλυση του νεκρού σημείου πρέπει να θεωρηθεί ως μια γενική κατεύθυνση και όχι μια ακριβής. Το γράφημα του νεκρού σημείου είναι ο πιο κοινός τρόπος για να παρουσιαστεί η σχέση μεταξύ των συνολικών δαπανών και των συνολικών εσόδων σε διάφορα επίπεδα παραγωγής. Το νεκρό σημείο παρουσιάζεται όπου η γραμμή του κέρδους (η γραμμή που αντιπροσωπεύει το κέρδος ως συνάρτηση της εξόδου) κόβει τον άξονα της παραγωγής: σε αυτό το σημείο, το κέρδος είναι μηδέν.

Αν μελετήσουμε προσεκτικά το νεκρό διάγραμμα τότε θα παρατηρήσουμε ότι αποτυγχάνει να δείξει καθαρό κέρδος ή ζημία, σε διαφορετικά επίπεδα παραγωγής. Για να διορθωθεί αυτό, το γράφημα κέρδους - όγκου έχει αναπτυχθεί. Αυτό είναι ένα διάγραμμα του όγκου έναντι του κέρδους (ή των ζημιών) σε κάθε επίπεδο της παραγωγής. Τα γραφήματα κέρδους - όγκου και τα διαγράμματα του νεκρού σημείου μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να καταδείξουν τι συμβαίνει όταν συμβούν αλλαγές στις βασικές μεταβλητές, π.χ. στο πάγιο κόστος, το μεταβλητό κόστος και την τιμή πώλησης.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

IT (Information Technology)

Αν οι εκκλήσεις για μεγαλύτερη στρατηγική σημασία έχουν υποστεί μια σημαντική κριτική που οδήγησε σε εννοιολογικές αλλαγές εντός του πλαισίου της διοικητικής λογιστικής, ένας σημαντικός καταλύτης αυτών των αλλαγών ήταν η τεχνολογική πρόοδος στην τεχνολογία των πληροφοριών¹⁶. Η σύγχρονη λογιστική και τα συστήματα πληροφοριών είναι πολύ πιο ισχυρά και πιο εύκολα να λειτουργήσουν και να χρησιμοποιηθούν από ό,τι ήταν μόλις πριν από λίγα χρόνια. Γενικά, τώρα είναι ευκολότερο να εξαχθούν πληροφορίες από τα συστήματα που χρησιμοποιούνται στους διάφορους οργανισμούς. Οι λογιστές της διοικητικής λογιστικής μπορούν να προσφέρουν πληροφορίες που είναι καλύτερα προσαρμοσμένες για να απαντήσουν στα ερωτήματα των υπευθύνων αυτών των οργανισμών. Σε περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι μπορούν πλέον να έχουν απευθείας πρόσβαση σ' αυτές τις πληροφορίες. Κατά συνέπεια, λιγότερη προσπάθεια απαιτείται από την πλευρά των λογιστών της διοικητικής λογιστικής για τη διαχείριση των πληροφοριακών συστημάτων και χρησιμεύουν απλώς ως μεσολαβητές μεταξύ της διοίκησης του οργανισμού και των πληροφοριακών συστημάτων του. Υπάρχει τώρα το δυναμικό οι λογιστές αυτοί να

¹⁶ <http://erp.ittoolbox.com/>

Ιστότοπος με ποικίλες πληροφορίες για διάφορα ERP συστήματα, και πληθώρα απο white papers γι' αυτά.

καταστούν πολύ πιο ενεργά μέλη στη διαχείριση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων.

Ενώ είναι αλήθεια ότι πολλές παραδοσιακές εργασίες τήρησης αρχείων και διαφόρων διοικητικών καθηκόντων, μπορούν τώρα να είναι αυτοματοποιημένες και να καταναλώνουν λιγότερο χρόνο εργασίας των στελεχών της διοικητικής λογιστικής, εξακολουθεί το γενικό καθολικό έργο και οι εσωτερικοί έλεγχοι να παραμένουν «σημαντικές» ή «πολύ σημαντικές» πτυχές των εργασιών των διαφόρων λογιστηρίων. Το ίδιο ισχύει και για την τήρηση αρχείων, για τις εργασίες των χρηματοοικονομικών λογαριασμών, και τις εργασίες των αναφορών. Έτσι φαίνεται ότι τα καθήκοντα του σχεδιασμού των πληροφοριακών συστημάτων, η διάρθρωση των στοιχείων, η παρακολούθηση της ακεραιότητας των δεδομένων κ.λπ., εξακολουθούν να θεωρούνται καίριας σημασίας για την αποστολή των διαφόρων λογιστικών τμημάτων. Ωστόσο, η εμπορική ευαισθητοποίηση και συμμετοχή είναι επίσης υψηλή στις μέρες μας, καθώς και η εσωτερική συμβουλευτική διαδικασία, και τέλος η σημασία της ανάλυσης και σύνταξης του προϋπολογισμού και της ανάλυσης των διακυμάνσεων του. Στην πράξη φαίνεται ότι η καλές εμπορικές συμβουλές εξαρτώνται από την αξιόπιστη και λογικά δομημένη διαδικασία των δεδομένων. Τόσο τα στοιχεία όσο και οι συμβουλές πρέπει να θεωρηθούν ως προτεραιότητες στις ημέρες μας.

Τι είναι τα ERP συστήματα;

Τα συστήματα ‘Σχεδιασμού Εταιρικών Πόρων’ (ERP – Enterprise Resource Planning)¹⁷, έχουν τη δυνατότητα να αξιοποιούν καλύτερα τις επιχειρηματικές πληροφορίες των διαφόρων οργανώσεων. Δεδομένης της εισαγωγής τους στα μέσα της δεκαετίας του 1990, οι οργανισμοί υιοθέτησαν τα ERP συστήματα με ραγδαίους ρυθμούς. Ο πιο σημαντικός παράγοντας που διακρίνει τα συστήματα ERP από προηγούμενες γενιές συστημάτων πληροφοριών, όπως τα MRP I (Materials Requirements Planning) και MRP II (Manufacturing Resource Planning) είναι ότι επιτρέπει στις οργανώσεις την ενσωμάτωση των επιχειρηματικών διαδικασιών και τη βελτιστοποίηση των διαθέσιμων πόρων.

Υπάρχουν ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά τα οποία πρέπει να έχει ένα αποτελεσματικό σύστημα ERP. Έτσι λοιπόν ένα ERP σύστημα πρέπει να είναι:

1. Ευέλικτο. Ένα ERP σύστημα πρέπει να είναι σε θέση να αντιδρά στις μεταβαλλόμενες ανάγκες που η οργάνωση μπορεί να έχει στο μέλλον. Αυτό διευκολύνεται από το γεγονός ότι τα ERP συστήματα έχουν κατασκευαστεί με client / server τεχνολογία που καθιστά δυνατόν να τρέχει τις διάφορες βάσεις δεδομένων για servers.
2. Περιεκτικό. Το ERP σύστημα θα πρέπει να είναι σε θέση να υποστηρίξει μια ποικιλία από οργανωτικές

¹⁷ www.globalshopsolutions.com/erp-learning-center

Ιστότοπος με πρακτικές συμβουλές για σωστή επιλογή ενός ERP συστήματος.

διαδικασίες. Κατά συνέπεια, τα ERP συστήματα καλύπτουν διαφορετικές ενότητες, για παράδειγμα, των πωλήσεων και διανομής, διαχείρισης υλικών, χρηματοοικονομικής λογιστικής και των ανθρώπινων πόρων

3. Τυποποιημένο και ανοικτό. Ένα ERP σύστημα θα πρέπει να επιτρέπει σε κάθε ενότητα (module) να διασυνδέεται ή να αποσυνδέεται όποτε χρειάζεται χωρίς να διαταραχθούν οι άλλες ενότητες.
4. Πέρα από την εταιρεία. Ένα καλό ERP σύστημα δεν περιορίζεται από το οργανωτικά όρια που υπάρχουν, αλλά υποστηρίζει σύνδεση με φορείς εκτός της οργάνωσης.

Οι μεγαλύτερες εταιρίες παροχής ERP συστημάτων είναι η SAP, η Oracle και η Sage Group, και το σύνολο των εσόδων των πωλήσεων ERP συστημάτων έφτασε στα \$ 24.288 εκατ. ευρώ το 2004.

Συστατικά μέρη ενός συστήματος ERP¹⁸

Τα ERP συστήματα εξελίχθηκαν στην σημερινή τους μορφή από προχωρημένα βιομηχανικά πληροφοριακά συστήματα, τα οποία

¹⁸ www.globalshopsolutions.com/erp-learning-center

Ιστότοπος με πρακτικές συμβουλές για σωστή επιλογή ενός ERP συστήματος.

σκοπό είχαν και αυτά με την σειρά τους να επιτύχουν ανώτερη ποιότητα των παραγομένων προϊόντων, αποκλιμάκωση του κόστους διατήρησης των αποθεμάτων, βελτίωση της εξυπηρέτησης του πελάτη, και ανάπτυξη της παραγωγικής ευελιξίας.

