



Πανεπιστήμιο Πειραιώς

Τμήμα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων

*Π.Μ.Σ. στην Διοίκηση Επιχειρήσεων – Ολική Ποιότητα
Μ.Β.Α.-Τ.Ο.Μ*

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

**« ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ »**



**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ
ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ: ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΑΓΛΑΪΑ**

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2007

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

*Αφιερώνεται
στην οικογένειά μου*

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μέσα σε λίγες γραμμές θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες προς τα άτομα εκείνα που συνέβαλαν στην επιτυχή ολοκλήρωση της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας μου.

Πρώτον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή, κ. Καζαντζή Χρήστο που κατά τη διάρκεια διεκπεραίωσης της παρούσας εργασίας, παρακολούθησε με αμείωτο ενδιαφέρον την πορεία της. Οι κριτικές του παρατηρήσεις, οι σημαντικές του υποδείξεις και οι βελτιώσεις στις οποίες με προέτρεψε να προβώ, συνέβαλαν στην επιτυχή ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας, και

Δεύτερον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου, για την ενθάρρυνση, την ηθική συμπαράσταση και για την οικονομική υποστήριξη που μου προσέφεραν κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	9
1.1 Εισαγωγή	9
1.2 Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (ABC) - Ορισμός	10
1.3 Η αναγκαιότητα του συστήματος 'Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα'	11
1.4 Παράγοντες που ευνοούν ένα πιο αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης	12
1.5 Κριτική στα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα	13
1.6 Αξιολόγηση του ABC.....	14
1.7 Αρχές	18
1.8 Προσέγγιση μέσω της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC.....	26
2.1 Εισαγωγή	26
2.2 Πώς το ABC δίνει ακριβείς πληροφορίες κόστους.....	27
2.3 Στάδια σχεδιασμού και εφαρμογής.....	29
2.4 Υποθέσεις που γίνονται για εφαρμογή της ABC	38
2.5 Εφαρμογή της ABC.....	39
2.6 Μοντέλα κατανάλωσης πόρων	40
2.7 Σύγκριση μεταξύ των συστημάτων της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα και των σχετικών με αποφάσεις κοστών.....	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : Η ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ABC ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ	43
3.1 Εισαγωγή	43
3.2 Παράγοντες που Εξηγούν την Αυξανόμενη Χρησιμοποίηση των Συστημάτων Α. Β. C. από τις Επιχειρήσεις.....	44
3.3 Χρήση του συστήματος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα	45
3.4 Στόχευση βελτιώσεων στις διαδικασίες	47
3.5 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες και εκθέσεις για χρήση εκτός εταιρείας ...	49
3.6 Παράγοντες Επιτυχίας και Αποτυχίας.....	50
3.6.1 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης	50
3.6.2 Εκπαίδευση	51
3.6.3 Αξιοποίηση της Τεχνολογίας των Πληροφοριών.....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	53
4.1 Εισαγωγή	53

4.2 Μελέτες περιπτώσεων επιτυχημένης εφαρμογής της ABC.....	54
4.2.1 Reichhold, Inc.	54
4.2.2 General Motors.....	61
4.2.3 Volkswagen Canada	65
4.3 Επιτυχημένες εφαρμογές της ABC στη βιομηχανία	67
4.3.1 Βιομηχανία μετάλλων «Α»	68
4.3.2 Βιομηχανία τροφίμων «Β».....	69
4.3.3 Φαρμακευτική βιομηχανία «Γ».....	71
4.3.4 Βιομηχανία πλαστικών «Δ».....	72
4.3.5 Σοκολατοβιομηχανία «Ε».....	73
4.3.6 Ακτινολογική Μονάδα Τμήμα του Πανεπιστημιακού Νοσοκομείου Oulu.....	75
4.3.7 Άλλες Επιτυχημένες Εφαρμογές της ABC	77
4.4 Μελέτες περιπτώσεων αποτυχημένης εφαρμογής της ABC	78
4.4.1 Inkslinger Inc.....	78
4.4.2 Australian Regional Bank	81
4.4.3 SISU Inc.....	86
4.4.4 Hewlett Packard – Colorado Spring Division.....	92
4.5 Αποτελέσματα στατιστικών ερευνών σχετικά με την εφαρμογή του ABC	98
4.5.1 Αντιμετώπιση του ABC από αγγλικές επιχειρήσεις.....	98
4.5.2 Αντιμετώπιση του ABC από γαλλικές επιχειρήσεις	100
4.6 Προτάσεις για υιοθέτηση της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα από τις επιχειρήσεις	103
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	105
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....	106

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης πάσχουν από πολλές ελλείψεις που μπορούν να οδηγήσουν σε παραποιημένο κόστος για τη λήψη αποφάσεων. Όλα τα στοιχεία κόστους παραγωγής – ακόμη και αυτά που δε δημιουργούνται από κάποιο συγκεκριμένο προϊόν – επιμερίζονται στα προϊόντα. Παράλληλα, τα εκτός παραγωγής στοιχεία κόστους που προκαλούνται από προϊόντα δεν καταλογίζονται στα προϊόντα. Επιπρόσθετα, οι παραδοσιακές μέθοδοι επιμερίζουν το κόστος της αδρανούς δυναμικότητας στα προϊόντα. Ουσιαστικά, τα προϊόντα χρεώνονται με πόρους που δε χρησιμοποιούν. Τέλος, οι παραδοσιακές μέθοδοι συνήθως βασίζονται υπερβολικά σε βάσεις καταμερισμού επιπέδου μονάδας, όπως το άμεσο κόστος εργασίας και οι ώρες απασχόλησης της μηχανής. Αυτό οδηγεί σε υπερκοστολόγηση των προϊόντων με υψηλό όγκο παραγωγής και υποκοστολόγηση των προϊόντων με χαμηλό όγκο παραγωγής και μπορεί να οδηγήσει σε σφάλματα κατά τη λήψη αποφάσεων.

Η Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες εκτιμά το κόστος των πόρων που καταναλώνονται από αντικείμενα κόστους όπως τα προϊόντα και οι πελάτες. Η προσέγγιση που ακολουθείται στην Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες υποθέτει ότι τα αντικείμενα κόστους δημιουργούν δραστηριότητες που με τη σειρά τους καταναλώνουν δαπανηρούς πόρους. Οι δραστηριότητες σχηματίζουν το συνδεδεμένο κρίκο ανάμεσα στο κόστος και τα αντικείμενα κόστους. Η ABC ασχολείται με το έμμεσο κόστος, τόσο της παραγωγής όσο και των πωλήσεων, τις γενικές δαπάνες και τις δαπάνες διοίκησης. Η λογιστική παρακολούθηση του άμεσου κόστους εργασίας και των άμεσων υλικών συνήθως δεν επηρεάζεται.

Για να δημιουργήσουν ένα σύστημα Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες, οι εταιρείες επιλέγουν συνήθως ένα μικρό σύνολο ενιαίων δραστηριοτήτων που συνοψίζουν μεγάλο τμήμα της εκτελούμενης εργασίας στα τμήματα που δημιουργούν έμμεσο κόστος. Με κάθε ενιαία δραστηριότητα είναι συνδεδεμένο ένα κέντρο κόστους δραστηριοτήτων. Στο βαθμό που αυτό είναι εφικτό, το έμμεσο κόστος ανάγεται απ' ευθείας στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων κατά το πρώτο στάδιο επιμερισμού.

Για κάθε κέντρο κόστους υπολογίζεται ένας συντελεστής ενιαίας δραστηριότητας με διαίρεση του κόστους που καταλογίζεται στο κέντρο κόστους με το μέτρο της δραστηριότητας για το κέντρο κόστους. Οι συντελεστές δραστηριότητας προσφέρουν

χρήσιμες πληροφορίες στα στελέχη σχετικά με το κόστος πραγματοποίησης ενεργειών που δημιουργούν έμμεσο κόστος παραγωγής. Ένα ιδιαίτερα υψηλό κόστος για μια δραστηριότητα μπορεί να δρομολογήσει προσπάθειες για βελτίωση του τρόπου με τον οποίο εκτελείται η δραστηριότητα μέσα στον οργανισμό.

Στον επιμερισμό δεύτερου σταδίου, οι συντελεστές δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό του κόστους σε αντικείμενα κόστους, όπως τα προϊόντα και οι πελάτες. Το κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με την ABC είναι συχνά αρκετά διαφορετικό από το κόστος που προκύπτει από το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης. Ενώ το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι σχεδόν σίγουρα ακριβέστερο, τα στελέχη πρέπει να προσέχουν ιδιαίτερα πριν πάρουν αποφάσεις με βάση τα δεδομένα της ABC. Ορισμένα από τα στοιχεία κόστους μπορεί να μην είναι αποτρέψιμα και επομένως να μην είναι σχετικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

1.1 Εισαγωγή

Συνήθως μεγάλη ποσότητα επιχειρησιακών πόρων αναλώνεται για πληροφόρηση της διοίκησης, αλλά πολύ μικρό μέρος των συγκεκριμένων πόρων καλύπτει τις πραγματικές της ανάγκες. Πολλά είναι τα κρίσιμα ερωτήματα στα οποία καλούνται τα στελέχη μιας επιχείρησης να δώσουν απάντηση, έτσι ώστε να επιτύχουν την εύρυθμη και επικερδή λειτουργία του οργανισμού τους:

- Ποιοι πελάτες και ποια τμήματα της αγοράς αποφέρουν κέρδος;
- Ποια προϊόντα ή ποιες ομάδες προϊόντων είναι πιο κερδοφόρες;
- Ποια κανάλια διανομής και πωλήσεων αποφέρουν περισσότερο κέρδος;
- Τι ποσοστό της καθημερινής εργασίας δεν αποφέρει κανένα κέρδος;
- Ποιες εργασίες προσθέτουν αξία στους πελάτες και στην επιχείρηση και ποιες μπορούν να παραληφθούν χωρίς αρνητικό αντίκτυπο στη λειτουργία της επιχείρησης;

Στα παραπάνω ερωτήματα απαντά με τρόπο κατανοητό στα διοικητικά στελέχη το **Activity Based Costing**. Η μεθοδολογία Activity Based Costing μέτρησης κόστους και απόδοσης της επιχείρησης, είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί η εταιρεία για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Το ABC διαφέρει από τις παραδοσιακές τεχνικές που χρησιμοποιεί η λογιστική γιατί υπολογίζει όλα τα πάγια (fixed) και άμεσα (direct) έξοδα σαν μεταβλητά (variable), με άλλα λόγια επιμερίζει τα διάφορα έξοδα ανάλογα με τον όγκο και την αξία της παραγγελίας του πελάτη, τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής, κλπ. Το αποτέλεσμα είναι η μεθοδολογία ABC να παρουσιάζει στα διοικητικά στελέχη μια ποσοτική περιγραφή της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να τους εξοπλίζει με ένα πολύτιμο εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Γίνεται φανερό ότι η μεθοδολογία ABC αποτελεί την βάση για την άμεση και σωστή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την

επιτυχημένη πορεία μιας επιχείρησης. Επιτρέπει την ακριβέστερη κοστολόγηση των προϊόντων και βοηθάει σημαντικά στην ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων “what-if” για αποτελεσματικότερες στρατηγικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι επίσης σημαντικό το ότι τα συστήματα ABC παράγουν τις πληροφορίες εκείνες οι οποίες βοηθούν σημαντικά στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών μια και στην πραγματικότητα μια εταιρεία μπορεί πιο εύκολα να ελέγξει τις διαδικασίες παρά τα ίδια τα έξοδά της αυτά καθαυτά.

1.2 Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (ABC) - Ορισμός

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (Activity Based Costing) αποτελεί ένα ισχυρό εργαλείο υποστήριξης στη λήψη αποφάσεων σε μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Παρέχει σ’ αυτές τη δυνατότητα να αποκτήσουν την ακριβή πληροφόρηση κόστους που απαιτείται για την υποστήριξη πολλών αποφάσεων. Το κλειδί για την αποτελεσματικότητά της είναι η κατανόηση ότι αποτελεί μια ιδέα και όχι ένα σύστημα. Αν και οι μεγάλες επιχειρήσεις θέλουν τα πολύπλοκα και ακριβά συστήματά τους να ωφεληθούν από το ABC ώστε να αντισταθμίσουν τα μειονεκτήματα του μεγάλου τους μεγέθους, οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις μπορούν να καρπωθούν τα ίδια οφέλη εκμεταλλευόμενες τα πλεονεκτήματα του μικρού τους μεγέθους και χρησιμοποιώντας το ABC για τη δημιουργία ενός οικονομικού μοντέλου το οποίο θα παρέχει την ακριβή και σχετική πληροφόρηση που απαιτείται για την υποστήριξη των κρίσιμων αποφάσεων διαχείρισης της επιχείρησης.

Ουσιαστικά, η μέθοδος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα αποτελεί μια κοινή πρακτική βελτίωσης ενός παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα κόστη σε πρώτη φάση αποδίδονται στις δραστηριότητες και στη συνέχεια στα αγαθά και τις υπηρεσίες, ανάλογα με το κατά πόσο κάθε αγαθό ή υπηρεσία χρησιμοποιεί τις δραστηριότητες αυτές. Για τη μείωση του κόστους των αγαθών και των υπηρεσιών, οι διαχειριστές πρέπει να τροποποιούν κατάλληλα τις δραστηριότητες που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Σήμερα ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις παγκοσμίως, χρησιμοποιούν συστήματα ABC. Η American Airlines, η Hewlett Packard και η Daimler Chrysler χρησιμοποιούν ή έχουν χρησιμοποιήσει στο παρελθόν τη μέθοδο αυτή. Πρέπει να σημειωθεί ότι η ABC χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων, κυρίως για σκοπούς

που αφορούν τη λήψη αποφάσεων (π.χ. αν είναι συμφέρον να συνεχιστεί η προσφορά του προϊόντος) και όχι για την αξιολόγηση απογραφών όσον αφορά την εξωτερική απόδοση.

1.3 Η αναγκαιότητα του συστήματος ‘Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα’

Σύμφωνα με έρευνα του Drury, το 70% των επιχειρήσεων που ερωτήθηκαν, χρησιμοποιούσαν αμφισβητήσιμες πληροφορίες ως βάση για τη λήψη αποφάσεων. Πολλές διοικητικές αποφάσεις λαμβάνονταν από αρκετές επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας παραποιημένα κόστη προϊόντων, που ήταν απόρροια πληροφοριών που απαιτούνταν για να συνάδουν με τις απαιτήσεις της εξωτερικής χρηματοοικονομικής λογιστικής. Για τις απαιτήσεις αυτές, τα παραπάνω κόστη των προϊόντων δε συνιστούν σωστή ποσοτική έκφραση των πόρων που καταναλώνονται για κάθε ένα προϊόν, παρά το γεγονός ότι παρέχουν ακριβή πληροφόρηση για την αξιολόγηση του αποθέματος των εμπορευμάτων και τη μέτρηση των κερδών.

Για την αποφυγή επενδύσεων σε δυο διαφορετικά συστήματα -ένα για την αποτίμηση των αποθεμάτων και ένα για τη λήψη αποφάσεων- οι περισσότερες επιχειρήσεις δημιούργησαν μια συγκριτική βάση κόστους ωφελειών, ώστε να επενδύουν σε ένα και μόνο σύστημα σχεδιασμένο να ικανοποιεί τις απαιτήσεις ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων. Ένα τέτοιο σύστημα μετρά με ακριβή και άμεσο τρόπο τους πόρους υλικών και εργασίας που καταναλώνονται από τα προϊόντα, με εξαίρεση τα γενικά έξοδα (π.χ. κόστη που δε μπορούν να αποδοθούν άμεσα στα προϊόντα) τα οποία αφορούν με αυθαίρετο τρόπο όλα τα προϊόντα.

Για την κατανομή των γενικών εξόδων στα προϊόντα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν μετρήσεις που σχετίζονται με τον όγκο, όπως είναι οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες λειτουργίας των μηχανών. Οι βάσεις κατανομής σύμφωνα με τον όγκο, μετρούν με ακριβή τρόπο τους πόρους που καταναλώνονται ανάλογα με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται από το κάθε ένα προϊόν. Οι πόροι αυτοί περιλαμβάνουν το κόστος άμεσης εργασίας, το κόστος των υλικών, το ενεργειακό κόστος και το κόστος λειτουργίας των μηχανών. Παρόλα αυτά, πολλοί πόροι χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες που δε σχετίζονται με τον όγκο. Τέτοιες δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες υποστήριξης όπως είναι ο χειρισμός και η

προμήθεια των υλικών, ο προγραμματισμός της παραγωγής κ.λπ. Συνεπώς, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θεωρούν ότι τα προϊόντα καταναλώνουν όλους τους πόρους αναλογικά με τον όγκο παραγωγής τους, και για το λόγο αυτό οδηγούν σε παραπονημένα κόστη.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης σχεδιάστηκαν πριν από αρκετές δεκαετίες, όταν οι περισσότερες επιχειρήσεις κατασκεύαζαν μικρή γκάμα προϊόντων και τα κόστη άμεσης εργασίας και υλικών αποτελούσαν το βασικό κόστος παραγωγής. Τα γενικά έξοδα ήταν σχετικά μικρά με αποτέλεσμα οι παραποιήσεις που προέκυπταν από τη μη κατάλληλη κατανομή τους να μην είναι σημαντικές. Τα κόστη διαχείρισης των πληροφοριών κυμαίνονταν σε υψηλά επίπεδα και ήταν επομένως δύσκολο να δημιουργηθούν πιο ολοκληρωμένες μέθοδοι κατανομής των γενικών εξόδων.

Σήμερα, οι επιχειρήσεις παράγουν μεγάλη γκάμα προϊόντων με αποτέλεσμα αφενός το κόστος άμεσης εργασίας να συνιστά ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους, αφετέρου τα κόστη των γενικών εξόδων να είναι πολύ σημαντικά. Απλοϊκές μέθοδοι κατανομής των γενικών εξόδων δε μπορούν να χρησιμοποιηθούν, ειδικά όταν τα κόστη διαχείρισης των πληροφοριών δεν αποτελούν εμπόδιο στην εισαγωγή πιο ολοκληρωμένων συστημάτων κοστολόγησης. Επιπρόσθετα, ο έντονος παγκόσμιος ανταγωνισμός που ξεκίνησε τη δεκαετία του '80, οδήγησε στην αύξηση της πιθανών σφαλμάτων και στη λήψη πιο κοστοβόρων αποφάσεων εξαιτίας ελλιπούς κοστολογικής πληροφόρησης. Οι αδυναμίες αυτές, οδήγησαν στην ανάπτυξη του συστήματος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα.

1.4 Παράγοντες που ευνοούν ένα πιο αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης

Η εισαγωγή ευέλικτων μεθόδων παραγωγής, η εντατικοποίηση και αυτοματοποίησή της, η μεγάλη ποικιλία προϊόντων που παράγονται καθώς και η ποικιλία των χαρακτηριστικών που δίνονται σε προϊόντα που παράγονται σε μικρές ποσότητες και με διαφορετικές προδιαγραφές ήταν αναμενόμενο να επηρεάσει τη Διοικητική Λογιστική και πιο συγκεκριμένα, θέματα σχετικά με την κοστολόγηση. Η υιοθέτηση των H/Y στην παραγωγική διαδικασία και οι ευκαιρίες που έδωσαν με τις δυνατότητες που παρείχαν συνέβαλαν αποφασιστικά ώστε να προσαρμοστούν οι επιχειρήσεις στο ανταγωνιστικό

περιβάλλον (αύξηση της ποικιλίας των παραγόμενων προϊόντων) με παράλληλη βελτίωση της αποδοτικότητάς τους.

Η βελτίωση της αποδοτικότητας έχει να κάνει με διάφορα θέματα σχετικά με την κοστολόγηση όπως η μείωση του εργατικού κόστους, των ελαττωματικών μονάδων και της φθοράς κατά τη διάρκεια της παραγωγής, του κόστους παραγωγής μέσω της μείωσης των νεκρών χρόνων, η αύξηση του όγκου των πωλήσεων, η εξοικονόμηση πόρων από την ελαχιστοποίηση των επανεκκινήσεων του μηχανολογικού εξοπλισμού, η αύξηση της παραγωγικής δυναμικότητας, η παραγωγή περισσότερο ποιοτικών προϊόντων με όσο το δυνατόν χαμηλότερο κόστος και όλα αυτά με απώτερο στόχο την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που θα εξασφαλίσει τη βιωσιμότητα κάθε επιχείρησης στο αβέβαιο και ιδιαίτερο ανταγωνιστικό περιβάλλον που δραστηριοποιείται.

1.5 Κριτική στα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα

Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, είχαν αναπτυχθεί σε ένα συγκεκριμένο περιβάλλον όπου η αυτοματοποίηση ήταν περιορισμένη, τα παραγόμενα προϊόντα ήταν ολιγάριθμα και παρουσίαζαν ομοιογένεια ενώ ο προσανατολισμός της στρατηγικής των επιχειρήσεων δεν έδινε έμφαση στην εξυπηρέτηση του πελάτη. Όμως, οι ανάγκες των επιχειρήσεων έχουν αλλάξει διαχρονικά και οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης παρουσίασαν κάποια προβλήματα όπως τα παρακάτω:

1. Οδηγούσαν σε συστηματική αλλοίωση του πραγματικού κόστους των προϊόντων. Η αλλοίωση αυτή προέρχεται από το γεγονός ότι για τον καταλογισμό των έμμεσων εξόδων χρησιμοποιούνται κλείδες επιμερισμού που σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής (ώρες άμεσης εργασίας, ώρες χρήσης μηχανών, αξία πρώτων υλών) και δεν αντανακλούν αιτίες κόστους, είτε επειδή είναι ακατάλληλες, λόγω των τεχνολογικών αλλαγών, είτε επειδή είναι αυθαίρετες. Αυτή η πρακτική μπορεί να οδηγεί, επομένως, είτε σε υπερκοστολόγηση απλών προϊόντων που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες, που όμως συνήθως δεν είναι υπεύθυνα για την αύξηση των γενικών εξόδων, είτε σε υποκοστολόγηση περίπλοκων προϊόντων που παράγονται σε μικρή κλίμακα και είναι ουσιαστικά εκείνα που ευθύνονται για την αύξηση των δαπανών αυτών.

2. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δε διαθέτουν την κατάλληλη υποδομή ώστε να παράσχουν πληροφορίες σχετικά με τη λήψη αποφάσεων στο πλαίσιο του ελέγχου, των προϋπολογισμών, της στρατηγικής και κατά συνέπεια δεν αποτελούν χρήσιμα διοικητικά εργαλεία για τα στελέχη. Έτσι, πολλές επιχειρήσεις δε βασίζονται στα δεδομένα που τους δίνει το δικό τους κοστολογικό σύστημα, αλλά σε πολλές των περιπτώσεων διαθέτουν ανεξάρτητες μηχανογραφικές εφαρμογές που τους παρέχουν τα απαραίτητα στοιχεία για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό και τον έλεγχο, πράγμα που συνεπάγεται μεγαλύτερο κόστος για την επιχείρηση.

1.6 Αξιολόγηση του ABC

Πλεονεκτήματα του ABC:

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

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

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

- Την κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών

- Την διαφοροποίηση της γκάμας προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρείας είτε με την παρουσίαση και προώθηση νέων προϊόντων, είτε με την διακοπή παραγωγής μέρους αυτών
- Τον σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών

Πιο συγκεκριμένα:

- Επιτρέπει την παροχή ακριβέστερων πληροφοριών αναφορικά με το κόστος γραμμών προϊόντων. Είναι ιδιαίτερα χρήσιμο στις περιπτώσεις επιχειρήσεων με υψηλά γενικά έξοδα τα οποία είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής και παράγουν πολλαπλές και διαφορετικές γραμμές προϊόντων. Ακόμα, εφαρμόζεται επιτυχημένα σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με περίπλοκες διαδικασίες παραγωγής που παράγουν μεγάλο αριθμό διαφορετικών προϊόντων ή υπηρεσιών σε υψηλά ανταγωνιστικές αγορές.
- Η συσχέτιση κόστους – προϊόντων γίνεται με μεγαλύτερη ακρίβεια. Με αυτό τον τρόπο, γίνεται καλύτερος ο εντοπισμός στις τυχόν σπατάλες οπότε εντοπίζονται τα τμήματα στα οποία πρέπει να γίνουν βελτιώσεις. Η καλύτερη κατανόηση από την πλευρά της επιχείρησης σχετικά με το πως διαμορφώνεται το κόστος, μπορεί να την οδηγήσει σε αποφάσεις σημαντικές, όπως η μεταφορά πόρων από κάποια μη κερδοφόρα τμήματα σε κάποια κερδοφόρα.
- Είναι αρκετά ευέλικτο ώστε να μπορεί να γίνει συγκέντρωση του κόστους αναφορικά με πολλά και διαφορετικά κοστολογικά αντικείμενα, όπως για παράδειγμα οι τομείς διοικητικής ευθύνης και οι πελάτες.
- Η εφαρμογή της ABC γίνεται μέσω της ανάλυσης των δραστηριοτήτων που εκτελούνται σε μια επιχείρηση. Με αυτό τον τρόπο δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να προσδιορίσει εκείνες τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στο προϊόν και στην επιχείρηση (value added activities) και εκείνων που δεν προσθέτουν αξία (non-value added activities). Έτσι, τυχόν δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία είναι οι πρώτες που θα πρέπει να ελεγχθούν για πιθανή μείωση του κόστους. Δίνεται με αυτό τον τρόπο η δυνατότητα στη διοίκηση και στους εργαζομένους να ανασχεδιάσουν τον τρόπο εκτέλεσης της συγκεκριμένης

δραστηριότητας που εμφανίζει πρόβλημα ή ακόμα και να καταργήσουν κάποια δραστηριότητα

- Προσφέρει, μέσα από τον προσδιορισμό των οδηγών κόστους, μια αξιόπιστη ένδειξη του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους των προϊόντων, πληροφορία που είναι πολύ σημαντική για τη λήψη αποφάσεων σε επιχειρηματικό επίπεδο.
- Με τη χρησιμοποίηση της ABC, δημιουργείται μια βάση δεδομένων που είναι χρήσιμη στην επιχείρηση. Ενδεικτικά αναφέρεται η χρήση της για μείωση του κόστους με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας, χάραξη τιμολογιακής πολιτικής και αξιολόγηση προσωπικού.
- Βελτιώνει την ικανότητα των στελεχών να λαμβάνουν αποφάσεις για τιμολόγηση, παραγωγή ή επένδυση με το να παρέχουν πιο άμεσες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.
- Δεν είναι απαραίτητο για τις επιχειρήσεις που θέλουν να εφαρμόσουν την ABC, να αλλάξουν όλο το κοστολογικό σύστημα που ήδη χρησιμοποιούν. Μπορούν να εφαρμόσουν επιλεκτικά την ABC σε κάποια τμήματα ή περιοχές της επιχείρησης που θεωρούνται σημαντικές για αυτήν.

Μειονεκτήματα του ABC:

- Η βασικότερη κριτική που έχει ασκηθεί στο ABC είναι ότι δεν έχει ακόμα αποδειχθεί εμπειρικά η θετική επίπτωσή της στην κερδοφορία του συνόλου των επιχειρήσεων. Επίσης, δεν έχει αποδειχθεί η μείωση και η καλύτερη διοίκηση του κόστους από την εφαρμογή της.
- Υποστηρίζεται από πολλούς ότι ο σχεδιασμός η εφαρμογή και η λειτουργία της ABC είναι πολυδάπανη, σε βαθμό που δεν μπορεί να αντισταθμιστεί από τα οφέλη που προσφέρει. Για να εφαρμοστεί αποτελεσματικά η ABC, η επιχείρηση πρέπει να έχει κατάλληλα οργανωμένο πληροφοριακό σύστημα και κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό που να μπορεί να το εφαρμόσει.

- Επιχειρήσεις επικαλούνται συχνά δυσκολίες στη συγκέντρωση των απαιτούμενων στοιχείων για την τροφοδότηση του κοστολογικού συστήματος με ποσοτικά δεδομένα, και στον καθορισμό των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους.
- Αξίζει να σημειωθεί ότι μέσω της εφαρμογής της ABC δεν αντιμετωπίζονται πολύ αποτελεσματικά προβλήματα που σχετίζονται με το κοινό κόστος που υπάρχει για την παραγωγή διάφορων γραμμών προϊόντων και το κοινό κόστος που σχετίζεται με τη γενική λειτουργία της επιχείρησης. Στην πρώτη περίπτωση, το κοινό κόστος σχετίζεται με τον παραγωγικό εξοπλισμό και όχι με την εκτέλεση δραστηριοτήτων (π.χ. το κόστος της δικτυακής υποδομής τηλεπικοινωνιακών επιχειρήσεων) ενώ στη δεύτερη, δεν μπορούν να προσδιοριστούν άμεσες και λογικές σχέσεις μεταξύ του κόστους δραστηριοτήτων αυτών και των κοστολογικών αντικειμένων.
- Υπάρχουν κάποιες δραστηριότητες που δεν μπορούν να επιμεριστούν με κάποιο προϊόν για να εφαρμοστεί η ABC, όπως είναι η φύλαξη των χώρων. Η μόνη λύση για να ξεπεραστεί το συγκεκριμένο πρόβλημα είναι να εφαρμοστεί η παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης δηλαδή να διαιρεθεί το συνολικό κόστος των δραστηριοτήτων με τις συνολικές ώρες άμεσης εργασίας και να επιμεριστεί στα προϊόντα με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας.
- Λόγω του σύντομου χρόνου εφαρμογής της ABC δεν είναι ακόμα γνωστές οι δυνητικές επιπτώσεις στην συμπεριφορά και την οργάνωση των επιχειρήσεων ούτε και οι οικονομικές συνέπειες από την εφαρμογή του, οι οποίες ενδέχεται να μην είναι πάντα θετικές.

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 αποφάσεων.

1.7 Αρχές

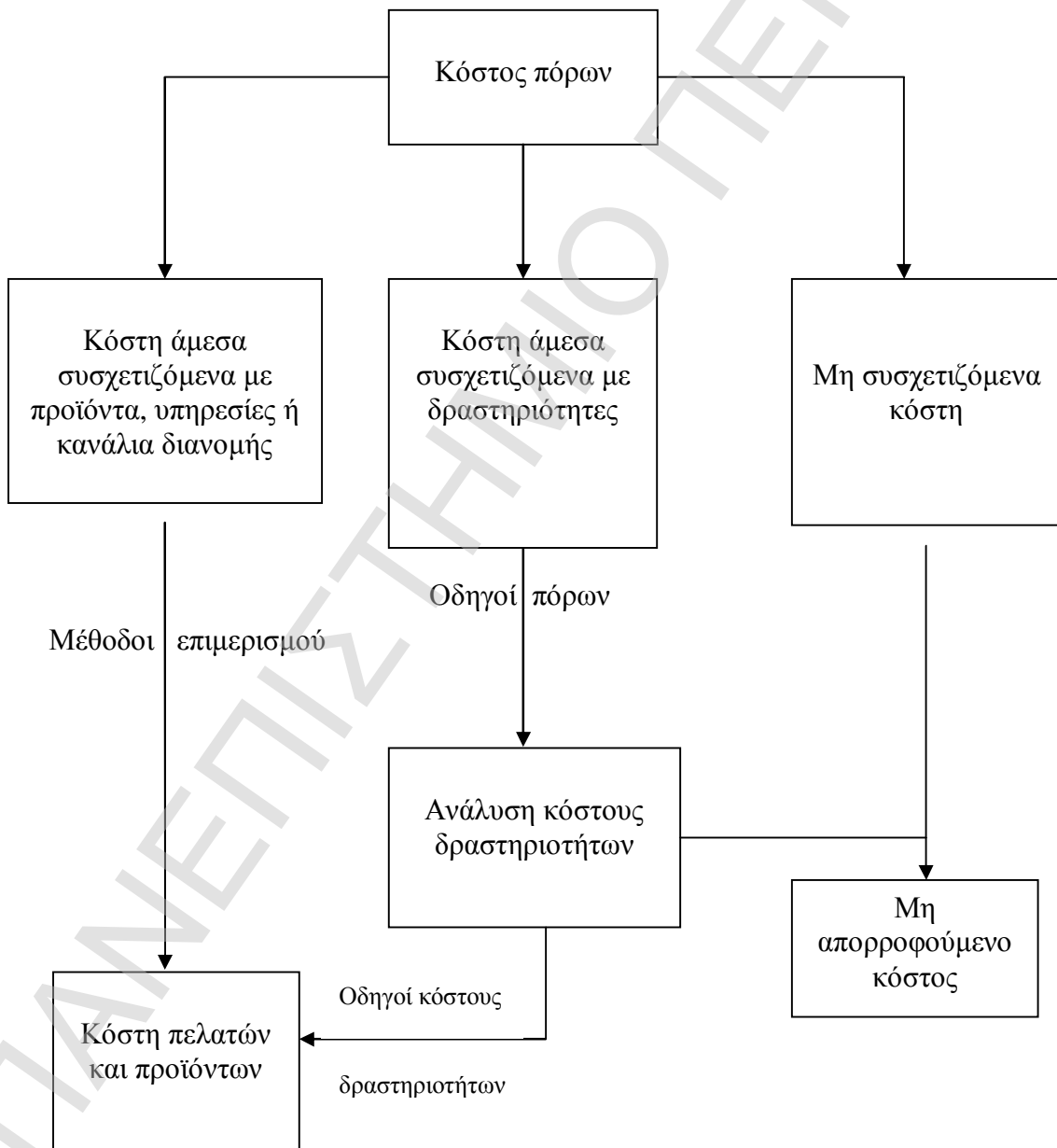
Η μεθοδολογία ABC συχνά θεωρείται αρκετά περίπλοκη καθότι πολλοί θεωρούν ότι περιέχει πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα η μεθοδολογία βασίζεται σε λίγες πολύ απλές αρχές.

