



ΤΕΙ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Μείωση Κόστους Επιχειρήσεων»



ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ & ΣΥΝΤΑΞΗ

ΠΕΤΡΟΣ ΑΝΤΩΝΙΟΥ
ΜΙΧΑΛΗΣ ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ

Πάτρα, Δεκέμβριος 2011



ΤΕΙ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Μείωση Κόστους Επιχειρήσεων»

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ & ΣΥΝΤΑΞΗ

**ΠΕΤΡΟΣ ΑΝΤΩΝΙΟΥ
ΜΙΧΑΛΗΣ ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ**

Πάτρα, Δεκέμβριος 2011

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Τις θερμές μας ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μας κ. Βάρδα Ιωάννη για τη συμβολή του στην συγγραφή της πτυχιακής μας καθώς και τις συμβουλές που μας προσέφερε οποτεδήποτε ζητήθηκαν ώστε να μπορέσουμε να διεκπεραιώσουμε την παρούσα πτυχιακή εργασία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η διαδικασία της κοστολογικής δομής έχει αλλάξει δραματικά τις τελευταίες δεκαετίες. Στις αρχές του 20 αιώνα, η άμεση εργασία αποτελούσε περί το 50% του συνολικού κόστους του προϊόντος, ενώ οι πρώτες και βοηθητικές ύλες αποτελούσαν το 35% του κόστους και τέλος τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είχαν συμμετοχή μόνο στο 15% του κόστους. Σήμερα, στις περισσότερες των περιπτώσεων, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν πλέον κοντά στο 60% του συνολικού κόστους του προϊόντος, με τις πρώτες ύλες να φθάνουν στο 30% και τέλος την άμεση εργασία αποτελεί πλέον μόνο του 10% του κόστους.

Το επίπεδο του ανταγωνισμού έχει αυξηθεί δραματικά τα τελευταία χρόνια, με αποτέλεσμα η γνώση του πραγματικού κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας να αποτελεί πλέον σημαντικότατο κλειδί για την επιβίωση των επιχειρήσεων στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.

Πλέον, το κόστος της μέτρησης των αναλωθέντων πόρων της επιχείρησης από τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες έχει μειωθεί δραματικά χάρις την ραγδαία ανάπτυξη και εξέλιξη που είχαν τα πληροφοριακά μηχανογραφικά συστήματα τα τελευταία χρόνια. Αυτό αποτελεί προαπαιτούμενο έτσι ώστε πολύπλοκα και δαπανηρά κοστολογικά συστήματα, όπως το ABC, να μπορούν πλέον να εφαρμοσθούν στα πλαίσια των οικονομικών μονάδων σε μια εφικτή βάση σχέση κόστους – οφέλους.

SUMMARY

The process of cost estimating structure has changed dramatically the last decades. In the early 20's century, the direct work constituted the 50% of total cost of product, while the first and auxiliary matters constituted the 35% of cost and finally as generally speaking industrial expenses had attendance only in the 15% of cost. Today, in most of cases, as generally speaking industrial expenses constitute henceforth near t of o 60% of total cost of product, with raw material they reach in the 30% and finally the direct work it constitutes henceforth only the 10% of cost. The level of competition has been increased drastically in the past few year, with result the knowledge of real cost of product or service constitutes henceforth most important key for the survival of enterprises in the modern enterprising environment. Henceforth, the cost of measurement of spent resources of enterprise from the products or the services has been decreased dramatically grace the rapid growth and development that they had the informative computer systems in the past few year. This constitutes so complicated and costly cost estimating systems, as the ABC, can henceforth be applied in the frames of economic units in a feasible base relation of cost of - profit.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα τελευταία χρόνια, η παγκοσμιοποίηση της αγοράς και η αύξηση της έντασης του ανταγωνισμού έχουν οδηγήσει τις επιχειρήσεις στην υιοθέτηση μιας νέας φιλοσοφίας αναφορικά με το σύστημα διοίκησης που εφαρμόζουν και τη διαδικασία παραγωγής που ακολουθούν [διοίκηση ολικής ποιότητας, συστήματα just-in-time, ευέλικτα συστήματα παραγωγής (flexible manufacturing systems) και άλλα]. Ο απώτερος σκοπός της αλλαγής αυτής στην επιχειρησιακή νοοτροπία είναι η μείωση του εργατικού κόστους, των αποθεμάτων, των ελαττωματικών μονάδων και της φθοράς κατά την παραγωγή, η αύξηση του όγκου των πωλήσεων, η εξοικονόμηση πόρων από την ελαχιστοποίηση των επανεκκινήσεων του μηχανολογικού εξοπλισμού, η αύξηση της παραγωγικής δυναμικότητας, η παραγωγή ποιοτικών προϊόντων με ελάχιστο κόστος και κατά επέκταση η απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που διασφαλίζει την επιβίωση στο έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον που έχει διαμορφωθεί σήμερα.

Όπως είναι λογικό, οι νέες αυτές απαιτήσεις του επιχειρησιακού περιβάλλοντος δε θα μπορούσαν ν' αφήσουν ανεπηρέαστη τη διοικητική λογιστική. Πιο συγκεκριμένα τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα τα οποία σχεδιάστηκαν σε μια περίοδο όπου η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες αποτελούσαν τους κύριους συντελεστές παραγωγής, η τεχνολογία ήταν σταθερή και η ποικιλία προϊόντων περιορισμένη, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως τα πλέον κατάλληλα για τις συνθήκες που επικρατούν πλέον στην αγορά. Το γεγονός αυτό έκανε επιτακτική την ανάγκη για σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος το οποίο αφενός μεν θα είναι προσαρμοσμένο στα νέα δεδομένα που περιγράφηκαν προηγουμένως, αφετέρου δε θα παρέχει περισσότερο ακριβείς και χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων από τα σημερινά διευθυντικά στελέχη.

Την ανάγκη αυτή έρχεται να καλύψει η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα (Activity Based Costing – ABC), ένα καινοτομικό σύστημα κοστολόγησης η εφαρμογή του οποίου – αν γίνει με τη δέουσα προσοχή και αφού ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της εκάστοτε επιχείρησης που επιθυμεί να το εφαρμόσει – μπορεί να έχει αρκετά οφέλη για μια οικονομική μονάδα, τα οποία οφέλη θα τη βοηθήσουν ν' αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θ' αποτελέσει «το διαβατήριο» για την ομαλή και εύρυθμη πορεία της στο μέλλον.

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	6
1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
2 ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	11
2.1 ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟ ΝΕΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΑΝΑΓΚΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	11
2.2 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	13
2.3 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ	16
2.4 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ.....	17
2.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΟΥΝ ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	18
2.5.1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΑΓΟΡΑΣΤΩΝ-ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ...	20
2.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	21
2.7 Μείωση του Κόστους.....	22
2.8 Υλοποίηση Προγράμματος Μείωσης Κόστους	23
3 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ABC.....	25
3.1 Ιστορική Ανασκόπηση των ABC.....	25
3.2 Έννοια και Ορισμοί των ABC	28
4 ΚΟΣΤΟΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	34
4.1 Ορισμός - Χρησιμότητα - Διακρίσεις κόστους.....	34
4.2 Κατηγορίες κόστους και χρησιμότητά του	36
4.3 Ειδικότερες διακρίσεις	39
4.4 Μερισμός κόστους	43
4.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ- ACTIVITY BASED COSTING	50
4.6 Βασικά στοιχεία του συστήματος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα	53
4.6.1 Πόροι.....	54
4.6.2 Οδηγοί πόρων	54
4.6.3 Δραστηριότητες	55
4.6.4 Αντικείμενα κόστους	60
4.7 Βήματα για την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.	60
4.8 Διαφορές ανάμεσα στην παραδοσιακή κοστολόγηση και στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα.....	61
4.8.1 Σχέση ανάμεσα στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα και στην διοίκηση ανά δραστηριότητα.	65
4.9 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	66
4.9.1 Έννοια και κατηγορίες Δραστηριοτήτων	66
4.9.2 Κατηγορίες Δραστηριοτήτων	67
5 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC.....	77
5.1 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ	77
5.1.1 Ο γενικός σχεδιασμός ενός συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων	78

5.1.2	Τα στάδια σχεδιασμού ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.....	79
5.2	Η ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	88
5.2.1	Βήματα για την υλοποίηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων.....	88
5.2.2	Οριοθέτηση των εννοιών «οδηγός κόστους» και «μέτρο δραστηριότητας»	94
5.3	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΚΕΝΤΡΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	95
5.3.1	Ο σχεδιασμός ενός συστήματος ABC	95
5.3.2	Παραδείγματα εξόδων που αποδίδονται σε συγκεκριμένα επίπεδα δραστηριότητας	99
5.4	Δυνατότητες εφαρμογής του ABC από τις επιχειρήσεις	103
6	ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ABC	105
6.1	Πρακτικά προβλήματα κατά την εφαρμογή του ABC.....	105
6.2	Τα μειονεκτήματα του ABC	108
6.3	Πλεονεκτήματα ενός Συστήματος ABC	110
7	Abc και ΜΜΕ.....	114
7.1	Εισαγωγή.....	114
7.2	Η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα και οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις.....	114
7.3	Η σημασία της ABC στις ΜΜΕ.....	116
8	ΕΡΕΥΝΑ	120
8.1	ΣΚΟΠΟΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	120
8.1.1	Σκοπός της Έρευνας	120
8.1.2	Ταυτότητα της έρευνας.....	120
8.1.3	- Μεθοδολογία Έρευνας	120
8.2	ΤΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	122
8.3	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	124
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	129
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	132

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η συνεχής επέκταση της παγκοσμιοποίησης στις αγορές και οι ραγδαίες τεχνολογικές εξελίξεις στο βιομηχανικό περιβάλλον έχουν δημιουργήσει ένα έντονο πεδίο ανταγωνισμού για τις παραγωγικές επιχειρήσεις. Η καθιέρωση μιας βιώσιμης ανταγωνιστικής θέσης σε αυτό το περιβάλλον και η επίτευξη διατηρήσιμου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος απαιτούν την υιοθέτηση εκ μέρους των επιχειρήσεων στρατηγικών που ολοκληρώνουν τις ευκαιρίες που προκύπτουν από την τεχνολογία, το περιβάλλον τους και τις αγορές με τον πιο αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο.

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, γίνεται μία εισαγωγή καθώς επίσης παρατίθεται και το σχεδιάγραμμα την πτυχιακής. Έπειτα στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται η μείωση κόστους της λειτουργίας των επιχειρήσεων καθώς και οι τρόποι με την οποία μπορεί να επιτευχθεί.

Στο τρίτο κεφάλαιο, επιχειρείται αρχικά μια ιστορική ανασκόπηση που να ερμηνεύει το πλαίσιο μέσα στο οποίο αναπτύχθηκε το ABC. Επίσης, πραγματοποιείται εκτενής ανάλυση της έννοιας και των ορισμών του ABC, κάνοντας ένα πρώτο διαχωρισμό από τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης. Επιπλέον, παρουσιάζεται το γενικό πλαίσιο διαφοροποίησης μεταξύ της παραδοσιακής κοστολόγησης και του ABC, με έμφαση στην ανάλυση των διαφορών τους.

Στο 4^ο κεφάλαιο αναπτύσσονται τα βασικά σημεία ενός συστήματος ABC, πάντα σε σύγκριση με τα συστήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης. Πιο συγκεκριμένα, αναλύεται η διαδικασία εφαρμογής ενός συστήματος ABC. Η έμφαση δίνεται στην αναγκαιότητα υιοθέτησης ενός τέτοιου συστήματος και στα βασικά βήματα εφαρμογής του. Ακόμη, αναφέρονται ειδικές περιπτώσεις χρησιμοποίησης της μεθόδου ABC (επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, εφαρμογές σε μεγάλη κλίμακα με το Time-Driven ABC) και δίνονται τα αίτια της διαφοροποίησης στα πορίσματα της παραδοσιακής κοστολόγησης και του ABC.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα βήματα σχεδιασμού και υλοποίησης του εν λόγω συστήματος μέσα σε μία επιχείρηση. Και στο αμέσως επόμενο (6^ο κεφάλαιο) συναντάμε τα πιθανά προβλήματα, εμπόδια, μειονεκτήματα αλλά και

πλεονεκτήματα της ABC, ακολούθως στο 6^ο κεφάλαιο καταγράφονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της εν λόγω μεθόδου, στην συνέχεια στο 7^ο κάνουμε ειδική αναφορά στην εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητας στις ΜΜΕ καθώς αποτελεί και την ραχοκοκκαλιά της ελληνικής οικονομίας και στο 8^ο κεφάλαιο παρουσιάζεται έρευνα σε επιχειρήσεις σχετικά με την χρήση του εν λόγω συστήματος και τα οφέλη που πηγάζουν από αυτό.

Τέλος εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα τόσο από την έρευνα όσο και από την θεωρητική επισκόπηση της κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο - ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

2 ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1 ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟ ΝΕΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΑΝΑΓΚΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Οι γρήγορες αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον έχουν φέρει τα θέματα της διοίκησης κόστους στην επιφάνεια. Κάποιοι παράγοντες συνεχίζουν να κάνουν τη διοίκηση κόστους έναν σημαντικό παράγοντα στη διαχείριση και τη διοίκηση των επιχειρήσεων. Τέτοιοι παράγοντες είναι και η χαμηλότερη απορρόφηση της αγοράς σε προϊόντα των οποίων η τιμή αυξάνει, η αυξανόμενη αλλαγή στα προϊόντα, η αλλαγή στις διαδικασίες, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και εσωτερικά και εξωτερικά καθώς και οι γρήγορες αλλαγές στην τεχνολογία των προϊόντων, η οποία οδηγεί σε μικρότερους κύκλους ζωής.

Σήμερα η διοίκηση κόστους είναι υποχρεωμένη, λόγω των απαιτήσεων της σύγχρονης εποχής, να προσφέρει περισσότερα απ' ό τι η απλή λογιστική. Πρέπει να δώσει πλεονέκτημα στις κατασκευές, στις λειτουργίες, στη διαχείριση των πρώτων υλών στην μηχανολογία και τα χρηματοοικονομικά. Για να ανταποκριθεί στα νέα δεδομένα η διοίκηση κόστους πρέπει να είναι ένα ολοκληρωμένο σύστημα. Πρέπει να ικανοποιήσει απαιτήσεις όπως:

- η αποτελεσματική κοστολόγηση
- η τιμολόγηση και η εκτίμηση του κόστους
- η μέτρηση της αποδοτικότητας των λειτουργιών
- η μέτρηση της κερδοφορίας
- η διαχείριση της μείωσης του κόστους
- η διαχείριση αυτοματοποίησης
- η αναφορά ολοκλήρωσης (action forced).

Οι προοπτικές για τον κλάδο της διοίκησης κόστους είναι ευνοϊκές για το μέλλον. Με βάση την εξελικτική της πορεία διαμορφώθηκαν νέα δεδομένα, ιδιαίτερα μετά το 1980. Μπορούμε να δούμε μια ποικιλία περιπτώσεων που έχουν να κάνουν με λειτουργικά θέματα, όπως: οι θετικές εξελίξεις στη διοίκηση κόστους, η συνεχής βελτίωση, η διοίκηση ολικής ποιότητας και η μέτρηση αποδοτικότητας.

Έτσι λοιπόν υπάρχουν και πέντε προκλήσεις για τη διοίκηση κόστους. Αυτές είναι:

- η νομιμοποίηση και ισορροπία των πολλαπλών προοπτικών.
- η συνεργασία για να λυθούν οι διάφορες πολυπλοκότητες,
- η ανάλυση των ανταγωνιστών.
- ο καταμερισμός των πόρων.
- ο υπερκερασμός των φυγόκεντρων τάσεων.

Το 2003 η εταιρεία Ernst & Young έκανε μια έρευνα για τη διοίκηση του κόστους και τα αποτελέσματα που προέκυψαν παρουσιάζουν μεγάλο ερευνητικό ενδιαφέρον.

1. η διοίκηση κόστους είναι ένας σημαντικός παράγοντας ώστε μια επιχείρηση να πετύχει τους στρατηγικούς της στόχους.
2. τα άτομα που λαμβάνουν αποφάσεις χαρακτηρίζουν πάρα πολύ σημαντική την ανάγκη για 'δραστική' πληροφόρηση κόστους.
3. παρόλη την ανάγκη για κοστολογική πληροφόρηση, κάποιοι παράγοντες αντιλαμβάνονται μείωση του οράματος όσον αφορά στο κόστος.
4. πολλά άτομα που απάντησαν δεν σκέφτονται να υιοθετήσουν τα νέα εργαλεία και συστήματα της διοίκησης κόστους στο συγκεκριμένο οικονομικό περιβάλλον.
5. παρόλη την εισαγωγή νέων κοστολογικών εργαλείων, τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους ακόμα χρησιμοποιούνται πολύ συχνά.
6. τα άτομα που παίρνουν αποφάσεις απαιτούν μια πιο καθαρή και ποσοτικοποιημένη πρόταση αξίας ώστε να εκτιμηθούν και τα νέα εργαλεία. Υπάρχει κριτική επίσης και ως προς την τεχνολογία και τους ειδικούς in-house.

Η σύγχρονη εποχή του παγκόσμιου ανταγωνισμού απαιτεί τη δέσμευση στην αριστεία (zero defects) στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Την προηγούμενη δεκαετία η έμφαση στην ποιότητα των προϊόντων, υπηρεσιών και διαδικασιών, το ύψος των

αποθεμάτων και τη βελτίωση των πολιτικών στο εργατικό δυναμικό έβαλαν τη βάση για ανάπτυξη δυνατών πολυεθνικών επιχειρήσεων. Στη σύγχρονη επιχείρηση είναι πλέον επιτακτικό να υιοθετηθεί ένα νέο κοστολογικό σύστημα βασισμένο στην απόδοση, η οποία αξιολογείται από τους σημαντικούς της παράγοντες (CFS, critical success factors) και από τους δείκτες μέτρησης, οι οποίοι μπορούν να της δώσουν το πλεονέκτημα σε σχέση με τον ανταγωνισμό. Υπάρχει δηλαδή η ανάγκη να συνδεθεί το κόστος με δείκτες μέτρησης αποδοτικότητας και με δείκτες επιχειρηματικής αποδοτικότητας.

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς των κατασκευών και υπηρεσιών λειτουργούν σε φυσικό περιβάλλον διανομής. Στηρίζονται περισσότερο σε συμμαχίες και προμηθευτές για υπηρεσίες και αγαθά ώστε να εφοδιάσουν με το προϊόν μια διαδικτυακή οικονομία (π.χ. amazon.com). Τα παραδοσιακά volume-based συστήματα κοστολόγησης μπορεί πλέον να μην είναι τα καταλληλότερα για την πραγματικότητα της προμηθευτικής αλυσίδας. Από τη στιγμή που οι περισσότερες δραστηριότητες που προσθέτουν αξία σε ένα προϊόν δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν σαν δραστηριότητες κατασκευών ή υπηρεσιών και έχουν γίνει θέμα συνεργασίας με εξωτερικούς φορείς (outsourcing), η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα φαίνεται να είναι δύσκολη. Τα παραδοσιακά συστήματα και η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι ακόμα χρήσιμα για εξωτερικούς χρηματοοικονομικούς σκοπούς ελέγχου και αναφοράς της χρησιμοποίησης των πόρων για παραγωγή απτών αγαθών στο εργοστάσιο των προμηθευτών ή των συνεργατών.

2.2 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Μια βιομηχανική εταιρεία η οποία θέλει να αριστεύσει στη διοίκηση κόστους θα πρέπει να έχει κάποια χαρακτηριστικά. Αυτά τα χαρακτηριστικά ανιχνεύει μια μελέτη που έγινε από τους Jenson et al (1996) και βρήκε ότι οι επιχειρήσεις που προσανατολίζονται προς τη βιομηχανική αριστεία έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Συνδυάζουν αποδοτικά την επιχειρησιακή και βιομηχανική κουλτούρα.

- Αναγνωρίζουν τις ευέλικτες μεθόδους παραγωγής και τις επιδράσεις τους σε δείκτες διοίκησης κόστους.
- Δίνουν έμφαση στη συνεχή βελτίωση των λογιστικών τους μεθόδων.
- Τείνουν να εξαλείψουν τα περιττά έξοδα που απεικονίζονται στις λογιστικές τους καταστάσεις.
- Ενθαρρύνουν μια κουλτούρα προληπτικής διοίκησης κόστους.

Η πληροφορία και οι μηχανισμοί μεταφοράς της παίζουν το βασικότερο ρόλο στο σχηματισμό του συστήματος. Σαφέστατα υπάρχουν οι ανώτεροι στόχοι και οι προσπάθειες της διοίκησης να τους υλοποιήσει. Υπάρχει και αξιολόγηση της προσπάθειας και ανάλογα με την επίτευξη των στόχων υπάρχουν και επιβραβεύσεις. Το σημαντικότερο θέμα σε όλο το σύστημα είναι το πώς αντλείται η πληροφορία και πόσο αξιόπιστη είναι. Μάλιστα από τη στιγμή που πρόκειται για διοίκηση κόστους καταλαβαίνουμε πόσο ακριβής σε αριθμό θα πρέπει να είναι. Ο Horngren μάλιστα αναφέρεται και στην ασυμμετρία στην πληροφόρηση.

Είναι σημαντικό για το σχεδιαστή του συστήματος να μπορέσει να απαντήσει σε ερωτήσεις όπως:

- ποιος κατέχει την πληροφορία ;
- πρέπει να μάθουν και άλλοι την πληροφορία ;
- πως θα γίνει ή πως έγινε η μεταφορά της πληροφορίας;
- πόσο έγκαιρη είναι η μεταφορά της ;

Η πληροφόρηση λοιπόν σε ένα σύστημα ελέγχου βοηθάει ώστε να αποφασιστεί η πιο αποδοτική κατανομή των πηγών καθώς και στις αξιολογήσεις απόδοσης.

Αντίστοιχα ο Kaplan (1988) συμπληρώνει πως ένα καλό σύστημα κοστολόγησης προϊόντος πρέπει να παράγει εκτιμήσεις κόστους που περιλαμβάνουν τα έξοδα που προκύπτουν σε σχέση με το προϊόν καθ' όλη την αλυσίδα αξίας.

Η θεωρία προτείνει τους ακόλουθους παράγοντες, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν τη σχεδίαση σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους:

- Ο βαθμός ανταγωνισμού που υπάρχει.
- Η ποικιλία των προϊόντων που κατασκευάζονται. ο ο αριθμός των παραγομένων προϊόντων.
- Το ποσοστό των γενικών εξόδων που δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα προϊόντα.

Η γενική τάση που επικρατεί στα συστήματα διοίκησης κόστους είναι πως ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης θα πρέπει να συνδυάζει τη διοίκηση κόστους, τη σύγχρονη τεχνολογία καθώς και το οργανωσιακό περιβάλλον.

Όσο αναφορά τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρεί ένα κοστολογικό σύστημα για να είναι αποδοτικό για την επιχείρηση ο Βενιέρης στο βιβλίο του υποστηρίζει ότι τα σύγχρονα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να δίνουν πληροφορίες για όλα τα στοιχεία της αλυσίδας αξίας (value chain), τόσο εντός της επιχείρησης στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, σχεδιασμού, παραγωγής, μάρκετινγκ, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών μετά την πώληση, όσο και εκτός της επιχείρησης, όπως είναι οι προμηθευτές και οι πελάτες.

Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα - φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες, οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης, κτλ. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς. Επιπλέον, προκειμένου το κοστολογικό σύστημα να είναι όσο το δυνατόν αντικειμενικότερο θα πρέπει να ενσωματώνει πληροφορίες που συλλέγονται από περιφερειακά πληροφοριακά συστήματα (για παράδειγμα το μητρώο παγίων, το σύστημα μισθοδοσίας, κτλ.), κυρίως σε θέματα διαμόρφωσης κλειδών επιμερισμού. Τέλος, για να μπορεί να χαρακτηριστεί ως διαφανές (transparent) και αντικειμενικό (objective) καθώς και να είναι αποδεκτό από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης θα πρέπει οι σχέσεις μεταξύ των στοιχείων του κόστους, οι μετασχηματισμοί, οι επιμερισμοί, οι υποθέσεις και οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε κάθε περίπτωση να είναι σαφής και να μπορούν με ευκολία να αποτυπωθούν.

Επίσης, προκειμένου να εξακριβώνεται σε συνεχή βάση η ορθότητα του κοστολογικού συστήματος αναφορικά με την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, απαιτείται ο έλεγχος του από ανεξάρτητους ελεγκτές, οι οποίοι εκφράζουν γνώμη αναφορικά με το βαθμό συνέπειας με τον οποίο ακολουθούνται οι προκαθορισμένες αρχές. Αυτό ισχύει μόνο σε περιπτώσεις που υπάρχει ενδιαφέρον ή περιορισμοί από εξωτερικούς παράγοντες (π.χ. κράτος, μεγάλοι

πελάτες). Για το σκοπό αυτό, τα εσωλογιστικά κοστολογικά συστήματα που τηρούνται στην Ομάδα 9 του ΕΓΛΣ. (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές. Αξίζει όμως να σημειωθεί ότι τα διάφορα κοστολογικά συστήματα που μπορεί να διαθέτει μία επιχείρηση για την άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση πληροφοριών δεν απαιτείται να ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές.

Σύμφωνη είναι και η γνώμη του Ιγνατιάδη που υποστηρίζει πως ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων. Αποφάσεις που είναι απαλλαγμένες από προσωπικά και συναισθηματικά στοιχεία και που τείνουν να είναι άριστες. Χωρίς τις κατάλληλες πληροφορίες, τα κατάλληλα στοιχεία δεν είναι δυνατόν να παρθούν σωστές και ορθολογικές αποφάσεις. Τα στοιχεία υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στη λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Τα στοιχεία αυτά και τις πληροφορίες αυτές τις παρέχει η λογιστική και ιδιαίτερα η λογιστική κόστους ή επιχειρηματική λογιστική (Managerial Accounting).

2.3 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

Μέχρι πρόσφατα η διαχείριση προμηθειών είχε μόνο μια απλή επίδραση στην έρευνα της διοίκησης κόστους. Παρόλα αυτά η επιτυχία στο χτίσιμο και τη διατήρηση μακροπρόθεσμων συνεργασιών στα πλαίσια των προμηθειών μπορεί να προέλθει και να ευνοηθεί από τις πληροφορίες που παρέχονται από τις τεχνικές της διοίκησης κόστους.

Έτσι λοιπόν όπως οι παραγωγοί, οι προμηθευτές και οι κατασκευαστές συνεργάζονται επιτυχώς για την κυκλοφορία ενός προϊόντος, απομένει να βρεθεί το πώς η διοίκηση κόστους μπορεί να σχεδιαστεί και να χρησιμοποιηθεί ώστε να βοηθήσει στη διαμόρφωση, την εφαρμογή και την πραγματοποίηση στρατηγικών που οδηγούν σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Μια μελέτη που έγινε από τον Ramos προσπαθεί να δείξει την αμφίδρομη σχέση διοίκησης κόστους και διαχείρισης προμηθειών. Η πληροφόρηση που διαχειρίζεται

η διοίκηση κόστους είναι απαραίτητη στη συνεργασία με τους προμηθευτές. Είναι η κύρια πηγή πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο.

Οι αποτελεσματικές τεχνικές διοίκησης κόστους μπορούν να δημιουργήσουν υπολογίσιμη προστιθέμενη αξία για τις προμηθευτικές αλυσίδες:

- παρέχοντας χρονικά συνεπή και ακριβή πληροφόρηση για τις δραστηριότητες που απαιτούνται για την επιτυχία τους και
- παρέχοντας πληροφόρηση για την αποδοτικότητα και την ποιότητα των εκτιμώμενων στόχων καθώς και για την απόδοση των managers και της λειτουργικής μονάδας.

Το να υπάρξουν μακροπρόθεσμες σχέσεις με τους προμηθευτές είναι προϊόν μεγάλης προσπάθειας και συνήθως περιλαμβάνει πολύπλοκες διαπραγματεύσεις. Οι μηχανισμοί και οι δραστηριότητες που παίζουν ρόλο στην αλυσίδα των προμηθειών πρέπει να ελέγχονται με κάποιον τρόπο. Και οι δυο περιπτώσεις συνδέονται με την ανάγκη για συμμετοχική πληροφόρηση. Η διοίκηση κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί ως ο κατάλληλος και δυνατός συνδυασμός τεχνικών, ικανών να παράσχουν τέτοιου είδους πληροφόρηση.

2.4 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ

Σε αυτό το μέρος του κεφαλαίου 2 θα αναφερθούμε στις προμήθειες και τη σχέση που μπορεί να έχουν με τη διοίκηση κόστους. Από τα αποτελέσματα της ερευνάς μας γίνεται φανερό ότι τα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης έχουν άμεση σχέση με τη διαχείριση των προμηθειών σε μια εταιρεία.

Οι Axelsson et al. (2002) θεωρούν ότι η σύγχρονη διοίκηση κόστους μπορεί να συμβάλλει τα μέγιστα στο σχεδιασμό περισσότερο εξελιγμένων μοντέλων λειτουργίας της αλυσίδας των προμηθειών. Αυτό μπορεί να βρει εφαρμογή σε περιπτώσεις διεταιρικών σχέσεων που περιλαμβάνουν τους προμηθευτές, για προϊόντα που παρουσιάζουν μόχλευση, για στρατηγικά αλλά και κρίσιμα προϊόντα. Οι εκτιμήσεις για τη συνεργασία μεταξύ προμηθευτών και αγοραστών περιλαμβάνουν και την αξιολόγηση των αμοιβαίων ωφελειών από τη συνεργασία. Η λογιστική έχει ένα σημαντικό ρόλο να παίζει στις διαπραγματεύσεις και βοηθάει στην αξιολόγηση της θέσης κάθε πλευράς και τις συνέπειες από τυχόν διαφορετικές

επιλογές που υπάρχουν. Πρέπει να αναπτυχθούν συστήματα κοστολόγησης διεταιρικά και όχι ενδοεταιρικά. Αυτά μπορούν επωφελώς να συνεισφέρουν:

- στη δημιουργία καναλιών για τη μετάδοση των ανταγωνιστικών πιέσεων που υπάρχουν από τα διαφορετικά μέρη στην προμηθευτική αλυσίδα.
- στην παροχή υποστήριξης για ενδοεταιρικές ομάδες έρευνας και ανάπτυξης.
- επιτρέποντας τις διαπραγματεύσεις και τροποποιήσεις των προδιαγραφών που μεταφέρονται διαμέσου της προμηθευτικής αλυσίδας έτσι ώστε να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί κοστολογικοί στόχοι.
- Βρίσκοντας λύσεις για να γίνει η σχέση προμηθευτή και αγοραστή πιο αποτελεσματική και αποδοτική και να βοηθηθούν και οι δύο πλευρές για τη μείωση του κόστους παραγωγής τους.

2.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΟΥΝ ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κοινό σημείο των σύγχρονων τεχνικών κοστολόγησης είναι η συγκέντρωση τους σε διαδικασίες και δραστηριότητες και σε ένα οριζόντιο επίπεδο της εταιρείας, επιτρέποντας να υπερκεραστούν τα εμπόδια που υπάρχουν μέσα σε μια εταιρεία. Οι τεχνικές διοίκησης κόστους που έχουν σχέση με τις προμήθειες περιγράφονται συνοπτικά παρακάτω:

- **Λογιστική ανοιχτών βιβλίων (open book).**

Η τεχνική αυτή προϋποθέτει ότι ο προμηθευτής δίνει πρόσβαση στον αγοραστή στα εσωτερικά του λογιστικά δεδομένα. Ο σκοπός είναι να διευκολυνθεί η συνεργασία που οδηγεί στην αναγνώριση των σημαντικών κοστολογικών παραγόντων ώστε μετέπειτα να μειωθεί το κόστος. Το πλεονέκτημα αυτής της τεχνικής είναι ότι μπορεί να αναπτυχθεί μια πιο έμπιστη και αρμονική σχέση προμηθευτή- αγοραστή. Το μειονέκτημα είναι ότι οι αγοραστές μπορεί να χρησιμοποιήσουν τα κοστολογικά δεδομένα για να πιέσουν για μειώσεις στις τιμές κάτι το οποίο δεν περιλαμβάνεται στις υποθέσεις του πώς να μειωθεί το κόστος.

- **Κοστολόγηση βάσει στόχου.**

Η τεχνική αυτή χρησιμοποιείται σε ένα περιβάλλον προμηθειών όπου υπάρχει μια πολύ-εταιρική συνεργασία για τη διοίκηση και τη διαχείριση του κόστους.

- **Kaizen costing.**

Η τεχνική αυτή είναι όμοια με την κοστολόγηση βάσει στόχου στην αποστολή της για τη μείωση του κόστους αλλά η διαφορά της έγκειται στο ότι στοχεύει στη μείωση του κόστους κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας του κύκλου ζωής ενός προϊόντος. Σύμφωνα με τους Cooper & Slagmulder (1999) η τεχνική αυτή είναι η κύρια και βασικότερη για τη διοίκηση κόστους στο στάδιο της κατασκευής του προϊόντος. Το σύστημα κοστολόγησης kaizen του αγοραστή προσδιορίζει και τις τιμές που πουλάει ο προμηθευτής. Οι προμηθευτές μετά από αυτό το σημείο χρησιμοποιούν το δικό τους σύστημα kaizen για να εντοπίσουν τι πρέπει να κάνουν για να μειώσουν τα κόστη τους και να προωθήσουν την πίεση για τις τιμές στους αντίστοιχους προμηθευτές τους.

- **Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα.**

Αυτό το σύστημα κοστολόγησης θα το δούμε αναλυτικά παρακάτω. Πρέπει όμως να σημειώσουμε ότι τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μπορούν να αναγνωρίσουν τις επιπρόσθετες παροχές που δίνονται από τους προμηθευτές όπως ο σχεδιασμός του προϊόντος και η ανάπτυξη του, οι οποίες προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν και μειώνουν τα συνολικά κόστη όπως αυτά που προέρχονται από επιθεωρήσεις και χειρισμούς.

- **Ανάλυση αλυσίδας αξίας (Value chain analysis).**

Για το σκοπό της ανάλυσης αυτής οι συνεργαζόμενες εταιρείες είναι απαραίτητο να μοιράσουν το κόστος και την πληροφόρηση για την αποδοτικότητα. Μια τέτοια ανάλυση μπορεί να εφαρμοστεί από μια εταιρεία έχοντας μια εξωτερική προοπτική, ή αμοιβαία από εταιρείες ή τέλος από προμηθευτές και αγοραστές στην αλυσίδα αξίας.

- **Το Συνολικό κόστος ιδιοκτησίας (Total cost of ownership).**

Αυτή η τεχνική χρησιμοποιείται για υποστήριξη αποφάσεων απόκτησης και σχεδιασμού για ένα μεγάλο εύρος από στοιχεία ενεργητικού που έχουν σημαντικό μερίδιο στη συντήρηση ή το λειτουργικό κόστος καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Αυτή μπορεί να συγκριθεί με άλλες αναλύσεις από άλλους προμηθευτές για

την τιμολόγηση, την ανάλυση make or buy, το outsourcing για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων.

2.5.1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΑΓΟΡΑΣΤΩΝ-ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Όταν η σχέση μεταξύ αγοραστών και προμηθευτών μπαίνει σε ένα στάδιο ωριμότητας, η διοίκηση κόστους μπορεί να έχει μια σημαντική συνεισφορά διαμέσου της πληροφόρησης η οποία βοηθά στο partnership management και στη διατήρηση της σχέσης εμπιστοσύνης ανάμεσα στις εμπλεκόμενες πλευρές. Κάποιες σημαντικές λεπτομέρειες για τη σωστή διαχείριση είναι:

- οι λεπτομερείς αξιολογήσεις της κοινής θέσης στον ανταγωνισμό.
- Οι λεπτομερείς αξιολογήσεις των επενδύσεων που αναλαμβάνονται
- Ο σχεδιασμός και έλεγχος του αμοιβαίου ρίσκου και των πλεονεκτημάτων.
- Η αναφορά στους αντικειμενικούς στόχους που αφορούν την κερδοφορία της επένδυσης, τη μείωση του κόστους, την ποιότητα κλπ.
- Η αναφορά στη διασπορά των σχέσεων σε νέες επιχειρηματικές δραστηριότητες, αγορές ή τεχνολογίες.

Η οικοδόμηση στενών σχέσεων ανάμεσα σε προμηθευτές και αγοραστές περιλαμβάνει επιπρόσθετες αναφορές σε περιπτώσεις προμηθειών και πολλή και ευρύτερη πληροφόρηση οργανωτική και εξωτερική. Μερικά χαρακτηριστικά αυτής της κατάστασης είναι:

- η αυξανόμενη πολυπλοκότητα, αφού υπάρχει μια μεγαλύτερη ανάγκη για την ολοκλήρωση του λογιστικού συστήματος με προμήθειες που καθοδηγούνται από τον κατασκευαστικό τομέα.
- η ανάγκη για δουλειά κατά μήκος και έξω από τα οργανωτικά όρια με τους προμηθευτές και η ένωση του τεχνικού μέρους με τις διοικητικές αποφάσεις και προβλήματα.
- η καθολική αποδοχή του συστήματος που ελέγχει τη διαχείριση των προμηθευτικών δραστηριοτήτων και η τροφοδοσία με πληροφόρηση που προέρχεται από εργαλεία βασισμένα σε διακεκριμένα κριτήρια.

Παρόλα αυτά η ολοκλήρωση για τα συστήματα διοίκησης κόστους μπορεί να δώσει άνθηση σε καταστάσεις όπως:

- η δημιουργία νέων κοστολογικών συστημάτων που είναι ειδικά και αφορούν τις κοινές διαδικασίες και δραστηριότητες.
- η προσαρμογή των υπάρχοντων εργαλείων σε κάθε μια από τις εμπλεκόμενες εταιρείες έτσι ώστε να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις και τις νέες διαδικασίες, τις διεταιρικές. Αυτή η προσαρμογή συνήθως προκύπτει από την ανάγκη να υπάρχει μια κοινή γραμμή μεταξύ των εταιριών που συνεργάζονται.
- η εμφάνιση αναγκών από τις νέες πληροφορίες που προκύπτει από νέους αντικειμενικούς σκοπούς, η επίτευξη των οποίων απαιτεί την εφαρμογή νέων εργαλείων διοίκησης κόστους. Τα εργαλεία που βασίζονται στις δραστηριότητες (ABC, Value Chain Analysis, η κοστολόγηση βάσει στόχου και το balanced scorecard είναι κατάλληλα για τέτοιες συνθήκες.
- η αλλαγή στο ρόλο της διοίκησης κόστους, προς ένα πιο διοικητικό ρόλο λειτουργώντας με διεταιρικές ομάδες έργου (cross functional teams) και συνεισφέροντας στη στρατηγική διοίκηση της προμηθευτικής αλυσίδας.

2.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διαχείριση κόστους (cost management) σχετίζεται με μια συγκεκριμένη φιλοσοφία, εκφράζει μια συμπεριφορά και χρησιμοποιεί ένα σύνολο τεχνικών για την υλοποίηση του έργου της.

Η φιλοσοφία της διαχείρισης κόστους αναφέρεται στη δημιουργία αξίας για τον πελάτη με χαμηλό κόστος. Η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών που επιθυμούν οι πελάτες με τη χρήση όσο το δυνατόν λιγότερων από τους περιορισμένους πόρους της επιχείρησης καθώς και η προσπάθεια συνεχούς βελτίωσης της αξίας και μείωσης του κόστους, αποτελούν τη φιλοσοφία της διαχείρισης του κόστους.

Η συμπεριφορά της διαχείρισης του κόστους απέναντι στο κόστος είναι ότι δεν δέχεται ότι αυτό απλώς συμβαίνει. Το κόστος είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων. Η πρόκληση που έχουν να αντιμετωπίσουν τα στελέχη που ασχολούνται με τη διοίκηση του κόστους είναι να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες που προκαλούν

το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό να μειώσουν το κόστος. Η εκτίμηση του κόστους επιτρέπει τη διαχείριση του, τη λήψη αποφάσεων καθώς και το σχεδιασμό και τον καθορισμό προτύπων (standards). Η διοίκηση κόστους περιλαμβάνει εμπλοκή και όχι παθητική απλή καταγραφή.

Για την υλοποίηση της διοίκησης του κόστους χρησιμοποιείται ένα σύνολο επιστημονικών τεχνικών. Οι τεχνικές αυτές συνθέτουν το σύστημα διοίκησης κόστους της επιχείρησης. Η επιλογή αυτών των τεχνικών γίνεται με κριτήριο την καταλληλότητα τους για την επίτευξη των απαιτήσεων και των στόχων της διοίκησης για τη λήψη αποφάσεων, προγραμματισμό, έλεγχο, αξιολόγηση της απόδοσης, κτλ. στη βάση πάντα μιας ανάλυσης κόστους-οφέλους.

2.7 Μείωση του Κόστους

Η **Μείωση Κόστους Λειτουργίας** αποτελεί συνεχή αναγκαιότητα για κάθε είδους επιχείρηση, όχι μόνο κάτω από συνθήκες Οικονομικής Κρίσης, αλλά σε κάθε περίπτωση η ανάπτυξη πρέπει να συνδυάζεται με σχεδιασμό και εφαρμογή μέτρων μείωσης της σπατάλης προκειμένου να μην εξανεμίζονται τα αποτελέσματα των αυξημένων πωλήσεων.

Η μείωση του Κόστους με την εφαρμογή της τεχνικής της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριότητας (**Activity Based Costing**) που αναφέρθηκε και προηγουμένως, δίνει λύση στα σημαντικά προβλήματα κοστολόγησης εξ' αιτίας των οποίων:

- Προϊόντα ή συμβάσεις προμηθειών, κοστολογούνται πάνω από το πραγματικό τους κόστος με αποτέλεσμα να χάνονται πελάτες και να κερδίζει έδαφος ο ανταγωνισμός
- Αντιθέτως, σε άλλες περιπτώσεις η συμβατική κοστολόγηση δίνει αποτελέσματα κάτω από το πραγματικό κόστος

Με άλλα λόγια κάθε επιχείρηση έχει ανάγκη να ξέρει ξεκάθαρα από ποιες δραστηριότητες κερδίζονται τα χρήματα και που χάνονται και το Activity Based Costing όπως θα δούμε και στην συνέχεια δίνει στις επιχειρήσεις αυτήν ακριβώς την απάντηση.

2.8 Υλοποίηση Προγράμματος Μείωσης Κόστους

Βασικός στόχος ενός προγράμματος μείωσης κόστους θα πρέπει να είναι η σημαντική μείωση των δαπανών, χωρίς αυτό να γίνει ορατό στον πελάτη και χωρίς να πληγεί η ποιότητα των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Καλό είναι το πρόγραμμα μείωσης κόστους να αντιμετωπιστεί ως ενδοεπιχειρησιακό έργο (project), το οποίο θα ανατεθεί σε μια ομάδα έργου, εφόσον το μέγεθος της επιχείρησης το απαιτεί.