Πιο συγκεκριμένα, μια εφαρμογή MRP II (Materials Resource Planning), εμφανίζεται σαν ένα απαραίτητο συστατικό ενός ολοκληρωμένου ERP συστήματος. Επιπλέον, το πρόβλημα του 2000, η εμφάνιση του νέου νομίσματος (ΕΥΡΩ), η ολοκλήρωση όλων των επιχειρησιακών διαδικασιών, και η διασύνδεση με το Διαδίκτυο, αποτελούν πρόσθετα κίνητρα για τις εταιρίες στην υιοθέτηση ενός συστήματος ERP. Οι διάφορες διεργασίες, κάτω από ένα τέτοιο σύστημα, αντιμετωπίζονται ως μέρος των διασυνδεδεμένων διαδικασιών που διαμορφώνουν την ολότητα της επιχείρησης.

Τέτοια συστήματα επιτρέπουν στις εταιρίες που τα υιοθετούν και τα εφαρμόζουν να ενοποιήσουν και να αυτοματοποιήσουν τις διαδικασίες τους, να μοιραστούν τα δεδομένα τους μεταξύ διαφόρων τμημάτων και να παράξουν πληροφορίες σε πραγματικό χρόνο.

Έτσι για παράδειγμα η εισαγωγή μιας παραγγελίας ενός πελάτη, είναι ικανή διαδικασία για να ενημερωθούν όλα τα σχετικά με αυτή την διαδικασία υποσυστήματα, όπως η εφαρμογή των αποθεμάτων των προϊόντων, το γενικό καθολικό, και η εφοδιαστική αλυσίδα (logistics). Ένα ολοκληρωμένο ERP σύστημα λοιπόν έχει διάφορα υποσυστήματα (modules) για κάθε μια από τις παραπάνω διαδικασίες, προσφέροντας έτσι εκπληκτικά πλεονεκτήματα στις οργανώσεις, μέσο

της αυξημένης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας στις διάφορες λειτουργίες.

Ας δούμε όμως πιο αναλυτικά τα διάφορα υπο-συστήματα ενός τυπικού ERP συστήματος. Εδώ θα πρέπει να αναφέρω ότι διαφορές από το ένα σύστημα στο άλλο, είναι σαφές ότι υπάρχουν, όμως τα βασικά συστατικά αυτών των προγραμμάτων, είναι λίγο έως πολύ κοινά, τουλάχιστον στους κύριους προμηθευτές των πιο γνωστών παγκοσμίως προϊόντων, όπως του SAP, BAAN, Oracle, και PeopleSoft.

Κατά τεκμήριο λοιπόν τα βασικά υποσυστήματα ενός ολοκληρωμένου ERP είναι:

1. Οι Αναλυτικές μέθοδοι (Analytics).
2. Το Χρηματοοικονομικό πρόγραμμα.
3. Οι Ανθρώπινοι Πόροι.
4. Οι Προμήθειες και η Εφοδιαστική.
5. Η Παραγωγή και Ανάπτυξη των Προϊόντων.
6. Οι Πωλήσεις και οι Υπηρεσίες.
7. Οι Ενοποιημένες Υπηρεσίες (Corporate Services).

Τα παραπάνω υπο-προγράμματα είναι δηλωτικά των λειτουργιών που εκτελούν, και δεν χρειάζονται προς το παρόν ειδική επεξήγηση, εκτός ίσως από τις Αναλυτικές Μεθόδους, και τις Ενοποιημένες Υπηρεσίες.

Οι Αναλυτικές Μέθοδοι περιλαμβάνουν με την σειρά τους υπο-προγράμματα που αφορούν την επιχειρηματική στρατηγική

διοίκηση, τα χρηματοοικονομικά, τις επιχειρησιακές λειτουργίες (Operations Analytics), και το ανθρώπινο δυναμικό.

Ενδεικτικά να αναφέρω ότι η στρατηγική διοίκηση περιλαμβάνει διαδικασίες για την εκτέλεση του Balanced Scorecard, της διαχείριση κινδύνου, τον στρατηγικό σχεδιασμό, τον σχεδιασμό των οικονομικών καταστάσεων, τον σχεδιασμό των επενδύσεων και τα νομικά ζητήματα που αφορούν την διοίκηση (legal and management consolidation).

Οι αναλυτικές μέθοδοι για τα χρηματοοικονομικά περιλαμβάνουν, τις χρηματοοικονομικές αναφορές, τον χρηματοοικονομικό σχεδιασμό, προϋπολογισμό και το forecasting, την ανάλυση κερδοφορίας, τις αναλυτικές μεθόδους για τα κόστη των προϊόντων και των υπηρεσιών, τα ΓΒΕ και την κοστολόγηση κατά δραστηριότητες (Activity Based Costing / Management), την συμπεριφορά των πληρωμών, το κεφάλαιο κίνησης και της διαχείριση των χρηματοροών.

Οι Αναλυτικές Μέθοδοι για τις εταιρικές λειτουργίες (Operation Analytics), περιλαμβάνουν τον σχεδιασμό των πωλήσεων, τις αναλυτικές μεθόδους των αγορών, την διαχείριση των αποθεμάτων, τις αναλυτικές μεθόδους της παραγωγής, των μεταφορών, των πωλήσεων (σε αντιδιαστολή με τον σχεδιασμό των πωλήσεων που ανέφερα στα αμέσως προηγούμενα), την εξυπηρέτηση των πελατών, την διαχείριση έργου και προγραμμάτων (program and project management analytics),

την διοίκηση ποιότητας, και τέλος τις αναλυτικές μεθόδους των παγίων και της βελτιστοποίησης της απόδοσης.

Τελευταίο υπο-σύστημα (sub-module) των αναλυτικών μεθόδων, είναι το εργατικό δυναμικό, που με την σειρά του περιλαμβάνει, τον σχεδιασμό του εργατικού δυναμικού, την προσομοίωση και τον σχεδιασμό του κόστους του εργατικού δυναμικού, την μέτρηση των διαδικασιών του εργατικού δυναμικού, την διαχείριση και μέτρηση των δεξιοτήτων του εργατικού δυναμικού, και τέλος την στρατηγική ευθυγράμμιση (strategic alignment).

Πολύ σύντομα θα αναφερθώ και στις Ενοποιημένες Υπηρεσίες (Corporate Services), αφού δεν είναι ευρύτερα γνωστός όρος, έτσι λοιπόν περιλαμβάνουν, τα υπο-συστήματα του real estate management, την διαχείριση των παγίων πόρων της επιχείρησης (enterprise asset management), την διαχείριση έργου και χαρτοφυλακίου, την διαχείριση ταξιδιών, το περιβάλλον, την υγιεινή και την ασφάλεια, της διοίκηση ποιότητας, και τέλος τις διεθνής εμπορικές υπηρεσίες.

Το σημείο όμως που μας ενδιαφέρει είναι το υπο-σύστημα των χρηματοοικονομικών (financials), το οποίο περιλαμβάνει και την ενότητα της διοικητικής λογιστικής, όπως επίσης του financial supply chain management, της χρηματοοικονομικής λογιστικής, και της εταιρικής διακυβέρνησης (corporate governance). Σε αυτό το σημείο θα αναλύσω μόνο το υπο-σύστημα της διοικητικής λογιστικής.

Το υπο-σύστημα λοιπόν της διοικητικής λογιστικής περιλαμβάνει τις εξής ενότητες:

- Την λογιστική των κέντρων κέρδους (profit center accounting). *Κέντρα κέρδους* ονομάζουμε οποιαδήποτε λειτουργική ή οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας όπου πραγματοποιείται λογιστικός προσδιορισμός των μεγεθών εσόδου – κόστους – αποτελέσματος και της οποίας ο προϊστάμενος ευθύνεται απέναντι της διοίκησης για τα μεγέθη αυτά.
- Την λογιστική των κέντρων κόστους (cost center accounting).
Ονομάζουμε κέντρα ή θέσεις κόστους την οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση ή περιοχή ευθύνης της οικονομικής μονάδας για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους

Σχετικά με τις παραπάνω υποδιαιρέσεις των διαφόρων οικονομικών μονάδων, έχω να πω ότι κατά κανόνα οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις και συνεπώς και τα κέντρα κέρδους και κόστους (αλλά επίσης και τα κέντρα εξόδων, εσόδων, επενδύσεων και ευθύνης), σχηματίζονται ή μπορούμε να πούμε ότι δημιουργούνται κατ'αντιστοιχία προς τις οργανωτικές υποδιαιρέσεις μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Κυρίως αυτές οι οργανωτικές υποδιαιρέσεις εκφράζονται και απεικονίζονται με το οργανόγραμμα της κάθε εταιρίας.

- Την λογιστική των έργων (project accounting).

Αποτελεί μαζί με το ‘είδος’, και την ‘ομάδα ειδών’, ένα από τα τρία αντικείμενα του κόστους. ‘Έργο’ είναι μια γενική έννοια όχι απόλυτα προσδιορισμένη, όπου για μια εταιρία το έργο μπορεί να είναι η παραγωγή και διάθεση ενός προϊόντος ειδικών προδιαγραφών σε συγκεκριμένη μονάδα του χρόνου, και συνήθως για ορισμένο χρονικό ορίζοντα. Στην πράξη συνηθίζεται το έργο να ταυτίζεται με το ‘συμβόλαιο ή την σύμβαση’ που συνάπτει μια εταιρία με έναν ή με περισσότερους από τους πελάτες της.

