

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΟΛΙΚΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑ

Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΤΕΥΞΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΑΣ

Διπλωματικής Εργασίας
της

ΕΥΣΤΑΘΙΑΣ Β. ΠΛΑΚΟΓΙΑΝΝΗ

Πτυχιούχου Σχολής Διοίκησης Επιχειρήσεων

ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2005

Αφιερώνεται στους γονείς μου, την
γιαγιά μου και τον παππού μου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΦΙΕΡΩΣΗ.....	I
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	II
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	III
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	IIII
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	V

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1- ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1	Εισαγωγή.....	1
1.2	Περιορισμοί των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.....	3
1.3	Σκοπός της ερευνητικής εργασίας.....	7
1.4	Παρουσίαση της ερευνητικής εργασίας.....	8
	Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 2 ^ο Y κεφαλαίου.....	10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2- ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ABC ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΗΣ ΜΕ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1.	Βασικές έννοιες της κοστολόγησης με ABC.....	11
2.2.	Σύντομη περιγραφή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.....	13
2.3.	Κύριες διαφορές της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα με την παραδοσιακή κοστολόγηση.....	14
2.3.1	Δύο στάδια καταμερισμού του κόστους.....	16
2.4.	Σύγκριση μεταξύ παραδοσιακής κοστολόγησης και ABC με την χρήση παραδείγματος.....	18

2.5. Μια παρουσίαση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.....	20
Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 2 ^ο Y κεφαλαίου.....	28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3- ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC

3.1 Στάδια σχεδιασμού ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.....	29
3.1.2 Διάκριση των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία.....	31
Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 3 ^ο Y κεφαλαίου.....	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4-ACTIVITY BASED COSTING-ACTIVITY BASED MANAGEMENT: Η ΑΛΥΣΙΔΑ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

4.1 Σκοπός.....	38
4.2 Η ανάγκη για ένα σύστημα Διοίκησης με βάση τις δραστηριότητες.....	38
4.3 Εργαλεία που χρησιμοποιεί η Διοίκηση κατά δραστηριότητα.....	41
4.4 Ο ρόλος των εργαλείων των συστημάτων ABM.....	42
4.5 Ανάλυση Δραστηριοτήτων: Δραστηριότητες που προσθέτουν/δεν προσθέτουν αξία.....	44
4.6 Εντοπισμός των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία (Value-added Activities).....	47
4.7 Η Διοίκηση κατά δραστηριότητα και η Αλυσίδα Αξίας (Value Chain).....	49
4.7.1 Η Αλυσίδα Αξίας μιας επιχείρησης.....	50
4.7.2 Παράδειγμα.....	52
Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 4 ^ο Y κεφαλαίου.....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5- Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ABC ΣΤΗΝ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

5.1 Σκοπός του κεφαλαίου.....	63
5.2 ABC και κόστος ποιότητας.....	64
5.3 Παράδειγμα.....	69
Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 5 ^ο υ κεφαλαίου.....	73

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6-ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΒΑΘΜΟΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

6.1 Κριτήρια επιλογής της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.....	75
6.2 Οφέλη από την εισαγωγή συστημάτων κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.....	78
6.3 Πιθανά μειονεκτήματα από την εφαρμογή ενός συστήματος ABC.....	81
6.4 Πότε είναι κατάλληλο ένα σύστημα ABC για να εφαρμοστεί.....	83
6.5 Κόστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και Επιχειρησιακή στρατηγική.....	84
6.6 Διεθνής και Ελληνική εμπειρία από την υλοποίηση κοστολογικών συστημάτων βάσει δραστηριότητας.....	86
Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 6 ^{ου} κεφαλαίου.....	88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7- ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

7.1 Γενικά.....	89
7.2 Κοστολόγηση στόχου.....	90
7.3 Κοστολόγηση κύκλου ζωής.....	90
7.4 Η Θεωρία των περιορισμών.....	91
7.5 Η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας.....	92
Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 7 ^{ου} κεφαλαίου.....	94