Η πρώτη κίνηση αφορά στο **διαχωρισμό των λειτουργιών της επιχείρησης σε στρατηγικής σημασίας και υποστηρικτικές**. «Ο διαχωρισμός των δραστηριοτήτων σε βασικές και υποστηρικτικές βασίζεται στην αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (value chain), μοντέλο που εισήγαγε ο Michael Porter». Στην κάθε επιχείρηση εντοπίζονται οι δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στο προϊόν και επομένως αξιολογούνται ως σημαντικές για τον πελάτη. Για παράδειγμα, οι προμήθειες, η παραγωγή και οι πωλήσεις είναι βασικές λειτουργίες, ενώ η διαχείριση ανθρωπίνων πόρων και υποδομών υποστηρικτικές. Πιο συγκεκριμένα, η επαφή του πελάτη με τον πωλητή ή η συσκευασία του προϊόντος μπορεί να έχουν προστιθέμενη αξία ενώ η συντήρηση του τεχνολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης όχι.

Στη συνέχεια, είναι σκόπιμο **να συσχετιστούν οι πηγές κόστους (cost drivers) με τις αντίστοιχες λειτουργίες και να αναλυθούν τα ιστορικά στοιχεία δαπανών**. Στο στάδιο αυτό η **κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (activity-based costing)** μπορεί να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο. Επίσης, το benchmarking, η σύγκριση δηλαδή δεικτών επίδοσης της επιχείρησης με τους αντίστοιχους σε ομοειδείς επιχειρήσεις (εφόσον υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία δαπανών), θα βοηθήσει στον εντοπισμό περιττών ή «κρυφών» εξόδων.

Αφού εντοπιστούν δραστηριότητες που επιβαρύνουν τις δαπάνες της επιχείρησης, **καθορίζονται υλοποιήσιμοι στόχοι εξοικονόμησης**, οι οποίοι είναι ποσοτικά και χρονικά ορισμένοι και σχεδιάζονται οι αντίστοιχες ενέργειες. Τα σημεία παρέμβασης είναι λογικό να διαφέρουν ανάλογα με τη δραστηριότητα της επιχείρησης, π.χ. για μια βιομηχανία είναι σημαντική η μείωση φύρας και downtime (χρόνος κατά τον οποίο οι μηχανές είναι εκτός λειτουργίας), η μείωση αποθεμάτων, ο ορθολογικός προγραμματισμός παραγωγής και η επένδυση σε νέες αυτοματοποιημένες μηχανές αυξημένης παραγωγικότητας. Όλες οι επιχειρήσεις σίγουρα ενδιαφέρονται για μείωση μισθοδοτικού κόστους (π.χ. με την ελάττωση

των υπερωριών), την εγκατάσταση εξοπλισμού εξοικονόμησης ενέργειας (π.χ. λαμπτήρες, διπλά τζάμια, μόνωση) και την εξοικονόμηση πόρων από αναλώσιμα, όπως χαρτί και μελάνια εκτύπωσης.

1. Κατά την υλοποίηση του προγράμματος μείωσης κόστους, είναι πολλές φορές απαραίτητο να γίνει ολική ή μερική αναδιοργάνωση της επιχείρησης, με σκοπό την ευθυγράμμιση των διαδικασιών, τη βελτίωση της παραγωγικότητας, τη μείωση της γραφειοκρατίας και τελικά τη μείωση κόστους. Η εξοικονόμηση κόστους στις λειτουργίες στρατηγικής σημασίας θα πρέπει να γίνεται με προσοχή. Στον τομέα των υποστηρικτικών λειτουργιών η περικοπή εξόδων μπορεί να είναι πιο δραστική, και ορισμένες εργασίες επιβάλλεται, σε πολλές περιπτώσεις, να εξαλειφθούν ή να ανατεθούν σε τρίτους (outsourcing). Τέτοιες εργασίες είναι, για παράδειγμα, η καθαριότητα και η φύλαξη των εγκαταστάσεων, η τεχνική υποστήριξη πελατών από call center και η ανανέωση περιεχομένου του εταιρικού website.
2. Το τελευταίο βήμα περιλαμβάνει τη **συστηματική παρακολούθηση της επίτευξης των στόχων και την πραγματοποίηση διορθωτικών ενεργειών**. Απαραίτητα εργαλεία είναι ο τριμηνιαίος προϋπολογισμός και η μηνιαία κατάσταση ταμιακών ροών (cash flow statement). Τα κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα διευκολύνουν την παρακολούθηση και ανάλυση των σχετικών δεδομένων. Να σημειωθεί ότι είναι σύνηθες ένας γύρος μείωσης κόστους να μη σταθεί αρκετός για την επίτευξη των στόχων, με αποτέλεσμα η επιχείρηση να επανέρχεται σχεδιάζοντας και εφαρμόζοντας συμπληρωματικά μέτρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΗΣ ABC

3 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ABC

Η σύγχρονη επιχείρηση επιβάλλεται να ανταποκριθεί σε αυτές τις προκλήσεις χρησιμοποιώντας κάθε δυνατό μέσο. Σε αυτό το πλαίσιο, η Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες (Activity-Based Costing - ABC) και η Διοίκηση με Βάση τις Δραστηριότητες (Activity-Based Management - ABM) αποτελούν χρήσιμα εργαλεία της διοίκησης, όχι μόνο για την ακριβέστερη απεικόνιση του παραγωγικού κόστους, αλλά και για μια ολοκληρωμένη θεώρηση της ίδιας της επιχείρησης σε ρεαλιστική βάση. Σκοπός αυτής της εργασίας είναι η ανάδειξη της φύσης και της χρησιμότητας του ABC και του ABM για μια οργάνωση.

3.1 Ιστορική Ανασκόπηση του ABC

Το 1984 ο Bob Kaplan, με μεταπτυχιακές σπουδές στην ηλεκτρική μηχανική και διδακτορικό στην επιχειρησιακή έρευνα διορίζεται Καθηγητής στη Λογιστική στο Harvard Business School, στις Η.Π.Α.. Την περίοδο εκείνη το πανεπιστήμιο του Harvard αποτελεί τον χώρο προβληματισμού πολλών ακαδημαϊκών σχετικά με την επίδραση των μεταβολών σε παγκόσμιο επίπεδο στην αμερικανική βιομηχανία. Κατά την προσέγγιση του Harvard, η αμερικανική βιομηχανία στις αρχές του 1980 αντιμετωπίζει ένα άνευ προηγουμένου κύμα νέων ευκαιριών και απειλών. Η ανάπτυξη προχωρημένης βιομηχανικής τεχνολογίας, ο αυξημένος διεθνής διαγωνισμός που απειλεί την σχετική ασφάλεια της αμερικανικής αγοράς, το ιαπωνικό θαύμα, με την χρήση ανώτερων μορφών τεχνολογίας και πιο αποτελεσματικών διοικητικών τεχνικών (Just-In-Time - JIT1, Διοίκηση Ολικής Ποιότητας2) και οι αλλαγές στις αγορές των καταναλωτών άρχισαν να προβληματίζουν τους επιχειρηματικούς και ακαδημαϊκούς κύκλους των Η.Π.Α. Η παραγωγή προϊόντων μεγάλης διάρκειας, σε μακροχρόνιο ορίζοντα παραγωγής και σε μεγάλες παρτίδες, στην οποία οι Η.Π.Α. είχαν μέχρι τότε την υπεροχή, φαίνεται ότι άρχισε να αντικαθίσταται από παραγωγή προϊόντων μικρής διάρκειας, σε

βραχυχρόνιο ορίζοντα παραγωγής και σε μικρές παρτίδες, στην οποία η αμερικανική βιομηχανία έπρεπε να προσαρμοσθεί, αν ήθελε να επιβιώσει (Jones and Dugdale, 2002).

Ο Armstrong (2002) ισχυρίζεται ότι η προσέγγιση του Harvard αποτελεί αντίδραση ενάντια σε δύο άλλες τάσεις διοικητικής σκέψης της εποχής εκείνης. Η μία ήταν η τάση της στρατηγικής διοίκησης, που ασχολούνταν με την εύρεση της βασικής (θεμελιώδους) επιχειρηματικής δραστηριότητας (core business), εξετάζοντας εξονυχιστικά την κερδοφορία των γραμμών προϊόντος και απομακρύνοντας τα προϊόντα που είχαν χαμηλές επιδόσεις.

Ο Kaplan το 1984 αναπτύσσει μια κριτική στην παραδοσιακή διοικητική λογιστική στα πλαίσια του καινούριου βιομηχανικού περιβάλλοντος. Πιο συγκεκριμένα, προσδιορίζει τρεις προβληματικές περιοχές: τις ανεπάρκειες των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, την κακή χρήση του δείκτη ROI (Return on Investment -Απόδοση Επενδεδυμένων Κεφαλαίων³) και την κυριαρχία της νοοτροπίας της χρηματοοικονομικής λογιστικής στις επιχειρήσεις. Οι βιομήχανοι, εν όψει των παγκοσμιοποιημένων πλέον κινδύνων, δεν είναι δυνατό να εμπιστεύονται την παραδοσιακή διοικητική λογιστική. Αν και ο Kaplan δεν κάνει αναφορά σε κάποια προσέγγιση βασισμένη σε δραστηριότητες, δίνει έμφαση στην χρήση μη-χρηματοοικονομικών δεικτών.

Από τα τέλη της δεκαετίας του 1980, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, είτε εκείνα που καταχωρούσαν τα γενικά έξοδα (overhead) με βάση την άμεση εργασία ή την χρηματική αξία των πωλήσεων, είτε τα συστήματα άμεσης κοστολόγησης που αγνοούσαν εντελώς τα γενικά έξοδα για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και των πελατών, θεωρούνταν ήδη πεπαλαιωμένα. Σημαντικοί ερευνητές του επιστημονικού πεδίου της διοικητικής λογιστικής είχαν αρχίσει ήδη να εφαρμόζουν εναλλακτικά συστήματα κοστολόγησης, βασισμένα στις διεκπεραιώσεις (transactions) που ο τύπος που δίνει το ROI είναι ο εξής¹:

1. $ROI = \text{Net Operating Income} / \text{Average Operating Assets}$ ή
2. $ROI = \text{Καθαρό Λειτουργικό Εισόδημα} / \text{Μέσος Όρος Λειτουργικών Περιουσιακών Στοιχείων}$

¹ Garrison and Noreen, 2004, pp. 540 541

Το Καθαρό Λειτουργικό Εισόδημα είναι το εισόδημα προ τόκων και φόρων (Earnings Before Interest and Taxes - ΕΒΓΓ). Χρησιμοποιείται το Καθαρό Λειτουργικό Εισόδημα, καθώς η βάση (ο παρονομαστής) αποτελείται από τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία. Επομένως, για λόγους συνέπειας χρησιμοποιείται το Καθαρό Λειτουργικό Εισόδημα στον αριθμητή. Από την άλλη μεριά, τα Λειτουργικά Περιουσιακά Στοιχεία περιλαμβάνουν μετρητά, λογαριασμούς απαιτήσεων, αποθέματα, κτίρια και εξοπλισμό και άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για παραγωγικούς σκοπούς στην οργάνωση.

Με τον όρο γενικά έξοδα (overhead) εννοούνται όλα τα έξοδα που αφορούν την επιχείρηση, πλην των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας. Κάποια από αυτά θεωρούνται ως βιομηχανικά (manufacturing overhead), ενώ κάποια άλλα ως μη βιομηχανικά (non-manufacturing).² Οι Kaplan and Cooper παρατήρησαν ότι ουσιαστικά ίδια συστήματα εφαρμόζονται σε πλήθος παραγωγικών επιχειρήσεων: John Deere, Hewlett-Packard και Tcklronix στις Η.Π.Α., Siemens στη Γερμανία και Ericsson και Kanthal στη Σουηδία (Kaplan, 1994).

Το κοινό σημείο αυτών των συστημάτων ήταν η εστίαση στις οργανωσιακές δραστηριότητες ως βασικών παραγόντων στην ανάλυση της συμπεριφοράς του κόστους στις οργανώσεις. Το ενδιαφέρον στράφηκε από την επιχειρηματολογία σχετικά με τον τρόπο καταλογισμού του κόστους (την παραδοσιακή περιοχή της κοστολόγησης), στην εξακρίβωση των ροών κόστους από την κατανάλωση πόρων που δημιουργούν την ικανότητα στην οργάνωση να εκτελεί δραστηριότητες. Οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν συνεντεύξεις, αναλύουν τα χρονοδιαγράμματα και παρατηρούν την πραγματική εργασία για να αποδώσουν τα έξοδα από την χρήση των πόρων σε εκτελούμενες δραστηριότητες. Τα κόστη των δραστηριοτήτων αποδίδονται τότε σε προϊόντα, πελάτες ή υπηρεσίες (σε φορείς κόστους). Οι οδηγοί κόστους (cost drivers), που δείχνουν τους παράγοντες που προκαλούν τα κόστη, συγκεντρωμένοι από διαφορετικά επιχειρησιακά πληροφοριακά συστήματα (έλεγχος παραγωγής και αποθεμάτων, αγορές, μηχανική, είσοδος παραγγελιών, διοίκηση πωλήσεων) αποδίδουν τα κόστη των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους (π.χ. προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες) που δημιούργησαν την ζήτηση για τις οργανωσιακές δραστηριότητες ή ωφελήθηκαν από αυτές. Κατά τον Kaplan (1994), αυτές οι διαδικασίες δημιουργούν καλές εκτιμήσεις για τις ποσότητες και τα

² Garrison and Noreen, 2004, pp. 35-36.

μοναδιαία κόστη των δραστηριοτήτων και των πηγών που χρησιμοποιούνται για τους μεμονωμένους φορείς κόστους.

Στα πρώτα χρόνια διαμόρφωσης και εφαρμογής των συστημάτων ABC, αυτά περιγράφονταν ως πιο ακριβή σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και ως ικανά στην παροχή εκτιμήσεων για τα μακροχρόνια μεταβλητά κόστη. Όμως, αυτοί οι ισχυρισμοί ήταν το αποτέλεσμα της θεώρησης της εσωτερικής δομής των συστημάτων αυτών και όχι επιστημονικών παρατηρήσεων. Η επανάσταση στα συστήματα ABC ήρθε με δύο θεωρητικές εξελίξεις που ουσιαστικά αποτελούν μετεξέλιξη της επαγωγικής μεθόδου, και συγκεκριμένα επήλθαν οι εξής αλλαγές:

1. Λεπτομερής ανάλυση των εννοιών του οδηγού κόστους, του φορέα κόστους και των δραστηριοτήτων θα πραγματοποιηθεί σε επόμενες παραγράφους, για λόγους συνάφειας, στα πλαίσια της διαδικασίας εφαρμογής ενός συστήματος ABC.
2. Η ανακάλυψη της ιεράρχησης του κόστους των έμμεσων και υποστηρικτικών εξόδων.
3. Η διάκριση μεταξύ κόστους πόρων που παρέχονται και κόστους πόρων που χρησιμοποιούνται (ουσιαστικά η αναφορά γίνεται στα κόστη αχρησιμοποίητης δυναμικότητας).

3.2 Έννοια και Ορισμοί των ABC

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι σχεδιασμένα έτσι ώστε να παρέχουν φορείς μοναδιαίου κόστους για τα προϊόντα μιας επιχείρησης, με σκοπό την πληροφόρηση των εξωτερικών χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της. Τα βασικά συστήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στον επιχειρηματικό κόσμο είναι τα εξής (Garrison and Noreen, 2004):

Η Πλήρης Κοστολόγηση θεωρεί όλα τα κόστη που σχετίζονται με την παραγωγή (σταθερά και μεταβλητά) ως παραγωγικά κόστη. Τα υπόλοιπα κόστη θεωρούνται ως κόστη περιόδου και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Η Άμεση Κοστολόγηση θεωρεί ως κόστος παραγωγής μόνο το μεταβλητό μέρος του κόστους που σχετίζεται με την παραγωγή, αγνοώντας στην ουσία τα σταθερά

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)6- Τα υπόλοιπα κόστη θεωρούνται ως κόστη περιόδου και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Σε γενικές γραμμές, η Άμεση Κοστολόγηση είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να παρέχει στη διοίκηση τα παραγωγικά κόστη και άλλες πληροφορίες που είναι χρήσιμες για αποφάσεις οι οποίες δεν επηρεάζουν τα σταθερά κόστη και την δυναμικότητα (capacity)

Ως βιομηχανικά γενικά έξοδα (manufacturing overhead), δηλαδή ως Γ.Β.Ε. (Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα) νοούνται τα έμμεσα βιομηχανικά κόστη, σε αντιδιαστολή με τα άμεσα, δηλαδή τις πρώτες ύλες (άμεσα υλικά - direct materials) και την άμεση εργασία (direct labor). μιας επιχείρησης. Ουσιαστικά έχει κάποια αξία στο βραχυχρόνιο ορίζοντα, καθώς σε μακροχρόνιο ορίζοντα δεν υπάρχουν σταθερά κόστη και σταθερή δυναμικότητα.

Στην συνέχεια παραθέτουμε τις διαφορές των δύο συστημάτων κοστολόγησης, για πληρέστερη κατανόηση των διαφορών τους (Garrison and Noreen, 2004):

Πίνακας

Πλήρης Κοστολόγηση		Άμεση Κοστολόγηση
Κόστη Παραγωγής	Πρώτες Ύλες	Κόστη Παραγωγής
	Άμεση Εργασία	
	Μεταβλητά 1 .Β.Ε.	
	Σταθερά Γ.Β.Ε.	
Κόστη Περιόδου	Μεταβλητά Έξοδα	
	Πωλήσεων και Διοίκησης	
	Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων και Διοίκησης	
	—	

Σε αντίθεση με τα παραπάνω συστήματα κοστολόγησης, το ABC είναι μια μέθοδος κοστολόγησης που είναι σχεδιασμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχει στη διοίκηση πληροφορίες κόστους για στρατηγικές και άλλες αποφάσεις που πιθανά επηρεάζουν την δυναμικότητα και, επομένως, τα σταθερά κόστη της επιχείρησης. Το σύστημα ABC κανονικά αποτελεί συμπλήρωμα του συνηθισμένου συστήματος

κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και δεν το αντικαθιστά. Ουσιαστικά, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ABC τηρούν δύο συστήματα κοστολόγησης ταυτόχρονα, το παραδοσιακό που χρησιμοποιείται για την προετοιμασία των εξωτερικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων και το σύστημα ABC που χρησιμοποιείται για την λήψη αποφάσεων εντός της επιχείρησης και για διοικητικές δραστηριότητες (Garrison and Noreen, 2004).

Σύμφωνα με τους Goebel et al. (1998), το ABC αναγνωρίζει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση υποστηρίζουν την παραγωγή, το marketing και τη διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών της επιχείρησης αυτής. Η θεώρηση των οργανωσιακών δραστηριοτήτων κατά αυτόν τον τρόπο επιτρέπει τον ουσιαστικό καταλογισμό τόσο των βιομηχανικών, όσο και των υποστηρικτικών της επιχείρησης κοστών (π.χ. marketing, πωλήσεις, διαφήμιση, διοίκηση) σε εξατομικευμένα προϊόντα, κανάλια διανομής, τμήματα και πελάτες.

Κατά τους Landry et al. (1997), μια οργάνωση συνήθως εφαρμόζει το ABC έχοντας δύο βασικούς στόχους:

- 1) Να κατανοήσει σε βάθος τη συγκεκριμένη δομή του κόστους της από την πλευρά των διαδικασιών.
- 2) Να εξακριβώσει την πραγματική αξία του προϊόντος της, συνήθως με τη μορφή των αποθεμάτων.

Οι Akyol et al. (2004) περιγράφουν το ABC ως μια μεθοδολογία που μετρά το κόστος και την επίδοση δραστηριοτήτων, πόρων και φορέων κόστους. Κατά τους ερευνητές πρόκειται για ένα οικονομικό μοντέλο που εξακριβώνει δεξαμενές κόστους (cost pools) ή κέντρα δραστηριοτήτων (activity centers) σε μια οργάνωση και χρεώνει τα κόστη σε οδηγούς κόστους με βάση την έκταση της χρησιμοποίησης κάθε δραστηριότητας. Ουσιαστικά, θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι το ABC συνεπάγεται την ανάλυση μια οργάνωσης σε δραστηριότητες (Smith, 1992). Το ABC έχει τύχει σημαντικής προσοχής στην έρευνα στη διοικητική λογιστική, τόσο αναφορικά με την ικανότητα μη-σχετιζόμενων με τον όγκο δραστηριοτήτων να εξηγήσουν τη συμπεριφορά του κόστους, όσο και με την αντιληπτή αξία των συστημάτων ABC στις οργανώσεις (Ittner et al., 1997).

Κατά τους Cooper and Kaplan (1992), τα συστήματα ABC έχουν δύο σημαντικά χαρακτηριστικά. Ι Πρώτον, οι δραστηριότητες που εκτελούνται δεν ζητούνται

αναλογικά με τον συνολικό όγκο των παραγόμενων (ή πωλούμενων) μονάδων. Οι ζητήσεις προκύπτουν από την διαποίκιλη και την πολυπλοκότητα του μίγματος προϊόντων και του μίγματος καταναλωτή. Δεύτερον, τα συστήματα ABC δεν αποτελούν μοντέλα για τον τρόπο με τον οποίο τα έξοδα ή οι δαπάνες μεταβάλλονται βραχυχρόνια. Τα συστήματα αυτά εκτιμούν τα κόστη των πόρων που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση δραστηριοτήτων με σκοπό την παραγωγή ποικίλων προϊόντων. Κατά τη διάρκεια μια δεδομένης περιόδου, η παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών και το marketing, η πώληση και η διανομή στους πελάτες δημιουργούν μια ζήτηση για οργανωσιακές δραστηριότητες. Η ποσότητα κάθε δραστηριότητας που παρέχεται για τα προϊόντα εκτιμάται με οδηγούς κόστους δραστηριότητας, όπως π.χ. ο αριθμός των ωρών στησίματος των μηχανών, ο αριθμός των παραγγελιών αγορών που έχουν επεξεργαστεί, ο αριθμός των αποδείξεων που λαμβάνονται, ο αριθμός των ωρών της άμεσης εργασίας και των μηχανοωρών, ο αριθμός των μερών που συντηρούνται κ.α.. Προσθέτοντας τα κόστη όλων των πόρων που παρήχθησαν για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων για τα μεμονωμένα προϊόντα το μοντέλο ABC εκτιμά τα κόστη των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για όλα τα προϊόντα της επιχείρησης.

Μάλιστα, σύμφωνα με τους Goebel et al. (1998), η εμφάνιση του ABC απαιτεί από τους υπεύθυνους marketing να επαναδιαμορφώσουν ριζικά τη σκέψη τους αναφορικά με τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα και τα περιθώρια που επηρεάζουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεών τους. Όλα τα στελέχη που έχουν αρμοδιότητα λήψης αποφάσεων με ευθύνη κέρδους (profit responsibility), θα πρέπει να λειτουργούν εντός ενός περιβάλλοντος ABC δίνοντας έμφαση στις διαδικασίες ανάπτυξης προϊόντος, βιομηχανοποίησης και διανομής, καθώς και στο κόστος των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την ολοκλήρωση αυτών των διαδικασιών. Αυτό συνεπάγεται εστίαση στην προστιθέμενη αξία κάθε σταδίου της διαδικασίας και όχι στην παροχή ενός απλού αριθμού για το κόστος κάθε προϊόντος.

Οι Krupnicki and Tyson (1997) αναφέρουν ότι οι άνθρωποι που εμπλέκονται σε ένα πρόγραμμα ABC θα πρέπει να επενδύσουν σημαντικό χρόνο αναφορικά με τις πραγματικές αιτίες που προκαλούν τα κόστη στις επιχειρήσεις τους, παρατηρώντας τις δραστηριότητες, προχωρώντας σε συνεντεύξεις με τους εργαζομένους και

πραγματοποιώντας ποσοτικές μεθόδους, όπως η ανάλυση παλινδρόμησης. Μια επιχείρηση που δεν δεσμεύει τους απαραίτητους πόρους είναι δεδομένο ότι θα οδηγηθεί σε απογοητευτικά αποτελέσματα.

Αν και είναι ξεκάθαρο ότι ο πρωταρχικός ρόλος ενός συστήματος ABC είναι η παροχή πληροφοριών που σχετίζονται με το κόστος της γραμμής παραγωγής, στην πραγματικότητα προσφέρει πολύ περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στην διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως: 1) να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά μονάδα προϊόντος και να βρει τρόπους να μειωθούν, 2) να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία της εταιρίας σε σχέση με τις κλασσικές μεθόδους της λογιστικής,

3) να προσδιορίσει εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούργια προϊόντα και υπηρεσίες και 4) να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών ή είναι προτιμότερο να ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες.

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

Ως προς αυτό το ζήτημα, οι Palmer and Vied (1998) ισχυρίζονται ότι, παρόλη την ομοφωνία σχετικά με τα οφέλη των υπολογισμών του ABC, δεν υπάρχει συναίνεση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η θεωρία σχετικά με το ABC μπορεί να μετατραπεί σε πράξη στα πλαίσια μιας οργάνωσης. Κάποιοι υποστηρίζουν ότι το ABC θα πρέπει να είναι ένα μεμονωμένο σύστημα που θα λειτουργεί παράλληλα με το κύριο κοστολογικό σύστημα. Άλλοι πάλι θεωρούν ότι αν το ABC εφαρμόζεται ως δευτερεύον κοστολογικό σύστημα θα αποτύχει, καθώς σε αυτήν την περίπτωση τα δεδομένα του ABC δεν ολοκληρώνονται στα βασικά συστήματα

χρηματοοικονομικών αναφορών και μέτρησης της επίδοσης που διαθέτει η επιχείρηση.

Ο Mitchell (1994) αναφέρει ότι η ευρεία εφαρμογή του ABC σε πολλές προβληματικές περιοχές της συμβατικής διοικητικής λογιστικής (όπως είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων, η συμπεριφορά του κόστους και η ανάλυση μεταβλητότητας) δεν σημαίνει ότι η μέθοδος αυτή αποτελεί πανάκεια. Η εφαρμογή ενός συστήματος ABC πρέπει να πραγματοποιηθεί με μεγάλη προσοχή. Οι χρήστες της κοστολογικής πληροφόρησης θα πρέπει να γνωρίζουν ότι αυτή δεν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ελεύθερη κάθε αυθαιρεσίας αναφορικά με τον καταλογισμό και απόλυτα ενδεικτική των πραγματικών μηχανισμών κατανάλωσης πόρων. Ακόμη, δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι το σύστημα ABC παρέχει λύσεις για προβλήματα ελέγχου του κόστους που είναι απαλλαγμένες από συμπεριφορικά προβλήματα ή που αποκλείουν εναλλακτικές προσεγγίσεις. Επομένως, οι εφαρμογές του ABC δείχνουν ότι είναι καταλληλότερο για να δίνει κατευθύνσεις στην προσοχή των διοικητικών στελεχών, παρά για την παροχή οριστικών απαντήσεων στα ζητήματα που απασχολούν την επιχείρηση.

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση, θα πρέπει να τονίσουμε ότι το ABC είναι διαρκώς εξελιξιμο και δεν παραμένει στάσιμο, έτσι όπως άρχισε να διαμορφώνεται από τα τέλη της δεκαετίας του 1980. Οι Mecimore and Bell (1995) σημειώνουν ότι οι επιχειρήσεις προχωρούν από την έμφαση στο προϊόν αρχικά στην εστίαση στις διαδικασίες και έπειτα στην εστίαση στην Στρατηγική Επιχειρηματική Μονάδα (Strategic Business Unit - SBU7). Μάλιστα, κατά τους συγγραφείς, η ολοκλήρωση της εξέλιξης του ABC θα πρέπει να περιλαμβάνει τη διασύνδεση των δραστηριοτήτων μεταξύ των διαφόρων επιχειρηματικών μονάδων, δημιουργώντας ένα σύστημα ABC που να παρέχει πληροφόρηση για την επιχείρηση ως σύνολο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο - ΚΟΣΤΟΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

4 ΚΟΣΤΟΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

4.1 Ορισμός - Χρησιμότητα - Διακρίσεις κόστους

Ο όρος κόστος χρησιμοποιείται ευρύτατα στην καθημερινή ζωή από όλους μας. «Όλα έχουν ένα κόστος» λέει ο θυμόσοφος λαός, υπονοώντας ότι κάθε απόφασή μας, κάθε ενέργεια, κάθε πράξη μας συνεπάγεται μια αναπόφευκτη θυσία. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση των οικονομικών μονάδων. Απαιτούνται εκ μέρους τους οικονομικές θυσίες, προκειμένου αυτές να επιτελέσουν τους σκοπούς για τους οποίους συστάθηκαν (δημιουργία εσόδων για τις κερδοσκοπικές μονάδες, ικανοποίηση κοινωνικών αναγκών για τις μη κερδοσκοπικές μονάδες).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το κόστος θα μπορούσε να οριστεί ως «η (συνήθως) σε χρήμα εκφραζόμενη θυσία που εκ προθέσεως υφίσταται κανείς για την απόκτηση ή δημιουργία υλικών ή άυλων οικονομικών αγαθών» Ένας τέτοιος ορισμός, όμως, περικλείει τον κίνδυνο να ταυτίσει κανείς την έννοια του κόστους με την έννοια του εξόδου, πράγμα το οποίο δεν είναι ορθό. Το κόστος κατ' αρχήν δεν είναι οικονομική θυσία, όπως είναι το έξοδο, αλλά ένα ενεργητικό στοιχείο. Με άλλα λόγια αντιπροσωπεύει το σύνολο των χρησιμοτήτων που δεν έχουν ακόμα χρησιμοποιηθεί (αναλωθεί) μέχρι τη δεδομένη χρονική στιγμή, και που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε επόμενες χρονικές περιόδους. Με τη χρησιμοποίηση / διάθεση / ανάλωσή του για κάποιο σκοπό (δημιουργία εσόδων ή κάλυψη κοινωνικών αναγκών) το κόστος τελικά μετατρέπεται σε έξοδο. Συνεπώς το έξοδο είναι το κόστος που έχει εκπνεύσει (αναλωθεί), χαρακτηρίζεται δηλαδή ως το μέτρο του τμήματος εκείνου από το σύνολο των υπηρεσιών που αντιπροσωπεύει το κόστος, το οποίο (τμήμα) έχει χρησιμοποιηθεί κατά τη διάρκεια της δεδομένης περιόδου για την παραγωγή ή πρόσδοση ωφέλειας.

Αν επιθυμούσαμε να δώσουμε ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα για την κατανόηση της παραπάνω διάκρισης, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε το εξής : για την κατασκευή 100 μονάδων του ετοιμού προϊόντος Π₁ η επιχείρηση καταβάλλει 4 εκατομμύρια δρχ για την αγορά πρώτων υλών (που χρειάστηκε το Π₁), για αμοιβές προσωπικού παραγωγής 2 εκατομμύρια, και για αγορά και χρήση άλλων αγαθών και υπηρεσιών (π.χ. βοηθητικές ύλες, αμοιβές επιβλεπόντων, απόσβεση των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή του Π₁) 3 εκατομμύρια. Επομένως, η αξία του αγαθού αυτού είναι 9 εκατομμύρια (κόστος κτήσης). Για όσο χρονικό διάστημα το Π₁ παραμένει αποθεματοποιημένο, το κόστος του αποτελεί ένα στοιχείο του ενεργητικού. Σε οποιαδήποτε, όμως, μεταγενέστερη χρονική στιγμή θα έχει αναλωθεί ένα τμήμα του κόστους, δηλαδή αν διατεθεί (ή σε άλλη περίπτωση χρησιμοποιηθεί), όπως θα συμβεί στην περίπτωση της πώλησής του, το τμήμα αυτό του κόστους θα έχει μεταπέσει στην κατηγορία του εξόδου. Το κόστος του διατεθέντος / χρησιμοποιηθέντος αγαθού Π₁ καθίσταται πλέον έξοδο, με την ονομασία κόστος πωληθέντων.

Έτσι, λοιπόν, είναι καλύτερα, ίσως, να υιοθετηθεί ο ορισμός του κόστους που δίνεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, σύμφωνα με τον οποίο **«κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστική δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών»**.³

Όπως καθίσταται φανερό από τον ορισμό που προηγήθηκε, το κόστος απόκτησης των υλικών ή άυλων αγαθών αποτελεί ένα μέτρο της οικονομικής λειτουργίας μιας οικονομικής μονάδας. Όσο μικρότερο είναι το κόστος απόκτησης των αναγκαίων μέσων δράσης και επιτέλεσης των συγκεκριμένων σκοπών των οικονομικών μονάδων, τόσο επιτυχέστερη κρίνεται η επιτέλεση του έργου αυτών. Είναι προφανές, επομένως, η μεγάλη σπουδαιότητα που έχουν οι πληροφορίες κόστους για τη Διοίκηση των οικονομικών μονάδων και ειδικότερα των επιχειρήσεων.

Οι παραπάνω πληροφορίες παρέχονται στη Διοίκηση των επιχειρήσεων από τα διάφορα συστήματα κοστολόγησης (cost accounting systems), τα οποία θεωρούνται από τα πλέον κύρια και περισσότερο αξιόπιστα ποσοτικά συστήματα

³ Λογιστική Κόστους / Βενιέρη, Εκδόσεις Σμπίλια, Αθήνα 1986, σελ.21

πληροφόρησης σε όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις⁴, για το σχεδιασμό της δράσης, τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων.

Όμως η έννοια του κόστους αυτή καθαυτή έχει μικρή μόνο σημασία αν δεν συνοδεύεται από έναν επιθετικό προσδιορισμό δηλωτικό των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του κόστους (π.χ. μεταβλητό ή σταθερό κόστος, ελεγχόμενο ή μη ελεγχόμενο κόστος κλπ.), ως και των ιδιαίτερων αναγκών πληροφόρησης που έχει η διοίκηση και που αυτό έρχεται να ικανοποιήσει. Έτσι, στο επόμενο τμήμα θα γίνει σύντομη αναφορά στις κατηγορίες κόστους και τις αντίστοιχες ανάγκες που ικανοποιούν.

4.2 Κατηγορίες κόστους και χρησιμότητά του

Το κόστος μπορεί να διακριθεί σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με διαφορετικά κάθε φορά κριτήρια. Εν συνεχεία θα δοθεί μια γενική διάκριση του και κάποιες ειδικότερες.

I. Γενική διάκριση

1. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ή ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 2. ΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ή ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Ο όρος *βιομηχανικός*, που χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να γίνει η γενική διάκριση του κόστους, δεν θα πρέπει να εκληφθεί με την στενή έννοια του όρου, δηλαδή την καθαυτή βιομηχανική παραγωγή (μεταποίηση). Αντιθέτως, έχει την έννοια της μετατροπής κάποιου αγαθού σε άλλο αγαθό που να προσδίδει μεγαλύτερη αξία στον καταναλωτή. Υπό αυτή την έννοια, λοιπόν, στο εξής θα αναφερόμαστε στο κόστος τόσο των μεταποιητικών επιχειρήσεων, όσο και των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών.

Έχοντας κάνει αυτή την απαραίτητη διευκρίνιση, θα μπορούσαμε να αναγνωρίσουμε τρία βασικά στοιχεία που συνιστούν το συνολικό βιομηχανικό κόστος (ή κόστος παραγωγής) μιας επιχείρησης :

- τις πρώτες ύλες
- την άμεση εργασία
- τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

⁴ **Cost Accounting, A managerial emphasis** / Horgren - Foster - Datar, Prentice Hall, Ninth Edition, 1997, σελ. 2

Πρώτες ύλες είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Το κόστος τους επιβαρύνει απευθείας το παραγόμενο προϊόν, καθώς είναι ευκόλως ανιχνεύσιμο και άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική διαδικασία.

Άμεση εργασία είναι η εργασία που προσφέρουν οι εργάτες, οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλο το φάσμα των εργασιών από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος. Το κόστος της άμεσης εργασίας μπορεί επίσης να συνδεθεί άμεσα με το κάθε παραγόμενο προϊόν.

Γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ) είναι όλα εκείνα τα έξοδα που δεν σχετίζονται άμεσα με τα συγκεκριμένα προϊόντα, υπηρεσίες ή τμήματα τα οποία αποτελούν αντικείμενο κοστολόγησης (και καλούνται αντικείμενα κόστους), αφορούν όμως στη λειτουργία της παραγωγής. Στα ΓΒΕ περιλαμβάνονται τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Τα ΓΒΕ είναι δύσκολως ανιχνεύσιμα ως προς το αντικείμενο κόστους, γιατί συνήθως αποτελούνται από πολλά χωριστά κόστη μικρού ποσού, που βρίσκονται στη σφαίρα ευθύνης διαφορετικών διευθυντών. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι τα εξής :

- το ενοίκιο του εργοστασίου ^
- η έμμεση εργασία, δηλαδή η εργασία που προσφέρεται όχι για να γίνει επεξεργασία του προϊόντος, αλλά για να υποβοηθηθεί η επεξεργασία αυτή (π.χ. ο μισθός του επιβλέποντος παραγωγής και ο μισθός των συντηρητών μηχανημάτων)
- τα βοηθητικά υλικά (π.χ. στουπιά, μηχανέλαια, εργαλεία)
- η ενέργεια για να κινηθούν τα μηχανήματα που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή πολλών προϊόντων
- οι αποσβέσεις και τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των εργοστασίων, των μηχανημάτων κ.ο.κ.

Τα ΓΒΕ είναι εξ ορισμού έμμεσα κόστη (η έννοια του έμμεσου κόστους θα δοθεί στη συνέχεια) ως προς τα παραγόμενα προϊόντα, γιατί δεν είναι εύκολη η άμεση σύνδεσή τους με αυτά. Αυτό δημιουργεί σοβαρά προβλήματα στην ακριβή μέτρηση του κόστους προϊόντος, ή υπηρεσίας, ή λειτουργίας ενός τμήματος του εργοστασίου κλπ., όπως θα δούμε αργότερα. Ως προς το μη βιομηχανικό κόστος, αυτό περιλαμβάνει δύο είδη κόστους :

- τα γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης
- τα γενικά έξοδα διοίκησης

Τα γενικά έξοδα πωλήσεων ή διαθέσεως περιλαμβάνουν όλα εκείνα τα έξοδα που πραγματοποιούνται προκειμένου να φτάσουν τα τελικά προϊόντα ή οι υπηρεσίες στα χέρια των καταναλωτών. Παραδείγματα τέτοιου είδους εξόδων αποτελούν τα έξοδα διαφήμισης, οι προμήθειες των πωλητών, τα μεταφορικά, τα υλικά συσκευασίας κ.α.

Τα γενικά έξοδα διοίκησης περιλαμβάνουν όλα εκείνα τα έξοδα που δημιουργούνται στα πλαίσια της διοίκησης της επιχείρησης και πραγματοποιούνται προκειμένου να υποστηρίξουν τις υπόλοιπες κύριες λειτουργίες. Παραδείγματα τέτοιου είδους εξόδων αποτελούν το ενοίκιο των γραφείων της διοίκησης, ο φωτισμός και η θέρμανση των κεντρικών γραφείων, οι αμοιβές των νομικών συμβούλων κ. α.

Το κόστος πρώτων υλών, άμεσης εργασίας και τα ΓΒΕ (δηλαδή το κόστος παραγωγής) καλείται και **κόστος προϊόντος**, επειδή το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο συγκεκριμένο προϊόν που παράγεται. Αντίθετα, τα λοιπά είδη κόστους, τα έξοδα πωλήσεων και διοικήσεως, συνιστούν **κόστος περιόδου**, δηλαδή δεν ενσωματώνονται στο κόστος προϊόντος, αλλά θεωρούνται ως εκπνεύσαν κόστος, άρα έξοδο, και ως εκ τούτου βαρύνουν το αποτέλεσμα χρήσης, ανεξάρτητα του αν παράχθηκαν προϊόντα και πόσα. Με άλλα λόγια το κόστος περιόδου συνδέεται με το χρόνο μάλλον παρά με τα παραγόμενα προϊόντα.

Η διάκριση σε κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου έχει ιδιαίτερη σημασία για τη διοίκηση της επιχείρησης, γιατί τη βοηθεί να εκτελέσει δύο σημαντικές λειτουργίες, την **αποτίμηση των αποθεμάτων** και τον **προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης**.

Όσον αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων, το κόστος, όπως έχει προαναφερθεί, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού και μόνο όταν εκπνεύσει, αναλωθεί, καταστραφεί, ή απολεσθεί αποτελεί έξοδο. Η σημασία της γνώσης του κόστους για την αποτίμηση των διαφόρων ειδών αποθεμάτων είναι προφανής, καθώς μόνο τα μη εκπνεύσαντα κόστη αποθεματοποιούνται. Είναι μια χρησιμότητα των πληροφοριών κόστους που σχετίζεται κυρίως με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική.

Ως προς τον προσδιορισμό του αποτελέσματος των εργασιών, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) είναι η διαφορά έσοδα - έξοδα και ότι τα έσοδα είναι εξ αντικειμένου δεδομένα, η γνώση του κόστους κατά προϊόν (ή άλλες διακρίσεις) είναι απαραίτητη για τον καθορισμό αναλυτικών (κατά προϊόν κλπ.) αποτελεσμάτων. Εξάλλου, η εξατομίκευση του κόστους κάθε προϊόντος, υπηρεσίας, ή πελάτη αποτρέπει τον προσδιορισμό συγκεντρωτικών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από το συμψηφισμό ειδών που πωλούνται με κέρδος και ειδών που πωλούνται με ζημία και ελέγχεται η αποδοτικότητα των απασχολούμενων στην παραγωγή τους κεφαλαίων. Κατά αυτόν τον τρόπο, η επιχείρηση μπορεί να κατευθύνει τη δραστηριότητά της προς εκείνα τα προϊόντα / υπηρεσίες και εκείνους τους πελάτες που προσφέρουν τα μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους. Επίσης ο προσδιορισμός του αποτελέσματος των εργασιών διαμορφώνει και το τελικό ύψος των κερδών επί των οποίων η επιχείρηση θα φορολογηθεί, αλλά και εκείνο των μέρους των κερδών, το οποίο θα διανεμηθεί στους μετόχους με τη μορφή μερίσματος.