- Την διαχείριση Επενδύσεων (investment management).
- Την λογιστική της κοστολόγησης του προϊόντος (product cost accounting).
- Την λογιστική της κερδοφορίας (profitability accounting).
- Και τέλος την μεταφερόμενη τιμολόγηση (transfer pricing).

Βλέπουμε ότι αυτά είναι τα κύρια εργαλεία με τα οποία ασχολείται η διοικητική λογιστική, σε ένα τυπικό ERP σύστημα, χωρίς όμως να είναι τα μόνα. Διαφορές, ορισμένες φορές και αξιοσημείωτες υπάρχουν μεταξύ των διαφόρων προϊόντων που κυκλοφορούν στην αγορά, μπορούμε όμως να πούμε ότι όλα τα κύρια συστατικά μέρη αλλά

και οι διαδικασίες ενός τέτοιου συστήματος, απεικονίζονται και περιγράφονται στο πρώτο μέρος (*Μέρος Πρώτο – Διοικητική Λογιστική*) αυτής της εργασίας.

Οφέλη από τα συστήματα ERP

Τα ERP προϊόντα συγκεντρώνουν πολλά πλεονεκτήματα¹⁹ όπως:

1. Κερδίζουν νέες αγορές και προσαρμόζονται γρήγορα στις αλλαγές της αγοράς.
2. Μπορούν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του πελάτη σε πραγματικό χρόνο.
3. Προεκτείνουν τις διεργασίες πέρα από την οργάνωση ώστε να περιλαμβάνουν τους πελάτες, προμηθευτές και τους συνεργάτες.

Ωστόσο, η εφαρμογή του ERP συστήματος δεν παρέχει αυτόματα οποιαδήποτε οφέλη για την οργάνωση. Αναφορικά μπορούμε να πούμε ότι οι εταιρείες που υλοποίησαν συστήματα ERP είχαν οφέλη στα οποία περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, η μείωση του κόστους

¹⁹ Spathis C, Constantinides S, (2004), 'Enterprise resource planning system's impact on accounting processes', *Business Process Management Journal*, Vol 10, No. 2, pp 234 – 247.

διοίκησης, η βελτιωμένη λήψη αποφάσεων, πιο ακριβείς και έγκαιρες πληροφορίες, η αύξηση της ικανοποίησης του πελάτη, και η αντίδραση με ευελιξία στις μεταβολές του περιβάλλοντος. Έχει δημιουργηθεί ένα πλαίσιο²⁰ το οποίο συνοψίζει τα οφέλη από μια επιχείρηση που υλοποιεί νέα συστήματα (συμπεριλαμβανομένων και των ERP συστημάτων). Σύμφωνα με αυτό το πλαίσιο λοιπόν, τα οφέλη του ERP συστήματος μπορούν να ταξινομηθούν σε πέντε διαφορετικές διαστάσεις:

1. Επιχειρησιακά πλεονεκτήματα

Ένα ERP σύστημα αυτοματοποιεί τις καθημερινές επιχειρησιακές διεργασίες και, ως εκ τούτου, θα ανέμενε κανείς ότι το σύστημα παρέχει οφέλη από την άποψη της μείωσης του κόστους, βελτίωσης της παραγωγικότητας, της ποιότητας, καθώς και στην εξυπηρέτηση των πελατών.

2. Διευθυντική οφέλη

Τα ERP συστήματα με τις δικές τους βάσεις δεδομένων και τις ικανότητες ανάλυσης δεδομένων που έχουν μπορούν να διευκολύνουν τη λήψη αποφάσεων και τη βελτίωση των επιδόσεων των λειτουργιών των τμημάτων. Ως εκ τούτου, τα συστήματα ERP παρέχουν οφέλη για τον καλύτερο διαχειριστικό σχεδιασμό.

²⁰ Spathis C, Constantinides S, (2004), 'Enterprise resource planning system's impact on accounting processes', Business Process Management Journal, Vol 10, No. 2, pp 234 – 247.

3. Στρατηγικά οφέλη

Ένα ERP σύστημα μπορεί να προσφέρει στον οργανισμό που υλοποιείται, ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, με την παροχή βοήθειας στον τομέα των εξωτερικών συμμαχιών με πελάτες και στην προώθηση της επιχειρηματικής ανάπτυξης, της καινοτομίας, και στην διαφοροποίηση του οργανισμού σε σχέση με τον ανταγωνισμό.

4. Οφέλη στην υποδομή του IT (Information Technology)

Η παρουσία ενός ERP συστήματος δημιουργεί μια υποδομή που θα διευκολύνει έναν οργανισμό να προσαρμοστεί στις μελλοντικές αλλαγές και ταυτόχρονα μειώνει το κόστος του IT και αυξάνει την ικανότητά της οργάνωσης να υλοποιήσει τις λοιπές εφαρμογές.

5. Οργανωτικά οφέλη

Το ERP σύστημα βελτιώνει επίσης τις μορφές οργάνωσης της εργασίας, την οργανωτική μάθηση και την επικοινωνία μεταξύ των ανθρώπων. Συνεπώς, βελτιώσεις στην οργανωτική κουλτούρα είναι επίσης δυνατές.

Σύμφωνα με το παρόν πλαίσιο ένα σύστημα ERP μπορεί να βοηθήσει τις οργανώσεις να απαντήσουν στην ερώτηση «Ποια οφέλη μπορούν να επιτευχθούν από τη χρήση ενός τέτοιου συστήματος»; Ωστόσο, δεν είναι

πάντα εφικτό ότι θα επιτευχθούν για όλους τους οργανισμούς όλα τα οφέλη και από τις πέντε διαστάσεις.

Οικονομικά οφέλη από συστήματα ERP²¹

Υπάρχουν επίσης κάποιες μελέτες που ερεύνησαν τα οικονομικά οφέλη από τα ERP συστήματα. Η ανάλυση των εταιρειών μετά από πέντε χρόνια (από τα οποία τρία χρόνια μετά την πρώτη εφαρμογή) αναφέρει ότι δεν εμφανίστηκαν σημαντικές βελτιώσεις στο εισόδημα ή, κατ' αναλογία στις πωλήσεις, στα γενικά και διοικητικά έξοδα.

Ωστόσο, κάποια θετική επίδραση είχε αναφερθεί μετά από την εφαρμογή, κατ' αναλογία του αριθμού εργαζομένων στα έσοδα καθώς και το κόστος των αγαθών που πωλούνται. Κατά συνέπεια, η μελέτες καταλήγουν σε κάποια συμπεράσματα με ανάμεικτα αποτελέσματα. Υποστηρίζετε ότι το σύντομο χρονικό διάστημα (τρία χρόνια) είναι πολύ λίγο για την εμφάνιση των όποιων θετικών επιπτώσεων, και θετικές επιπτώσεις από μια εφαρμογή ERP αναμένεται να πραγματοποιηθεί μετά από τέσσερα, ή και πέντε χρόνια από την πρώτη εφαρμογή.

Επιπλέον, οι ερευνητές υποδηλώνουν ότι συμπληρώματα των ERP συστημάτων όπως αυτό της Διαχείρισης Πελατειακών Σχέσεων (CRM – customer relationship management) ή προχωρημένα

²¹ Bih –Ru Lea, (2007), 'Management accounting in ERP integrated MRP and TOC environments', Industrial Management & Data Systems, Vol. 107, No. 8, pp 1188 - 1211.

σχεδιαστικά συστήματα ενδέχεται να χρειαστούν, πριν τα οφέλη γίνουν ορατά.

Υλοποίηση των ERP (Enterprise Resource Planning) συστημάτων

Κατά τη διάρκεια της περασμένης δεκαετίας όπως ήδη αναφέραμε ένας αυξανόμενος αριθμός εταιρειών έχουν επηρεαστεί από την τεχνολογία των πληροφοριών όσον αφορά την επεξεργασία των μηχανογραφικών και ηλεκτρονικών συναλλαγών και τηλεπικοινωνιών, όπως αυτή που έγινε με το Internet, intranet και extranet.

Ένα ERP (Enterprise Resource Planning) σύστημα έχει μία κοινή βάση δεδομένων ή αποθήκες δεδομένων που να συνδέει μαζί όλα τα συστήματα όλων των τμημάτων μιας εταιρείας, συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, του οικονομικού τμήματος, του προϋπολογισμού, του ελέγχου, της παραγωγής, των πωλήσεων, των παγίων στοιχείων ενεργητικού, της απογραφής, των ανθρωπίνων πόρων κλπ. Ένα ERP σύστημα, με τη διασύνδεση όλων των συστημάτων μέσω μιας 'αποθήκης δεδομένων', επιτρέπει σε μια εταιρεία να διαχειριστεί την πράξεις ολιστικά.

Μια δεύτερη επίπτωση των ERP συστημάτων είναι μια γενική στροφή προς τη διαχείριση σε επίπεδο δραστηριότητας (activity level) και όχι στο πιο αφηρημένο επίπεδο των οικονομικών συναλλαγών. Αυτό σημαίνει ότι η λογιστική διαχείριση, με την εστίαση σε

δραστηριότητες²², μπορεί να είναι πιο αποτελεσματική όταν χρησιμοποιείται με συστήματα ERP για να ενσωματώσει το επίπεδο δραστηριότητας για την κοστολόγηση και τις μετρήσεις επιδόσεων.