- Αρχή 1: Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους
Όσο περισσότερο επαναλαμβάνεται μια δραστηριότητα, άσχετα από το αν είναι χρήσιμη ή όχι, καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους.
- Αρχή 2: Κάθε δραστηριότητα γίνεται για κάποιο σκοπό
Κάθε δραστηριότητα σε μια επιχείρηση γίνεται για κάποια αιτία ή σκοπό. Στις άρτια οργανωμένες επιχειρήσεις κάθε δραστηριότητα συσχετίζεται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους δηλαδή τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες. Συμβαίνει όμως συχνά ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης να μην μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με τα αντικείμενα κόστους αλλά να συσχετίζεται με κάποιο κέντρο κόστους, δηλαδή κάποιο τμήμα της επιχείρησης.
- Αρχή 3: Διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα ή και κανάλια διανομής συνεπάγονται διαφορετικής έντασης εργασία
Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, όπως η απορροφητική και η οριακή, επιμερίζουν τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις επιμερισμού όπως ο όγκος και η αξία των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες απασχόλησης των μηχανημάτων. Έτσι όμως δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος. Η μεθοδολογία ABC λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους **με βάση το τι πραγματικά καταναλώθηκε** για το κάθε αντικείμενο.

Πίνακας 1.1 – Ορισμοί

Όρος	Ορισμός	Παράδειγμα
Πόροι (Resources)	Τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την μετατροπή των εισροών σε εκροές	Προσωπικό, εξοπλισμός, κεφάλαιο, πρώτες ύλες, κτίρια, τηλεφωνικά έξοδα
Οδηγός πόρων (Resource Driver)	Μέθοδος επιμερισμού πόρων σε δραστηριότητες	% χρόνου που καταναλώνει το προσωπικό σε δραστηριότητες όπως τηλεφωνικές επαφές με πελάτες
Καθήκον (Task)	Στοιχείο της εργασίας, μια ομάδα καθηκόντων αποτελούν μια δραστηριότητα	Λεπτομέρειες συζητήσεων με πελάτες
Δραστηριότητα (Activity)	Μια σειρά συσχετιζόμενων καθηκόντων	Τηλεφωνικές επαφές με πελάτες για πληρωμή ληξιπρόθεσμων οφειλών
Διαδικασία (Process)	Μια σειρά συσχετιζόμενων δραστηριοτήτων για να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα	Εκπλήρωση παραγγελιών (περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως λήψη παραγγελιών, τιμολόγηση, συλλογή πληρωμών)
Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων (Activity Driver)	Ένα γεγονός ή κάποιος παράγοντας που προκαλεί την εκτέλεση κάποιας δραστηριότητας	Μη εξοφλημένα τιμολόγια
Αντικείμενο κόστους (Cost Object)	Το τελικό αντικείμενο που θα κοστολογηθεί	Πελάτες ή ομάδες πελατών, προϊόντα ή ομάδες προϊόντων

Κάθε δραστηριότητα εκτελείται από ανθρώπους ή και μηχανές. Ακόμα και στην περίπτωση που κάποια δραστηριότητα θεωρείται αυτοματοποιημένη, η χρήση ανθρώπινων πόρων είναι απαραίτητη λόγω χάρη στην εγκατάσταση και στην επίβλεψη μιας μηχανής. Ορισμένοι πόροι καταναλώνονται απευθείας από τα αντικείμενα κόστους (προϊόντα και πελάτες) χωρίς να μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με μια δραστηριότητα. Παρακάτω παρατίθεται παραστατικά το μοντέλο της μεθοδολογίας ABC.

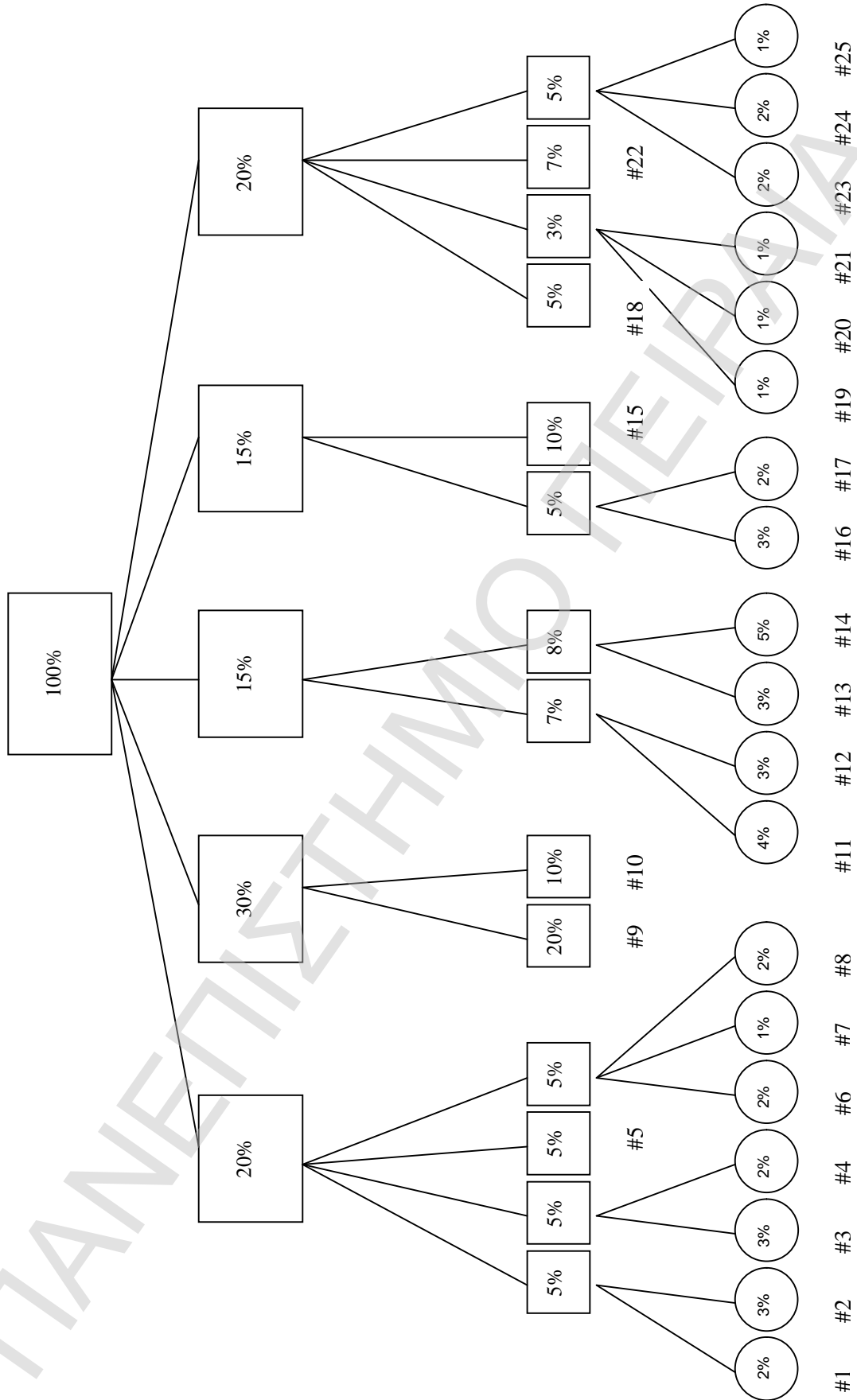


Τα κεντρικά κουτιά απεικονίζουν το κόστος των άμεσα σχετιζόμενων με κάποια δραστηριότητα πόρων. Το ύψος αυτού του κόστους λαμβάνεται από το γενικό καθολικό και αρχικά επιμερίζεται στις δραστηριότητες για να δώσει μια ανάλυση κόστους. Οι δραστηριότητες στη συνέχεια επιμερίζονται στους πελάτες και τα προϊόντα με βάση τον όγκο του οδηγού κόστους. Ορισμένες δραστηριότητες, όμως, δε συνδέονται απευθείας με τα αντικείμενα κόστους. Για παράδειγμα, πολλές δραστηριότητες του μάρκετινγκ αποτελούν μη απορροφούμενο κόστος. Το δεξί μέρος του διαγράμματος αναφέρεται σε κόστη που δε σχετίζονται άμεσα με κάποια δραστηριότητα αλλά ούτε και με κάποιο αντικείμενο κόστους. Το αριστερό μέρος του διαγράμματος απεικονίζει όσα κόστη δε σχετίζονται με μια δραστηριότητα. Ωστόσο, τα συγκεκριμένα κόστη σχετίζονται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους.

1.8 Προσέγγιση μέσω της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα

Ο τρόπος προσέγγισης μέσω του ABC γίνεται εύκολα κατανοητός χρησιμοποιώντας το διάγραμμα κατανομής των κοστών που φαίνεται στο σχήμα. Στο διάγραμμα αυτό παρουσιάζεται η κατανομή του κόστους μιας επιχείρησης σε τέσσερα επίπεδα λεπτομέρειας. Στο πρώτο επίπεδο, το 100% των κοστών αποδίδονται στην επιχείρηση. Στο δεύτερο επίπεδο, τα κόστη αυτά έχουν αποδοθεί σε πέντε ομάδες δραστηριοτήτων. Στο τρίτο επίπεδο, κάθε μια από τις πέντε αυτές ομάδες έχει επιπλέον αποδοθεί σε δυο ή περισσότερες γενικές δραστηριότητες. Στο τέταρτο επίπεδο, πολλές από αυτές τις γενικές δραστηριότητες έχουν διανεμηθεί σε λεπτομερείς δραστηριότητες. Σαν αποτέλεσμα υπάρχουν 25 κέντρα δραστηριοτήτων με επιμέρους κόστη, έξι από το επίπεδο γενικών δραστηριοτήτων και δεκαεννιά από το επίπεδο των λεπτομερών δραστηριοτήτων.

Σχήμα 1.1 – Τέσσερα επίπεδα καταμερισμού κόστους σε μια επιχείρηση



Για την κατανόηση του διαγράμματος, ας υποθέσουμε ότι αυτό αναπαριστά κόστη που σχετίζονται με δραστηριότητες υποστήριξης των υλικών. Όπως φαίνεται στο διάγραμμα, το 15% από τα κόστη της επιχείρησης μπορεί να αποδοθεί στο σχεδιασμό, τον έλεγχο, την αγορά, τη λήψη, την επίβλεψη, τον χειρισμό και την αποθήκευση των άμεσων υλικών, των αγορασμένων μονάδων και των άμεσων εξωτερικών υπηρεσιών. Στο τρίτο επίπεδο, τα κόστη αυτά επιμερίζονται σε δυο γενικές δραστηριότητες: μια η οποία σχετίζεται με τους λογαριασμούς των άμεσων εξωτερικών εργασιών για 10% του κόστους, και μια η οποία αντιπροσωπεύει τους λογαριασμούς των άμεσων υλικών και των αγορασμένων μονάδων για 5% του κόστους. Στο τέταρτο επίπεδο, το 5% της γενικής δραστηριότητας επιμερίζεται σε δυο πρόσθετες δραστηριότητες: μια για τους λογαριασμούς των άμεσων υλικών η οποία αφορά το 3% του κόστους, και μια η οποία σχετίζεται με τις αγορασμένες μονάδες και αφορά το 2% του κόστους. Με τον τρόπο αυτό γνωρίζουμε ότι το 10% του κόστους της επιχείρησης σχετίζεται με άμεσες εξωτερικές υπηρεσίες, το 3% με άμεσα υλικά και το 2% με αγορασμένες μονάδες.

Ο τρόπος με τον οποίο η εκάστοτε επιχείρηση θα αναλύσει τα κόστη της μέσω του συστήματος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα, καθορίζεται όταν η επιχείρηση πρέπει να αναλύσει τα κόστη των παραπάνω δραστηριοτήτων σε προς επίτευξη επιμέρους μεμονωμένους στόχους. Αν η επιχείρηση επιλέξει ανάλυση του κόστους στο πρώτο επίπεδο του παραπάνω διαγράμματος, αρκεί ένας απλός τρόπος προσδιορισμού του κόστους. Είναι αρκετό για την επιχείρηση να γνωρίζει ότι τα κόστη που αφορούν στην υποστήριξη των εξωτερικών διαδικασιών αποδίδονται στις εξωτερικές αυτές διαδικασίες, ότι τα κόστη που σχετίζονται με την υποστήριξη των άμεσων υλικών αποδίδονται στα άμεσα υλικά και ότι τα κόστη που σχετίζονται με την υποστήριξη των αγορασμένων μονάδων αποδίδονται στις αγορασμένες μονάδες. Ορίζοντας τα παραπάνω κόστη σαν ποσοστό που πληρώνεται για εξωτερικές διαδικασίες, άμεσα υλικά και αγορασμένες μονάδες, είναι τις περισσότερες φορές παραπάνω από επαρκές.

Αν η επιχείρηση επιλέξει ανάλυση του κόστους στο δεύτερο επίπεδο (στο διαχειριστή των υλικών), η απλή απόδοση του κόστους σαν ποσοστό εξόδων δε θεωρείται αποδεκτή. Στην περίπτωση αυτή ίσως να είναι πιο ακριβές να ορίζεται το κόστος ανά παραγγελία αγορών. Παρομοίως, αν επιλεγεί ανάλυση του κόστους στο τρίτο επίπεδο (στο μεσολαβητή των αγορών), ο καθορισμός του κόστους των αγορασμένων άμεσων υλικών και η αγορά μονάδων χρησιμοποιώντας το κόστος ανά παραγγελία αγορών

μπορεί να μην είναι ακριβής, επειδή υπάρχει σημαντική διαφορά στην προσπάθεια που καταβάλλεται στην υποστήριξη των αγορασμένων μονάδων απ' ό,τι στην υποστήριξη των άμεσων υλικών. Τέλος, αν η επιχείρηση επιλέξει ανάλυση του κόστους στο τέταρτο επίπεδο (στον πελάτη), απαιτείται συνήθως μια πιο λεπτομερής και περίπλοκη μέθοδος. Αυτό ισχύει ειδικότερα σε βιομηχανίες με πελάτες που απαιτούν πιο λεπτομερή καταμερισμό του κόστους για την υποστήριξη των τιμών.

Μια επιχείρηση πρέπει να αποφασίσει ποιο τρόπο προσέγγισης ABC θα ακολουθήσει πριν προσδιορίσει τα μέσα που θα χρησιμοποιήσει για να αναθέσει τα κόστη των δραστηριοτήτων σε μεμονωμένους στόχους. Χωρίς να το αντιλαμβάνονται, οι επιχειρήσεις συχνά διαχειρίζονται την κάθε δραστηριότητα σαν αυτή να ήταν στο τρίτο ή τέταρτο επίπεδο, με αποτέλεσμα να περιπλέκουν και να καθιστούν πολλές φορές αδύνατη την εκτέλεση της μεθόδου ABC. Για το λόγο αυτό, πρέπει να πάντα να λαμβάνεται υπ' όψιν ότι οι στόχοι πρέπει να επιτυγχάνονται με ακρίβεια και όχι να αποτελούν απλές προβλέψεις σε ένα φάσμα τιμών.

Σημαντικός παράγοντας στον προσδιορισμό του τρόπου προσέγγισης του ABC αποτελεί το συνολικό κόστος της επιχείρησης. Αν, για παράδειγμα, η δραστηριότητα 17 αντιπροσωπεύει το 2% 2 εκατομμυρίων ευρώ συνολικού κόστους, τότε η ανάλυση του κόστους θα είναι διαφορετική απ' ό,τι αν αντιπροσωπεύει ποσοστό 2% 200 εκατομμυρίων συνολικού κόστους. Γενικά, όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση, σε τόσο υψηλότερο επίπεδο θα πρέπει να βρίσκεται η επιχείρηση, σύμφωνα με το παραπάνω διάγραμμα.

Η σημασία του μεγέθους της επιχείρησης, παρόλα αυτά, μπορεί να επισκιαστεί από ακόμη έναν παράγοντα: την ποικιλία. Αν η επιχείρηση του παραδείγματος είναι ένας κατασκευαστής με δυο ή τρεις γραμμές παραγωγής, η προσέγγιση μέσω του ABC συνήθως τοποθετείται στα υψηλότερα επίπεδα. Αν όμως το παράδειγμα αντιπροσωπεύει έναν οργανισμό υπηρεσιών μάρκετινγκ που παρέχει ποικιλία υπηρεσιών σε ευρύ φάσμα πελατών, η κατάσταση μπορεί να είναι διαφορετική. Για παράδειγμα, αν οι δραστηριότητες 1-8 αντιπροσωπεύουν υπηρεσίες εκπλήρωσης, οι δραστηριότητες 9 και 10 αντιπροσωπεύουν τηλεμάρκετινγκ εσωτερικού, οι δραστηριότητες 11-14 αντιπροσωπεύουν τηλεμάρκετινγκ εξωτερικού, οι δραστηριότητες 15-17 αντιπροσωπεύουν υπηρεσίες εκτύπωσης και οι δραστηριότητες 18-25 αντιπροσωπεύουν τις υπηρεσίες προώθησης, η σημασία του ακριβούς καθορισμού μιας τέτοιας

ποικιλόμορφης γραμμής υπηρεσιών θα τοποθετούσε την επιχείρηση στο τρίτο ή τέταρτο επίπεδο.

Ο τρόπος προσέγγισης του ABC αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο το οποίο πρέπει να χρησιμοποιείται για τη διασφάλιση ότι η δομή μιας επιχείρησης βρίσκεται σε επίπεδο ανάλογο με αυτό που απαιτείται σύμφωνα με τις ανάγκες κοστολογικής πληροφόρησης της επιχείρησης. Η προσέγγιση από ένα πολύ υψηλό επίπεδο μπορεί να συντελέσει σε πολύ γενική κοστολογική πληροφόρηση, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να υποστηριχθούν οι διοικητικές αποφάσεις της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά, η προοπτική από ένα πολύ χαμηλό επίπεδο θα παράγει πληροφορίες υπερβολικά λεπτομερείς ώστε να είναι σχετικές με τους στόχους και πολύ πολύπλοκες για να εφαρμοσθούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC

2.1 Εισαγωγή

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

Αριθμός δραστηριοτήτων

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

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

Είναι πολύ σημαντικό να αποφασιστεί πως πρέπει να χρησιμοποιηθεί η πληροφορία πριν αρχίσει ο σχεδιασμός της μεθοδολογίας. Αν απαιτείται από την επιχείρηση μια στρατηγική θεώρηση του κόστους, τότε η κοστολόγηση σε επίπεδο δραστηριοτήτων είναι αρκετή. Οι επιχειρήσεις έχουν συνήθως 10-20 διαδικασίες. Είναι απόλυτα λογικό

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

2.2 Πώς το ABC δίνει ακριβείς πληροφορίες κόστους

Η βασική αρχή στην οποία στηρίζεται το ABC είναι αρκετά διαφορετική από αυτή της συμβατικής κοστολόγησης, η οποία υποθέτει ότι τα προϊόντα δημιουργούν κόστος. Το ABC αποτελεί ένα πιο ρεαλιστικό σύστημα, καθώς υποθέτει ότι οι δραστηριότητες είναι αυτές που δημιουργούν το κόστος και ότι τα αντικείμενα κόστους δημιουργούν την απαίτηση για δραστηριότητες.

Σαν παράδειγμα του πώς οι δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους λειτουργούν στο σύστημα, ας υποθεθεί ότι απαιτείται ο έλεγχος της ποιότητας ενός στοιχείου. Ο έλεγχος αυτός συνιστά μια δραστηριότητα. Για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας του ελέγχου απαιτούνται διάφοροι πόροι. Οι πόροι αυτοί περιλαμβάνουν τους μισθούς των ατόμων που εκτελούν την εργασία, τον εξοπλισμό και το λειτουργικό για τη μέτρηση και καταγραφή των ελέγχων και τα τ.μ χώρου που απαιτούνται για την εργασία. Τα στοιχεία που ελέγχονται αποτελούν τα αντικείμενα κόστους που απαιτούν την παραπάνω δραστηριότητα (περισσότερα στοιχεία συνεπάγονται μεγαλύτερη συχνότητα στην πραγματοποίηση της δραστηριότητας του ελέγχου).

Η παραπάνω υπόθεση του ABC δημιουργεί ιδιαίτερη αίσθηση όταν εφαρμόζεται σε δραστηριότητες όπως είναι ο ποιοτικός έλεγχος. Για την κατανόηση όμως του τρόπου με τον οποίο οδηγεί σε πιο ακριβή πληροφόρηση κόστους, πρέπει να κοιτάξουμε πιο

προσεκτικά το πώς το ABC βοηθά στην κοστολόγηση της δραστηριότητας του ποιοτικού ελέγχου.

1^η καινοτομία - Η συσχέτιση που γίνεται ανάμεσα σε κόστη και δραστηριότητες

Η ανάθεση του κόστους στη δραστηριότητα του ελέγχου αποτελεί την πρώτη καινοτομία του ABC. Η ανάθεση αυτή βασίζεται στις μετρήσεις των χρησιμοποιούμενων από τη δραστηριότητα πόρων. Οι μισθοί, για παράδειγμα, ανατίθενται με βάση τον καθορισμό του ποιος εκτελεί την εργασία και του πόσο ποσοστό του χρόνου του διαθέτει στον έλεγχο των στοιχείων.

Γνωρίζοντας ποιες δραστηριότητες κοστίζουν, βοηθά σε αναγνώριση των σημαντικών δραστηριοτήτων- αυτών δηλαδή με τα μεγαλύτερα περιθώρια για μείωση του κόστους. Η γνώση του κόστους μιας δραστηριότητας επιτρέπει τη μοντελοποίηση του αντίκτυπου των ενεργειών για μείωση του κόστους και την επιβεβαίωση ότι επιτυγχάνεται κάποια αποταμίευση.

Παρόλη τη σημασία τους, δεν ορίζονται δραστηριότητες στα συμβατικά συστήματα κοστολόγησης. Σ' αυτά μπορεί να γίνει γνωστό το κόστος του τμήματος του ποιοτικού ελέγχου, όχι όμως κάποια πληροφορία σχετική με το κόστος της δραστηριότητας του ελέγχου στους λογαριασμούς του τμήματος. Αντιθέτως, στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το κόστος ανατίθεται σε τμήματα ή κέντρα κόστους. Η δραστηριότητα του ελέγχου για παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελεί σε ένα τέτοιο σύστημα ένα κέντρο κόστους. Σε κάποιες περιπτώσεις, τα κέντρα δραστηριοτήτων καθορίζονται με τόση λεπτομέρεια που είναι ισοδύναμα με δραστηριότητες.

2^η καινοτομία - Η συσχέτιση που γίνεται ανάμεσα στα κόστη και στα κοστολογικά αντικείμενα (προϊόντα ή υπηρεσίες) μέσω των οδηγών κόστους

Δεύτερη καινοτομία του ABC αποτελεί ο τρόπος με τον οποίο τα κόστη ανατίθενται στα αντικείμενα κόστους. Το ABC αναθέτει τα κόστη των δραστηριοτήτων σε αντικείμενα κόστους, βασιζόμενο σε οδηγούς δραστηριοτήτων που μετρούν με ακρίβεια την κατανάλωση της κάθε δραστηριότητας.

Ένας οδηγός δραστηριότητας είναι το μέτρο κατανάλωσης μιας δραστηριότητας από ένα αντικείμενο κόστους. Ο αριθμός των ωρών που αφιερώνονται από τους εργατες στο

κάθε προϊόν, για παράδειγμα, μετρά την κατανάλωση εργασίας από το κάθε προϊόν. Στην περίπτωση της δραστηριότητας του ελέγχου, που αναφέρεται παραπάνω, ο αριθμός των παρτίδων μετρά καλύτερα την κατανάλωση της δραστηριότητας από τον κάθε τύπο στοιχείου. Αυτό συμβαίνει διότι ο ποιοτικός έλεγχος πραγματοποιείται σε ένα μόνο στοιχείο από την κάθε λαμβανόμενη παρτίδα.

3^η καινοτομία - Η πληροφόρηση της επιχείρησης σχετικά με τις δραστηριότητες

Τρίτη καινοτομία του ABC αποτελεί η βελτιωμένη ποιότητα της πληροφόρησης σχετικά με τις δραστηριότητες. Εκτός από την πληροφόρηση σχετικά με το κόστος, το ABC παρέχει επίσης μη οικονομική πληροφόρηση σχετικά με την εργασία που έχει εκτελεστεί.

Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχει πολλή χρήσιμη μη – οικονομική πληροφορία που θα πρέπει να είναι γνωστή για τη δραστηριότητα του ποιοτικού ελέγχου που αναφέρεται παραπάνω (μπορεί να απαιτείται πολλή προσπάθεια για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας από την πλευρά του εργατικού δυναμικού). Οι παράγοντες που καθορίζουν το μέγεθος της προσπάθειας αυτής ονομάζονται οδηγοί κόστους. Επιπλέον, είναι το ίδιο σημαντικό να γνωρίζει κανείς το πόσο καλά έχει πραγματοποιηθεί η δραστηριότητα. Οι δείκτες των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται σε μια δραστηριότητα ονομάζονται μέτρα απόδοσης.

Η παροχή της παραπάνω μη – οικονομικής πληροφορίας ίσως αποτελεί την πιο σημαντική συνεισφορά του ABC. Ο σκοπός του είναι η βελτίωση της δραστηριότητας. Είναι προτιμότερη η βελτίωση ή η μείωση της εργασίας παρά η πιο ακριβής ανάθεση του κόστους περιττής εργασίας στα προϊόντα ή τους πελάτες.

Σαν γενικό συμπέρασμα το ABC προμηθεύει έναν ισχυρό συνδυασμό μη – οικονομικών και κοστολογικών πληροφοριών. Αυτοί οι δυο τύποι πληροφοριών συνεργάζονται ώστε να διαχειριστούν και να βελτιώσουν την απόδοση της επιχείρησης.

2.3 Στάδια σχεδιασμού και εφαρμογής

Το ABC είναι μια μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία τα κόστη ανατίθενται σε δραστηριότητες και στη συνέχεια στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες ανάλογα με το πόσο

το κάθε προϊόν ή υπηρεσία χρησιμοποιεί τις διάφορες δραστηριότητες. Με τον όρο **δραστηριότητα** εννοούμε κάθε διακριτή ενέργεια που χρειάζεται να πραγματοποιήσει μια επιχείρηση έτσι ώστε να παράγει ένα προϊόν ή να προσφέρει μια υπηρεσία. Η επιβάρυνση των προϊόντων με το κόστος των δραστηριοτήτων γίνεται μέσω των οδηγών κόστους (cost drivers), οι οποίοι ουσιαστικά εκφράζουν την αιτία που καθιστά αναγκαία την εκτέλεση της δραστηριότητας. Μ' αυτό τον τρόπο, μέσω των οδηγών κόστους το ABC πετυχαίνει να συσχετιστεί άμεσα το κόστος με τους παράγοντες που το προκαλούν, γεγονός που δεν καθίσταται εφικτό με την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Παρακάτω θα αναλύσουμε σταδιακά τα βήματα που ακολουθούνται για το σχεδιασμό και την εφαρμογή του συστήματος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα:

1^ο Βήμα → Αναγνώριση και ομαδοποίηση δραστηριοτήτων και κέντρων κόστους δραστηριοτήτων

Η αναγνώριση των δραστηριοτήτων συνιστά το πρώτο βήμα στην εφαρμογή του συστήματος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα και αποτελεί τα θεμέλια του συστήματος. Είναι μια ιδιαίτερα δύσκολη και χρονοβόρα διαδικασία και απαιτεί ανάλυση του εργασιακού χώρου, των εργαζομένων και των καθηκόντων τους έτσι ώστε να καθοριστεί ποιες είναι οι κύριες δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα εντός της επιχείρησης και ποιοι είναι οι πόροι που χρησιμοποιούνται κατά την εκτέλεση της καθημιάς. Κοινή πρακτική αποτελεί η συνέντευξη των εργαζομένων στα ανώτερα επίπεδα από την ομάδα εφαρμογής της ABC σχετικά με τις κύριες δραστηριότητες που ασκούν. Συνήθως όμως αυτή η πρακτική οδηγεί σε μεγάλες λίστες δραστηριοτήτων. Από τη μια πλευρά όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των δραστηριοτήτων στο σύστημα ABC, τόσο μεγαλύτερη είναι και η ακρίβεια με την οποία περιγράφονται και αναλύονται τα κόστη. Από την άλλη, ένα τέτοιο πολύπλοκο σύστημα δραστηριοτήτων συνεπάγεται υψηλό κόστος σχεδιασμού, εφαρμογής και συντήρησης. Συνεπώς η λίστα των δραστηριοτήτων συνήθως μειώνεται σε βαθμό που να είναι εύχρηστη συνδυάζοντας όμοιες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, στο χειρισμό και τη μεταφορά των πρώτων υλών μπορεί να συμμετέχουν διάφορες δραστηριότητες – από την παραλαβή των πρώτων υλών από τις αποβάθρες μέχρι την τοποθέτησή τους στα κατάλληλα ράφια στις αποθήκες. Όλες οι παραπάνω δραστηριότητες θα μπορούσαν να συνδυαστούν σε μια ενιαία δραστηριότητα με την ονομασία 'διαχείριση υλικών'.

Ένας χρήσιμος τρόπος χειρισμού των δραστηριοτήτων αποτελεί η οργάνωσή τους σε πέντε γενικά επίπεδα: δραστηριότητες επιπέδου μονάδας, επιπέδου παρτίδας, υποστήριξης προϊόντων, υποστήριξης πελατών και υποστήριξης των εγκαταστάσεων. Ακολουθεί η ανάλυση των παραπάνω δραστηριοτήτων:

1. Δραστηριότητες επιπέδου μονάδας

Οι δραστηριότητες αυτές, εκτελούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα. Το κόστος τους πρέπει να είναι ανάλογο με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και ο αριθμός τους ανάλογος του όγκου παραγωγής και των πωλήσεων. Για παράδειγμα, η παροχή ισχύος για τη λειτουργία του εξοπλισμού επεξεργασίας θα μπορούσε να αποτελεί μια δραστηριότητα επιπέδου μονάδας εφόσον η ισχύς τείνει να καταναλώνεται με ρυθμό ανάλογο του αριθμού των παραγόμενων μονάδων. Άλλα παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων αποτελούν α) το άνοιγμα οπών σε μεταλλικά αντικείμενα και β) η επίβλεψη των μονάδων μία προς μία. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης βασίζονται αποκλειστικά σε μοναδιαίους παράγοντες δημιουργίας κόστους, καθώς χρησιμοποιούν ως βάση για την κατανομή του έμμεσου κόστους μεγέθη όπως οι ανθρωπόωρες, οι ώρες λειτουργίας των μηχανών, ο αριθμός των παραγόμενων μονάδων ή το ύψος των πωλήσεων. Αντιθέτως το ABC χρησιμοποιεί μη μοναδιαίους παράγοντες κόστους (παρτίδα, υποστήριξη προϊόντων) για την κατανομή του κόστους των πόρων στα προϊόντα και τους πελάτες.

2. Δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας προϊόντων

Οι δραστηριότητες αυτές εκτελούνται σε κάθε χειρισμό ή επεξεργασία μιας παρτίδας, ανεξάρτητα με τον αριθμό των μονάδων που αποτελούν την κάθε παρτίδα. Εργασίες, όπως η τοποθέτηση των αγορασμένων μονάδων, η ρύθμιση του εξοπλισμού για ένα καινούργιο κύκλο παραγωγής και η διεκπεραίωση παραγγελιών σε πελάτες, αποτελούν δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας και εκτελούνται μια και μοναδική φορά για κάθε παρτίδα (ή παραγγελία). Οι πόροι για τις δραστηριότητες αυτές είναι ανάλογοι του αριθμού των επεξεργαζόμενων παρτίδων και όχι του αριθμού των παραγόμενων μονάδων, των πωληθέντων μονάδων ή άλλων παραμέτρων όγκου. Για παράδειγμα, το κόστος για το set up του εξοπλισμού επεξεργασίας μιας παρτίδας είναι το ίδιο, ανεξάρτητα αν η παρτίδα αποτελείται από μια ή από χίλιες μονάδες. Τα συστήματα

ABC μετρούν και κατανέμουν το κόστος των αγορών και της διεκπεραίωσης κινήσεων υλικών, προετοιμασιών, παραγγελιών πελατών και παραγωγής, στα προϊόντα, τους πελάτες και τις υπηρεσίες που προκαλούν τις δραστηριότητες.

3. Δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντων

Οι δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντων είναι αυτές που καθιστούν την εταιρεία ικανή να παράγει τα προϊόντα της. Σχετίζονται με συγκεκριμένα προϊόντα και πρέπει να εκτελούνται ανεξάρτητα με τον αριθμό των παρτίδων ή των μονάδων του προϊόντος που παράγονται ή πωλούνται. Για παράδειγμα, δραστηριότητες όπως είναι ο σχεδιασμός ενός προϊόντος, η διαφήμιση ενός προϊόντος και η υποστήριξη του διαχειριστή και του εργατικού προσωπικού ενός προϊόντος αποτελούν δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντων. Ανιχνεύονται εύκολα στα προϊόντα στα οποία αναφέρονται και καταναλώνουν πόρους που είναι ανεξάρτητοι του όγκου της παραγωγής και των πωλήσεων και του μεγέθους των παρτίδων και των παραγγελιών. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούν να ανιχνεύσουν πόρους υποστήριξης προϊόντων, καθώς βασίζονται μόνο σε μοναδιαίους παράγοντες δημιουργίας κόστους.