4.3 Ειδικότερες διακρίσεις

Από τις ειδικότερες διακρίσεις του κόστους, για το σκοπό της εργασίας αυτής είναι αρκετό να αναφερθούν οι παρακάτω :

Α) Διάκριση του κόστους αναλόγως της δυνατότητας ελέγχου του ή μη

Με βάση το παραπάνω κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε :

1. ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ
2. ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ

Η διάκριση αυτή γίνεται κατ' εξοχή για εσωτερικούς σκοπούς, δηλαδή για να καταβληθεί προσπάθεια συμπίεσης και ελέγχου του κόστους, αποτελεί δε τμήμα της λεγόμενης Λογιστική κατά τομέα Ευθύνης (*Responsibility Accounting*).⁵

Ελεγχόμενο κόστος είναι εκείνο το οποίο καθορίζεται σε ένα ορισμένο επίπεδο διοικητικής ιεραρχίας της επιχείρησης, για δεδομένο χρονικό διάστημα. Είναι φανερό ότι χρειάζονται δύο χαρακτηριστικά στοιχεία για τη διάκριση του ελεγχόμενου από το μη ελεγχόμενο κόστος : ο καθορισμός μιας ιεραρχίας, ενός επιπέδου διοίκησης που θα είναι υπεύθυνο για τη διαμόρφωση και το ύψος της

⁵ Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι, Εισαγωγή / Ιγνατιάδη, Θεσσαλονίκη 1978, σελ. 79

δαπάνης, και ο προσδιορισμός του χρονικού διαστήματος στο οποίο αναφερόμαστε. Παράδειγμα τέτοιου κόστους μπορεί να είναι οι διαφημίσεις για το τμήμα πωλήσεων.

Η σημασία αυτής της διάκρισης έγκειται στο γεγονός ότι η Διοίκηση οφείλει ανά πάσα στιγμή να γνωρίζει ποιος ευθύνεται για το ύψος μιας δαπάνης, ώστε να μπορεί να αποδώσει τις ανάλογες ευθύνες εφόσον κρίνει ότι το ύψος αυτό υπερβαίνει τις πραγματικές ανάγκες της επιχείρησης, ή να είναι σε θέση να γνωρίζει τα περιθώρια που διαθέτει για περαιτέρω μείωση ή και εξάλειψή του εφόσον η παρουσία του δεν προσθέτει αξία στη λειτουργία του οργανισμού.

Β\ Διάκριση του κόστους αναλόγως της συνάφειας του ή μη για λήψη αποφάσεων

Με βάση το παραπάνω κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε :

1. ΣΧΕΤΙΚΟ ή ΣΥΝΑΦΕΣ ή ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
2. ΑΣΧΕΤΟ ή ΚΟΙΝΟ ή ΜΗ ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Σχετικό είναι εκείνο το κόστος το οποίο θα παύσει να υφίσταται αν πάψει να υφίσταται το αντικείμενο στο οποίο αναφέρεται. Αντίστοιχα, **άσχετο** είναι εκείνο το κόστος το οποίο θα συνεχίσει να υφίσταται αν πάψει να υφίσταται το αντικείμενο στο οποίο αναφέρεται. Αυτού του είδους η διάκριση έχει ευρεία χρήση στην περίπτωση που η επιχείρηση καλείται να επιλέξει μεταξύ εναλλακτικών λύσεων όπως, παραδείγματος χάριν, ως προς τη διατήρηση ή μη ενός προϊόντος, ενός πελάτη, ενός τμήματός της κ.ο.κ. Μόνο το σχετικό κόστος θα πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν κατά τη λήψη της απόφασης.

Γ\ Διάκριση του κόστους αναλόγως της συμπεριφοράς του

Με βάση το παραπάνω κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε :

1. ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ
2. ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ
3. ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ή ΜΙΚΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ως **μεταβλητό** ορίζεται εκείνο το κόστος που στο σύνολό του συµμεταβάλλεται (κατά κάποιο ρυθμό) με τις μεταβολές του βαθμού δραστηριότητας. Παράδειγμα τέτοιου κόστους είναι το κόστος άμεσης εργασίας. Ως **σταθερό** ορίζεται εκείνο το

κόστος που στο σύνολό του δεν συµμεταβάλλεται (µέσα σε ορισµένα όρια) µε τις µεταβολές του βαθµού δραστηριότητας. Το χαρακτηριστικό του σταθερού κόστους δεν είναι ότι παραµένει αµετάβλητο, αλλά ότι η µεταβολή του οφείλεται σε άλλα αίτια εκτός από τις αυξοµειώσεις του βαθµού δραστηριότητας και ότι η µεταβλητότητά του σχετίζεται µε το χρόνο µάλλον, παρά µε τις µεταβολές του βαθµού δραστηριότητας. Παράδειγµα τέτοιου κόστους είναι το ενοίκιο του εργοστασίου. Το **ηµιµεταβλητό** κόστος είναι σταθερό µέχρι ενός σηµείου και από εκεί και πέρα µεταβάλλεται µε κάποιο ρυθµό. Το µεταβλητό κόστος είναι πάντα και σχετικό, ενώ το σταθερό µπορεί να είναι σχετικό, αλλά στις περισσότερες περιπτώσεις είναι άσχετο κόστος.

Οι διακρίσεις αυτές του κόστους επιτρέπουν τους διοικούντες τις επιχειρήσεις να εκτελούν µε µεγαλύτερη αποτελεσµατικότητα τις ακόλουθες βασικές επιχειρηµατικές λειτουργίες : τον **επιχειρηµατικό σχεδιασµό** των µελλοντικών δραστηριοτήτων, τον **έλεγχο των δραστηριοτήτων** και τη **λήψη αποφάσεων** (π.χ. αγορά από τρίτους ή ιδιοπαραγωγή, υποκατάσταση ανθρώπων από µηχανές, τιµολογιακή πολιτική κ. α.)

Δ\ Διάκριση του κόστους αναλόγως της συσχέτισής του µε το αντικείµενο κόστους

Με βάση το παραπάνω κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε :

1. ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ
2. ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ

Άµεσο είναι το κόστος που γίνεται αποκλειστικά χάριν ενός µόνο είδους προϊόντος, ή λειτουργίας, ή πελάτη, ή τµήµατος, ή άλλης υποδιαίρεσης της επιχείρησης, που αποτελεί αντικείµενο κόστους.⁶ Χαρακτηριστικό του κόστους αυτού είναι ότι είναι εύκολα ανιχνεύσιµο από τη διοίκηση. Παράδειγµα τέτοιου κόστους είναι το κόστος των α' υλών για την παραγωγή ενός προϊόντος. **Έµµεσο** είναι το κόστος που γίνεται ταυτόχρονα χάριν περισσότερων του ενός ειδών προϊόντων, ή λειτουργιών, ή τµηµάτων της επιχείρησης.⁷ Παραδείγµατα τέτοιου κόστους είναι οι αποσβέσεις των µηχανών και ο µισθός του επιβλέποντος της παραγωγής.

⁶ Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι, Εισαγωγή / Ιγνατιάδη, Θεσσαλονίκη 1978, σελ. 41

⁷ **Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι, Εισαγωγή** / Ιγνατιάδη, Θεσσαλονίκη 1978, σελ.41

Ένα έμμεσο κόστος μπορεί να μετατραπεί σε άμεσο αν γίνουν οι κατάλληλες ενέργειες για την ανίχνευσή του. Συχνά, όμως, δεν υπάρχουν οι κατάλληλες οργανωτικές, τεχνικές, λογιστικές κ. α. προϋποθέσεις για την μετατροπή του από έμμεσο σε άμεσο και το κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία αυτών των προϋποθέσεων και την εξακρίβωση της αμεσότητας της δαπάνης είναι απαγορευτικό και δεν αντισταθμίζεται από την ωφέλεια που δίνει η ακρίβεια της κοστολόγησης. Παραδείγματος χάριν, μια επιχείρηση χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια τόσο για την ηλεκτροκίνηση των μηχανών του εργοστασίου, όσο και για τον φωτισμό των γραφείων της διοίκησης. Αν δεν υπάρχουν δύο ξεχωριστοί μετρητές που να καταγράφουν το έξοδο που αφορά τη λειτουργία παραγωγής και το έξοδο που αφορά τη λειτουργία διοίκησης, το έξοδο αυτό θα είναι έμμεσο ως προς τις μονάδες του παραγόμενου προϊόντος. Στην περίπτωση αυτή το συνολικό ποσό της ανάλωσης της ηλεκτρικής ενέργειας θα πρέπει να κατανεμηθεί μεταξύ των δύο λειτουργιών με κάποια αναλογία.

Προκειμένου, λοιπόν, να καθοριστεί το ακριβές κόστος για την παραγωγή ενός προϊόντος/υπηρεσίας, ή για την εξυπηρέτηση ενός πελάτη, όλα τα έμμεσα κόστη θα πρέπει να επιμεριστούν. Ως **επιμερισμός κόστους** ορίζεται σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο «η διαδικασία με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται, με βάση διάφορα κριτήρια, σε μέρη που βαρύνουν τους διάφορους φορείς (προϊόντα ή υπηρεσίες) για χάρη των οποίων πραγματοποιείται». Για να πραγματοποιηθεί ο επιμερισμός του κόστους πρέπει να βρεθεί, για κάθε κατηγορία κόστους, ένα μέγεθος που να συνδέει το κόστος με το αντικείμενο κόστους που ευθύνεται γι' αυτό. Το μέγεθος αυτό χρησιμοποιείται ως βάση στους υπολογισμούς και ως εκ τούτου ονομάζεται *βάση μερισμού (ή επιμερισμού)*.

Η επιλογή μιας λανθασμένης βάσης μερισμού μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα η Διοίκηση να αποκτήσει μη ακριβείς πληροφορίες κόστους για την εκτέλεση των βασικών της λειτουργιών. Αυτό, όμως, σε μια εποχή που η σπουδαιότητα που έχει η λεπτομερής πληροφόρηση περί κόστους για την επιχείρηση είναι μεγάλη, είναι απαγορευτικό. Η σπουδαιότητα αυτή καθίσταται ολοένα και μεγαλύτερη λόγω των απαιτήσεων των καταναλωτών για μεγαλύτερη ποικιλία αγαθών, με καλύτερη ποιότητα και σε χαμηλότερη τιμή, με αποτέλεσμα να προκύπτει η ανάγκη για μια επιχείρηση να έχει όσο το δυνατόν χαμηλότερο κόστος.

Η μείωση του κόστους συνιστά την τρίτη κατά σειρά σπουδαιότητας αλλαγή στρατηγικής των επιχειρήσεων που κρίνεται αναγκαία σύμφωνα με μια σχετική έρευνα.⁸ Όμως, η μείωση του κόστους προϋποθέτει την ακριβή μέτρηση αυτού και αυτή με τη σειρά της προϋποθέτει τον επιτυχή μερισμό του εμμέσου κόστους, για τον οποίο γίνεται λόγος αμέσως παρακάτω.

4.4 Μερισμός κόστους

Ο μερισμός ή μη του εμμέσου κόστους αποτελεί ένα άλυτο πρόβλημα και έχουν γραφεί πολλά γύρω από αυτό το θέμα. Ένα από τα κύρια ζητούμενα των ερευνητών σχετικά με το θέμα του μερισμού του εμμέσου κόστους, και επομένως και των ΓΒΕ, που από τη φύση τους αποτελούν έμμεσο κόστος, είναι οι σκοποί που εξυπηρετούνται από την πραγματοποίηση του μερισμού. Οι σπουδαιότεροι σκοποί που αναγνωρίζονται είναι οι εξής :

1. Κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων
2. Σχεδιασμός και λήψη αποφάσεων
3. Τιμολογιακή πολιτική
4. Έλεγχος κόστους και αξιολόγηση αποδόσεων

Όπως είναι φανερό, ο μερισμός των ΓΒΕ βοηθεί την επιχείρηση να αποτιμήσει με ακρίβεια τα αποθέματά της και ως εκ τούτου να προσδιορίσει και το αποτέλεσμα των εργασιών της, να αποφασίζει μεταξύ εναλλακτικών προτάσεων, λαμβάνοντας υπ' όψιν όσες πληροφορίες κόστους μπορούν να θεωρηθούν σχετικές με την εκάστοτε απόφαση, να τιμολογεί τα προϊόντα της κατά τρόπο που να ελαχιστοποιεί την πιθανότητα η τελική τιμή πώλησης να μην καλύπτει το πλήρες κόστος παραγωγής και διάθεσής τους, και να ελέγχει όλες τις πηγές δημιουργίας εξόδων με απώτερο σκοπό να τις μειώσει στο ελάχιστο, εφόσον αυτό είναι εφικτό.

Ο επιτυχής μερισμός του εμμέσου κόστους προϋποθέτει την επιλογή μιας κατάλληλης

βάσης μερισμού έτσι, ώστε όλοι οι προαναφερόμενοι σκοποί που ο μερισμός έρχεται να

εξυπηρετήσει να επιτυγχάνονται πραγματικά και να ικανοποιούν τις απαιτήσεις της Διοίκησης.

⁸ **Cost Accounting, A managerial emphasis** / Horgren - Foster - Datar, Prentice Hall, Ninth Edition, 1997, σελ.12

Η επιλογή της κατάλληλης βάση μερισμού είναι μια απλή και εύκολη υπόθεση στην περίπτωση που παράγεται ένα μόνο προϊόν ή περισσότερα από ένα που χρησιμοποιούν, όμως, ομοιόμορφη διαδικασία (οι μονάδες του παραγόμενου προϊόντος αποτελούν τη βάση μερισμού). Το πρόβλημα εμφανίζεται όταν παράγονται πολλά προϊόντα, ή όταν η διαδικασία παραγωγής είναι πολύπλοκη. Με την επιλογή διαφορετικών βάσεων μερισμού, μπορεί να προκύψει τελείως διαφορετική κάθε φορά κατανομή των ΓΒΕ και επομένως τελείως διαφορετικό (ή και διαστρεβλωμένο) ανά μονάδα κόστος παραγωγής, και άρα έτσι ανοίγεται η πόρτα στην αυθαιρεσία και την υποκειμενικότητα.

Η επιλογή της βάσης μερισμού γίνεται στην πράξη με γνώμονα κάποιο από τα ακόλουθα **κριτήρια** :

· Δικαιοσύνη ή Αμεροληψία (Fairness or Equity)

Αυτό το κριτήριο συναντάται συχνά στα κρατικά συμβόλαια, όπου ο μερισμός του κόστους αποτελεί μέσο για τον καθορισμό μιας τιμής ικανοποιητικής τόσο για το κράτος, όσο και για τους προμηθευτές του. Ο μερισμός θεωρείται ως ένας «λογικός» και «δίκαιος» τρόπος καθορισμού τιμής πώλησης και για τα δύο συμβαλλόμενα μέρη. Βέβαια, είναι φανερό η δυσκολία εφαρμογής του κριτηρίου στην πράξη, λόγω της υποκειμενικής του φύσης. Για παράδειγμα, οι διευθυντές των τμημάτων μπορεί να διαφωνούν με τον γενικό διευθυντή για το ποιο είναι ένα «δίκαιο» μερίδιο των ΓΒΕ που πρέπει να μεριστεί σε κάθε τμήμα, παρ' όλο που και τα δύο μέρη συμφωνούν στο ότι η αμεροληψία είναι απαραίτητη στο μερισμό του κόστους. Για τις περισσότερες περιπτώσεις μερισμού, η αμεροληψία είναι ένα μάλλον ιδανικό παρά λειτουργικό κριτήριο.

· Όφελος (Benefit)

Σύμφωνα με αυτό το κριτήριο, τα ΓΒΕ μερίζονται στα αντικείμενα κόστους ανάλογα με τα οφέλη που αυτά λαμβάνουν από τις υπηρεσίες για τις οποίες τα έμμεσα έξοδα πραγματοποιήθηκαν. Για παράδειγμα, το κόστος μιας διαφημιστικής εκστρατείας που προβάλλει την εικόνα της επιχείρησης και όχι κάποιο συγκεκριμένο προϊόν, θα πρέπει να κατανεμηθεί με βάση το ύψος των πωλήσεων ανά προϊόν, γιατί η παραδοχή του κριτηρίου αυτού είναι ότι όσα προϊόντα

πούλησαν περισσότερες μονάδες, ωφελήθηκαν περισσότερο από τη διαφημιστική εκστρατεία, έναντι των υπολοίπων προϊόντων.⁹

· Αιτία (Cause)

Με αυτό το κριτήριο τα ΓΒΕ μερίζονται ανάλογα με τον παράγοντα ή τους παράγοντες που τα δημιούργησαν, εφόσον οι παράγοντες αυτοί είναι αναγνωρίσιμοι για τα αντικείμενα κόστους στα οποία θα γίνει ο μερισμός. Για παράδειγμα τα έξοδα ελέγχου ποιότητας μπορούν να κατανεμηθούν με βάση τις ώρες των τεστ ποιότητας που πραγματοποιήθηκαν για κάθε προϊόν. Μολονότι, η ανεύρεση της αιτίας δημιουργίας ενός ΓΒΕ είναι δύσκολη στην πράξη, το κριτήριο αυτό είναι το λιγότερο υποκειμενικό.

· Ανεξαρτησία των αντικειμένων κόστους (Independence of cost objects)

Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, η μέθοδος μερισμού πρέπει να σχεδιάζεται έτσι, ώστε το ποσό που μερίζεται σε κάποιο αντικείμενο κόστους να μην επηρεάζεται από τις ενέργειες ή τα γεγονότα σε άλλα αντικείμενα κόστους κατά τη διάρκεια της περιόδου που πραγματοποιείται ο μερισμός. Το κριτήριο αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό όταν ο σκοπός του μερισμού είναι η αξιολόγηση των αποδόσεων συγκεκριμένων αντικειμένων κόστους, όπως είναι τα τμήματα μιας επιχείρησης.

· Ικανότητα απορρόφησης (Ability to bear)

Αυτό το κριτήριο συνήθως προτείνεται ως η τελευταία εναλλακτική λύση, όταν δεν μπορεί να βρεθεί ένα άλλο καλύτερο κριτήριο. Σύμφωνα με αυτό, το κόστος μερίζεται ανάλογα με την ικανότητα των αντικειμένων κόστους να απορροφούν το κόστος. Συνεπώς, οδηγεί σε μερισμό με βάση κάποιο μέτρο του μεγέθους των αντικειμένων κόστους, με τη λογική ότι τα μεγαλύτερα αντικείμενα κόστους μπορούν να απορροφήσουν μεγαλύτερο μέρος των ΓΒΕ.

Έχοντας επιλέξει, με τη χρήση ενός από τα ανωτέρω κριτήρια, την κατάλληλη βάση μερισμού, θα πρέπει η επιχείρηση να βεβαιωθεί για την αξιοπιστία που παρέχουν οι πληροφορίες που αυτή η βάση δίνει, ώστε να μην οδηγείται σε διαστρεβλωμένα κόστη προϊόντων, υπηρεσιών ή τμημάτων και ακολούθως σε

⁹ **Cost Accounting, A managerial emphasis** / Horgren - Foster - Datar, Prentice Hall, Ninth Edition, 1997, σελ. 475

λανθασμένες αποφάσεις. Μια ξιόπιστη βάση μερισμού θα πρέπει να πληροί δύο κριτήρια :¹⁰

α) να επιτυγχάνει την, όσο το δυνατόν, μεγαλύτερη προσέγγιση μεταξύ της υπολογιζόμενης επιβάρυνσης και της πραγματικής ανάλωσης της δαπάνης

β) να μειώνει την υπολογιστική διαδικασία και το αντίστοιχο κόστος (μεταξύ δύο ή περισσότερων βάσεων που δίνουν περίπου την ίδια κατανομή των ΓΒΕ, επιλέγεται η απλούστερη βάση).

Όσα προαναφέρθηκαν δημιουργούν εύλογες απορίες ως προς τη χρησιμότητα σε τελική ανάλυση του μερισμού του εμμέσου κόστους. Είναι προφανές ότι υπό ορισμένες συνθήκες, ο μερισμός του εμμέσου κόστους όχι μόνο δεν διευκολύνει το έργο της διοίκησης, αλλά μάλλον το δυσχεραίνει. Δεδομένου ότι σε πολλές περιπτώσεις οι βάσεις μερισμού επιλέγονται αυθαίρετα και υποκειμενικά, είναι προφανές γιατί η κατανομή του έμμεσου κόστους στα επιμέρους προϊόντα, λειτουργίες κλπ. επί σειρά ετών αποτελεί την «αχίλλειο πτέρνα» της Διοικητικής Λογιστικής.

Οι απόψεις των περισσότερων ερευνητών για το ζήτημα του μερισμού του κόστους ποικίλουν από τη θέση ότι ο καθορισμός του τρόπου μερισμού αποτελεί ουσιαστικά μια αυθαίρετη απόφαση, ως τη θέση που διατείνεται ότι ο μερισμός είναι μια τόσο υψηλά εξειδικευμένη διαδικασία για κάθε επιχείρηση που δεν μπορούν να εφαρμοστούν γενικοί κανόνες. Ο Kaplan ισχυρίζεται ότι «πολλοί λογιστές και σχεδόν όλοι οι οικονομολόγοι συμφωνούν ότι οποιοσδήποτε μερισμός κόστους είναι αυθαίρετος και δεν εξυπηρετεί κανένα χρήσιμο σκοπό».¹¹ Σύμφωνα με τον Thomas, ο μερισμός του κόστους είναι αυθαίρετος, γιατί αναγκαστικά γίνεται με βάση την κρίση κάποιου για το πως πρέπει να γίνει και όχι με βάση κάποια λογική ανάλυση επιστημονικών στοιχείων, και μη επαληθεύσιμος, γιατί δεν μπορεί να αποδειχθεί σωστός αλλά ούτε να απορριφθεί ως λανθασμένος.

Στον αντίποδα όλων αυτών βρίσκονται οι υπέρμαχοι της πρακτικής του μερισμού του εμμέσου κόστους. Μεγάλο μέρος της βιβλιογραφίας επικεντρώνεται στο γιατί και πως πρέπει να γίνεται ο μερισμός, με δεδομένο ότι η διαδικασία αυτή είναι χρήσιμη, το λιγότερο υπό συγκεκριμένες περιστάσεις. Ο Staubus υποστηρίζει

¹⁰ Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι, Εισαγωγή / Ιγνατιάδη, Θεσσαλονίκη 1978, σελ. 111

¹¹ **The costs and benefits of cost allocations** / Zimmerman, The Accounting Review, July 1979, σελ. 504-520

απόλυτα το μερισμό, λέγοντας ότι η άποψη που χαρακτηρίζει κάθε περίπτωση μερισμού ως αυθαίρετη, είναι μύθος. Μεγαλύτερη σημασία, όμως, ως προς τη χρησιμότητα του μερισμού δεν έχουν οι γνώμες των θεωρητικών, όσο η παγκόσμια επιχειρηματική πρακτική. Δίχως αμφιβολία, στην πλειοψηφία τους, οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν στην πράξη την τεχνική του μερισμού του εμμέσου κόστους.

Το επί σειρά ετών άλυτο αυτό πρόβλημα και σημείο τριβής μεταξύ πολλών θεωρητικών της κοστολόγησης και μεταξύ θεωρίας και πράξης, τα τελευταία χρόνια έχει καταστεί περισσότερο έντονο και συχνά εμφανιζόμενο. Στο γεγονός αυτό συντέινε το ότι κατά το παρελθόν η μέτρηση του κόστους δεν εμφάνιζε δυσκολίες, γιατί κύριο συστατικό του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος αποτελούσαν τα άμεσα έξοδα, τα οποία ήταν ευκόλως ανιχνεύσιμα στο κάθε παραγόμενο προϊόν. Χαρακτηριστικό είναι ότι η άμεση εργασία αποτελούσε, σε ένα ποσοστό που άγγιζε το 60%, το κυριότερο συστατικό του κόστους προϊόντος.¹²

Τα τελευταία, όμως, χρόνια η αυτοματοποίηση της παραγωγής επέφερε δύο ριζικές μεταβολές : αφενός μεν δημιούργησε την ανάγκη για την απόκτηση πιο εξειδικευμένου εξοπλισμού που αντικατέστησε την άμεση εργασία, και το κόστος αυτού του εξοπλισμού θεωρείται γενικό βιομηχανικό έξοδο, αφετέρου δε τα ίδια τα προϊόντα έγιναν πιο πολύπλοκα και αλλάζουν με μεγάλη συχνότητα, γεγονός που συνεπάγεται αυξημένες ανάγκες για εξειδικευμένο προσωπικό (π.χ. άτομα που ασχολούνται με το σχεδιασμό προϊόντων) και άρα αύξηση της έμμεσης εργασίας σε βάρος της άμεσης.

Οι δύο προαναφερθείσες μεταβολές κατέληξαν στο ίδιο αποτέλεσμα : την αύξηση των ΓΒΕ σε βάρος της άμεσης εργασίας, η οποία αύξηση παρουσιάζει μια ολοένα και μεγαλύτερη αυξητική τάση. Στις μέρες μας τα ΓΒΕ αποτελούν περίπου το 45% του συνολικού κόστους προϊόντος.¹³ Όπως έχουμε ήδη εξηγήσει, τα ΓΒΕ είναι έμμεσα κόστη και παρουσιάζουν ιδιαίτερη δυσκολία στην κατανομή τους. Για την

¹² **Managerial Accounting** / Garisson & Noreen, Irwin, Eight edition, 1997, σελ. 109

¹³ Ενδεικτικό παράδειγμα αποτελεί το εργοστάσιο της IBM στο Havant όπου το 50% των εξόδων παραγωγής αφορά τις α' ύλες, το 6% την άμεση εργασία και το 44% τα σταθερά ΓΒΕ. (**A new dawn for western management** / MacErlean, Accountancy, June 1993)

επίλυση του προβλήματος αυτού έχουν προταθεί διάφοροι τρόποι. Οι τρόποι αυτοί είναι οι παρακάτω κατά χρονολογική σειρά :

- **1^{ος} τρόπος / 1^ο επίπεδο** : Επιλογή μιας μοναδικής βάσης μερισμού των ΓΒΕ
- **2^{ος} τρόπος / 2^ο επίπεδο** : Επιλογή χωριστών βάσεων μερισμού των ΓΒΕ κατά τμήμα παραγωγής
- **3^{ος} τρόπος / 3^ο επίπεδο** : Επιλογή της βάσης μερισμού των ΓΒΕ κατά κέντρο δραστηριότητας

Οι δύο πρώτοι τρόποι δεν πετυχαίνουν να δώσουν λύση στο πρόβλημα του μερισμού του εμμέσου κόστους, επειδή, προφανώς, το πρόβλημα δεν βρίσκεται εκεί που επικεντρώθηκε αρχικά η προσοχή των ερευνητών, δηλαδή στον τρόπο με τον οποίο θα γίνει μια όσο το δυνατόν λιγότερο υποκειμενική και αυθαίρετη κατανομή του εμμέσου κόστους στα αντικείμενα κόστους. Η πηγή του προβλήματος είναι η ίδια η φύση των εμμέσων δαπανών και η δυσκολία της άμεσης συσχέτισής τους προς τα αντικείμενα κόστους.

Η μεγάλη καινοτομία του ABC σε σχέση με τα προϋπάρχοντα του συστήματα κοστολόγησης (όπως θα δούμε εκτενέστερα στη συνέχεια στο 3^ο κεφάλαιο) και η κύρια συνεισφορά του είναι πως **μετατρέπει το έμμεσο κόστους σε άμεσο** και εξαλείφει το δίλημμα «μερισμός ή όχι», περιορίζοντας έτσι στο ελάχιστο τις αυθαίρετες κατανομές και δίνοντας ακριβέστερη και πληρέστερη πληροφόρηση για το κόστος κάθε προϊόντος / υπηρεσίας ή πελάτη. Στην συνέχεια θα αναλυθεί ενδεικτικά ο τρόπος μερισμού των ΓΒΕ στο δεύτερο επίπεδο

2^ο επίπεδο : Επιλογή χωριστών βάσεων μερισμού των ΓΒΕ κατά τμήμα παραγωγής¹⁴

Μια από τις επιχειρήσεις που πρωτοστάτησε στη βελτίωση των συστημάτων κοστολόγησης υπήρξε η DuPont στις αρχές του αιώνα μας. Εισηγάγε την έννοια των κέντρων κόστους, αναγνωρίζοντας την ανάγκη για την αποτελεσματικότερη εκτέλεση των επιχειρηματικών λειτουργιών και τη μέτρηση της απόδοσης κάθε

¹⁴ **Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες - Activity Based Costing** / Βενιέρη & Κοέν, Λογιστής, Απρίλιος 1999, σελ. 480-481

λειτουργίας χωριστά, μέσα σε ένα περιβάλλον που χαρακτηριζόταν από τη μαζική παραγωγή και διανομή των παραγόμενων προϊόντων. Ως **κέντρο κόστους** ορίζεται «μια πραγματική ή ιδεατή υποδιαίρεση της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης, μέσα στην οποία παράγεται έργο ομοιογενές και η οποία υποδιαίρεση γίνεται για σκοπούς λογιστικής ομαδοποίησης - συγκέντρωσης των δαπανών που γίνονται χάριν του τμήματος της δραστηριότητας αυτής, με παραπέρα σκοπό την κατανομή του κόστους στα έργα που παράγονται στο τμήμα». Τα κέντρα κόστους, όπως προκύπτει από τον ορισμό, μπορεί να συμπίπτουν, ή να μη συμπίπτουν με τη διαίρεση της επιχείρησης σε λειτουργίες ή τμήματα. Για παράδειγμα σε ένα εργοστάσιο ειδών από γυαλί μπορεί να υπάρχουν τα εξής κέντρα κόστους : «Ανάμιξη α' υλών», «Λιώσιμο», «Λείανση» κ.ο.κ., στα οποία θα ομαδοποιηθούν λογιστικά τα αντίστοιχα έξοδα.

Το αργικό κόστος (prime cost) αποτελείται από τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία, δηλαδή το κόστος που συνδέεται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων.

Η πρακτική σημασία αυτής της καινοτομίας έγινε ταχύτατα αντιληπτή από όλες εκείνες τις επιχειρήσεις που είτε δεν ήταν ικανοποιημένες από τη χρήση μιας μοναδικής βάσης μερισμού των ΓΒΕ, είτε επιζητούσαν αναλυτικότερες πληροφορίες για την ακριβή ροή του κόστους μέσα στην επιχείρηση. Σε συνδυασμό με το γεγονός ότι έπαψαν να ισχύουν οι περισσότερες συνθήκες που καθιστούσαν την άμεση εργασία ως μια ικανοποιητική βάση μερισμού των ΓΒΕ, οι επιχειρήσεις αυτές αισθάνθηκαν έντονα την ανάγκη να χρησιμοποιήσουν ένα διαφορετικό τρόπο κατανομής των έμμεσων εξόδων.

Σύμφωνα με την καινούρια μέθοδο που αναπτύχθηκε, οι επιχειρήσεις κατανέμουν πλέον τα ΓΒΕ σε δύο στάδια¹⁵ :

· Στο πρώτο στάδιο τα ΓΒΕ συγκεντρώνονται σε **λεκάνες / δεξαμενές κόστους** (cost pools), που είναι είτε τμήματα της επιχείρησης, είτε συγκεκριμένες λειτουργίες της (operations).

¹⁵ **Cost Accounting, A managerial emphasis** / Horgren - Foster - Datar, Prentice Hall, Ninth Edition, 1997, σελ. 135

· Στο δεύτερο στάδιο τα κόστη μερίζονται από τις δεξαμενές συγκέντρωσης κόστους στα προϊόντα με την χρήση κάποιας βάσης μερισμού. Τα προϊόντα/υπηρεσίες που τελικά επιβαρύνονται με τα πάσης φύσεως κόστη αποκαλούνται **φορείς ή αντικείμενα κόστους**, όπως έχει ήδη αναφερθεί. Η μεγάλη διαφορά αυτού του επιπέδου με το 1^ο έγκειται στο γεγονός ότι η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει ανάμεσα σε διάφορες βάσεις μερισμού και δεν περιορίζεται στη χρήση μόνο της άμεσης εργασίας. Στη σχετική βιβλιογραφία αναφέρεται ότι χρησιμοποιούνται οι παρακάτω βάσεις μερισμού (ενδεικτικά) :

- * οι μονάδες του προϊόντος
- * οι ώρες της άμεσης εργασίας
- * οι μηχανοώρες
- * το κόστος της άμεσης εργασίας
- * οι αναλωθείσες μονάδες πρώτης ύλης
- * οι χρηματικές μονάδες (για το τμήμα προμηθειών)
- * οι συνολικές ώρες άμεσης εργασίας του εργοστασίου ή ο αριθμός του προσωπικού (για τη γενική διοίκηση)
- * οι ώρες άμεσης επισκευής (για το τμήμα συντήρησης)
- * οι παραχθείσες κιλοβατώρες (για την ενέργεια)κ.ο.κ.

Η βελτίωση που επιφέρει στην κοστολόγηση των προϊόντων/υπηρεσιών η κατανομή των ΓΒΕ σε δύο στάδια είναι προφανής. Η χρησιμοποίηση περισσότερων βάσεων μερισμού μειώνει τα περιθώρια υποκειμενικότητας και αυθαιρεσίας. Παράλληλα επιτρέπει στη Διοίκηση να αναγνωρίζει μια σχέση αιτίου-αιτιατού μεταξύ του παράγοντα εκείνου που προκαλεί την ύπαρξη ενός συγκεκριμένου ΓΒΕ και της βάσης που χρησιμοποιείται για τον μερισμό του κόστους αυτού στα προϊόντα. Παραδείγματος χάριν, για τον μερισμό του εξόδου της απόσβεσης ενός μηχανήματος, οι ώρες λειτουργίας του μηχανήματος αποτελούν μια πιο ορθή βάση σε σχέση με τις ώρες της άμεσης εργασίας.

4.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ- ACTIVITY BASED COSTING

Η κοστολόγηση με βάση την δραστηριότητα ενδυναμώνει τους ανθρώπους με την πληροφορία και τα εργαλεία για να βελτιώσουν την επίδοση της επιχείρησης. Τα

δεδομένα του συστήματος αυτού αποκαλύπτουν τα προβλήματα που ένας οργανισμός χρειάζεται να διορθώσει και τις κερδοφόρες ευκαιρίες που είναι διαθέσιμες. Η ικανότητα του να μετρά το αληθινό κόστος των δραστηριοτήτων επίδοσης της επιχείρησης εξασφαλίζει ότι ένας οργανισμός μπορεί να βελτιώσει αυτό που έχει μεγαλύτερη σημασία. Στο σχήμα 1 εμφανίζεται το μοντέλο πλαισίου εφαρμογής.

Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα αναγνωρίζει ότι πολλοί οργανωσιακοί πόροι απαιτούνται όχι για την φυσική παραγωγή των μονάδων των προϊόντων αλλά για να παράσχουν μια ευρεία ποικιλία υποστηρικτικών δραστηριοτήτων που επιτρέπουν σε προϊόντα και υπηρεσίες να παραχθούν για μια ποικίλη ομάδα πελατών. Ο στόχος του δεν είναι να αναθέσει τα κοινά κόστη στα προϊόντα, αλλά να μετρήσει και μετά να τιμολογήσει όλους τους πόρους που χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες που υποστηρίζουν την παραγωγή και την παράδοση των προϊόντων και των υπηρεσιών στους πελάτες.

Το σύστημα αυτό είναι μια μεθοδολογία για την κατανόηση των δραστηριοτήτων, των διεργασιών, των υπηρεσιών και των προϊόντων μιας επιχείρησης. Είναι ένα διοικητικό καθώς επίσης και ένα οικονομικό εργαλείο. Προσφέρει μια δομή και μια μεθοδολογία που βοηθάει τα διοικητικά στελέχη να κατανοήσουν:

- Τι προκαλεί την εργασία
- Πότε η εργασία ολοκληρώνεται
- Από πού έρχεται η εργασία και που πηγαίνει
- Πως εκτελείται η εργασία
- Γιατί εκτελείται η εργασία

Η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτά τα δεδομένα για να δεσμεύσει και να βελτιστοποιήσει τους πόρους και για να διοικήσει το φόρτο εργασίας αποδοτικά.

Εστιάζεται στις συγκριτικές διαφορές ανάθεσης υποστηρικτικών κοστών. Χρησιμοποιεί την πείρα των ανθρώπων και την ποσοτική πληροφορία που είναι διαθέσιμη, για να αναπτύξει αιτιολογικές σχέσεις ανάμεσα στους οδηγούς εργασίας (τι προκαλεί την εργασία να εκτελεστεί) και της εργασίας που εκτελείται (δραστηριότητες). Επιτρέπει την αξιολόγηση της κάθε δραστηριότητας, προσδιορίζει τους παράγοντες που προκαλούν την πραγματοποίηση της δραστηριότητας και δίδει μια αληθινή αναπαράσταση της μονάδας μέτρου αυτών των δραστηριοτήτων.

Η μεθοδολογία της, όπως συγκρίνεται με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, βασίζεται σε μια βασική διαφορά. Το κόστος δραστηριότητας προϊόντος/υπηρεσίας καθορίζεται υπό την βασική αρχή ότι η δραστηριότητα καταναλώνει πόρους (κόστη). Τα προϊόντα/υπηρεσίες (αντικείμενα κόστους), με την σειρά τους, καταναλώνουν δραστηριότητες. Αυτή η αρχή είναι διαφορετική από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα οποία ορίζουν ως αρχή ότι τα προϊόντα καταναλώνουν πόρους απευθείας και το κόστος δραστηριότητας δεν υπολογίζεται καθόλου. Έτσι η Κ.Α.Δ είναι μια μεθοδολογία ανίχνευσης δύο σταδίων: οι πόροι (κόστη) αρχικά ανιχνεύονται στις δραστηριότητες (πρώτο στάδιο) και το κόστος δραστηριότητας τότε αποδίδεται στα προϊόντα/υπηρεσίες (και/ή σε άλλα αντικείμενα κόστους) σε εξάρτηση με την κατανάλωση τους όσον αφορά την δραστηριότητα (δεύτερο στάδιο).

Συνοπτικά η κοστολόγηση με βάση την δραστηριότητα δίνει έμφαση στην επιχειρηματική κατανόηση όλων των δραστηριοτήτων στην επιχείρηση και

1. Προσδιορίζει τις σημαντικές δραστηριότητες και τους πόρους που καταναλώνονται :

- Τι κάνουν οι άνθρωποι;
- Τι πόροι καταναλώνονται και πως;
- Εγκαθιδρύει κατάλληλους μη λειτουργικούς οδηγούς εργασίας δραστηριότητας

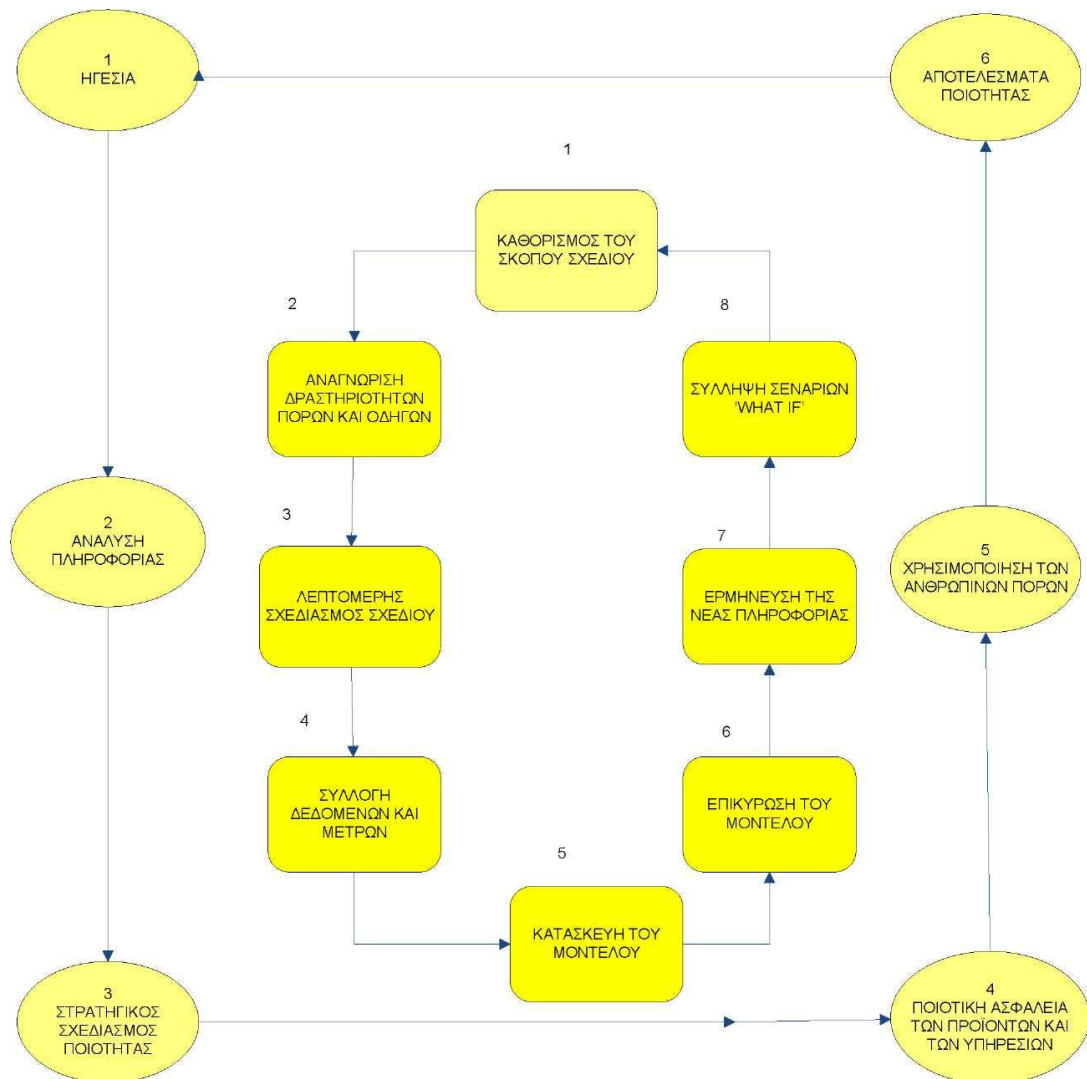
2. Καθιερώνει εισροές και εκροές προς και από κάθε δραστηριότητα:

- Εισροές σε μια δραστηριότητα μπορεί να είναι εκροές από μια άλλη δραστηριότητα
- Κατανοεί τις αλληλεπιδρώσες σχέσεις ανάμεσα στις δραστηριότητες

3. Τεκμηριώνει την ροή εργασίας της δραστηριότητας χρησιμοποιώντας διαγράμματα ροής εργασίας:

- Δημιουργεί ένα δίκτυο αλληλοσχετιζόμενων δραστηριοτήτων
- Προσδιορίζει οποιεσδήποτε πολυσταδιακές σχέσεις δραστηριοτήτων
- Αναπαριστά γραφικά την επιχειρηματική διεργασία.

Σχήμα 1. Μοντέλο πλαισίου εφαρμογής του συστήματος ABC



4.6 Βασικά στοιχεία του συστήματος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.