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8-ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

8.1 Εισαγωγή.....	95
8.2 Στάδια εφαρμογής του συστήματος.....	95
Βιβλιογραφία-αρθρογραφία 8 ^{ου} κεφαλαίου.....	102

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα ήθελα ιδιαίτερα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Καζατζή Χρήστο ο οποίος με βοήθησε στην επιλογή των θεμάτων που άπτονται της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Επίσης τον ευχαριστώ για τις χρήσιμες παρατηρήσεις του κατά την διάρκεια συγγραφής της εργασίας και τις υποδείξεις του για διορθώσεις και μετατροπές στο κείμενο της εργασίας.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω τον κ. Πάγγειο Ιωάννη, καθηγητή κοστολόγησης του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Πειραιώς, στο οποίο υπήρξα προπτυχιακή φοιτήτρια, ο οποίος μου μετέδωσε το ενδιαφέρον του και το ζήλο του για το αντικείμενο της κοστολόγησης και με βοήθησε σημαντικά στην εκπόνηση της εργασίας με τα στοιχεία και τις πολύτιμες πληροφορίες που μου έδωσε.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Κύριος σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να δείξει πώς ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων συμβάλλει σε καλύτερη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων που ανοίγουν τον δρόμο για την επίτευξη επιχειρηματικής αριστείας. Αυτό, όπως παρουσιάζεται στην εργασία, απορρέει από την καλύτερη κοστολογική πληροφόρηση που παρέχει ένα σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity-Based Costing System-ABC).

Για την καλύτερη κατανόηση αυτού του σκοπού γίνεται χρήση παραδειγμάτων σύγκρισης των συστημάτων ABC και των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων. Στην εργασία επίσης αναγνωρίζονται τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά που διέπουν ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων και πως οι πληροφορίες που παρέχει αποτελούν εισροή σε ένα σύστημα Διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων. Το τελευταίο αφού λάβει τις εισερχόμενες πληροφορίες, αξιολογεί το κόστος και εντοπίζει πιθανές ευκαιρίες για βελτίωση. Επίσης στόχος της εργασίας είναι να διερευνήσει την ανάγκη που υπάρχει στο επιχειρηματικό περιβάλλον για εφαρμογή συστημάτων κοστολόγησης και διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων και την στάση των επιχειρήσεων απέναντι στα συστήματα αυτά. Τέλος ερευνάται η συνάφεια που δύναται να υπάρξει μεταξύ της κοστολογικής πληροφόρησης από ένα σύστημα ABC με θέματα που άπτονται βελτίωση της ποιότητας

Σημαντικοί όροι: κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, οδηγοί κόστους, αντικείμενα κόστους, δραστηριότητες, κοστολογική πληροφόρηση για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Πίνακας 2.1: Δύο φάσεις μερισμού του κόστους με την παραδοσιακή κοστολόγηση και την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα.

Πίνακας 2.2: Σύγκριση της Κοστολόγησης κατά δραστηριότητα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Πίνακας 3.1: Βάσεις επιμερισμού με σύστημα ABC και παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Πίνακας 4.1: Κοστολογικά δεδομένα από ένα σύστημα ABC στην εταιρεία PMI .

Πίνακας 4.2: Ανάλυση των πόρων από τις δραστηριότητες

Πίνακας 4.3: Απεικόνιση του κόστους δραστηριότητας πριν και μετά την μείωση ή εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία για τον πελάτη (non-value added activities)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Πίνακας 5.1: Χρήση της ανάλυσης δραστηριοτήτων (activity analysis) από εταιρεία τηλεπικοινωνιών

Πίνακας 5.2: Ερωτηματολόγιο για τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων από εταιρεία τηλεπικοινωνιών

Πίνακας 5.3: Αποτελέσματα από την έρευνα έξι αναφορών προβλημάτων στην περίπτωση της εταιρείας τηλεπικοινωνιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Πίνακας 6.1: Εφαρμογές για τις οποίες χρησιμοποιείται το σύστημα ABC

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Πίνακας 7.1: Κύρια παραγωγικά τμήματα και παρεχόμενες υπηρεσίες στην Ξενοδοχειακή μονάδα.