4. Δραστηριότητες υποστήριξης πελατών

Οι δραστηριότητες αυτές σχετίζονται με συγκεκριμένους πελάτες και περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως είναι οι κλήσεις πωλήσεων, οι κατάλογοι αποστολής και η τεχνική υποστήριξη που δεν αφορά σε κανένα συγκεκριμένο προϊόν. Ανιχνεύονται εύκολα στους πελάτες για τους οποίους εκτελούνται και καταναλώνουν πόρους που είναι ανεξάρτητοι του όγκου της παραγωγής και των πωλήσεων και του μεγέθους των παρτίδων και των παραγγελιών. Όπως ισχύει και στις δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντων, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούν να ανιχνεύσουν πόρους υποστήριξης πελατών, καθώς βασίζονται μόνο σε μοναδιαίους παράγοντες δημιουργίας κόστους.

5. Δραστηριότητες υποστήριξης των εγκαταστάσεων

Οι δραστηριότητες αυτές εκτελούνται ανεξάρτητα με το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται, τι προϊόντα παράγονται, πόσες παρτίδες υπάρχουν, ή πόσες παρτίδες κατασκευάζονται. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως είναι η θέρμανση του

εργοστασίου, ο καθαρισμός των γραφείων, η παροχή δικτύου υπολογιστών, η τακτοποίηση δανείων, η προετοιμασία ετήσιων αναφορών για τους μετόχους κ.λπ.

Όταν συνδυάζονται δραστηριότητες σε ένα σύστημα ABC, θα πρέπει να ομαδοποιούνται κατάλληλα. Οι δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας δεν πρέπει να συνδυάζονται με δραστηριότητες επιπέδου μονάδας, όπως επίσης δεν πρέπει να συνδυάζονται δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντων με δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας κ.ο.κ. Γενικά, είναι καλύτερα να συνδυάζονται μόνο οι δραστηριότητες εκείνες που έχουν ισχυρούς δεσμούς συσχέτισης μεταξύ τους σε ένα επίπεδο. Για παράδειγμα, ο αριθμός των λαμβανόμενων παραγγελιών είναι πιθανό να σχετίζεται ιδιαίτερα με τον αριθμό των αποστελλόμενων και ολοκληρωθέντων παραγγελιών, ούτως ώστε οι δύο αυτές δραστηριότητες επιπέδου παρτίδας να μπορούν να συνδυαστούν με μικρή απώλεια ακρίβειας.

Ως παράδειγμα αναφέρεται παρακάτω μια εταιρεία, με την επωνυμία “X”, κατασκευής άριστης ποιότητας εξαρτημάτων, της οποίας η ομάδα της Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες σε συνεργασία με τα διευθυντικά στελέχη επέλεξε τα παρακάτω κέντρα κόστους δραστηριοτήτων και τα εξής μέτρα δραστηριότητας:

Κέντρα κόστους δραστηριοτήτων στην εταιρεία “X”

Κέντρο κόστους δραστηριότητας	Μέτρο ενιαίας δραστηριότητας
Παραγγελίες πελατών.....	Αριθμός παραγγελιών πελατών
Σχεδιασμός προϊόντων.....	Αριθμός σχεδίων προϊόντων
Μέγεθος παραγγελίας.....	Ωρες απασχόλησης της μηχανής
Σχέσεις με πελάτες.....	Αριθμός ενεργών πελατών
Άλλα.....	Δεν υπάρχουν

Το κέντρο κόστους δραστηριοτήτων είναι ένα “δοχείο” μέσα στο οποίο συσσωρεύονται τα στοιχεία κόστους που σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο μέτρο δραστηριότητας στο σύστημα της Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες. Στο κέντρο κόστους “Παραγγελίες πελατών” συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους των πόρων που καταναλώνονται κατά τη λήψη και την εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών (δυο διαφορετικές δραστηριότητες), συμπεριλαμβανομένου του κόστους των γραφειοκρατικών εργασιών και κάθε κόστους που σχετίζεται με τη ρύθμιση των μηχανημάτων για συγκεκριμένες παραγγελίες. Το μέτρο δραστηριότητας γι’ αυτό το

κέντρο κόστους είναι απλώς ο αριθμός των παραγγελιών που λαμβάνονται από πελάτες. Πρόκειται για μια ενιαία δραστηριότητα σε επίπεδο παρτίδας, αφού κάθε παραγγελία δημιουργεί εργασίες που εκτελούνται ανεξάρτητα από το αν η παραγγελία αφορά μια μονάδα μόνο ή 1000. Ο αριθμός των παραγγελιών που λαμβάνονται από πελάτες είναι ένα παράδειγμα *μέτρου ενιαίας δραστηριότητας* ή απλά **μέτρο δραστηριότητας** (activity measure) είναι μια βάση επιμερισμού σε ένα σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Για το μέτρο δραστηριότητας χρησιμοποιείται επίσης ο όρος *οδηγός κόστους* πράγματι, το μέτρο δραστηριότητας πρέπει να “οδηγεί” το κόστος που επιμερίζεται.

Τα μέτρα δραστηριότητας συχνά είναι πολύ χονδροειδείς μετρητές της κατανάλωσης πόρων. Κατά πάσα πιθανότητα ο λιγότερο ακριβής τύπος μέτρου δραστηριότητας είναι ο λεγόμενος *αριθμός επανάληψης μιας δραστηριότητας*. Ο **αριθμός επανάληψης μιας δραστηριότητας** (transaction driver) είναι απλός μετρητής του πόσες φορές συμβαίνει μια δραστηριότητα, π.χ. ο αριθμός των λογαριασμών που αποστέλλονται σε πελάτες. Το μέτρο αυτό είναι ικανοποιητικό όταν όλοι οι λογαριασμοί χρειάζονται περίπου τον ίδιο χρόνο να ετοιμαστούν. Ωστόσο, αν άλλοι λογαριασμοί είναι απλοί και άλλοι πολύ περισσότερο περίπλοκοι, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας ακριβέστερος τύπος μέτρου δραστηριότητα, ο λεγόμενος *απαιτούμενος χρόνος εκτέλεσης μιας δραστηριότητας*. Ο **απαιτούμενος χρόνος εκτέλεσης μιας δραστηριότητας** (duration driver) είναι μέτρο του χρόνου που απαιτείται για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα, όπως ο χρόνος που αφιερώνεται στην κατάρτιση των επιμέρους λογαριασμών. Σε γενικές γραμμές, ο απαιτούμενος χρόνος είναι ακριβέστερο μέτρο της κατανάλωσης πόρων απ’ ότι ο αριθμός επανάληψης, αλλά χρειάζεται περισσότερο κόπο για να καταγραφεί. Για το λόγο αυτό στην πράξη χρησιμοποιούνται συχνά μέτρα τύπου αριθμού επανάληψης.

Στο κέντρο κόστους <<Σχεδιασμός προϊόντων>> συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους πόρων που καταναλώνονται για το σχεδιασμό των προϊόντων. Το μέτρο της δραστηριότητας γι’ αυτό το κέντρο κόστους είναι ο αριθμός των σχεδιαζόμενων προϊόντων. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο προϊόντος, αφού η ποσότητα της σχεδιαστικής εργασίας ενός νέου προϊόντος δεν εξαρτάται από τον αριθμό των μονάδων που τελικά παραγγέλλονται ή των παραγγελιών που τελικά εκτελούνται.

Στο κέντρο κόστους <<Μέγεθος παραγγελίας>> συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους των πόρων που καταναλώνονται ως συνέπεια του αριθμού των παραγόμενων

μονάδων, που μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν το κόστος των διαφόρων αναλώσιμων του εργοστασίου, το ηλεκτρικό ρεύμα για τη λειτουργία των μηχανημάτων, και ένα μέρος της απόσβεσης των μηχανημάτων. Πρόκειται για δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας, αφού κάθε μονάδα απαιτεί κάποιους από αυτούς τους πόρους. Το μέτρο της δραστηριότητας γι' αυτό το κέντρο κόστους είναι οι ώρες απασχόλησης της μηχανής.

Στο κέντρο κόστους <<Σχέσεις με πελάτες>> συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία κόστους που σχετίζονται με τη διατήρηση των σχέσεων με τους πελάτες, μεταξύ των οποίων το κόστος των επαφών με σκοπό την πώληση και το κόστος ψυχαγωγίας των πελατών. Το μέτρο της δραστηριότητας γι' αυτό το κέντρο κόστους είναι ο αριθμός των πελατών που η εταιρεία έχει στον κατάλογο των ενεργών πελατών της.

Στο κέντρο κόστους <<Άλλα>> συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που δε σχετίζονται με τις παραγγελίες των πελατών, το σχεδιασμό του προϊόντος, το μέγεθος των παραγγελιών, ή τις σχέσεις με τους πελάτες. Αυτά τα στοιχεία κόστους περιλαμβάνουν κυρίως έξοδα εξυπηρέτησης του οργανισμού και το κόστος της μη χρησιμοποιούμενης, αδρανούς δυναμικότητας. Αυτά τα στοιχεία κόστους δεν καταλογίζονται στα προϊόντα επειδή αντιπροσωπεύουν πόρους που δεν καταναλώνονται από τα προϊόντα.

Γενικά, οι σχεδιαστές των κοστολογικών συστημάτων ABC επιλέγουν οδηγούς κόστους από τρεις διαφορετικούς τύπους:

i. Οδηγοί Κόστους Συναλλαγών (transaction drivers)

Αυτή η κατηγορία οδηγών μετράει πόσο συχνά εκτελείται μιας δραστηριότητα. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων οδηγών κόστους είναι ο αριθμός των επανεκκινήσεων ή των τιμολογίων. Οι συγκεκριμένοι οδηγοί κόστους μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν όλα τα παραγόμενα είδη από μια δραστηριότητα απαιτούν περίπου το ίδιο ποσοστό της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Είναι οι λιγότερο δαπανηροί οδηγοί κόστους αλλά πιθανόν να είναι και οι λιγότερο ακριβείς καθώς κάνουν την υπόθεση ότι η ίδια ποσότητα πόρων χρησιμοποιείται κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα.

ii. *Οδηγοί Κόστους Διάρκειας (duration drivers)*

Ο συγκεκριμένος τύπος οδηγών κόστους αντιπροσωπεύει τη χρονική διάρκεια που απαιτείται για την εκτέλεση της δραστηριότητας. Είναι καλύτερα να χρησιμοποιείται όταν το ποσοστό της χρήσης μιας δραστηριότητας διαφοροποιείται αισθητά ανάλογα με το αποτέλεσμα. Παραδείγματα τέτοιων οδηγών κόστους είναι η διάρκεια των επανεκκινήσεων, ο χρόνος για επιθεώρηση καθώς και οι ώρες άμεσης εργασίας. Είναι γενικά πιο ακριβείς από τους οδηγούς κόστους συναλλαγών αλλά είναι περισσότερο δαπανηροί γιατί πρέπει να είναι γνωστό το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας.

iii. *Οδηγοί Κόστους Έντασης (intensity drivers)*

Όταν οι οδηγοί κόστους διάρκειας δεν παρέχουν ακριβή πληροφόρηση, χρησιμοποιούνται οι οδηγοί κόστους έντασης καθώς χρεώνουν το κόστος των πόρων κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα, με ακρίβεια.

Είναι απίθανο μια οποιαδήποτε άλλη εταιρεία να χρησιμοποιήσει τα ίδια ακριβώς κέντρα κόστους δραστηριότητας και τις δραστηριότητες που επέλεξε η εταιρεία “X”. Δεδομένου ότι πρόκειται για θέμα κρίσεως, ο αριθμός και ο ορισμός των κέντρων κόστους δραστηριότητας που χρησιμοποιούν οι εταιρίες διαφέρει σημαντικά.

2^ο Βήμα → Όπου είναι δυνατόν, άμεση ανίχνευση και καταλογισμός του κόστους στις δραστηριότητες και στα αντικείμενα κόστους

Αφού αναγνωριστούν και ομαδοποιηθούν οι δραστηριότητες, πρέπει να προσδιοριστεί το κόστος των πόρων που καταναλώνονται από την κάθε δραστηριότητα σε προκαθορισμένη χρονική περίοδο. Πολλοί από τους πόρους αυτούς αποδίδονται άμεσα σε συγκεκριμένα κέντρα δραστηριοτήτων, όμως κάποιοι άλλοι (όπως είναι η εργασία και τα έξοδα φωτισμού και θέρμανσης) πιθανώς να είναι έμμεσοι και να αφορούν ταυτόχρονα δυο ή περισσότερες δραστηριότητες. Επιπρόσθετα, τα κόστη αυτά θα πρέπει να κατανεμηθούν σύμφωνα με μια κατάλληλη αναλογική βάση. Για παράδειγμα, τα έξοδα θέρμανσης μπορούν να διανεμηθούν στα κέντρα δραστηριοτήτων ανάλογα με την επιφάνεια που αυτά καταλαμβάνουν. Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό κόστους που αποδίδεται στα κέντρα δραστηριοτήτων σύμφωνα με αναλογικές βάσεις, τόσο

περισσότερο αυθαίρετη και λιγότερο αξιόπιστη αποδεικνύεται η πληροφορία κόστους που παράγει το σύστημα ABC.

3^ο Βήμα → Επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους

Για να αποδοθούν τα κόστη των κέντρων δραστηριοτήτων στα προϊόντα, θα πρέπει να επιλεγεί ένας οδηγός κόστους για το κάθε κέντρο δραστηριότητας. Οι οδηγοί κόστους εκφράζουν τις αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ των δραστηριοτήτων και των προϊόντων και στο σημείο αυτό φαίνεται η διαφορά μεταξύ του συστήματος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα και των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης, αφού σε αυτές οι αντίστοιχοι συντελεστές καταλογισμού (absorption rates) δεν έχουν λογική σχέση με τα γενικά έξοδα τα οποία επιμερίζονται μέσω αυτών. Για την επιλογή των οδηγών κόστους θα πρέπει να ληφθούν υπόψη πολλές σημαντικοί παράμετροι. Καταρχάς, κάθε οδηγός κόστους θα πρέπει να παρέχει μια καλή επεξήγηση των κοστών στο κάθε κέντρο δραστηριότητας. Οι οδηγοί κόστους που θα επιλεγθούν πρέπει να είναι εύκολα μετρήσιμοι, να ερμηνεύουν ικανοποιητικά και με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια τη χρήση των πόρων από τη δραστηριότητα και να έχουν όσο το δυνατό μικρότερο κόστος κατά τη μέτρησή τους. Οι δυο τελευταίοι παράγοντες είναι ως ένα βαθμό αντικρουόμενοι, αποτελούν όπως λέγεται ένα trade off. Αυτό είναι λογικό γιατί όσο περισσότερη ακρίβεια επιθυμούμε να έχουμε κατά τη μέτρηση ενός οδηγού κόστους, τόσο περισσότερο δαπανηρή καθίσταται η συγκεκριμένη μέτρηση. Αντίστροφα, αν θέλουμε να μειώσουμε το κόστος μέτρησης ενός οδηγού κόστους, αναμένουμε και μια ανάλογη μείωση στην ακρίβεια των αποτελεσμάτων της μέτρησης.

Θα πρέπει να λαμβάνεται ιδιαίτερη προσοχή έτσι ώστε να διαβεβαιώνεται ότι οι οδηγοί κόστους αποτελούν ένα αρκετά ομοιογενές όργανο μέτρησης των εξόδων κάθε δραστηριότητας. Αν οι οδηγοί κόστους δεν είναι ομοιογενείς, υπάρχει ο κίνδυνος του να μην παρέχουν ικανοποιητική εξήγηση του κόστους των δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, αν οι διευθετήσεις που πρέπει να γίνουν για το κάθε προϊόν ποικίλουν ως προς το χρόνο πραγματοποίησής τους, η χρησιμοποίηση του αριθμού των διευθετήσεων ως οδηγό κόστους δε θα σχετίζεται απολύτως με τις ώρες που απαιτούνται για τις διευθετήσεις και δε θα εξηγεί επαρκώς τη συμπεριφορά του κόστους τους. Επομένως, αν ο οδηγός κόστους είναι ο αριθμός των διευθετήσεων, τότε ένα προϊόν που απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα διευθέτησης θα υποκοστολογηθεί, ενώ ένα προϊόν που

απαιτεί μικρό χρονικό διάστημα διευθέτησης θα υπερκοστολογηθεί. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού θα πρέπει να επιλέγεται ο χρόνος διευθέτησης σαν οδηγός κόστους, αν και με τον τρόπο αυτό αυξάνονται τα έξοδα των μετρήσεων.

4^ο Βήμα → Καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους

Στο τέταρτο και τελευταίο βήμα, αφού έχουμε προσδιορίσει πλέον προσδιορίσει τους κατάλληλους οδηγούς κόστους, επιμερίζουμε το κόστος των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Τυπικοί φορείς κόστους μιας επιχείρησης είναι προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες, έργα ή οργανωτικές μονάδες. Ο επιμερισμός αυτός γίνεται ανάλογα με τη ζήτηση που έχει η παραγωγική διαδικασία ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας για τις διάφορες δραστηριότητες. Για τον καταλογισμό του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους χρησιμοποιούνται βάσεις καταλογισμού του κόστους δραστηριοτήτων. Ενδεικτικές βάσεις καταλογισμού του κόστους δραστηριοτήτων αποτελούν οι εντολές αγοράς υλικών, οι εκθέσεις ή ώρες ελέγχου, οι πληρωμές, οι ώρες λειτουργίας των μηχανών, οι ώρες προετοιμασίας εκκίνησης της παραγωγής, κ.α.

2.4 Υποθέσεις που γίνονται για εφαρμογή της ABC

1. Η πρώτη βασική υπόθεση σε ένα σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι ότι οι υποστηρικτικές υπηρεσίες λαμβάνονται υπόψη ως δραστηριότητες που συνεισφέρουν στην παραγωγική διαδικασία. Έτσι, ενώ στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το κόστος των υποστηρικτικών (βοηθητικών) υπηρεσιών χαρακτηρίζεται συνήθως ως γενικά βιομηχανικά έξοδα, στην ABC προσφέρουν δυνατότητες για την εκτέλεση δραστηριοτήτων και άρα δεν αποτελούν κόστη προς επιμερισμό αλλά αναλύονται σε επιμέρους δραστηριότητες οι οποίες στη συνέχεια καταλογίζονται στα αντίστοιχα προϊόντα. Συνεπώς, το κόστος των υποστηρικτικών υπηρεσιών επηρεάζει το κόστος των δραστηριοτήτων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η ABC δεν παρουσιάζει διαφορές από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στον τρόπο αντιμετώπισης του άμεσου κόστους παραγωγής. Η ανάλωση των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα

άμεσα έξοδα παραγωγής των προϊόντων αντιμετωπίζονται ακριβώς με τον ίδιο τρόπο και στις δυο κοστολογικές μεθόδους.

2. Η δεύτερη βασική υπόθεση των συστημάτων ABC είναι ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες είναι οι αιτίες που δημιουργούν τη ζήτηση για τις δραστηριότητες. Έτσι, εφόσον έχει προσδιοριστεί το κόστος των διάφορων δραστηριοτήτων, τα προϊόντα επιβαρύνονται ανάλογα με τη χρησιμοποίησή τους ή τη ζήτηση των διάφορων δραστηριοτήτων.

Η επιβάρυνση των προϊόντων ή του οποιουδήποτε κοστολογικού αντικειμένου με το κόστος των δραστηριοτήτων δε γίνεται τυχαία. Επομένως, θα πρέπει να προσδιοριστούν οι κατάλληλοι μηχανισμοί για τον καταλογισμό του κόστους των δραστηριοτήτων στα προϊόντα. Για το σκοπό αυτό υπάρχουν οι οδηγοί κόστους που θα εξεταστούν παρακάτω.

2.5 Εφαρμογή της ABC

Για να είναι επιτυχημένο ένα ABC σύστημα σε μια επιχείρηση θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Οι στόχοι της επιχείρησης να είναι ρεαλιστικοί, ξεκάθαροι και σαφώς διατυπωμένοι.
2. Η ανώτατη διοίκηση της επιχείρησης να υποστηρίζει την εφαρμογή της ABC και να δώσει κίνητρα σε όλους τους εργαζόμενους για να συμβάλλουν στην επιτυχία του νέου συστήματος.
3. Τα μέλη των διατμηματικών ομάδων να έχουν μεγάλες ικανότητες όσον αφορά στο συγκεκριμένο project management. Απαιτείται εξάλλου και συνεργασία μεταξύ τους και των στελεχών της επιχείρησης για να λειτουργήσει σωστά το νέο κοστολογικό σύστημα.
4. Οι ομάδες που ασχολούνται με την εφαρμογή της ABC να μαθαίνουν από την εμπειρία άλλων εταιριών που το εφάρμοσαν.

5. Η εκπαίδευση των εργαζομένων σχετικά με την ABC θεωρείται απαραίτητη έτσι ώστε οι εργαζόμενοι να έχουν σαφή εικόνα της λειτουργίας, των δυνατοτήτων και των στόχων του νέου κοστολογικού συστήματος. Με αυτό τον τρόπο η εφαρμογή του θα είναι περισσότερο αποτελεσματική εντός της επιχείρησης.
6. Η επικοινωνία μεταξύ των στελεχών να είναι κανονική και τίμια.
7. Απαιτείται αρκετό χρονικό διάστημα για να γίνει η συγκέντρωση και η ανάλυση των δεδομένων που απαιτούνται πριν την εφαρμογή της ABC.
8. Απαιτείται επίσης να έχει η επιχείρηση ένα αρκετά αποτελεσματικό πληροφοριακό σύστημα που θα λειτουργεί ως βάση δεδομένων για να εφαρμοστεί η ABC.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι η εγκατάσταση και εφαρμογή της ABC είναι μια διαδικασία που απαιτεί αρκετά μεγάλο κόστος για να αναπτυχθεί το σύστημα, να γίνει η συλλογή των στοιχείων από το σύστημα, να αλλαχθεί το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα για να είναι συμβατό με αυτό που απαιτεί η ABC και για να προσληφθούν σύμβουλοι που θα βοηθήσουν με την πείρα τους τις προσπάθειες που θα γίνονται για την εγκατάσταση του συστήματος.

2.6 Μοντέλα κατανάλωσης πόρων

Τα συστήματα ABC αποτελούν μοντέλα κατανάλωσης πόρων και όχι μοντέλα εξόδων. Έχουν ως στόχο τη δημιουργία προτύπων όσον αφορά την κατανάλωση των πόρων του οργανισμού. Για κάποιους πόρους, όπως είναι τα υλικά και η ενέργεια, υπάρχει στενή σχέση μεταξύ των εννοιών της κατανάλωσης και των εξόδων. Όταν ο αριθμός των εξαγόμενων προϊόντων μεγαλώνει, η κατανάλωση των ενεργειακών και υλικών πόρων αυξάνεται, με επακόλουθη αύξηση των εξόδων. Στενή σχέση μεταξύ κατανάλωσης και εξόδων υφίσταται μόνο για τα βραχυπρόθεσμα μεταβλητά κόστη, τα οποία μεταβάλλονται ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής.

Όσον αφορά τα κόστη τα οποία δε μεταβάλλονται βραχυπρόθεσμα ανάλογα με τον όγκο παραγωγής, όπως είναι η άμεση εργασία και οι μισθοί των έμμεσων εργατών, υπάρχει καθυστέρηση ανάμεσα στις μεταβολές της κατανάλωσης και σε αυτές των εξόδων.

Όταν η παραγωγή μεγαλώνει, οι παραπάνω πόροι χρησιμοποιούνται σε εντονότερο βαθμό ή κάποιες δραστηριότητες αναβάλλονται, έτσι ώστε να αντιμετωπιστεί η αυξανόμενη δραστηριότητα. Τελικά όμως η πίεση για την απόκτηση επιπρόσθετων πόρων (άνθρωποι και εξοπλισμός) γίνεται εντονότερη, και στο σημείο αυτό τα έξοδα που αφορούν στους πόρους μεταβάλλονται. Παρομοίως, όταν η παραγωγή μειώνεται, οι έμμεσοι πόροι τείνουν να παραμείνουν αμετάβλητοι με την ελπίδα ότι θα επέλθει προσωρινή μείωση της ζήτησης. Παρόλα αυτά, αν δεν πραγματοποιηθεί κάποια άνοδος στη ζήτηση, τα έξοδα τελικά θα μεταβληθούν με τρόπο ώστε να συμβαδίζουν με τη μειωμένη κατανάλωση πόρων. Η προσέγγιση μέσω των δραστηριοτήτων του ABC έχει ως στόχο να μετρήσει τους συνολικούς πόρους που απαιτούνται από μια επιχείρηση για την παραγωγή ενός προϊόντος. Μακροπρόθεσμα, αναγνωρίζει ότι οι μεταβολές στην κατανάλωση των πόρων συνεπάγονται αντίστοιχες μεταβολές στα κεφάλαια που ξοδεύονται για τους πόρους αυτούς. Για την πρόβλεψη των μελλοντικών τάσεων όσον αφορά τα έξοδα, τα συστήματα ABC εκτιμούν την ποσότητα πόρων που καταναλώνεται από το κάθε προϊόν.

2.7 Σύγκριση μεταξύ των συστημάτων της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα και των σχετικών με αποφάσεις κοστών

Στα παραπάνω, έγινε σύγκριση μεταξύ των συστημάτων ABC και των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης. Στο μεγαλύτερο μέρος της βιβλιογραφίας έχει αποδειχθεί η ανωτερότητα του ABC σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα, αλλά σπάνια έχει συγκριθεί με βιώσιμες εναλλακτικές μεθόδους όπως είναι η σχετική-με-αποφάσεις προσέγγιση (decision-relevant approach).

Η σχετική-με-αποφάσεις προσέγγιση περιλαμβάνει μια σύγκριση των επιπρόσθετων κοστών με τα επιπρόσθετα έσοδα που προκύπτουν σαν αποτέλεσμα της υποστήριξης ενός συγκεκριμένου προϊόντος. Με άλλα λόγια, ο σκοπός της έγκειται στην εγγραφή σε κάθε προϊόν μόνο των κοστών εκείνων που θα αποφεύγονταν αν κάποιο συγκεκριμένο προϊόν απορριπτόταν από την παραγωγή. Η προσέγγιση αυτή απαιτεί την πραγματοποίηση έρευνας για το κάθε προϊόν, έτσι ώστε να επιβεβαιωθούν τα κόστη που θα αποφεύγονταν με την απόρριψη του προϊόντος.

Η σχετική-με-αποφάσεις προσέγγιση είναι περισσότερο κατάλληλη για την ανάληψη ειδικών διεργασιών, όταν έχει αναγνωριστεί ότι συγκεκριμένα μεμονωμένα προϊόντα (ή συνδυασμοί προϊόντων) απαιτούν αποφάσεις για την εισαγωγή, εγκατάλειψη ή τιμολόγησή τους. Στις περιπτώσεις που ένας οργανισμός προωθεί πολλά προϊόντα ή υπηρεσίες, δεν είναι εφικτό να εξετάζει κάθε προϊόν/ συνδυασμό προϊόντων περιοδικά έτσι ώστε να διαβεβαιώνει τα κόστη που θα αποφεύγονται αν τα προϊόντα αυτά είχαν απορριφθεί. Για παράδειγμα, ο Kaplan 1990 αναφέρεται σε μια κατάσταση στην οποία μια επιχείρηση έχει μόνο 100 προϊόντα και υπογραμμίζει τις δυσκολίες που προκύπτουν όσον αφορά το ποιο προϊόν θα πρέπει να επιλεγεί για εξέταση. Αναφέρει ότι:

‘Καταρχάς ποιος είναι ο τρόπος σκέψης για την επιλογή του προϊόντος εκείνου για το οποίο πρέπει να παρθεί κάποια απόφαση; Υπάρχουν 100 διαφορετικά προϊόντα για να ληφθούν υπόψη. Όμως σκέψου όλους τους συνδυασμούς αυτών των προϊόντων: ποια 2 προϊόντα, 3 προϊόντα ή ομάδες των 10 ή 20 προϊόντων πρέπει να αναλυθούν;.....Δεν υπάρχει τρόπος για την πραγματοποίηση λεπτομερούς ανάλυσης όλων των πιθανών συνδυασμών.’

Η περιοδική αναφορά των σχετικών-με-αποφάσεις κοστών και εσόδων είναι, επομένως, κατάλληλη μόνο για τις πιο απλοϊκές πτυχές των προϊόντων. Για την αντιμετώπιση του πολύ μεγάλου αριθμού συνδυασμών προϊόντων, ο Cooper και ο Kaplan (1991) αναφέρονται στην αναγκαιότητα ύπαρξης ενός συστήματος σχετικού με δραστηριότητες για την αναφορά των μακροχρόνιων μέσων κοστών των προϊόντων, καθώς τα κόστη που αναφέρονται δε μπορούν να χρησιμοποιηθούν άμεσα για τη λήψη αποφάσεων. Παρέχουν κατευθυντήρια πληροφορία και πεδίο προβλημάτων το οποίο απαιτεί πιο λεπτομερή ανάλυση και την προσοχή της διοίκησης. Επομένως, τα αρχεία κόστους στα συστήματα με βάση τις δραστηριότητες επισημαίνουν τα προϊόντα εκείνα που επιφέρουν απώλειες και που για το λόγο αυτό απαιτούν λεπτομερείς μελέτες για να επιβεβαιωθεί ότι μακροχρόνια μπορούν να επιφέρουν κέρδη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: Η ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ABC ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ

3.1 Εισαγωγή

Γιατί η μεθοδολογία ABC αποκτά σταδιακά μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις

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

Γιατί όμως τώρα; Από την αρχή της Βιομηχανικής Επανάστασης μέχρι περίπου και πριν τριάντα χρόνια, η άμεση εργασία και το κόστος των πρώτων υλών αποτελούσαν το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους λειτουργίας μιας επιχείρησης και σε γενικές γραμμές κάθε επιχείρηση παρήγαγε περιορισμένο αριθμό προϊόντων. Τα τελευταία 30 χρόνια, παρατηρήθηκε μια μείωση στα άμεσα κόστη και μια αύξηση στα έμμεσα, ιδιαίτερα σε ό,τι αφορά τις επενδύσεις σε τεχνολογία, καθώς και κόστη για πωλήσεις και μάρκετινγκ. Παράλληλα, η παραγωγική διαδικασία έγινε αρκετά πολύπλοκη και η ίδια γραμμή παραγωγής μπορεί να παράγει πολλά προϊόντα.

Παρατηρήθηκε έτσι μια δραματική αύξηση στη σημασία του κόστους που σχετίζεται με παρεχόμενες στον πελάτη υπηρεσίες καθώς πλέον οι επιχειρήσεις επιζητούν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσα από τη διαφοροποίηση στις παρεχόμενες υπηρεσίες στον πελάτη. Η παραδοσιακή κοστολόγηση λειτουργεί ικανοποιητικά μόνο όταν πρόκειται για επιμερισμό εύκολα εντοπιζόμενου άμεσου κόστους, δηλαδή κόστους που σχετίζεται άμεσα με το παραγόμενο προϊόν. (Στη μεθοδολογία ABC ο οδηγός κόστους δραστηριοτήτων ισούται με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν / πουλήθηκαν και είναι δισδιάστατος καθώς υφίσταται σχέση μεταξύ πελατών και προϊόντων). Τα γενικά έξοδα, όμως, δε μεταβάλλονται ανάλογα με τις παραχθείσες μονάδες. Προκαλούνται από μια σειρά γεγονότων (οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων) στο σύνολο της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, στη σημερινή εποχή όπου τα γενικά έξοδα αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα του κόστους η μεθοδολογία ABC αναδεικνύεται ως το ισχυρότερο εργαλείο για τον ορθότερο επιμερισμό των γενικών εξόδων.

Δε θα ήταν όμως σωστό να θεωρηθεί ότι η συγκεκριμένη μεθοδολογία είναι εφαρμόσιμη μόνο στα γενικά έξοδα που εμφανίζονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης». Καθώς η παραγωγή γίνεται όλο και πιο πολύπλοκη, αυξανόμενες ποσότητες επιχειρησιακών πόρων αναλώνονται σε δραστηριότητες όπως εγκατάσταση μηχανημάτων και έλεγχοι ποιότητας. Αυτές οι δραστηριότητες είναι πολύ πιθανό να πρέπει να επιμεριστούν με βάσει διαφορετικούς οδηγούς κόστους και όχι τις παραγόμενες μονάδες (για παράδειγμα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν αντίστοιχα ο αριθμός των αλλαγών στη γραμμή παραγωγής και ο αριθμός των γραμμών παραγωγής).