Μια καλή απεικόνιση της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, όπως αυτή αναπτύχθηκε από την ABC Technologies, Inc., έναν κορυφαίο προμηθευτή λογισμικού της Κ.Α.Δ εμφανίζεται στο σχήμα 2. Αυτή η απεικόνιση υιοθετήθηκε από το CAM-I και δείχνει την ροή ανάθεσης του κόστους οριζοντίως. Οι πόροι ανατίθενται στις δραστηριότητες και το κόστος δραστηριότητας τότε με την σειρά του ανατίθεται στα αντικείμενα κόστους.

4.6.1 Πόροι

Οι πόροι είναι σε τι οι οργανισμοί ξοδεύουν τα χρήματα τους - οι κατηγορίες κόστους που καταγράφονται στο γενικό καθολικό. Ο πόρος καθορίζεται σαν ένα οικονομικό στοιχείο το οποίο εφαρμόζεται ή χρησιμοποιείται στην εκτέλεση των δραστηριοτήτων. Οι μισθοί και οι πρώτες ύλες, για παράδειγμα, είναι πόροι που χρησιμοποιούνται στην εκτέλεση δραστηριοτήτων. Επιπρόσθετα παραδείγματα πόρων είναι τα ταξίδια, τα ενοίκια, η απόσβεση, η ασφάλεια και προμήθειες.

4.6.2 Οδηγοί πόρων

Οι οδηγοί πόρων είναι η βάση για την ανάθεση πόρων στις δραστηριότητες. Ο οδηγός πόρου καθορίζεται ως ένα μέτρο της ποσότητας των πόρων που καταναλώνονται από μια δραστηριότητα. Ένα παράδειγμα είναι το ποσοστό των συνολικών τετραγωνικών μέτρων χώρου που απασχολούνται από μια δραστηριότητα. Αυτός ο παράγοντας χρησιμοποιείται για την ανάθεση του κόστους λειτουργίας των εγκαταστάσεων στην δραστηριότητα. Παραδείγματα κοινών οδηγών πόρων για μισθούς/αποδοχές, ενοίκιο, εξοπλισμό, απόσβεση και εγκαταστάσεις.

Πίνακας 1. Παραδείγματα οδηγών πόρων

Πόροι	Οδηγός πόρου
Μισθοί	<ul style="list-style-type: none"> • Το ποσοστό του ανθρώπινου χρόνου που δαπανάται σε κάθε δραστηριότητα • Ώρες που δαπανούνται για κάθε δραστηριότητα
Κόστη ενοικίασης/εγκαταστάσεων	<ul style="list-style-type: none"> • Τετραγωνικά μέτρα της εγκατάστασης που δαπανούνται από κάθε δραστηριότητα
Απόσβεση εξοπλισμού	<ul style="list-style-type: none"> • Ώρες μηχανής για την δραστηριότητα

4.6.3 Δραστηριότητες

Οι δραστηριότητες αναπαριστούν την εργασία που εκτελείται σε έναν οργανισμό. Το κόστος των δραστηριοτήτων καθορίζεται αναθέτοντας πόρους στις δραστηριότητες χρησιμοποιώντας τους οδηγούς πόρων. Οι τυπικές δραστηριότητες που αιχμαλωτίζει ένα σύστημα Κ.Α.Δ περιλαμβάνουν πράγματα όπως η δημιουργία της παραγγελίας ενός πελάτη, η επεξεργασία των επιστροφών, η δημιουργία τιμολογίων, και η μεταχείριση των πρώτων υλών. Σε ένα σύστημα Κ.Α.Δ οι δραστηριότητες τυπικά οργανώνονται σε μία γενική λίστα που καλείται λεξικό δραστηριότητας. Παράδειγμα ενός λεξικού δραστηριότητας παρουσιάζεται στον πίνακα.

Ένας χρήσιμος τρόπος για την αναγνώριση και τον καθορισμό των δραστηριοτήτων και των πηγών κόστους αυτών είναι να οργανώσουμε τις δραστηριότητες σε πέντε γενικά επίπεδα: 1. *Δραστηριότητες επιπέδου μονάδας*: εκτελούνται κάθε φορά που μια μονάδα προϊόντος παράγεται και αναπαριστούν την εργασία που εκτελείται γι' αυτή την μονάδα. Η ποσότητα πόρων που χρησιμοποιούνται από τις δραστηριότητες του επιπέδου μονάδας είναι αναλογική με την παραγωγή των προϊόντων και τον όγκο πωλήσεων. Οι οδηγοί κόστους για τις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνουν τις ώρες εργασίας, τις ώρες μηχανής και την ποσότητα των υλικών που επεξεργάστηκαν.

2. *Δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας*: περιλαμβάνουν την εκκίνηση ενός μηχανήματος για μια νέα παραγωγή, την παραγγελία πρώτων υλών, τον χρονοπρογραμματισμό της παραγωγής και την επεξεργασία της παραγγελίας ενός πελάτη. Η σημαντική διαφορά ανάμεσα στις δραστηριότητες παρτίδας και του επιπέδου μονάδας είναι ότι οι πόροι που απαιτούνται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας επιπέδου παρτίδας είναι ανεξάρτητοι από τον αριθμό των μονάδων στην παρτίδα.

3. *Δραστηριότητες επιπέδου παραγωγής*: σχετίζονται με ειδικά προϊόντα και τυπικά πρέπει να διεξαχθούν άσχετα με το πόσες παρτίδες διευθύνονται ή το πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται ή πωλούνται. Παραδείγματος χάρη δραστηριότητες όπως ο σχεδιασμός του προϊόντος, η διαφήμισή του καθώς και η διατήρηση ενός στελέχους παραγωγής και του προσωπικού είναι δραστηριότητες επιπέδου παραγωγής.

4. *Δραστηριότητες διατήρησης του προϊόντος/ επιπέδου πελάτη*: αναπαριστούν την εργασία που εκτελείται για την δυνατότητα παραγωγής των ξεχωριστών προϊόντων/υπηρεσιών. Επεκτείνοντας την ιδέα αυτή έξω από το εργοστάσιο οδηγούμαστε στις δραστηριότητες διατήρησης του πελάτη, οι οποίες αναπαριστούν την εργασία που επιτρέπει στην εταιρία να πωλεί σε ένα ξεχωριστό πελάτη όντας ανεξάρτητη από τον όγκο και το μίγμα των προϊόντων που πωλούνται και παραδίδονται σε αυτόν. Παραδείγματα δραστηριότητας διατήρησης προϊόντων και επιπέδου πελάτη είναι η συντήρηση και η αναβάθμιση των προδιαγραφών του προϊόντος, η ιδιαίτερη εξέταση και ο εξοπλισμός για ξεχωριστά προϊόντα και υπηρεσίες, η τεχνική υποστήριξη που παρέχεται, η έρευνα αγοράς για τον πελάτη και η υποστήριξη αυτού.

5. *Δραστηριότητες διατήρησης του οργανισμού* : διεξάγονται άσχετα με το ποιο πελάτες εξυπηρετούνται, με το ποια προϊόντα παράγονται, με πόσες παρτίδες βρίσκονται σε εξέλιξη ή με το πόσες μονάδες κατασκευάζονται. Αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η θέρμανση του εργοστασίου, ο καθαρισμός των γραφείων, η παροχή δικτύου υπολογιστών, η διευθέτηση δανείων, η προετοιμασία ετήσιων αναφορών στους μετόχους.

Η ιεραρχία του επιπέδου κόστους είναι ένα πλαίσιο για ταξινόμηση των δραστηριοτήτων σύμφωνα με το επίπεδο που τα κόστη λαμβάνουν μέρος.

Οδηγοί δραστηριότητας

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΠΟΡΟΣ	ΕΠΙΠΕΔΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΙΕΡΑΡΧΙΑΣ
Διαφήμιση προϊόντων	Εξυπηρέτηση πελάτη	Διατήρηση προϊόντος	
Αποστολή προϊόντων	Εξυπηρέτηση πελάτη	Επίπεδο μονάδας	
Απάντηση στις ερωτήσεις για το προϊόν	Εξυπηρέτηση πελάτη	Επίπεδο διατήρησης προϊόντος	
Εισαγωγή και παρακολούθηση παραγγελιών	Εξυπηρέτηση πελάτη	Επίπεδο μονάδας	

Δημιουργία λίστας προτεραιότητας	Εξυπηρέτηση πελάτη	Επίπεδο παρτίδας
Δημιουργία τιμολογίων	Εξυπηρέτηση πελάτη	Επίπεδο μονάδας

Όπως ο οδηγός πόρου χρησιμοποιείται για να αναθέσουμε πόρους στις δραστηριότητες έτσι και ένας οδηγός δραστηριότητας χρησιμοποιείται για να αναθέσουμε κόστη δραστηριότητας στα αντικείμενα κόστους. Ο οδηγός δραστηριότητας καθορίζεται ως ένα μέτρο της συχνότητας και της έντασης των απαιτήσεων που τοποθετούνται στις δραστηριότητες από τα αντικείμενα κόστους. Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα απαιτεί, εκτός από τους παραδοσιακούς οδηγούς επιπέδου μονάδας όπως είναι οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες μηχανής, την χρήση οδηγών κόστους δραστηριότητας που μπορούν να ανιχνεύσουν κόστη δραστηριότητας παρτίδας, διατήρησης προϊόντος, επιπέδου πελάτη στα προϊόντα και στους πελάτες.

Η επιλογή ενός οδηγού κόστους δραστηριότητας αντανακλά μια υποκειμενική ανταλλαγή ανάμεσα στην ακρίβεια και στο κόστος της μέτρησης. Λόγω του μεγάλου αριθμού των πιθανών συνδέσμων δραστηριότητας-προϊόντος, οι σχεδιαστές του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα προσπαθούν να κάνουν εξοικονόμηση σε ότι αφορά τον αριθμό των διαφορετικών οδηγών κόστους δραστηριότητας. Οι σχεδιαστές μπορούν να επιλέξουν από διαφορετικούς τύπους οδηγών κόστους δραστηριότητας: α) συναλλαγής, β) διάρκειας και γ) έντασης ή άμεσης χρέωσης. Παρακάτω εμφανίζονται κάποια παραδείγματα οδηγών κόστους.

ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

Αναφέρονται στον όγκο	Αναφέρονται στην συναλλαγή	Αναφέρονται στο προϊόν	Πωλήσεις, Διοίκηση, γενικά
Άμεσες ώρες Εργασίας	Εκκίνηση Παραγωγής	Φυσικά χαρακτηριστικά: μέγεθος, βάρος, σχήμα	Σελίδες καταλόγου
Ώρες μηχανής	Λήψη παραγγελίας	Πολυπλοκότητα: αριθμός μερών για το προϊόν, ακρίβεια	Χρησιμοποίηση του καναλιού διανομής
Χώρος	Μετακίνηση Υλικών	Αιτήσεις μετατροπών του σχεδίου	Επένδυση
Κόστος άμεσων πρώτων υλών	Έλεγχος		

Οι συναλλακτικοί οδηγοί, όπως είναι ο αριθμός των ενάρξεων παραγωγής, ο αριθμός των αποδείξεων και ο αριθμός των προϊόντων που υποστηρίζονται, μετρούν το πόσο συχνά μια δραστηριότητα εκτελείται. Οι οδηγοί αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν όλα τα παραγωγικά αποτελέσματα έχουν ουσιαστικά τις ίδιες απαιτήσεις σε δραστηριότητα. Για παράδειγμα, ο προγραμματισμός της ροής παραγωγής, η επεξεργασία μιας παραγγελίας αγοράς μπορεί να πάρει τον ίδιο χρόνο και προσπάθεια ανεξάρτητα από το ποιο προϊόν έχει παραγραμματισθεί, ποια πρώτη ύλη έχει αγοραστεί ή ποιο εξάρτημα υποστηρίζεται από το σύστημα. Οι συναλλακτικοί οδηγοί είναι οι λιγότερο δαπανηροί τύποι οδηγού κόστους αλλά μπορεί να είναι και οι λιγότερο ακριβείς, διότι υποθέτουν ότι η ίδια ποσότητα πόρων απαιτείται κάθε φορά που μια δραστηριότητα εκτελείται.

Οι οδηγοί διάρκειας αναπαριστούν το μέγεθος του χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας. Οι οδηγοί αυτοί πρέπει να χρησιμοποιούνται όταν υπάρχει σημαντική απόκλιση στο μέγεθος της δραστηριότητας που απαιτείται για διαφορετικά παραγωγικά αποτελέσματα. Για παράδειγμα, απλά προϊόντα μπορεί να απαιτούν δέκα με δεκαπέντε λεπτά για την έναρξη λειτουργίας της παραγωγής, ενώ τα σύνθετα υψηλής ακρίβειας προϊόντα μπορεί να απαιτούν έξι ώρες. Παραδείγματα οδηγών διάρκειας είναι οι ώρες επιθεώρησης και οι ώρες άμεσης εργασίας. Οι οδηγοί αυτοί είναι πιο ακριβείς από τους συναλλακτικούς αλλά είναι

και οι πιο δαπανηροί να εφαρμοστούν διότι το πρότυπο απαιτεί μια εκτίμηση της διάρκειας κάθε φορά που μια δραστηριότητα εκτελείται.

Οι οδηγοί έντασης άμεσα χρεώνουν για τους πόρους που χρησιμοποιούνται κάθε φορά που μια δραστηριότητα εκτελείται. Είναι οι πιο ακριβείς οδηγοί κόστους δραστηριότητας αλλά και οι πιο δαπανηροί για να εφαρμοστούν, θα πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο όταν οι πόροι που σχετίζονται με την εκτέλεση μιας δραστηριότητας είναι τόσο δαπανηροί όσο και μεταβλητοί κάθε φορά που μια δραστηριότητα εκτελείται.

Οι οδηγοί κόστους δραστηριότητας είναι η κεντρική καινοτομία του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, αλλά επίσης και οι πιο δαπανηρές διαστάσεις αυτού. Συχνά οι ομάδες έργου παρασύρονται με τις δυνατότητες ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα στο να αιχμαλωτίσουν με ακρίβεια τα οικονομικά των λειτουργιών του οργανισμού τους. Βλέπουν ποικιλομορφία και πολυπλοκότητα παντού και σχεδιάζουν συστήματα με περισσότερο από 500 δραστηριότητες. Αλλά η επιλογή και η μέτρηση των οδηγών κόστους δραστηριότητας για αυτά τα συστήματα στην πραγματικότητα είναι δύσκολη. Γι' αυτό και τα περισσότερα συστήματα που εγκαθίστανται για λόγους κοστολόγησης προϊόντων και πελατών δεν έχουν περισσότερους από 30-50 διαφορετικούς οδηγούς κόστους δραστηριότητας, πολλοί από τους οποίους μπορεί να εκτιμηθούν και να ανιχνευθούν στα ξεχωριστά προϊόντα και πελάτες σχετικά απλά στο υπάρχων πληροφοριακό σύστημα του οργανισμού τους.

Μερικές υποδείξεις για τον προσδιορισμό των οδηγών κόστους δραστηριότητας είναι:

- Επιλογή οδηγών δραστηριότητας που συσχετίζονται με την πραγματική κατανάλωση δραστηριότητας.

- Ελαχιστοποίηση του αριθμού των μοναδικών οδηγών. Το κόστος και η πολυπλοκότητα σχετίζονται άμεσα με τον αριθμό των οδηγών.
- Επιλογή οδηγών δραστηριότητας που προάγουν την βελτίωση της επίδοσης.
- Επιλογή οδηγών που είναι ήδη διαθέσιμοι και/ή έχουν χαμηλό κόστος συλλογής.

Οι οδηγοί κόστους αναγνωρίζονται ως ενδεικτικοί και σημαντικοί παράγοντες για τα φορτία εργασίας της δραστηριότητας και χαρακτηρίζονται από τα ακόλουθα:

- μια αυστηρή σχέση αιτίας με το κόστος δραστηριότητας.
- μια ακριβή συσχέτιση με την ξεχωριστή γραμμή παραγωγής.

Με άλλα λόγια οι επιλεγθέντες οδηγοί κόστους πρέπει να είναι ικανοί να ερμηνεύσουν σωστά την σχέση αιτίας-αποτελέσματος ανάμεσα στην δραστηριότητα και στο τελικό προϊόν.

4.6.4 Αντικείμενα κόστους

Ένα αντικείμενο κόστους μπορεί να είναι ένας πελάτης, ένα προϊόν, μια υπηρεσία, ένα συμβόλαιο ή μια άλλη μονάδα εργασίας για την οποία μια ξεχωριστή μέτρηση κόστους επιθυμείται. Τα πιο κοινά αντικείμενα κόστους είναι τα κόστη προϊόντος ή υπηρεσίας. Οι οδηγοί δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για να αναθέσουν κόστη δραστηριότητας στα αντικείμενα κόστους.

4.7 Βήματα για την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

Παραπάνω έγινε μια αναφορά στα βασικά στοιχεία ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα. Συνοψίζοντας τα βασικά βήματα για την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος είναι:

1. Η αναγνώριση και ο καθορισμός των δραστηριοτήτων και των πηγών κόστους αυτών. Το πρώτο σημαντικό βήμα για τον σχεδιασμό και την υλοποίηση ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι το βήμα ανεύρεσης των δραστηριοτήτων εκείνων που θα αποτελέσουν τον βασικό πυρήνα του συστήματος. Ένας συνήθης τρόπος αναζήτησης και ανάδειξης των δραστηριοτήτων αυτών περιλαμβάνει συνεντεύξεις των υπευθύνων υλοποίησης του έργου με τους επικεφαλείς των τμημάτων με στόχο την περιγραφή των κύριων δραστηριοτήτων τους.
2. Η άμεση ανάχνευση των γενικών και μη βιομηχανικών εξόδων στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους.
3. Η ανάθεση κόστους στα κέντρα κόστους των δραστηριοτήτων. Η πρώτη σταδίου ανάθεση κόστους (first-stage allocation) σε ένα σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι η διαδικασία με την οποία τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αναθέτονται στα κέντρα κόστους των δραστηριοτήτων.
4. Υπολογισμός των συντελεστών δραστηριότητας. Μετά τον υπολογισμό της ανάθεσης κόστους του πρώτου σταδίου μπορούμε να υπολογίσουμε τους

συντελεστές δραστηριότητας. Αυτοί θα χρησιμοποιηθούν για να καταλογίσουμε τα γενικά βιομηχανικά και μη βιομηχανικά έξοδα στα προϊόντα και στους πελάτες. Οι συντελεστές δραστηριότητας υπολογίζονται διαιρώντας το συνολικό κόστος για κάθε δραστηριότητα με την συνολική δραστηριότητά του.

5. Ανάθεση κόστους στα αντικείμενα κόστους. Το πέμπτο βήμα στην εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι ο δεύτερο σταδίου καταλογισμός κόστους (second stage allocation) όπου οι συντελεστές δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για να εφαρμόσουν κόστη στα προϊόντα και στους πελάτες.

6. Κατασκευή διοικητικής αναφοράς. Μετά τον υπολογισμό των γενικών βιομηχανικών και μη βιομηχανικών εξόδων αυτά συνδυάζονται με τα κόστη των άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα δεδομένα κόστους αποστολής του προϊόντος. Για κάθε ένα προϊόν, αυτά τα συνδυασμένα κόστη αφαιρούνται από τις πωλήσεις για να πάρουμε τα περιθώρια κέρδους του προϊόντος. Από εδώ μπορούμε να υπολογίσουμε και την κερδοφορία του πελάτη. Αυτή η ανάλυση πελάτη μπορεί να επιτευχθεί προσθέτοντας τα περιθώρια κέρδους των προϊόντων που κατασκευάζονται για τον πελάτη και αφαιρώντας από εκεί τα έξοδα που χρειάζονται για την διατήρηση των σχέσεων με τον πελάτη.

4.8 Διαφορές ανάμεσα στην παραδοσιακή κοστολόγηση και στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα.

Η αρχική διαφορά ανάμεσα στον υπολογισμό κόστους υπό τις δύο μεθόδους είναι τα

γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα άμεσα κόστη είναι τα ίδια και στις δύο μεθόδους. Η μέθοδος ανάθεσης των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα προϊόντα/υπηρεσίες ή άλλα αντικείμενα κόστους είναι αυτή που δίνει τις διαφορές στα συνολικά κόστη που προσδιορίζονται υπό τις δύο μεθόδους. Αυτές οι διαφορές μπορεί να φτάσουν μέχρι και το 50%. Πριν από χρόνια, όταν η άμεση εργασία κι οι πρώτες ύλες ήταν το 80% ή και περισσότερο του συνολικού κόστους προϊόντος, οι διαφορές ανάμεσα στις δυο μεθόδους δεν θα ήταν φανερές. Σήμερα όμως πολλοί οργανισμοί ξοδεύουν λιγότερο από 5% από τους συνολικούς πόρους τους στην άμεση εργασία και ο καταλογισμός κόστους στην βάση ενός σχετικά ασήμαντου κόστους δεν είναι ότι το κατάλληλο.

Στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα στα προϊόντα μπορεί να καταλογιστούν τα γενικά βιομηχανικά καθώς και τα μη γενικά βιομηχανικά έξοδα (overhead costs). Μερικά από αυτά μπορεί να εξαιρεθούν από τα κόστη του προϊόντος, αφού στην Κ.Α.Δ ένα κόστος καταλογίζεται στο προϊόν μόνο όταν οι αποφάσεις που αφορούν το προϊόν προκαλούν αλλαγές στο κόστος. Ένα μέρος του συνόλου των γενικών βιομηχανικών εξόδων χρησιμοποιούνται, κάθε ένα από το οποίο καταλογίζεται στα προϊόντα και σε άλλα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας το δικό του μοναδικό μέτρο δραστηριότητας. Επίσης η βάση καταλογισμού συχνά διαφέρει από εκείνη που χρησιμοποιείται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση υποθέσαμε ότι ένας συντελεστής βιομηχανικών εξόδων χρησιμοποιούταν για όλο το εργοστάσιο και ότι η βάση καταλογισμού ήταν οι ώρες άμεσης εργασίας ή οι ώρες μηχανής. Αυτή η απλή προσέγγιση στον καταλογισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα το λανθασμένο κόστος μονάδας προϊόντος όταν χρησιμοποιείται για λήψη απόφασης.

Επιπρόσθετα στην Κ.Α.Δ οι συντελεστές γενικών βιομηχανικών εξόδων ή συντελεστές δραστηριότητας, μπορεί να βασίζονται στο επίπεδο δραστηριότητας της δυναμικότητας παρά στο προϋπολογισμένο επίπεδο δραστηριότητας. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση οι προκαθορισμένοι συντελεστές προσδιορισμού υπολογίζονται διαιρώντας τα προϋπολογισθέντα γενικά βιομηχανικά έξοδα με ένα μέτρο της προϋπολογισμένης δραστηριότητας όπως είναι οι προϋπολογισμένες ώρες εργασίας. Αν η προϋπολογισμένη δραστηριότητα πέσει ο προκαθορισμένος συντελεστής γενικών βιομηχανικών εξόδων αυξάνεται λόγω του ότι τα σταθερά συστατικά των γενικών βιομηχανικών εξόδων διανέμονται σε μικρότερη βάση, απορρέοντας σε αυξημένο κόστος μονάδας προϊόντος. Σε αντίθεση στη Κ.Α.Δ χρεώνονται τα προϊόντα για τα κόστη της δυναμικότητας που χρησιμοποιούν - και όχι για τα κόστη της δραστηριότητας που δεν χρησιμοποιούν. Με άλλα λόγια τα κόστη της αδρανούς δυναμικότητας δεν χρεώνονται στα προϊόντα. Έτσι αντί να χρεώνονται κόστη αδρανούς δυναμικότητας στα προϊόντα, αυτά τα κόστη θεωρούνται ότι είναι κόστη περιόδου τα οποία περνάνε στον λογαριασμό αποτελεσμάτων σαν έξοδα της τρέχουσας περιόδου. Αυτή η μεταχείριση τονίζει το κόστος της αδρανούς δυναμικότητας και δεν το «θάβει» στα αποθέματα και στο κόστος πωληθέντων.

Άλλη μια διαφορά έγκειται στο ότι η παραδοσιακή κοστολόγηση γενικά καθορίζει το κόστος προϊόντος σε συμφωνία με τις γενικές αποδεκτές αρχές της λογιστικής και τα πρότυπα της λογιστικής κόστους. Αυτά τα πρότυπα απαιτούν το κόστος του προϊόντος να περιλαμβάνει κόστη πόρων που άμεσα σχετίζονται με την κατασκευή του προϊόντος. Κόστη και πόροι που σχετίζονται με τις πωλήσεις, την διανομή και την διοίκηση του προϊόντος παραβλέπονται στον παραδοσιακό υπολογισμό του κόστους προϊόντος/υπηρεσίας. Ο κύριος λόγος για τον αποκλεισμό των κοστών που δεν είναι κατασκευαστικά είναι διότι δεν μπορούν να συμπεριληφθούν στα αποθέματα που αναφέρονται υπό τις γενικές αποδεκτές λογιστικές αρχές στον εξωτερικό ισολογισμό.

Μια τρίτη διαφορά ανάμεσα στις δύο μεθόδους κοστολόγησης είναι ο ιστορικός προσανατολισμός. Δεν είναι ασυνήθιστο για έναν οργανισμό να χρησιμοποιεί το ιστορικό κόστος σαν βάση ανάπτυξης κανόνων κατασκευαστικού κόστους. Αυτά τα ιστορικά κόστη περιλαμβάνουν την περιττή επανάληψη, τα άχρηστα, την επανάληψη της εργασίας, τον πλεονασμό και την αναποτελεσματικότητα. Δεχόμενοι τα ιστορικά κόστη όπως είναι και παρουσιάζοντας αυτά ως πρότυπα δεν υποστηρίζουμε την συνεχή βελτίωση. Σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον, όπου οι ανταγωνιστές είναι προδραστικοί στην εξαφάνιση των αχρήστων και στην βελτίωση των δραστηριοτήτων, ο οργανισμός μπορεί να βρεθεί εκτός αγοράς ενώ προσπαθεί να συναντήσει τα πρότυπά του. Ενώ τα κόστη που βασίζονται στην δραστηριότητα επίσης υπολογίζονται χρησιμοποιώντας τα ιστορικά κόστη πόρων, ο προσανατολισμός είναι διαφορετικός. Οι υπέρμαχοι της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ενδιαφέρονται για μελλοντικές ανταγωνιστικές συνθήκες και χρησιμοποιούν το ιστορικό κόστος μόνο σαν μια βάση για βελτίωση.

Τα περισσότερα κόστη που υπολογίζονται για εξωτερικούς σκοπούς αναφοράς συχνά αγνοούνται από την διοίκηση της επιχείρησης. Υπό τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα διοικητικά στελέχη συχνά κάνουν ένα λάθος στην κρίση τους υποθέτοντας ότι η εργασία οδηγείται από το μέγεθος-όγκο μόνο. Η κοστολόγηση με βάση την δραστηριότητα εστιάζει την προσοχή της στις δραστηριότητες που προκαλούν την εργασία να συμβεί και στις δραστηριότητες που εκτελούνται στις συναλλαγές επεξεργασίας οι οποίες μπορεί να είναι ή όχι ευαίσθητες μεγέθους. Στον πίνακα 4 παρουσιάζονται οι κυριότερες διαφορές ανάμεσα στα δύο συστήματα κοστολόγησης.

Πίνακας 4. Διαφορές ανάμεσα στο ABC και στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

Κοστολόγηση με βάση την δραστηριότητα	Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης
- Εστιάζεται στις δραστηριότητες που εκτελούνται για την παροχή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας - Προσδιορίζει τα κόστη των εκτελεσμένων δραστηριοτήτων	- Εστιάζονται σε κέντρα κόστους ή τμήματα ή επιχειρηματικές μονάδες - Προσδιορίζουν τα κόστη της επιχειρηματικής μονάδας (ή τμήματος ή κέντρου κόστους)
- Χρησιμοποιεί διαφορετικούς τύπους οδηγών κόστους για την ανάθεση κοστών στα προϊόντα ή υπηρεσίες	- Χρησιμοποιεί έναν ή δυο οδηγούς κόστους (ώρες άμεσης εργασίας ή ποσότητα πρώτων υλών)

Η μετατροπή κουλτούρας από την ιεραρχική δομή σε ένα επιχειρηματικό περιβάλλον επεξεργασίας που βασίζεται στην δραστηριότητα και οι απαιτήσεις αυτής της μετατροπής εμφανίζονται στον επόμενο πίνακα.

Πίνακας . Διαφορές στην κουλτούρα ανάμεσα στα δύο συστήματα κοστολόγησης

Κατηγορία	Ιεραρχική κουλτούρα	Δραστηριότητα
Αποστολή	Διοίκηση με στόχους	Ηθική συμπεριφορά και ικανοποίηση πελάτη. Κλίμα συνεχούς βελτίωσης.
Απαιτήσεις Πελατών	Ατελής ή ασαφής κατανόηση των απαιτήσεων του πελάτη.	Χρήση συστηματικής προσέγγισης για την ανεύρεση, κατανόηση και την ικανοποίηση εσωτερικών και εξωτερικών πελατών.
Στόχοι	Προσανατολισμός σε βραχυπρόθεσμους στόχους και δράση με περιορισμένη μακροπρόθεσμη προοπτική.	Μελετημένη ισορροπία μακροπρόθεσμων σκοπών με διαδοχικούς βραχυπρόθεσμους στόχους.
Βελτίωση	Παραδοχή ενός ορισμένου	Προσπάθεια συνεχούς βελτίωσης στην

	περιθωρίου λάθους και επακόλουθη διορθωτική δράση ως κανόνα.	συνάντηση των απαιτήσεων του πελάτη.
Επίλυση προβλημάτων	Μη δομημένη ατομικιστική επίλυση προβλημάτων και λήψη απόφασης	Συμμετοχική και πειθαρχημένη επίλυση προβλήματος και λήψης απόφασης βάσει πραγματικών δεδομένων.
Εργασίες και Άνθρωποι	Λειτουργική, περιορισμένου πεδίου δράσης και ελεγχόμενα από την διοίκηση.	Εμπλοκή υπαλλήλων, ομάδες εργασίας, ενοποιημένες λειτουργίες.
Διοικητικό στυλ	Διοικητικό στυλ με αβέβαιους στόχους που ενσταλάζει τον φόβο της αποτυχίας	Ένα ανοιχτό στυλ με ξεκάθαρους και σαφείς στόχους, που ενθαρρύνει την συνεχή βελτίωση που προέρχεται από την ομάδα.
Ρόλος του Διοικητικού Στελέχους	Σχεδιασμός, οργάνωση, ανάθεση, έλεγχος και ενίσχυση.	Επικοινωνία, συμμετοχή και προώθηση αμοιβαίας εμπιστοσύνης.
Ανταμοιβές και Αναγνώριση	Πληρωμή με βάση την εργασία, λίγα ομαδικά κίνητρα	Ατομική και ομαδική αναγνώριση και ανταμοιβές, διαπραγματευόμενα κριτήρια

4.8.1 Σχέση ανάμεσα στην κοστολόγηση ανά δραστηριότητα και στην διοίκηση ανά δραστηριότητα.

Οι εταιρίες τώρα συνειδητοποιούν ότι για να γίνουν παγκόσμιας κλάσης και να παραμείνουν ανταγωνιστικές θα πρέπει: 1) να κατανοήσουν την πραγματική κερδοφορία των τομέων που συναλλάσσονται, 2) να κατανοήσουν το κόστος

προϊόντος και να γνωρίσουν τι οδηγεί τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και να έχουν αυτά τα στοιχεία να οδηγούν την βελτίωση των διεργασιών τους, 3) να καθορίσουν τα μέτρα επίδοσης. Έτσι με σκοπό να επιληφθούν των προβλημάτων του παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης, ξανασχεδίασαν τα λογιστικά τους συστήματα ενσωματώνοντας την κατανόηση για τους οδηγούς κόστους και εφαρμόζοντας αυτούς στο κόστος των προϊόντων σε αναλογία με τον όγκο της δραστηριότητας που το προϊόν καταναλώνει. Αυτή η μεθοδολογία ονομάστηκε 'κοστολόγηση ανά δραστηριότητα' και αρχικά χρησιμοποιήθηκε για να αναλύσει αποφάσεις σχετικές με την τιμολόγηση, το μίγμα προϊόντος και την απόκτηση πόρων για το προϊόν.

Οι πρώτοι ακόλουθοι του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα το χρησιμοποίησαν για να παράγουν πιο ακριβή κόστη προϊόντος ή υπηρεσίας, αλλά σύντομα έγινε εμφανές στις εταιρίες που το χρησιμοποιούσαν ότι θα μπορούσε να επεκταθεί πέρα από την καθαρή κοστολόγηση προϊόντος σε μια σειρά εφαρμογών διοίκησης κόστους. Έτσι η αυξανόμενη γνώση των οδηγών κόστους παρακίνησε πολλές εταιρίες να ξανασχεδιάσουν τις επιχειρηματικές διεργασίες τους παρακολουθώντας κάθε μια από αυτές και ακόλουθα να εξαλείψουν ή να βελτιώσουν τις διεργασίες που δεν πρόσθεταν αξία (Keegan and Eiler, 1994).

Οι όροι διοίκηση ανά δραστηριότητα (ABM) ή διοίκηση κόστους ανά δραστηριότητα (ABCM) χρησιμοποιούνται για να περιγράψουν τις εφαρμογές της διοίκησης κόστους της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα. Η κυριότερη αλλαγή που απαιτείται για την μετακίνηση από την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα στο σύστημα διοίκησης ανά δραστηριότητα είναι κάποιος να μετατοπιστεί από την αντίληψη της ανάθεσης κόστους (από τους πόρους — στις δραστηριότητες — στα αντικείμενα κόστους) σε μια αντίληψη διοίκησης της διεργασίας (οδηγοί κόστους — δραστηριότητες — μέτρα επίδοσης).

4.9 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

4.9.1 Έννοια και κατηγορίες Δραστηριοτήτων

Μια **δραστηριότητα (activity)** είναι ένας συνδυασμός ανθρώπων, τεχνολογίας, προμηθειών, μεθόδων και του περιβάλλοντός τους, με σκοπό την παραγωγή ενός

δεδομένου προϊόντος ή μιας δεδομένης υπηρεσίας. Οι δραστηριότητες περιγράφουν το τι ακριβώς κάνει μια εταιρεία, δηλαδή το πώς αναλώνει το χρόνο της.

Επίσης ΤΟ Consortium for Advanced Manufacturing - International (CAM - I), ορίζει τη δραστηριότητα ως εξής:

Δραστηριότητα είναι (1): εργασία που πραγματοποιείται μέσα σε ένα οργανισμό και (2): αθροίσεις ενεργειών που πραγματοποιούνται σε ένα οργανισμό και είναι χρήσιμες για τους σκοπούς της ανάλυσης ABC. Είναι δηλαδή αθροίσεις καθηκόντων (είτε πραγματοποιούνται από ανθρώπους είτε από μηχανές) που απαιτούνται για την ικανοποίηση των αναγκών των πελατών (εσωτερικών ή εξωτερικών).

4.9.2 Κατηγορίες Δραστηριοτήτων

Με βάση τη διεθνή βιβλιογραφία και πρακτική, οι δραστηριότητες είναι δυνατόν να ταξινομηθούν στις ακόλουθες κατηγορίες, ανάλογα με τη χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων κατάταξης. Τα κριτήρια κατάταξης των δραστηριοτήτων σε κατηγορίες, που χρησιμοποιούνται σε αυτή την εργασία είναι τα εξής:

Το κριτήριο της συμβολής

Ανάλογα με το αν μια δραστηριότητα συμβάλλει στην επίτευξη της αποστολής και των στόχων της εταιρείας, μπορεί να ταξινομηθεί στις ακόλουθες κατηγορίες: **A.** Μια **πρωτεύουσα δραστηριότητα (primary activity)**, είναι μια δραστηριότητα που συμβάλλει άμεσα στην κεντρική αποστολή ενός τμήματος ή μιας οργανωσιακής μονάδας. Για παράδειγμα, η έρευνα αγοράς και η διαρκής προσαρμογή των υπηρεσιών στις απαιτήσεις των πελατών είναι δύο από τις κύριες δραστηριότητες μερικών τμημάτων marketing. Αποτελούν έναν από τους λόγους της δημιουργίας του τμήματος marketing. Ένα χαρακτηριστικό μιας πρωτεύουσας δραστηριότητας είναι ότι η εκροή της χρησιμοποιείται εκτός της εταιρείας ή από ένα άλλο τμήμα μέσα στην εταιρεία.

B. Οι **δευτερεύουσες δραστηριότητες (secondary activities)** υποστηρίζουν τις πρωτεύουσες δραστηριότητες του οργανισμού. Οι δευτερεύουσες δραστηριότητες είναι γενικές δραστηριότητες όπως η διοίκηση, η επίβλεψη, η εκπαίδευση και η γραμματειακή εργασία που πραγματοποιούνται για να υποστηρίξουν ένα μέρος ή και το σύνολο των πρωτευουσών δραστηριοτήτων μιας οργανωσιακής μονάδας. Οι

δευτερεύουσες δραστηριότητες υποστηρίζουν ένα μόνο τμήμα της εταιρείας και θα πρέπει να αυξάνουν την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των πρωτεύουσών δραστηριοτήτων στο τμήμα αυτό. Αν και αυτές οι δραστηριότητες είναι ουσιαστικές για την αποτελεσματική εκτέλεση των πρωτεύουσών δραστηριοτήτων, απομυζούν πόρους και χρόνο από τις δραστηριότητες αυτές και πρέπει να διοικηθούν προσεκτικά.

Ένα κοινό χαρακτηριστικό των δευτερευουσών δραστηριοτήτων είναι ότι καταναλώνονται από τις πρωτεύουσες δραστηριότητες σε μια εταιρεία.

Οι δευτερεύουσες δραστηριότητες θα πρέπει να διερευνηθούν προσεκτικά, ώστε να προσδιοριστεί το εάν είναι απαραίτητες. Ο λόγος των δευτερευουσών προς τις πρωτεύουσες δραστηριότητες είναι μια ένδειξη της γραφειοκρατίας που επικρατεί σε μια οργανωσιακή μονάδα. Για παράδειγμα, αναφερόμενοι στο χώρο των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών που αποτελεί το ερευνητικό πεδίο της εργασίας μας, ας θεωρήσουμε τις δραστηριότητες ενός υπευθύνου δανείων:

<i>Πρωτεύουσες Δραστηριότητες</i>	<i>% του χρόνου</i>	<i>Δευτερεύουσες δραστηριότητες</i>	<i>% του χρόνου</i>
<i>Επιχειρηματική Ανάπτυξη</i>	20	Διατήρηση αρχείου πελατών	1
Κλήσεις πωλήσεων	20	Σταυροειδής πώληση	5
-			
υπάρχοντες πελάτες	5	Χειρισμοί δανείου	3
Κλήσεις πωλήσεων	5	Κοινωνική συνεισφορά	1
-			
καινούργιοι πελάτες	20	Εσωτερική αναφορά	1
Διαπραγμάτευση εμπορικού δανείου	5	Προϋπολογισμός	2
Έλεγχος εμπορικού δανείου	5	Εκπαίδευση	1
		Εργασιακές σχέσεις	15
	85	Σύνολο	

Εξυπηρέτηση Πελατών Εξυπηρέτηση εμπορικών δανείων Επισκόπηση δανείου
Τιμολόγηση δανείου Τεκμηρίωση επισκόπησης δανείου **Σύνολο**

Αυτός ο λόγος 85/15 θεωρείται πολύ καλός. Ας υποθέσουμε, όμως ότι ο λόγος πρωτεύουσών προς δευτερευουσών δραστηριοτήτων του υπευθύνου δανείων είναι 50/50 και ότι το τρέχον επίπεδο προσπάθειας είναι 50 ανθρωπο-έτη για τις πρωτεύουσες δραστηριότητες και 50 ανθρωπο-έτη για τις δευτερεύουσες δραστηριότητες. Στην περίπτωση που οι μισές από τις δευτερεύουσες δραστηριότητες μετατοπιστούν σε χαμηλότερα αμειβόμενο υπαλληλικό προσωπικό, τα καθαρά κέρδη για την εταιρεία θα είναι εντυπωσιακά. Τα 25 ανθρωπο-έτη της δευτερεύουσας προσπάθειας του υπευθύνου δανείων, μπορούν να διεκπεραιωθούν από 25 μέλη του υπαλληλικού προσωπικού. Αυτό μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα σημαντικές οικονομίες, όπως φαίνεται με τους παρακάτω αντιπροσωπευτικούς μισθούς και υπολογισμούς: 25 ανθρωπο-έτη στα €55,000 = €1,375,000 25 ανθρωπο-έτη στα €30,000 = - 750,000 €625,000

Τα πιο πάνω ευρήματα καταδεικνύουν τη μεγάλη σημασία διάκρισης των δραστηριοτήτων σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες.

Το κριτήριο της προστιθέμενης αξίας

Ως προς την αξία που δημιουργούν, οι δραστηριότητες μπορούν να διακριθούν σε:

Α. Δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας (value added activities), οι οποίες βοηθούν στην επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών της εταιρείας, συμβάλλοντας στη σχηματοποίηση των χαρακτηριστικών του προϊόντος και της υπηρεσίας, στοιχεία για τα οποία πληρώνουν οι πελάτες. Πολλές εταιρείες ιεραρχούν τις δραστηριότητές τους ανάλογα με την αξία ή την αποδοτικότητά τους. Ο ορισμός πάντως του τι αποτελεί **δραστηριότητα που προσθέτει αξία (value-added activity)** ποικίλει σημαντικά ανάμεσα στις διάφορες εταιρείες. Μερικοί κοινοί ορισμοί του τι αποτελεί δραστηριότητα που προσθέτει αξία είναι: *μια δραστηριότητα που προσθέτει αξία στα μάτια του πελάτη, μια δραστηριότητα που πραγματοποιείται όσο το δυνατό αποδοτικότερα, ή μια δραστηριότητα που υποστηρίζει τον πρωταρχικό στόχο της παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών*. Οι διοικούντες χρησιμοποιούν αυτό το σχήμα ιεράρχησης αξίας (value-ranking scheme) για να εστιάσουν την προσοχή τους στα προγράμματα μείωσης κόστους. Η αναγνώριση των δραστηριοτήτων που διενεργούνται αναποτελεσματικά, καταδεικνύει ευκαιρίες για βελτίωση των διεργασιών. Με το ίδιο σκεπτικό, μειώνοντας τους πόρους που δεσμεύονται για την πραγματοποίηση

δραστηριοτήτων που δεν δημιουργούν αξία για τους πελάτες, μειώνεται ο κίνδυνος της ακούσιας ελάττωσης της αντιληπτής από τον πελάτη λειτουργικότητας του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

B. Δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας (non value added activities), είναι οποιεσδήποτε δραστηριότητες, άλλες από αυτές οι οποίες είναι οι απολύτως ελάχιστες και ουσιαστικές για να επιτευχθούν οι εταιρικοί στόχοι και να παραμείνει η εταιρεία μια βιώσιμη επιχείρηση.