Πίνακας 7.2: Ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων και έργο που παράγεται από αυτές στην ξενοδοχειακή μονάδα.

Πίνακας 7.3: Οδηγοί κόστους ανά δραστηριότητα στην ξενοδοχειακή μονάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια το έντονο και συνεχώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον, η μεγάλη διαφοροποίηση των προϊόντων για την καλύτερη ικανοποίηση των απαιτήσεων των πελατών, οι αλλαγές στην παραγωγική διαδικασία καθώς επίσης και η αύξηση του κόστους παραγωγής ανάγκασαν τις επιχειρήσεις να ανταποκριθούν στις μεταβολές του ανταγωνιστικού πεδίου. Η ένταση και η παγκοσμιοποίηση του ανταγωνισμού μαζί με τις νέες τεχνολογίες παραγωγής αύξησαν την κρισιμότητα της ακριβούς κοστολογικής πληροφόρησης για την επιτυχία της επιχείρησης. Η ακριβής γνώση των κοστολογικών δεδομένων της επιχειρηματικής δράσης και ιδιαίτερα του προϊόντος της επιχείρησης, αποτελεί μια σημαντική πληροφορία για την λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει κάθε επιχείρηση αποτελεί μια σημαντική πηγή πληροφόρησης για τη λήψη τέτοιου είδους αποφάσεων. Αποφάσεις που αφορούν την τιμολόγηση, το μίγμα μάρκετινγκ, τον σχεδιασμό του προϊόντος, είναι από τις πιο κρίσιμες που λαμβάνουν τα επιχειρηματικά στελέχη. Καμία τέτοια απόφαση δεν μπορεί να ληφθεί χωρίς το στέλεχος να γνωρίζει με ακρίβεια το κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Συνεπώς οι επιχειρήσεις οδηγήθηκαν στην αναζήτηση ποιοτικά καλύτερων κοστολογικών συστημάτων. Τέτοια συστήματα είναι τα συστήματα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων(ABC)., τα οποία παρέχουν μεγαλύτερης ακρίβειας πληροφόρηση για το πραγματικό κόστος των προϊόντων. Τα συστήματα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, όπως θα δούμε παρακάτω, ουσιαστικά «μοντελοποιούν» την χρήση όλων των επιχειρησιακών πόρων πάνω στις δραστηριότητες που εκτελούνται από αυτούς και εν συνεχεία, συνδέουν το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων με προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες ή έργα χρησιμοποιώντας πολλά και διαφορετικά αίτια κόστους (cost drivers) ανά είδος δραστηριότητας. Πρόκειται για συστήματα τα οποία έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν περισσότερο ακριβή πληροφόρηση σχετικά με τις παραγωγικές και βοηθητικές

δραστηριότητες για να έχει η διοίκηση την δυνατότητα να επικεντρώνει τις προσπάθειες της στις περισσότερο κερδοφόρες δραστηριότητες.

Πολλές επιχειρήσεις στην προσπάθεια τους να βελτιώσουν τον σχεδιασμό, το κόστος των προϊόντων και να επιτύχουν καλύτερη λήψη αποφάσεων χρησιμοποιούν την ανάλυση δραστηριοτήτων (activity analysis) προκειμένου να αναπτύξουν μια λεπτομερή αναφορά συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα κατά την λειτουργία μιας επιχείρησης.