3.2 Παράγοντες που Εξηγούν την Αυξανόμενη Χρησιμοποίηση των Συστημάτων A. B. C. από τις Επιχειρήσεις

Τα αποτελέσματα ερευνητικών εργασιών που έγιναν στην Ελλάδα και το εξωτερικό αποκαλύπτουν μια αυξανόμενη τάση των επιχειρήσεων να χρησιμοποιούν συστήματα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Τα συστήματα αυτά γίνονται ολοένα και περισσότερο ένα χρήσιμο εργαλείο στα χέρια των διοικούντων τόσο για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων (μίγμα προϊόντων, πολιτική προμηθειών) όσο και για τη λήψη λειτουργικών και τακτικών αποφάσεων. Οι πιο κάτω έξι παράγοντες εξηγούν σε μεγάλο βαθμό τους λόγους για τους οποίους όλο και περισσότερες επιχειρήσεις υιοθετούν σήμερα την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα:

1. Ο εντεινόμενος ανταγωνισμός συμπιέζει τα περιθώρια κέρδους των προϊόντων και υπηρεσιών με αποτέλεσμα να καθίσταται επιτακτική η ανάγκη συγκέντρωσης ακριβέστερων εκτιμήσεων κόστους.
2. Η αυξανόμενη συνθετότητα των επιχειρήσεων έχει οδηγήσει σε μεγαλύτερη διεύρυνση της γκάμας των προϊόντων και των πελατών. Η ανάλωση των κοινών παραγωγικών πόρων ποικίλει σημαντικά μεταξύ προϊόντων και πελατών.
3. Νέες τεχνικές παραγωγής έχουν αυξήσει σημαντικά την αναλογία του έμμεσου κόστους σε σχέση με το άμεσο. Δεν είναι ασυνήθιστο το έμμεσο κόστος να αποτελεί ποσοστό μεγαλύτερο του 55 – 60% του συνολικού κόστους.

4. Η ραγδαία μείωση της χρονικής διάρκειας του Κύκλου Ζωής των προϊόντων λόγω των τεχνολογικών εξελίξεων έχει ως συνέπεια να περιορίζεται ο χρόνος που έχουν στη διάθεσή τους οι επιχειρήσεις για κοστολογικές προσαρμογές με τις οποίες θα μπορούσαν να διορθωθούν τα τυχόν κοστολογικά σφάλματα των παραδοσιακών συστημάτων λογιστικού κόστους.
5. Η τεχνολογία των υπολογιστών μειώνει το κόστος διαχείρισης και υποστήριξης των συστημάτων κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.
6. Η οικονομική επιβάρυνση για την επιχείρηση που προκαλείται από λανθασμένα κοστολογικά στοιχεία και από τις εξ' αυτών αποφάσεις είναι πολύ σημαντική (αποτυχία σε διαγωνισμούς λόγω υπερκοστολόγησης κ.λ.π.).

Η ανάπτυξη και εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (ABC) είναι επωφελής για την επιχείρηση όταν το βραχυπρόθεσμο κόστος εγκατάστασης, προσαρμογής και λειτουργίας του αντισταθμίζεται από τα μεσομακροπρόθεσμα οφέλη του.

3.3 Χρήση του συστήματος της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα

Υπάρχουν κάποιοι λόγοι για τους οποίους μια επιχείρηση θα επέλεγε να χρησιμοποιήσει την ABC. Μερικοί από αυτούς είναι :

- *Η μείωση του κόστους*

Η ABC μετράει πόσο κοστίζουν οι δραστηριότητες. Η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτή την πληροφορία για να διαπιστώσει ποιες δραστηριότητες κοστίζουν και να λάβει μέτρα για να μειώσει τα κόστη αλλάζοντας την παραγωγική διαδικασία ή προσπαθώντας να κάνει outsourcing τις συγκεκριμένες δραστηριότητες.

- *Η τιμολόγηση του προϊόντος και οι αποφάσεις σχετικά με το αν θα συνεχίσει την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή θα διατηρήσει ένα συγκεκριμένο πελάτη*

Γενικά, θεωρείται ότι η ABC μπορεί να δώσει πιο ακριβείς κοστολογικές πληροφορίες σε σχέση με τις συμβατικές μεθόδους κοστολόγησης. Η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να χρησιμοποιήσει τις συγκεκριμένες πληροφορίες για να διαπραγματευτεί αυξήσεις στις τιμές με τους πελάτες ή να μην παράγει προϊόντα που διαπιστώνεται ότι δε αποδίδουν κέρδη.

- *Προϋπολογισμός και μέτρηση της απόδοσης*

Οι πιο ακριβείς κοστολογικές πληροφορίες που δίνει η ABC σε σχέση με τις συμβατικές μεθόδους κοστολόγησης βοηθούν τη διοίκηση της επιχείρησης να έχει πιο ακριβή κοστολογική πληροφόρηση και να βελτιώνει τους προϋπολογισμούς και τον τρόπο αξιολόγησης των τμημάτων της επιχείρησης.

Αρχικά, η ABC είχε εφαρμοστεί στην κοστολόγηση προϊόντων ενώ τώρα πλέον έχει επεκταθεί η εφαρμογή του και σε άλλους τομείς όπως η κοστολόγηση υπηρεσιών, η κοστολόγηση πελατών και προμηθευτών, ο προγραμματισμός και οι προϋπολογισμοί.

Μια πρόσφατη έρευνα στις πρακτικές της ABC στη Μεγάλη Βρετανία έδειξε ότι το 37,8% των εταιριών που απάντησαν, είτε χρησιμοποιούσαν την ABC είτε σκέφτονταν να τη χρησιμοποιήσουν. Τα αποτελέσματα της έρευνας παρατίθενται παρακάτω:

Πίνακας 3.1

Κατάσταση σε σχέση με την ABC	Αριθμός Επιχειρήσεων στην έρευνα	% Ποσοστό των Επιχειρήσεων στην Έρευνα
Τώρα τη χρησιμοποιούν την ABC	31	17,5%
Τώρα σκέφτονται να τη χρησιμοποιήσουν την ABC	36	20,3%
Σκέφτηκαν να τη χρησιμοποιήσουν την ABC αλλά την απέρριψαν	27	15,3%
Δε σκέφτηκαν να τη χρησιμοποιήσουν την ABC	83	46,9%
Σύνολο	177	100%

Παρά το γεγονός ότι η ABC είχε τις ρίζες της στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, η έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών που μετείχαν στην έρευνα χρησιμοποιούσαν περισσότερο την ABC σε σχέση με τις βιομηχανικές επιχειρήσεις.

3.4 Στόχευση βελτιώσεων στις διαδικασίες

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον εντοπισμό τομέων που θα ωφελούνταν από βελτιώσεις στις διαδικασίες. Πράγματι, τα στελέχη συχνά θεωρούν ότι το στοιχείο αυτό είναι το σημαντικότερο πλεονέκτημα της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες. Η λεγόμενη διοίκηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες (activity based management, ABM) χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με την Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες για τη βελτίωση των διαδικασιών και τη μείωση του κόστους. Η διοίκηση με βάση τις δραστηριότητες χρησιμοποιείται από ποικίλους οργανισμούς όπως βιομηχανικές εταιρίες, νοσοκομεία και το Σώμα των Πεζοναυτών του στρατού των Η.Π.Α. Όταν, για παράδειγμα, το 40% του κόστους λειτουργίας ενός νοσοκομείου αφορά την αποθήκευση, τη συγκέντρωση και τη μεταφορά πληροφοριών είναι φανερό ότι υπάρχει μεγάλο περιθώριο για την απόσυρση της σπατάλης και για βελτιώσεις.

Το πρώτο βήμα σε κάθε επίπεδο βελτίωσης είναι να αποφασίσουμε τι θα βελτιώσουμε. Η θεωρία των περιορισμών, αποτελεί ένα ισχυρό εργαλείο για τη στόχευση του τομέα εκείνου του οργανισμού, η βελτίωση του οποίου θα αποφέρει το μεγαλύτερο όφελος. Η διοίκηση με βάση τις δραστηριότητες προσφέρει μια άλλη μέθοδο. Τα ποσοστά δραστηριότητας που υπολογίστηκαν στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες μπορούν να προσφέρουν πολύτιμα αρχικά στοιχεία σχετικά με το πού υπάρχουν σπατάλες και περιθώρια βελτίωσης σε ένα οργανισμό και να τα διορθώσουν χρησιμοποιώντας τη Διοίκηση Ολικής Ποιότητας και τον ανασχεδιασμό διεργασιών.

Η μελέτη των προτύπων βέλτιστης πρακτικής (benchmarking) προσφέρει μια συστηματική προσέγγιση στον εντοπισμό των δραστηριοτήτων που προσφέρουν μεγαλύτερο περιθώριο για βελτιώσεις. Για παράδειγμα, η Ομάδα Πόρων Μάρκετινγκ της αμερικανικής τηλεφωνικής εταιρείας US WEST, διεξήγαγε ανάλυση ABC των

δραστηριοτήτων που διεκπεραιώνει το λογιστήριο της εταιρείας. Τα στελέχη υπολόγισαν τους συντελεστές δραστηριότητας για τις δραστηριότητες του λογιστηρίου και στη συνέχεια σύγκριναν τους συντελεστές αυτούς με το κόστος της διεκπεραίωσης των ίδιων δραστηριοτήτων σε άλλες εταιρείες. Χρησιμοποιήθηκαν δύο πρότυπα βέλτιστης πρακτικής: (1) ένα δείγμα εταιρειών του καταλόγου FORTUNE 100, που είναι οι 100 μεγαλύτερες εταιρείες των Ηνωμένων Πολιτειών και (2) ένα δείγμα εταιρειών <<παγκόσμιας κλάσης>> οι οποίες σύμφωνα με έναν σύμβουλο είχαν τις καλύτερες πρακτικές λογιστικής στον κόσμο. Οι συγκρίσεις παρουσιάζονται στον επόμενο πίνακα:

Πίνακας 3.2

Δραστηριότητα	Μέτρο Δραστηριότητας	Κόστος US WEST	Πρότυπο FORTUNE 100	Πρότυπο παγκόσμιας κλάσης
Διεκπεραίωση εισπρακτέων λογαριασμών	Αριθμός τιμολογίων που διεκπεραιώθηκαν	3,80£ ανά τιμολόγιο	15,00£ ανά τιμολόγιο	4,60£ ανά τιμολόγιο
Διεκπεραίωση πληρωτέων λογαριασμών	Αριθμός τιμολογίων που διεκπεραιώθηκαν	8,90£ ανά τιμολόγιο	7,00£ ανά τιμολόγιο	1,80£ ανά τιμολόγιο
Διεκπεραίωση επιταγών μισθοδοσίας	Αριθμός επιταγών που διεκπεραιώθηκαν	7,30£ ανά επιταγή	5,00£ ανά επιταγή	16,00£ ανά επιταγή
Διαχείριση πιστωτικού υπολοίπου πελατών	Αριθμός λογαριασμών πελατών	12,00£ ανά λογαριασμό	16,00£ ανά λογαριασμό	5,60£ ανά λογαριασμό

Από την παραπάνω ανάλυση γίνεται σαφές ότι η US WEST τα καταφέρνει πολύ καλά στη διεκπεραίωση εισπρακτέων λογαριασμών. Το μέσο κόστος της ανά τιμολόγιο είναι 3,80£, ενώ το κόστος άλλων εταιρειών που θεωρούνται παγκόσμιας κλάσης είναι υψηλότερο 4,60£ ανά τιμολόγιο. Από την άλλη πλευρά στη US WEST το κόστος διεκπεραίωσης των επιταγών μισθοδοσίας είναι αισθητά ανώτερο απ' ότι στις εταιρείες της σύγκρισης. Το κόστος ανά επιταγή μισθοδοσίας στην US WEST είναι 7,30£ έναντι 5,00£ στις εταιρείες του FORTUNE 100 και 1,72£ στις εταιρείες παγκόσμιας κλάσης. Αυτό σημαίνει ότι ίσως να υπάρχει περιθώριο εξάλειψης κάποιας σπατάλης από αυτή τη δραστηριότητα, εάν χρησιμοποιηθούν τα εργαλεία της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας, ο ανασχεδιασμός διεργασιών ή κάποια άλλη τεχνική.

3.5 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες και εκθέσεις για χρήση εκτός εταιρείας

Αφού η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες παρέχει κατά κανόνα ακριβέστερη κοστολόγηση του προϊόντος απ' ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, γιατί άραγε δε χρησιμοποιείται για τη σύνταξη εκθέσεων που απευθύνονται σε φορείς εκτός εταιρείας; Μερικές εταιρείες χρησιμοποιούν πράγματι την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στις εξωτερικές εκθέσεις τους, αλλά οι περισσότερες δεν τη χρησιμοποιούν. Υπάρχουν αρκετοί λόγοι για τους οποίους συμβαίνει αυτό. Πρώτον, οι εξωτερικές εκθέσεις είναι λιγότερο λεπτομερείς απ' ότι οι εσωτερικές εκθέσεις που καταρτίζονται με σκοπό τη λήψη αποφάσεων. Στις εξωτερικές εκθέσεις δεν αναφέρεται το κόστος των επιμέρους προϊόντων. Δηλώνεται μεν το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και η αξιολόγηση των αποθεμάτων, αλλά χωρίς ανάλυση των λογαριασμών αυτών κατά προϊόν. Αν ορισμένα προϊόντα κοστολογούνται κάτω του κόστους και κάποια άλλα πάνω από το κόστος, τα σφάλματα τείνουν να αλληλοεξαλείφονται όταν τα στοιχεία κόστους του προϊόντος προστίθενται όλα μαζί.

Δεύτερον, συχνά είναι πολύ δύσκολο να γίνουν αλλαγές στο λογιστικό σύστημα μιας εταιρείας. Τα επίσημα συστήματα κοστολόγησης στις περισσότερες μεγάλες εταιρείες είναι συνήθως ενσωματωμένα σε περίπλοκα προγράμματα υπολογιστών που έχουν υποστεί πολλές τροποποιήσεις από το προσωπικό της εταιρείας με την πάροδο του χρόνου. Είναι εξαιρετικά δύσκολο να γίνουν αλλαγές σε τέτοια προγράμματα υπολογιστών χωρίς να προκληθούν πολυάριθμα προγραμματιστικά σφάλματα.

Τρίτον, ένα σύστημα Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες, δε συμβαδίζει με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές. Το κόστος του προϊόντος που υπολογίζεται για τις εξωτερικές εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία κόστους παραγωγής, και μόνο αυτά. Όμως σε ένα σύστημα Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες, από το κόστος προϊόντος αποκλείονται μερικά στοιχεία κόστους παραγωγής και περιλαμβάνονται μερικά στοιχεία κόστους εκτός της παραγωγικής διαδικασίας. Είναι δυνατό να προσαρμόσουμε τα δεδομένα της ABC στο τέλος της περιόδου για να συμφωνούν με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές, αλλά αυτό προϋποθέτει περισσότερη εργασία.

Τέταρτον, οι ελεγκτές είναι πιθανό να μη νιώθουν άνετα με επιμερισμούς που βασίζονται σε συνεντεύξεις με το προσωπικό της εταιρείας. Τέτοια υποκειμενικά φαινόμενα μπορεί εύκολα να χειραγωγηθούν από τα διευθυντικά στελέχη ώστε να φανούν πιο ευνοϊκά τα κέρδη και άλλες βασικές μεταβλητές.

Για όλους αυτούς τους λόγους οι περισσότερες εταιρείες χρησιμοποιούν την Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες μόνο για ειδικές μελέτες που απευθύνονται στα διευθυντικά στελέχη και δεν επιχειρούν να την εντάξουν στο επίσημο σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν.

3.6 Παράγοντες Επιτυχίας και Αποτυχίας

Οι σημαντικότεροι παράγοντες επιτυχίας ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι:

3.6.1 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης

Ερευνητικές εργασίες έχουν δείξει ότι η διοικητική υποστήριξη είναι ο κρισιμότερος ίσως παράγοντας για την επιτυχία της εφαρμογής ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα. Αυτή η διαπίστωση είναι σύμφωνη με το γεγονός ότι σχεδόν όλες οι επιτυχημένες καινοτομίες απαιτούν την υποστήριξη της κορυφής της διοικητικής πυραμίδας μιας επιχείρησης. Η διοίκηση πρέπει να υποστηρίζει ενεργά την ανάγκη υιοθέτησης ενός συστήματος ABC. Οφείλει να είναι ενήμερη για τις αντιξοότητες που θα έχει το εγχείρημα και να έχει το σθένος και τη βούληση να καταβάλει κάθε δυνατή

προσπάθεια με στόχο να πείσει το δυναμικό της επιχείρησης ότι το πρόγραμμα είναι ζωτικής σημασίας φροντίζοντας ταυτόχρονα να εξασφαλίσει του αναγκαίους για αυτό πόρους.

3.6.2 Εκπαίδευση

Η εκπαίδευση είναι ιδιαίτερα σημαντική επειδή μπορεί να οδηγήσει στη συνειδητοποίηση εκ μέρους των εργαζόμενων των διαφορών μεταξύ των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και των συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα καθώς και για τους λόγους για τους οποίους πλεονεκτούν τα τελευταία στη λήψη αποφάσεων. Η εκπαίδευση θα πρέπει να είναι καθολική από την κορυφή της πυραμίδας της διοίκησης μέχρι τη βάση της.

3.6.3 Αξιοποίηση της Τεχνολογίας των Πληροφοριών

Η εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ABC θα είναι αποτελεσματικότερη αν αξιοποιηθούν και προσαρμοστούν οι μεθοδολογίες και οι τεχνικές που χρησιμοποιεί η τεχνολογία των πληροφοριών στις συγκεκριμένες ανάγκες της επιχείρησης.

Όπως σε κάθε έργο, έτσι και στην προσπάθεια εγκατάστασης ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα εγκυμονούν κίνδυνοι αποτυχίας. Ερευνητικές εργασίες στις χώρες της Διοικητικής Λογιστικής έχουν εντοπίσει τους πιο κάτω παράγοντες ως αιτίες αποτυχίας των συστημάτων κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

- Η έλλειψη υποστήριξης από την ανώτατη διοίκηση
- Η έλλειψη σαφών στόχων
- Η έλλειψη συμμετοχής των υπαλλήλων
- Η έλλειψη αρχικής και συνεχούς κατάρτισης
- Η ανυπαρξία σύνδεσης του έργου με άλλες πρωτοβουλίες
- Οι πολλές ή λίγες λεπτομέρειες

- Τα προβλήματα στη συλλογή των στοιχείων δραστηριότητας
- Η αποτυχία αντιμετώπισης της αντίστασης για αλλαγή
- Η έλλειψη σημαντικών πόρων.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

4.1 Εισαγωγή

Πρακτικές εφαρμογές της μεθοδολογίας ABC

Κερδοφορία προϊόντων, πελατών, και λοιπών καναλιών

Τα παραδοσιακά συστήματα μέτρησης του κόστους αναλύουν τα γενικά έξοδα σε σχέση με την διάθεση των διαφόρων πόρων της επιχείρησης. Τα συστήματα ABC αναλύουν το κόστος ανάλογα με την δραστηριότητα που απορρόφησε κάποιο πόρο, και τον πελάτη, προϊόν ή κανάλι που σχετίζεται με αυτή τη δραστηριότητα. Ακόμα και σε περιπτώσεις που η ανάλυση του ABC γίνεται σε στρατηγικό επίπεδο και άρα είναι περιληπτική, μπορεί να αποβεί καταλυτική για την χάραξη της στρατηγικής της εταιρείας.

Δημιουργία ρεαλιστικών προβλέψεων (forecasts) και προϋπολογισμών (budgets)

Η αξία των περισσότερων budgets σήμερα είναι περιορισμένη διότι προσπαθούν να προβλέψουν την μελλοντική κατανάλωση των εταιρικών πόρων χωρίς να υπολογίζουν όλους εκείνους τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν αυτή τη κατανάλωση. Αντίθετα, οι προβλέψεις και οι προϋπολογισμοί που έχουν παραχθεί μέσω του ABC χρησιμοποιούν διάφορους παράγοντες και δείκτες (target driver units and unit rates) για να υπολογίσουν τους πόρους οι οποίοι είναι απαραίτητοι για να επιτευχθούν οι επιχειρηματικοί στόχοι της εταιρείας. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση μπορεί εύκολα να αναγνωρίσει ποιες δραστηριότητες αποφέρουν αξία στην εταιρεία και ποιες όχι και να πράξει ανάλογα.

Μέτρηση αποδοτικότητας και benchmarking

Οι πιο πολλές εταιρίες συνήθως θέτουν οικονομικούς στόχους οι οποίοι ως επί το πλείστον είναι ανούσιοι μια και δεν μπορούν να υπολογίσουν τις αιτίες μεταβολής της αποδοτικότητας της εταιρείας. Η μέτρηση των κερδών, η αύξηση των πωλήσεων, κλπ., δίνουν μια καλή εικόνα της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η εταιρεία, δεν βοηθούν

όμως την διοίκηση να αποκτήσει μια ξεκάθαρη εικόνα για τον τρόπο με τον οποίο επιτεύχθηκαν τα συγκεκριμένα νούμερα. Το ABC δίνει μια ξεκάθαρη εικόνα των μετρήσεων και επιτρέπει στην εταιρεία να εντοπίσει όλους τους παράγοντες που επηρέασαν την θετική ή αρνητική μεταβολή έτσι ώστε οι καινούργιοι στόχοι που θα θέσει να είναι άρρηκτα δεμένοι με τους παράγοντες που επηρεάζουν άμεσα τους συγκεκριμένους στόχους.

Βελτίωση των διαδικασιών

Η προσπάθεια πολλών εταιριών παγκοσμίως για μείωση του κόστους και επίτευξη πιο ανταγωνιστικών τιμών εστιάζεται συνήθως σε περικοπές εξόδων στα τμήματα έρευνας και ανάπτυξης, εκπαίδευσης, και marketing. Τα τμήματα όμως αυτά φέρνουν αξία στην εταιρεία και τυχόν περικοπές συνήθως έχουν αντίθετα αποτελέσματα από τα επιθυμητά. Η πιο σωστή λύση για μια εταιρεία είναι να βελτιώσει τις επιχειρηματικές της διαδικασίες. Η ανάλυση ABC επιτρέπει στις επιχειρήσεις να εντοπίσουν με μεγάλη ακρίβεια όλες τις διαδικασίες και δραστηριότητες που δημιουργούν το μεγαλύτερο κόστος και να τις επαναπροσδιορίσει ανάλογα

4.2 Μελέτες περιπτώσεων επιτυχημένης εφαρμογής της ABC

4.2.1 Reichhold, Inc.

Η εταιρεία

Η εταιρεία Reichhold παράγει χημικά όπως κόλλες, ρητίνες και συστήματα πολυμερών με κέντρα παραγωγής στη Βόρεια Αμερική, στην Ευρώπη, στη Λατινική Αμερική και στη Νότιο Αφρική. Η τοποθέτηση της εταιρείας ως υψηλής προστιθέμενης αξίας προμηθευτή, δίνει αυξημένη έμφαση στην παραγωγή και πώληση κατά παραγγελία εξειδικευμένων προϊόντων, τα οποία δημιουργούν μεγάλα περιθώρια κέρδους. Η εταιρεία χρησιμοποιεί κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων από το 1998 ώστε να



αναλύσει τις επιπτώσεις της νέας στρατηγικής της, να παράγει κυρίως κατά παραγγελία, στο κόστος παραγωγής.

Εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες

Σε αντίθεση με τις άλλες περιπτώσεις, όπου η διαδικασία μετατροπής του κοστολογικού συστήματος σε ABC γίνεται χρησιμοποιώντας συμβούλους και μεταβαίνοντας από τα γενικά στα ειδικά έξοδα, η Reichhold στήριξε τη διαδικασία στις πληροφορίες που άντλησε από τις τοπικές ομάδες παραγωγής και τη διάχυση της πληροφορίας προς τα πάνω (bottom-up). Η εταιρεία σχημάτισε μία επιτροπή προσδιορισμού κατεύθυνσης, η οποία θα επέβλεπε τη διαδικασία μετατροπής στο νέο κοστολογικό σύστημα στις Η.Π.Α. και στον Καναδά. Σκοπός της ήταν η συλλογή πληροφοριών για την εξέλιξη της διαδικασίας, η επεξεργασία τους και η πληροφόρηση ολόκληρης της εταιρείας για την επίτευξη των μεσοπρόθεσμων στόχων με τη συνεργασία όλου του εμπλεκόμενου προσωπικού. Μία άλλη ομάδα εργασίας που αποτελείτο από ένα υψηλού επιπέδου στέλεχος και τα άτομα τα οποία απασχολούνταν με την κοστολόγηση των προϊόντων στα εργοστάσια, σχημάτισε ένα πρωτότυπο σύστημα εφαρμογής της ABC στην εταιρεία, με την προοπτική να αναπτυχθεί βάσει των εμπειριών των εργαζόμενων στα εργοστάσια. Ένας από τους βασικότερους στόχους για την ανάπτυξη της τελικής μορφής του νέου κοστολογικού συστήματος ήταν η εμπλοκή των ατόμων που γνώριζαν καλά τις λεπτομέρειες της διαδικασίας παραγωγής και η εύρεση των διαδικασιών που θα επηρεάζονταν περισσότερο.

Η **πilotική εφαρμογή** της ABC έγινε σε δύο εργοστάσια (Weston, Ontario-Canada και Bridgeville, Pa-USA). Δύο ήταν οι λόγοι που συνέβη αυτό. Κατά πρώτον, τα δύο αυτά εργοστάσια είχαν μεγάλη ποικιλία στις γραμμές παραγωγής τους και κατά δεύτερον, το προσωπικό εκεί έδειχνε μεγάλο ενδιαφέρον για την όλη διαδικασία. Λόγω του ότι οι πρακτικές που χρησιμοποιούνταν από τα εργοστάσια αυτά ήταν γνωστό ότι μετέφεραν μέρος του κόστους ενός προϊόντος σε άλλα, ήταν απαραίτητο να υπάρχει πλήρης γνώση του παρόντος συστήματος κοστολόγησης. Στη διαδικασία αυτή έπρεπε να γίνει αρχικά ανάλυση σε περιορισμένο αριθμό δραστηριοτήτων που αφορούσαν μόνο στη διαδικασία παραγωγής βάσει της σημαντικότητας τους. Με τη βοήθεια του προσωπικού παραγωγής, δημιουργήθηκε ένα μοντέλο της σειράς των σημαντικότερων

δραστηριοτήτων που ακολουθούνταν στην παραγωγή. Ύστερα, υπολογίστηκε ξανά το κόστος του κάθε προϊόντος και συγκρίθηκε με τα προηγούμενα υπολογισμένα κόστη.

Ένα **πρώτο βασικό μάθημα** για την Reichhold ήταν ότι μία μετατροπή ενός μεγάλου συστήματος ή η δημιουργία ενός νέου, δεν μπορεί απλά να εγκατασταθεί. Πρέπει να αναπτυχθεί σταδιακά και στη συγκεκριμένη περίπτωση πρέπει να αναμιγνύονται οι άνθρωποι αυτοί που είναι πιο κοντά στις δραστηριότητες που περιγράφηκαν. Η εταιρεία μάλιστα έδωσε τα εύσημα της επιτυχίας του συστήματος στους ανθρώπους αυτούς. Ένα άλλο προτέρημα για την σταδιακή ανάπτυξη του συστήματος εσωτερικά στην εταιρεία ήταν το γεγονός ότι έγινε με αρκετά αργά βήματα, ώστε να ήταν δυνατές οι αναπροσαρμογές του συστήματος καθοδόν της διαδικασίας. Η Reichhold, επίσης, ενέπλεξε και προσωπικό από άλλα εργοστάσια, με σκοπό να τους προσφέρει αρκετή πληροφόρηση για τις μεθόδους της ABC ώστε να ηγηθούν των μετατροπών αργότερα στα αντίστοιχά τους εργοστάσια, με αποτέλεσμα να πραγματώνεται και εκπαίδευση του προσωπικού ολόκληρης της εταιρείας και ανταλλαγή ιδεών, παράλληλα με την όλη διαδικασία.

Ένα **δεύτερο μάθημα** για την εταιρεία ήταν η αξία της απλοποίησης. Αρχικά έγινε μία προσπάθεια να εφαρμοστεί ένα πληροφορικό σύστημα κοστολόγησης, αλλά παρατηρήθηκε ότι το παρόν σύστημα με τη χρήση ειδικών φύλλων κοστολόγησης θα απαιτούσε λιγότερη προσπάθεια και θα είχε μικρότερο κόστος. Η χρήση της παρούσας εμπειρίας από την εφαρμογή αυτής της μεθόδου διευκόλυνε τη διαδικασία εφαρμογής των πιλοτικών συστημάτων επειδή παρείχε περισσότερη σαφήνεια στην επιλογή οδηγών κόστους και επιπέδων δραστηριοτήτων.

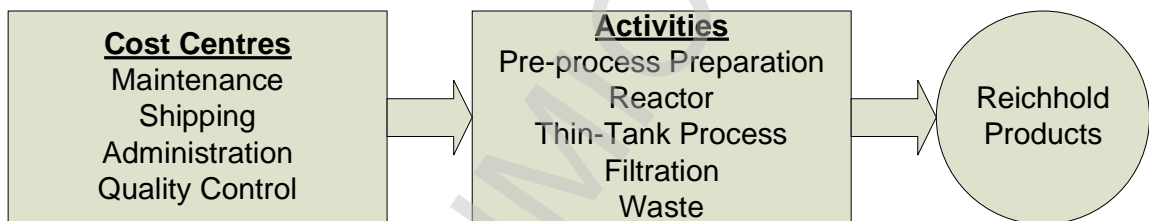
Τέλος, ένα **ακόμα πολύ σημαντικό μάθημα** από τα πιλοτικά συστήματα ήταν η αναγνώριση των βασικών δεξιοτήτων που ήταν απαραίτητες για την επιτυχή ανάπτυξη και εφαρμογή του συστήματος. Κατά πρώτον, ήταν πολύ σημαντικό να έχει το προσωπικό που εμπλεκόταν στις ομάδες, είτε είχαν λογιστικές, είτε διοικητικές αρμοδιότητες, βαθιά κατανόηση των δραστηριοτήτων και των κοστών αυτών. Οι ομάδες αυτές, επίσης, θα πρέπει να έχουν καλή αντίληψη και συγκέντρωση στον στόχο της εταιρείας για βελτίωση της ανταγωνιστικής της θέσης με τη χρήση της ABC. Η τεχνική κατάρτιση σε βασικά θέματα λογιστικής και η εφαρμογή τους στο σύστημα κοστολόγησης ήταν απαραίτητη τόσο για το διοικητικό προσωπικό όσο και για το οικονομικό προσωπικό. Η ανάπτυξη ομαδικών δεξιοτήτων και η ανάληψη

πρωτοβουλιών όταν αυτό ήταν απαραίτητο, όσο και η διάθεση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των μελών των ομάδων, ήταν απαραίτητη για την ομαλή διεξαγωγή της διαδικασίας και την τελική της επιτυχία.

Διαφορές παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης και ABC

Η αναγνώριση των δραστηριοτήτων έδειξε ότι υπάρχει μεγάλη διαφοροποίηση ανάμεσα στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης με τα κέντρα κόστους και στο νέο που έκανε χρήση των δεξαμενών κόστους, όπως είναι εμφανές στον πίνακα 4.1. Η παραδοσιακή μέθοδος χρησιμοποιούσε έναν μόνο συντελεστή καταλογισμού, τις ώρες λειτουργίας του αντιδραστήρα, για να προσδώσει το κόστος για κάθε ένα από τα είκοσι προϊόντα της εταιρείας.

Πίνακας 4.1



Το πρόβλημα που προέκυπτε με την παραδοσιακή μέθοδο είναι εμφανές στον πίνακα 4.2 που παρουσιάζει δέκα από τα προϊόντα της εταιρείας σε σειρά ανάλογα με τις ώρες λειτουργίας του αντιδραστήρα, ξεκινώντας από τις λιγότερες προς τις περισσότερες. Αν λάβουμε υπ' όψιν τα προϊόντα J και M, μπορούμε εύκολα να διακρίνουμε ότι ενώ έχουν τις ίδιες ώρες λειτουργίας του αντιδραστήρα και άρα με την παραδοσιακή μέθοδο κοστολογούνται παρόμοια, οι υπόλοιπες δραστηριότητες που απαιτούνται για την παραγωγή τους διαφέρουν σημαντικά στη χρήση της δεξαμενής λέπτυνσης (thin tank), στις ώρες φιλτραρίσματος, αλλά και στο κόστος επεξεργασίας των αποβλήτων. Ενώ το προϊόν J έχει περίπου το μέσο όρο λειτουργίας της δεξαμενής λέπτυνσης και φιλτραρίσματος, έχει σημαντικά μικρότερο κόστος για την επεξεργασία των αποβλήτων του. Σε αντίθεση, το προϊόν M έχει σημαντικά μεγαλύτερο κόστος για τη χρήση της δεξαμενής λέπτυνσης και στο φιλτράρισμα και σχετικά μικρότερο κόστος για την επεξεργασία των αποβλήτων του σε σχέση με το μέσο όρο. Αναμένεται, λοιπόν, το κόστος του προϊόντος M να είναι σημαντικά μεγαλύτερο με τη χρήση της ABC ενώ για

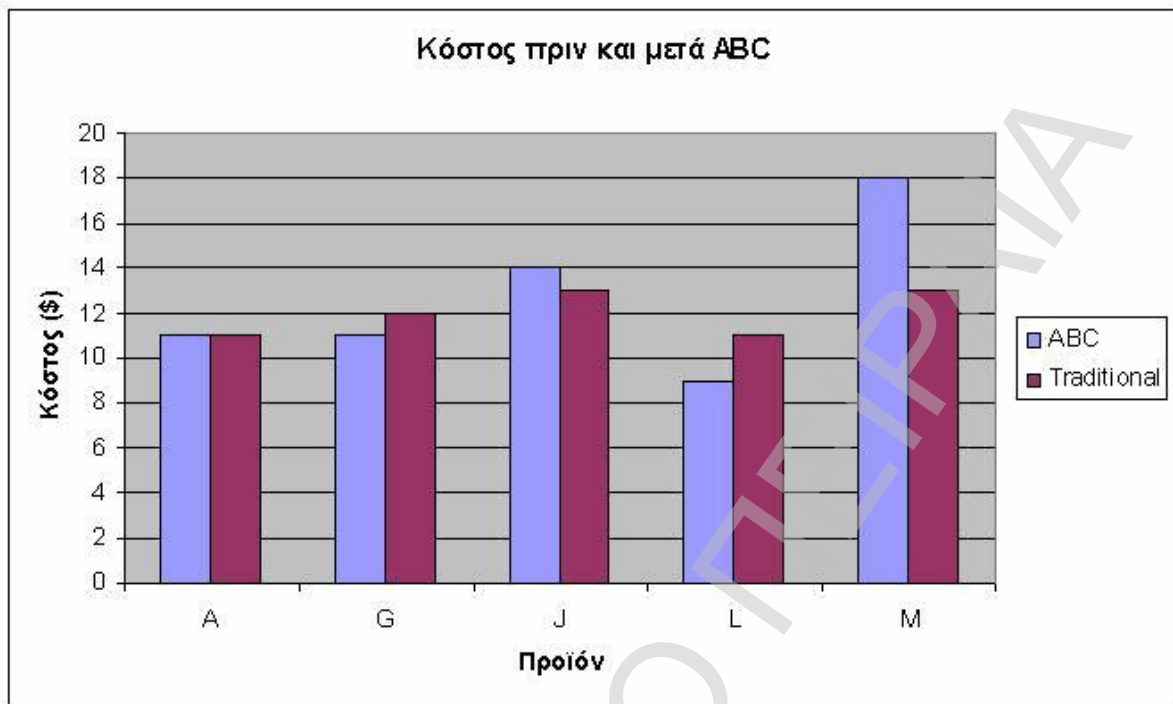
το προϊόν J δεν αναμένεται μεγάλη διαφορά, επειδή το J δε διαφέρει ιδιαίτερα σημαντικά από το μέσο όρο.