Το κριτήριο της στρατηγικής

Ορισμένες δραστηριότητες μπορεί να συμβάλλουν στην επίτευξη του στρατηγικού οράματος της εταιρείας, για το λόγο αυτό και χαρακτηρίζονται ως στρατηγικές δραστηριότητες. Επομένως: **Στρατηγικές δραστηριότητες (strategic activities)** είναι εκείνες οι δραστηριότητες οι οποίες είναι κρίσιμες για την ανταγωνιστική επιτυχία της εταιρείας.

Το κριτήριο της ανάγκης εκτέλεσης

Ως προς την ανάγκη εκτέλεσης των δραστηριοτήτων μέσα σε μια εταιρεία, διακρίνουμε τα εξής είδη:

A. Υποχρεωτικές δραστηριότητες (mandatory activities) είναι

Οι δραστηριότητες που πρέπει να εκτελέσει μια επιχείρηση. Οι δραστηριότητες αυτές είναι οι ελάχιστες δραστηριότητες, απαραίτητες για την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων και την εξασφάλιση της βιωσιμότητας της επιχείρησης.

B. Κατά κρίση δραστηριότητες (discretionary activities)

Είναι οι δραστηριότητες οι οποίες είναι προαιρετικές και βασίζονται στην κρίση της διοίκησης. Στην ουσία αποτελούν τις δραστηριότητες πέρα από τις ελάχιστες που είναι απαραίτητες για την επίτευξη των εταιρικών σκοπών και την εξασφάλιση της βιωσιμότητας της εταιρείας.

Το κριτήριο της επανάληψης

Μερικές από τις δραστηριότητες που εκτελεί μια εταιρεία εκτελούνται σε συνεχή βάση, ενώ άλλες όχι. Με βάση το κριτήριο αυτό ορίζεται η ακόλουθη ταξινόμηση:

A. Μη επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες (non-repetitive activities) είναι δραστηριότητες που γίνονται μια φορά και έχουν ακριβή σημεία αρχής και τέλους. Αντιπροσωπεύουν μια στιγμιαία δέσμευση πόρων και δεν πρέπει να γίνουν μέρος του συνεχιζόμενου εργασιακού φόρτου.

B. Επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες (repetitive activities) είναι εκείνες οι οποίες από τη φύση τους πραγματοποιούνται κατά συνεχή τρόπο.

Το κριτήριο του επιπέδου αναφοράς

Ένας χρήσιμος τρόπος ταξινόμησης των δραστηριοτήτων, είναι η κατάταξή τους σε πέντε επίπεδα:

- **Επίπεδο μονάδας προϊόντος (unit level)**
- **Επίπεδο παρτίδας προϊόντος (batch level)**
- **Επίπεδο προϊόντος (product level)**
- **Επίπεδο πελάτη (customer level)**
- **Επίπεδο υποστήριξης οργανισμού (organization sustaining level)**

Ο τρόπος αυτός οργάνωσης των δραστηριοτήτων, όπως θα δούμε στη συνέχεια, είναι ιδιαίτερα χρήσιμος κατά την υλοποίηση του συστήματος ABC σε μια εταιρεία. Στη συνέχεια παραθέτουμε μια αναλυτικότερη περιγραφή της διαβάθμισης των δραστηριοτήτων που αναφέραμε:

A. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας (unit-level activities),

πραγματοποιούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα προϊόντος. Τα κόστη των δραστηριοτήτων αυτών είναι ανάλογα με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παράγονται. Για παράδειγμα, η παροχή ισχύος για τη λειτουργία του παραγωγικού εξοπλισμού είναι δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας, μια και η ισχύς που καταναλώνεται είναι ανάλογη με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παράγονται.

B. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας (batch-level activities),

πραγματοποιούνται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός ή επεξεργασία μιας παρτίδας προϊόντος, ανεξάρτητα από τον αριθμό μονάδων προϊόντος της παρτίδας. Για παράδειγμα, εργασίες όπως η τοποθέτηση παραγγελιών αγοράς, η ρύθμιση των

μηχανημάτων και η δρομολόγηση των παραγγελιών προς τους πελάτες είναι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας. Συμβαίνουν κάθε φορά που υπάρχει μια παρτίδα ή μια παραγγελία πελάτη. Τα κόστη σ' αυτό το επίπεδο εξαρτώνται από τον αριθμό των παρτίδων που υφίστανται επεξεργασία, παρά στον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παράγονται, τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που πωλούνται ή κάποιο άλλο μέτρο όγκου. Για παράδειγμα, το κόστος ρύθμισης μιας μηχανής για την κατεργασία μιας παρτίδας είναι το ίδιο ανεξάρτητα από το εάν η παρτίδα περιέχει μια ή χίλιες μονάδες προϊόντος.

Γ. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος (product-level activities),

σχετίζονται με συγκεκριμένα προϊόντα και τυπικά πρέπει να πραγματοποιηθούν ανεξάρτητα από το πόσες παρτίδες δρομολογούνται ή πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται ή πωλούνται. Για παράδειγμα, δραστηριότητες όπως ο σχεδιασμός ή η διαφήμιση ενός προϊόντος και η απασχόληση αντίστοιχου προσωπικού, είναι όλες δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος.

Δ. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο πελάτη (customer-level activities),

σχετίζονται με συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως τηλεφωνικές κλήσεις πωλήσεων, ταχυδρομική αποστολή καταλόγων και γενική τεχνική υποστήριξη που δεν συνδέεται με κάποιο συγκεκριμένο προϊόν.

Ε. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο υποστήριξης οργανισμού (organization-sustaining activities),

πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται ή ποια προϊόντα παράγονται ή πόσες παρτίδες επεξεργάζονται ή ακόμα και πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται. Αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως ο καθαρισμός των γραφείων των στελεχών, η παροχή δικτύου υπολογιστών, η εξασφάλιση δανείων, η ετοιμασία ετήσιων αναφορών προς τους μετόχους κλπ.

Στην Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων:

1. Μπορούν να αποδοθούν σε προϊόντα και υπηρεσίες τα βιομηχανικά αλλά και τα μη βιομηχανικά κόστη.

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση μόνο τα βιομηχανικά κόστη, άμεσα και έμμεσα βαρύνουν το κόστος των προϊόντων. Τα γενικά, διοικητικά κόστη και τα έξοδα πωλήσεων χειρίζονται ως έξοδα περιόδου και δεν βαρύνουν τα προϊόντα. Πάντως πολλά από τα μη βιομηχανικά κόστη είναι μέρος του κόστους για την παραγωγή, πώληση, διανομή των προϊόντων. Πα παράδειγμα, οι προμήθειες προς τους πωλητές, τα έξοδα αποστολής και οι αποζημιώσεις, μπορούν εύκολα να αποδοθούν σε ξεχωριστά προϊόντα. Τέτοια μη βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται σε προϊόντα κατά την Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, προκειμένου να προσδιοριστεί η κερδοφορία των προϊόντων και υπηρεσιών.

2 Μερικά βιομηχανικά κόστη μπορεί να εξαιρεθούν από το κόστος προϊόντων.

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση όλα τα κόστη παραγωγής καταλογίζονται σε προϊόντα, ακόμα και κόστη που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα. Για παράδειγμα, ένα μέρος του μισθού του φύλακα του εργοστασίου θα επιμερισθεί σε κάθε προϊόν, αν και ο μισθός του φύλακα δεν επηρεάζεται από το ποια προϊόντα παράγονται ή δεν παράγονται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, τα κόστη επιμερίζονται στα προϊόντα μόνο όταν υπάρχει καλή δικαιολογία ότι τα κόστη αυτά επηρεάζονται από αποφάσεις που έχουν σχέση με το προϊόν.

3. Υπάρχει ένας αριθμός δεξαμενών εμμέσου κόστους (overhead), των οποίων το κοστολογικό περιεχόμενο κατανέμεται στα προϊόντα και τους άλλους φορείς κόστους, χρησιμοποιώντας το δικό της μοναδικό μέτρο δραστηριότητας, ως βάση επιμερισμού, όπως θα φανεί στη συνέχεια.

4. Οι βάσεις επιμερισμού συχνά διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποιούνται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Η παραδοσιακή κοστολόγηση τις περισσότερες φορές χρησιμοποιεί ένα **ενιαίο συντελεστή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (plant wide overhead rate)**, ως βάση επιμερισμού, με τις ώρες άμεσης εργασίας ή τις ώρες μηχανής, να απολαμβάνουν της αποκλειστικής σχεδόν προτίμησης των εταιρειών. Αυτή η απλοϊκή προσέγγιση επιμερισμού των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων οδηγεί σε παραποίηση του κόστους των προϊόντων, όταν χρησιμοποιείται στη λήψη αποφάσεων. Ένας τέτοιος συντελεστής βασισμένος στην άμεση εργασία μπορεί να μην είναι πια ικανοποιητικός. Πρώτα, γιατί σε πολλές εταιρείες μπορεί να μην

υπάρχει πια έντονη συσχέτιση ανάμεσα στην άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ή γενικότερα έμμεσα κόστη, εάν δεν μιλάμε για βιομηχανική παραγωγή). Δεύτερον, λόγω της μεγάλης ποικιλίας δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, είναι δυνατόν καμία τέτοια βάση επιμερισμού (ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες μηχανής) να μην μπορεί να αποδώσει τις απαιτήσεις που θέτουν τα προϊόντα στους πόρους των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Διαχρονικά, η άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα κινούνται εδώ και καιρό σε αντίθετες κατευθύνσεις. Σαν ποσοστό του συνολικού κόστους, η άμεση εργασία μειώνεται, ενώ τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αυξάνουν. Παρ' όλα αυτά, η άμεση εργασία παραμένει μια βιώσιμη βάση επιμερισμού των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων στα προϊόντα σε πολλές εταιρείες, ιδιαίτερα για τη σύνταξη των εξωτερικών αναφορών. Σε μερικές πάλι εταιρείες, υπάρχει ακόμα θετική συσχέτιση μεταξύ των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων και της άμεσης εργασίας. Ταυτόχρονα οι περισσότερες εταιρείες στον κόσμο εξακολουθούν να βασίζονται τον επιμερισμό τους στην άμεση εργασία ή στις ώρες μηχανής. Πάντως σε αυτές τις περιπτώσεις που τα συνολικά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα δεν συμβαδίζουν με την συνολική άμεση εργασία, πρέπει να βρεθούν κάποιοι άλλοι τρόποι κατανομής του κόστους, διαφορετικά το κόστος των προϊόντων θα παραπονηθεί. Πολλές εταιρείες χρησιμοποιούν **συντελεστές Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων κατά τμήμα (departmental overhead rates)**, παρά έναν ενιαίο συντελεστή. Οι βάσεις επιμερισμού που χρησιμοποιούνται σε αυτούς τους κατά τμήμα συντελεστές, εξαρτώνται από τη φύση της εργασίας που πραγματοποιείται σε κάθε τμήμα. Για παράδειγμα, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα σε ένα τμήμα κατεργασίας με μηχανές, μπορούν να επιμεριστούν με βάση τις ώρες μηχανής σε αυτό το τμήμα. Αντιθέτως, σε ένα τμήμα συναρμολόγησης, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα μπορεί να επιμεριστούν με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας σε αυτό το τμήμα.

Δυστυχώς όμως, ακόμα και οι κατά τμήμα συντελεστές Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων δεν αποδίδουν σωστά τα έμμεσα κόστη στις περιπτώσεις που μια εταιρεία έχει ένα εύρος προϊόντων που διαφέρουν σε όγκο, μέγεθος παρτίδας ή συνθετότητα παραγωγής. Ο λόγος είναι ότι η τμηματική προσέγγιση συνήθως βασίζεται στον όγκο ως παράγοντα επιμερισμού του εμμέσου κόστους στα προϊόντα. Για παράδειγμα, εάν τα έμμεσα κόστη του τμήματος κατεργασίας με μηχανές

εφαρμόζεται στα προϊόντα με βάση τις ώρες μηχανής, γίνεται η υπόθεση ότι τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα του τμήματος προκαλούνται από, και είναι ευθέως ανάλογα των ωρών μηχανής. Πάντως τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα του τμήματος είναι πιθανώς πιο σύνθετα και προκαλούνται από μια ποικιλία παραγόντων, όπως τη γκάμα των προϊόντων που υφίστανται επεξεργασία στο τμήμα, τον αριθμό των αλλαγών στις παραγγελίες, τη συνθετότητα των προϊόντων κλπ. Η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων είναι μια τεχνική που είναι σχεδιασμένη να αντανακλά αυτούς τους ετερόκλητους παράγοντες ακριβέστερα κατά την κοστολόγηση των προϊόντων. Προσπαθεί να εκπληρώσει το σκοπό αυτό ταυτοποιώντας τις κύριες δραστηριότητες όπως αλλαγές παραγγελιών, διεκπεραίωση παραγγελιών αγορών, κλπ. που καταναλώνουν πόρους Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Παραδοσιακά, οι εταιρείες απεικονίζουν το κόστος σε λειτουργική βάση (τομείς ή τμήματα, ή αλλιώς κατά θέση) και κατά τύπο εξόδων (μισθοί, προμήθειες, ταξίδια κλπ.). Τα παραδοσιακά συστήματα μας πληροφορούν για ποιο λόγο ξοδεύονται κάποια χρήματα (κατά είδος) και από ποιόν, αλλά αποτυγχάνουν να μας πληροφορήσουν για το κόστος των δραστηριοτήτων και των διεργασιών. Ένα απλό παράδειγμα της άποψης του κόστους με βάση τις διεργασίες, σε σύγκριση με την παραδοσιακή σκοπιά του κόστους, δίνεται στον Πίνακα (1). Όπως φαίνεται σε αυτό το παράδειγμα, το συνολικό ετήσιο κόστος της υποθετικής επιχείρησης "Joe's Cake Shop" είναι €700,000 και εξετάζεται από τη μεριά του κόστους κατά τμήμα (θέση), κατά είδος και κατά δραστηριότητα. Από κάθε άποψη το συνολικό κόστος της επιχείρησης είναι το ίδιο. Η τριπλή αυτή απεικόνιση δίνει κάθε φορά ένα διαφορετικό τρόπο θεώρησης της συνολικής δομής του κόστους. Πρέπει πάντως να επισημάνουμε ότι οι περισσότερες εταιρείες δεν απεικονίζουν, προς το παρόν, το κόστος από την άποψη της διεργασίας ή της δραστηριότητας. Το κενό αυτό έρχονται να συμπληρώσουν τα πληροφοριακά συστήματα ABM, τα οποία δίνουν τη δυνατότητα στις εταιρείες να αποτυπώσουν τα κόστη των επιχειρηματικών διεργασιών και δραστηριοτήτων και να λάβουν με τον τρόπο αυτό μια πιο χρήσιμη μορφή κοστολογικής πληροφόρησης.

€400,000 125,000 25,000 88,000 62,000 €700,000 **Joe s cake shop**

Κόστος κατά Είδος (Τύπο Εξόδων)

Μισθοί Υλικά Προμήθειες Αποσβέσεις Ενοίκια

Κόστος κατά Θέση ή Τμήμα

Πωλήσεις €50,000

350,000

100,000 200,000

Παραγωγή

Μεταφορές Γενικά και Διοικητικά Έξοδα **Σύνολο**

€700,000 Σύνολο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο - Ο ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

5 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ABC

5.1 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ

Αρχικά θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στο γεγονός ότι για τον αποτελεσματικό σχεδιασμό και την υλοποίηση ενός συστήματος ABC, είναι πολύ σημαντικό οι ορισμοί των δραστηριοτήτων να είναι σαφείς και όχι διφορούμενοι. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να δοθεί προσοχή στα παρακάτω σημεία:

A. Οι ορισμοί θα πρέπει να είναι αρκετά γενικοί έτσι ώστε να εφαρμόζονται κατά μήκος των οργανωσιακών ορίων όταν είναι απαραίτητο, αλλά και αρκετά συγκεκριμένοι, έτσι ώστε οι επικεφαλές των τμημάτων να μπορούν να αναγνωρίσουν τη δραστηριότητα μέσα στη δική τους λειτουργία.

B. Οι κοινές δραστηριότητες πρέπει να ορίζονται και να συμφωνούνται πριν από κάθε ανάλυση,

αλλιώς διαφορετικοί ορισμοί θα χρησιμοποιούνται σε κάθε τμήμα, κάνοντας την ανάλυση δύσκολη.

Γ. Ένα λεξικό δραστηριοτήτων (activity dictionary) είναι ένα απόλυτα κρίσιμο και χρήσιμο εργαλείο σε κάθε έργο εφαρμογής του συστήματος ABC. Πρόκειται για μια αναλυτική παράθεση όλων των καθορισμένων δραστηριοτήτων, η οποία περιλαμβάνει περιγραφές, χαρακτηριστικά, οδηγούς κόστους, προμηθευτές και πελάτες (των δραστηριοτήτων) και τα μέτρα εισροών και εκροών (input and output measures).

Δ. Αφού συμφωνηθούν οι κοινές δραστηριότητες, στη συνέχεια είναι απαραίτητο να οριστεί και να συμφωνηθεί το ποιες δραστηριότητες πραγματοποιούνται σε κάθε τμήμα. Κάποιες δραστηριότητες θα είναι ειδικές σε ξεχωριστά τμήματα (για παράδειγμα, στον τραπεζικό χώρο στον οποίο εστιάζουμε την προσοχή μας, η εξέταση της αίτησης δανείου, η ολοκλήρωση του πιστωτικού ελέγχου, η έγκριση του ορίου δανεισμού, η εξουσιοδότηση πληρωμής κλπ.). Άλλες θα είναι κοινές και μπορεί να συμβαίνουν σε έναν αριθμό τμημάτων της εταιρείας (στο παράδειγμα της τράπεζας τέτοιες δραστηριότητες είναι ο στρατηγικός προγραμματισμός, οι διοικητικές αναφορές, η πρόσληψη προσωπικού, η εκπαίδευση, η γραμματειακή υποστήριξη κλπ.).

5.1.1 Ο γενικός σχεδιασμός ενός συστήματος Κοστολόγησης βάσει

Δραστηριοτήτων

Κρίνεται σκόπιμο να υπογραμμιστεί από την αρχή ότι η αρμοδιότητα του σχεδιασμού και της υλοποίησης ενός συστήματος ABC θα πρέπει να ανήκει στην ευθύνη μιας **διατμηματικής ομάδας (cross-functional team)** και όχι μόνο στο τμήμα του λογιστηρίου. Η ομάδα αυτή θα πρέπει να περιλαμβάνει εκπροσώπους από κάθε τμήμα της εταιρείας που θα χρησιμοποιήσει τα δεδομένα του συστήματος ABC, όπως εκπροσώπους από την παραγωγή, Το marketing, τις μελέτες, την ανώτατη διοίκηση, όπως επίσης και τεχνικά εκπαιδευμένο προσωπικό του λογιστηρίου. Ο λόγος επιμονής στην ισχυρή υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης και το σχηματισμό μια διατμηματικής ομάδας, βασίζεται στο γεγονός ότι είναι δύσκολο να εφαρμοστούν αλλαγές, χωρίς οι αλλαγές αυτές να έχουν την πλήρη υποστήριξη αυτών που επηρεάζονται. [3] Μερικές φορές ένας εξωτερικός σύμβουλος, ειδικευμένος στο ABC, δρα σαν **διευκολυντής ή σύμβουλος της ομάδας (facilitator)**. Στις περισσότερες περιπτώσεις ο ρόλος του διευκολυντή είναι:

Να παράσχει τα αρχικά εκπαιδευτικά και ενημερωτικά σεμινάρια και να βοηθήσει την διατμηματική ομάδα να δομήσει το έργο της και κυρίως τις συνεντεύξεις.

Να μεταφέρει τα δεδομένα από τις βάσεις δεδομένων της εταιρείας και τις συνεντεύξεις, σε ένα εξειδικευμένο μοντέλο λογισμικού.

Να συνδράμει στην ανάλυση των αποτελεσμάτων και την ετοιμασία αναφορών και παρουσιάσεων για την ανώτερη διοίκηση.

Από τα μέχρι στιγμής δημοσιευθέντα αποτελέσματα ερευνητικών εργασιών, φαίνεται ότι το πρωταρχικό σύστημα ABC μιας εταιρείας σχεδιάζεται τυπικά με 25 έως 100 διακεκριμένες δραστηριότητες. Περιστασιακά, και όταν η διοίκηση επιθυμεί να εστιάσει στη διοίκηση δραστηριοτήτων ώστε να βελτιώσει την αποδοτικότητα ή για να επανασχεδιάσει λειτουργικές διαδικασίες, τότε σε επόμενο στάδιο σχεδιάζονται πιο περίπλοκα συστήματα, με μεγαλύτερο αριθμό δραστηριοτήτων.

5.1.2 Τα στάδια σχεδιασμού ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων

Γενικότερα, τα διαδοχικά στάδια που πρέπει να ακολουθήσει μία επιχείρηση προκειμένου να εφαρμόσει την Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων έχουν ως ακολούθως:

Στάδιο 1^ο: Αναγνώριση της ανάγκης για ανανέωση του κοστολογικού συστήματος Προκειμένου η επιχείρηση να αποφανθεί υπέρ ή κατά της υιοθέτησης ενός νέου κοστολογικού συστήματος θα πρέπει κατ' αρχήν να εξετάσει το **κατά πόσο είναι ικανοποιημένη από την πληροφόρηση που της παρέχει το τρέχον σύστημα.**

Στην περίπτωση που δεν κρίνει το υπάρχον σύστημα επαρκές, θα πρέπει να εντοπίσει τις αδυναμίες του καθώς και να προσδιορίσει το βαθμό στον οποίο η ανακριβής κοστολογική πληροφόρηση επηρεάζει την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων.

Ένα ακόμη ερώτημα που θα πρέπει να απασχολήσει την εταιρεία σε αυτό το στάδιο είναι το **κατά πόσο η παραγωγή και η διάθεση των προϊόντων / υπηρεσιών της απαιτούν τη χρήση πολυποίκιλων δραστηριοτήτων**, ενώ παράλληλα είναι απαραίτητο να **καθορίσει το βαθμό πολυπλοκότητας, τον όγκο και το εύρος της γκάμας των προϊόντων** που προσφέρει. Για παράδειγμα, εάν τα προϊόντα χαρακτηρίζονται από υψηλό βαθμό πολυπλοκότητας και μεγάλο όγκο, ενώ η παραγωγή τους συνδέεται με τη χρήση πολλών δραστηριοτήτων, ίσως είναι απαραίτητο η επιχείρηση να σκεφθεί σοβαρά το ενδεχόμενο υιοθέτησης του ABC.

Τέλος, θα πρέπει να ξεκαθαρίσει **εάν όντως για σκοπούς διοίκησης προσδίδει εξέχουσα σημασία στην ποιότητα της κοστολογικής πληροφόρησης** και κατ'

επέκταση της λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων βάσει αυτής. Διαφορετικά η όλη διαδικασία εφαρμογής της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων θα πρέπει να λήξει σε αυτό το στάδιο.

Στάδιο 2^ο: Προσδιορισμός των απαιτήσεων του προγράμματος εφαρμογής για εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού

Εφ' όσον η εταιρεία αποφασίσει να υιοθετήσει ΤΟ ABC, θα πρέπει εν συνεχεία να προσδιορίσει τις **ανάγκες για εκπαίδευση του στελεχιακού και υπαλληλικού προσωπικού**. Ήδη από το προηγούμενο στάδιο έχει πραγματοποιηθεί μια πρώτη εξέταση των δυνατοτήτων της επιχείρησης σε ανθρώπινο δυναμικό προκειμένου να στηρίξει το νέο σύστημα. Επειδή, συνήθως, τα άτομα που κατέχουν επαρκείς γνώσεις στον τομέα της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων δεν είναι αρκετά, κρίνεται σκόπιμη η ενημέρωση - με τη μορφή σεμιναρίων - όλων των ιεραρχικών επιπέδων σχετικά με το νέο σύστημα. Τα εν λόγω σεμινάρια μπορούν να πραγματοποιηθούν είτε από κάποια εταιρεία εξωτερικών συμβούλων που ειδικεύεται σε θέματα κοστολόγησης, είτε από μια ομάδα στελεχών εντός της επιχείρησης που διαθέτουν πολύ καλό γνωστικό υπόβαθρο του ABC.

Ειδικότερα θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια **εισαγωγική ενημέρωση** του συνόλου των εργαζομένων αναφορικά με τη βασική φιλοσοφία του ABC προκειμένου να προετοιμασθεί το έδαφος, με στόχο να ελαχιστοποιηθούν οι αντιδράσεις, για την πιλοτική ή την απευθείας υιοθέτηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων. Ως προς την εκπαίδευση της ομάδας που θα αναλάβει τη διεξαγωγή του πιλοτικού προγράμματος, αυτή μπορεί εκτός από την εισαγωγική παρουσίαση του συστήματος να επεκταθεί και στην **παράθεση τεχνικών λεπτομερειών, πιθανών προβλημάτων** που μπορεί να ανακύψουν κατά τη δοκιμαστική υλοποίηση του ABC, **προτεινόμενων λύσεων** στα προαναφερθέντα προβλήματα κ.ο.κ.

Φυσικά, από το εγχείρημα της εκπαίδευσης δε θα πρέπει να αποκλεισθούν τα ανώτατα στελέχη. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων αποτελεί μια διαφορετική προσέγγιση προσδιορισμού του κόστους, αφού δίνει έμφαση στις δραστηριότητες, οι οποίες ευθύνονται για την ανάλωση των πόρων, και όχι στα εκάστοτε κοστολογικά αντικείμενα (προϊόντα, υπηρεσίες κτλ.)- Το γεγονός αυτό απαιτεί την αντιμετώπιση του κόστους από μια

νέα οπτική γωνία. Η αλλαγή αυτή στον τρόπο σκέψης δεν αφορά μόνο τα άτομα που ασχολούνται άμεσα με την εξαγωγή της κοστολογικής πληροφόρησης αλλά όλα τα στελέχη που κάνουν χρήση των κοστολογικών δεδομένων προκειμένου να λάβουν επιχειρηματικές αποφάσεις. Το συμπέρασμα, λοιπόν, που εξάγεται είναι ότι προκειμένου τα οφέλη της εφαρμογής του ABC να επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται σε στρατηγικό επίπεδο είναι απαραίτητο, αφενός μεν να πεισθεί η ανώτατη διοίκηση για τη χρησιμότητα της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, αφετέρου δε να καταστεί κατανοητός στα ανώτατα στελέχη ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να ενσωματώνουν τα στοιχεία που απορρέουν από το νέο σύστημα στη χάραξη της στρατηγικής της επιχείρησης.

Τέλος, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι είναι αναγκαίο η εκπαίδευση να μη σταματά μόλις τεθεί σε πλήρη εφαρμογή η Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων αλλά να συνεχίζεται καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας του συστήματος ούτως ώστε να υπάρχει συνεχής επικαιροποίηση των γνώσεων του ανθρώπινου δυναμικού.

Στάδιο 3^ο: Καθορισμός των στόχων του έργου εφαρμογής του ABC

Σε αυτό το στάδιο πρέπει να καθοριστούν με σαφήνεια οι στόχοι του νέου κοστολογικού συστήματος. Οι συγκεκριμένοι στόχοι θα πρέπει να είναι **εκφρασμένοι σε όρους οικείου προς όλα τα ιεραρχικά επίπεδα**, διαφορετικά υπάρχει ο κίνδυνος να υπάρξει σύγχυση και να παρουσιαστούν παρερμηνείες του ρόλου που πρόκειται να παίξει ΤΟ ABC. Είναι, επομένως, απαραίτητο να πραγματοποιηθεί μια **αναφορά στους τομείς που θα επηρεαστούν από την υιοθέτηση του activity-based costing** (π.χ. διαμόρφωση του μίγματος προϊόντων, καθορισμός τιμολογιακής πολιτικής κ.ά.), να προσδιοριστούν επακριβώς **οι τυχόν οργανωσιακές αλλαγές που θα λάβουν χώρα** στην επιχείρηση, καθώς και να γίνει **μια πρώτη εκτίμηση του κόστους και της διάρκειας** που θα απαιτήσει η διεκπεραίωση του προγράμματος. Με αυτόν τον τρόπο, τίθενται τα κριτήρια βάσει των οποίων η επιχείρηση θα είναι σε θέση μετά το πέρας του έργου εφαρμογής να αξιολογήσει το κατά πόσο υπήρξαν αποκλίσεις από τους αρχικούς στόχους και κατ' επέκταση να προβεί στις κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες.

Στάδιο 4^ο: Σύσταση της ομάδας που θα αναλάβει το σχεδιασμό του νέου συστήματος Ένας από τους βασικότερους παράγοντες που καθορίζουν την

επιτυχία του έργου εφαρμογής είναι το κατά πόσο στην ομάδα σχεδιασμού έχει καλλιεργηθεί το **αίσθημα του ενστερνισμού και της δέσμευσης (commitment) προς ΤΟ ABC**. Είναι λογικό ότι εάν η παραπάνω ομάδα δεν πιστέψει στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, θα είναι αρκετά δύσκολο οι υπόλοιποι εργαζόμενοι να το αποδεχθούν. Λόγω της σημασίας του ρόλου που καλούνται να εκτελέσουν τα προαναφερθέντα άτομα είναι απαραίτητο να δίνεται **ιδιαίτερη προσοχή στην επιλογή των μελών της ομάδας σχεδιασμού** οι οποίοι θα πρέπει να είναι διατεθειμένοι να αφοσιωθούν πραγματικά στην υλοποίηση του έργου και να διαθέσουν στις νέες αρμοδιότητές τους το χρόνο που τους αρμόζει.

Αναλυτικότερα οι αρμοδιότητες που αναλαμβάνουν τα άτομα που παρουσιάζονται στο παραπάνω οργανόγραμμα έχουν ως ακολούθως:

Στάδιο 5^ο: Προσδιορισμός των Φορέων κόστους, των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους. Προκειμένου να υλοποιηθεί με επιτυχία αυτό το στάδιο κρίνεται σκόπιμη η πραγματοποίηση μιας ανάλυσης δραστηριοτήτων. Ένα καλό σημείο εκκίνησης της εν λόγω ανάλυσης είναι η εξέταση του χώρου εργασίας, ούτως ώστε να διαπιστωθεί το κατά πόσο χρησιμοποιείται πλήρως ο τελευταίος, καθώς και η σύνταξη μιας λίστας με τους εργαζόμενους που εμπλέκονται στην υλοποίηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Σε αυτό το σημείο, η διεξαγωγή συνεντεύξεων με τους εργαζόμενους ή η συμπλήρωση καταστάσεων από το προσωπικό όπου θα υποδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο κατανέμει το ωράριό του στις διάφορες εργασίες του, είναι δυνατόν να βοηθήσει αρκετά στην αποτελεσματική διεκπεραίωση του εν λόγω σταδίου. Με αυτόν τον τρόπο καθίσταται εφικτός ο εντοπισμός τόσο των πρωτεύουσών όσο και των δευτερευουσών δραστηριοτήτων, οι οποίες μάλιστα μπορούν πλέον να αναπαρασταθούν εύκολα σε μορφή σχεδιαγράμματος. Το στάδιο αυτό, με τον καθορισμό, την ομαδοποίηση και την ιεράρχηση των δραστηριοτήτων, αποτελεί και μια πρώτη επαφή με το θέμα της υλοποίησης του συστήματος ABC, όπως θα φανεί λεπτομερέστερα στο επόμενο κεφάλαιο. Στο συγκεκριμένο στάδιο πάντως, θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στο ότι οι επιλεγέντες οδηγοί κόστους είναι απαραίτητο να ερμηνεύουν σε ικανοποιητικό βαθμό τη μεταβλητότητα του κόστους των δραστηριοτήτων, να ποσοτικοποιούνται εύκολα, να επηρεάζουν τη συμπεριφορά του ανθρώπινου δυναμικού προς την επιθυμητή κατεύθυνση, ενώ παράλληλα η διαδικασία της συλλογής των απαιτούμενων στοιχείων αναφορικά με

το σαφή καθορισμό των οδηγών κόστους δε θα πρέπει να εμφανίζει ιδιαίτερες δυσκολίες.

Στάδιο 6^ο: Συλλογή των στοιχείων

Μετά το πέρας του πέμπτου σταδίου έχουν ουσιαστικά καθοριστεί οι γενικές προδιαγραφές των στοιχείων που θα αποτελέσουν τις εισροές του νέου κοστολογικού συστήματος. Στο παρόν στάδιο, οι προαναφερθείσες προδιαγραφές θα πρέπει να αναλυθούν ακόμη περισσότερο, και πιο συγκεκριμένα είναι αναγκαίο να οριστεί το χρονικό διάστημα που θα απαιτηθεί για τη συλλογή των απαραίτητων στοιχείων, ο βαθμός λεπτομέρειας των δεδομένων κτλ.

Ως προς τις πηγές από τις οποίες θα αντληθούν τα κοστολογικά δεδομένα, αυτές περιλαμβάνουν το γενικό καθολικό, το τρέχον κοστολογικό σύστημα, το σύστημα προϋπολογισμών κτλ. Φυσικά, πρέπει να διευκρινισθεί ότι πολλές φορές είναι δύσκολη η ταυτόχρονη συλλογή όλων των απαιτούμενων στοιχείων από τις διαθέσιμες πηγές, πράγμα που σημαίνει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να κάνει ορισμένες παραδοχές ή να συμβιβαστεί με ένα χαμηλότερο βαθμό λεπτομέρειας από τον επιθυμητό. Επιπλέον, η μορφή που μπορούν να λάβουν τα υπό εξέταση στοιχεία διακρίνεται σε ηλεκτρονική και σε χειρόγραφη. Στην περίπτωση που τα δεδομένα δε βρίσκονται καταχωρημένα σε κάποιο πρόγραμμα θα πρέπει η ομάδα ανάπτυξης του ABC να προνοήσει σχετικά με το σχεδιασμό ειδικών φορμών στις οποίες θα καταγράφονται τα πρώτα. Στις περισσότερες επιχειρήσεις ένα σημαντικό ποσοστό των στοιχείων βρίσκεται σε ηλεκτρονική μορφή, γεγονός που διευκολύνει τόσο τη συλλογή όσο και την επεξεργασία τους. Παρά ταύτα, δεν είναι απίθανη η δυσκολία πρόσβασης σε αυτά, καθώς πολλά στοιχεία αποθηκεύονται για ένα περιορισμένο χρονικό διάστημα μετά το πέρας του οποίου διαγράφονται από τα αρχεία της εταιρείας. Με άλλα λόγια, η ομάδα σχεδιασμού του ABC θα πρέπει μεριμνήσει να διατηρήσει ένα αντίγραφο των στοιχείων που την ενδιαφέρουν, καθώς η παρουσία ελλείψεων στα τελευταία μπορεί να προκαλέσει καθυστερήσεις στην πορεία του έργου.

Σε μια εφαρμογή κοστολόγησης προϊόντος ή υπηρεσίας, η ελάχιστη πληροφοριακή βάση περιλαμβάνει:

- Πραγματική κατανάλωση πόρων
- Πως οι εργαζόμενοι δαπανούν το χρόνο τους στις δραστηριότητες

- Πως ο χρόνος των μηχανών δαπανάται στις δραστηριότητες
- Τη χρήση των εγκαταστάσεων στις δραστηριότητες υποστήριξης
- Πως άλλα κόστη αποδόθηκαν σε δραστηριότητες
- Μετρήσεις των εκροών των δραστηριοτήτων.
- Πως οι εκροές των δραστηριοτήτων καταναλώνονται από τους φορείς κόστους που ορίστηκαν. Επιπροσθέτως στην ελάχιστη αυτή απαιτούμενη πληροφοριακή βάση για την κοστολόγηση προϊόντων / υπηρεσιών, συχνά απαιτούνται για λόγους βελτίωσης διεργασιών, μετρήσεις της επίδοσης των δραστηριοτήτων, οδηγοί κόστους και σημεία αναφοράς (benchmarks). Άλλα θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη στο σχεδιασμό ενός κοστολογικού μοντέλου, είναι η ακρίβεια, η συχνότητα ενημέρωσης και η σχετικότητα.

Στάδιο 7^ο: Ανάπτυξη πληροφοριακού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες (activity-based information system)

Προκειμένου να σχεδιαστεί το πληροφοριακό σύστημα που θα επεξεργάζεται τα κοστολογικά στοιχεία (όπως αυτά έχουν οριστεί από το πέμπτο στάδιο) θα πρέπει, αρχικά, να καθοριστεί η επιθυμητή μορφή των αναφορών τις οποίες θα εξάγει το εν λόγω σύστημα. Ειδικότερα, μερικά από τα ζητήματα που πρέπει να απασχολήσουν την ομάδα έργου σε αυτό το σημείο έχουν ως εξής: (α) ο βαθμός λεπτομέρειας των αναφορών, (β) η ποσότητα της πληροφόρησης που θα παρέχεται μέσω των αναφορών, (γ) ποιοι θα είναι οι παραλήπτες των αναφορών, (δ) η συχνότητα εξαγωγής αναφορών, (ε) η εξαγωγή ή μη συνοπτικών καταστάσεων, (στ) ο εμπλουτισμός του κειμένου με γραφικές παραστάσεις, (ζ) ο τρόπος παρουσίασης της πληροφόρησης (σε χαρτί, on-line, σε ηλεκτρονική μορφή κ.ά.) κτλ. Αυτό, πάντως, που έχει πολύ μεγάλη σημασία είναι ότι ανεξάρτητα από τη μορφή που θα λάβουν οι αναφορές, είναι αναγκαίο οι τελευταίες να διατηρούν μια ισορροπία μεταξύ της ακρίβειας και του χρόνου παρουσίασης της κοστολογικής πληροφόρησης. Έτσι είναι καλύτερο η πληροφόρηση να παρέχεται έγκαιρα χωρίς όμως να χαρακτηρίζεται από τον επιθυμητό βαθμό ακρίβειας (φυσικά θα πρέπει να διακρίνεται από επάρκεια), παρά να ικανοποιεί μεν τα κριτήρια ακρίβειας αλλά να φθάνει με καθυστέρηση στους χρήστες της. Στη δεύτερη περίπτωση η πληροφόρηση κάθε άλλο παρά χρήσιμη είναι στη διαδικασία λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων.

Ένα θέμα που αφορά το υπό εξέταση στάδιο σχετίζεται με τη χρησιμοποίηση ή μη ειδικού πακέτου λογισμικού. Στην περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίσει να κάνει χρήση κάποιου πακέτου λογισμικού, θα έρθει αντιμέτωπη με το δίλημμα της επιλογής μιας από τις πολλαπλές εναλλακτικές λύσεις που προσφέρονται στην αγορά. Ο εντοπισμός του καταλληλότερου προγράμματος είναι μια συνάρτηση πολλών παραγόντων όπως: η ικανοποίηση των απαιτήσεων των στελεχών για πληροφόρηση, η συμβατότητα με τον υπάρχον εξοπλισμό σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές και με τα υπόλοιπα πληροφοριακά συστήματα της εταιρείας, η ταχύτητα επεξεργασίας των δεδομένων, τα είδη αναφορών που παρέχει, η ευκολία ανανέωσης των στοιχείων που εισέρχονται στο πρόγραμμα (π.χ. εισαγωγή νέων δραστηριοτήτων, νέων προϊόντων / υπηρεσιών κ.ά. στο σύστημα) κτλ.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονιστεί ότι εκτός από την αγορά ενός έτοιμου πακέτου λογισμικού, υπάρχει πάντα η δυνατότητα το εν λόγω πρόγραμμα να αναπτυχθεί εσωτερικά στην εταιρεία. Το κύριο πλεονέκτημα της εσωτερικής ανάπτυξης είναι ότι ο σχεδιασμός του εκάστοτε λογισμικού είναι προσαρμοσμένος στις ιδιαιτερότητες της εταιρείας. Παρά ταύτα η εκ των έσω ανάπτυξη του λογισμικού απαιτεί από τα άτομα που θα αναλάβουν το συγκεκριμένο έργο ένα πολύ καλό γνωστικό υπόβαθρο τόσο των κοστολογικών τεχνικών όσο και της ανάπτυξης συστημάτων, ενώ παράλληλα δε θα πρέπει να παραβλέπεται το γεγονός ότι η διαδικασία σχεδιασμού συνήθως διαρκεί για μακρύ χρονικό διάστημα. Από την άλλη πλευρά, με την αγορά ενός έτοιμου πακέτου λογισμικού η επιχείρηση εξοικονομεί μεν πολύτιμο χρόνο, αλλά πρέπει να είναι διατεθειμένη αφενός μεν να επωμιστεί μια σημαντική οικονομική επιβάρυνση (αγορά λογισμικού, υποστήριξη από εταιρεία συμβούλων) αφετέρου δε να συμβιβασθεί με την ποιότητα και τον αριθμό των προσφερόμενων λειτουργιών.

Μόλις υλοποιηθεί είτε η ανάπτυξη είτε η απευθείας αγορά του πακέτου λογισμικού, η επιχείρηση μπορεί να προβεί στην εγκατάστασή του καθώς και στην εισαγωγή των βασικών παραμέτρων που θα καθορίζουν με σαφήνεια τον τρόπο με τον οποίο το σύστημα θα επεξεργάζεται, θα αποθηκεύει και θα παρουσιάζει τα κοστολογικά στοιχεία. Έπειτα, θα πρέπει το πρόγραμμα να τροφοδοτηθεί με τις σταθερές μεταβλητές του (static data), ήτοι τους φορείς κόστους, τις δραστηριότητες και τους οδηγούς κόστους. Μετά το πέρας αυτών των ενεργειών το πρόγραμμα θα πρέπει να ελεγχθεί ούτως ώστε να διαπιστωθεί το κατά πόσο η απόδοσή του ικανοποιεί τις

πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης. Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει να εισαχθεί στο σύστημα ένα δείγμα των κοστολογικών δεδομένων της εταιρείας, και στη συνέχεια να γίνει μια σύγκριση των αναφορών του προγράμματος με την αναμενόμενη απόδοση του τελευταίου. Στην περίπτωση που επαληθευτούν οι προσδοκίες της επιχείρησης σχετικά με τις δυνατότητες του λογισμικού, προκρίνεται η χρησιμοποίησή του στο πλαίσιο της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων.

Στάδιο 8°: Προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων, προϊόντων, υπηρεσιών κτλ.