Για να είναι αποτελεσματική η υλοποίηση ενός ERP συστήματος θα περιλαμβάνει ένα εκτεταμένο λογιστικό σχέδιο ή κώδικες για δραστηριότητες όπως η ακριβής καταγραφή και η παρακολούθηση των δραστηριοτήτων, των εσόδων και του κόστους. Η κωδικοποίηση ενσωματώνει σταθερές οντότητες μιας επιχείρησης, όπως τα τμήματα, τα καταστήματα, και οι αποθήκες. Σε ένα λεπτομερές επίπεδο υπάρχουν κωδικοί για λειτουργίες όπως η χρηματοδότηση, η παραγωγή, οι πωλήσεις, το μάρκετινγκ και η διαχείριση υλικών. Υπάρχουν επίσης και η παραδοσιακοί χρηματοπιστωτικοί κωδικοί λογαριασμών, όπως ενεργητικό, παθητικό, έσοδα, έξοδα κτλ.

Εκεί πρέπει να είναι συνεπής η κωδικοποίηση μεταξύ όλων των τμημάτων της εταιρείας ώστε να συνδέονται το ένα με το άλλο. Όπως το ERP σύστημα ενσωματώνει δραστηριότητες όσον αφορά τις ποσότητες των πόρων, συμπεριλαμβανομένης της εργασίας, μια καταγραφή της χρήσης των πόρων διατηρείται. Ως εκ τούτου, η απόδοση μπορεί να μετράται με υλικούς όρους και σε σύγκριση με τα πρότυπα, το οποίο επιτρέπει τον υπολογισμό των διακυμάνσεων. Αυτή είναι η μέτρηση των επιδόσεων σε επίπεδο δραστηριότητας που χρησιμεύει ως

²² Spathis C, Ananiadis J, (2005), 'Assesing the benefits of using an enterprise system in accounting information and management', The Journal of Enterprise Information Management, Vol. 18, No. 2, pp. 195 – 210.

ανάδραση του συστήματος για την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα.

Μέχρι σήμερα η έρευνα για τις επιπτώσεις των ERP συστημάτων για την διοικητική λογιστική και διαχείριση μπορεί καλύτερα να περιγραφεί ως προσχέδιο. Έχουν εκπονηθεί περιπτώσιολογικές μελέτες μιας ή δύο εταιρειών και κάποιες τομεακές μελέτες²⁰. Ο στόχος της παρούσας εργασίας είναι να διερευνήσει τις αλλαγές στη πρακτική της διοικητικής λογιστικής δίνοντας έμφαση στην υιοθέτηση των ERP συστημάτων.

Η ενσωμάτωση των συστημάτων ERP στη διαχείριση της διοικητικής λογιστικής

Οι προσδοκίες για τα συστήματα ERP στην αλλαγή της διοικητικής λογιστικής εισήχθησαν κυρίως με το τέταρτο από ενός τεσσάρων σταδίων μοντέλο²³ για το κόστος και τις επιδόσεις συστημάτων. Όταν μια εταιρεία είχε συστήματα πρώτου σταδίου, τα συστήματα αυτά ήταν ουσιαστικά ανεπαρκή για όλους τους σκοπούς, ακόμη και για τις απλές χρηματοοικονομικές αναφορές.

Όταν γίνανε βελτιώσεις στη πρώτη φάση οι εταιρείες έτειναν να προσθέτουν τα οικονομικά συστήματα για την κάλυψη των κανονιστικών απαιτήσεων. Ως αποτέλεσμα, ήταν να εξελιχθεί στο

²³ Wieder B, Booth P, Matolcsy Z, Ossimitz M, (2006), 'The impact of ERP systems on firm and business process performance', Journal of Enterprise Information Management, Vol. 19, No. 1, pp 13 – 29.

δεύτερο στάδιο συστημάτων, όπου κυριαρχούν τα συστήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι εταιρείες με το τρίτο στάδιο έχουν προσαρμόσει τα συστήματα της διαχείρισης κόστους, τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, καθώς και τα συστήματα μέτρησης απόδοσης. Ωστόσο, τα συστήματα αυτά είναι μεμονωμένα.

Η υιοθέτηση των ERP συστημάτων γίνεται μόνο με την τέταρτη φάση, όπου πραγματοποιείται και η ενσωμάτωση της διαχείρισης του κόστους, της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, και της μέτρησης απόδοσης (performance measurement).

Ένα ERP σύστημα έχει μια κοινή δομή δεδομένων και επιτρέπει στα δεδομένα που πρέπει να εγγραφούν να έχουν πρόσβαση από οπουδήποτε στον κόσμο. Ένα σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (activity - based), είναι αναπόσπαστο μέρος του ERP συστήματος, έτσι οι διαχειριστές του έχουν πληροφορίες σχετικά με τις σημερινές και τις μελλοντικές δραστηριότητες σε επιχειρησιακό επίπεδο κατά την πραγματοποίηση αποφάσεων.

Έτσι, στη διαχείριση σε επίπεδο δραστηριότητας, στην κοστολόγηση, στον προϋπολογισμό, στις μετρήσεις επιδόσεων, στην παραγωγή, κ.λπ., μπορούμε να πούμε ότι βελτιώθηκε από την άποψη της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας. Τα ERP συστήματα θα επιτρέψουν στην εταιρεία να λάβει υπόψη της το κόστος και τις αποδόσεις των πληροφοριών πιο συχνά, ακόμη και καθημερινά σε πραγματικό χρόνο (real time), παρά μάλλον να περιμένει ένα μήνα ή εν πάση περιπτώσει ένα μακρό χρονικό διάστημα.

Είναι γεγονός ότι η ολοκλήρωση με τα ERP συστήματα επιτρέπει σε όλες τις διαχειριστικές διαδικασίες, τη δυνατότητα να επιτρέπουν τον έλεγχο και των πόρων που βασίζονται στη ζήτηση ακριβών πληροφοριών²⁴. Επιπλέον, η εστίαση των δραστηριοτήτων σε επίπεδο προϋπολογισμού οδηγεί σε μεγαλύτερη ακρίβεια στην πρόβλεψη για τη μελλοντική ζήτηση.

Οι εταιρείες αναμένεται να αλλάξουν με την εφαρμογή των ERP συστημάτων: Εκτός από τις σημαντικές στρατηγικές συνέπειες, οι επιχειρήσεις και τα συστήματα έχουν άμεσες και συχνά παράδοξες, επιπτώσεις στην οργάνωση της εταιρείας και της κουλτούρας της. Από τη μία πλευρά, με την παροχή καθολικής, σε πραγματικό χρόνο πρόσβασης στα λειτουργικά και οικονομικά δεδομένα, τα συστήματα επιτρέπουν στις εταιρείες να εξορθολογίσουν τις διαχειριστικές τους δομές, δημιουργώντας πιο 'ευέλικτες', πιο 'δημοκρατικές' δομές μέσα στους οργανισμούς.

Σε λειτουργικό επίπεδο από την άλλη πλευρά, συνεπάγεται τη συγκέντρωση του ελέγχου επί των πληροφοριών και την τυποποίηση των διαδικασιών, κάτι το οποίο είναι πιο συνεπές με τις ιεραρχικές κλίμακες, το σύστημα εντολών και ελέγχου των διαφόρων οργανώσεων με ομοιόμορφο περιβάλλον. Το παράδοξο με τα συστήματα ERP – δηλαδή εξορθολογισμός, και πιο ευέλικτες και δημοκρατικές δομές (δηλαδή,

²⁴ <http://erp.ittoolbox.com/>

Ιστότοπος με ποικίλες πληροφορίες για διάφορα ERP συστήματα, και πληθώρα απο white papers γι'αυτά.

περισσότερος έλεγχος κατά την πρώτη γραμμή) και τη συγκέντρωση του ελέγχου επί των πληροφοριών και την τυποποίηση των διαδικασιών (δηλαδή, περισσότερος έλεγχος στο κέντρο) μας κάνει να αναρωτηθούμε πώς θα επηρεάσουν τα συστήματα ERP τις εταιρείες τα επόμενα χρόνια; Ένα άλλο εξίσου σημαντικό ερώτημα θα είναι, πόσο θα επηρεάσουν τα συστήματα ERP την διοικητική λογιστική και τους ανθρώπους της;

Η επίδραση των ERP's στην Διοικητική Λογιστική και την εταιρική απόδοση

Η παγκόσμια επιτυχία των ERP συστημάτων έχει κεντρίσει το ενδιαφέρον όχι μόνο των μελών της ‘πληροφορικής’ κοινότητας, αλλά επίσης και αυτό των ανθρώπων των επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων και των λογιστών.

Η επιτυχία και ανάδειξη αυτών των συστημάτων, έχει μετακινήσει την έννοια των ‘μηχανοργαφισμένων επιχειρησιακών πληροφοριακών συστημάτων’ από τον χώρο του Information Technology (IT), στον επιχειρηματικό χώρο, όσο ποτέ στο παρελθόν, και από τον χώρο της ‘ανάλυσης και προγραμματισμού των συστημάτων’, στην ‘επιχειρησιακή διαμόρφωση’, τις ‘εταιρικές διεργασίες’, και γενικότερα την ‘επιχειρηματική μηχανική’.