Η ανάλυση δραστηριοτήτων αποτελεί την βάση για την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και για την διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing-Activity Based Management),

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων χρησιμοποιείται για να ενισχύσει την ακρίβεια της ανάλυσης κόστους μέσα από τον καταλογισμό του κόστους σε κέντρα κόστους. Μαζί με την Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων είναι μέθοδοι εξαιρετικά χρήσιμες σε επιχειρήσεις με μεγάλο αριθμό προϊόντων και παραγωγικών διαδικασιών. Ένα σύστημα ABC, όπως θα δούμε αναλυτικότερα παρακάτω, μετράει με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος των δραστηριοτήτων χρησιμοποιώντας όπως αναφέρθηκε οδηγούς κόστους (cost drivers), προκειμένου να επιμεριστούν τα κόστη των δραστηριοτήτων σε προϊόντα, και συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους, η οποία είναι δύσκολη χωρίς λεπτομερή ανάλυση του κόστους.

1.2. ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα κοστολογικά συστήματα έχουν την καταγωγή τους στην αρχή της βιομηχανικής εποχής. Από τον καιρό όμως που έλαβε χώρα ο σχεδιασμός τους έχουν σημειωθεί αναμφίβολα σημαντικές αλλαγές στο βιομηχανικό περιβάλλον. Αν το κοστολογικό σύστημα αδυνατεί να παρακολουθήσει αυτές τις αλλαγές, οι πληροφορίες που παρέχει θα οδηγήσουν την διοίκηση της επιχείρησης σε λανθασμένες αποφάσεις.

Σε όλα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης το κόστος των τμημάτων, των λειτουργιών και των παραγόμενων ή πωλούμενων προϊόντων και υπηρεσιών σχηματίζεται από τρία στοιχεία, τα εξής:

α. Άμεσα υλικά (Direct materials)

β. Άμεση εργασία (Direct labor)

γ. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Overhead expenses)

Τα δύο πρώτα από τα τρία ανωτέρω στοιχεία προσδιορίζονται με απόλυτη ακρίβεια, κατά τμήμα, λειτουργία, προϊόν ή υπηρεσία δεδομένου ότι πραγματοποιούνται αποκλειστικά για το καθένα από αυτά, όπου και ενσωματώνονται άμεσα και εξ ολοκλήρου, χωρίς οποιαδήποτε κατανομή.

Το τρίτο στοιχείο, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ), περιλαμβάνει έμμεσες δαπάνες, δηλαδή δαπάνες οι οποίες δεν εξατομικεύονται απευθείας στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, όπως συμβαίνει με το κόστος των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας. Τέτοιες δαπάνες περιλαμβάνουν έμμεσα υλικά, έμμεση εργασία, αμοιβές υπηρεσιών τρίτων, παροχές τρίτων (όπως ηλεκτρικό ρεύμα, νερό, ενοίκια, συντηρήσεις, ασφάλιστρα, τηλεπικοινωνίες κ.λπ.), φόρους και τέλη, μεταφορικά έξοδα ταξιδιών, γραφική ύλη, αποσβέσεις πάγιου εξοπλισμού κ.λπ.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης σχεδιάστηκαν όταν το βιομηχανικό περιβάλλον είχε τα εξής χαρακτηριστικά:

- Αργές αλλαγές στην τεχνολογία
- Μεγάλος κύκλος ζωής των προϊόντων
- Μικρές αλλαγές στον σχεδιασμό των προϊόντων
- Φθηνά εργατικά
- Ο όγκος της παραγωγής εξαρτιόταν από το χρόνο εργασίας
- Η διοίκηση εστίαζε στην αποτελεσματικότητα των εργαζομένων της
- Οι πόροι (εκτός των εργατικών) χρησιμοποιούνταν για την βελτίωση της άμεσης εργασίας.

Τα συστήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης για να ικανοποιήσουν αυτά τα χαρακτηριστικά σχεδιάστηκαν με τέτοιο τρόπο ώστε:

- Τα άμεσα εργατικά να έχουν καθοριστικό ρόλο.
- Τα άμεσα και έμμεσα βιομηχανικά έξοδα να έχουν στενή σχέση με τα άμεσα εργατικά
- Τα κέντρα κόστους αναπτύσσονταν γύρω από τα άμεσα εργατικά.