Στο τελευταίο στάδιο καταλογίζεται το κόστος των δραστηριοτήτων στους τελικούς φορείς κόστους, χρησιμοποιώντας ως κριτήριο την απαίτηση των εκάστοτε προϊόντων, υπηρεσιών κτλ. πάνω στις σχετικές δραστηριότητες, δηλαδή το ποιες δραστηριότητες και πόσες φορές πρέπει να πραγματοποιηθούν, για την παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Προκειμένου να υλοποιηθεί ο παραπάνω καταλογισμός απαιτείται η συνδρομή των οδηγών κόστους, οι οποίοι θα πρέπει να ποσοτικοποιούνται εύκολα αλλά και να παρέχουν μια επαρκή ερμηνεία του κόστους των προϊόντων.

Στάδιο 9°: Χρησιμοποίηση της πληροφόρησης που παρέχει το ABC για την αξιοποίηση των δυνατοτήτων για βελτίωση

Η εξαγωγή των αναφορών που θα περιέχουν την κοστολογική πληροφόρηση δεν πρέπει να ανάγεται σε αυτοσκοπό της ομάδας σχεδιασμού του ABC. Είναι αναγκαίο να γίνει κατανοητό από τα άτομα που αναλαμβάνουν την υλοποίηση του έργου εφαρμογής της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων ότι το εν λόγω σύστημα δεν πρέπει να περιορίζεται στον προσδιορισμό του κόστους καθώς και της συνεισφοράς των προϊόντων / υπηρεσιών στα κέρδη της εταιρείας, αφού αποτελεί ουσιαστικά και ένα μέσο για περαιτέρω βελτίωση του τρόπου πραγματοποίησης των διεργασιών. Προτού λάβει χώρα η εφαρμογή της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, ως επί το πλείστο οι επιχειρήσεις δεν είχαν μια ξεκάθαρη εικόνα του χρόνου εκτέλεσης των διάφορων δραστηριοτήτων, δεδομένου ότι ένα τέτοιο είδος πληροφόρησης δεν ενσωματώνεται στους υπολογισμούς που

πραγματοποιούνται στα πλαίσια των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων και επομένως δεν υφίσταται τυπικά λόγος για συλλογή των σχετικών στοιχείων. Αντίθετα, η υιοθέτηση του ABC επιτρέπει στα στελέχη τον εντοπισμό ευκαιριών για βελτίωση της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων, πράγμα που μεταφράζεται σε μείωση του χρόνου και του κόστους εκτέλεσής τους και κατ' επέκταση σε αύξηση της προστιθέμενης αξίας τους.

Η νέα αυτή πληροφόρηση καθιστά επιτακτική την **επανεξέταση των περιγραφών θέσεων εργασίας** (job descriptions) και την προσαρμογή τους στα νέα δεδομένα, ενώ ταυτόχρονα κάνει εφικτή τη **συγκριτική αξιολόγηση** (benchmarking) (σε όρους χρόνου ή κόστους) των δραστηριοτήτων μεταξύ των επιχειρησιακών μονάδων (business units) της εταιρείας. Επιπρόσθετα με τη **διάκριση των δραστηριοτήτων σε αυτές που προσθέτουν αξία** (value-added) και σε αυτές που **δεν προσθέτουν αξία** (non-value-added), η πληροφόρηση που παρέχει το ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί ακόμα και για τον **ανασχεδιασμό των διαδικασιών** (process reengineering), την **κατάρτιση προϋπολογισμών** (activity-based budgeting), την **ανάλυση κερδοφορίας των πελατών** (customer profitability analysis) κτλ.

Ανεξάρτητα πάντως από τις εφαρμογές της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων που θα επιλέξει η εταιρεία, θα πρέπει η ομάδα σχεδιασμού να εξασφαλίσει – εφόσον αυτό είναι δυνατό - ότι **η πληροφόρηση που εξάγεται από το νέο σύστημα όντως ενσωματώνεται στη λήψη αποφάσεων**, διαφορετικά η υιοθέτηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων μένει ουσιαστικά στα χαρτιά. Σε αυτό το σημείο αξίζει να υπογραμμιστεί η σημασία της εκπαίδευσης του ανθρώπινου δυναμικού που θα πρέπει να έχει προηγηθεί της εκκίνησης του έργου, προκειμένου να εξοικειωθούν οι εν δυνάμει χρήστες του νέου συστήματος με αυτό.

Κλείνοντας το κεφάλαιο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η επιτυχής εφαρμογή του ABC δεν εξαρτάται μόνο από την ποιότητα των εργασιών της ομάδας σχεδιασμού ή από το κατά πόσο έχει γίνει αποδεκτό το συγκεκριμένο σύστημα από το προσωπικό. Εξίσου μεγάλη σημασία έχει η ύπαρξη **επαναπληροφοριοδότησης** προκειμένου να καθίσταται δυνατός ο έγκαιρος εντοπισμός αδυναμιών του ABC καθώς και ο εμπλουτισμός του συστήματος με νέα δεδομένα (νέες δραστηριότητες, νέοι οδηγοί κόστους, κ.ά.) και βελτιώσεις ούτως ώστε η πληροφόρηση που θα εξάγεται να χαρακτηρίζεται από μεγαλύτερο βαθμό ακρίβειας και ρεαλισμού.

5.2 Η ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

5.2.1 Βήματα για την υλοποίηση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων

1. Επιλογή και ορισμός δραστηριοτήτων και κέντρα κόστους δραστηριοτήτων.

Το πρώτο σημαντικό βήμα για την υλοποίηση ενός συστήματος Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων είναι η επιλογή των δραστηριοτήτων που θα σχηματίσουν τη βάση του συστήματος. Το εγχείρημα αυτό μπορεί να είναι δύσκολο, χρονοβόρο και να περιλαμβάνει μεγάλη δόση κριτικής σκέψης. Κοινότυπη διαδικασία για την ομάδα υλοποίησης του συστήματος ABC είναι η συνέντευξη με όλους τους επιβλέποντες και διοικούντες στα τμήματα εμμέσου κόστους, κατά την οποία τους ζητείται η περιγραφή των κύριων δραστηριοτήτων των τμημάτων τους. Το γεγονός αυτό κανονικά έχει σαν αποτέλεσμα μια πολύ μεγάλη λίστα δραστηριοτήτων. Η αρχική εκτενής λίστα δραστηριοτήτων στη συνέχεια μειώνεται σε μέγεθος, συνδυάζοντας παρόμοιες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, διάφορες ενέργειες μπορεί να περιλαμβάνονται στο χειρισμό και τη μετακίνηση των πρώτων υλών, από την παραλαβή των πρώτων υλών έως και την ταξινόμησή τους στις κατάλληλες "ντάνες" στην αποθήκη. Όλες αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να συνδυαστούν σε μια απλή δραστηριότητα που ονομάζεται "διαχείριση υλικών". Όπως ήδη αναφέραμε στο Κεφάλαιο 2, για το σκοπό της εφαρμογής του συστήματος ABC, ένας χρήσιμος τρόπος θεώρησης των δραστηριοτήτων και του πώς συνδυάζονται, είναι η οργάνωσή τους σε πέντε επίπεδα:

- **Επίπεδο μονάδας προϊόντος (unit level)**
- **Επίπεδο παρτίδας προϊόντος (batch level)**
- **Επίπεδο προϊόντος (product level)**
- **Επίπεδο πελάτη (customer level)**
- **Επίπεδο υποστήριξης οργανισμού (organization sustaining level)**

Όταν συνδυάζονται δραστηριότητες σε ένα σύστημα ABC, θα πρέπει να ομαδοποιούνται στο κατάλληλο επίπεδο. Έτσι οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας δεν θα πρέπει να συνδυάζονται με δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας, οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας δεν θα πρέπει να συνδυάζονται με δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος κλπ. Γενικά, μέσα σε ένα επίπεδο είναι

καλύτερο να συνδυάζονται μόνο εκείνες οι δραστηριότητες που συσχετίζονται έντονα. Για παράδειγμα, ο αριθμός των παραγγελιών πελατών που έχουν ληφθεί είναι πιθανό να συσχετίζεται άμεσα με τον αριθμό των εκτελεσθέντων παραγγελιών πελατών που έχουν αποσταλεί, και έτσι οι δύο αυτές δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας, μπορούν να συνδυαστούν με μικρή απώλεια ακρίβειας.

2. Άμεσος καταλογισμός κόστους Γ.Β.Ε. σε δραστηριότητες και φορείς κόστους.

Το δεύτερο βήμα για την υλοποίηση ενός συστήματος ABC είναι ο άμεσος καταλογισμός όσο το δυνατόν περισσότερων στοιχείων κόστους Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων στους τελικούς φορείς κόστους. Πα παράδειγμα, ένα τέτοιο στοιχείο κόστους μπορεί να είναι τα έξοδα αποστολής, τα οποία μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε παραγγελίες πελατών.

Στη γενική περίπτωση, τα κόστη των πόρων μπορούν να καταλογιστούν στις δραστηριότητες με τρεις τρόπους:

- α) άμεσο καταλογισμό (direct charging),
- β) εκτίμηση (estimation) και
- γ) αυθαίρετο επιμερισμό (arbitrary allocation).

Ο άμεσος καταλογισμός καταγράφει με ακρίβεια τα κόστη των πόρων που χρησιμοποιούνται από τις δραστηριότητες, αλλά κοστίζει γιατί απαιτεί μέτρηση της πραγματικής χρήσης. Τέτοια άμεση μέτρηση σπάνια δικαιολογείται απλώς και μόνο για να βελτιωθεί η ακρίβεια του συστήματος ABC.

3. Επιμερισμός κόστους σε κέντρα κόστους δραστηριότητας.

Τα περισσότερα από τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αρχικά ταξινομούνται στο βασικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας, ανάλογα με το τμήμα το οποίο βαρύνουν. Για παράδειγμα, οι μισθοί, οι προμήθειες, το ενοίκιο του τμήματος marketing καταλογίζονται στο τμήμα αυτό. Σε μερικές περιπτώσεις, μερικά ή όλα από αυτά τα κόστη μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα από τα κέντρα **κόστους δραστηριοτήτων** του συστήματος ABC, γεγονός που αποτελεί το τρίτο βήμα για την υλοποίηση ενός συστήματος ABC. Για παράδειγμα, αν το σύστημα ABC έχει μια δραστηριότητα που ονομάζεται «διεκπεραίωση παραγγελιών αγοράς», τότε όλα τα κόστη του τμήματος Προμηθειών θα μπορούσαν πιθανώς να αποδοθούν σε αυτή τη δραστηριότητα. Όπου είναι δυνατό, τα κόστη θα πρέπει να αποδίδονται άμεσα στις δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων. Πάντως είναι σύνηθες για ένα τμήμα

υποστήριξης να εμπλέκεται σε αρκετές από τις δραστηριότητες που περιλαμβάνονται σε ένα σύστημα ABC. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα κόστη των τμημάτων κατανέμονται ανάμεσα στις δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων με μια διαδικασία επιμερισμού που ονομάζεται **επιμερισμός πρώτου σταδίου (first stage allocation)**. Ο επιμερισμός πρώτου σταδίου είναι η διαδικασία με την οποία τα κόστη υποστήριξης (ή έμμεσα κόστη ή Γ.Β.Ε.) αποδίδονται στις δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων.

Όταν δεν είναι διαθέσιμες άμεσες μετρήσεις κατανάλωσης πόρων, πρέπει να γίνει εκτίμηση του κόστους των πόρων που χρησιμοποιούνται από κάθε δραστηριότητα, μέσω μελετών και συνεντεύξεων. Οι επικεφαλείς τμημάτων και οι επιβλέποντες ρωτώνται ώστε να εκτιμήσουν το ποσοστό του χρόνου (ή της προσπάθειας) που αναλώνουν οι υπάλληλοι σε κάθε μία από τις ταυτοποιηθείσες δραστηριότητες. Οι συνεντεύξεις αυτές συμπληρώνονται με μελέτες στις οποίες οι διοικούντες λαμβάνουν μια λίστα δραστηριοτήτων και στην οποία συμπληρώνουν το ποσοστό του χρόνου που κάθε άτομο που εργάζεται στο συγκεκριμένο τμήμα, καταναλώνει ασχολούμενο με τις δραστηριότητες του τμήματος. Όταν δεν υπάρχει κάποιος εύληπτος τρόπος εκτίμησης των πόρων που χρησιμοποιούνται από μια δραστηριότητα, μερικοί καταφεύγουν σε αυθαίρετο επιμερισμό. Για παράδειγμα, τα κόστη της διοικητικής υποστήριξης ενός εργοστασίου μπορούν να επιμεριστούν στις δραστηριότητες βάση του αριθμού των εργαζομένων, αν και η διοικητική υποστήριξη του εργοστασίου είναι απίθανο να είναι ανάλογο με τον αριθμό των εργαζομένων που πραγματοποιούν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα. Οι αυθαίρετοι επιμερισμοί θα πρέπει κατά το δυνατό να αποφεύγονται γιατί δεν βελτιώνουν την κατανόηση του κόστους των δραστηριοτήτων. Στο στάδιο αυτό χρησιμοποιούνται οι **οδηγοί πόρων (resource drivers)** ως βάση για την κατανομή των πόρων στις δραστηριότητες. Ένας οδηγός πόρου ορίζεται ως ένα μέτρο της ποσότητας των πόρων που καταναλώνεται από μια δραστηριότητα.

Παραδείγματα κοινών οδηγών πόρων για μισθούς, ενοίκια, αποσβέσεις εξοπλισμού και βοηθητικές παροχές, παρατίθενται παρακάτω:

Το κόστος των δραστηριοτήτων προσδιορίζεται με τον καταλογισμό πόρων στις δραστηριότητες, μέσω των οδηγών πόρων. Ένα παράδειγμα για το πώς μπορούν να καταλογιστούν οι μισθοί του "Τμήματος Παραλαβών" μιας βιομηχανικής εταιρείας, στις δραστηριότητες του τμήματος αυτού. Στο παράδειγμα αυτό ο πόρος είναι οι

"Μισθοί του Τμήματος Παραλαβών". Οι δραστηριότητες του τμήματος είναι: "Παραλαβή Υλικών", "Ξεφόρτωμα Φορητών", "Μετακίνηση Υλικών", "Προγραμματισμός Παραλαβών", "Αποστολή Υλικών" και Επίλυση Λαθών των Προμηθευτών". Ο οδηγός πόρου είναι το "ποσοστό του χρόνου" που αφιερώνεται σε κάθε μια από τις δραστηριότητες του τμήματος. Αν και εδώ επελέγη ο συγκεκριμένος οδηγός πόρου, εναλλακτικά θα μπορούσαν να είχαν επιλεγεί ο αριθμός των ανθρώπων που εκτελούν καθεμιά δραστηριότητα ή οι ώρες που αφιερώνονται σε κάθε δραστηριότητα.

Υποθέτοντας ότι οι μισθοί είναι ο μόνος πόρος του Τμήματος Παραλαβών, ο υπολογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων του τμήματος είναι αρκετά εύκολος. Το μόνο που απαιτείται είναι ο πολλαπλασιασμός του ποσοστού του χρόνου των εργαζομένων (οδηγός πόρου), με το συνολικό ποσό των μισθών. Εάν το συνολικό ποσό των μισθών είναι €1,000,000, τότε το κόστος κάθε δραστηριότητας θα είναι:

Παραλαβή Υλικών	€100,000
Ξεφόρτωμα Φορητών	200,000
Μετακίνηση Υλικών	100,000
Προγραμματισμός Παραλαβών	150,000
Αποστολή Υλικών	200,000
Επίλυση Λαθών Προμηθευτών	250,000
Σύνολο	€1,000,000

4. Υπολογισμός των δεικτών δραστηριότητας (activity rates).

Οι δείκτες δραστηριότητας που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων σε προϊόντα και πελάτες, υπολογίζονται διαιρώντας τα κόστη με τη συνολική δραστηριότητα για κάθε δεξαμενή κόστους δραστηριοτήτων. Οι δείκτες αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν είτε κατά τμήμα προκειμένου να γίνει σύγκριση με άλλα τμήματα που πραγματοποιούν την ίδια δραστηριότητα, είτε για να υπολογιστεί ένας μέσος δείκτης δραστηριότητας για όλη την εταιρεία. Η συνολική δραστηριότητα αντιπροσωπεύει το ποσό της δραστηριότητας που πραγματικά απαιτήθηκε για να παραχθεί το μίγμα προϊόντων της εταιρείας και να εξυπηρετηθούν οι πελάτες της. Για παράδειγμα, αν στο φύλλο υπολογισμών υπάρχει η εγγραφή €125,000 για την έμμεση εργασία, κάτω από τη

δεξαμενή κόστους δραστηριότητας "Παραγγελίες Πελατών", τότε το ποσό αυτό διαιρείται με τις 1000 παραγγελίες που είναι το υποθετικό σύνολο των παραγγελιών που ελήφθησαν από τους πελάτες, για να φτάσουμε στο δείκτη δραστηριότητας €125 ανά παραγγελία, για την περίπτωση της έμμεσης εργασίας. Κατά παρόμοιο τρόπο υπολογίζονται οι δείκτες δραστηριότητας και για τα υπόλοιπα στοιχεία κόστους, πέραν της έμμεσης εργασίας.

5. Καταλογισμός κόστους σε φορείς κόστους.

Το πέμπτο βήμα για την υλοποίηση του συστήματος ABC ονομάζεται **επιμερισμός δευτέρου σταδίου (second stage allocation)**. Στον επιμερισμό δευτέρου σταδίου, χρησιμοποιούνται οι δείκτες δραστηριότητας προκειμένου να καταλογιστούν τα κόστη σε προϊόντα και πελάτες.

Οι σχεδιαστές των συστημάτων ABC προσπαθούν, ανάμεσα σε άλλα, να κάνουν οικονομία στον αριθμό των διαφορετικών **οδηγών κόστους δραστηριοτήτων (activity cost drivers)**. Οι οδηγοί κόστους είναι, όπως είπαμε, οι παράγοντες που προκαλούν την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας. Επίσης μπορούν να οριστούν ως τα μέτρα της συχνότητας και της έντασης των απαιτήσεων που θέτουν οι φορείς κόστους επί των δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες "ετοιμασία παραγγελιών παραγωγής", "προγραμματισμός παραγωγής", "έλεγχος πρώτων υλών" και "διακίνηση υλικών", μπορούν όλες να χρησιμοποιήσουν τον ίδιο οδηγό κόστους δραστηριότητας: τον αριθμό των παραγωγικών κύκλων ή τον αριθμό των παρτίδων που παράγονται. Κατά το σχεδιασμό συστημάτων ABC χρησιμοποιούνται αρκετοί διαφορετικοί τύποι οδηγών κόστους δραστηριοτήτων. Οι **οδηγοί δοσοληψιών (transaction drivers)**, εκφράζουν το πόσες φορές πραγματοποιείται μια δραστηριότητα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν όλοι οι φορείς κόστους θέτουν ουσιαστικά τις ίδιες απαιτήσεις πάνω στη δραστηριότητα. Από την άλλη μεριά, οι **οδηγοί διάρκειας (duration drivers)**, εκφράζουν το χρονικό διάστημα για την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας που αφορά ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους. Οι οδηγοί διάρκειας πρέπει να χρησιμοποιούνται όταν υπάρχει σημαντική διακύμανση στο ποσό της δραστηριότητας που απαιτείται για διαφορετικούς φορείς κόστους.

Πολλές φορές η επιλογή μεταξύ ενός οδηγού διάρκειας και ενός οδηγού δοσοληψίας είναι θέμα οικονομίας, γιατί πρέπει να εξισορροπηθούν τα οφέλη της

αυξημένης ακρίβειας και τα κόστη των επιπλέον μετρήσεων. Αυτό συμβαίνει επειδή οι οδηγοί διάρκειας επιμερίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τα κόστη των δραστηριοτήτων στα προϊόντα από ότι οι οδηγοί δοσοληψιών, αλλά είναι πιο δαπανηροί κατά τη μέτρηση.

Δυστυχώς όμως, τα κόστη σπάνια προκαλούνται από ένα μοναδικό παράγοντα και επομένως η ταυτοποίηση των κατάλληλων οδηγών κόστους δεν είναι πάντα εύκολη.

Όπως ένας οδηγός πόρου χρησιμοποιείται για να αποδώσει πόρους σε δραστηριότητες, έτσι και ένας οδηγός δραστηριότητας χρησιμεύει στο να αποδοθούν τα κόστη των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Ένα παράδειγμα του πως μια δραστηριότητα ενός "Τμήματος πωλήσεων" μπορεί να καταλογιστεί σε τμήματα πελατών.

Στο παράδειγμα αυτό, η δραστηριότητα του "Τμήματος Πωλήσεων" είναι η "Πραγματοποίηση Κλήσεων για Πωλήσεις". Ο οδηγός δραστηριότητας είναι ο "αριθμός των κλήσεων για πωλήσεις". Εάν ο αντικειμενικός σκοπός είναι να προσδιοριστεί το κόστος πωλήσεως που συσχετίζεται με τα τμήματα των πελατών, τότε τα αντικείμενα του κόστους μπορεί να είναι οι "Μεγάλοι Πελάτες", οι "Μεσαίοι Πελάτες" και οι "Μικροί Πελάτες". Υποθέτουμε ότι η δραστηριότητα "Πραγματοποίηση Κλήσεων για Πωλήσεις" κοστίζει €250,000 και είναι η μόνη δραστηριότητα του τμήματος. Εάν οι συνολικές πραγματοποιηθείσες κλήσεις για πωλήσεις ήταν 5,000, από τις οποίες 1,000 έγιναν σε "Μεγάλους Πελάτες", 500 σε "Μεσαίους Πελάτες" και 3,500 σε "Μικρούς Πελάτες", τότε το κόστος για κάθε τμήμα πελατών θα είναι:

Μεγάλοι Πελάτες	50.000€
Μεσαίοι Πελάτες	25.000€
Μικροί Πελάτες	175.000€
Συνολικό Κόστος Δραστηριότητας	250.000€

Ο καταλογισμός του κόστους της δραστηριότητας αυτής, έγινε με βάση οδηγό δοσοληψίας. Αν η διάρκεια κλήσεων για πωλήσεις μεταξύ των τριών κατηγοριών πελατών παρουσιάζει σημαντικές διαφοροποιήσεις, τότε θα μπορούσε ο ως άνω

καταλογισμός να γίνει με βάση κάποιον οδηγό διάρκειας. Ένας τέτοιος οδηγός θα ήταν η σταθμισμένη διάρκεια της κάθε κλήσης σε χρόνο.

Και πάλι, όπως στο παράδειγμα του οδηγού πόρων, μοναδικές δραστηριότητες και οδηγοί δραστηριοτήτων δεν υπάρχουν. Μόνο όταν καταλογιστούν και τα υπόλοιπα κόστη δραστηριοτήτων του "Τμήματος Πωλήσεων", όπως τα κόστη για την προετοιμασία προτάσεων, την απάντηση ερωτήσεων, τη λήψη παραγγελιών, μπορεί να προσδιοριστεί το συνολικό κόστος κάθε τμήματος πελατών. Τα προηγούμενα παραδείγματα ήταν απλά με σκοπό ναδειχθούν οι βασικές αρχές του συστήματος ABC. Οι εφαρμογές των αρχών αυτών στην πράξη μπορεί να είναι αρκετά περίπλοκες. Ακόμα και οι απλούστερες από τις εφαρμογές του συστήματος ABC μπορεί να περιέχουν 5 έως 10 πόρους, περισσότερες από 25 δραστηριότητες και 10 έως 25 φορές κόστους. Να γιατί είναι σημαντικό να αντισταθεί κανείς στον πειρασμό για υπερβολική ακρίβεια υπολογισμών, ορίζοντας δραστηριότητες και οδηγούς σε πολύ λεπτομερές επίπεδο, ιδίως στα πρώτα στάδια της εφαρμογής του συστήματος ABC. Ο στόχος του συστήματος ABC είναι να παρέχει σχετική πληροφόρηση, χρήσιμη στη λήψη αποφάσεων, τη μέτρηση της επίδοσης και την αποτελεσματική έκβαση των προσπαθειών για βελτίωση. Συμπερασματικά, δεν θα πρέπει να θυσιάζουμε τη σχετικότητα της πληροφόρησης επιδιώκοντας μεγαλύτερο βαθμό ακρίβειας.

Η προσέγγιση που παρουσιάσαμε, αποτελεί τον πυρήνα ενός πιθανού μοντέλου εφαρμογής του συστήματος ABC. Στην αρθρογραφία, σε μελέτες περιπτώσεων αναφέρονται και περισσότερα στάδια εφαρμογής, ανάλογα με την προσέγγιση που επιλέγεται.

5.2.2 Οριοθέτηση των εννοιών «οδηγός κόστους» και «μέτρο δραστηριότητας»

Στο σημείο αυτό είναι χρήσιμο για την καλύτερη κατανόηση του θέματος, να καταστεί σαφής ο διαχωρισμός των εννοιών οδηγός κόστους και μέτρο δραστηριότητας. Αν και το μέτρο δραστηριότητας αντιπροσωπεύει τον παράγοντα κατά τον οποίο τα κόστη μιας δεδομένης διεργασίας ή δραστηριότητας μεταβάλλονται πιο άμεσα, το μέτρο δραστηριότητας δεν είναι ο οδηγός κόστους. Ο οδηγός κόστους είναι ο παράγοντας που δημιουργεί το κόστος. Το μέτρο δραστηριότητας είναι μια εξαρτημένη μεταβλητή, υπό την έννοια της ανάλυσης

παλινδρόμησης (regression analysis). Για να κατανοηθεί η διαφορά, θεωρούμε την υποθετική δραστηριότητα "πραγματοποίηση τηλεφωνικών κλήσεων για πωλήσεις". Όσο ο αριθμός των κλήσεων για πωλήσεις αυξάνεται ή μειώνεται, οι κοστολογικοί παράγοντες που σχετίζονται με την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας (π.χ. εργασία), πρέπει να προσαρμοστούν ταυτόχρονα. Επομένως, ένα μέτρο δραστηριότητας μπορεί να είναι ο αριθμός των τηλεφωνικών κλήσεων για πωλήσεις. Πάντως, ο αριθμός των τηλεφωνικών κλήσεων για πωλήσεις προκαλείται από παράγοντες όπως ο όγκος των πελατών, το ανταγωνιστικό περιβάλλον, η απόσταση από τον πελάτη κλπ. Οι παράγοντες αυτοί αντιπροσωπεύουν τους οδηγούς κόστους. Οι οδηγοί κόστους είναι, επομένως, οι υποκείμενες αιτίες του κόστους. Χρησιμοποιώντας ορολογία ποιότητας, οι οδηγοί κόστους είναι το ίδιο πράγμα, όπως οι θεμελιώδεις αιτίες (root causes). Στο προηγούμενο παράδειγμα, ο αριθμός των τηλεφωνικών κλήσεων για πωλήσεις είναι ένα φυσικό χαρακτηριστικό της δραστηριότητας "πραγματοποίηση τηλεφωνικών κλήσεων για πωλήσεις" και επομένως ικανοποιεί τον ορισμό του μέτρου δραστηριότητας. Μάλιστα, είναι ένα καλό μέτρο δραστηριότητας γιατί υπάρχει μια άμεσα συσχέτιση μεταξύ του αριθμού των τηλεφωνικών κλήσεων για πωλήσεις και των πόρων που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί η δραστηριότητα. Πάντως, κάθε μέτρο δραστηριότητας, σχετίζεται με έναν οδηγό κόστους (θεμελιώδη αιτία), όπως είναι ο σχεδιασμός της υπηρεσίας για το προηγούμενο παράδειγμα. Όμως ο σχεδιασμός της υπηρεσίας δεν συσχετίζεται άμεσα με τη δραστηριότητα τηλεφωνικών κλήσεων για πωλήσεις και επομένως δεν είναι ένα καλό μέτρο δραστηριότητας. Ο σχεδιασμός της υπηρεσίας είναι ένας οδηγός κόστους καθώς επίσης και ένας άριστος παράγοντας για τον εξαρχής έλεγχο του χρόνου που δαπανάται σε τηλεφωνικές κλήσεις για πωλήσεις, αλλά ταυτόχρονα είναι και μια πολύ ανακριβής μαθηματική βάση για την κατανομή του κόστους.

5.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΚΕΝΤΡΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

5.3.1 Ο σχεδιασμός ενός συστήματος ABC

Απαραίτητο συστατικό στοιχείο για το σχεδιασμό ενός συστήματος ABC είναι η συλλογή όλων εκείνων των πληροφοριών των σχετικών με τις δραστηριότητες, τα

στοιχεία κόστους, τη σχέση μεταξύ τους και τους οδηγούς κόστους μιας επιχείρησης.

Υπάρχουν 3 κύριες πηγές, από όπου είναι δυνατή η συλλογή όλων των παραπάνω πληροφοριών:

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

2) Το γενικό καθολικό είναι η πιο φθηνή και εύκολα προσβάσιμη πηγή προς αναγνώριση των στοιχείων κόστους, αν και σπάνια προβαίνει στη διάσπασή τους ανάλογα με τη δραστηριότητα που τα αναλώνει. Γι' αυτό το λόγο, το γενικό καθολικό χρησιμοποιείται συνήθως ως σημείο εκκίνησης στη διαδικασία συλλογής των πληροφοριών, καθώς παρέχει όλες τις απαραίτητες γενικές πληροφορίες σε πρώτη φάση. Συνήθως, το γενικό καθολικό αποδεικνύεται χρήσιμο, όταν συνδυάζεται με σχετικές αναφορές που αφορούν το κόστος από τα διάφορα τμήματα ή κέντρα κόστους της επιχείρησης.

3) Τα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης είναι εκείνη η πηγή που διαθέτει τον μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών. Η διοίκηση θα πρέπει να είναι σε θέση να μπορεί να αποσπάσει από τον τεράστιο όγκο των πληροφοριών μόνο εκείνες τις οποίες πραγματικά χρειάζεται για το σχεδιασμό του συστήματος.

Αφού συλλέγουν οι παραπάνω πληροφορίες, στόχος, πλέον της επιχείρησης, είναι να συνδυάσει όλες αυτές τις πληροφορίες, να συνθέσει το παζλ τοποθετώντας τα κομμάτια στη σωστή τους θέση. Δηλαδή να προβεί στο σχεδιασμό του συστήματος ABC, ο οποίος πραγματοποιείται με μια σειρά από διαδοχικά βήματα:

1^ο βήμα - Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν
Από το πλήθος των δραστηριοτήτων που μπορεί κάποιος να διακρίνει σε μια επιχείρηση, ένα μόνο μικρό

ποσοστό θα χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες του ABC. Ένας χρυσός κανόνας υποδεικνύει ότι όσες δραστηριότητες χρησιμοποιούν λιγότερο από το 5% του χρόνου ενός εργαζομένου, ή της παραγωγικής δυναμικότητας ενός πόρου θα πρέπει να παραλείπονται από την ανάλυση (να αγνοούνται)⁷. Για να μην χαθούν οι υπεύθυνοι στην πληθώρα των δραστηριοτήτων που τυχόν θα βρουν, θα πρέπει πάντα να έχουν υπ' όψιν τους τον αντικειμενικό στόχο του ABC και να δώσουν ιδιαίτερο βάρος σε εκείνες τις δραστηριότητες που σκοπεύουν στην όσο το δυνατόν επιτυχέστερη εκπλήρωσή του (δηλαδή, εφαρμόζεται ΤΟ ABC π.χ. για την ορθότερη τιμολόγηση των προϊόντων και επομένως απαιτείται συστηματική καταγραφή και παρακολούθηση εκείνων των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τα προϊόντα, ή για τον έλεγχο της κερδοφορίας των πελατών και άρα απαιτείται αναλυτική καταγραφή και μελέτη ιδιαιτέρως εκείνων των δραστηριοτήτων που σκοπεύουν στην εξυπηρέτηση κάθε πελάτη;). Η πιθανή συγκέντρωση των δραστηριοτήτων σε κέντρα δραστηριότητας είναι μια ακόμα σπουδαία παράμετρος που πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν όσον αφορά το επίπεδο ανάλυσης σε αυτή την φάση (θα συζητηθεί εκτενέστερα στη συνέχεια). Η εμπειρία έχει δείξει ότι 10-30 δραστηριότητες είναι ένας καλός αριθμός για ένα σύστημα ABC που στοχεύει στη σωστή εκτίμηση του κόστους των προϊόντων και της εξυπηρέτησης των πελατών.

2^ο βήμα - Αναγνώριση των στοιχείων κόστους και καθορισμός της ποσότητας των πόρων που αναλώνει η επιχείρηση προκειμένου να εκτελέσει την κάθε δραστηριότητα

Στοιχεία κόστους είναι το ακριβές κόστος κάθε πόρου της επιχείρησης περιλαμβανομένων της εργασίας, των μηχανών, των κτιρίων, των υλικών, του εξοπλισμού κλπ. Προχωρώντας την ανάλυση σε μεγαλύτερο βάθος μπορούμε να διακρίνουμε δύο κατηγορίες στοιχείων κόστους. Αφενός μεν, αυτά που είναι δυνατόν να ανιχνεύσουμε (ανιχνεύσιμο κόστος) και σχετίζονται άμεσα (άμεσο κόστος) με συγκεκριμένα προϊόντα (όπως π.χ. οι α' ύλες για την παραγωγή ενός προϊόντος), και τα οποία δεν παρουσιάζουν δυσκολίες στην κατανομή τους. Αφετέρου δε, εκείνα τα κόστη που δημιουργούνται για να εκτελεστούν ή να υποστηριχθούν δραστηριότητες και εκ πρώτης όψεως δεν είναι εφικτή, ή

ενδεχομένως οδηγεί σε αλλοίωση της πραγματικής εικόνας του κόστους ενός προϊόντος, η κατανομή τους σε συγκεκριμένα προϊόντα.

Η δεύτερη αυτή κατηγορία κόστους αποτελείται από ένα μεγάλο αριθμό διαφορετικών δαπανών που πραγματοποιούνται σε διαφορετικά επίπεδα. Μέχρι τώρα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αναγνώριζαν μόνο εκείνα τα κόστη που προκαλούνταν από δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Υπάρχουν, όμως, και κόστη που προκαλούνται από δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος συνολικά. Ένα σύστημα ABC αποδίδει το κόστος σε εκείνο το επίπεδο δραστηριότητας το οποίο το προκαλεί. Όταν κόστη σε επίπεδα παρτίδας ή προϊόντος διαιρούνται με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται, δίνεται η λανθασμένη εντύπωση ότι τα κόστη αυτά μεταβάλλονται ανάλογα με τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων. Οι πόροι, όμως, που αναλώνονται σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος όχι μόνο δεν εξαρτώνται από τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων, αλλά και δεν μπορούν να ελεγχθούν σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Τα κόστη σε επίπεδα παρτίδας ή προϊόντος μπορούν να ελεγχθούν μόνο εφόσον ελεγχθούν οι δραστηριότητες (στα αντίστοιχα επίπεδα) που τα προκαλούν. Για παράδειγμα, το κόστος που απαιτείται για τον ανασχεδιασμό ενός προϊόντος αφορά το προϊόν συνολικά και δεν εξαρτάται από τον αριθμό των μονάδων ή των παρτίδων του που τελικά θα παραχθούν. Ως εκ τούτου, η κατανομή αυτού του κόστους σε κάθε συγκεκριμένη μονάδα του προϊόντος που παράγεται αποτελεί μια λανθασμένη πρακτική (το κόστος είναι το ίδιο είτε παραχθούν 100, είτε 1.000.000 μονάδες, καθώς η επιχείρηση το υφίσταται προτού ενδεχομένως αποφασίσει για τον τελικό όγκο παραγωγής). Το ίδιο ισχύει και για τον αριθμό των παρτίδων, επειδή το κόστος είναι το ίδιο είτε παραχθούν 10, είτε παραχθούν 1.000 παρτίδες. Επομένως, το κόστος αυτό αφορά συνολικά το προϊόν και θα πρέπει να κατανεμηθεί σε επίπεδο προϊόντος προκειμένου η διοίκηση να έχει σωστή και ασφαλή πληροφόρηση για το κόστος των δραστηριοτήτων της.

Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος (unit - level activities) είναι εκείνες οι δραστηριότητες που πρέπει να εκτελεστούν σεκάθε μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας που παράγεται και η ποσότητά τους είναι ανάλογη με το ύψος παραγωγής και τον όγκο πωλήσεων. Παράδειγμα τέτοιας δραστηριότητας είναι ο έλεγχος στο 100% των παραγόμενων προϊόντων.

Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας (batch - level activities) είναι εκείνες που πρέπει να εκτελεστούν για κάθε παρτίδα προϊόντος, ανεξαρτήτως των μονάδων που η παρτίδα περιλαμβάνει. Παραδείγματα αποτελούν οι προετοιμασίες των μηχανών, οι παραγγελίες υλικών, η διεκπεραίωση μιας παραγγελίας κ.α.

Κατά αντιστοιχία με τις δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος υπάρχουν και **οι δραστηριότητες σε επίπεδο παραγγελιών (order sustaining activities)**, 01 οποίες στοχεύουν στη διεκπεραίωση συγκεκριμένων παραγγελιών και είναι ανεξάρτητες από το μέγεθος και το περιεχόμενο της κάθε παραγγελίας. **Οι δραστηριότητες σε επίπεδο πελατών (customer sustaining activities)** στοχεύουν στην εξυπηρέτηση και διατήρηση συγκεκριμένων πελατών και αφορούν αποφάσεις όπως η διατήρηση ή μη ενός πελάτη, η αλλαγή του βαθμού των υποστηρικτικών υπηρεσιών που παρέχονται σε ένα πελάτη κλπ. και όχι αποφάσεις ως προς το μίγμα ή τον όγκο των πωλήσεων που ο πελάτης ζητά από την επιχείρηση.

Οι δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης (facility sustaining Activities) είναι εκείνες που περιλαμβάνονται στη γενική διοίκηση μιας επιχείρησης, όπως η συντήρηση των κτιρίων, η ασφάλιση κ.α.

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΞΟΔΩΝ
Δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης	Έξοδα διοίκησης, κτίρια, οικόπεδα, φωτισμός και θέρμανση.
Δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος	Σχεδιασμός παραγωγής προϊόντος
Δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας	Προετοιμασία μηχανών, έλεγχος, παραγγελίες υλικών
Δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος	Άμεση εργασία, α' ύλες, ενέργεια, κόστος μηχανών

5.3.2 Παραδείγματα εξόδων που αποδίδονται σε συγκεκριμένα επίπεδα δραστηριότητας

Η ιεράρχηση των δραστηριοτήτων επιτρέπει την χαρτογράφηση όλων των εξόδων κατά ένα τρόπο που να είναι δυνατή η ανεύρεση μιας σχέσης αιτίου - αιτιατού. Η λογική του ABC είναι να κατανέμεται το κάθε στοιχείο κόστους στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο της ιεραρχίας των δραστηριοτήτων, ώστε η διοίκηση να εφοδιάζεται με ακριβείς πληροφορίες ως προς το κόστος λειτουργίας της. Με την

ιεράρχηση των δραστηριοτήτων αποκαλύπτονται τεράστιες δυνατότητες για μείωση του κόστους. Τα τελευταία χρόνια οι περισσότερες ευκαιρίες εντοπίζονται σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος, το κόστος των οποίων δραστηριοτήτων ανέρχεται περίπου στο 50% του συνολικού κόστους μιας επιχείρησης. Στο Παράρτημα I παρατίθεται μια πρακτική εφαρμογή της ιεράρχησης των δραστηριοτήτων κατά ΤΟ ABC στην επιχείρηση John Deere Component Works, η οποία χρησιμοποίησε 8 διαφορετικές δεξαμενές κόστους, ταξινομημένες ανάλογα με το επίπεδο δραστηριότητας στο οποίο αναφερόταν.¹¹ Πιο συγκεκριμένα, οι 3 πρώτες δεξαμενές κόστους σχετίζονται με δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος και απεικονίζουν τις διαφορετικές απαιτήσεις που είχαν τα πολυποίκιλα προϊόντα ως προς τις δραστηριότητες αυτού του επιπέδου. Οι 3 επόμενες δεξαμενές κόστους σχετίζονται με δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας και απεικονίζουν τις διαφορετικές απαιτήσεις των προϊόντων ως προς το χρόνο των setups, τον αριθμό των παραγγελιών και το χειρισμό των υλικών. Η έβδομη δεξαμενή κόστους αφορά δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος, ενώ η τελευταία σχετίζεται με δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης, όπου δεν ήταν δυνατή η άμεση συσχέτισή τους με τα παραγόμενα προϊόντα και για το λόγο αυτό η κατανομή του κόστους γίνεται με αυθαίρετο τρόπο.

3^ο βήμα - Κατανομή του κόστους σε κέντρα δραστηριότητας

Στο πρώτο βήμα της διαδικασίας σχεδιασμού έγινε η αναγνώριση των δραστηριοτήτων και η τελική επιλογή ορισμένων από αυτές. Η ως τώρα ανάλυση μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επιλογή πολλών δραστηριοτήτων, τις οποίες αν η επιχείρηση παρακολουθεί και μελετά μεμονωμένα ενδεχομένως να κληθεί να αντιμετωπίσει ένα μεγάλο κόστος. Κρίνεται, λοιπόν, σκόπιμη στο βήμα αυτό η συνένωση διαφόρων, σχετικών μεταξύ τους, δραστηριοτήτων, ώστε να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας, με σκοπό τον περιορισμό του όγκου και των λεπτομερειών των πληροφοριών που συγκεντρώνονται και τη μείωση του κόστους που απαιτείται για την παρακολούθηση της κάθε δραστηριότητας χωριστά. Για παράδειγμα, όλες εκείνες οι χωριστές δραστηριότητες που αφορούν τον χειρισμό και τις μετακινήσεις των υλικών (συνδέονται με την παραλαβή των α' υλών και υλικών μέχρι και την προώθησή τους στην παραγωγική διαδικασία) θα μπορούσαν να συνδυαστούν και να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας με

τον τίτλο «Δραστηριότητα Παραλαβής και Προώθησης (στην παραγωγική διαδικασία) α' Υλών & Υλικών» (Material Handling).

Στο δεύτερο βήμα της διαδικασίας του σχεδιασμού είχε γίνει η αναγνώριση των στοιχείων κόστους και ο καθορισμός της ποσότητας των πόρων που αναλώνει η επιχείρηση προκειμένου να εκτελέσει την κάθε δραστηριότητα Έχοντας συγκεντρώσει τις δραστηριότητες σε κέντρα δραστηριοτήτων, γίνεται η κατανομή του κόστους των πόρων στα κέντρα αυτά με την χρησιμοποίηση των κατάλληλων οδηγών κόστους (οδηγοί κόστους 1^{ου} σταδίου).