Έχοντας ως αρχή τον ‘κύκλο ζωής ανάπτυξης των συστημάτων’ (SDLC – systems development life cycle), βλέπουμε ότι οι προσπάθειες αλλά και η βαρύτητα των σημαντικών παραγόντων ενός έργου ERP, έχει μετακινηθεί από τον σχεδιασμό του συστήματος (system

design), στην υλοποίηση του (system implementation), και οι ομάδες υλοποίησης αυτού του έργου συνήθως κυριαρχούνται στις μέρες μας από ανθρώπους διαφόρων ‘επιχειρησιακών’ ρόλων, παρά από ανθρώπους της πληροφορικής και του IT. Βλέπουμε λοιπόν ότι τα συστήματα ERP, έχουν ‘επιβάλλει’ την λογική τους και παρακινούν τους εργαζομένους των διαφόρων οργανώσεων, να σκέφτονται σε όρους ενοποιημένων διεργασιών (integrated processes), και έτσι να αλλάξουν τον τρόπο με τον οποίο εκτελούσαν εργασίες λογιστικής, παραγωγής, σχεδιασμού κτλ.

Όλες αυτές οι αλλαγές που επήλθαν με την έλευση των ERP, τα έκανε ένα πολύ ενδιαφέρον τομέα προς διερεύνηση από τους διάφορους ερευνητές και τους χώρους που αυτοί δραστηριοποιούνται, και κατά συνέπεια και από το χώρο της λογιστικής, με τρόπο που εν τέλει αναδύεται το κεντρικό ερώτημα σε σχέση με αυτά τα συστήματα, κατά πόσον λοιπόν ‘αξίζουν τα λεφτά τους’.

Παλαιότερες προσεγγίσεις σε αυτό το ερώτημα αναγνώριζαν μη χρηματοοικονομικά δεδομένα ως χαρακτηριστικά ‘αξίας’ των εν λόγω συστημάτων, και μόλις σχετικά πρόσφατα οι λογιστές ανέλυσαν τις επιπτώσεις από την υλοποίηση αυτών των συστημάτων, δίνοντας στοιχεία που μαρτυρούν ότι κάποιες θετικές οικονομικές επιδράσεις επέρχονται στους οργανισμούς που υλοποιούν αυτά τα συστήματα, αλλά μόνο μετά από ένα μακρό χρονικό διάστημα και μόνο σε μερικούς δείκτες¹² απόδοσης των εταιρειών αυτών.

Τα ευρήματα των παραπάνω ερευνών έρχονται σε αντίθεση με τους προμηθευτές των συστημάτων αυτών, που υποστηρίζουν ότι τα

προϊόντα τους κάνουν τις εταιρίες να επιτύχουν ‘γρηγορότερη απόδοση στην επένδυση’ (faster return on investment). Είναι γεγονός ότι οι οργανισμοί που υιοθετούν συστήματα ERP αναπτύσσουν μεγαλύτερη αποδοτικότητα, με την έννοια της μείωσης του αναγκαίου αριθμού των εργαζομένων, και κατά συνέπεια του λόγου των εργαζομένων προς τις εταιρικές πωλήσεις για κάθε χρόνο που ακολουθεί την υιοθέτηση ενός συστήματος ERP.

Υπάρχουν διάφορες άλλες μελέτες οι οποίες υποδεικνύουν σημαντικές επιδράσεις, βελτιώσεις, των εταιρικών επιδόσεων, από το δεύτερο χρόνο υλοποίησης αυτών των προγραμμάτων και μετά. Ορισμένες από αυτές τις έρευνες καταλήγουν στο συμπέρασμα της αυξημένης ρευστότητας, της αυξημένης κερδοφορίας, και της αισθητής βελτίωσης στην διαχείριση των λογαριασμών ‘εισπρακτέων’, κάποιο διάστημα μετά την υλοποίηση ενός συστήματος για λογαριασμό μιας εταιρίας.

ERP – Μειονεκτήματα²⁵

Διάφορα μειονεκτήματα συνδέονται με την επιλογή και την υλοποίηση ενός συστήματος ERP στα πλαίσια ενός οργανισμού.

Όταν ένας οργανισμός / εταιρία πρέπει να επιλέξει το πληροφοριακό σύστημα το οποίο πρέπει να αγοράσει / προμηθευτεί, και

²⁵ Kholief O.R. Ahmed, Abdel – Kader Magdy, Sherer Michael, (2007), ‘ERP customization failure – Institutionalized accounting practices, power relations and market forces’, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 3, No. 3, pp. 250 – 269.

κατά συνέπεια να υλοποιήσει στο μέλλον, διάφορα λάθη και παραδοχές συμβαίνουν κατά την επιλογή του. Δεδομένου του ύψους της επένδυσης που απαιτείται για ένα τέτοιο σύστημα και της προσπάθειας που χρειάζεται εκ μέρους των στελεχών και των εργαζομένων των εταιριών για την εκμάθηση του και την αποτελεσματική λειτουργία του είναι απαραίτητη η προσεκτική επιλογή ενός τέτοιου συστήματος. Συνηθισμένα λάθη εκ μέρους των επιχειρήσεων είναι τα εξής:

- Εσφαλμένες προϋποθέσεις.

Πολλές εταιρίες κατά την πρώτη επιλογή ενός πληροφοριακού συστήματος κάνουν διάφορες υποθέσεις σχετικά με τα κυριότερα κριτήρια που αυτό πρέπει να ικανοποιεί προκειμένου να επιλεγεί. Από έρευνες που έχουν γίνει έχουν εντοπιστεί αξιοσημείωτες διαφορές μεταξύ των εταιριών που ερευνούν την αγορά για πρώτη φορά για την επιλογή του κατάλληλου λογισμικού, και των εταιριών που έχουν υλοποιήσει κάτι ανάλογο στο παρελθόν και θέλουν να αντικαταστήσουν το παρωχημένο τώρα πια σύστημα τους μ'ένα καινούργιο και σύγχρονο.

Έτσι λοιπόν οι εταιρίες που για πρώτη φορά ερευνούν την αγορά για ένα πληροφοριακό σύστημα έθεσαν τα ακόλουθα ως τα δέκα κυριότερα κριτήρια για την επιλογή του.

1. Τιμή.
2. Ευκολία υλοποίησης.

3. Ευκολία χρήσης.
4. Προσαρμογή του λογισμικού στις επιχειρησιακές ανάγκες.
5. Λειτουργικότητα του λογισμικού.
6. Συμβατότητα του νέου προγράμματος με το υπάρχον hardware.
7. Δυνατότητα πιθανής ανάπτυξης του συστήματος.
8. Επίπεδο υποστήριξης που παρέχεται από την εταιρεία / σύμβουλο.
9. Ποιότητα γραπτής τεκμηρίωσης του προγράμματος (documentation).
10. Παρελθούσα πορεία του κατασκευαστή του λογισμικού.

Οι εταιρίες όμως που για δεύτερη φορά εισήλθαν σ' αυτή την διαδικασία επιλογής πληροφοριακού συστήματος, έχοντας το πλεονέκτημα της πρότερης εμπειρίας αξιολογούν διαφορετικούς συντελεστές ως εκείνους που είναι οι δέκα κυριότεροι για την επιλογή συγκεκριμένου συστήματος.

1. Επίπεδο υποστήριξης που παρέχεται από την εταιρεία / σύμβουλο.
2. Παρελθούσα πορεία του κατασκευαστή του λογισμικού.
3. Προσαρμογή του λογισμικού στις επιχειρησιακές ανάγκες.

4. Δυνατότητα πιθανής ανάπτυξης του συστήματος.
5. Τιμή.
6. Ποιότητα γραπτής τεκμηρίωσης του προγράμματος (documentation).
7. Λειτουργικότητα του λογισμικού.
8. Ευκολία χρήσης.
9. Ευκολία υλοποίησης.
10. Συμβατότητα του νέου προγράμματος με το υπάρχον hardware.

Βλέπουμε λοιπόν ότι σε σχέση με τις αρχικές εκτιμήσεις τους οι εταιρίες με την αξιολόγηση των κυριότερων παραγόντων επιλογής ενός πληροφοριακού συστήματος αναθεωρούν σημαντικά τις προτεραιότητες τους. Ενώ η τιμή σίγουρα είναι ένας καθοριστικός παράγοντας στην επιλογή ενός τέτοιου συστήματος, δεδομένου ότι το ύψος της επένδυσης είναι πολύ σημαντικό, και αυτό είναι το πρώτο σημαντικό μειονέκτημα ενός ERP συστήματος, βλέπουμε ότι κατά την επανεπιλογή ενός δεύτερου συστήματος προς αντικατάσταση του πρώτου, η τιμή κατατάσσεται χαμηλότερα απ'ότι την πρώτη φορά, πράγμα που σημαίνει ότι υπάρχουν παράγοντες που αναδεικνύονται σε υψηλότερη θέση, και αυτό αποδεικνύει την πολυπλοκότητα εφαρμογής τέτοιων συστημάτων.

Αντίθετα βλέπουμε ότι με την αναθεώρηση των κυριότερων σημείων, οι εταιρίες ανάγουν δύο 'ανθρωποκεντρικούς' παράγοντες ως τους πιο σημαντικούς, προς αντικατάσταση εκείνων των δύο που αφορούν τα τεχνικά χαρακτηριστικά του συστήματος, δηλαδή την

‘ευκολία υλοποίησης’ και την ‘ευκολία χρήσης’ (και τα δύο ανάγονται στην φιλικότητα του συστήματος με τον χρήστη). Η πολυπλοκότητα των ERP συστημάτων επιβάλλει δηλαδή την άρτια εκπαίδευση των στελεχών των εταιριών κατασκευής λογισμικού και των εταιριών συμβούλων που καλούνται να τα υλοποιήσουν και που ορισμένες φορές είναι διαφορετικές.