Πίνακας 4.2

<u>Δραστηριότητες</u>					
Προϊόν	Pre-process Preparation (ώρες)	Reactor Process (ώρες)	Thin-Tank Process (ώρες)	Filtration (ώρες)	Waste Disposal (per batch)
P	1	10	8	5	\$109
K	1	13	7	3	\$5
Q	1	13	7	4	\$12
L	1	14	5	3	\$9
A	1	15	9	5	\$24
B	2	15	5	4	\$10
G	1	15	8	4	\$53
N	2	15	8	5	\$16
J	1	16	8	3	\$3
M	1	16	27	6	\$12

Το κόστος το οποίο προέκυψε ενδεικτικά για κάποια από τα προϊόντα που προαναφέρθηκαν με τη χρήση της ABC μπορεί να φανεί στον πίνακα 4.3 σε σύγκριση με το κόστος που υπολογιζόταν με την παραδοσιακή κοστολόγηση. Μπορεί έτσι να παρατηρηθεί ότι, όπως ήταν αναμενόμενο, άλλα προϊόντα παρουσίαζαν υψηλότερο κόστος με την ABC απ' ό τι με την παραδοσιακή και άλλα χαμηλότερο. Ενδεικτικά, το κόστος του προϊόντος M με ABC είναι χαρακτηριστικά μεγαλύτερο από πριν, ενώ για το προϊόν J οριακά μεγαλύτερο.

Πίνακας 4.3



Είναι εμφανές από το γράφημα, όμως, ότι οι διαφοροποιήσεις είναι σημαντικές και έχουν σοβαρές επιπτώσεις στην κοστολόγηση των προϊόντων της Reichhold. Για μερικά από τα προϊόντα της εταιρείας που έχουν παρουσιάσει σημαντικές διαφορές, θα πρέπει να γίνει νέος στρατηγικός σχεδιασμός και ως προς την γραμμή παραγωγής, αλλά και ως προς το μάρκετινγκ. Για παράδειγμα, το κόστος μερικών διαδικασιών παραγωγής όπως το φιλτράρισμα και η επεξεργασία των αποβλήτων επηρεάζονται έντονα από το μέγεθος της παρτίδας και τη σειρά της ροής παραγγελιών. Με αυτό τον τρόπο, η εταιρεία μπορεί να κάνει καλύτερη ανάλυση του κόστους των συνδυασμών παραγωγής και να επιλέξει τον καλύτερο. Τα προϊόντα που απαιτούν μεγάλη ποιότητα φιλτραρίσματος απαιτούν και μεγαλύτερο χρόνο φιλτραρίσματος. Εάν το εργοστάσιο παράγει μεγαλύτερες παρτίδες αυτών των προϊόντων, αυξάνεται σημαντικά το παραγόμενο προϊόν για τον ίδιο χρόνο φιλτραρίσματος.

Όταν ολοκληρώθηκαν τα πιλοτικά προγράμματα, συστάθηκαν νέες επιτροπές από άτομα που έλαβαν μέρος σε αυτά μαζί με εθελοντές από τα υπόλοιπα δεκαέξι εργοστάσια της Reichhold στη Βόρεια Αμερική. Μία ακόμα σημαντική πληροφορία που έγινε γνωστή κατά τη διάρκεια της συνολικής εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης ήταν το γεγονός ότι χρειαζόνταν συστηματικές συναντήσεις των επιτροπών διαχείρισης της διεργασίας ώστε να διατηρηθούν οι στόχοι της, να επιλυθούν

προβλήματα και να διαχειριστούν τα περίπλοκα προγράμματα εργασιών για την κάθε επιτροπή. Η συνεχής επικοινωνία μεταξύ των εμπλεκόμενων, έπαιξε σημαντικό ρόλο. Οι νέες επιτροπές αντιμετώπισαν αρκετά σύνθετα προβλήματα τα οποία αφορούσαν σε λεπτομέρειες της διαδικασίας. Η άμεση επικοινωνία με μέλη των πιλοτικών επιτροπών βοήθησε σημαντικά στην επίλυσή τους μέσω της ενθάρρυνσης για μετατροπές στο βασικό σχέδιο, αλλά και βοήθεια ώστε να μην εκτροχιαστεί η διαδικασία από την πιλοτική μεθοδολογία. Η δημιουργία της επήρειας των μετατροπών (impact analysis) με τη σύγκριση των αποτελεσμάτων με το παλαιό σύστημα έδωσε τη δυνατότητα να γίνει μία μετατροπή με ελάχιστες εκπτώσεις.

Τέλος, η ανάμειξη του προσωπικού του κάθε εργοστασίου στη διαδικασία ανάπτυξης του συστήματος αποδείχτηκε κρίσιμη. Σε ένα εργοστάσιο, για παράδειγμα, στο οποίο δεν υπήρχε έντονη ανάμειξη ολόκληρης της ομάδας στην διαδικασία, ο βασικός σχεδιαστής μεταφέρθηκε σε άλλη περιοχή. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να ζητηθεί μετά από σύντομο χρονικό διάστημα βοήθεια από τα κεντρικά. Η εταιρεία αναγκάστηκε τότε να στείλει μια επιτροπή για την επανεκπαίδευση του προσωπικού, ενώ σε άλλα εργοστάσια αυτό δεν κρίθηκε απαραίτητο.

Αποτελέσματα

Συνολικά, η εφαρμογή της ABC επέτρεψε στην Reichhold να κάνει καλύτερη διαχείριση της παραγωγικής της ικανότητας, να βελτιώσει τους χρόνους παραγωγής των παρτίδων και να σημειωθεί σημαντική βελτίωση στον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους του κάθε προϊόντος.

Συμπεράσματα

Είναι σημαντικό να γίνει κατανοητό ότι η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων μπορεί να γίνει μόνο με την ανάπτυξη παράλληλα με το στρατηγικό σχεδιασμό της κάθε εταιρείας. Η κοστολόγηση με αυτό το σύστημα μπορεί να δώσει σημαντικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και τη μέτρηση της αποδοτικότητας των τμημάτων της εταιρείας. Είναι άλλωστε προφανές ότι ο στρατηγικός σχεδιασμός θα λάβει χώρα είτε με τη βοήθεια του κοστολογικού συστήματος, είτε χωρίς. Μπορεί εύκολα να γίνει κατανοητό ότι με την βοήθεια όμως της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, μπορεί να επιτευχθεί καλύτερη

πληροφόρηση των διοικητικών στελεχών και οι στρατηγικές αποφάσεις να ληφθούν βάσει πληρέστερων και συστηματικότερων δεδομένων.

4.2.2 General Motors

Η εταιρεία

Η εταιρεία General Motors, ο μεγαλύτερος κατασκευαστής αυτοκινήτων στον κόσμο, είναι ο ηγέτης πωλήσεων στην παγκόσμια βιομηχανία για 76 έτη. Ιδρύθηκε το 1908 και



απασχολεί σήμερα περίπου 284.000 άτομα σε όλο τον κόσμο. Με έδρα στο Ντητρόιτ, η GM κατασκευάζει τα αυτοκίνητα και τα φορτηγά της σε 33 χώρες. Το 2006 πουλήθηκαν συνολικά 9,1 εκατομμύρια αυτοκίνητα και φορτηγά της GM, κάτω από τα ακόλουθα εμπορικά σήματα: Buick, Cadillac, Chevrolet, GMC, GM Daewoo, Holden, HUMMER,

Opel, Pontiac, Saab, Saturn και Vauxhall. Το υποκατάστημα OnStar της GM είναι ο ηγέτης της βιομηχανίας όσον αφορά την ασφάλεια οχημάτων, την προστασία και τις υπηρεσίες πληροφοριών.

Εφαρμογή της Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες

Παραδοσιακά, η GM χρησιμοποιούσε ως βάση για τον επιμερισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων τις ώρες άμεσης εργασίας. Ο τρόπος αυτός επιμερισμού οδηγούσε αναπόφευκτα σε παραποίηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων, γεγονός που είχε γίνει αντιληπτό από τη διοίκηση της εταιρείας, ήδη από τη δεκαετία του 1970.

Στις αρχές της δεκαετίας του 1980, οι επενδύσεις που έγιναν σε κάποια καινούρια μηχανήματα (transfer presses), άλλαξαν εντελώς τα οικονομικά δεδομένα για τα εργοστάσια επεξεργασίας λαμαρίνας. Τα εργοστάσια που δέχθηκαν τα μηχανήματα τελευταίας τεχνολογίας είχαν μεν ένα εξασφαλισμένο μέλλον, αλλά αντιμετώπιζαν διαφορετική δομή κόστους με υψηλό κόστος κεφαλαίου και αυξημένη κατανάλωση έμμεσων πόρων. Τα εργοστάσια με την απαρχαιωμένη τεχνολογία αντιμετώπιζαν την

απειλή παύσης της λειτουργίας τους. Η ραγδαία αυτή αλλαγή που προκλήθηκε από την εισαγωγή της νέας τεχνολογίας καθώς και η ήδη υπάρχουσα γνώση για το πρόβλημα κοστολόγησης των προϊόντων, οδήγησε σε διάφορα πειράματα των εργοστασίων επεξεργασίας λαμαρίνας σχετικά με την κοστολόγηση των προϊόντων.

Μεταξύ άλλων, στο συγκεκριμένο εγχείρημα συμμετείχε και το εργοστάσιο της Pontiac στο Michigan, το οποίο δεν είχε τα μηχανήματα τελευταίας τεχνολογίας και ως εκ τούτου απειλούνταν με κλείσιμο. Το εργοστάσιο αυτό εφάρμοσε για πρώτη φορά την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) σε μία εκ των δύο σημαντικότερων περιοχών παραγωγής. Προς τη συγκεκριμένη κατεύθυνση κοστολόγησης οδηγήθηκε κατόπιν της διαπίστωσης ότι δύο είδη καπό, με εντελώς διαφορετικό όγκο παραγωγής, επιβαρύνονταν με τα ίδια ανά μονάδα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Ύστερα από τη διαμόρφωση του μοντέλου ABC για το εργοστάσιο της Pontiac, οι υπεύθυνοι του εργοστασίου φρόντισαν να εξαπλωθεί η νέα αυτή προσέγγιση κοστολόγησης σε όλο τον οργανισμό. Έτσι, στις αρχές του 1987 συγκάλεσαν ένα συνέδριο όλων των υπευθύνων των εργοστασίων που ανήκαν στο Chevrolet-Pontiac-Canada Group για να τους ενημερώσουν για τα αποτελέσματα της πιλοτικής μελέτης σε δύο προϊόντα, αλλά και για να τους διδάξουν κάποια βασικά στοιχεία της ABC.

Η διάδοση του εγχειρήματος του εργοστασίου της Pontiac σε άλλα εργοστάσια και η υιοθέτηση της ABC από κάποια από αυτά, οδήγησε το τμήμα Έρευνας της GM (GMR) να ασχοληθεί με την ABC και τη συλλογή πληροφοριών για την καλύτερη εφαρμογή της. Μάλιστα, τον Αύγουστο του 1987, οι υπεύθυνοι του εργοστασίου της Pontiac κλήθηκαν να παρουσιάσουν τα αποτελέσματα της προσπάθειάς τους σε ανώτατο στέλεχος της GM και στον Οικονομικό Διευθυντή του Chevrolet-Pontiac-Canada Group. Οι εκπρόσωποι της ABC τόνισαν τη χρησιμότητά της ως ασυναγώνιστου εργαλείου για τη λήψη αποφάσεων, το οποίο δεν καταργεί τα υφιστάμενα οικονομικά συστήματα, αλλά παρέχει ρεαλιστική πληροφόρηση για το κόστος των προϊόντων, υποστήριξη κατά τον σχεδιασμό τους καθώς και κατανόηση της πολυπλοκότητας του κόστους.

Επιπλέον, προτάθηκε η υιοθέτηση της ABC από τα υπόλοιπα έξι εργοστάσια επεξεργασίας λαμαρίνας και επτά εργοστάσια κατασκευής κινητήρων σε μία διάρκεια τριών ετών και η υποστήριξη του εγχειρήματος από μία συντονιστική ομάδα (liaison).

Όμως, η πρόταση αυτή δεν έγινε δεκτή, και τα βασικά αντεπιχειρήματα ήταν η χρησιμοποίηση των ωρών λειτουργίας των μηχανημάτων ως βάση επιμερισμού, το γεγονός ότι η εφαρμογή της ABC ήταν αρκετά πολύπλοκη (χρησιμοποιούνταν 78 οδηγοί κόστους) ενώ συγχρόνως απαιτούσε τη δέσμευση αξιόλογων πόρων, το αρνητικό αίσθημα των εργαζομένων στα άλλα εργοστάσια ότι η ABC δεν εφευρέθηκε εκεί και τέλος ο φόβος που προέκυπτε από το γεγονός ότι το κόστος των προϊόντων με βάση την ABC ήταν τελείως διαφορετικό από εκείνο που έδινε η παραδοσιακή κοστολόγηση.

Αποτέλεσμα όλων των παραπάνω ήταν να δοθεί άδεια για συνέχιση της εφαρμογής της ABC στο εργοστάσιο της Pontiac και στη δεύτερη σημαντικότερη περιοχή παραγωγής, αλλά αναφορικά με τα υπόλοιπα εργοστάσια της εταιρείας ήταν στη διακριτική ευχέρεια αυτών να αποφασίσουν εάν επιθυμούσαν να υιοθετήσουν το καινοτομικό σύστημα κοστολόγησης. Πάντως, για την υποστήριξη των εργοστασίων που ήταν θετικά απέναντι στην ABC συγκροτήθηκε έπειτα από εφτά μήνες μία ομάδα δύο ατόμων (CPC-Group level ABC) η οποία ήταν υπεύθυνη για την παροχή τεχνικής υποστήριξης στα εν λόγω εργοστάσια, καθώς και συμβουλών σε θέματα σχεδιασμού της ABC και εκπαίδευσης σε αυτή.

Επίσημως, πάντως, τον Οκτώβριο του 1988, συστάθηκε το Cost Systems & Measurement Council (CSMC) κατόπιν συστάσεως από την Science Advisory Committee της GM με στόχο την επικέντρωση στην εφαρμογή της ABC σε επίπεδο οργανισμού και την εκπόνηση μιας μελέτης εφικτότητας.

Σύμφωνα με την ομάδα εργασίας, προκειμένου να εφαρμοστεί η ABC σε επίπεδο οργανισμού θα έπρεπε να πληρούνται οι εξής δύο προϋποθέσεις:

- α) Η ABC να βρίσκει εφαρμογή σε όλα τα διαφορετικά περιβάλλοντα διαδικασιών, δηλαδή από τη συναρμολόγηση οχημάτων έως τη συναρμολόγηση εξαρτημάτων και
- β) η ABC να συνδέεται με τις στρατηγικές της επιχείρησης για αυξημένη απόδοση και τα στοιχεία που εξάγονται από αυτή να επιταχύνουν τη λήψη καλύτερων αποφάσεων.

Προκειμένου να εξακριβωθεί κατά πόσο πληρούνται οι δύο αυτές προϋποθέσεις, η ομάδα εργασίας πρότεινε την εφαρμογή της ABC σε ακόμα έντεκα εργοστάσια ούτως ώστε να αναπτυχθούν συνολικά είκοσι-δύο μελέτες περίπτωσης με θέμα τη χρήση των δεδομένων από την ABC στη λήψη αποφάσεων. Το CSMC ενέκρινε το πλάνο και

ζήτησε μία τελική αξιολόγηση της ABC έως τον Φεβρουάριο του 1990. Όντως, τον Φεβρουάριο του 1990 η ομάδα εργασίας παρουσίασε τα αποτελέσματα της μελέτης της και υποστήριξε ότι η ABC έχει τη δυνατότητα να υποστηρίξει τη λήψη ορθών αποφάσεων και μάλιστα σε όλα τα περιβάλλοντα διαδικασιών της GM. Επιπλέον, γνωστοποίησε ότι υπήρχαν σημαντικές αποκλίσεις στο κόστος παραγωγής, όπως αυτό υπολογίζεται με την παραδοσιακή κοστολόγηση και την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων στα περισσότερα προϊόντα. Παράλληλα, εκφράστηκαν κάποιες παρατηρήσεις σχετικά με την υποκειμενικότητα που υπεισέρχεται στον προσδιορισμό των οδηγών κόστους από κάθε εργοστάσιο. Η λύση στο παραπάνω πρόβλημα ήρθε το Μάρτιο του ίδιου έτους μέσω της έκδοσης μίας λίστας βασικών οδηγών κόστους.

Τον Απρίλιο του 1990 η ομάδα εργασίας πάνω στην ABC πρότεινε ένα πενταετές πρόγραμμα για την υιοθέτηση της ABC από την GM-North America Operations, αλλά το CSMC απαίτησε την πλήρη εφαρμογή της ABC έως το τέλος του 1993. Έτσι, όλα τα εργοστάσια ξεκίνησαν να θέτουν σε εφαρμογή ένα σύστημα ABC εκμεταλλευόμενα τη γνώση και την εμπειρία των εργοστασίων που την είχαν ήδη εφαρμόσει. Παράλληλα, ένας CPC-Liaison παρακολουθούσε την εφαρμογή κάθε μοντέλου και διαπραγματευόταν με τα μέλη της τοπικής ομάδας πάνω σε θέματα σχεδιασμού προκειμένου να γίνονται ορθές επιλογές των οδηγών κόστους και να ακολουθούνται οι βασικές αρχές της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Στις 26 Ιουλίου 1991, δημοσιεύθηκε στην οικονομική κοινότητα της GM ένα Comptroller Circular Letter με τίτλο «Εφαρμογή & Χρήση της ABC». Μέσα από το κείμενο αυτό γινόταν επίσημα η αποδοχή της ABC ως μεθόδου για τον επιμερισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε δραστηριότητες και προϊόντα. Μάλιστα, μέχρι το Νοέμβριο του 1993, αναπτύχθηκαν πάνω από εκατόν πενήντα μοντέλα ABC στον οργανισμό.

Συμπεράσματα

Αξίζει να σημειωθεί ότι καταλυτικό ρόλο στην επιτυχημένη εφαρμογή της ABC στην GM έπαιξε το γεγονός ότι τα άτομα που ενεπλάκησαν στο εγχείρημα όχι μόνο ήταν δεκτικά στην αλλαγή, αλλά χαρακτηρίζονταν και από την ικανότητα και την επιθυμία να προκαλέσουν την αλλαγή. Βέβαια υπήρχε και μία μερίδα ατόμων τα οποία ήταν προκατειλημμένα απέναντι στην αλλαγή, αλλά η προκατάληψή τους αυτή

αντισταθμίσθηκε από την υπομονή, τη θέληση και τις επίμονες προσπάθειες των ηγετών του καινοτομικού συστήματος κοστολόγησης.

4.2.3 Volkswagen Canada

Η εταιρεία

Η VW Canada διατηρεί ένα μόνο εργοστάσιο παραγωγής στην ευρύτερη περιοχή του Καναδά και των Η.Π.Α. , το οποίο βρίσκεται στο Barrie, μία πόλη κοντά στο Toronto.



Το εργοστάσιο αυτό παράγει ρόδες από αλουμίνιο και καταλύτες και έχει χυτήριο για ορισμένα μηχανικά μέρη. Στο παρελθόν, τα προϊόντα του διοχετεύονταν αποκλειστικά στη μητρική εταιρεία. Όμως, η απόφαση της τελευταίας να αγοράζει τις πρώτες ύλες της από τον προμηθευτή με τη χαμηλότερη τιμή, ανεξαρτήτως εάν ανήκει ή όχι στον όμιλο της VW, οδήγησε σε μία μείωση της τάξης του 25-

30% των τιμών των προϊόντων και συνεπώς στην ανάγκη για μείωση του κόστους αλλά και για ανεύρεση νέων πελατών, οι παραγγελίες των οποίων θα εξισορροπούσαν τις απώλειες από τη μείωση των παραγγελιών της μητρικής εταιρείας.

Εφαρμογή της Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες

Με βάση την παραπάνω κατάσταση, ξεκίνησε το 1991 η εφαρμογή ενός εγχειρήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) στον τομέα του χυτηρίου σε πιλοτικό επίπεδο, με στόχο τη μελλοντική εφαρμογή του σε ολόκληρο το εργοστάσιο. Τα αποτελέσματα της ABC έδειξαν ότι, παρότι το χυτήριο σαν τμήμα ήταν επικερδές, πάνω από το 80% των προϊόντων που παρήγαγε επέφεραν ζημιά ή απλώς κάλυπταν το μεταβλητό τους κόστος. Η συνολική κερδοφορία οφειλόταν σε δύο προϊόντα με πολύ υψηλό περιθώριο κέρδους και τζίρο, τα οποία ανέβαζαν την απόδοση όλου του τμήματος.

Το καλοκαίρι του 1993, η ανώτατη διοίκηση του εργοστασίου χρειαζόταν ακριβή πληροφόρηση σε θέματα κόστους, η οποία δεν ήταν διαθέσιμη με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης. Ενθαρρυσμένη από τα αποτελέσματα της πιλοτικής εφαρμογής της ABC στο χυτήριο, αποφάσισε την πλήρη εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης σε επίπεδο εργοστασίου.

Η VW, μάλιστα, προχώρησε στην υιοθέτηση του στυλ διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων (ABM) και χρησιμοποίησε την πληροφόρηση από την ABC στην υποστήριξη ενός συστήματος ολικής ποιότητας (KVP2- Kontinuierliche Verbesserungsprozess). Πιο συγκεκριμένα, το KVP2 στοχεύει στη συνεχή βελτίωση, η οποία επιτυγχάνεται μέσω μιας ομάδας ατόμων, που επιλέγονται γιατί έχουν βαθιά γνώση μιας συγκεκριμένης διαδικασίας, και απασχολούνται για μία εβδομάδα με τη συγκεκριμένη διαδικασία με στόχο την αύξηση της αποδοτικότητάς της. Στην ομάδα συμμετέχει πάντα και ένας αναλυτής ABC ο οποίος παρέχει ακριβείς κοστολογικές πληροφορίες και βοηθάει την ομάδα να επικεντρώνεται σε ουσιαστικά θέματα από άποψη κόστους. Επιπλέον, η VW για να αξιοποιήσει ακόμα περισσότερο τις πληροφορίες από την ABC, διαμόρφωσε ειδικά φύλλα κοστολόγησης στα οποία παρουσιάζονταν αναλυτικά οι περιοχές στις οποίες δημιουργείται το κόστος κατά την παραγωγή ενός προϊόντος. Τα φύλλα αυτά επέτρεπαν στη διοίκηση τον εντοπισμό περιοχών που αύξαναν σε μεγάλο βαθμό το κόστος καθώς επίσης και περιοχές στις οποίες έπρεπε να γίνουν περικοπές κόστους. Όπως είναι ευνόητο, η πληροφόρηση από τα συγκεκριμένα φύλλα βοήθησε σημαντικά την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής από την VW, αλλά και τον έλεγχο του κόστους των προϊόντων της.

Αποτελέσματα

Σε γενικές γραμμές, η ανώτατη διοίκηση χρησιμοποίησε την πληροφόρηση που προέκυψε από την ABC στον προσδιορισμό της κερδοφορίας προϊόντων και πελατών αλλά και του κόστους ποιότητας, στην χάραξη της τιμολογιακής της πολιτικής και στη σύνταξη του προϋπολογισμού. Επίσης, η πληροφόρηση από την ABC συνέβαλε στην αξιολόγηση πρωτοβουλιών σε θέματα βελτίωσης διαδικασιών, καθώς επίσης και στη λήψη αποφάσεων όπως η εκχώρηση δραστηριοτήτων ή η ανάληψη συγκεκριμένων επενδύσεων.

Στα πλαίσια των παραπάνω ενεργειών εντάσσεται και η απόφαση της διοίκησης για μεταφορά των δραστηριοτήτων του χυτηρίου σε ένα άλλο εργοστάσιο της VW. Όπως είχε φανεί και από την πιλοτική εφαρμογή της ABC ένα μεγάλο ποσοστό των προϊόντων του συγκεκριμένου τμήματος δεν ήταν επικερδές και οι βελτιωτικές ενέργειες που έγιναν στο μεσοδιάστημα δεν ήταν ικανές να αλλάξουν την κατάσταση. Το μοντέλο της ABC έδειξε ότι το συγκεκριμένο τμήμα στο εγγύς μέλλον δε θα είναι σε θέση να επιτύχει αξιόλογη απόδοση επενδύσεων (ROI) και με αυτό το δεδομένο η διοίκηση αποφάσισε με μεγάλο βαθμό βεβαιότητας τη διακοπή της συγκεκριμένης λειτουργίας παρά τις επιπτώσεις της συγκεκριμένης απόφασης στους εργαζομένους και στην τοπική κοινωνία γενικότερα. Χωρίς την πολύ σημαντική και ακριβή αυτή πληροφόρηση που παρείχε η ABC η VW δε θα μπορούσε να πάρει μία τόσο σημαντική απόφαση.

Συμπεράσματα

Συμπερασματικά μπορεί να λεχθεί ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αποδείχθηκε για την VW Canada ένα πολύ σημαντικό εργαλείο για την προώθηση βελτιώσεων σε ολόκληρη την εταιρεία καθώς επίσης και για το σχηματισμό μιας σαφούς εικόνας από την πλευρά της διοίκησης αναφορικά με τα κόστη και την κερδοφορία των λειτουργιών του εργοστασίου στο Barrie.

4.3 Επιτυχημένες εφαρμογές της ABC στη βιομηχανία

Ακολουθεί η μελέτη πέντε πραγματικών επιχειρήσεων (για τις οποίες δεν ήταν διαθέσιμα τα ονόματα) που δραστηριοποιούνται στον τομέα της βιομηχανίας και εφάρμοσαν τη μέθοδο ABC. Οι μελέτες περίπτωσης εστιάζουν στους λόγους για τους οποίους οι επιχειρήσεις αποφάσισαν να εφαρμόσουν τη μέθοδο ABC, στους οδηγούς κόστους ανάλογα με το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται και στα αποτελέσματα που πέτυχαν από την εφαρμογή της μεθόδου.

4.3.1 Βιομηχανία μετάλλων «Α»

Η εταιρεία

Εδώ παρουσιάζεται η περίπτωση της επιχείρησης “Α” η οποία δραστηριοποιείται στο χώρο της βιομηχανίας μετάλλων. Η εταιρεία παράγει επτά διαφορετικά προϊόντα. Τα δύο από αυτά τα προϊόντα μοιράζονται περίπου το 60% της συνολικής παραγωγής. Η εταιρεία πουλάει τα προϊόντα της σε 32 χώρες στην Ευρώπη, στην Ασία και στη Βόρεια Αμερική. Έχει πολλές αποθήκες σε διάφορες χώρες, κυρίως στις Ηνωμένες Πολιτείες και την Ευρώπη. Τα προϊόντα παραλαμβάνονται από εξωτερικές μεταφορικές εταιρείες που χρησιμοποιούν πλοία, τρένα και φορτηγά.

Εφαρμογή της Κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες

Η εταιρεία εντόπισε κάποια προβλήματα στον υπολογισμό του κόστους τους καθώς και μη αποτελεσματική αξιοποίηση των συντελεστών της. Σκοπός της, λοιπόν, ήταν να μειωθούν κάποια κόστη, κυρίως τα κόστη μεταφοράς, και να μεγιστοποιηθεί η ωφέλεια από τη χρήση των παραγωγικών συντελεστών. Έτσι, προχώρησε στην εφαρμογή της ABC δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στον καθορισμό των αντικειμένων κόστους και των οδηγών κόστους. Συγκεκριμένα, οι λειτουργίες κοψίματος, συσκευασίας, παράδοσης και αποθήκευσης αναλύονται με τη βοήθεια της ABC. Για το κόψιμο του μετάλλου χρησιμοποιούνται δύο μηχανές κοψίματος. Η μία κόβει σε μικρά κομμάτια και είναι πλήρως αυτοματοποιημένη και η δεύτερη που κόβει σε μακρόστενα τεμάχια (λωρίδες) είναι χειροκίνητη και απαιτεί δύο χειριστές. Το κόψιμο και στις δύο μηχανές θα πρέπει να θεωρηθεί ως ξεχωριστή δραστηριότητα διότι η ανάγκη για ανθρώπινο δυναμικό, ενέργεια και συντήρηση ποικίλει. Λαμβάνοντας υπόψη τους οδηγούς κόστους, η δραστηριότητα προσδιορίζεται από μια μονάδα 1 ρολό = 200 kg τελικού προϊόντος. Οι οδηγοί κόστους είναι οι ακόλουθοι: 3 ώρες ανθρώπινης εργασίας για 18 ρολά στην αυτοματοποιημένη μηχανή, 2 ώρες ανθρώπινης εργασίας για 800 κιλά από λωρίδες στη χειροκίνητη μηχανή, μία ώρα συντήρηση για 288 ρολά και μία ώρα συντήρηση για 15600 κιλά λωρίδες. Τα αντικείμενα κόστους είναι ένα ρολό και μία λωρίδα. Ένα ρολό τελικού προϊόντος απαιτεί περίπου 25 κοψίματα, κάτι το οποίο απαιτεί 4 λεπτά, ενώ μία λωρίδα απαιτεί 4 κοψίματα, δηλαδή 1,5 λεπτά και η συσκευασία γίνεται αυτοματοποιημένα.

Το επόμενο βήμα στην ανάλυση είναι οι παραγγελίες. Το κόστος του φορτίου είναι σταθερό λόγω της χρησιμοποίησης εξωτερικών μεταφορικών εταιρειών. Η δραστηριότητα εδώ είναι το φόρτωμα και απαιτείται ανθρώπινη εργασία, ηλεκτρική ενέργεια και συντήρηση. Οι οδηγοί κόστους είναι οι ακόλουθοι: 4 λεπτά ανθρώπινης εργασίας για κάθε 4 ρολά , 1 ώρα ηλεκτρικής ενέργειας για κάθε 8 ώρες φορτώματος και 1 ώρα συντήρησης για κάθε 200 ώρες φορτώματος. Ο σκοπός είναι η ολοκλήρωση του φορτώματος στα containers ή στα φορτηγά. Η αξία των οδηγών κόστους είναι διαφορετική διότι το μέγεθος των φορτηγών και των containers ποικίλει. Για παράδειγμα, ο χρόνος που απαιτείται για τα μεγάλα containers είναι πολύ μεγαλύτερος από ότι για τα μικρά.

Συμπεράσματα

Παρακάτω παρατίθενται τα βασικότερα συμπεράσματα που εξήγαγε η εταιρεία από την εφαρμογή της ABC. Βασικά έγινε η διάκριση των οδηγών κόστους και ο επιμερισμός του κόστους με βάση τους συντελεστές που απαιτούνται και όχι επιμερισμός του κόστους με βάση τον αριθμό των μηχανών που χρησιμοποιήθηκαν. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι οι βασικότερες δραστηριότητες στην όλη διαδικασία ήταν το κόψιμο του μετάλλου και η λήψη των παραγγελιών. Έτσι, έγινε ανάλυση αυτών των δραστηριοτήτων με τη χρήση διαφορετικών οδηγών κόστους και επιλογή της κατάλληλης βάσης για τον καταμερισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων στις επιμέρους δραστηριοτήτων. Προκειμένου να περιοριστούν τα ανθρώπινα λάθη στη διαχείριση των δεδομένων, χρησιμοποιούνται περισσότερο οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές.

4.3.2 Βιομηχανία τροφίμων «B»

Η εταιρεία

Η εταιρεία B υπάγεται στην εταιρεία A, απασχολεί 600 εργαζόμενους και δραστηριοποιείται στην παραγωγή τροφίμων. Παράγει και εμπορεύεται συσκευασμένες μαρμελάδες. Η εταιρεία αποφάσισε την εφαρμογή της ABC προκειμένου να λύσει κάποια προβλήματα που αντιμετώπιζε με τη συνολική της απόδοση.