4^ο βήμα - Αναγνώριση των προϊόντων, πελατών και υπηρεσιών της επιχείρησης
Στα τρία προηγούμενα βήματα έγινε η αναγνώριση των δραστηριοτήτων και ανιχνεύθηκε το κόστος για την πραγματοποίησή τους. Δεν πρέπει να λησμονούμε, όμως, για ποιο λόγο η επιχείρηση πραγματοποιεί αυτές τις δραστηριότητες, και αυτός δεν είναι άλλος από την ανάγκη για σχεδιασμό, παραγωγή και διανομή προϊόντων και υπηρεσιών στους πελάτες της.

Η σημαντικότητα αυτού του βήματος συχνά υποτιμάται από τη διοίκηση. Η εστίαση στην αποτελεσματικότητα ή το κόστος των δραστηριοτήτων δεν απαντά στο πλέον κρίσιμο ερώτημα: Υπάρχει λόγος για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα; Δίνει η δραστηριότητα αυτή αξία στο τελικό προϊόν; Και τελικά το προϊόν που δίνεται στον πελάτη είναι αυτό που εκείνος θέλει; Σε αυτό το βήμα θα γίνει η σύνδεση του κόστους με εκείνα τα προϊόντα, εκείνες τις υπηρεσίες και εκείνους τους πελάτες που πραγματικά φέρνουν κέρδη στην επιχείρηση.

5^ο βήμα - Επιλογή των οδηγών κόστους του 2^{ου} σταδίου

Στο 5^ο βήμα καθορίζονται τα κριτήρια για την κατανομή του κόστους από τα κέντρα δραστηριότητας στα προϊόντα. Τα κριτήρια αυτά είναι δύο:

1. Η ευκολία συγκέντρωσης πληροφοριών σχετικών με τον οδηγό κόστους.
2. Ο βαθμός στον οποίο ο οδηγός κόστους μετρά με ακρίβεια την ανάλωση της δραστηριότητας από το προϊόν.

Η επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστους είναι ένα ζήτημα πραγματικό για τις επιχειρήσεις. Η επιλογή ενός απλού και εύκολα μετρήσιμου οδηγού συνεπάγεται μειωμένο κόστος, αλλά ενδεχομένως να μην δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες, όσο χρειάζεται. Από το άλλο μέρος, η επιλογή ενός σύνθετου και δύσκολα μετρήσιμου οδηγού μπορεί να συνεπάγεται μεγάλο κόστος, αλλά να δίνει

στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες, ώστε η ωφέλεια εξ αυτών να αντισταθμίζει το κόστος αυτό.

Στη βιβλιογραφία αναγνωρίζονται 3 τύποι οδηγών κόστους δευτέρου σταδίου, με βάση 3 χαρακτηριστικά που διακρίνουν τις δραστηριότητες, δηλαδή τη συχνότητα, τη διάρκεια και το κόστος εκτέλεσής τους:

α) οδηγοί κόστους με βάση τον αριθμό των συναλλαγών (transaction drivers), όπως ο αριθμός των setups ή των παραγγελιών υλικών, που μετρούν πόσο συχνά μια δραστηριότητα εκτελείται. Παραδείγματος χάριν, τα setups ή οι παραγγελίες υλικών χρειάζονται τον ίδιο χρόνο και την ίδια προσπάθεια για να εκτελεστούν ανεξάρτητα από το ποιο προϊόν παράγεται ή ποιο υλικό παραγγέλλεται. Είναι ο πιο φθηνός τύπος οδηγού κόστους, λόγω της ευκολίας μέτρησης του, αλλά σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να αποδειχτεί και ο λιγότερο ακριβής (όταν, για παράδειγμα, διαφορετικά είδη προϊόντος απαιτούν setups με διαφορετικό χρόνο εκτέλεσης).

β) οδηγοί κόστους με βάση τη διάρκεια (duration drivers), που μετρούν τον χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, όπως π.χ. ο χρόνος διάρκειας ενός setup. Αυτού του τύπου οδηγοί κόστους είναι ιδιαίτερα χρήσιμοι σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από πολύπλοκες παραγωγικές διαδικασίες που διαφέρουν μεταξύ των διαφόρων προϊόντων. Παραδείγματος χάριν, ένα προϊόν μπορεί να χρειάζεται ένα setup διάρκειας 10 λεπτών, ενώ ένα άλλο προϊόν ένα setup διάρκειας 6 ωρών.

γ) οδηγοί κόστους με βάση την ένταση (intensity drivers), που καταγράφουν τόσο τη συχνότητα και τον χρόνο εκτέλεσης μιας δραστηριότητας, όσο και το κόστος των πόρων που δεσμεύουν. Π.χ. για ένα πολύπλοκο προϊόν καταγράφεται όχι μόνο ο αριθμός των setups και ο χρόνος διάρκειας τους, αλλά και το κόστος που συνεπάγεται η δέσμευση άλλων πόρων, όπως πιο εξειδικευμένο προσωπικό και πιο ακριβός εξοπλισμός.

Για μια δραστηριότητα όπως είναι η παροχή υποστηρικτικών υπηρεσιών σε υφιστάμενους πελάτες, θα ήταν δυνατή η επιλογή ανάμεσα στους εξής διαφορετικούς οδηγούς κόστους, ανάλογα με τις απαιτήσεις της επιχείρησης:

- Αριθμός πελατών, εφόσον όλοι οι πελάτες κοστίζουν το ίδιο (transaction driver).
- Ώρες εξυπηρέτησης του κάθε πελάτη, εφόσον διαφορετικοί πελάτες απαιτούν διαφορετικό χρόνο υποστήριξης, αλλά κάθε ώρα κοστίζει στην επιχείρηση το ίδιο (duration driver).

- Πραγματικό κόστος ανά πελάτη, εφόσον αφιερώνονται διαφορετικός χρόνος και διαφορετικοί πόροι για την εξυπηρέτηση κάθε πελάτη (intensity driver).

5.4 Δυνατότητες εφαρμογής του ABC από τις επιχειρήσεις

Μετά από μια προσεκτική ανάλυση των απαιτήσεων που έχει μια επιχείρηση από το σύστημα κοστολόγησης και μέτρησης της επιχειρηματικής επίδοσής της και το συνυπολογισμό της παραμέτρου κόστος εφαρμογής, είναι σε θέση να καταλήξει τελικά σε μια απόφαση ως προς το πόσο λεπτομερές θα πρέπει να είναι το σύστημα ABC που τελικά θα εφαρμόσει. Το ABC, όμως, δεν είναι πανάκεια, η λύση σε όλα τα προβλήματα της επιχείρησης. Πολλές φορές μια επιχείρηση δεν έχει να κερδίσει τίποτα εφαρμόζοντας το, ή το κέρδος της είναι ασήμαντο. Εάν ανατρέξει κανείς στην παγκόσμια επιχειρησιακή πρακτική, θα βρει μια σειρά από παραδείγματα εταιριών, οι οποίες εφάρμοσαν με ιδιαίτερη επιτυχία ΤΟ ABC και σήμερα απολαμβάνουν τα τεράστια οφέλη του. Παράλληλα, υπάρχουν και πολλές άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες για κάποιους λόγους (οι κυριότεροι θα αναφερθούν στη συνέχεια) εφαρμόζοντας ΤΟ ABC απέκτησαν ένα εξαιρετικά δαπανηρό σύστημα κοστολόγησης και μέτρησης της επιχειρηματικής επίδοσης, το οποίο αποδείχτηκε πολύ κατώτερο των μεγάλων προσδοκιών που είχαν οι διοικήσεις τους.

1. Μεγάλη ποικιλία προϊόντων, η οποία μπορεί να αυξάνει χρόνο με το χρόνο προκειμένου να καλύψει
2. τις συνεχώς διαφοροποιούμενες ανάγκες των καταναλωτών. Το ABC είναι ιδιαίτερα χρήσιμο και στις περιπτώσεις που για την παραγωγή αυτής της ποικιλίας υιοθετούνται νέες πιο αυτοματοποιημένες παραγωγικές διαδικασίες, οι οποίες μειώνουν το κόστος άμεσης εργασίας και αυξάνουν τις απαιτήσεις για διάφορες υποστηρικτικές λειτουργίες.
3. Τα προϊόντα διαφέρουν σημαντικά ως προς τις ανάγκες τους όσον αφορά την προετοιμασία των μηχανών, τον ποιοτικό έλεγχο, ή άλλες διαδικασίες όπως η έρευνα και ανάπτυξη, η προώθηση κ.ά.
4. Τα προϊόντα χρησιμοποιούν σε μεγάλο, αλλά διαφορετικό βαθμό κοινές διαδικασίες παραγωγής, σχεδιασμού, μάρκετινγκ, διανομής, ποιοτικού ελέγχου, έρευνας και ανάπτυξης κ.ά. Όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός,

τόσο δυσκολότερη είναι η ανίχνευση του κόστους που αναλώνει το κάθε προϊόν ξεχωριστά.

5. Μεγάλη συμμετοχή των ΓΒΕ στο συνολικό κόστος ή συμμετοχή των ΓΒΕ που βαίνει αυξανόμενη. Ένα από τα πλεονεκτήματα του ABC είναι ότι καταγράφει όλες τις αλλαγές που πραγματοποιούνται στα ΓΒΕ μέσω της άμεσης μέτρησης των αλλαγών στα επίπεδα δραστηριότητας. Οι πληροφορίες κόστους χρησιμοποιούνται ευρύτατα για την ορθή τιμολόγηση των προϊόντων. Τα τελευταία χρόνια με την κατάργηση των μονοπωλίων και την παγκοσμιοποίηση του ανταγωνισμού, οι επιχειρήσεις έχουν εισέλθει σε ένα σκληρό πόλεμο τιμών και η μείωση των τιμών για να μην είναι καταστροφική προϋποθέτει ακριβή μέτρηση του κόστους.
6. Οι πληροφορίες κόστους χρησιμοποιούνται ευρύτατα για την ανάπτυξη στρατηγικών που σχετίζονται με την τεχνολογία, την παραγωγή, την ποιότητα κ.ο.κ. Τέτοιου είδους στρατηγικές μπορεί να είναι οι εξής:
 - Αποφάσεις ιδιοκατασκευής ή απόκτησης από την εξωτερική αγορά.
 - Αποφάσεις για τον καθορισμό τιμών σε περιπτώσεις ενδοεπιχειρησιακής τιμολόγησης. Αποφάσεις για μεταβολές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων.
 - Αποφάσεις για τη διακοπή παραγωγής προϊόντων, ή τη διακοπή συνεργασίας με πελάτες και προμηθευτές.
7. Μεγάλη συχνότητα προσπαθειών μείωσης κόστους, οι οποίες ασφαλώς έχουν ως προαπαιτούμενο την επίγνωση των δραστηριοτήτων εκείνων που προκαλούν την αύξηση του κόστους και όσων μπορούν να εξαλειφθούν χωρίς περαιτέρω επιβάρυνση της επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

6 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ABC

6.1 Πρακτικά προβλήματα κατά την εφαρμογή του ABC

Η αδυναμία αναγνώρισης της σπουδαιότητας των βασικών αρχών του ABC και η μη αποδοχή τους από μια επιχείρηση, καθώς και η πολυπλοκότητα της μεθόδου είναι οι συνήθεις παράγοντες που αναστέλλουν την εφαρμογή του σε μια επιχείρηση. Συμβαίνει συχνά οι διοικούντες να αναγνωρίζουν τα πλεονεκτήματα και τα οφέλη του, αλλά να διστάζουν να το εφαρμόσουν, φοβούμενοι το κόστος της αλλαγής, και κυρίως της αποτυχίας.

Όπως διαπιστώσαμε από την προηγούμενη παράγραφο το ABC δεν μπορεί να δώσει λύσεις για όλα τα προβλήματα και δεν ταιριάζει σε όλες τις επιχειρησιακές δομές. Είναι πολύ πιθανό όμως να συντρέχουν κάποιες (ή όλες) από τις παραπάνω προϋποθέσεις και το ABC να μην εφαρμόζεται για κάποιον ή κάποιους από τους παρακάτω λόγους:

- Η επιχείρηση δεν μπορεί να αντεπεξέλθει στο υψηλό κόστος που απαιτείται για την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος. Σύμφωνα με μια έρευνα του IMA (Institute of Management Accountants) που δημοσιεύτηκε στο «Cost Management Update», το 32% των βιομηχανικών επιχειρήσεων που ερωτήθηκε δήλωσε ότι ξόδεψε περισσότερα από €100.000 για να εγκαταστήσει ένα σύστημα ABC.
- Η επιχείρηση δεν διαθέτει την απαραίτητη τεχνογνωσία (know-how) για να εφαρμόσει και να λειτουργήσει επιτυχώς το ABC.
- Η επιχείρηση δεν διαθέτει την απαραίτητη τεχνολογική υποδομή για την ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων που θα υποστηρίξουν το ABC.

Τι συμβαίνει, όμως, στην περίπτωση που μια επιχείρηση πετυχαίνει να ξεπεράσει όλες τις προαναφερόμενες δυσκολίες και αποφασίζει να υιοθετήσει το ABC; Όπως κάθε νέα ιδέα, φιλοσοφία, μέθοδος, έτσι και στην περίπτωση του ABC ο δρόμος

προς την επιτυχή εφαρμογή του δεν θα είναι πάντα εύκολος. Η βιβλιογραφία και, κυρίως, η πρακτική γνώση από υπαρκτά παραδείγματα επιχειρήσεων έχουν καταγράψει μια «σκληρή» πραγματικότητα. Υπάρχουν λάθη κατά την εφαρμογή και προβλήματα που η εμφάνισή τους είναι πολλές φορές ικανή να αναστείλει ή να καταστρέψει την επιτυχία του ABC. Τα πιο συνηθισμένα από αυτά είναι τα ακόλουθα:

Προβλήματα στη συγκέντρωση πληροφοριών που παίρνουν μια από τις παρακάτω μορφές:

1. Δυσκολίες στην εξεύρεση των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν σαν κέντρα κόστους.
2. Δυσκολίες μέτρησης των μονάδων έργων των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιήθηκαν σαν κέντρα κόστους.
3. Δυσκολίες στην επιλογή ορισμένων από την τυχόν πληθώρα των δραστηριοτήτων που εντοπίστηκαν.
4. Δυσκολίες στην επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους των κέντρων δραστηριότητας.
5. Αδυναμία ή αποτυχία να αξιοποιηθούν οι πληροφορίες που δίνει το ABC.
6. Ελλιπής σχεδιασμός του συστήματος που αντικατοπτρίζεται με τους εξής τρόπους:

I. Το σύστημα είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο, ενώ οι ανάγκες της επιχείρησης δεν απαιτούν από αυτό να προχωρά στην ανάλυση των πληροφοριών σε τόσο μεγάλο βάθος ή λεπτομέρεια.

II. Το σύστημα είναι τόσο απλό σε βαθμό που να μην καταγράφει επακριβώς τις απαιτούμενες πληροφορίες.

III. Οι πληροφορίες του συστήματος δεν χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς που αυτό αρχικά σχεδιάστηκε. Π.χ. ο στόχος της επιχείρησης με την εφαρμογή του ABC ήταν η πιο σωστή κοστολόγηση των προϊόντων, αλλά οι πληροφορίες αξιοποιούνται προς την κατεύθυνση της βελτίωσης των διαδικασιών.

- Αντίσταση των εργαζομένων στην αλλαγή ή φόβος τους να αποδεχτούν την νέα πραγματικότητα που προκύπτει από τις πληροφορίες που δίνει το ABC. Αυτό το πρόβλημα συχνά παραγνωρίζεται, ενώ είναι ίσως το σημαντικότερο όλων. Εκτεταμένες έρευνες έχουν δείξει ότι οι εργαζόμενοι που νιώθουν ότι απειλούνται

από νέες πληροφορίες ή νέες μεθόδους διοικητικής δράσης υιοθετούν αμυντική στάση απέναντι τους (Argyris 1985). Αυτοί οι αμυντικοί μηχανισμοί, δυστυχώς, εμποδίζουν τη διαδικασία της μάθησης και δίνουν την αίσθηση στους εργαζόμενους ότι δεν ευθύνονται για τις αρνητικές συνέπειες των πράξεών τους (Argyris 1986, 1990). Οι αντιδράσεις των εργαζομένων καθυστερούν τη διαδικασία της εσωτερικής και εξωτερικής τους δέσμευσης απέναντι στο ABC. (Η εξωτερική δέσμευση έχει την έννοια ότι οι εργαζόμενοι αποδέχονται τελικά τη νέα μέθοδο για να ικανοποιήσουν τη διοίκηση, ή από το φόβο μην τιμωρηθούν. Η εσωτερική δέσμευση υπάρχει όταν αισθάνονται προσωπικά υπεύθυνοι και παίρνουν οι ίδιοι πρωτοβουλίες για βελτιώσεις του συστήματος). Δίχως αμφιβολία, μια επιχείρηση απολαμβάνει το 100% των δυνατοτήτων που της προσφέρει το ABC μόνο όταν μπορεί να εξασφαλισθεί η εσωτερική δέσμευση των εργαζομένων.

Τα προβλήματα αυτά δεν είναι ασφαλώς αξεπέραστα. Με τη σωστή μελέτη και το σωστό χειρισμό τους από τη διοίκηση είναι δυνατόν να ξεπεραστούν και η επιχείρηση να απολαύσει τα οφέλη του ABC. Αν και κάθε πρόβλημα έχει και διαφορετική λύση παρακάτω αναφέρεται μια σειρά παραγόντων που διασφαλίζει την επιτυχή εφαρμογή του ABC και το ξεπέρασμα των προβλημάτων:

- Η υποστήριξη και ενεργός συμμετοχή από τη διοίκηση (ανώτερη και ανώτατη) σε όλα τα στάδια της εφαρμογής του ABC, αρχής γενομένης από το σχεδιασμό του συστήματος.
- Η ανάθεση πρωτοβουλιών στους εργαζόμενους έτσι, ώστε να αισθανθούν ότι συμβάλλουν ουσιαστικά στην προσπάθεια εξέλιξης της επιχείρησης.
- Η παροχή εκπαίδευσης σε όλους όσους συμμετέχουν στην εφαρμογή του ABC ή χρησιμοποιούν το σύστημα.
- Η εφαρμογή του ABC σε πρώτη φάση σε ένα τμήμα που θα αποδώσει γρήγορα και μετρήσιμα αποτελέσματα, γεγονός που θα τονώσει το ηθικό των εργαζομένων και θα πείσει τους πάντες για τη χρησιμότητα του συστήματος
- Ο σωστός σχεδιασμός του συστήματος από την αρχή έτσι, ώστε να αναλυθεί η παραγωγική διαδικασία με τρόπο που θα υποδεικνύει τα πλέον κατάλληλα κέντρα κόστους, οδηγούς κόστους κ.ο.κ.

Εξ όσων έχουν αναπτυχθεί μέχρι τώρα, προκύπτει ότι το ABC είναι ένα νέο σύστημα κοστολόγησης. Ως τέτοιο, δεν μπορεί παρά να παρουσιάζει πολλά μειονεκτήματα, αλλά και πλεονεκτήματα.

Λαμβανομένων υπ' όψιν του μικρού σχετικά μεγέθους και βαθμού ευρωστίας των ελληνικών επιχειρήσεων, ως και του βαθμού εκπαίδευσης των ανθρώπων (λογιστών κυρίως) οι οποίοι θα κληθούν να υλοποιήσουν το νέο αυτό σύστημα στην Ελλάδα, καθίσταται φανερό ότι τα μεν μειονεκτήματα του ABC προσδοκείται ότι θα παρουσιάσουν εντονότερο χαρακτήρα (για την Ελλάδα), τα δε πλεονεκτήματά του θα παρουσιάσουν χρονική υστέρηση προκειμένου να αναδείξουν όλο το εύρος της σπουδαιότητάς τους, λόγω του χαμηλότερου βαθμού ανάπτυξης του management στην Ελλάδα σε σχέση με προηγμένες χώρες όπως οι Η.Π.Α., η Μεγάλη Βρετανία κ.α.

6.2 Τα μειονεκτήματα του ABC

Το ABC δεν είναι, όπως έχει αναφερθεί, η λύση για όλα τα επιχειρησιακά προβλήματα. Υπάρχει ένας περιορισμένος αριθμός μειονεκτημάτων που είναι, όμως, ικανός να περιορίσει τις μεγάλες του δυνατότητες. Τα πιο ενδεικτικά από αυτά τα μειονεκτήματα είναι τα εξής:

Η ύπαρξη πολλών κέντρων δραστηριότητας και οδηγών κόστους δημιουργεί υψηλό κόστος για την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος στην επιχείρηση. Το πρόβλημα γίνεται ακόμα μεγαλύτερο σε εκείνες τις επιχειρήσεις, οι οποίες διαθέτουν μια μεγάλη ποικιλία προϊόντων. Η υιοθέτηση ενός συστήματος ABC είναι αδιαμφισβήτητα μια μεγάλη πρόκληση για κάθε επιχείρηση, αλλά πρέπει πάντα το κόστος της επένδυσης να δικαιολογείται από τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του.

Λάθη στη συλλογή και παρουσίαση των πληροφοριών που δίνει το ABC μπορεί να οδηγήσουν σε λάθη στην κοστολόγηση των προϊόντων και στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων. Η λανθασμένη επιλογή οδηγών κόστους, λεκανών συγκέντρωσης κόστους και η δημιουργία κέντρων δραστηριότητας από ανομοιογενείς δραστηριότητες, συνιστά παράβαση των βασικών αρχών στις οποίες στηρίζεται η εφαρμογή του ABC και με μαθηματική ακρίβεια οδηγεί στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων. Καθίσταται αναγκαίος, επομένως, ο σωστός σχεδιασμός του συστήματος από την αρχή έτσι, ώστε οι πληροφορίες που λαμβάνονται να είναι

πραγματικά καλύτερες σε σχέση με αυτές του προϋπάρχοντος του ABC συστήματος.

Προκαλούνται αντιδράσεις από τους εργαζομένους και τους χρήστες του συστήματος, συχνά σε βαθμό που να οδηγούν την εφαρμογή του ABC σε πλήρη αποτυχία. Ο φόβος και η αντίσταση των εργαζομένων απέναντι στην αλλαγή γίνονται μεγαλύτεροι όταν δεν τους παρέχονται τα κίνητρα για να αισθανθούν ενεργοί συμμετέχοντες στην επιχειρησιακή αλλαγή και υπεύθυνοι για την επιτυχή λειτουργία του ABC, αλλά αντιθέτως νιώθουν ότι τους επιβάλλεται από την ανώτατη διοίκηση. Το ABC συχνά συνοδεύεται και από τη μέθοδο BPR (Business Process Reengineering / Αναδιοργάνωση Επιχειρηματικών Διαδικασιών), που έχει ως στόχο την εξάλειψη όλων εκείνων των δραστηριοτήτων που δεν προσφέρουν αξία στα τελικά προϊόντα / υπηρεσίες. Η εξάλειψη δραστηριοτήτων είναι πολλές φορές ταυτόσημη και με την απώλεια θέσεων εργασίας, με αποτέλεσμα να δημιουργείται ένας φαύλος κύκλος αντιδράσεων, καθώς οι εργαζόμενοι διαβλέπουν στο ABC τον κίνδυνο να χάσουν τη δουλειά τους και η διοίκηση αναγκάζεται για λόγους περιορισμού του κόστους να προχωρήσει στη μείωση του αριθμού των δραστηριοτήτων.

Το ABC ουσιαστικά μετατρέπει τα έμμεσα κόστη σε άμεσα. Έτσι, αφενός επιτρέπει τον έλεγχο τους με βάση τις γνώσεις που έχει η διοίκηση ως προς την ανάλυσή τους από συγκεκριμένες δραστηριότητες, και εν συνεχεία την ανάλυση των δραστηριοτήτων από προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες. Αφετέρου, αποφεύγεται η (άλλως) αυθαίρετη κατανομή του κόστους που μπορεί να επηρεάσει αρνητικά μια σειρά αποφάσεων.

Το ABC βοηθά τους διοικούντες την επιχείρηση να εντοπίσουν και να θέσουν προτεραιότητα σε εκείνες τις δραστηριότητες που έχουν περιθώρια για βελτίωση, με τη χρήση δεικτών που μετρούν την επίδοση και την αποτελεσματικότητά τους. Πολύ συχνά η διοίκηση αντιλαμβάνεται ότι κάποιες δραστηριότητες δεν προσθέτουν αξία στα προϊόντα και γι' αυτό το λόγο εγκαταλείπονται.

Το ABC συμβάλλει ουσιαστικά στις προσπάθειες μιας επιχείρησης για **τη μείωση του κόστους της** και, το κυριότερο, της επιτρέπει να καταγράψει συστηματικά από πού πραγματικά προέρχεται αυτή η μείωση (π.χ. προέρχεται από τη μείωση του χρόνου προετοιμασίας των μηχανών ή από τη μείωση των δραστηριοτήτων ελέγχου ;). Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον οι προσπάθειες για τη μείωση του

κόστους είναι ιδιαίτερα έντονες και κατευθύνονται κυρίως στην προσπάθεια μείωσης δαπανών που θεωρούνται σταθερές

Το ABC αναγνωρίζει και καταγράφει τη διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στην πραγματική χρήση των πόρων (**resource usage**) - ποιο είναι το ύψος των πόρων που αναλώνονται από κάθε δραστηριότητα προκειμένου να παραχθεί ένα συγκεκριμένο προϊόν - και στις δαπάνες για την απόκτησή τους (**resource spending**) - ποιο είναι το ύψος των χρηματικών μονάδων που διατίθενται για την απόκτηση εκείνων των πόρων που αργότερα θα χρησιμοποιήσει η επιχείρηση προκειμένου να παράγει ένα συγκεκριμένο προϊόν-. Τα προϋπάρχοντα του ABC συστήματα κοστολόγησης καταγράφουν μόνο το κόστος που δαπανάται για την απόκτηση των πόρων. Το ABC, στηριζόμενο στη βασική του αρχή ότι οι δραστηριότητες αναλώνουν πόρους για την παραγωγή προϊόντων/υπηρεσιών, είναι σε θέση να υπολογίζει ποιο είναι το πραγματικό ύψος των πόρων που χρειάζονται για την παραγωγή κάθε προϊόντος ή την εξυπηρέτηση κάθε πελάτη. Δίνεται έτσι η δυνατότητα στη διοίκηση να γνωρίζει τι ποσοστό από τους υπάρχοντες πόρους χρησιμοποιεί και τι δυνατότητες έχει για να αξιοποιήσει την αργούσα παραγωγική δυναμικότητα. Εφόσον δεν χρησιμοποιείται όλη η παραγωγική δυναμικότητα, δεν είναι σωστό να χρεώνονται τα προϊόντα και οι πελάτες με όλη τη δαπάνη του πόρου, αλλά μόνο με το ποσοστό της παραγωγικής δυναμικότητας που αξιοποιείται. Το υπόλοιπο που απομένει, η αργούσα παραγωγική δυναμικότητα, αποτελεί μια διαφορετική κατηγορία κόστους και η αναγνώρισή της βοηθά την επιχείρηση είτε στην εντατικότερη εκμετάλλευσή των αδρανών παραγωγικών πόρων, είτε στην πώλησή τους εφόσον δεν υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω εκμετάλλευση.

6.3 Πλεονεκτήματα ενός Συστήματος ABC

Αν θέλαμε να προτείνουμε τους βασικούς λόγους για την υιοθέτηση ενός συστήματος ABC, θα μπορούσαμε να τονίσουμε τα εξής (Smith, 1992):

Δίνει περισσότερο ακριβή παραγωγικά, κόστη: Οι παραδοσιακές βάσεις επιμερισμού που στηρίζονται στον όγκο παραγωγής διαστρεβλώνουν τα παραγωγικά κόστη στις περισσότερες των περιπτώσεων, καθώς ο όγκος παραγωγής δεν είναι πια ο σημαντικότερος οδηγός κόστους. Το ABC υπερνικά αυτή τη διαστρέβλωση της κοστολόγησης (η οποία πηγάζει από την πολυπλοκότητα και την

διακλαδικότητα των προϊόντων), εξακριβώνοντας όλα τα σημαντικά κόστη που σχετίζονται με κάθε προϊόν από την έναρξή του μέχρι την διάθεση ή την πώληση του.

- Επιτρέπει την καλύτερη κατανόηση των δραστηριοτήτων που οδηγούν τα κόστη και των περιοχών που δημιουργούν σπατάλη: Στην παραδοσιακή κοστολόγηση δίδεται έμφαση στη βελτίωση των διαδικασιών ή στη μείωση (στον έλεγχο) των κοστών σε βραχυχρόνιο, μόνο, επίπεδο. Το ABC μπορεί να συντελέσει στην διαμόρφωση μεσο-μακροπρόθεσμων στρατηγικών αποφάσεων σχετικά με τις διοικητικές δραστηριότητες και στην εύρεση ευκαιριών για βελτίωση (εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία, καλύτερη τιμολόγηση, βελτιωμένο μίγμα προϊόντων, αποφυγή λαθών σχετικά με την πώληση μη-κερδοφόρων προϊόντων, την διαμόρφωση ανεπαρκών κεφαλαιουχικών και προϋπολογιστικών αποφάσεων.

Ο Γκίνογλου (2001) αναφέρει ότι η εφαρμογή της μεθόδου ABC έχει τα εξής πλεονεκτήματα για μια επιχείρηση:

> Επικεντρώνει την προσοχή της στη συμπεριφορά του κόστους και προσπαθεί να δώσει ουσιαστικές τιμές του κόστους παραγωγής, ιδιαίτερα σε αυτοματοποιημένα συστήματα, όπου τα γενικά έξοδα (overhead costs) είναι ένα σημαντικό μέρος των συνολικών δαπανών.

> Αντί να χρησιμοποιεί ανούσιες μεθόδους επιμερισμού των γενικών εξόδων, όπως είναι οι εργατοώρες και οι μηχανοώρες, διαπιστώνει πολλαπλά αίτια κόστους, για να διανεμίει τα γενικά έξοδα στις δραστηριότητες κι από εκεί στα προϊόντα, σύμφωνα με την κατανάλωση των δραστηριοτήτων από αυτά.

> Αναγνωρίζει την πολυπλοκότητα της παραγωγής και τη διαφοροποίηση των προϊόντων. Δίνοντας μία ουσιαστική ανάλυση του κόστους, παρέχει τη δυνατότητα για μια σωστή μέτρηση της απόδοσης του προϊόντος στο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Επιπλέον, ασχολείται με όλα τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα όπως π.χ. με το σχεδιασμό προϊόντων, τον προγραμματισμό της παραγωγής και την εξυπηρέτηση πελατών. Έτσι, μπορεί να δώσει πολύτιμες πληροφορίες που θα χρησιμοποιηθούν στο σχεδιασμό προϊόντων, στην παραγωγική διαδικασία, στην τιμολόγηση και στη διοίκηση.

Μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο των διαδικασιών που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν, όπως: διαδικασίες σχετικές με την παραγωγή (π.χ. αποθήκευση, ποιοτικός έλεγχος, ρυθμίσεις μηχανών) και βοηθητικές διαδικασίες (π.χ. στρατηγικός σχεδιασμός, αγορές κλπ).

Αν και το σύστημα κοστολόγησης ABC αναπτύχθηκε για το ρεαλιστικότερο προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, τα οφέλη που προκύπτουν από αυτό δεν περιορίζονται μόνο στην επιδίωξη αυτή. Έτσι, η χρησιμότητα της κοστολόγησης ABC εμφανίζεται σε διάφορες εφαρμογές όπως:

- Στην τιμολόγηση προϊόντων.
- Στην "what-if ανάλυση για τον έλεγχο διαφόρων εναλλακτικών σεναρίων όπως π.χ. σενάρια αλλαγής του μίγματος των προϊόντων που παράγονται διαμέσου ανάπτυξης, περιορισμού ή παύσης της λειτουργίας παραγωγικών διαδικασιών.
- Στην εφαρμογή της ανάλυσης κερδοφορίας ανά παραγωγική διαδικασία, ανά πελάτη, ανά τμήμα αγοράς, κλπ.
- Στην παροχή πληροφοριών για τον έλεγχο παραγωγής με τη χρήση των αιτιών κόστους.

Τα αίτια του κόστους είναι σημαντικά για τους εξής λόγους:

- Είναι μη οικονομικά μέτρα μέτρησης της αποδοτικότητας της διαδικασίας.
- Βοηθούν στον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που δεν προσδίδουν αξία στο προϊόν και απλώς σπαταλούν πόρους.
- Δίνουν πληροφορίες στους υπεύθυνους λειτουργίας σχετικά με το πώς συμπεριφέρονται τα γενικά έξοδα που είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής κι επομένως πώς αυτά είναι δυνατό να μειωθούν.
- Παρέχουν μία βάση για τη δημιουργία ευέλικτων προϋπολογισμών και την εφαρμογή της ανάλυσης αποκλίσεων.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή της κοστολόγησης δραστηριοτήτων σε μία επιχείρηση είναι η ενεργή συμμετοχή της διοίκησης και η σύμπνοια, καθώς και η συνεργασία των εργαζομένων της. Για να γίνει αυτό απαιτείται η κατανόηση του σκοπού και της μεθοδολογίας που πρόκειται να εφαρμοστεί.

Συνοψίζοντας τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή ενός συστήματος ABC, θα πρέπει να αναφέρουμε τα εξής:

- 1) Συντελεί στην εξακρίβωση των περισσότερο και λιγότερο κερδοφόρων πελατών, προϊόντων και καναλιών διανομής.
- 2) Προσδιορίζει τους πραγματικούς παράγοντες που συντελούν στην καλή χρηματοοικονομική επίδοση της επιχείρησης (ή που αποσπούν τη διοίκηση από την προσπάθεια για καλή χρηματοοικονομική επίδοση της επιχείρησης).
- 3) Προβλέπει με ακρίβεια τα κόστη, τα κέρδη και τις απαιτήσεις σε πόρους που σχετίζονται με αλλαγές στους όγκους παραγωγής, στην οργανωσιακή δομή και στα κόστη των πόρων.
- 4) Προσδιορίζει με ευκολία τις πραγματικές αιτίες της χαμηλής χρηματοοικονομικής επίδοσης.
- 5) Παρακολουθεί τα κόστη των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών εργασίας.
- 6) Εξοπλίζει τα στελέχη με πληροφόρηση σχετικά με τα κόστη, συντελώντας στην προσπάθεια για βελτιώσεις.
- 7) Διευκολύνει τη δημιουργία ενός καλύτερου μείγματος marketing.
- 8) Αυξάνει τη διαπραγματευτική δύναμη με τον καταναλωτή.
- 9) Επιτυγχάνει καλύτερη τοποθέτηση (positioning) για τα προϊόντα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο - ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΤΙΣ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΜΜΕ)

7 Αbc και ΜΜΕ

7.1 Εισαγωγή

Η σημαντικότητα του ρόλου των μικρομεσαίων επιχειρήσεων έχει τονιστεί σε μια εθνική οικονομία, αλλά και παγκοσμίως, με γνώμονα τη συνολική αξία των προϊόντων που παράγουν αλλά και τις δυνατότητες απασχόλησης που προσφέρουν. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά των μικρομεσαίων επιχειρήσεων είναι η ευελιξία και η τάση νεωτερισμού τους λόγω του περιορισμένου μεγέθους και της περιπλοκότητας των δομών τους. Χάρη σ' αυτή την ευελιξία, υπάρχει η δυνατότητα να βελτιωθεί η απόδοση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ) και να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικές.

7.2 Η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα και οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις

Η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα (ΚΒΔ) κερδίζει συνεχώς έδαφος σε επιχειρήσεις που στοχεύουν σε όλο και μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς, βελτιώνοντας την παραγωγικότητα και την ποιότητα τους. Δε συμβαίνει, όμως, το ίδιο με τον κλάδο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων.

Οι περισσότερες επιχειρήσεις θεωρούσαν την έλλειψη παραγωγικών πόρων (εργατικού δυναμικού και κεφαλαίου) ως το λόγο για την απόρριψη και τη μη υιοθέτηση του συστήματος της ΚΒΔ. Ωστόσο, δεν είναι η έλλειψη των πόρων που εμποδίζει τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να υιοθετήσουν το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης αλλά η αντίληψη που υπάρχει στις συγκεκριμένες εταιρείες για την έλλειψη των πόρων. Οι μικρές επιχειρήσεις πιστεύουν ότι δεν διαθέτουν τους απαραίτητους πόρους για να υιοθετήσουν το σύστημα. Ευτυχώς, όμως, γι' αυτές, η εν λόγω αντίληψη είναι λανθασμένη. Το

σύστημα που εξετάζεται, στην ουσία είναι μια απλή ιδέα, η οποία μπορεί να υιοθετηθεί με διαφορετικούς τρόπους. Δεν είναι απαραίτητα για τη λειτουργία των μικρών επιχειρήσεων τα περίπλοκα πληροφοριακά συστήματα που δημιουργήθηκαν από τις εταιρίες λογισμικού.

Το σύστημα ΚΒΔ έχει ως στόχο να παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση όσον αφορά το κόστος, η οποία να καθορίζει τις σχέσεις αιτίας και αποτελέσματος μεταξύ του κόστους των δραστηριοτήτων και των προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης. Για να επιτύχει λοιπόν, το στόχο του και να αποβεί χρήσιμο στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις το σύστημα αυτό, πρέπει να γίνει κατανοητό από τη βάση του. Η βασική έννοια είναι ότι το κόστος ενός προϊόντος είναι ίσο με το κόστος των πρώτων υλών συν το ποσό του κόστους όλων των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για να το παράγουν (Shields and Young, 1989). Το λογισμικό είναι δευτερεύον θέμα, το οποίο αποτελεί μία μόνο προσέγγιση υιοθέτησης του συστήματος.

Προκειμένου να κερδίσει το σύστημα ΚΒΔ την αποδοχή που του αξίζει, με σκοπό να υιοθετηθεί από όλο και περισσότερες (μικρομεσαίες) επιχειρήσεις, πρέπει να γίνει κατανοητό ότι πρόκειται για απλό αλλά και παράλληλα για πολύτιμο επιχειρησιακό εργαλείο, αφού έχει τη δυνατότητα να βελτιώνει την οικονομική απόδοση κάθε επιχείρησης, ανεξάρτητα από τη δομή και την πολυπλοκότητα της. Επίσης, η ΚΒΔ επιτρέπει στην επιχείρηση να μειώσει το χρόνο μεταξύ παραγγελίας του πελάτη και παράδοσης των προϊόντων, γεγονός που δίνει στην επιχείρηση σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, όσον αφορά στην ταχύτερη και καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών της.

Ο πίνακας που ακολουθεί δείχνει πολλά κοινά σημεία που παρουσιάζει στη σύγχρονη πραγματικότητα η ΚΒΔ με τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Ο συνδυασμός οικονομικών, τεχνικών αλλά και έμψυχων στοιχείων με το γενικότερο περιβάλλον της επιχείρησης και των στρατηγικών που ακολουθεί καθεμία επιχείρηση καθιστά το σύστημα ΚΒΔ ικανό να αποτελέσει ισχυρή θεωρητική βάση.

Πίνακας

<u>Διαστάσεις</u>	<u>Χαρακτηριστικά των μικρομεσαίων επιχειρήσεων</u>	<u>Λόγοι εφαρμογής της ΚΒΑ στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις</u>
Δυνάμεις της αγοράς	Ποιότητα, ευελιξία, προσαρμοστικότητα	Μεγαλύτερη έμφαση σε μη οικονομικά στοιχεία, περισσότερα απροσδιόριστα μέτρα
Στρατηγικές	Διοίκηση Ολικής Ποιότητας (total quality management), Ευέλικτα συστήματα παραγωγής (flexible manufacturing systems), “Ακριβώς στο χρόνο του” (just-in-time), Ανασχεδιασμός Επιχειρησιακών Διαδικασιών (business process re-engineering), Σχεδιασμός Πόρων Κατασκευής (manufacturing resources planning)	Οικονομικά, μη-οικονομικά μέτρα, πολλαπλοί δείκτες απόδοσης, οδηγοί κόστους, ελαχιστοποίηση των δραστηριοτήτων μη προστιθέμενης αξίας.
Τεχνολογία	Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (electronic data interchange), σχεδιασμός & κατασκευή με τη βοήθεια Η/Υ (computer aided design/manufacturing), μηχανολογία με τη βοήθεια Η/Υ (computer aided engineering), διαδίκτυο, πολυμέσα	Μείωση της άμεσης εργασίας, συλλογή δεδομένων που αφορούν όλες τις δραστηριότητες, αύξηση των γενικών εξόδων, αύξηση της γνώσης και της πληροφορίας,
Ανθρώπινο Δυναμικό	Προσωπικό που ασχολείται με πολλές λειτουργίες, ευέλικτο προσωπικό, μορφωμένοι εργαζόμενοι, μικρότερες ομάδες, συμμετοχή υπαλλήλων	Η εργασία αποτελεί γενικό έξοδο, το προσωπικό είναι ενδυναμωμένο διοικητικά, αυξημένη παραγωγικότητα βοηθητικών δραστηριοτήτων, συλλογική ευθύνη, ανάληψη κινήτρων, ελαχιστοποίηση των γενικών εξόδων
Οργάνωση	Ηγεσία, δομή μίτρας, ομαδική εργασία, ενδυνάμωση υπαλλήλων	Έμφαση σε μακροπρόθεσμες στρατηγικές ευελιξίας και προσαρμογής, ευκολία στην επικοινωνία, συλλογικό περιβάλλον εργασίας, έλλειψη εμποδίων μεταξύ των τμημάτων, κίνητρα με βάση τη συνολική παραγωγικότητα, προτάσεις συρρίκνωσης άνοφελων δραστηριοτήτων, επικοινωνία βασισμένη στην υποκίνηση

Πηγή : Marri H.B. και Grieve R.J., ‘Activity Based Costing In Small And Medium Enterprises’,
Computers & Industrial Engineering, 37 (1999), σελ. 408-409

7.3 Η σημασία της ABC στις MME

Δυνάμεις αγοράς (market forces): Το μάρκετινγκ περιλαμβάνει τον προγραμματισμό και την εκτέλεση όλων των πτυχών και δραστηριοτήτων ενός προϊόντος ώστε να ασκηθεί η βέλτιστη επιρροή στον καταναλωτή και να οδηγηθεί στη μέγιστη δυνατή κατανάλωση του προϊόντος, στην καλύτερη δυνατή τιμή και επομένως στη δημιουργία μέγιστου μακροπρόθεσμου κέρδους.

Σε μια παγκόσμια αγορά, οι άνθρωποι προτιμούν προϊόντα υψηλής ποιότητας με χαμηλό κόστος. Για να παραμείνει το αγαθό στην αγορά είναι απαραίτητο για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να προσαρμόσουν την τιμή των προϊόντων τους σε χαμηλά επίπεδα, και να επιτύχουν χαμηλότερο κόστος παραγωγής για να συναγωνιστούν τις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες της παγκόσμιας αγοράς.