Στη συνέχεια βλέπουμε ‘την προσαρμογή του λογισμικού στις επιχειρησιακές ανάγκες’ να λαμβάνει αρκετά υψηλή θέση και στις δύο αξιολογήσεις, αναγνωρίζοντας έτσι την ανάγκη των εταιριών / πελατών να αποκτήσουν ένα σύστημα ευέλικτο το οποίο θα προσαρμόζεται στις ανάγκες τους, και δεν θα συμβαίνει το αντίθετο, δηλαδή η εταιρία να περιστρέφεται και να προσαρμόζεται πάνω στο νέο λογισμικό. Αυτό το γεγονός είναι απόρροια του μεγέθους που έχει ένα ERP σύστημα, που επιδιώκοντας να καλύψει όλο το φάσμα των λειτουργιών των υποψηφίων οργανισμών, λαμβάνει και μεγάλο όγκο ‘κατασκευής’, και έτσι καθίσταται λιγότερο ευέλικτο και προσαρμόσιμο στις ανάγκες των διαφόρων οργανισμών και των αγορών στις οποίες αυτοί επιχειρούν. Αν το σύστημα που θα επιλεγεί έχει έλλειμμα ευελιξίας, τότε είναι πολύ πιθανό να αποτύχει να ικανοποιήσει όλες τις εταιρικές ανάγκες, και κατά τον τρόπο αυτό μειώνεται αρκετά η ‘διάρκεια ζωής’ του, αφού θα καταστεί σε συντομότερο χρονικό διάστημα ‘παρωχημένο’ και ως εκ τούτου θα πρέπει να αντικατασταθεί.

Ένα άλλο κριτήριο που ‘υποβαθμίζεται’ στην δεύτερη αξιολόγηση, είναι η ‘συμβατότητα του νέου προγράμματος με το υπάρχον hardware’. Βλέπουμε πάλι ένα τεχνικό ζήτημα να λαμβάνει

μικρότερη σημασία και να δίδει την θέση του σ'ένα 'ανθρωποκεντρικό' παράγοντα, αυτόν της ποιότητας του documentation του προγράμματος. Από την πρότερη εμπειρία τους οι εταιρίες θεωρούν ότι η συμβατότητα λογισμικού και υλικοτεχνικής υποδομής είναι εύκολα επιτεύξιμη, σε αντίθεση με την γραπτή τεκμηρίωση του συστήματος, κάτι που αναδεικνύει και τον ρόλο της εκπαίδευσης (και των υποκατάστατων της, δηλαδή της γραπτής τεκμηρίωσης) στους κρίσιμους παράγοντες υλοποίησης ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος.

Είναι γεγονός αξιοσημείωτο ότι το μέγεθος του νέου συστήματος είναι τέτοιο που για την αποδοχή του και την αποτελεσματική λειτουργία του αλλά και συντήρηση του από τους εργαζόμενους ενός οργανισμού, είναι απαραίτητη η εκτεταμένη εκπαίδευση τους, η οποία λαμβάνει και διάφορες μορφές, όπως την κλασσική εκπαίδευση μέσω ενός πεπειραμένου εκπαιδευτή, την γραπτή τεκμηρίωση, την υποστήριξη του κατά το πρώτο διάστημα υλοποίησης του σ'έναν οργανισμό κ.τ.λ. Ακόμα όμως και έτσι, είναι γεγονός ότι ορισμένες εταιρίες μαζί με το νέο τους λογισμικό αγοράζουν και υλικοτεχνικό εξοπλισμό, κάτι που ανεβάζει σημαντικά το ύψος της απαιτούμενης επένδυσης.

Τέλος πιο ψηλά στην δεύτερη αξιολόγηση τους έρχεται η δυνατότητα του κατασκευαστή του λογισμικού, να μπορέσει να προβεί σε αλλαγές ή διορθώσεις του, αλλά και ανάπτυξη του στο μέλλον, κάτι που ουσιαστικά σημαίνει δύο πράγματα:

Πρώτον οι εταιρίες που είναι στη φάση επιλογής πληροφοριακού συστήματος αντιλαμβάνονται ότι στον τομέα της πληροφορικής τεχνολογίας υπάρχουν ραγδαίες εξελίξεις, τις οποίες προσδοκούν ο κατασκευαστής του λογισμικού να ενσωματώσει στο προϊόν του, προκειμένου να υπάρξουν μελλοντικά οφέλη στην εταιρία από αυτή την εξέλιξη.

Δεύτερον οι αρμόδιοι των εταιριών γνωρίζουν ότι κάθε πρόγραμμα έχει κάποια 'σφάλματα' (bugs στην ορολογία της πληροφορικής), τα οποία προσδοκούν να εκλείψουν στο μέλλον.

Τέλος σ'αυτή τη λίστα των προτεραιοτήτων υπάρχει σε υποβαθμισμένη θέση κατά την επαναξιολόγηση, η 'λειτουργικότητα του λογισμικού', κάτι που σημαίνει την 'συνδεσιμότητα' και 'επικοινωνία' του προγράμματος υπο αξιολόγηση με λογισμικό τρίτων κατασκευαστών που χρησιμοποιεί ή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει η επιχείρηση στο μέλλον, καθώς και η δυνατότητα να παρέχονται υπηρεσίες ηλεκτρονικού εμπορίου (e-commerce), υποστήριξης απομακρυσμένων χρηστών (remote users), αλλά και επιπρόσθετων χρηστών στο μέλλον, πρόσθετων εγκαταστάσεων στα σημεία όπου επιχειρεί η εταιρία, κτλ.

Μελλοντικές τάσεις των ERP συστημάτων²⁶

Παρά τα αρκετά οφέλη από την υλοποίηση ενός ολοκληρωμένου ERP συστήματος, λόγω του μεγέθους και της

²⁶ Chen J. Injazz., (2001), 'Planning for ERP systems: analysis and future trend', Business Process Management Journal, Vol. 7, No. 5, pp 374 - 386.

πολυπλοκότητας αυτών των συστημάτων, πολλές εταιρίες κατά την εφαρμογή (παραμετροποίηση) τους ανακαλύπτουν ότι δεν είναι καθόλου εύκολη η προσαρμογή στα δικά τους επιχειρηματικά δεδομένα. Είναι αρκετές διεθνώς οι περιπτώσεις των οργανισμών εκείνων οι οποίοι κατά την πρώτη κυρίως επιλογή και εφαρμογή του ERP συστήματος πέτυχαν πενιχρά αποτελέσματα. Διεθνείς μελέτες έχουν δείξει ότι το 40% των 'εγκαταστάσεων' τέτοιων συστημάτων, πετυχαίνουν μόνο μερική εφαρμογή των χαρακτηριστικών τους, ενώ περίπου το 20% των εγκαταστάσεων θεωρούνται ως αποτυχίες. Περίπου το 60% με 90% των υλοποιήσεων τέτοιων συστημάτων πετυχαίνουν απόδοση της επένδυσης μικρότερη της αρχικά αναμενόμενης.

Από την άλλη μεριά όμως οι τεχνικές δυνατότητες αυτών των συστημάτων είναι δεδομένες και γνωστές, κατά συνέπεια οι εταιρίες κατασκευής τους και οι πελάτες τους δίνουν έμφαση στην φάση του σχεδιασμού, προκειμένου να επιτευχθούν τα αρχικά αναμενόμενα αποτελέσματα. Η φάση του σχεδιασμού είναι αυτή που προηγείται της φάσης υλοποίησης και παραμετροποίησης ενός ERP.

Οι επιχειρήσεις υιοθετούν ολοκληρωμένα συστήματα όταν καταλάβουν ότι οι επιμέρους διεργασίες και διαδικασίες τους, είναι ανεπαρκείς για την κάλυψη των μελλοντικών και πολλές φορές στρατηγικών στόχων τους. Τονίζεται από πολλές πλευρές ότι τέτοιες επιχειρήσεις πρέπει πριν την επιλογή νέου ολοκληρωμένου λογισμικού, να έχουν αναπτύξει ένα 'όραμα' για το εκτελούμενο έργο, και τους πιθανούς τρόπους που αυτό θα εξυπηρετήσει τόσο τις σημερινές όσο και τις μελλοντικές / στρατηγικές ανάγκες τους.

Για την επιτυχή πραγμάτωση των παραπάνω οι εταιρίες κατασκευής αυτών των συστημάτων συνεχώς εξελίσσουν τις τεχνολογίες τους, με την ανάπτυξη νέων και καινοτομικών προγραμμάτων, καθώς όμως και με την συγκρότηση νέων συμμαχιών και συνεργασιών.