Γίνεται επομένως αντιληπτό ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι χρήσιμα όταν η άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά είναι οι κυρίαρχοι παράγοντες της παραγωγής, όταν η τεχνολογία είναι σταθερή, και όταν το εύρος των προϊόντων είναι περιορισμένο (ποικιλία). Η παραδοσιακή κοστολόγηση μετράει επίσης τους πόρους (resources) που αναλώνονται σε αναλογία με τον αριθμό των προϊόντων (individuals products) που παράγονται. Επειδή πολλοί έμμεσοι και βοηθητικοί πόροι δεν χρησιμοποιούνται σε αναλογία με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δύνανται να δώσουν ανακριβή στοιχεία για το κόστος των δραστηριοτήτων (δραστηριότητες υποστήριξης) που χρησιμοποιούνται από τα διάφορα είδη προϊόντων. Δηλαδή η παραδοσιακή κοστολόγηση δεν αποδίδει επαρκώς το κόστος των πόρων στην παραγωγή και στις πωλήσεις των προϊόντων. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης για τον επιμερισμό του κόστους στα προϊόντα

χρησιμοποιούν βάσεις όγκου (volume based measures), όπως οι ώρες της άμεσης εργασίας, το κόστος των άμεσων υλικών, οι ώρες των μηχανών και ο αριθμός των μονάδων που παράγονται. Το κόστος των δραστηριοτήτων από μια τέτοια κατανομή είναι πολλές φορές παραποιημένο επειδή, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, πολλοί έμμεσοι και βοηθητικοί πόροι δεν αναλώνονται σε αναλογία με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται.

Επίσης τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν προσδιορίζουν επαρκώς πως συγκεκριμένες δραστηριότητες σε μια αυτοματοποιημένη παραγωγή προκαλούν μεταβολές σε σημαντικές κατηγορίες κόστους. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως η παραδοσιακή κοστολόγηση αναπτύχθηκε σε μια εποχή όπου το στοιχείο της άμεσης εργασίας κυριαρχούσε στο συνολικό βιομηχανικό κόστος παραγωγής (total manufacturing cost)- τα προϊόντα, τα οποία είχαν την μεγαλύτερη απαίτηση σε εισροή άμεσης εργασίας, οδηγούσαν και σε μεγαλύτερο κόστος παραγωγής. Ήταν επομένως εύλογο αυτά τα κοστολογικά συστήματα να επικεντρωθούν στην μέτρηση του κόστους της άμεσης εργασίας. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούσαν μικρό ποσοστό επί του συνολικού κόστους ενώ η άμεση εργασία αποτελούσε το μεγαλύτερο ποσοστό. Τις τελευταίες δεκαετίες όμως η άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα κινούνται σε αντίθετες κατευθύνσεις. Αυτό είναι αποτέλεσμα της εξέλιξης της τεχνολογίας και του αυτοματισμού που οδήγησαν σε μείωση των ωρών της άμεσης εργασίας και συνεπώς του ποσοστού συμμετοχής της στο κόστος, αύξηση των παραγόμενων προϊόντων με διαφορετικά το καθένα χαρακτηριστικά, αύξηση των αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού, των δαπανών συντήρησης αυτού και κατά συνέπεια αύξηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων, καθιστώντας την παραδοσιακή κοστολόγηση μη αποτελεσματική. Επομένως οι διαστρεβλώσεις που προέρχονται από την χρήση παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης προϊόντων είναι περισσότερο σαφείς σε οργανισμούς οι οποίοι παράγουν μια ποικιλία προϊόντων τα οποία διαφέρουν σε όγκο παραγωγής και πολυπλοκότητα.