Η ABC βοηθά τις MME επειδή εστιάζει λιγότερο στο κόστος αλλά περισσότερο σε μη οικονομικά και απροσδιόριστα μέτρα και μπορεί να

πραγματοποιηθεί με τη βοήθεια της ποιότητας, της ευελιξίας και της ανταπόκρισης

Στρατηγικές: Η προσέγγιση της στρατηγικής στη βελτίωση της απόδοσης κερδίζει την προσοχή σε όλους τους τομείς παραγωγής. Ο λόγος γι' αυτό είναι ότι η συγκεκριμένη προσέγγιση λαμβάνει υπόψη της το μακροπρόθεσμο συμφέρον της επιχείρησης προκειμένου να καθορίσει τη δομή της επιχείρησης και την πολιτική της. Στη στρατηγική παραγωγής, είναι απαραίτητο για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να ελαχιστοποιήσουν τις δραστηριότητες μη-προστιθέμενης αξίας προκειμένου να μειώσουν το κόστος των προϊόντων τους και να γίνουν πιο ανταγωνιστικά στην αγορά.

Η ABC βοηθάει στη μείωση των οικονομικών και μη μέτρων και των οδηγών κόστους, καθώς επίσης και στην αποβολή των δραστηριοτήτων μη-προστιθέμενης αξίας με τη βοήθεια διαφόρων στρατηγικών ή μεθόδων όπως η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας (Total Quality Management, Ευέλικτα Συστήματα Παραγωγής (Flexible Manufacturing Systems), κ.τ.λ.

Τεχνολογία: Η τεχνολογία έχει ενσωματωθεί στις διάφορες λειτουργίες των επιχειρήσεων – βιομηχανιών. Η αυτοματοποίηση έχει οδηγήσει στη μείωση της άμεσης εργασίας και στην αύξηση των γενικών εξόδων της εταιρείας. Πολλές ΜΜΕ, στο τομέα της βιομηχανίας, αντιμετωπίζουν προβλήματα όσον αφορά την άμεση εργασία και τους ανειδίκευτους εργάτες.

Η ABC βοηθάει στη μείωση των τμημάτων άμεσης εργασίας, στη συλλογή στοιχείων που είναι βασισμένα στις δραστηριότητες, στην αύξηση των γενικών εξόδων, στην βελτίωση της κατάρτισης των υπαλλήλων, στην εξάλειψη της απευθείας συλλογής δεδομένων από τις δραστηριότητες με τη βοήθεια της τεχνολογίας όπως η ανταλλαγή ηλεκτρονικών δεδομένων (electronic data interchange), το Διαδίκτυο, τα πολυμέσα, σχεδιασμός & κατασκευή με τη βοήθεια Η/Υ (computer aided design/manufacturing),

Ανθρώπινο δυναμικό: Στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι άνθρωποι (στελέχη και εργαζόμενοι) παίζουν σημαντικό ρόλο στην επιτυχή ανάπτυξη και στην εφαρμογή της Κοστολόγησης με Βάση τη Δραστηριότητα. Ένα στέλεχος μπορεί να ηγηθεί μιας ομάδας με σκοπό την εκτέλεση του έργου που του ανατέθηκε, την προώθηση των προϊόντων και την μεταφορά των απαιτούμενων

πληροφοριών στα υπόλοιπα άτομα της ομάδας. Η ABC βοηθάει τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις στην ανάπτυξη των ικανοτήτων, στην παροχή πρωτοβουλιών από τα μέλη της ομάδας προκειμένου να προωθηθεί το προϊόν, στη βελτίωση των πηγών που χρησιμοποιούν οι εργαζόμενοι για τη συλλογή πληροφοριών, στη συλλογική ευθύνη, στη μείωση των γενικών εξόδων (η οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη βοήθεια εργατικού δυναμικού πολλαπλών ειδικοτήτων, ευέλικτου εργατικού δυναμικού, ειδικευμένου προσωπικού μικρότερων ομάδων, και τέλος με τη συμμετοχή των υπαλλήλων).

Οργάνωση: Οι ΜΜΕ μπορούν να δημιουργήσουν μια ομάδα που ν' αποτελείται από εξειδικευμένο προσωπικό, η οποία μπορεί να παίξει σημαντικό ρόλο μέσα στην εταιρεία, στο σχεδιασμό αλλά και στην εφαρμογή της ABC. Αυτό είναι ωφέλιμο για τις ΜΜΕ που βρίσκονται σε διαφορετικές περιοχές όπου η εξειδικευμένη ομάδα μπορεί να είναι χρήσιμη στη μεταφορά τεχνολογίας. Στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις είναι σχεδόν ανύπαρκτη η γραφειοκρατία λόγω του μικρού αριθμού των επιπέδων που υπάρχουν στην οργανωτική δομή. Έτσι, όλοι οι υπάλληλοι εργάζονται ομαδικά.

Η εφαρμογή της ABC στις ΜΜΕ θα ήταν σχετικά απλή, καθώς η ανάλυση αυτή εστιάζει σε μακροπρόθεσμες στρατηγικές αποφάσεις που βασίζονται στην ποιότητα, στην ευελιξία και στην ανταπόκριση. Ακόμα βελτιώνει την επικοινωνία, μειώνει το χρόνο και την προσπάθεια που απαιτείται για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα και οδηγεί στη μείωση των αντιπαραθέσεων μεταξύ του εξειδικευμένου προσωπικού.

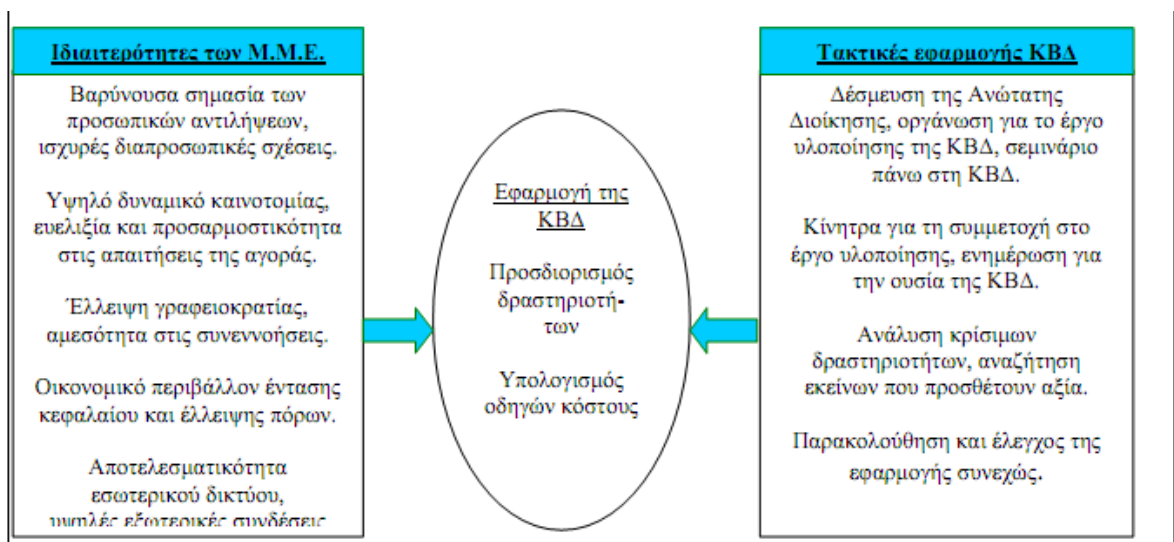
Η παρούσα εποχή του παγκόσμιου ανταγωνισμού οδηγεί όλες τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (βιομηχανίες) προς την τελειότητα. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, όχι μόνο δεν παρέχουν μη οικονομικές πληροφορίες (π.χ. ποσοστά ελαττωματικότητας, ρυθμό απόδοσης) στις ΜΜΕ, αλλά παρέχουν και ελάχιστες πληροφορίες για τους πελάτες. Παράγοντες, όπως η ποιότητα και η υπηρεσία, δε λαμβάνονται υπόψη. Εκθέτουν μόνο τις οικονομικές πληροφορίες. Τα τελευταία χρόνια, οι ΜΜΕ δεν εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και αυτό οφείλεται στην ανάπτυξη του συστήματος της ABC. Αρχικά, τα διευθυντικά στελέχη είδαν τη συγκεκριμένη ανάλυση ως τον πιο ακριβή τρόπο προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων. Εντούτοις, η ανάλυση αυτή έχει

γίνει ένας χρήσιμος οδηγός στη διοικητική δράση. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση μπορεί κάλλιστα να μεγιστοποιήσει τα κέρδη της (Cooper and Kaplan,1991).

Η δομή των μικρομεσαίων επιχειρήσεων για την εφαρμογή της ABC¹⁶

Έχει παρουσιαστεί ένα μοντέλο, όπως φαίνεται στο σχήμα, που παρουσιάζει τη δομή που πρέπει να έχει μια ΜΜΕ προκειμένου να εφαρμόσει την ABC. Τα χαρακτηριστικά της ABC αναλύονται κάτω από οκτώ (8) διαφορετικές πλευρές. Οι πλευρές αυτές είναι: α) δέσμευση της διοίκησης (top management commitment), β) οργάνωση για το πρόγραμμα της ABC, γ) σεμινάριο πάνω στην ABC, δ) παροχή κινήτρων και πρωτοβουλιών προκειμένου να συμμετέχουν οι υπάλληλοι, ε) εκπαίδευση και κατάρτιση πάνω στην ABC, στ) ανάλυση των κρίσιμων δραστηριοτήτων, ζ) προσδιορισμός

Σχήμα



Πηγή: Gunasekaran A., Marri H.B., Grieve R.J., “Justification and implementation of activity based costing in small and medium-sized enterprises”, Logistics Information Management, Volume 12- Number 5 (1999), σελ. 390-393

¹⁶ Gunasekaran A., Marri H.B. και Grieve R.J., “Justification and implementation of activity based costing in small and medium-sized enterprises”, Logistics Information Management Volume 12- Number 5 (1999), σελ.390-393

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο ΕΡΕΥΝΑ

8 ΕΡΕΥΝΑ

8.1 ΣΚΟΠΟΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

8.1.1 Σκοπός της Έρευνας

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να παρουσιάσει τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την ABC κοστολόγηση, αν διαχειρίζονται το φαινόμενο της πολυπλοκότητας αυτής της μεθόδου με πληροφοριακό σύστημα και αν χρησιμοποιούν εξειδικευμένο προσωπικό και πως την εφαρμόζουν και σε τι βαθμό, τι πλεονεκτήματα τους δίνει έναντι της παραδοσιακής κοστολόγησης και πως βοηθάει στο να διαμορφωθεί μία πιο ανταγωνιστική τιμή του τελικού προϊόντος, μέσω της καλύτερης διαχείρισης αποθεμάτων και πιο ευέλικτου χειρισμού του κόστους.

8.1.2 Ταυτότητα της έρευνας

Αντικείμενο της έρευνας αποτελούν δέκα συνολικά επιχειρήσεις σε τρεις τύποι επιχειρήσεων, εκτυπωτικές, επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αλλά και επιχειρήσεις τυποποίησης και συσκευασίας τροφίμων.

8.1.3 - Μεθοδολογία Έρευνας

Η μεθοδολογία της έρευνας (ΜΕ) αναφέρεται στη συνολική προσέγγιση της ερευνητικής διαδικασίας, από τη θεωρητική σκοπιά ως τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων. Η έρευνα πρέπει πάντα να ακολουθεί μια συστηματική και προσεκτικά σχεδιασμένη μεθοδολογία.

Στην παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε πρωτογενής και δευτερογενής έρευνα και εφαρμόζεται η ανάλυση Case Study (Μελέτη Περίπτωσης).

Τη δευτερογενή έρευνα αποτελούν δεδομένα τα οποία δεν τα έχει συλλέξει απ' ευθείας ο ερευνητής, συλλέχθηκαν από άλλους ερευνητές για κάποιο άλλο σκοπό. Η χρησιμότητα τους έγκειται, στο σημαντικό ρόλο τον οποίο διαδραματίζουν στις απαντήσεις πολλών ερευνητικών ερωτημάτων. Βοηθά στην επίλυση τους ή απαντά μερικώς σε αυτά, συρρικνώνει και τεκμηριώνει την

πρωτογενή έρευνα θεμελιώνοντας την εγκυρότητα και την αξιοπιστία της¹⁷. Το μεγαλύτερο μέρος της δευτερογενούς έρευνας στην παρούσα εργασία στράφηκε σε πηγές της ξένης και Ελληνικής βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας και ενίοτε σε άλλες πηγές ή μέσω διαδικτύου. Η θεωρητική επισκόπηση κατέδειξε μεθόδους, πρακτικές και θεωρητικές προσεγγίσεις, οι οποίες είναι γενικά παραδεκτές από την ακαδημαϊκή κοινότητα¹⁸. Θεωρούνται δε ικανές, ώστε να δημιουργήσουν ένα ικανοποιητικό θεωρητικό υπόβαθρο στον ερευνητή.

Η πρωτογενής έρευνα κρίνεται απαραίτητη σε κάθε ερευνητική διαδικασία, για τη συλλογή στοιχείων τα οποία θα χρησιμοποιήσει ο ερευνητής για τις ανάγκες της συγκεκριμένης έρευνας¹⁹. Στην παρούσα εργασία η πρωτογενής έρευνα στρέφεται σε συγκεκριμένα πρόσωπα, παίρνοντας τη μορφή μελέτης περίπτωσης.

Η μελέτη περίπτωσης (ΜΠ) ταξινομείται στην κατηγορία των **ποιοτικών ερευνών**. Η ποιοτική έρευνα αναφέρεται στην τεχνική κατά την οποία συμμετέχουν λίγα άτομα, τα οποία δίνουν πληροφορίες για τα αισθήματα τους, τις σκέψεις τους, τα αποτελέσματα της οποίας δεν είναι εύκολο να γενικευτούν σε όλο τον πληθυσμό²⁰. Η επιλογή της ποιοτικής ως ερευνητικής μεθόδου αποσκοπεί στη συλλογή δεδομένων τα οποία περικλείουν αισθήματα και κίνητρα, και το νόημα αυτών με κάθε υποκειμενικότητα συμφραζόμενη με τις εργασιακές εμπειρίες των ατόμων. Εκτός από τις εμπειρίες αναδεικνύει συμπεριφορές και διάφορες καταστάσεις οι οποίες επηρεάζουν αυτές τις συμπεριφορές²¹.

Όταν μιλάμε λοιπόν για μελέτη περίπτωσης εννοούμε μια σε βάθος μελέτη ενός φαινομένου (περίπτωση) στο φυσικό-του περιβάλλον και από την **προοπτική γωνία των συμμετεχόντων στη λειτουργία του φαινομένου αυτού**. Ο βασικός στόχος των case studies, είναι η εφαρμογή της θεωρητικής γνώσης στην πράξη. Σπάνια υπάρχει μια και μοναδική λύση σε ένα case study. Τα case study έχουν ως στόχο να αναπτύξουν την αναλυτική σκέψη, την κρίση και τις επικοινωνιακές δεξιότητες των συμμετεχόντων.

Οι μελέτες περίπτωσης είναι δυνατό να έχουν επεξηγηματικό ή ερμηνευτικό χαρακτήρα της ποιοτικής έρευνας. Οι προϋποθέσεις οι οποίες καθορίζουν την

¹⁷ *Hair et al, 2007*

¹⁸ *Polonsky & Waller, 2006*

¹⁹ *Δημητριάδου, 2000*

²⁰ *Polonsky & Waller, 2006*

²¹ *Berg, 2001*

επιλογή της κατάλληλης μελέτης περίπτωσης, εξαρτώνται από τα ερευνητικά ερωτήματα, την έκταση του ελέγχου που έχει ο ερευνητής σε πραγματικές συμπεριφορές και ο βαθμός επικέντρωσης σε σύγχρονα και παρελθόντα γεγονότα²².

8.2 ΤΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Το ερωτηματολόγιο είναι ημιδομημένου χαρακτήρα και αποτελείται από 16 ερωτήσεις και οι οποίες είναι ενδεικτικές καθώς με την βοήθεια της συνέντευξης μέσα από τον διάλογο των ερευνητών με τον συνεντευξιόζοντα γεννιούνται ερωτήσεις και εξάγονται πολλές φορές χρήσιμα συμπεράσματα. Παρακάτω παρατίθεται το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε στην έρευνα.

ΘΕΜΑ ΕΡΕΥΝΑΣ:

«ΜΕΙΩΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

«COST CUTTING»

ΘΕΜΑΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ Α:

«ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»

Ερ. 1:

- ⇒ Ποια είναι η ταυτότητα της επιχείρησής σας και πού την κατατάσσετε στον κλάδο σας;

Ερ. 2:

- ⇒ Με ποιες αγορές συναλλάσσετε;

Ερ.3

- ⇒ Χωρίζετε σε επιμέρους τμήματα(Πωλήσεις, Μάρκετινγκ κλπ) την επιχείρησή σας;

Ερ. 4:

²² Yin, 1994

⇒ Ποια η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών σας; (πχ πιστοποίηση ISO ή κάτι παρεμφερές)

- | | |
|----------------------------|--------------------------|
| Πιστοποίηση ISO... | <input type="checkbox"/> |
| Άλλη πιστοποίηση | <input type="checkbox"/> |
| Καθόλου Πιστοποίηση | <input type="checkbox"/> |
| Σε διαδικασία πιστοποίησης | <input type="checkbox"/> |

ΘΕΜΑΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ Β:

Ερ. 5:

⇒ Ποιος εκτελεί καθήκοντα κοστολόγησης στην επιχείρησή σας;

- | | |
|--------------------|--------------------------|
| Ο λογιστής | <input type="checkbox"/> |
| Ο δ/ντής παραγωγής | <input type="checkbox"/> |
| Ο ιδιοκτήτης | <input type="checkbox"/> |
| Άλλος | <input type="checkbox"/> |

Ερ. 6:

⇒ Ποιο σύστημα κοστολόγησης χρησιμοποιείτε στην επιχείρησή σας;

Ερ. 7:

⇒ Με ποιά κριτήρια επιλέξατε το σύστημα κοστολόγησης ;

Ερ.8:

⇒ Ποια τα ειδικά χαρακτηριστικά του προϊόντος που παράγετε και σας ανάγκασαν να επιλέξετε το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης ;

Ερ.9:

⇒ Είχατε στο παρελθόν κάποιο άλλο σύστημα κοστολόγησης αν ναι ποιο;

Ερ.10:

⇒ Πετύχατε καλύτερη διαχείριση στο κόστος και κατ' επέκταση μείωση του τελικού ανά προϊόν κόστους;

Ερ.11:

⇒ Χρησιμοποιείτε οικονομίες φάσματος; (Συνδυαστική κοστολόγηση)

Ερ.12:

⇒ Έχετε διαχωρίσει τα κόστη σε σταθερά και μεταβλητά; Πως θέτετε την τελική τιμή του προϊόντος, τα συνυπολογίζετε στο κόστος παραγωγής τους ή απλά τα περιλαμβάνετε μέσα σε μία(%) προσαύξηση στην τελική τιμή;

Ερ: 13

⇒ Πως θέσατε Τους Οδηγούς Πόρων και Τα κέντρα κόστους;

Ερ.14:

⇒ Χρησιμοποιείτε κάποιο πληροφοριακό σύστημα για την κοστολόγηση;

Αν ναι στην 14

Ερ.15:

⇒ Είναι 100% αυτοματοποιημένο ή χρειάζεται ο ανθρώπινος παράγοντας και σε τι βαθμό... για να γίνει σωστά η κοστολόγηση.

Ερ.16:

⇒ Στην τελική η χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης είχε θετικό ή αρνητικό αντίκτυπο στα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης.

8.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Με βάση τα δεδομένα των επιχειρήσεων που συλλέξαμε, στον τομέα των τροφίμων, οι δραστηριότητες της μπορούν να χωριστούν σε πέντε (5) βασικές κατηγορίες, που καθεμιά περιλαμβάνει επιμέρους δραστηριότητες. Με αυτό τον τρόπο δημιουργείται ο παρακάτω πίνακας

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΣΧΟΛΙΑ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	1) Πωλήσεις	Αφορά δραστηριότητες μέσω των οποίων η επιχείρηση διαθέτει τα προϊόντα της και φροντίζει για την ομαλή διεξαγωγή και την υποστήριξη των πωλήσεων. Επίσης, περιλαμβάνεται
	2) Αξιολόγηση Αγοράς	
	3) Επικοινωνία	

	4) Μεταφορά	η μεταφορά εμπορευμάτων στα καταστήματα με τα φορτηγά της εταιρείας.
	5) Τιμολόγηση	
ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ & ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	1) Διαχείριση αποθεμάτων	Αφορά δραστηριότητες μέσω των οποίων η επιχείρηση διαχειρίζεται τα αποθέματα της και φροντίζει να υπάρχει στοκ προϊόντος στις αποθήκες της έτσι ώστε οι πελάτες να εξυπηρετούνται εγκαίρως. Ακόμη, ασχολείται με τη παραγωγή και συσκευασία ορισμένων προϊόντων.
	2) Επεξεργασία πρώτων υλών	
	3) παραγγελιοληψία / προδιαγραφές παραγωγής	
	4) Συσκευασία προϊόντων	
ΑΠΟΘΗΚΗ	1) Διακίνηση υλικού	Αφορά την παραλαβή αγαθών που είναι έτοιμα για διανομή και τον έλεγχο για τον εντοπισμό προβληματικών και την αποθήκευσή τους στους ειδικούς χώρους της εταιρείας.
	2) Παραλαβή και έλεγχος	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	1) Στατιστική επεξεργασία Δεδομένων	Πρόκειται για δραστηριότητες που αφορούν την διαχείριση, το σχεδιασμό και τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας. Περιλαμβάνονται ακόμα και δραστηριότητες του τμήματος μηχανοργάνωσης
	2) Έλεγχος οικονομικών στοιχείων	
	3) Μηχανοργάνωση	
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	1) Διοίκηση προσωπικού	Δραστηριότητες που καλύπτουν όλο το φάσμα της διοίκησης της εταιρείας και των υποστηρικτικών δραστηριοτήτων που χρειάζονται
	2) Επιχειρηματικές διαδικασίες	
	3) Γραμματειακή Υποστήριξη	

Το πολύ υψηλό κόστος της αποθήκευσης δραστηριότητας προκαλεί μεγάλο ενδιαφέρον και οδηγεί στην αναζήτηση περαιτέρω διευκρινίσεων από τη διοίκηση για το συγκεκριμένο σημείο.

Πράγματι, η διοίκηση των περισσότερων εταιρειών ανέφερε ότι η αποθήκευση των προϊόντων αποτελεί ένα σοβαρό πρόβλημα, κι αυτό γιατί η φύση των εργασιών της επιχείρησης είναι τέτοια που επιβάλλει τη διατήρηση πολύ υψηλών αποθεμάτων για την κάλυψη των, έκτακτων κυρίως, αναγκών των πελατών της. Για τα προϊόντα, πρέπει να διατηρούνται υψηλά αποθέματα ασφαλείας, γιατί οι πελάτες της κάνουν συχνά έκτακτες παραγγελίες και επιθυμούν να τα παραλάβουν σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα, ώστε να προφταίνει η επιχείρηση να τα προμηθευτεί και να τα διακινήσει.

Στις περισσότερες των περιπτώσεων αυτών το κόστος αποτελεί ένα σημαντικό χρηματικό ποσό, το οποίο μπορεί να μετατρέψει ένα κερδοφόρο, καθ' όλη τη

διάρκεια του κύκλου ζωής του, προϊόν σε ένα εξαιρετικά δαπανηρό προϊόν κατά το στάδιο εκείνο που η επιχείρηση αποφασίζει τη διακοπή της παραγωγής του. Στην πράξη η πλειοψηφία των επιχειρήσεων αγνοεί είτε τη σπουδαιότητα αυτών των ειδών κόστους, είτε ακόμα και την ίδια την ύπαρξή τους. Χαρακτηριστικό είναι πως σύμφωνα με την έρευνα μας, αυτά τα είδη κόστους αποδεικνύονται στην πράξη 3-4 φορές μεγαλύτερα από όσο τα εκτιμά η διοίκηση. Το ABC συμβάλλει τόσο στην αναγνώριση αυτής της κατηγορίας των δαπανών που σχετίζονται με την ανακύκλωση υλικών, την προστασία του περιβάλλοντος και την αποκατάσταση διαφόρων ζημιών, όσο και στην ακριβή τους συσχέτιση με τα συγκεκριμένα προϊόντα που προκαλούν τη δαπάνη. Το πλεονέκτημα σε αυτή την περίπτωση είναι διττό. Αφενός, μετά τη διακοπή παραγωγής ενός προϊόντος για το οποίο δαπανήθηκαν χρήματα προς αποκατάσταση του περιβάλλοντος, τα υπόλοιπα προϊόντα δεν επιβαρύνονται λανθασμένα με αυτό το κόστος, καθώς δεν γίνεται κατανομή του όπως θα συνέβαινε στην περίπτωση κάποιου άλλου ΓΒΕ. Αφετέρου, η αναγνώριση αυτών των ειδών κόστους παρέχει τη δυνατότητα στη διοίκηση να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες περιορισμού τους από το στάδιο ακόμα του σχεδιασμού και της ανάπτυξης των προϊόντων. Σε αυτό το στάδιο καθορίζεται το 80% του συνολικού κόστους παραγωγής και, όπως είναι φυσικό, υπάρχουν τα σημαντικότερα περιθώρια μείωσης του κόστους.

Το ABC βοήθησε πολλές επιχειρήσεις να ωφεληθούν από την αναγνώριση και τον περιορισμό τέτοιου είδους δαπανών. Και συγκεκριμένα με την χρήση ανακυκλωμένων υλικών, τα ανακυκλωμένα αυτά υλικά κόστιζαν 7 φορές λιγότερο από τα αγοραζόμενα νέα υλικά.

Το ABC είναι εξαιρετικά χρήσιμο για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν target costing. Ως γνωστόν, το target costing που όλες οι επιχειρήσεις της έρευνας εφαρμόζουν βασίζεται στον ακόλουθο συλλογισμό:

- Η αγορά καθορίζει την τιμή πώλησης του μελλοντικού προϊόντος.
- Η επιχείρηση αφαιρεί από την τιμή το περιθώριο του επιθυμητού κέρδους.
- Η επιχείρηση καθορίζει το κόστος στο οποίο θα παραχθεί το νέο προϊόν.

Η συμβολή του ABC συνίσταται σε:

Αναγνωρίζονται τα περιθώρια μείωσης κόστους κατά το στάδιο του

σχεδιασμού. Στο στάδιο αυτό είναι ιδιαίτερα εύκολη η μείωση του κόστους, π.χ. με τη μείωση του αριθμού και του τύπου των εξαρτημάτων που θα τοποθετηθούν στο νέο προϊόν. Η ουσιαστική συμβολή του ABC συνίσταται στο γεγονός ότι αναγνωρίζεται πλέον το πολύ μεγάλο κόστος παραγγελίας και χειρισμού πολλών διαφορετικών εξαρτημάτων και διακρίνονται οι ευκαιρίες προς εκμετάλλευση, όπως αυτή που περιγράφηκε στο παράδειγμα.

- Αναγνωρίζονται τα περιθώρια βελτίωσης των διαδικασιών για την παραγωγή του νέου προϊόντος έτσι, ώστε να διασφαλιστεί η οικονομικότερη χρήση των πόρων.

Ενδεχομένως στην πράξη να προκύψουν και μη ευκόλως αναγνωρίσιμα πλεονεκτήματα. Για παράδειγμα, ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα ABC μπορεί να «προλάβει» την εισαγωγή στην αγορά συνηθισμένων προϊόντων (custom products) με τιμή χαμηλότερη του κόστους. Επειδή όμως μια επιχείρηση σπάνια εισάγει ένα μεγάλο αριθμό συνηθισμένων προϊόντων, οι επίσημες επιπτώσεις μιας τέτοιας κίνησης δεν παρατηρούνται στην πράξη. Στην ουσία οι πληροφορίες του ABC είναι αυτές που από την αρχή δεν επιτρέπουν την ανάπτυξη τέτοιων στρατηγικών.

Τα πλεονεκτήματα που παρατέθηκαν αναγνωρίζονται στη βιβλιογραφία ως τα σημαντικότερα, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι είναι και τα μοναδικά ενός συστήματος ABC. Κάθε επιχείρηση που υιοθετεί το ABC δίνει διαφορετική βαρύτητα σε καθένα από τα ανωτέρω, ενώ μπορεί να υπάρξουν και άλλα πλεονεκτήματα που θα αναγνωριστούν μετά από την πάροδο πολλών ετών και προς το παρόν δεν έχουν καταγραφεί στη βιβλιογραφία. Τέλος, σημειώνεται ότι η παραπάνω λίστα των πλεονεκτημάτων είναι ενδεικτική και σε καμία περίπτωση δεν εξαντλεί τις μεγάλες δυνατότητες που προσφέρει το ABC.

Από την άλλη παρατηρήθηκε το γεγονός ότι στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χρησιμοποιούν την μέθοδο κοστολόγησης κατά δραστηριότητα χωρίς να γνωρίζουν πραγματικά ποια μέθοδο χρησιμοποιούν και τα πλεονεκτήματα αυτής, καθώς εμπειρικά και μόνο εφαρμόζουν την μέθοδο συνήθως από τους ιδιοκτήτες και στις περιπτώσεις των εκτυπωτικών επιχειρήσεων η κοστολόγηση γίνεται από εξειδικευμένα άτομα τα οποία γνωρίζουν άριστα τον τρόπο χρησιμοποίησης των πρώτων υλών και παραγωγής των τελικών προϊόντων και επωφελούνται στο έπακρο από την άριστη χρησιμοποίηση αυτών με την χρήση της συγκεκριμένης

μεθόδου κοστολόγησης.

Στο ερώτημα σχετικά με την χρήση ή όχι πληροφοριακών συστημάτων για την διαδικασία της κοστολόγησης στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες δεν υπάρχει κάποιο πληροφοριακό σύστημα, αντ' αυτού η κοστολόγηση γίνεται με την βοήθεια ενός υπολογιστικού φύλλου.

Από την άλλη στις εκτυπωτικές επιχειρήσει το πληροφοριακό σύστημα είναι απαραίτητο και βοηθάει στην ταχύτερη επεξεργασία και κοστολόγηση του τελικού προϊόντος αφού αυτό διαφέρει ανάλογα με τα χαρακτηριστικά της εκάστοτε παραγγελίας, κάτι που σημαίνει ότι ο ρόλος του κοστολόγου είναι βαρύνουσας σημασίας και επεμβαίνει σε πολύ μεγάλο βαθμό στο πληροφοριακό σύστημα δίνοντας του τις απαραίτητες παραμέτρους για την εξεύρεση της πιο συμφέρουσας για την επιχείρηση -κόστους- απόδοσης- σχέσης

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι δεν τέθηκαν κριτήρια κατά την επιλογή του εν λόγω συστήματος σε όλες τις περιπτώσεις εφαρμόστηκε με βάση την τάση του κλάδου και του τι κάνει ο ανταγωνιστής ή από παραδειγματισμό σε επιχειρήσεις του εξωτερικού που ήδη χρησιμοποιούν το εν λόγω σύστημα.

Σε όλες τις περιπτώσεις όμως αναγνώρισαν την άριστη πληροφόρηση για το κόστος παραγωγής ακόμα και μία μονάδας προϊόντος με αποτέλεσμα να βλέπουν πότε και γιατί κάτι δεν πάει καλά και να προβαίνουν σε ανάλογες κινήσεις που θα οδηγήσουν σε μείωση κόστους.

Είναι χαρακτηριστικό ότι δεν ήξεραν τι σημαίνει ο όρος οικονομίες φάσματος ή συνδυαστική, ωστόσο χρησιμοποιείται κατά κόρον ειδικά στην περίπτωση των εκτυπωτικών επιχειρήσεων όπου συνεχώς προσέχουν να συνδυάζονται περισσότερες και διαφορετικού τύπου παραγγελίες κατά την παραγωγή.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην αρχή οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούσαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, όμως, λόγω των ραγδαίων εξελίξεων που συνέβησαν στο περιβάλλον των επιχειρήσεων (τεχνολογία, πληροφορική, ανταγωνισμός) όφειλαν να υιοθετήσουν μια νέα προσέγγιση πάνω στην κοστολόγηση, η οποία θα οδηγούσε σε μεγαλύτερη ακρίβεια όσον αφορά τη μέτρηση του κόστους.

Η νέα αυτή προσέγγιση είναι η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα, η οποία αποτελεί ένα ισχυρό εργαλείο προσδιορισμού της σχέσης κόστους – απόδοσης. Η διαδικασία αυτή προσδιορίζει το κόστος των αποτελεσμάτων των επιχειρησιακών διαδικασιών και μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέσο προσδιορισμού των ευκαιριών, ώστε να βελτιωθούν η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των επιχειρησιακών διαδικασιών.

Η συγκεκριμένη τεχνική κοστολόγησης επιτρέπει στις επιχειρήσεις να υπολογίσουν το πραγματικό κόστος που συνδέεται με κάθε προϊόν και υπηρεσία, ανεξάρτητα από την οργανωτική και λογιστικά υποβαλλόμενη δομή, παρέχοντας παράλληλα τη δυνατότητα για αποτελεσματικότερες αποφάσεις επιχειρησιακής διαδικασίας. Στόχος της είναι η πλήρης κατανομή των πόρων της επιχείρησης σε συγκεκριμένες κοστολογούμενες μονάδες (πελάτες, προϊόντα, έργα, κλπ.) για τον πληρέστερο και ορθότερο καταλογισμό κόστους και κερδοφορίας.

Μέσα από τη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης μπορεί να εντοπιστούν οι διαδικασίες και τα προϊόντα που δεν είναι κερδοφόρα και αποδοτική η παραγωγή τους αλλά και τα προϊόντα που αποφέρουν υψηλά κέρδη στην εταιρεία, καθώς επίσης και να ληφθούν αποφάσεις στρατηγικής σημασίας τόσο για τη μελλοντική της πορεία όσο και για θέματα λειτουργικά. Έτσι πέρα από ένα αποτελεσματικό εργαλείο κοστολόγησης, η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα αποτελεί και σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων και τη χάραξη μελλοντικής στρατηγικής της επιχείρησης..

Συμπεραίνουμε, λοιπόν, ότι το νέο κοστολογικό σύστημα θα βοηθήσει αρκετά τα στελέχη μιας επιχείρησης να λάβουν σωστές και πιο ακριβείς αποφάσεις, κάτι το οποίο δε συνέβαινε με τα παραδοσιακά συστήματα. Ακόμη, οι εταιρείες που θα την εφαρμόσουν, μπορούν να ωφεληθούν απ' τα πλεονεκτήματα της και να ξεπεράσουν τα όποια προβλήματα παρουσιαστούν.

Συμπερασματικά, λοιπόν, η νέα κοστολογική μέθοδος δεν είναι ιδιαίτερα

περίπλοκη, αρκεί βέβαια ν' ακολουθηθούν σωστά και με απόλυτη ακρίβεια τα βήματα για την υλοποίηση της. Η Κοστολόγηση με Βάση τη Δραστηριότητα δε χρησιμοποιείται μόνο στο τμήμα παραγωγής αλλά και σε άλλες λειτουργίες της εταιρείας όπως στο τμήμα πωλήσεων και στο τμήμα μάρκετινγκ. Βέβαια, η εταιρεία που θα την εφαρμόσει, οφείλει ν' αλλάξει τη δομή της. Με δυο λόγια, τα διευθυντικά στελέχη οφείλουν να προβούν σε ορισμένες αλλαγές στην εταιρεία πριν ξεκινήσουν την υλοποίηση της αι αυτό γιατί οι περισσότερες επιχειρήσεις μικρομεσαίου χαρακτήρα δεν έχουν διακριτά τα προαναφερθέντα τμήματα.

Το ABC αποτελεί μια σύγχρονη θεώρηση της κοστολογικής επιστήμης, δεν δέχεται ότι το κόστος απλώς συμβαίνει. Θεωρεί ότι το κόστος είναι αποτέλεσμα των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

Το ABC με αυτή τη θεώρηση επιτυγχάνει την αμεσότερη απεικόνιση των οικονομικών χαρακτηριστικών της μονάδας και βοηθάει και υποστηρίζει αποτελεσματικά τα στελέχη στη λήψη των αποφάσεων, όπως, στη τιμολόγηση των προϊόντων ή υπηρεσιών, στη διαχείριση των πελατειακών σχέσεων, στο μείγμα των προϊόντων που πρέπει να παράγονται ώστε να είναι κερδοφόρα η επιχείρηση, στο σχεδιασμό των προϊόντων και υπηρεσιών κ.α..

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

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

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

μεταξύ διαφόρων γραμμών προϊόντων.

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

Η πρόκληση που έχουν ν' αντιμετωπίσουν τα στελέχη της επιχείρησης είναι να προσδιορίσουν εκείνες τις δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν αποτελεσματικά και αποδοτικά τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό τη μείωση του κόστους. Η διοίκηση του κόστους περιλαμβάνει την ενεργητική εμπλοκή της επιχείρησης και όχι απλά την παθητική καταγραφή.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Λογιστική Κόστους / Βενιέρη, Εκδόσεις Σμπίλια, Αθήνα 1986, σελ.21
2. Cost Accounting, A managerial emphasis / Horgren - Foster - Datar, Prentice Hall, Ninth Edition, 1997, σελ. 2
3. Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι, Εισαγωγή / Ιγνατιάδη, Θεσσαλονίκη 1978
4. Βαρβάκης Κωνσταντίνος Α, “Θεωρία του κόστους, το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις”, Αθήνα : Εκδόσεις Παπαζήση Α.Ε.Β.Ε., 2001
5. Βαρβάκης Κωνσταντίνος Α., “Κοστολόγηση των λειτουργιών-των δραστηριοτήτων των προϊόντων και των υπηρεσιών”, Αθήνα : Εκδόσεις Παπαζήση Α.Ε.Β.Ε., 2002
6. Δημητράς Αυγουστίνος, Διοικητική Λογιστική, Σημειώσεις, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Χίος,2006
7. Μουστακής Βασίλης , Κοστολόγηση Δραστηριοτήτων, Σημειώσεις, Πολυτεχνείο Κρήτης, Τμήμα Μηχανικών Παραγωγής και Διοίκησης, Χανιά, 2002
8. Cost Accounting, A managerial emphasis / Horgren - Foster - Datar, Prentice Hall, Ninth Edition, 1997, σελ.12
9. The costs and benefits of cost allocations / Zimmerman, The Accounting Review, July 1979, σελ. 504-520
10. Managerial Accounting / Garrison & Noreen, Irwin, Eight edition, 1997, σελ. 109
11. Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες - Activity Based Costing / Βενιέρη & Κοέν, Λογιστής, Απρίλιος 1999, σελ. 480-481
12. Γκινόγλου, Δ., (2001): Η Μελέτη του Κόστους με Βάση Δραστηριότητες ως Αντίδραση στην Πρόκληση των Νέων Τεχνολογιών του 21ου αιώνα, Φορολογικό Περιοδικό Ε7, 8, σσ. 2581 - 2590.
13. Δερβιτσιώτης, Κ.Ν., (1999): Διοίκηση Παραγωγής, Σύγχρονες Προσεγγίσεις, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Αθήνα.
14. Cost Accounting, A managerial emphasis / Horgren - Foster - Datar, Prentice Hall, Ninth Edition, 1997, σελ. 135
15. Smith, S.A., (1992): Activity-Based Costing: A necessity for the future of manufacturing, Journal of Accounting Education, 10, pp.375 - 382.

16. Soin, K., Seal, W., and Cullen, J., (2002): ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13 (June), pp. 249 -271.
17. Swenson, D., (1995): The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry, *Journal of Management Accounting Research*, 7 (Fall), pp. 167- 180.
18. Jones, T.C, and Dugdale, D. (2002): The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity, *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 121 -163.
19. Kaplan, R.S., (1984): Yesterday's accounting undermines production, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 95-101.
20. Kaplan, R.S., (1994): Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory, *Management Accounting Research*, 5, pp. 247 - 260.
21. Kaplan, R.S., and Anderson, S.R., (2004): Time-Driven Activity-Based Costing, **Harvard Business Review**, 82 (11), pp. 1 - 10.
22. Inncs, J., Mitchell, F., and Sinclair, D., (2000): Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11. pp. 349 - 362.
23. Ittner, CD., (1999): Activity-based Costing Concepts for Quality Improvement,
24. *European Management Journal*, 17 (5), pp. 492 - 500.
25. Ittner, CD., Larcker, D.F., and Randall, T., (1997): The Activity-Based Cost Hierarchy, Production Policies and Firm Profitability, *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 143 - 162.
26. Cooper, R., and Kaplan, R.S., (1988): How Cost Accounting Distorts Product
27. Costs, *Management Accounting (US)*, 69 (10), pp. 20 - 27.
28. Cooper, R., and Kaplan, R.S., (1992): Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage, *Accounting Horizons*, 6 (3), pp. 1-12.
29. Hilton R.W. Managerial Accounting 3d Edition, The McGraw-Hill, 1997
- 30.
31. Shank John K. και Govindarajan Vijay. Strategic Cost Management : the new tool for competitive advantage, The Free Press, 1993
32. Nair Mohan. Activity-Based Information Systems: An Executive's Guide to Implementation, John Wiley & Sons, Inc, 1999
- 33.
34. Riggs Henry E, Financial and cost analysis for engineering and technology management, 1994
35. Brimson James A. και Antos John. Activity-Based Management. John Wiley & Sons, Inc., 1994
36. Hicks Douglas T. Activity-Based Costing making it work for small

and mid-sized companies, 2d Edition, John Wiley & Sons, Inc., 1999

PAPER

1. No Joon Jong, Kleiner Brian H, “How to implement activity-based costing”, Logistics Information Management Volume 10-Number 2, (1997)
2. Goebel Daniel J., Marshall Greg W., Locander William B., “Activity Based Costing-accounting for a Market Orientation”, Industrial Marketing Management Volume 27, (1998)
3. Gunasekaran A., Mari HB, Grieve R.J., “Justification and implementation of activity based costing in small and medium-sized enterprises”, Logistics Information Management Volume 12- Number 5,(1999)
4. Baxendale Sidney J., “activity-based Costing for the small Business: A Primer, Business Horizons, January-February 2001
5. Smith Sara Anne, “ACTIVITY BASED COSTING: A NECESSITY FOR THE FUTURE OF MANUFACTURING”, Journal of Accounting Education, Volume 10
6. Gupta M., Galloway K. “Activity-based costing/management and its implications for operations management”, Technovation 23, (2003)
7. Roztocki, N. and Kim LaScola Needy, “Integrating Activity Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, Engineering Management Journal, (1998)