Κατά την δεκαετία του '70, οι βιομηχανικές κυρίως εταιρίες σε μια προσπάθεια τους να προγραμματίσουν και να ελέγξουν πιο αποτελεσματικά τις διαδικασίες παραγωγής τους και τα τελικώς εξαγόμενα απ'αυτές προϊόντα, εγκαινίασαν την εφαρμογή MPS (Master Production Schedule) συστημάτων, τα οποία δεν έκαναν τίποτα άλλο από το να προγραμματίζουν τις αναγκαίες τους για απόκτηση ποσοτήτων υλών και υλικών που αντιστοιχούν στα τελικά προϊόντα μιας περιόδου προγραμματισμού. Στην συνέχεια αυτής της εξέλιξης αυτές οι εταιρίες άρχισαν να υλοποιούν MRP (Materials Requirement Planning) λύσεις, σε αναγνώριση της σημασίας σχεδιασμού και προγραμματισμού των παραγωγικών διαδικασιών τους προς ικανοποίηση της μελλοντικής ζήτησης.

Οι MRP λύσεις συνεχώς αναπτύσσονταν και συμπεριλάμβαναν περισσότερες επιχειρησιακές διαδικασίες, και έτσι κατά την δεκαετία του '80, αυτές οι λύσεις μετεξελίχθηκαν σ'αυτό που ονομάστηκε MRP II (Manufacturing Resource Planning). Αυτές οι νέες λύσεις ξέφευγαν από την αυστηρό προγραμματισμό των υλικών για τις παραγωγικές διαδικασίες, και επιτύγχαναν ένα ολικό εταιρικό σχεδιασμό κάθε διαθέσιμου εταιρικού 'πόρου', είτε αυτός ανήκει στην παραγωγή, τις αγορές, τους ανθρώπινους πόρους, το μάρκετιν κ.α. Αφού αυτές οι

λύσεις είχαν ένα ενοποιημένο φάσμα εφαρμογής, είχαν και χαρακτηριστικά ενσωματωμένα, όπως προσωμοιωτές, που προσέφεραν στις εταιρίες την δυνατότητα να κάνουν 'τι – εάν' (what – if), ερωτήσεις, και με βάση αυτές να πραγματοποιούν τον σχεδιασμό τους.

Την δεκαετία του '90 το MRP II, επεκτάθηκε περαιτέρω στα ERP συστήματα, ένας όρος που καθιερώθηκε από την Gartner Group of Stamford, Connecticut, Usa. Αποσκοπούσε στην επέκταση από τις MRP II λύσεις, και στον χώρο της εφοδιαστικής αλυσίδας (supply chain) στον χώρο των επιχειρήσεων, πολύ περισσότερο απ'ότι πριν. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών λύσεων (MRP II και ERP), είναι ότι ενώ το πρώτο αποσκοπούσε στον προγραμματισμό των εσωτερικών πόρων ενός οργανισμού (Α & Β ύλες, υλικά, άλλοι πόροι κ.α.), το δεύτερο αποσκοπούσε στον προγραμματισμό των πόρων και των προμηθευτών (εξωτερικοί πόροι), προσδίδοντας σ'αυτά ένα πιο δυναμικό χαρακτήρα.

Η δημοσιότητα των ERP συστημάτων αναπτύχθηκε κατά πολύ το 1994, όταν η SAP, μια γνωστή γερμανική εταιρία, κατασκεύασε το R/3, το νέας γενιάς σύστημα της. Παρακινούμενοι από αυτή την εξέλιξη και άλλοι ανταγωνιστές (Oracle, PeopleSoft, BaaN, J.D. Edwards κ.α.) εμφανίστηκαν με αντίστοιχα ανταγωνιστικά προϊόντα. Κατά τα τέλη της δεκαετίας του '90, τα προγνωστικά για την συγκεκριμένη αγορά, προέβλεπε ότι τα ERP's θα είχαν ετήσια αύξηση κατά 30% με 40% μέχρι το 2002, και ότι ο τζίρος της θα ξεπερνούσε τα 50 δις δολάρια²⁷.

²⁷ www.globalshopsolutions.com/erp-learning-center

Ιστότοπος με πρακτικές συμβουλές για σωστή επιλογή ενός ERP συστήματος.

Σήμερα παρ'όλο που αυτά τα συστήματα προσφέρουν υποστήριξη στις περισσότερες από τις 'κλασικές' διαδικασίες όπως των οικονομικών, της παραγωγής, και των ανθρωπίνων πόρων, δεν θεωρούνται όλα αρκετά επαρκή στην υποστήριξη εφαρμογών και διαδικασιών μικρότερης 'έντασης' δεδομένων (less data – intensive), όπως της εφοδιαστικής αλυσίδας (SCM - supply chain management), της διαχείρισης σχέσεων πελατείας (CRM – customer relationship management),

Τα τελευταία χρόνια οι προγραμματιστές τέτοιων εφαρμογών έχουν αρχίσει να αναπτύσσουν λύσεις οι οποίες τείνουν να υπερκεράσουν τις αδυναμίες των ERP συστημάτων. Προσφάτως έχουν αναπτύξει εφαρμογές 'βελτιστοποίησης' της εφοδιαστικής αλυσίδας (supply chain optimization), διαχείρισης των πελατειακών σχέσεων (customer relationship management), σε μια προσπάθεια να συνδέσουν τις front office (πωλήσεις, μάρκετιν, υπηρεσίες πελατών κ.α.) και τις back office (οικονομικό, παραγωγή, εφοδιαστική κ.α.) λειτουργίες των συστημάτων τους, προκειμένου να αναπτυχθούν τα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα των πελατών τους.

Η πλειοψηφία των υπαρχόντων ERP συστημάτων είναι ακόμα εντάσεως διεργασιών (transaction oriented), βοηθώντας εφαρμογές που βασίζονται σε πολλά δεδομένα διεργασιών, προσφέροντας όμως λίγη βοήθεια στο σχεδιασμό (planning), και την λήψη αποφάσεων. Τα προχωρημένα συστήματα σχεδιασμού (ASP – advanced planning systems), υιοθετούν 'έξυπνους' μαθηματικούς αλγόριθμους προκειμένου

να μοντελοποιήσουν και να αναλύσουν τους περιορισμούς της διαχείρισης της εφοδιαστικής αλυσίδας (supply chain management), έτσι ώστε να παράξουν 'σχέδια' με βελτιστοποιημένες λύσεις. Χάρη σε αυτή την βελτιστοποιητική διαδικασία, τα συστήματα αυτά ονομάζονται SCO – supply chain optimization systems. Οι εταιρίες που έχουν εφαρμόσει τα προχωρημένα συστήματα σχεδιασμού (ASP – advanced planning systems), αναφέρουν εκπληκτικά αποτελέσματα, όπως μειωμένους χρόνους παράδοσης, μείωση αποθεμάτων, έγκαιρη παράδοση αγαθών κ.α.

Τα CRM (customer relationship management) συστήματα, ως μετεξέλιξη των συστημάτων 'αυτοματοποίησης του δυναμικού των πωλήσεων' (SFA – sales force automation), αναφέρονται και ως συστήματα μάρκετινγ ένας – προς –ένα (one – to – one marketing). Χρησιμοποιούν τεχνικές 'εξόρυξης δεδομένων' (data mining techniques), προκειμένου να 'αποκαλύψουν' το προφίλ των πελατών τους, και να κατορθώσουν να προσφέρουν αποτελεσματικότερες προσφορές προς αυτούς, οδηγώντας έτσι την επιχείρηση σε υψηλότερα επίπεδα κερδοφορίας.

Οι κατασκευαστές των ERP συστημάτων, προχωρούν δυναμικά στην 'ευθυγράμμιση' των προϊόντων τους μ'αυτές τις καινοτόμες λύσεις, ενοποιώντας πολλές φορές τα συστήματα τους μέσω νέων συμμαχιών με τους προμηθευτές των SCO και των CRM προγραμμάτων. Πολλοί κατασκευαστές των ERP's έχουν ευθείς εξ'αρχής δημιουργήσει δικές τους πλατφόρμες SCO και CRM

προγραμμάτων, πλήρως ενοποιημένες με τις υπάρχουσες λύσεις που προσφέρουν.

Επίλογος

Τα συστήματα ERP και γενικά οι τεχνολογίες πληροφοριών έχουν αλλάξει και συνεχίζουν να αλλάζουν και σήμερα τις πρακτικές της διοικητικής λογιστικής. Από τα προηγούμενα βλέπουμε ότι ο ακριβής τρόπος επίδρασης δεν είναι ξεκάθαρος και ενιαίος για όλες τις εταιρίες που εφαρμόζουν τέτοια συστήματα.

Κατά κύριο λόγο μπορούμε να πούμε ότι αυτά τα συστήματα προτυποποιούν και διευκολύνουν την ροή των πληροφοριών εντός της οργάνωσης. Χωρίς να αλλάζουν εκ βάθρων τις διεργασίες του οργανισμού, τα ERP συστήματα επιτρέπουν στην διοικητική λογιστική και στα επιμέρους πεδία εφαρμογής της όπως την κοστολόγηση, τους προϋπολογισμούς, τις χρηματοροές, την ανάλυση των επενδύσεων κ.α να γίνουν περισσότερο ακριβή, λεπτομερέστερα, και να εκτελεστούν σε σημαντικά γρηγορότερο χρονικό διάστημα. Κυρίως το πλαίσιο της κοστολόγησης, με τις νέες υλοποιούμενες τεχνικές της ‘κοστολόγησης κατά δραστηριότητες’ (ABC – Activity Based Costing), φαίνεται να είναι ο χώρος με τα περισσότερα οφέλη από την ύπαρξη ενός γενικευμένου ERP συστήματος.