Επίσης πρέπει να αναφερθεί ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν είτε έναν συντελεστή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων είτε πολλούς τέτοιους συντελεστές.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογίζονται στα προϊόντα με βάση τις ώρες τις άμεσης εργασίας ή τις ώρες μηχανών, αν και το κόστος της άμεσης εργασίας χρησιμοποιείται επίσης σε κάποια έκταση. Αφού γίνει η επιλογή της βάσης το σύνολο των προϋπολογισθέντων Γ.Β.Ε (της περιόδου) διαιρείται με την επιλεγείσα βάση ώστε να προκύψει ο συντελεστής που θα χρησιμοποιηθεί για την κατανομή των Γ.Β.Ε στα προϊόντα.

Ο τύπος υπολογισμού του δείκτη καταλογισμού των Γ.Β.Ε είναι ο ακόλουθος:

Προϋπολογισθέντα συνολικά Γ.Β.Ε/ προϋπολογισθείσες συνολικές μονάδες βάσης= Δείκτης Γ.Β.Ε .

Παρατηρώντας των ανωτέρω τύπο είναι προφανές ότι χρησιμοποιούνται προϋπολογιστικά στοιχεία για τον υπολογισμό του. Τα πραγματικά Γ.Β.Ε σπάνια χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των Γ.Β.Ε και αυτό διότι τα τελευταία δεν είναι διαθέσιμα ως το τέλος της περιόδου. Αν η επιχείρηση περίμενε το τέλος του έτους για να υπολογίσει την επιβάρυνση των προϊόντων της με το κόστος των πραγματικών Γ.Β.Ε θα ήταν τραγικό σφάλμα, αφού ένα στέλεχος πρέπει να έχει στοιχεία κόστους ανά μονάδα αμέσως ώστε να έχει την δυνατότητα να τιμολογήσει τα προϊόντα και να λάβει άλλες αποφάσεις κλειδιά στο marketing και στη λειτουργία της επιχείρησης. Η αναβολή τέτοιων αποφάσεων ως το τέλος του χρόνου (ώστε να έχει πραγματικά στοιχεία γενικών βιομηχανικών εξόδων) θα αφαιρούσε τη δυνατότητα από μια επιχείρηση να ανταγωνισθεί αποτελεσματικά.

Για αυτόν ακριβώς τον λόγο χρησιμοποιούνται προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε .

Επειδή όμως ο προϋπολογιστικός συντελεστής Γ.Β.Ε καθορίζεται στην αρχή της περιόδου, βασισμένος εξ ολοκλήρου σε προϋπολογιστικά δεδομένα, είναι φανερό ότι είναι δυνατό να παρουσιαστεί κάποια διαφορά μεταξύ του ποσού των Γ.Β.Ε και των πραγματικών Γ.Β.Ε που θα πραγματοποιηθούν. Η διαφορά αυτή ονομάζεται υποκαταλογισθείσα ή υπερκαταλογισθείσα αξία Γ.Β.Ε .

Οι επιχειρήσεις οι οποίες υπό(υπέρ)καταλογίζουν τα Γ.Β.Ε είναι πολύ πιθανό να οδηγηθούν σε κάθε άλλο παρά σωστή λήψη αποφάσεων. Για παράδειγμα,

στην περίπτωση που μια επιχείρηση έχει υπερκαταλογίσει τα Γ.Β.Ε και επομένως το κόστος των προϊόντων της, μπορεί να τιμολογήσει υπερβολικά τα προϊόντα της με συνέπεια να χάσει μερίδιο αγοράς από τους ανταγωνιστές της.

Επίσης μια άλλη αδυναμία των συστημάτων της παραδοσιακής κοστολόγησης έγκειται στο ότι σε αυτά τα συστήματα μόνο τα βιομηχανικά έξοδα, άμεσα και έμμεσα, βαρύνουν τα προϊόντα. Τα μη βιομηχανικά έξοδα όπως είναι τα γενικά έξοδα πωλήσεων και γενικά έξοδα διοίκησης λαμβάνονται ως έξοδα περιόδου και δεν βαρύνουν τα προϊόντα.