Εφαρμογή του συστήματος ABC

Για να αντιμετωπίσει τον αυξανόμενο ανταγωνισμό θα έπρεπε να μειώσει το κόστος της, κάτι το οποίο θα ήταν εφικτό μόνο αν συγκέντρωνε τις απαραίτητες πληροφορίες για το κόστος της. Η διοίκηση της εταιρείας Β αποφάσισε να εφαρμόσει ABC με βασικό σκοπό τον περιορισμό του κόστους στις λειτουργίες του μάρκετινγκ και των πωλήσεων.



Τα κόστη αυτών των δύο λειτουργιών ήταν πολύ υψηλά συγκριτικά με το τζίρο της εταιρείας. Επειδή το μάρκετινγκ είναι μια από τις βασικότερες λειτουργίες στη συγκεκριμένη εταιρεία, σκοπός ήταν να αναλύσει αυτή τη λειτουργία, μέσω της ανάλυσης του περιθωρίου συμμετοχής κάθε προϊόντος και κάθε πελάτη. Από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι μόνο τα

λεγόμενα μεγάλου όγκου προϊόντα και τα προϊόντα με μικρό κύκλο ζωής ήταν κερδοφόρα. Το πρόβλημα ήταν ότι οι παλαιότεροι πωλητές είχαν δυσκολία να αντιληφθούν αυτό το νέο μοντέλο πωλήσεων. Κατά την άποψή τους, τα προϊόντα ήταν τώρα πιο ακριβά εξαιτίας του μερισμού του κόστους μέσω των κέντρων κόστους. Παρόλα αυτά, αυτή η αρνητική αντίδραση ως προς το νέο σύστημα κοστολόγησης ήταν προσωρινή. Το θετικό κλίμα επετεύχθη με εκπαίδευση και εξάσκηση. Ευχαριστημένοι ήταν και οι πελάτες της εταιρείας από τα αποτελέσματα μετά την εφαρμογή της ABC. Συγκεκριμένα η εταιρεία είχε καλύτερη απόδοση συγκριτικά με πριν και έγινε περισσότερο ανταγωνιστική.

Συμπεράσματα

Από τη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης, προκύπτουν τα ακόλουθα βασικά βήματα για την επιτυχή εφαρμογή του συστήματος:

- i) Επιλογή συγκεκριμένων λειτουργιών στις οποίες απαιτείται βελτίωση,
- ii) Εξακρίβωση των κέντρων κόστους για την ανάλυση
- iii) Εκπαίδευση και εξάσκηση των εργαζομένων στο νέο σύστημα
- iv) Παροχή αποτελεσματικών κινήτρων στους εργαζόμενους για να μάθουν το νέο σύστημα και να το υιοθετήσουν σε όλο του το περιεχόμενο.

Για παράδειγμα κίνητρο θα μπορούσαν να αποτελέσουν κάποιοι δείκτες απόδοσης όπως η μείωση του κόστους εγγύησης και η αύξηση της αξιοπιστίας του προϊόντος.

4.3.3 Φαρμακευτική βιομηχανία «Γ»

Η εταιρεία και η εφαρμογή του συστήματος ABC

Η εταιρεία Γ δραστηριοποιείται σε πολλούς τομείς. Ένα από τα βασικά της παραρτήματα είναι η παραγωγή φαρμακευτικών ειδών όπου και απασχολεί περισσότερους από 900 εργαζόμενους σε έξι διαφορετικές πόλεις στη Φινλανδία. Ολόκληρη η εταιρεία απασχολεί στη χώρα περίπου 5000 εργαζόμενους. Στη



συγκεκριμένη περίπτωση, η ανάγκη για το νέο σύστημα κοστολόγησης προέκυψε όταν η εταιρεία συγχωνεύτηκε με μια άλλη Φινλανδική φαρμακευτική εταιρεία το 1990. Μετά τη συγχώνευση, η εταιρεία είχε παραρτήματα σε έξι διαφορετικά σημεία και δύο διαφορετικά

συστήματα ελέγχου του προϊόντος. Ένα πρόβλημα που προέκυψε από τη συγχώνευση ήταν η έλλειψη κινήτρων από τους εργαζόμενους των διαφορετικών τμημάτων να εργαστούν για το συμφέρον ολόκληρης της εταιρείας. Η βάση για το σχεδιασμό του νέου συστήματος κοστολόγησης ήταν η ενοποίηση του όλου συστήματος και η ανάπτυξη κατάλληλης μεθόδου για την τιμή μεταφοράς. Είχε προκύψει από την ανάλυση ότι το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης δεν αποδίδει το πραγματικό κόστος παραγωγής του προϊόντος. Αυτά οδήγησαν την εταιρεία στην αναζήτηση ενός νέου συστήματος κοστολόγησης που θα ήταν πιο ακριβές, το ABC.

Η εφαρμογή του συστήματος έγινε με συνεργασία των εργαζομένων που δούλευαν στο τμήμα παραγωγής και στο λογιστήριο για τον καθορισμό των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους. Αυτό αποτέλεσε κίνητρο για τους ίδιους γιατί εργάζονταν, χωρίς άμεσο χρηματικό όφελος και ανταγωνισμό, για να πετύχουν υψηλότερη ποιότητα και παραγωγικότητα. Τόσο το προσωπικό όσο και η διοίκηση ήταν ικανοποιημένοι με το

νέο σύστημα καθώς ήταν απλό, οικονομικό και έδινε κατάλληλη πληροφόρηση στα διαφορετικά τμήματα της εταιρείας για τη λήψη διαφόρων αποφάσεων.

Συμπεράσματα

Από αυτή τη μελέτη περίπτωσης προκύπτει ότι για να είναι επιτυχημένη η εφαρμογή της ABC θα πρέπει να υποστηρίζει την εταιρική στρατηγική, δηλαδή την ευελιξία, την παραγωγικότητα και την ποιότητα και να εξασφαλίσει κατάλληλη πολιτική για την τιμή μεταφοράς ώστε όλα τα τμήματα μέσα στην εταιρεία να είναι ανταγωνιστικά. Επίσης, θα πρέπει να προσδιοριστούν με σαφήνεια οι δραστηριότητες, οι οδηγοί κόστους, καθώς και τα κέντρα κόστους και κέρδους, να υποστηρίζεται η συνεργασία ανάμεσα σε εργαζόμενους που προέρχονται από διαφορετικά τμήματα, και να καθίσταται εμφανές ότι προωθείται το συμφέρον ολόκληρης της εταιρείας.

4.3.4 Βιομηχανία πλαστικών «Δ»

Η εταιρεία και η εφαρμογή του συστήματος ABC

Η εταιρεία Δ είναι μια πολυεθνική εταιρεία. Στη διάρκεια της δεκαετίας του 1980 επέκτεινε τις δραστηριότητές της στην Ευρώπη και του 1990 στην Αμερική. Σήμερα η εταιρεία έχει 13 παραρτήματα σε όλο τον κόσμο και δραστηριοποιείται στον τομέα των πλαστικών. Απασχολεί περίπου 3300 εργαζόμενους, οι 250 από τους οποίους εργάζονται στα κεντρικά της γραφεία στη Φινλανδία. Το 1993 η διοίκηση αποφάσισε να προχωρήσει σε έλεγχο των στρατηγικών της μονάδων, κάτι που σήμαινε και αλλαγή στο υπάρχον σύστημα κοστολόγησης. Πολλά από τα τμήματα της εταιρείας λειτουργούσαν σε διαφορετικές λειτουργικές περιοχές και αυτό προκαλούσε προβλήματα στο μερισμό του κόστους. Σκοπός της εταιρείας ήταν να αποφύγει πολλαπλές και μη αναγκαίες πληροφορίες. Ένας ειδικός σύμβουλος προσελήφθη για την εφαρμογή της ABC. Επίσης ορίστηκαν σεμινάρια και προωθήθηκε ομαδική εργασία η οποία θα εξακρίβωνε πού οι εργαζόμενοι ξόδευαν το μεγαλύτερο μέρος του χρόνου τους και τι ακριβώς προκαλούσε τα κόστη από την παραγωγή του προϊόντος μέχρι τη διάθεσή του στον πελάτη. Έδωσε έμφαση στην κατανόηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων και στη σχέση τους με το προϊόν, θεωρώντας ότι αυτό είναι το κλειδί για να πετύχει δίκαια και επιτυχή αποτελέσματα.

Πρακτικά, η εφαρμογή της ABC θα πρέπει να εξακριβώσει τα κατάλληλα κέντρα κόστους και να προσδιορίσει τις μεθόδους για το μερισμό του κόστους. Τα κέντρα κόστους θα πρέπει να αναζητηθούν σε κάθε μονάδα, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες ανάγκες της κάθε μονάδας όπως το κόστος του προϊόντος, τη διανομή, το μέγεθος και την ποικιλία των διαδοχικών δραστηριοτήτων. Αυτές οι στρατηγικές μονάδες αποτέλεσαν τα κέντρα κόστους.

Αποτελέσματα

Σήμερα, μετά από δύο χρόνια όλες οι μονάδες της εταιρείας έχουν οργανωθεί ξανά. Οι αλλαγές που προέκυψαν δεν προκάλεσαν κανένα πρόβλημα στο προσωπικό αφού είχε τη δυνατότητα το ίδιο να προσδιορίσει τις δραστηριότητες και τους οδηγούς κόστους αυτών. Η εταιρεία τώρα έχει λογική πληροφόρηση για τις διάφορες κατηγορίες προϊόντων και την κερδοφορία τους. Επίσης, η πληροφόρηση αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για μελλοντικές συγκρίσεις σχετικά με την απόδοση της εταιρείας.

4.3.5 Σοκολατοβιομηχανία «Ε»

Η εταιρεία

Η επιχείρηση Ε είναι η ηγέτιδα σοκολατοβιομηχανία στη Φινλανδία και εξάγει τα προϊόντα της σε ολόκληρο τον κόσμο. Η φιλοσοφία της εταιρείας είναι "να παράγει προϊόντα για όλους τους ανθρώπους". Για παράδειγμα το 1991 παράγαγε περίπου 600 διαφορετικά είδη από σοκολάτες. Καθώς μεγάλωνε η ποικιλία των προϊόντων, αυξανόταν η πολυπλοκότητα στην παραγωγή και γενικά η αποτελεσματική διοίκηση γινόταν δυσκολότερη.



Εφαρμογή του συστήματος της ABC

Στις αρχές του 1990 η εταιρεία συνειδητοποίησε την ανάγκη για μια νέα στρατηγική, η οποία θα αύξανε την αποτελεσματικότητα με την εκμετάλλευση των οικονομιών

κλίμακας. Οι Σκανδιναβικές χώρες αποτελούσαν τη βασική αγορά και εκεί η ζήτηση για ποικιλία στο προϊόν ήταν έντονη. Για να πραγματοποιήσει αυτή τη στρατηγική έκρινε ότι θα έπρεπε να εφαρμόσει ένα νέο σύστημα κοστολόγησης, το ABC, το οποίο θα της επέτρεπε να προσδιορίσει ακριβώς την κερδοφορία του κάθε προϊόντος. Ήταν φανερό ότι πριν εισαχθεί το νέο σύστημα κοστολόγησης στην επιχείρηση, θα έπρεπε η ανώτατη διοίκηση να εξοικειωθεί και να πιστέψει σε αυτό. Το νέο σύστημα εισήχθη σταδιακά σε ένα διάστημα έξι μηνών και για τα αποτελέσματα από την εφαρμογή του ενημερωνόταν το αρμόδιο προσωπικό.

Μια ανάλυση της σειράς προϊόντων έδειξε ότι πιο κερδοφόρα ήταν τα μεγαλύτερου όγκου προϊόντα έναντι των χαμηλού όγκου προϊόντων. Αυτό ήταν λογικό αλλά το προηγούμενο σύστημα κοστολόγησης δεν μπορούσε να το αποδείξει. Οι πληροφορίες που προέκυψαν από την εφαρμογή της ABC σχετικά με την κερδοφορία των προϊόντων χρησιμοποιήθηκαν για τη λήψη διαφόρων αποφάσεων. Πριν, η εταιρεία θεωρούσε ότι όλα τα μη κερδοφόρα προϊόντα θα έπρεπε να αποσυρθούν. Τώρα διαπίστωσε ότι κάποιες δραστηριότητες θα μπορούσαν να διεξαχθούν πιο αποτελεσματικά συνδυάζοντας τα μη κερδοφόρα προϊόντα ώστε να μπορούν να χρησιμοποιούν μεγάλου όγκου παρτίδες παραγωγής. Αυτό όμως δημιούργησε δυσκολίες στην εισαγωγή νέων προϊόντων γι' αυτό και η εταιρεία προχώρησε στο διαχωρισμό των προϊόντων σε τρεις κατηγορίες: Η κατηγορία Α περιελάμβανε ισχυρές διεθνείς επωνυμίες που πωλούνταν στις Σκανδιναβικές χώρες αλλά και σε ολόκληρο τον κόσμο. Η κατηγορία Β περιελάμβανε κερδοφόρα προϊόντα που πωλούνταν μόνο εντός της χώρας και η κατηγορία Γ περιελάμβανε προϊόντα τα οποία θα έπρεπε να αποσυρθούν με τρόπο τέτοιο που να μην είχε αρνητική επίδραση στο μερίδιο αγοράς της εταιρείας.

Αποτελέσματα


Το αποτέλεσμα ήταν ο αριθμός των προϊόντων να μειωθεί κατά 2/3 συγκριτικά με πριν αλλά παράλληλα οι πωλήσεις και το κέρδος να αυξηθούν. Ο λόγος που συνέβη αυτό ήταν μια αυξημένη αποτελεσματικότητα σε ολόκληρη την εταιρεία.. Για παράδειγμα, μειώθηκε ο χρόνος εκκίνησης (set up time) εξαιτίας των μεγάλου όγκου παρτίδων παραγωγής καθώς και ο αριθμός των αποθεμάτων λόγω του μικρότερου αριθμού κατηγοριών προϊόντων.

Συμπεράσματα

Από τη μελέτη περίπτωσης της εταιρείας E αξίζει να τονιστεί ότι η εισαγωγή ενός νέου συστήματος κοστολόγησης, εδώ της ABC, που στοχεύει στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της επιχείρησης και στον καθορισμό του κατάλληλου μίγματος προϊόντων, πρέπει να έχει την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης και να βοηθά την εταιρεία να εκμεταλλευτεί τις οικονομίες κλίμακας.

4.3.6 Ακτινολογική Μονάδα Τμήμα του Πανεπιστημιακού Νοσοκομείου Oulu

Ο οργανισμός



Ακολουθεί η μελέτη περίπτωσης της παιδιατρικής ακτινολογικής μονάδας του πανεπιστημιακού νοσοκομείου Oulu. Οι ακτινολογικές διαδικασίες είναι υπηρεσίες που εμπεριέχουν έναν υψηλό αριθμό έμμεσων κοστών. Ο χρόνος που απαιτείται για την παροχή αυτών των υπηρεσιών ποικίλλει ανάλογα με την κατάσταση του ασθενή καθώς και από το προσωπικό και τον εξοπλισμό που χρησιμοποιείται. Βασικοί παράγοντες της ποιότητας της υπηρεσίας που τελικά θα προσφερθεί είναι ο προγραμματισμός, η καταγραφή των ασθενών, η ανάλυση των εξετάσεων και οι διαλέξεις. Σε ένα πανεπιστημιακό νοσοκομείο η διδασκαλία και η έρευνα συνεπάγονται πολύ σημαντικά έμμεσα κόστη. Σκοπός αυτής της μελέτης είναι η αξιολόγηση της εφαρμογής της ABC και η σύγκρισή της με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

Εφαρμογή της ABC και σύγκρισή της με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούσαν να παρακολουθήσουν τις εξελίξεις στην τεχνολογία που εφαρμοζόταν στην ακτινολογία. Το αποτέλεσμα ήταν να εμφανίζεται διαστρεβλωμένο το κόστος του προϊόντος και να συσσωρεύεται πληροφορία που δεν οδηγούσε πουθενά. Η αναλογία του άμεσου κόστους που αποδίδεται στις διαδικασίες σταδιακά μειωνόταν εξαιτίας των τεχνολογικών αλλαγών, εντείνοντας έτσι την ανάγκη για σωστό χειρισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Επίσης, οι συμβατικές θεωρίες υπερκοστολογούσαν τα απλά προϊόντα μεγάλου όγκου και υποκοστολογούσαν τα πιο σύνθετα που παράγονταν σε μικρότερες ποσότητες, δίνοντας έτσι εσφαλμένη εικόνα της σχέσης ανάμεσα στην παραγωγή και το κόστος.

Πιο συγκεκριμένα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χώριζαν το κόστος σε 5 κατηγορίες: μισθοδοσία, εξοπλισμός, υλικά και υποστηρικτικές λειτουργίες, κάποιες επιπλέον εξυπηρετήσεις και γενικά βιομηχανικά έξοδα του νοσοκομείου. Οι τέσσερις πρώτες κατηγορίες τους κόστους επιμερίζονταν άμεσα στα προϊόντα. Το 20% των ΓΒΕ μοιραζόταν σε όλα τα προϊόντα με βάση το μέγεθός τους και το 80% σε σχέση με το συνολικό άμεσο κόστος.

Αντίθετα με αυτή την αντιμετώπιση, η ABC αντιμετωπίζει ολόκληρη την παραγωγική διαδικασία σαν μια σειρά δραστηριοτήτων. Ο σχεδιασμός του νέου συστήματος έγινε από μια ομάδα στην οποία συμμετείχαν αντιπρόσωποι όλων των βασικών κατηγοριών του προσωπικού. Η πρώτη αρμοδιότητα της ομάδας ήταν να προσδιορίσει όλες τις δραστηριότητες που απαιτούνταν για να προσφερθεί η τελική υπηρεσία και τη χρονική στιγμή που συνέβαιναν. Στη συνέχεια, σχεδιάστηκε ένα βασικό μοντέλο για τις τρεις γραμμές προϊόντος της μονάδας: την απλή, ακτινογραφία, την φθοριοσκοπία και το υπερηχογράφημα. Τα ενόικια, ο εξοπλισμός και τα έπιπλα επιβάρυναν τους αντίστοιχους χώρους που τα χρησιμοποιούσαν. Για την κατανομή του κόστους χρησιμοποιήθηκαν οι κατάλληλοι οδηγοί κόστους, παραδείγματος χάρη η διάρκεια μιας εξέτασης.

Τα οφέλη από την εφαρμογή της ABC ήταν ότι μπορούσε να εξεταστεί ο κύκλος ζωής της υπηρεσίας και να γίνει διαχωρισμός των διάφορων κατηγοριών ασθενών με βάση τις διαφορετικές τους ανάγκες.

Συμπεράσματα

Γενικά, υπάρχει ένα ολοένα και αυξανόμενο ενδιαφέρον για εφαρμογή της ABC στον τομέα της υγείας καθώς η μέθοδος βοηθά στον εντοπισμό των δραστηριοτήτων εκείνων που δεν προσφέρουν αξία στην όλη διαδικασία. Η ανάλυση του κόστους του προϊόντος είναι πιο λεπτομερής οπότε η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των εξετάσεων και των θεραπειών είναι περισσότερο ακριβής.

4.3.7 Άλλες Επιτυχημένες Εφαρμογές της ABC

Ο εκσυγχρονισμός και η βελτίωση των χειρουργικών μονάδων, η εγκατάσταση νέου 3-D ηλεκτροκαρδιογράφου, η δημιουργία κέντρου διατροφικής υποστήριξης και η ολοκλήρωση του συστήματος κοστολόγησης των υπηρεσιών του **ΙΑΣΩ** έγινε με τη μεθοδολογία Activity Based Costing.



Η SAS, Telecommunications Intelligence Solutions, ηγέτιδα εταιρεία στο χώρο του business intelligence έκανε δαπάνες και επενδύσεις βασιζόμενη σε παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα την ανακριβή απόδοση κόστους σε προϊόντα, πελάτες και κανάλια διαθεσιμότητας. Χρησιμοποιώντας μια μέθοδο κοστολόγησης που βασίζεται στις δραστηριότητες, η SAS είναι σε θέση να καθορίσει με ακρίβεια τους παράγοντες που πραγματικά ευθύνονται για αυτά τα κόστη. Η στρατηγική αυτή προσφέρει τη δυνατότητα στη συγκεκριμένη τηλεπικοινωνιακή εταιρεία να αναλύσει μεγαλύτερο βάθος πληροφοριών και κατά συνέπεια να προχωρήσει σε πιο αποτελεσματική λήψη αποφάσεων.

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, με βάση κάποιες έρευνες, χρησιμοποιείται από ένα μεγάλο αριθμό βιομηχανικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, καθώς, επίσης, και από αρκετούς οργανισμούς του δημοσίου τομέα. Ανάμεσα στις επιχειρήσεις σε όλο τον κόσμο που χρησιμοποιούν την ABC είναι μερικές από τις παρακάτω: American Airlines, Hewlett-Packard, Daimler-Chrysler, General Motors, Volkswagen, TIM, United States Postal Services.

Η Hewlett-Packard χρησιμοποίησε σε κάποια τμήματά της τις πληροφορίες από τη χρήση της ABC, έκανε ανασχεδιασμό των δραστηριοτήτων της και σαν αποτέλεσμα, τα προβλήματα που ανακάλυψε η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων έπαψαν πλέον να υφίστανται. Η ABC είχε εκπληρώσει το σκοπό της αλλά στη συνέχεια δεν εφαρμόστηκε εξ' ολοκλήρου από την επιχείρηση εξαιτίας του υψηλού κόστους εγκατάστασής του.

4.4 Μελέτες περιπτώσεων αποτυχημένης εφαρμογής της ABC

4.4.1 Inkslinger Inc.

Εισαγωγή

Η περίπτωση αυτή αφορά στην προσπάθεια μιας εταιρείας να θέσει σε εφαρμογή την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing) και εξετάζει τις δυσκολίες που αντιμετωπίζει στην προσπάθειά της να υλοποιήσει τη θεωρία της κοστολόγησης αυτής. Στην ανάλυση της συγκεκριμένης περίπτωσης, δε θα χρησιμοποιηθεί το πραγματικό όνομα της εταιρείας, αλλά το ψευδώνυμο Inkslinger Inc. Επιπλέον, οι γραμμές προϊόντων καθώς και οι τοποθεσίες κατασκευής τους είναι διαφορετικές από τις πραγματικές.

Η εταιρεία

Η Inkslinger Inc. είναι μια ιδιωτική εταιρεία, η οποία κατασκευάζει και πωλεί μια ευρεία γκάμα στυλό. Η εταιρεία έχει στην ιδιοκτησία της τέσσερις κατασκευαστικές υπηρεσίες στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, τρεις εκ των οποίων βρίσκονται στην Καλιφόρνια και μία στο Κεντάκι. Η εταιρεία τμηματοποιείται σε πέντε SBTs (Strategic Business Teams), οι οποίες είναι υπεύθυνες για τη διανομή και το marketing των προϊόντων τους. Οι κατηγορίες των προϊόντων της εταιρείας είναι οι εξής: Pens, Mechanic Pencils, Stick Pencils, Markers, Private Labels και Novelty Products. Κάθε τμήμα μπορεί να αγοράζει τα προϊόντα του από το εργοστάσιο με το χαμηλότερο κόστος, μειώνοντας έτσι το κόστος των προϊόντων του.

Το σύστημα κοστολόγησης της Inkslinger Inc.

Το 1994, η Strategic Business Team των καινοτομικών προϊόντων (novelty products), αποφάσισε να αναπτύξει το προϊόν της, παράγοντας μια νέα γραμμή προϊόντος στο εργοστάσιο που βρισκόταν στο Κεντάκι. Το νέο αυτό προϊόν απαιτούσε επιπρόσθετη έμμεση εργασία (συντήρηση, επίβλεψη, διασφάλιση ποιότητας) και επιπλέον ΓΒΕ (αποσβέσεις, αποθέματα).

Όπως ήταν αναμενόμενο, οι πωλήσεις του νέου προϊόντος ήταν αρχικά χαμηλές. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους όλων των προϊόντων που παράγονταν στο συγκεκριμένο εργοστάσιο, αφού τα ΓΒΕ επιμερίζονταν σε όλα τα προϊόντα ανάλογα με τις μονάδες παραγωγής. Έτσι, οι υπεύθυνοι των άλλων ομάδων προϊόντων οδηγήθηκαν στο εργοστάσιο της Καλιφόρνια για την παραγωγή των προϊόντων τους. Τα νέα δεδομένα που διαμορφώθηκαν απείλησαν την επιβίωση του εργοστασίου στο Κεντάκι, αφού ο χαμηλότερος όγκος παραγωγής θα σήμαινε επιμερισμό των ΓΒΕ σε ακόμα λιγότερες μονάδες προϊόντων και επομένως θα αύξανε δραματικά το κόστος τους.

Το νέο σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Η διοίκηση της εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψη τα νέα δεδομένα, αποφάσισε την εισαγωγή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing) ξεκινώντας με μια μέθοδο κοστολόγησης με βάση τη γραμμή προϊόντος (Product Line Costing) και χρησιμοποιώντας μια ποικιλία βάσεων για τον καταλογισμό της έμμεσης εργασίας και των ΓΒΕ.

Με τη νέα αυτή μέθοδο κοστολόγησης, το κόστος της νέας γραμμής προϊόντος αυξήθηκε σημαντικά, ενώ μειώθηκε το κόστος των υπόλοιπων προϊόντων, τα οποία είχαν υπερκοστολογηθεί με την παραδοσιακή μέθοδο.

Τα αποτελέσματα της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες προκάλεσαν ανησυχία, διότι ακόμα και αν η διοίκηση δεχόταν τη νέα μέθοδο παρά τις σημαντικές διαφορές στα αποτελέσματα με την παραδοσιακή, οι managers θα μπορούσαν να κανιβαλίσουν το νέο προϊόν της εταιρείας πριν ακόμα αυτό κερδίσει το απαιτούμενο μερίδιο αγοράς που θα δικαιολογούσε την παραγωγή του. Η διοίκηση της Inkslinger Inc. αντέδρασε θετικά αλλά ταυτόχρονα προσεκτικά στο δίλημμα της υιοθέτησης ή όχι της κοστολόγησης ABC (Activity Based Costing). Αρχικά, γνώριζε ότι τα αποτελέσματα της παραδοσιακής μεθόδου ήταν παραπλανητικά, αλλά δε θα προωθούσε ένα σύστημα κοστολόγησης χωρίς να λάβει υπόψη της το μέλλον ολόκληρης της εταιρείας.

Τα αυξημένα κόστη που παρατηρήθηκαν λόγω της εισαγωγής της νέας γραμμής προϊόντος εξηγούνται από το γεγονός ότι το νέο προϊόν βρισκόταν ακόμα στη φάση ανάπτυξης του κύκλου ζωής του και επομένως, οι πωλήσεις του ήταν σχετικά χαμηλές.

Αυτό προκάλεσε την ανησυχία της διοίκησης, διότι η υιοθέτηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες θα αποθάρρυνε την ανάληψη κινδύνου που ήταν ως τότε χαρακτηριστικό της ανταγωνιστικής στρατηγικής που ακολουθούσε η εταιρεία. Με την παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης, ο κίνδυνος που σχετιζόταν με την εισαγωγή νέων προϊόντων στην αγορά επιμεριζόταν στο νέο αλλά και στα ήδη υπάρχοντα προϊόντα.

Επομένως, με σκοπό την ενθάρρυνση της ανάπτυξης νέων προϊόντων, αποφασίστηκε η κοστολόγηση με την παραδοσιακή μέθοδο ώστε οι εδραιωμένες γραμμές προϊόντων να επιβαρύνονται περισσότερο μειώνοντας έτσι το κόστος των νέων. Με αυτόν τον τρόπο θα υποστηριζόταν η μακροχρόνια στρατηγική της Inkslinger Inc. για καινοτομία.

Προβλήματα της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Στην παρούσα ενότητα, θα εξετάσουμε πιθανά προβλήματα που θα προέκυπταν εάν η διοίκηση της Inkslinger Inc. αποφάσιζε να υιοθετήσει την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες.

Στην περίπτωση που αποφασιζόταν η υιοθέτηση της ABC, το νέο προϊόν θα έπρεπε να καταργηθεί, λόγω του αυξημένου κόστους του, με αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους των υπόλοιπων προϊόντων στο εργοστάσιο του Κεντάκι, αφού τα ΓΒΕ θα επιμερίζονταν σε μικρότερο όγκο παραγωγής, γεγονός που θα οδηγούσε στην παύση της λειτουργίας του εργοστασίου.

Με την παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης, οι υπεύθυνοι των κατηγοριών προϊόντων, θα μετέφεραν την παραγωγή στην Καλιφόρνια. Παρόλα αυτά, αν οι πωλήσεις του νέου προϊόντος αυξάνονταν κατά το αναμενόμενο και το κόστος επιμεριζόταν σε περισσότερες μονάδες, το εργοστάσιο στο Κεντάκι θα συνέχιζε τη λειτουργία του.

Επιπροσθέτως, η υιοθέτηση της νέας μεθόδου κοστολόγησης θα προκαλούσε αναστάτωση στην εταιρεία, αφού θα άλλαζε τον τρόπο μέτρησης της κερδοφορίας και κατά συνέπεια τις αμοιβές των managers. Επίσης, θα ήταν απαραίτητη η ανάπτυξη μιας μεθοδολογίας σύγκρισης των δύο εργοστασίων. Όλα αυτά θα επηρέαζαν τη συμπεριφορά των υπαλλήλων της εταιρείας που θα έπρεπε να διαφοροποιήσουν τον τρόπο με τον οποίο λάμβαναν αποφάσεις, αφού τα μοντέλα λήψης αποφάσεων που χρησιμοποιούσαν για χρόνια θα καταργούνταν. Τέλος, υπήρξε και η άποψη ότι η

Inkslinger Inc. δε χρειαζόταν ένα τόσο πολύπλοκο μοντέλο για την κοστολόγηση των προϊόντων της.

Αποτελέσματα

Λαμβάνοντας υπόψη της όλες τις παραμέτρους που συζητήθηκαν παραπάνω, η διοίκηση της εταιρείας αποφάσισε ότι η υιοθέτηση της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing), θα γινόταν μακροχρόνια. Για να υιοθετηθεί αυτή η μέθοδος, θα έπρεπε πρώτα να εδραιωθεί το νέο προϊόν στην αγορά και να φτάσει στο στάδιο της ωριμότητας του κύκλου ζωής του. Τα τρέχοντα αποτελέσματα που προέκυψαν από την εφαρμογή της ABC θα χρησιμοποιούνταν ως μέρος του μηνιαίου οικονομικού απολογισμού.

Επιπλέον, η διοίκηση ζήτησε τη βελτίωση της εικόνας του κόστους που προέρχεται από την παραγωγή. Έτσι, θα ήταν εύκολη η αναγνώριση και κατεύθυνση της παραγωγής στον κατασκευαστή και διανομέα με το χαμηλότερο κόστος.

Συμπεράσματα

Τελικά, συμπεραίνουμε ότι τα αντικειμενικότερα αποτελέσματα και η καλύτερη διαδικασία κοστολόγησης δεν αρκούν ώστε μια εταιρεία να υιοθετήσει την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing), ιδίως όταν οι αλλαγές στους υπολογισμούς του κόστους υπονομεύουν τη στρατηγική της.

4.4.2 Australian Regional Bank

Εισαγωγή

Ο ορισμός ενός επιτυχημένου συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι πολύπλοκος. Έτσι, πολλές φορές συμβαίνει μια ομάδα ατόμων να θεωρεί επιτυχημένη την εφαρμογή του ενώ μια άλλη ομάδα με διαφορετικά κίνητρα και προσδοκίες, αποτυχημένη.

Στην προσπάθειά τους να ορίσουν την επιτυχημένη εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, οι Freidman και Lyne (1999) κατέληξαν σε πέντε κριτήρια

που καθορίζουν την επιτυχία του συστήματος αυτού. Σύμφωνα με τους Freidman και Lyne, για να θεωρηθεί επιτυχημένο ένα σύστημα ABC θα πρέπει να οδηγεί (α) σε βελτίωση στη λήψη αποφάσεων, (β) σε ομαλή συντήρηση του συστήματος, (γ) στη βελτίωση της οικονομικής θέσης της εταιρείας, (δ) να συμφωνεί με τους γενικούς της στόχους και (ε) να οδηγεί σε μια σωστή αποτίμηση κόστους – οφέλους. Είναι λοιπόν πιθανό, η εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες να μην οδηγεί στην εκπλήρωση και των πέντε κριτηρίων των Freidman και Lyne. Έτσι, η επιτυχία δεν είναι πάντα απόλυτη, αλλά θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τους στόχους που έχουν τεθεί.

Η περίπτωση αυτή ασχολείται με τα διαφορετικά κίνητρα των ενδιαφερόμενων μερών και πως αυτά καταλήγουν να θεωρούν επιτυχημένη ή αποτυχημένη μία μέθοδο κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing). Η συγκεκριμένη περίπτωση μελετά το πρόγραμμα ABC που ξεκίνησε σε μια μεσαίου μεγέθους, τράπεζα της Αυστραλίας.

Το τραπεζικό περιβάλλον στην Αυστραλία

Η μελέτη της περίπτωσης της τράπεζας λαμβάνει χώρα στα μέσα της δεκαετίας του '90. Οι πελάτες των τραπεζών της Αυστραλίας είχαν σύνθετες σχέσεις με τις τράπεζες, που συνδύαζαν οικονομικές και κοινωνικές δραστηριότητες. Ο τραπεζικός κλάδος ήταν ιδιαίτερα ανταγωνιστικός.