Στην πρότερη των ERP εποχή, τα εταιρικά πληροφοριακά συστήματα συνηθιζόταν να είναι ‘κτήμα’ των οικονομικών διευθύνσεων των οργανισμών. Σήμερα όμως με την υλοποίηση αυτών των εφαρμογών οι Οικονομικοί διευθυντές είναι μόνον μερικοί από τους πολλούς ‘ιδιοκτήτες’ των συστημάτων αυτών, και οι λογιστές της διοικητικής λογιστικής πρέπει να αρχίζουν να αποτιμούν και να επεξεργάζονται

πληροφορίες που έχουν καταχωρηθεί και παραχθεί από υποσυστήματα των ERP, διαφορετικά από τις λογιστικές εφαρμογές που διαθέτουν, προκειμένου και αυτοί με την σειρά τους να μπορέσουν να βοηθήσουν την διοίκηση στο έργο της. Κατά τεκμήριο λοιπόν η διοικητική λογιστική για να παραμείνει εξίσου χρήσιμη και στο μέλλον θα πρέπει να κινηθεί πέρα από τα όρια των κλασσικών λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων.

Από τις σχετικές μέχρι σήμερα έρευνες δεν είναι απόλυτα σαφές πως η πληροφορική και τα ERP αλλάζουν το πλαίσιο των πρακτικών της διοικητικής λογιστικής, ούτε και το ακριβές βάθος χρόνου που χρειάζεται προκειμένου να αναδειχθούν αυτές οι αλλαγές. Το μόνο σίγουρο είναι πως σε ενιαίο εταιρικό επίπεδο υπάρχουν οφέλη στην αποδοτικότητα των διαφόρων τμημάτων και μερών του, ενώ είναι αμφίβολα ή μικρά τα οικονομικά οφέλη τουλάχιστον για δύο χρόνια μετά από την υλοποίηση του ERP συστήματος. Οποιοσδήποτε οικονομικές ωφέλειες αναδεικνύονται σε μακρύτερο χρονικό διάστημα (τρία έως πέντε έτη μετά την πρώτη εφαρμογή).

Η 'στρατηγική' σημασία των συστημάτων αυτών πρέπει να διερευνηθεί επίσης. Τα ERP είναι ένα απαραίτητο στοιχείο, ή μια εναλλακτική μορφή εφαρμογής των πληροφορικών τεχνολογιών; Η απάντηση σ' αυτό το πεδίο απαιτεί λεπτομερέστατη έρευνα και παρακολούθηση κατά τα ερχόμενα χρόνια.

Η έρευνα μέχρι σήμερα γι' αυτά τα συστήματα έχει γίνει χωρίς την εις βάθος κατανόηση των διεργασιών των συστημάτων αυτών. Στο

παρελθόν είναι χαρακτηριστικό ότι τα ERP ονομάζονταν ‘μαύρα κουτιά’, τα οποία υποτίθεται ότι θα είχαν κάποια επίδραση πάνω στις πρακτικές της διοικητικής λογιστικής. Τα αρχικό βήμα προς την διαλεύκανση αυτού του εταιρικού φαινομένου είναι η περαιτέρω και λεπτομερειακή έρευνα της λειτουργικότητας τους όσον αφορά την διοικητική λογιστική. Αυτό θα πρέπει να γίνει με μια σταθερή συνεργασία μεταξύ ανθρώπων του πεδίου της πληροφορικής, μαζί με τους προμηθευτές αυτών των συστημάτων, αλλά και τους συμβούλους που προσφέρουν υποστήριξη στις διάφορες εταιρίες σε σχέση με τα συστήματα αυτά.

Τα συμπεράσματα αυτών των ερευνών θα γίνουν περισσότερο αισθητά εφόσον προέλθουν από μεγάλες εταιρίες και οργανισμούς, που εφαρμόζουν τα ERP σε όλο το εύρος τους, προκειμένου να καταλάβουμε πως θα επηρεαστεί ακριβώς η διοικητική λογιστική και θα δημιουργηθεί για την υπο εξέταση εταιρία ανταγωνιστικό πλεονέκτημα από την παρουσία του. Τόσο άνθρωποι του οικονομικού όσο και του χώρου της πληροφορικής πρέπει να συνδυάσουν τις απόψεις τους προκειμένου να υπάρξουν απτά αποτελέσματα στις έρευνες αυτές.

Εξίσου σημαντική στις μελλοντικές εξελίξεις είναι και η άρτια εκπαίδευση των απανταχού φοιτητών και σπουδαστών, πάνω στις εφαρμοσμένες πρακτικές της διοικητικής λογιστικής, όπως αυτές υλοποιούνται μέσα από ένα ERP σύστημα. Θετικό στοιχείο προς αυτή την κατεύθυνση θα ήταν η προσομοίωση ενός τέτοιου πληροφοριακού συστήματος που υπάρχει και λειτουργεί σε μια οργάνωση, πράγμα που θα προετοίμαζε καλύτερα τους εκπαιδευόμενους για το συνεχώς

μεταβαλλόμενο περιβάλλον μέσα στο οποίο κινούμαστε και εργαζόμαστε.

Το μόνο σίγουρο είναι πως η προ – ERP εποχή στην οποία οι πρακτικές της διοικητικής λογιστικής εκτελούνταν με μολύβι και χαρτί, ή με μερικούς υπολογισμούς σ'ένα λογιστικό φύλλο (spreadsheet), έχει πλέον αντικατασταθεί αρκετά, με την προσέγγιση των ERP συστημάτων, αναγνωρίζοντας αυτή την προσέγγιση σαν και αυτή μια διεργασία και διαδικασία μέσα σ'ένα σύνολο εταιρικών και οργανωσιακών αλληλεπιδράσεων.

Βιβλιογραφική αναφορά

Βαρβάκης Κ. (2003) 'Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση' Τόμος Β, εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα.

Βαρβάκης Κ. (2005) 'Θεωρία του Κόστους – Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές αποφάσεις' Τόμος Α, εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα.

Βαρβάκης Κ. (2006) 'Ο Προγραμματισμός της Δραστηριότητας των Επιχειρήσεων και ο Προϋπολογιστικός έλεγχος αυτής' Τόμος Δ, εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα.

Σαββίδου Μ. 'Βιομηχανικός Λογισμός – Σύντομη Θεωρία και Εφαρμογές Κοστολογήσεως', Τεύχος Ι, εκδόσεις Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, Πειραιάς.

Παπαναστασάτος ΣΠ. Α. (1990) 'Ειδικά Θέματα Λογιστικής', εκδόσεις Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, Πειραιάς.

Blain J, Dodd B, Sandison D. (1998) 'Administering SAP R/3: The FI – Financial and CO – Controlling Modules', QUE corporation (Usa).

Needles, Anderson, Caldwell, (1996) 'Financial & Manegerial Accounting – A Corporate Approach', Houghton Mifflin Company, (Usa).

Drury C, (1996) 'Management and Cost Accounting', fourth edition, International Thomson Business Press, London.

Spathis C, Constantinides S, (2004), 'Enterprise resource planning system's impact on accounting processes', Business Process Management Journal, Vol 10, No. 2, pp 234 – 247.

Spathis C, Ananiadis J, (2005), 'Assesing the benefits of using an enterprise system in accounting information and management', The Journal of Enterprise Information Management, Vol. 18, No. 2, pp. 195 – 210.

Kholief O.R. Ahmed, Abdel – Kader Magdy, Sherer Michael, (2007), 'ERP customization failure – Institutionalized accounting practices, power relations and market forces', Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 3, No. 3, pp. 250 – 269.

Spathis C, Constantinides S, (2003), 'The usefulness of ERP systems for effective management', Industrial Management & Data Systems, Vol. 103, No. 9, pp 677 - 685.

Chen J. Injazz,, (2001), 'Planning for ERP systems: analysis and future trend', Business Process Management Journal, Vol. 7, No. 5, pp 374 - 386.

Sayed El Heba, (2006), 'ERP's and accountant's expertise: the construction of relevance', Journal of Enterprise Information Management, Vol. 19, No. 1, pp. 83 – 96.

Bih –Ru Lea, (2007), 'Management accounting in ERP integrated MRP and TOC environments', Industrial Management & Data Systems, Vol. 107, No. 8, pp 1188 - 1211.

Wieder B, Booth P, Matolcsy Z, Ossimitz M, (2006), 'The impact of ERP systems on firm and business process performance', Journal of Enterprise Information Management, Vol. 19, No. 1, pp 13 – 29.

www.blytheco.com 'Typical ERP Evaluation Mistakes'.

Ιστότοπος της Blytheco, LLC, όπου υπάρχει το παρόν έγγραφο.

www.cimaglobal.com 'Chartered Institute of Management Accountants'

www.eaa-online.org 'European Accounting Association'.

<http://erp.ittoolbox.com/>

Ιστότοπος με ποικίλες πληροφορίες για διάφορα ERP συστήματα, και πληθώρα απο white papers γι' αυτά.

www.globalshopsolutions.com/erp-learning-center

Ιστότοπος με πρακτικές συμβουλές για σωστή επιλογή ενός ERP συστήματος.

<http://aaahq.org/> ‘American Accounting Association’.