1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα ερευνητική εργασία προσπαθεί να δείξει πως ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων συμβάλλει σε αποτελεσματικότερη λήψη αποφάσεων που εν συνεχεία οδηγεί σε επιχειρηματική αριστεία. Αυτό είναι συνέπεια της καλύτερης και αποτελεσματικότερης κοστολογικής πληροφόρησης που παρέχουν τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα από ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Για την καλύτερη κατανόηση αυτού του σκοπού γίνεται χρήση παραδειγμάτων σύγκρισης των συστημάτων ABC και των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων. Ταυτόχρονα, προσπαθεί να διερευνήσει την ανάγκη που υπάρχει στο επιχειρηματικό περιβάλλον για εφαρμογή συστημάτων κοστολόγησης και διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων και την στάση των επιχειρήσεων απέναντι στα συστήματα αυτά. Επίσης παρουσιάζεται συνάφεια που μπορεί να υπάρξει μεταξύ της βελτίωσης της ποιότητας με τις κοστολογικές πληροφορίες που μπορούν τα στελέχη να έχουν στην διάθεση τους από ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

1.4 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η ερευνητική εργασία αποτελείται από οκτώ κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, που αποτελεί και την εισαγωγή της εργασίας, καθορίζεται ο κύριος στόχος της ερευνητικής εργασίας και παρουσιάζεται συντοπικά η δομή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται επισκόπηση της αρθρογραφίας και της βιβλιογραφίας για τις διαφορές μεταξύ της παραδοσιακής κοστολόγησης και της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Γίνεται σύγκριση μεταξύ των των προαναφερθέντων συστημάτων κοστολόγησης προκειμένου να γίνει καλύτερα κατανοητή η διαφορά τους στην πληροφόρηση που παρέχουν και κατά συνέπεια και στην συμβολή τους στην λήψη αποφάσεων.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφονται τα στάδια σχεδιασμού ενός συστήματος ABC προκειμένου στη συνέχεια να εφαρμοστεί. Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων (ABM) και πως αυτή η μέθοδος συμπληρώνει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) προκειμένου οι επιχειρήσεις να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα και την κερδοφορία τους. Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται βασικά αναφορά πως η Διοίκηση κατά δραστηριότητα (ABM), που αποτελεί ένα σύστημα Διοίκησης το οποίο απεικονίζει με ακρίβεια το κόστος μέσω της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) , καθιστά σαφή την εικόνα των λογιστικών και παραγωγικών διαδικασιών παρέχοντας πολύτιμες πληροφορίες σε όλα τα επίπεδα οργανωτικής δομής μιας επιχείρησης (Value Chain). Περιγράφεται η αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης και κατά πόσο η ανάλυση δραστηριοτήτων μέσω των συστημάτων ABM και ABC μπορεί να οδηγήσει σε σύγκριση με τις δραστηριότητες που εκτελούν οι ανταγωνιστές και στην επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Ακολουθεί η χρήση παραδείγματος για την καλύτερη κατανόηση του κεφαλαίου. Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται επισκόπηση της βιβλιογραφίας και της αρθρογραφίας στην συμβολή των συστημάτων κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων στην βελτίωση της ποιότητας. Βασικός σκοπός του κεφαλαίου είναι να δείξει πως ένα σύστημα

ABC μπορεί να υιοθετηθεί για να μετρήσει τα κόστη ποιότητας και να δώσει έμφαση στις προσπάθειες για βελτίωση της ποιότητας.

Στο έκτο κεφάλαιο αναφέρεται ο βαθμός αποδοχής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων στο διεθνές και το Ελληνικό επιχειρείν. Επίσης διερευνούνται τα κριτήρια επιλογής των συστημάτων ABC καθώς επίσης τα οφέλη και τα μειονεκτήματα που προκύπτουν από αυτά.