Το 1979 είχε ξεκινήσει μια διαδικασία απελευθέρωσης της αγοράς, η οποία συνεχιζόταν δύο δεκαετίες αργότερα. Η απελευθέρωση της αγοράς και ο αυξημένος ανταγωνισμός, ώθησαν τις τράπεζες στην προσφορά ανταγωνιστικά τιμολογημένων οικονομικών υπηρεσιών και προϊόντων, τα οποία ως τότε δε μπορούσαν να προσφέρουν, όπως, ασφάλεια ζωής, ενώ παράλληλα οι μη τραπεζικοί οικονομικοί οργανισμοί ανταγωνίζονταν για τις πιο επικερδείς υπηρεσίες που παραδοσιακά προσέφεραν οι τράπεζες.

Σε αυτό το κλίμα του αυξημένου ανταγωνισμού, οι τράπεζες πιέζονταν να γίνουν πιο αποδοτικές και να αναθεωρήσουν τα κόστη και τα οφέλη των μη οικονομικών ρόλων. Έτσι, στις αρχές της δεκαετίας του '90, οι τράπεζες της Αυστραλίας βίωναν μια οικονομική κρίση και η ανάγκη για την εφαρμογή προγραμμάτων που θα μείωναν το

κόστος ήταν εμφανής, ιδιαίτερα για τις μικρότερες τράπεζες, οι οποίες ως τότε απολάμβαναν υψηλά περιθώρια κέρδους.

Ταυτόχρονα, η ανάπτυξη της τεχνολογίας και της επικοινωνίας δημιούργησαν ευκαιρίες για παροχή οικονομικών υπηρεσιών χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία κάποιου καταστήματος. Μέσα σε αυτό το κλίμα παρατηρήθηκε η τάση να κλείνουν οι μικρότερες τράπεζες, και ιδιαίτερα αυτές που δραστηριοποιούνταν σε απομακρυσμένες περιοχές.

Η εταιρεία

Η τράπεζα που μελετάμε διατηρούσε ιδιαίτερες σχέσεις με τους πελάτες της. Χαρακτηριστικό είναι ότι τους αντιμετώπιζε περισσότερο ως μέλη της παρά ως πελάτες. Πρόσφερε σ' αυτούς εξατομικευμένες υπηρεσίες και χαμηλές τιμές και οι πελάτες παρέμεναν πιστοί στη συγκεκριμένη τράπεζα.

Κατά τη δεκαετία του '90, ακολουθώντας τις τάσεις της αγοράς, προσπάθησε να αναπτυχθεί και απέκτησε περισσότερους πελάτες. Συνέχισε να προσφέρει εξατομικευμένες υπηρεσίες υψηλού επιπέδου, αλλά αναγκάστηκε να αυξήσει τις τιμές.

Με την απελευθέρωση της αγοράς ξεκίνησαν οι συγχωνεύσεις και οι εξαγορές από τις μεγάλες τράπεζες του κλάδου. Το 1996, η συγκεκριμένη τράπεζα αποτελούσε στόχο για εξαγορά από μια άλλη, μεγαλύτερη τράπεζα.

Λόγοι εφαρμογής ενός συστήματος ABC

- *Οικονομικά κίνητρα*

Στο ανταγωνιστικό περιβάλλον που είχε δημιουργηθεί, η τράπεζα βίωνε συνεχείς πιέσεις από τους πελάτες της για δικαιολόγηση των αμοιβών που ζητούσε για τις υπηρεσίες της, ενώ οι παραδοσιακές πηγές κέρδους διαβρώνονταν. Δημιουργήθηκε επομένως η ανάγκη για την τράπεζα, να κατανοήσει τα κόστη των προϊόντων και των υπηρεσιών, τα κέντρα κέρδους καθώς και τις επικερδείς ομάδες πελατών. Η μέθοδος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες θα μπορούσε να προσφέρει όλες αυτές τις πληροφορίες, ενώ το νέο περιβάλλον παρείχε όλα τα αναγκαία για την ωφέλεια από ένα τέτοιο σύστημα (ραγδαία ανάπτυξη τραπεζικών και οικονομικών προϊόντων και

υπηρεσιών τα οποία ζητούνταν από διαφορετικούς πελάτες μέσω διαφορετικών καναλιών διανομής, έντονος ανταγωνισμός και αναπτυγμένη τεχνολογία πληροφόρησης).

- *Διαφορετικά οργανωσιακά κίνητρα*

Σε ένα ασταθές και απειλητικό περιβάλλον όπως αυτό, δεν είναι ξεκάθαρα τα κίνητρα των managers για την υιοθέτηση ενός συστήματος Activity Based Costing που υπόσχεται σημαντικές εσωτερικές αλλαγές και μια διαφορετική οργανωσιακή πραγματικότητα.

Απ' τη μια πλευρά, υπήρχαν ξεκάθαρες πιέσεις για κατανόηση και έλεγχο του κόστους, για περικοπή κάποιων επιδοτήσεων και για ταυτόχρονη μείωση των τιμών σε όλους τους πελάτες και η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες αποτελούσε ένα εργαλείο για την επίτευξη αυτού του στόχου. Από την άλλη πλευρά όμως, εάν οι διαδικασίες για μείωση του κόστους και των τιμών υπονοούσε απώλεια του κύρους ή ακόμα και της θέσης κάποιων στελεχών, η εφαρμογή της μεθόδου αυτής δε θα ήταν αποδεκτή από αυτούς που απειλούνταν.

Συνεπώς, ανάλογα με τα διαφορετικά κίνητρα των ενδιαφερόμενων μερών, θα ήταν διαφορετική η ανταπόκρισή τους όσον αφορά στην εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.

Τέλος, η ανώτατη διοίκηση της τράπεζας, επιθυμούσε την αποφυγή οποιασδήποτε εξαγοράς σε ένα περιβάλλον που οι εξαγορές και οι συγχωνεύσεις ήταν συχνές. Επιπλέον, χρειαζόταν στήριξη από τους πελάτες της και διαβεβαίωση ότι οι τελευταίοι θα παρέμεναν πιστοί.

Οι επίσημοι στόχοι για την εφαρμογή της μεθόδου ABC

Οι επίσημοι στόχοι του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες που αναπτύχθηκαν από την τράπεζα διαρθρώθηκαν ως εξής:

- Παροχή κατάλληλης μεθοδολογίας προσδιορισμού του κόστους, που να υποστηρίζει την ανάλυση κερδοφορίας προϊόντων και ομάδων πελατών.

- Παροχή πληροφοριών στρατηγικής και διοίκησης κόστους που να οδηγούν σε στρατηγική λήψη αποφάσεων.
- Ανάπτυξη και κατανόηση των μέτρων απόδοσης για συνεχή βελτίωση της κοστολογικής αποτελεσματικότητας.
- Παροχή καλύτερης βάσης αναγνώρισης της αναποτελεσματικότητας μέσω της ανάλυσης δραστηριοτήτων.

Δεν αναγνωρίστηκαν μετρήσιμα αποτελέσματα ή συγκεκριμένη στρατηγική που θα έπρεπε να ακολουθηθεί λαμβάνοντας υπόψη τα νέα δεδομένα.

Η ανώτατη διοίκηση αποφάσισε την ταυτόχρονη εφαρμογή της μεθόδου ABC σε ολόκληρο τον οργανισμό, κάτι που ίσως ήταν ακατάλληλο δεδομένης της αστάθειας του περιβάλλοντος καθώς και των επιδράσεων της εφαρμογής της στους υπαλλήλους και στους managers. Είναι πιθανό, η αποτυχία της υιοθέτησης της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες να οφείλεται κατά ένα μέρος σ' αυτήν ακριβώς την ταυτόχρονη εφαρμογή της στο σύνολο του οργανισμού.

Αποτελέσματα

Η τράπεζα τελικά αποφάσισε να μην υιοθετήσει τη μέθοδο ABC και να παραμείνει στην προηγούμενη, παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης. Παρόλα αυτά, η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες θα μπορούσε να χαρακτηριστεί επιτυχημένη αν ληφθούν υπόψη δύο συγκεκριμένοι στόχοι της ανώτατης διοίκησης, οι οποίοι όμως δεν αναφέρονται εγγράφως ως επίσημοι στόχοι.

Επιθυμία της ανώτατης διοίκησης ήταν η διατήρηση και προαγωγή της ποιότητας της τράπεζας καθώς και η νομιμοποίηση της ανώτατης διοίκησης. Η επίτευξη των στόχων αυτών, θα ενδυνάμωνε την ικανότητα επιβίωσης της τράπεζας και τις θέσεις της ανώτατης διοίκησης.

Έτσι, ενώ οι άλλες τράπεζες ανασχεδίαζαν τις διαδικασίες που χρησιμοποιούσαν, προσπαθώντας να εντοπίσουν και να καταργήσουν τις δραστηριότητες που δεν τους προσέφεραν αξία και δικαιολογώντας τις αλλαγές αυτές στους πελάτες τους, η συγκεκριμένη τράπεζα, θα μπορούσε να επιδείξει την αφοσίωση στους πελάτες της

διερευνώντας τα κόστη και την προέλευσή τους. Επιπλέον, εάν μπορούσε να βρει αξιόπιστους τρόπους ώστε να επικοινωνήσει την αφοσίωση αυτή στα ενδιαφερόμενα μέρη, θα μπορούσε να διατηρήσει αλλά και να προάγει την ποιότητά της.

Η τράπεζα επιθυμούσε να επιτύχει τη νομιμότητα στα μάτια των πελατών και των μετόχων της καθώς και την ικανότητα επιβίωσής της. Μέσω του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες μπορούσε να δικαιολογήσει τις αυξημένες τιμές της. Η εισαγωγή του ABC θα έδειχνε την αφοσίωση της διοίκησης στους πελάτες και στους μετόχους την περίοδο που η τράπεζα και η διοίκησή της βρίσκονταν κάτω από μεγάλη πίεση. Τέλος, σημαντικό είναι το γεγονός ότι η τράπεζα κατάφερε να αποφύγει την εξαγορά.

Συμπεράσματα

Η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες αποτέλεσε ένα μέσο ώστε να επιτευχθούν οι επιδιώξεις της ανώτατης διοίκησης. Τα συμπεράσματα για την αποτυχία ή την επιτυχία του συστήματος δεν πρέπει να λαμβάνουν υπόψη μόνο τους οικονομικούς στόχους αλλά και τους γενικούς στόχους της διοίκησης. Επομένως, αν οι στόχοι της τράπεζας ήταν η νομιμότητα και η επιβίωση, τότε η εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες μπορεί να θεωρηθεί επιτυχημένη, παρόλο που η υιοθέτησή της απέτυχε. Συμπερασματικά, η αποτυχία της υιοθέτησης ενός καινοτομικού συστήματος κοστολόγησης, δε συνεπάγεται την αποτυχία του συστήματος ABC, εάν κάποιοι μη οικονομικοί στόχοι της εταιρείας εκπληρώνονται με την εφαρμογή του.

4.4.3 SISU Inc.



Η περίπτωση αυτή εξετάζει την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης ABC στην εταιρεία Sisu Inc. το 1991. Η εταιρεία αποτελείται από τρία βασικά τμήματα: τμήμα πώλησης φορτηγών, τμήμα πώλησης μεταχειρισμένων, και ένα τμήμα με ειδικές μηχανές. Το τμήμα των φορτηγών κατασκευάζει βαριά φορτηγά και αποτελεί το 25% της Φινλανδικής αγοράς.

Το τμήμα των φορτηγών, μαζί με το νέο υποπροϊόν του των μεταχειρισμένων και της υπηρεσίας ταχυδρομικών πωλήσεων, αποτελούν την «ραχοκοκαλιά» της εταιρείας. Το τμήμα των ειδικών μηχανών αποτελείται από τρεις επιχειρηματικές μονάδες: τελικό τρακτέρ, στρατιωτικές μηχανές και άξονες τροχών. Το 1991 η εταιρεία είχε έσοδα 854 εκατομμύρια και απασχολούσε 1351 άτομα. Τα έσοδα από το εργοστάσιο των αξόνων τροχών, όπου εφαρμόστηκε το σύστημα ABC ήταν 108 εκατομμύρια το 1991 και απασχολούσε 130 άτομα. Το εύρος παραγωγής του συμπεριλάμβανε 16 βασικούς τύπος αξόνων με 200 περίπου τροποποιήσεις.

Παρακάτω θα παρουσιάσουμε δυο μελέτες περιπτώσεων: μια περίπτωση επιτυχίας του ABC, αν κι όχι τόσο συνηθισμένη, και μια περίπτωση αποτυχίας του ABC.

Περίπτωση 1

Καταρχήν, η αρχική σκέψη των ανθρώπων της εταιρείας ήταν ότι δεν ήξεραν απαραίτητα από ποια προϊόντα και σε ποιον όγκο είχαν προέλθει τα χρήματα. Αυτό ακριβώς έπρεπε να ξέρουν πριν προχωρήσουν στην εφαρμογή μιας νέας επιχειρηματικής στρατηγικής. Και δεν υπήρχε αληθινή γνώση γι' αυτό.

Στις αρχές του 1990, τα πρώτα σημάδια της επερχόμενης ύφεσης ήταν εμφανή. Εκείνη την στιγμή η εταιρεία αποτελούνταν από τα τρία τμήματα που αναφέρθηκαν παραπάνω, δυο από τα οποία ήταν στενά συνδεδεμένα και απέφεραν το 70% των εσόδων. Τα περισσότερα από αυτά τα έσοδα προέρχονταν από την εγχώρια αγορά που την συγκεκριμένη περίοδο βρισκόταν σε κρίση. Συνεπώς, η μειωμένη ζήτηση γι' αυτά τα προϊόντα απειλούσε την οικονομική υγεία της εταιρείας. Η διοίκηση της εταιρείας μη γνωρίζοντας πόσο σοβαρή θα ήταν η ύφεση, έπρεπε να σκεφτεί εναλλακτικές. Η πιο σωστή φαινόταν πως ήταν η μείωση της εξάρτησης από την εγχώρια αγορά. Έτσι έπρεπε να προωθηθούν οι εξαγωγές.

Μία από τις μονάδες του τρίτου τμήματος, ένα εργοστάσιο, είχε τις προοπτικές να υποστηρίξει τη συγκεκριμένη στρατηγική. Αυτό το εργοστάσιο κατασκεύαζε συστατικά τα οποία χρησιμοποιούνταν στα τελικά προϊόντα όλων των τμημάτων. Πρόσφατα το εργοστάσιο είχε μεγεθυνθεί και επομένως υπήρχε υπερβάλλουσα δυναμικότητα. Σε συνδυασμό με την μειωμένη ζήτηση, η διοίκηση βρήκε την ιδέα της ενίσχυσης των εξωτερικών πωλήσεων αρκετά ενδιαφέρονσα. Η πώληση και η προώθηση των

παραγωγικών μονάδων του συγκεκριμένου εργοστασίου, απαιτούσε πληροφορίες για τα κόστη και την κερδοφορία των προϊόντων. Το υπάρχον λογιστικό σύστημα δεν μπορούσε να παρέχει αυτές τις πληροφορίες. Ο προϋπολογισμός της κερδοφορίας των προϊόντων μέχρι εκείνη τη στιγμή βασιζόταν σε μεγάλο βαθμό σε ανεπίσημες εκτιμήσεις της διοίκησης της συγκεκριμένης μονάδας. Αυτά τα ανεπίσημα κόστη υπολογίζονταν βάση των ποσοστών που εμφανίζονταν στην κατάσταση εσόδων και εξόδων. Τα σχετικά κόστη υπολογίστηκαν περίπου σε 52% του κόστους παραγωγής. Η διοίκηση όμως δεν ήταν σίγουρη αν αυτή η άποψη ήταν σωστή. Για να αντιμετωπίσει αυτήν την αβεβαιότητα στις εκτιμήσεις του κόστους η διοίκηση αποφάσισε να εφαρμόσει ένα νέο κοστολογικό σύστημα, το ABC. Δέκα μήνες μετά την εφαρμογή του, το νέο σύστημα έδειξε αυτό που περίμεναν. Οι διαφορές μεταξύ των ανεπίσημων εκτιμήσεων και των αποτελεσμάτων του ABC, δεν ξεπερνούσαν το 30%. Μάλιστα σε 10 από τους 16 βασικούς τύπους προϊόντος οι διαφορές ήταν κάτω του 10%. Επίσης η εικόνα της κερδοφορίας των προϊόντων έμεινε ανέπαφη ανεξάρτητα από τη χρήση του νέου συστήματος.

Καθώς τα αποτελέσματα του ABC δεν έδωσαν καμία καινούρια πληροφορία, η κεντρική διοίκηση δεν έκανε καμία ενέργεια για να αναθεωρήσει την στρατηγική της. Αφού καμία απόφαση δεν πάρθηκε και καμία ενέργεια δεν έγινε στηριζόμενη στο νέο σύστημα, η παραδοσιακή βιβλιογραφία θα θεωρούσε την παραπάνω περίπτωση αποτυχημένη. Οι Cooper *et al* (1992) για παράδειγμα, ορίζουν ως αποτυχία του ABC τη μη πραγματοποίηση ενεργειών βασισμένων σε πληροφορίες που απορρέουν από το συγκεκριμένο σύστημα. Ο διευθυντής του τμήματος, ωστόσο, αντιλαμβανόταν την επιτυχία με διαφορετικούς όρους:

« Περιμέναμε το σύστημα ABC να βοηθήσει στην προώθηση των πιο επικερδών προϊόντων. Ο λόγος για τον οποίον δεν χρησιμοποιήθηκε σαν ένα εργαλείο για να παρθεί μια απόφαση, ήταν γιατί δεν αποκάλυψε καμία σημαντική πληροφορία. Υποστήριζε τις προηγούμενες εκτιμήσεις μας. Είναι ξεκάθαρο ότι αν ο τρόπος με τον οποίο κάνουμε τις δουλειές μας είναι σωστός, δεν υπάρχει λόγος να τον αλλάξουμε μόνο και μόνο επειδή εφαρμόζουμε ένα καινούριο σύστημα. Είμαστε πάρα πολύ τυχεροί που είμαστε στον σωστό δρόμο.»

Συνοψίζοντας, η κεντρική διοίκηση δεν πραγματοποίησε καμία ενέργεια βασισμένη στο νέο σύστημα. Το ABC όμως μείωσε την αβεβαιότητα που υπήρχε. Η διοίκηση ήταν πιο σίγουρη ότι ήταν στο σωστό δρόμο. Δεν υπήρχε ανησυχία για την στρατηγική που ακολουθούσαν. Επομένως, θεώρησαν την εφαρμογή του νέου συστήματος επιτυχημένη.

Περίπτωση 2

Ο διευθυντής ενός κερδοφόρου κέντρου, αν και παραδέχθηκε ότι τα λογιστικά συστήματα δεν είχαν αλλάξει σύμφωνα με τις αλλαγές στην παραγωγική διαδικασία, δεν ήταν πολύ ενθουσιασμένος με την ιδέα της εφαρμογής ενός νέου κοστολογικού συστήματος που η κεντρική διοίκηση ήθελε να υλοποιήσει. Η κοστολόγηση των προϊόντων δεν γινόταν σωστά σε καμία από τις μονάδες της επιχείρησης και η διοίκηση θεώρησε την αποτελεσματικότητα της κοστολόγησης των προϊόντων στρατηγικά σημαντική για την επιχείρηση. Ο λόγος για τον οποίο επέλεξαν το ABC για κοστολογικό σύστημα, ήταν απλά η περιέργεια. Για να διασφαλίσουν ότι η κυριότητα του νέου συστήματος θα παρέμενε στο εργοστάσιο, η κεντρική διοίκηση ήθελε να διοικείται από το εργοστάσιο. Για να δοθεί η κυριότητα στο εργοστάσιο, η διοίκηση πίστευε ότι το νέο σύστημα έπρεπε να χρησιμοποιηθεί και να διατηρηθεί σε τοπικό επίπεδο. Μια ομάδα 6 ατόμων, με επικεφαλής τον μηχανικό παραγωγής του εργοστασίου και αποτελούμενη κι από άτομα της τοπικής μεσαίας διοίκησης και από 2 λογιστές, εκλέχθηκε για να «χτίσουν» το νέο σύστημα.

Επίσης η διοίκηση ενδιαφερόταν και για τον έλεγχο της παραγωγής. Ένας βασικός παράγοντας για τη μη αύξηση των αποτελεσμάτων θεωρήθηκε πως ήταν ο κακός έλεγχος της παραγωγής. Έτσι αποφασίστηκε η εισαγωγή ενός νέου συστήματος ελέγχου παράλληλα με την εφαρμογή του νέου κοστολογικού συστήματος. Ο νέος σχεδιασμός αυτός της παραγωγής, άλλαξε τον αρχικό προσανατολισμό του *project*, από το χτίσιμο ενός νέου κοστολογικού συστήματος, σε ένα σύστημα που θα διευκολύνει και τον έλεγχο της παραγωγής αλλά και την κοστολόγηση. Το νέο σύστημα θα βοηθούσε επίσης στην καθημερινή διοίκηση του εργοστασίου.

Ωστόσο, η διοίκηση της συγκεκριμένης μονάδας ακύρωσε τη λειτουργία του ελέγχου της παραγωγής 5 μήνες μετά την εφαρμογή της. Η σημασία αυτή της ακύρωσης φαίνεται από τα λόγια ενός ατόμου της διοικήσεως του εργοστασίου:

«...οφέλη θα υπάρχουν αν μειωθούν οι ώρες που απαιτούνται για την παραγωγή, και αυτό θα επιτευχθεί με μια αύξηση της αξιοπιστίας του ελέγχου της παραγωγής. Μειώσεις των αποθεμάτων και βελτίωση της ανάλυσης του σχεδιασμού της παραγωγής (make-or-buy analysis) θα δώσει μεγαλύτερα οφέλη.»

Αλλά οι λιγότερες ώρες παραγωγής και οι μειώσεις των αποθεμάτων αναμένονταν να επιτευχθούν με την βοήθεια των νέων ελέγχων της παραγωγής, όχι μέσω της κοστολόγησης. Έτσι, αν και το νέο σύστημα θα υποστήριζε ταυτόχρονα μείωση του κόστους, σχεδιασμό προϊόντων και αγοραστικές διαδικασίες, η τοπική διοίκηση φαίνεται να μην είναι απόλυτα δεσμευμένη με αυτές τις λειτουργίες, αφού τα πιθανά οφέλη από την βελτίωση αυτών των χειρισμών δεν είχαν υπολογιστεί στον αρχικό σχεδιασμό. Ως αποτέλεσμα, το νέο κοστολογικό σύστημα ABC, χωρίς την υποστήριξη της λειτουργίας του ελέγχου της παραγωγής, πρόσφερε σχετικά λίγα για να ικανοποιήσει τις ανησυχίες της τοπικής διοίκησης σχετικά με την καθημερινή λειτουργία του εργοστασίου.

Ένας λόγος για την ακύρωση της λειτουργίας του ελέγχου παραγωγής, θα μπορούσε να είναι η έλλειψη ωρών απασχόλησης του προσωπικού ουσιαστικά παράλληλα σε δύο συστήματα. Αλλά μεγαλύτερη έμφαση θα έπρεπε να δοθεί σε άλλους λόγους. Καταρχήν, ακόμα και η κεντρική σημασία του ελέγχου μειώθηκε σημαντικά κατά την διάρκεια της εφαρμογής του. Δεύτερον, και ενδεχομένως και πιο ενδιαφέρον, η απόφαση για την εγκατάλειψη της λειτουργίας του ελέγχου παραγωγής πάρθηκε ταυτόχρονα με την αποχώρηση του αντιπρόεδρου, του μνητή του σχεδίου αυτού. Αυτή η αποχώρηση οδήγησε σε σημαντική αλλαγή στον καταμερισμό των θέσεων αλλά και εξουσίας πάνω στο σύστημα. Έτσι η απόφαση για την ακύρωση της λειτουργίας του ελέγχου και η ταυτόχρονη μείωση του ενδιαφέροντος για το νέο σύστημα, θα μπορούσε να εξηγηθεί ως ένα σημάδι αντίδρασης στο σύστημα ABC, το οποίο μπορεί να οφείλεται στην παραπάνω αλλαγή εξουσίας.

Το νέο σύστημα δεν χρησιμοποιούνταν καθόλου στην καθημερινή διοίκηση του εργοστασίου. Ύστερα από 2 χρόνια εφαρμογής δε διατηρήθηκε άλλο. Καθώς η πρόθεση της κεντρικής διοικήσεως να εγκαταστήσει ένα νέο κοστολογικό σύστημα για το εργοστάσιο δεν πραγματοποιήθηκε, και αφού η διοίκηση της συγκεκριμένης μονάδας δεν το χρησιμοποίησε και διέκοψε την εφαρμογή του, το σύστημα ABC θεωρήθηκε ως αποτυχημένο.

Συμπεράσματα

Η παραπάνω περίπτωση μας παρουσίασε 2 τρόπους σύμφωνα με τους οποίους μερικά συστήματα ABC φαίνονται ότι αποτυγχάνουν. Αρχικά είδαμε πως η κεντρική διοίκηση της εταιρείας SISU χρησιμοποίησε το ABC για να εξαλείψει την αβεβαιότητα που υπήρχε στις στρατηγικές αποφάσεις. Το ABC, αφού μείωσε την αβεβαιότητα και πρόσφερε μια πιο σταθερή βάση για στρατηγικές αποφάσεις, μπορεί να θεωρηθεί αρκετά σημαντικό χωρίς να οδηγήσει σε κάποιες ενέργειες και επομένως σε αλλαγές κάποιων αποφάσεων. Αυτό μας οδηγεί στη σκέψη ότι μερικές από τις επανομαζόμενες αποτυχίες του συστήματος μπορεί να μην είναι καθόλου αποτυχίες.

Δεύτερον, η περίπτωση αυτή εστίασε σε μια αποτυχία του συστήματος με την μορφή αντίδρασης σε αυτό. Η εξήγηση για τη μη χρησιμοποίηση και την εγκατάλειψη του συστήματος δεν μπορεί να αποδοθεί ούτε στο περιεχόμενο του νέου συστήματος, ούτε στην διαδικασία της εφαρμογής του, αφού το σύστημα σχεδιάστηκε και οργανώθηκε από την τοπική – μεσαία διοίκηση. Αυτό δεν σημαίνει ότι το περιεχόμενο και η εφαρμογή του συστήματος πρέπει να αγνοηθεί, αλλά στη περίπτωση μας δεν έπαιξαν σημαντικό ρόλο στο να εξηγήσουν την αποτυχία.

Σ' αυτό το σημείο θα προσπαθήσουμε να διευκρινίσουμε από πού πηγάζουν οι διάφορες αντιδράσεις πάνω στο νέο σύστημα. Η διοίκηση του συγκεκριμένου τμήματος (τμήμα αξόνων), είχε οικονομικούς λόγους για να φέρει αντίσταση στο νέο σύστημα. Δεν τους βοηθούσε στην καθημερινή λειτουργία του εργοστασίου και επίσης μπορούσαν να βρίσκουν τις πληροφορίες που τους παρείχε αυτό το σύστημα και από άλλες πηγές. Επιπλέον, η συγκεκριμένη διοίκηση είχε και πολιτικά ενδιαφέροντα. Το νέο σύστημα ενδεχομένως να επηρέαζε τον τρόπο με τον οποίο διεξαγόταν ο καταμερισμός της εξουσίας. Το πιο πιθανό ήταν να γίνει μετατόπιση της εξουσίας από το τμήμα των αξόνων του εργοστασίου σε υπομονάδες που υπάγονταν στην αγορά των προϊόντων.

Η κουλτούρα που κυριαρχούσε στους κόλπους της εταιρείας, ήταν ότι οι μηχανικοί ήταν εκείνοι που είχαν τον βασικό ρόλο στη διοίκηση της συγκεκριμένης μονάδας, με εκείνους που ήταν υπεύθυνοι για την κοστολόγηση να έχουν λιγότερο σημαντικό. Επομένως, το νέο σύστημα δεν ήταν σε αρμονία με την τοπική κουλτούρα.

Τέλος, είδαμε ότι σημαντικός παράγοντας για την επιτυχία ή όχι του ABC ήταν και τα διαφορετικά ενδιαφέροντα ανάμεσα στην κεντρική διοίκηση και την τοπική. Η κεντρική διοίκηση χρησιμοποίησε επιτυχώς το νέο σύστημα για τους δικούς της στρατηγικούς σκοπούς, ενώ η τοπική διοίκηση ήταν ικανοποιημένη με τις ανεπίσημες εκτιμήσεις και δεν θεωρούσε το νέο σύστημα απαραίτητο και χρήσιμο για την καθημερινή διοίκηση του εργοστασίου. Συνεπώς, για την τοπική αυτοδιοίκηση η εφαρμογή του ABC ήταν αποτυχημένη. Στην παραπάνω διαφορά των ενδιαφερόντων σημαντικό ρόλο παίζουν και τα διαφορετικά πολιτικά κίνητρα της κάθε διοίκησης.

4.4.4 Hewlett Packard – Colorado Spring Division

Ανάλυση

Ένα αποτυχημένο παράδειγμα εφαρμογής του ABC είναι αυτό του τμήματος Colorado Spring Division της Hewlett Packard. Όπως είναι γνωστό, η Hewlett Packard είναι μία από τις μεγαλύτερες εταιρείες παραγωγής ηλεκτρονικού εξοπλισμού, υπολογιστικών συστημάτων και γενικότερα προϊόντων υψηλής τεχνολογίας. Είναι μία από τις καλύτερα



διαχειριζόμενες και καινοτομικές εταιρείες στον κόσμο με μεγάλη ικανότητα να προσαρμόζεται άμεσα στις απαιτήσεις τις αγορές, μέσω της συνεχούς αξιολόγησης των μηχανισμών ελέγχου και διοίκησης. Μεγάλο μέρος της επιτυχίας της εταιρείας αποδίδεται στην αποκεντρωμένη δομή της εταιρείας που παρέχει πολλά πλεονεκτήματα σε θέματα αναζήτησης λύσεων σε προβλήματα που εστιάζονται στην αγορά. Ωστόσο, η ύπαρξη της ποικιλίας των λύσεων σε αυτά τα προβλήματα μπορεί να επιφέρει αβέβαια αποτελέσματα όταν υλοποιείται ένα σύστημα κοστολόγησης ABC.

Γενικά, δεν ήταν η πρώτη φορά που η Hewlett Packard εφάρμοζε σύστημα κοστολόγησης ABC. Μάλιστα, οι προηγούμενες εφαρμογές σημείωσαν μεγάλη επιτυχία σε βαθμό που αναφέρθηκαν σε διεθνή περιοδικά και λογιστικά συνέδρια ως παραδείγματα για την παρουσίαση της αξίας της ABC κοστολόγησης. (Hewlett-Packard, Boise Division). Ωστόσο στο παράδειγμα του τμήματος Colorado Spring Division συνέβη ακριβώς το αντίθετο από το επιθυμητό αποτέλεσμα.

Η υλοποίηση αυτή στο τμήμα Colorado Spring Division σχεδιάστηκε και αναπτύχθηκε από τον Αύγουστο 1988 έως τον Αύγουστο 1989 και ξεκίνησε να εφαρμόζεται από το Νοέμβριο του 1989. Η εφαρμογή κρίθηκε αναποτελεσματική και σταμάτησε το καλοκαίρι του 1992. Έκτοτε, το συγκεκριμένο τμήμα δεν έχει κάνει περαιτέρω απόπειρες για την επιτυχή ολοκλήρωση ενός συστήματος ABC κοστολόγησης. Αντιθέτως βασίζεται σε αυτό το σύστημα που έχει μέχρι τώρα. Τα θέματα που προκύπτουν και αναλύονται στη συνέχεια είναι το 'γιατί το σύστημα απέτυχε;' και το 'πώς μπορεί να αποφευχθεί ανάλογη αποτυχία σε ένα σύστημα ABC;', τα οποία παρουσιάζονται στη συνέχεια.

Το τμήμα Colorado Spring Division είναι ένα από τα μεγαλύτερα τμήματα του Testing Measurement Group, και αποτελείται από μια γραμμή παραγωγής μεγάλης ανομοιογένειας και μικρού όγκου. Η γραμμή παραγωγής αυτού του τμήματος παρουσιάζει ακριβώς τα αντίθετα χαρακτηριστικά αυτής του τμήματος Boise Division. Η διαφορά αυτή σε συνδυασμό με τον αποκεντρωμένο χαρακτήρα διοίκησης της HP είχε ως αποτέλεσμα να οδηγηθούμε σε εντελώς διαφορετικά αποτελέσματα της εφαρμογής του ABC στα δύο αυτά τμήματα.



Το Colorado Spring Division υποστηρίζει μια γραμμή παραγωγής που αποτελείται από εξοπλισμό ελέγχου και μετρήσεων (π.χ. παλμογράφους, λογικούς αναλυτές) που προωθούνται κυρίως σε μηχανικούς έρευνας και ανάπτυξης σε μεγάλες εταιρείες τηλεπικοινωνιών και υπολογιστών. Ένας από τους σημαντικότερους στόχους της εταιρείας με την εφαρμογή του ABC ήταν η αξιολόγηση και η καλύτερη κατανόηση της παραγωγής και των διαδικασιών της ώστε να μπορέσει να προσδιοριστεί το κόστος στα προϊόντα σε επίπεδο αιτίας και αποτελέσματος. Η απόφαση για την εφαρμογή του ABC ελήφθη από την κεντρική διεύθυνση του Testing Measurement Group με την ελπίδα ότι θα έδινε καλύτερη πληροφόρηση κόστους στην οποία θα βασιζόντουσαν για αποφάσεις τιμολόγησης.

Καταρχήν, για την υλοποίηση του ABC, το τμήμα Colorado Spring Division προσπάθησε να κατανοήσει σε βάθος όλες τις διαδικασίες παραγωγής και να προσδιορίσει τους οδηγούς κόστους. Οδηγοί κόστους θεωρήθηκαν όλοι οι παράγοντες σε κάθε διαδικασία σχετική με την παραγωγή, οι οποίοι επηρεάζουν το κόστος της διαδικασίας. Όταν οι παράγοντες αυτοί προσδιορίστηκαν, το τμήμα Information

Technology (IT) βοήθησε το τμήμα του λογιστηρίου να ταξινομήσει του οδηγούς στις εφαρμογές του λογισμικού (προγράμματα) που χρησιμοποιούσε για το ABC.

Για παράδειγμα, όσον αφορά στα εξαρτήματα, τα κατέταξε με βάση το βαθμό προτίμησης. Ο βαθμός αυτός προέκυπτε από πέντε κριτήρια. Τεχνολογία, ποιότητα, διαθεσιμότητα, χρόνο και δυνατότητα παράδοσης και κόστος. Έτσι, προέκυψαν τρεις κατηγορίες στις οποίες κατέταξαν τα διάφορα τμήματα από τα οποία αποτελούνταν τα προϊόντα: Προτιμητέα, Ουδέτερα και μη προτιμητέα. Η διαδικασία αυτή επέτρεπε στο τμήμα έρευνας και ανάπτυξης (R & D) να αξιολογήσει τα διάφορα εξαρτήματα των προϊόντων που σχεδίαζε. Έτσι, με τον τρόπο αυτό γινόταν σωστότερη επιλογή των υλικών και των εξαρτημάτων των προϊόντων καθώς καθένα από αυτά είχε διαφορετική επιρροή στο κόστος του τελικού προϊόντος και στην ποιότητά του.

Για το σκοπό αυτό απασχολήθηκαν τέσσερις υπάλληλοι πλήρους απασχόλησης του τμήματος IT για το μεγαλύτερο μέρος του έτους και ένας για να υλοποιήσει τη μήτρα με τους οδηγούς κόστους. Κατά το διάστημα αυτό, απασχολήθηκαν επίσης δύο υπάλληλοι πλήρους απασχόλησης του οικονομικού τμήματος και ένας οικονομικός διευθυντής. Στην όλη εφαρμογή συμμετείχαν τα τμήματα R&D, μάρκετινγκ, προμήθειας και κατασκευής προκειμένου να προσδιοριστούν οι οδηγοί κόστους.

Ανάλυση των σφαλμάτων που έγιναν

- Υπερβολικά μεγάλο πλήθος οδηγών κόστους

Το μεγαλύτερο σφάλμα ήταν το υπερβολικά μεγάλο πλήθος οδηγών κόστους. Όπως συμβαίνει σχεδόν σε όλες τις εφαρμογές συνεχών διαδικασιών βελτιστοποίησης, η εκτέλεση της κοστολόγησης ABC απαιτεί να δοθεί από τους διευθυντές η ευκαιρία σε όλους όσους συμμετέχουν στις διαδικασίες παραγωγής να εκφέρουν γνώμη σχετικά με τον προσδιορισμό των οδηγών κόστους. Αυτό έγινε σε ακραίο βαθμό στο συγκεκριμένο τμήμα, και έτσι έλαβαν υπόψη την παραμικρή ενέργεια σε κάθε επιμέρους διαδικασία αντί να λάβουν υπόψη μόνο τις δύο, τρεις κρίσιμες και σημαντικότερες ενέργειες που επηρέαζαν κάθε διαδικασία.

Σε κάποιο σημείο, προέκυψαν πάνω από 20 οδηγοί κόστους για κάθε διαδικασία παραγωγής. Και οι οδηγοί αυτοί περιελάμβαναν αλλά δεν περιορίζονταν σε προτιμητέα, ουδέτερα και μη προτιμητέα εξαρτήματα των τελικών προϊόντων. Πολλές άλλες

διακρίσεις, όπως για παράδειγμα το πλήθος των ελέγχων που έγιναν σε ένα προϊόν, ή ο αριθμός των εξαρτημάτων ενός προϊόντος βρέθηκαν στο σύνολο των οδηγών κόστους. Η επέκταση όλων αυτών των λειτουργιών και διαδικασιών σε πάνω από είκοσι οδηγούς κόστους η κάθε μία συνέθεσε έναν υπερβολικά μεγάλο πίνακα πληροφοριών. Τελικά με την αναζήτηση της υπερβολικής λεπτομέρειας στον προσδιορισμό των οδηγών το τμήμα της HP έπεσε στην παγίδα της σύγχυσης όλων των πληροφοριών που διέθεταν.

Αυτό που έπρεπε να γίνει από τη διοίκηση ήταν να τεθούν ορισμένοι στόχοι και να εστιάσουν την προσοχή τους σε ορισμένες κρίσιμες διαδικασίες που επηρέαζαν κατά μεγαλύτερο ποσοστό το κόστος. Στη συνέχεια έπρεπε με βάση αυτές τις διαδικασίες να προσδιορίσουν τους βασικούς οδηγούς κόστους σε αυτές. Αυτή η προτεραιότητα θα έδινε τη δυνατότητα μείωσης του κόστους.

- *Κακή διαχείριση συστήματος*

Ο δεύτερος λόγος για τον οποίο η εφαρμογή του ABC δεν είχε επιτυχία ήταν η κακή διαχείριση συστήματος και των πληροφοριών που προέκυπταν από αυτό. Το τμήμα έδωσε υπερβολική έμφαση στον προσδιορισμό των οδηγών κόστους, στην πρόβλεψη των γενικών εξόδων και στη χρήση των οδηγών κόστους. Προσηλώθηκε σε διαρκή μελέτη των οδηγών κόστους σε μηνιαία βάση και προσπάθεια για εξήγηση όλων των αποκλίσεων που προέκυπταν για τους οδηγούς. Κατέτασσε, ανέλυε και προσπαθούσε να εξηγήσει όλες τις διαφορές που προέκυπταν στους οδηγούς όπως τις αποκλίσεις χρήσης υλικών, αποκλίσεις της τιμής αγοράς των εξαρτημάτων κ.α. Ενώ ο στόχος ήταν η κατανόηση του κόστους, ταυτόχρονα επέφερε ένα επιπλέον μεγάλο διοικητικό έξοδο στην εταιρεία το οποίο μάλιστα δεν είχε ιδιαίτερο νόημα. Η εξήγηση των αποκλίσεων στους οδηγούς εντός ενός μικρού χρονικού διαστήματος δεν παρέχει αξιόλογες πληροφορίες για την κατασκευή μιας δομής κόστους, η οποία είναι σχετικά σταθερή για το διάστημα αυτό. Ο ανάλυση έχει νόημα μόνο σε περίπτωση που είναι μακροχρόνια και αναφέρεται σε μεγάλες χρονικές περιόδους.

- *Κακή αξιοποίηση των αποτελεσμάτων*

Ένα ακόμα σφάλμα που έγινε κατά την εφαρμογή της κοστολόγησης ABC, ήταν η ανυπαρξία συγκεκριμένου στόχου, με βάση τον οποίο θα αξιοποιούσαν τα

αποτελέσματα της εφαρμογής, όπως αυτά προέκυψαν. Το τμήμα Colorado Spring Division παρατήρησε προβλήματα, για παράδειγμα, στους οδηγούς κόστους των προτιμητέων εξαρτημάτων, όπου διαχώριζε του οδηγούς σε προτιμητέους, μη προτιμητέους και ουδέτερους. Αυτός ο διαχωρισμός είχε ως στόχο να παρακινήσει το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης (R&D) να επιλέξει περισσότερα προτιμητέα εξαρτήματα. Ωστόσο, η αξιολόγηση και αξιοποίηση των αποτελεσμάτων δεν ήταν σαφής. Δεν ήταν συγκεκριμένη, ξεκάθαρη, ούτε συνεχής. Το τμήμα προσηλώθηκε υπερβολικά στις μηνιαίες αποκλίσεις ώστε δεν έδωσε καθόλου σημασία στη συνεννόηση μεταξύ των τμημάτων (ειδικότερα αυτά της παραγωγής και του R&D) σχετικά με τη δράση και τη συμπεριφορά τους όσον αφορά στην εφαρμογή του ABC. Έτσι, το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης ξεκίνησε να επιλέγει προτιμητέα εξαρτήματα για τη χρήση στις διάφορες συσκευές που ανέπτυξε. Ωστόσο, το τμήμα παραγωγής, ποτέ δεν έδωσε συγκεκριμένες οδηγίες γι' αυτό. Στην ουσία, το τμήμα ποτέ δε στόχευσε σε μία μείωση του κόστους, παρά στην ερμηνεία των μηνιαίων αποκλίσεων. Συγκεκριμένα, το τμήμα παραγωγής δεν άλλαξε τη δομή κόστους ακόμα και έπειτα από την επιλογή των προτιμητέων εξαρτημάτων από το τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης. Με τον προσδιορισμό συγκεκριμένων στόχων, την προσπάθεια μείωσης του πλήθους των οδηγών (ειδικά σε μη προτιμητέους οδηγούς) και τη μείωση της συνολικής δομής κόστους, το τμήμα θα προσέγγιζε τη σωστότερη εφαρμογή της μεθόδου ABC.

- *Υπερβολική έμφαση στη συμφωνία μεταξύ των τμημάτων*

Ένα ακόμα στοιχείο που δυσχέραινε την εφαρμογή του ABC ήταν ο υπερβάλλον ζήλος που έδειξε το τμήμα για τη συμφωνία των στοιχείων που προέκυψαν από την εφαρμογή του ABC με αυτά των υπολοίπων τμημάτων. Όπως προαναφέρθηκε, το Colorado Spring Division είναι απλώς ένα τμήμα του Testing Measurements Group, το οποίο με τη σειρά του αποτελεί μία υποδιαίρεση μίας μεγάλης αποκεντρωμένης εταιρείας. Το Colorado Spring θέλησε να χρησιμοποιήσει την κοστολόγηση ABC σαν εργαλείο δοκιμών και ελέγχου για όλα τα τμήματα της εταιρείας, ωστόσο, η συμφωνία όλων των δεδομένων ανάμεσα στα επιμέρους τμήματα αποδείχτηκε σχεδόν αδύνατη. Δυστυχώς το Colorado Spring δαπάνησε ένα μεγάλο ποσοστό του χρόνου εργασίας των υπαλλήλων προσπαθώντας να συμφωνήσει αυτά τα στοιχεία με τα υπόλοιπα τμήματα εντός του Testing Measurement Group ώστε να παράγει συγκριτικές μετρήσεις μεταξύ των τμημάτων. Ωστόσο, οι διαδικασίες στις οποίες επιμερίζονται τα γενικά έξοδα για κάθε

τμήμα είναι εντελώς διαφορετικές. Βασίζονται στη στρατηγική τους, στον τρόπο διοίκησής και οργάνωσής τους και στις μεταξύ τους διαφορές σε όλους τους τομείς. Για αυτό το λόγο, ειδικά σε μία τόσο επιχείρηση με τόσο αποκεντρωμένη δομή όπως η Hewlett Packard, η προσπάθεια υλοποίησης ενός συστήματος κοστολόγησης πρέπει να γίνεται εσωτερικά.

Συμπεράσματα που προκύπτουν από την εμπειρία αυτή

Μια εταιρεία πρέπει να εφαρμόζει μια κοστολόγηση ABC έχοντας υπόψη τους δύο βασικούς στόχους.

- 1) Να αποκτήσει πλήρη γνώση της δομής κόστους από την πλευρά των διαφόρων διαδικασιών που το επηρεάζουν.
- 2) Να εξακριβώσει την πραγματική αξία των προϊόντων της, συνήθως στη μορφή αποθέματος.

Το τμήμα Colorado Spring Division της Hewlett Packard δεν κατάφερε να αντεπεξέλθει στο δεύτερο στόχο. Η κοστολόγηση ABC και κατ' επέκταση η ανάπτυξη και δημιουργία οδηγών κόστους, συνθέτουν ένα εξαιρετικό εργαλείο για την κατανόηση των διαδικασιών παραγωγής, της κατανάλωσης των εξόδων και της αποτελεσματικότητας της παραγωγής – αλλά όχι της αποτίμησης του αποθέματος. Επιπλέον, η κοστολόγηση ABC αποδεικνύεται πως είναι αναντικατάστατο εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων σε θέματα αγοράς και πώλησης, καθώς παρέχει τη γνώση των σχετικών δομών κόστους και των ενεργειών που προκαλούν αυτό το κόστος. Πράγματι, η ABC και η ανάπτυξη των οδηγών κόστους αποδείχτηκε ωφέλιμη σε πολλά θέματα.

Όσον αφορά, ωστόσο, την αποτίμηση του αποθέματος, η εφαρμογή της ABC απέτυχε στο τμήμα Colorado Spring Division. Δεδομένου της σχετικά μεγάλης ανομοιογένειας των προϊόντων του τμήματος, η προσπάθεια να εξηγηθούν όλες οι διαδικασίες, όλοι οι οδηγοί κόστους και να ερμηνευτούν όλες οι αποκλίσεις που προέκυπταν σε μικρά χρονικά διαστήματα, αποδείχτηκαν υπερβολικά δύσκολες στην επεξεργασία τους τόσο από άνθρωπο όσο και από υπολογιστή. Η εστίαση έπρεπε να γίνει απαραίτητως σε μακροχρόνιο διάστημα.

Επίσης, πολλές σύγχρονες μονάδες παραγωγής έχουν σχετικά πολύ υψηλό σταθερό κόστος παραγωγής. Το κόστος παραγωγής στο συγκεκριμένο τμήμα της Hewlett Packard προσέγγιζε ένα ποσοστό της τάξης του 85-86% όσον αφορά στα σταθερά έξοδα με τη μορφή μισθών, ενοικίων, αποσβέσεων κ.α. Συμπερασματικά, η ABC δε θα μπορούσε να επιφέρει άμεσα αποτελέσματα όσον αφορά την κοστολόγηση των προϊόντων.

Προκειμένου να απεικονίσουν όλες τις διαδικασίες των οδηγών, τους όγκους των οδηγών, τα έξοδα και άλλα συστατικά της μεθόδου, το τμήμα ανέπτυξε το λογιστικό του σύστημα να αποδίδει συγκεκριμένο κόστος σε όλους τους οδηγούς κόστους που προσδιορίστηκαν. Με αυτόν τον τρόπο, το τμήμα υπερφόρτωσε το λογιστήριο. Καθώς οι εργαζόμενοι επεξεργάζονταν συνεχώς τους οδηγούς αυτούς, η εφαρμογή του ABC προέκυψε εφιάλτης από πλευράς λογιστικής. Οι λογιστές προσηλώθηκαν σε λεπτομέρειες σχετικές με τα επιμέρους 'δεδομένα' και τον τρόπο με τον οποίο θα τα διαχειρίζοντουσαν αντί να εστιάσουν την προσοχή τους στην 'πληροφορία'. ('Data' versus 'Information').

4.5 Αποτελέσματα στατιστικών ερευνών σχετικά με την εφαρμογή του ABC

4.5.1 Αντιμετώπιση του ABC από αγγλικές επιχειρήσεις

Στις αρχές της δεκαετίας 1990-2000 πραγματοποιήθηκε στην Αγγλία μία έρευνα που αφορούσε τη στάση αγγλικών επιχειρήσεων όσον αφορά το Activity Based Costing. Πιο συγκεκριμένα, το δείγμα περιελάμβανε επιχειρήσεις, οι οποίες είτε βρίσκονταν στη φάση αξιολόγησής του ABC είτε στη φάση εφαρμογής του. Από την έρευνα προέκυψαν ορισμένα προβλήματα που αντιμετώπισαν οι επιχειρήσεις αυτές στις δύο φάσεις, με αποτέλεσμα αρκετές από αυτές να το απορρίψουν.

Το πιο κοινό πρόβλημα που απασχολούσε τις εταιρείες, οι οποίες βρίσκονταν ακόμη στη φάση αξιολόγησης του ABC, ήταν ο φόρτος εργασίας που επέφερε η εγκατάσταση του εν λόγω συστήματος κοστολόγησης. Το πρόβλημα αυτό ήταν ιδιαίτερα έντονο στις μικρές επιχειρήσεις. Άλλα προβλήματα, όπως η διάθεση πηγών σε δραστηριότητες

μεγαλύτερης προτεραιότητας από το ABC, η έλλειψη κατάλληλου προσωπικού εξοικειωμένου με το σύστημα αυτό, η έλλειψη ηλεκτρονικών πηγών και η δυσκολία εύρεσης κατάλληλων οδηγών κόστους, αποτελούσαν ανασταλτικούς παράγοντες στην απόφαση των επιχειρήσεων να το υιοθετήσουν. Επίσης, είναι λογικό ότι η εισαγωγή καινοτομιών στο σύστημα κοστολόγησης μιας επιχείρησης είναι ένα θέμα ιδιαίτερης ευαισθησίας. Αυτό οφείλεται σε ένα συνδυασμό παραγόντων: την αντιλαμβανόμενη σπουδαιότητα της μεθόδου κοστολόγησης σε συνδυασμό με την αδυναμία παραδοχής ότι η προηγούμενη μέθοδος ήταν αναποτελεσματική. Οι παραπάνω λόγοι εξηγούν σε μεγάλο βαθμό την διστακτικότητα και απροθυμία των επιχειρήσεων που αξιολογούν το ABC να μην προχωρούν στην εφαρμογή του.

Από τις επιχειρήσεις που εφάρμοσαν μία πιλοτική μορφή του ABC, ορισμένες το απέρριψαν. Ήταν επιχειρήσεις οι οποίες ήταν μικρού μεγέθους και εξαρχής είχαν αμφιβολίες λόγω του αρχικού υψηλού σταθερού κόστους που συνεπαγόταν η υιοθέτησή του. Επίσης, δεν ήταν σε θέση να προσλάβουν συμβούλους οι οποίοι θα τους βοηθούσαν στην εκμάθηση και εφαρμογή των διαδικασιών. Για μια από τις επιχειρήσεις αυτές, ο φόρτος εργασίας για το λογιστή της έγινε δυσβάσταχτος αλλά δεν υπήρχε προθυμία πρόσληψης επιπλέον προσωπικού. Αξιοσημείωτο είναι ότι οι μεγάλοι πελάτες της επιχείρησης αυτής επιθυμούσαν την ανάλυση του κόστους τους με τον παραδοσιακό προηγούμενο τρόπο και ήταν απρόθυμοι να δεχθούν οποιαδήποτε αλλαγή. Για μία άλλη επιχείρηση, η έλλειψη κατάλληλου λογισμικού καθώς και η ασυμφωνία στον προσδιορισμό οδηγών κόστους (π.χ. στις παραγγελίες προϊόντων, λόγω της ποικιλίας τους) την οδήγησαν στην απόρριψή του ABC. Οι επιχειρήσεις αυτές θεώρησαν ότι τα οφέλη που θα αντλούσαν από την εφαρμογή του ABC θα ήταν μικρότερα από το κόστος εφαρμογής του.

Τέλος, μελετήθηκαν περιπτώσεις εταιρειών που υιοθέτησαν το ABC και συνεχίζουν να το εφαρμόζουν. Ορισμένα από τα προβλήματα που πίστευαν ότι θα εξαφανίζονταν με την πάροδο του χρόνου παρέμειναν. Το πιο κοινό ανάμεσά τους είναι ο απαιτούμενος φόρτος εργασίας, που αφορά τη συνεχή προσπάθεια για συγχρονισμό των πληροφοριών του ABC με τα νέα προϊόντα, τους οδηγούς κόστους που προκύπτουν και τις βελτιώσεις των διαδικασιών. Η συλλογή στοιχείων για τους οδηγούς κόστους ήταν ιδιαίτερα προβληματική κυρίως για τις εταιρείες που χρησιμοποιούσαν το ABC για την κοστολόγηση προϊόντων, καθώς ήταν απαραίτητο να συνδέονται οι οδηγοί αυτοί

κόστους με τις εξειδικευμένες προϊόντικές γραμμές. Επιπρόσθετα, ιδιαίτερα δύσκολο ήταν να οριστεί ένα άτομο υπεύθυνο για κάθε δραστηριότητα, με αποτέλεσμα πολλές από τις επιχειρήσεις να αναγκαστούν να αναδιοργανώσουν τη δομή τους στη βάση των δραστηριοτήτων. Ένα εξίσου σοβαρό πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις αυτές αφορά τους διευθυντές, οι οποίοι δεν ήξεραν πώς να χρησιμοποιήσουν τη νέα πληροφόρηση, που προέκυπτε από την κοστολόγηση των προϊόντων με βάση το ABC. Το γεγονός αυτό παρέμενε αντικείμενο προβληματισμού σε σχέση με το κέρδος που απέφεραν ορισμένα προϊόντα, εφόσον οι προϊόντικές γραμμές και οι εκβάσεις τους έδειχναν να έχουν αρνητικό αποτέλεσμα στα κέρδη. Τέλος, πρέπει να αναφερθεί ότι επειδή η γνώση και εξοικείωση των λογιστών της επιχείρησης αποτελούσε πλέον ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, ορισμένες επιχειρήσεις έχασαν τους λογιστές τους, με αποτέλεσμα να αναγκαστούν να εκπαιδεύσουν ξανά το νεοπροσληφθέν προσωπικό.

4.5.2 Αντιμετώπιση του ABC από γαλλικές επιχειρήσεις

Ορισμένες μόνο γαλλικές εταιρίες έχουν εφαρμόσει την ανάλυση του κόστους με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing, Activity Based Management). Αντιθέτως, οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης εμφανίζονται ακόμα επαρκείς για τις περισσότερες γαλλικές επιχειρήσεις.

Με βάση έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί στο πεδίο αυτό, διαπιστώθηκε ότι προτεινόμενοι λόγοι για τη μη υιοθέτηση του ABC από τις γαλλικές εταιρίες είναι οι εξής : απροθυμία για αλλαγή, δυσμενείς οικονομικές συνθήκες, παράγοντες κουλτούρας και πολιτισμού καθώς και το κόστος εφαρμογής του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης. Βασισμένοι σε μελέτες συγκεκριμένων επιχειρήσεων και από τη σύγκρισή τους, τέσσερις αλληλένδετοι παράγοντες εξηγούν κυρίως τις δυσκολίες εφαρμογής του Activity Based Costing.

Το γλωσσικό εμπόδιο

Οι γαλλικές εταιρίες καθυστέρησαν να αξιολογήσουν την εφαρμογή του ABC, γεγονός που μπορεί να οφείλεται εν μέρει στην ανάπτυξη του ABC στην αγγλική γλώσσα. Είναι προφανές ότι για την κατανόηση του εν λόγω συστήματος κοστολόγησης απαιτούνταν η μετάφραση και η μετατροπή των διαφόρων απαραίτητων εκδόσεων στη γαλλική

γλώσσα, κάτι που πήρε κάποιο χρόνο, με αποτέλεσμα να δικαιολογείται σε ορισμένο βαθμό η καθυστέρηση των επιχειρήσεων όσον αφορά την αξιολόγηση και τυχόν εφαρμογή του.

Η παρούσα οικονομική κατάσταση

Το κόστος και ο απαιτούμενος χρόνος για την υιοθέτηση ενός καινούριου συστήματος κοστολόγησης αποτελούν τροχοπέδη στην προσπάθεια εφαρμογής του. Η επίδραση αυτών των παραγόντων είναι πιο έντονη ειδικά σε περιπτώσεις όπου τα έξοδα πρέπει να μειωθούν και οι προτεραιότητες των επιχειρήσεων επικεντρώνονται στην υλοποίηση βραχυπρόθεσμων στόχων. Η οικονομική κατάσταση των γαλλικών αλλά και γενικότερα των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων δεν είναι ευνοϊκή, με αποτέλεσμα να οδηγούνται πολλές από αυτές σε μειώσεις προσωπικού και περικοπές εξόδων. Προφανώς, μ' αυτά τα δεδομένα δεν υπάρχει ούτε η διάθεση ούτε ο χρόνος για επένδυση σε ένα καινούριο σύστημα κοστολόγησης, όπως είναι το ABC.

Η ύπαρξη ενός ήδη εγκατεστημένου συστήματος πλήρους κοστολόγησης

Το εν λόγω σύστημα κοστολόγησης εφαρμόζεται από πολλές γαλλικές επιχειρήσεις. Πρόκειται για ένα σύστημα περίπλοκο και λεπτομερές, περισσότερο «ραφιναρισμένο» από άλλα παραδοσιακά συστήματα πλήρους κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στις ΗΠΑ. Για το λόγο αυτό, το σύστημα αυτό εφαρμόζεται και σε άλλες χώρες εκτός της Γαλλίας, όπως στη Γερμανία, την Ολλανδία και την Ισπανία. Το ABC μπορεί να είναι πιο σχετικό με δραστηριότητες αλλά και το παραπάνω παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης παρουσιάζει αρκετές ομοιότητες. Έτσι, πολλά στελέχη στη Γαλλία αντιλαμβάνονται ότι η υιοθέτηση του abc θα έχει από μηδενικά ως ελάχιστα οφέλη στις επιχειρήσεις τους. Επίσης, ορισμένοι σύμβουλοι και ερευνητές θεωρούν ότι η βελτίωση του υπάρχοντος τρόπου κοστολόγησης θα φέρει τα ίδια αν όχι και καλύτερα αποτελέσματα από την υιοθέτηση του ABC, χωρίς να προκαλέσει και την αναστάτωση που θα έφερνε μία καινούρια μέθοδος. Πράγματι, η διαδικασία εφαρμογής νέων μεθόδων και τεχνικών διοίκησης πρέπει να ξεπεράσει το εμπόδιο της προσαρμοσμένης συμπεριφοράς στα προηγούμενα πρότυπα.

Το στυλ διοίκησης των γαλλικών επιχειρήσεων και η σχετική κουλτούρα

Ως γνωστόν, το ABC αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής. Βάση του είναι η έκθεση της αναμενόμενης απόδοσης κάθε διευθυντή και κάθε τμήματος. Είναι συμβατό με το παραδοσιακό στυλ διοίκησης των αμερικανικών επιχειρήσεων, οι οποίες διοικούν με αριθμούς. Η λογική αυτού του τρόπου διοίκησης ορίζει ότι κάθε άτομο, το οποίο είναι υπεύθυνο για ένα προϋπολογισμό θα πρέπει να αξιολογηθεί με βάση ξεκάθαρους αντικειμενικούς στόχους, οι οποίοι έχουν προκαθοριστεί.

Το ABC εκτός από δραστηριότητες και οδηγούς κόστους προσδιορίζει και δραστηριότητες στις οποίες οι διευθυντές έχουν απόλυτη ελευθερία να ελιχθούν καθώς και την πρόοδο για την οποία είναι υπεύθυνοι τόσο σε ατομικό όσο και σε συλλογικό, διατμηματικό επίπεδο.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, είναι πιθανό η αργή εφαρμογή του ABC στη Γαλλία να οφείλεται στις ιδιαιτερότητες της κουλτούρας της. Πολλές έρευνες έχουν δείξει το μεγάλο βαθμό επηρεασμού της γαλλικής διοίκησης από τα πολιτισμικά χαρακτηριστικά της χώρας. Το ισχυρό αίσθημα τοπικισμού που επικρατεί στις γαλλικές επιχειρήσεις επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τις σχέσεις μεταξύ των διαφόρων τμημάτων τους. Οι γάλλοι εργαζόμενοι που έχουν μία πτυχιακή εκπαίδευση θεωρούν τους εαυτούς τους πιο ευγενείς σε σχέση με τους εργαζόμενους που εκπαιδεύονται απευθείας στη δουλειά και αντιστρόφως. Καθώς το ABC προσπαθεί να καταργήσει τα σύνορα μεταξύ των διαφορετικών τμημάτων της επιχείρησης, εξαίρει τις συλλογικές ευθύνες για τον καθορισμό καίριων διαδικασιών. Η εφαρμογή, λοιπόν, του ABC μπορεί να προκαλέσει μία αντίδραση δυσπιστίας, καθώς διαπερνά τα σύνορα μεταξύ των δύο κατηγοριών εργαζομένων.

Το ABC προσπαθεί να προωθήσει μία νέα εικόνα στην επιχείρηση, αυτή μιας οριζόντιας οργανωτικής δομής, που χαρακτηρίζεται από διαδικασίες, οι οποίες απαιτούν τη συνδυασμένη δράση όλων των αναγκαίων λειτουργιών. Για το λόγο αυτό, η εφαρμογή του ABC αφορά την «αποτμηματοποίηση» της επιχείρησης και την ενίσχυση των σχέσεων μεταξύ των σχετικών μερών. Αυτή η προσπάθεια έρχεται σε σύγκρουση με το μοντέλο της γαλλικής επιχείρησης, που στηρίζει την καθετοποίηση με βάση την αξία.

Καταλήγοντας, λοιπόν, διαπιστώνουμε ότι η δυσκολία εφαρμογής του ABC στη Γαλλία οφείλεται στο συνδυασμό των χαρακτηριστικών του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης με τους ιδιαίτερους παράγοντες που συνθέτουν το γαλλικό στυλ διοίκησης.

4.6 Προτάσεις για υιοθέτηση της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα από τις επιχειρήσεις

Η απόφαση για την υιοθέτηση ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα από μια επιχείρηση είναι μια σημαντική απόφαση, γιατί η ανάπτυξη ενός συστήματος κοστίζει σε χρόνο και χρήμα και επομένως, είναι πολύ φυσικό οι διοικούντες να θέλουν να βεβαιωθούν για την καταλληλότητα, τα πλεονεκτήματα και το κόστος εφαρμογής του, πριν ακόμα ξεκινήσουν τη διαδικασία σχεδιασμού και υλοποίησής του.

Η διεθνής μέχρι σήμερα εμπειρία από την επιτυχημένη εφαρμογή των συστημάτων A. B. C. έχει αναδείξει την εξέταση των πιο κάτω δέκα χαρακτηριστικών μιας επιχείρησης ως ενός πρώτου κομβικού βήματος της διοίκησης μιας επιχείρησης για τη λήψη της απόφασης υιοθέτησης ενός συστήματος A. B. C.:

1. Ποικιλομορφία Προϊόντων (Product Diversity)
2. Ποικιλομορφία Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων και Κόστους Υποστήριξης (Support Diversity)
3. Έκταση Ενωμένου Κόστους Παραγωγής (Common Processes)
4. Κοστολογική Κατανομή του Κόστους Περιόδου (Period Cost Allocation)
5. Ρυθμός Αύξησης του Κόστους Περιόδου (Rate of Growth of Period Costs)
6. Βαθμός Ελευθερίας Τιμολογιακής Πολιτικής (Pricing Freedom)
7. Σχέση Κόστους Περιόδου προς Συνολικό Κόστος (Period Expense Ratio)
8. Επιχειρησιακή Στρατηγική (Strategic Considerations)

9. Πολιτικές Μείωσης του Κόστους (Cost Reduction)

10. Συχνότητα Ανάλυσης του Κόστους των Προϊόντων και Υπηρεσιών (Analysis Frequency)

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Hilton – Maher – Selto, 2000, Cost Management (Strategies for Business Decisions), 2nd Edition, Mc Graw-Hill
2. Douglas T. Hicks (1999), “ Activity Based Costing : Making it work for small and mid – sized companies’’, Second Edition, John Wiley & Sons, Inc
3. J. Innes, F. Mitchell, 1996, “ Activity Based Costing : A review with case studies’’, The Chartered Institute of Management Accounting
4. Peter B. B. Turney, Activity Based Costing: The Performance Breakthrough, Kogan Page, 1996
5. Drury Colin, 2000, “ Costing An Introduction’’, Fourth Edition, International Thompson Business Press
6. Cooper R. & Verma K., 1990, Hewlett Packard: Queensfery Telecommunications Division. Case, Harvard Business School Publishing, Boston
7. Innes, Mitchell “ABC- Problems in Practice”
8. Richard J. Palmer, Michael Vied (1980), “Could ABC threaten the survival of your company?’’, Management Accounting (N.Y.) vol.5, p. 33-6 N’98
9. Καζαντζής Χρήστος, Διοικητική Λογιστική (Πανεπιστημιακές Σημειώσεις), Πανεπιστήμιο Πειραιώς 2004

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Shannon W. Anderson, A Framework for assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993, Journal of Management Accounting Research (Vol.7 – Fall 1995)
2. Edward Blocher, CMA - Betty Wong, CMA – Christofer T. McKittrick, CPA, Making Bottom-Up ABC work at Reichhold, Inc, Strategic Finance Magazine (April 2002)
3. Lawrence A. Gordon – Katherine J. Silvester, Stock market reactions to activity-based costing adoptions, Journal of Accounting and Public Policy
4. A. Gunasekaran, M. Sarhadi, Implementation of activity-based costing in manufacturing, International Journal of Production Economics,(Pages: 231-242, 1998)
5. Tim Gurowka, ABC, ABM AND THE Volkswagen Saga, Cost Management Accounting Magazine (Vol. 70, issue 4, May 1996)
6. J. Laurila et al, Activity-based costing in radiology, Acta Radiologica, vol 41, 2000 (pages: 189- 195)
7. Frank H. Selto – Dale W. Jasinski, ABC and High Technology: A story with a Moral, Management Accounting (Pages: 37-40, March 1996)

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