Στο κεφάλαι εφτά γίνεται μια σύντομη αναφορά σε σύγχρονα συστήματα διοίκησης λειτουργιών και κόστους που θα συμβάλουν στην καλύτερη κατανόηση της παρούσας μελέτης.

Τέλος στο κεφάλαιο οκτώ εφαρμόζεται το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων στην ξενοδοχειακή βιομηχανία και παρουσιάζονται αναλυτικά τα στάδια εφαρμογής του.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 1^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Blocher, Chen, Lin, (1999) “A strategic emphasis”, Cost management, pp 93-97

Colin Drury, (1997), “Management Accounting for Business Decisions”, pp 104-110

Drucker Peter (1995), “The information Executives Truly need”, Harvard Business Review, pp 54-62

Hansen &Mowen, (2000), “Accounting and Control”, Cost Management, pp 439-446

Peter F. Drucker, the Wall Street Journal, April 1993, p.A14

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Πάγγειος Γ. (1993), “θεωρία κόστους”, Έννοιες και διακρίσεις κόστους-συστήματα κοστολόγησης , Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ABC ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΗΣ ΜΕ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕ ABC

Πριν ορίσουμε την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, σκόπιμο είναι να γίνει αναφορά σε κάποιους βασικούς όρους προκειμένου η συγκεκριμένη μέθοδος να γίνει ευκολότερα κατανοητή. Οι όροι αυτοί είναι οι εξής:

Δραστηριότητα: είναι η εργασία που γίνεται μέσα σε έναν οργανισμό. Μια δραστηριότητα θα μπορούσε να οριστεί ως ένα σύνολο διεργασιών που γίνονται σε μια επιχείρηση και οι οποίες είναι χρήσιμες για τους σκοπούς της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Οι δραστηριότητες, για την εξυπηρέτηση των σκοπών του κόστους διακρίνονται σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες. Πρωτεύουσα δραστηριότητα είναι η δραστηριότητα που αναλώνεται από τελικά αντικείμενα κόστους, όπως έναν προϊόν ή ένας πελάτης. Δευτερεύουσα δραστηριότητα είναι η δραστηριότητα η οποία αναλώνεται από ενδιάμεσα αντικείμενα κόστους όπως είναι οι πρωτεύουσες δραστηριότητες, τα υλικά ή άλλες δευτερεύουσες δραστηριότητες. Η αναγνώριση της διαφοράς μεταξύ των δύο κατηγοριών διευκολύνει την κοστολόγηση του προϊόντος. Επομένως, πριν γίνει η κατανομή του κόστους των πρωτευουσών δραστηριοτήτων στα προϊόντα, το κόστος των δευτερευουσών δραστηριοτήτων το οποίο αναλώνεται από τις πρωτεύουσες δραστηριότητες πρέπει να καταλογιστεί στις πρωτεύουσες δραστηριότητες.

Πόρος: ως πόρος ορίζεται ένα οικονομικό στοιχείο που αναλώνεται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της εκάστοτε επιχείρησης. Οι μισθοί και τα υλικά αποτελούν παραδείγματα τέτοιων στοιχείων προς ανάλυση. Αυτή η κατανάλωση πόρων οδηγεί στη δημιουργία κόστους.

Φορείς κόστους (cost object) είναι κάθε τελικό στοιχείο για το οποίο η μέτρηση κόστους είναι επιθυμητή. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων δίνει έμφαση στις δραστηριότητες οι οποίες ευθύνονται για την κατανάλωση των πόρων, και όχι μόνο στα τελικά αντικείμενα όπως είναι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες.

Κέντρα κόστους δραστηριότητας (activity cost pools): θα μπορούσαν να παρομοιαστούν με δεξαμενή στις οποίες συγκεντρώνονται τα κόστη τα οποία σχετίζονται με μια δραστηριότητα σε ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων. Τα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων αναφέρονται συνήθως σε ένα σύνολο δραστηριοτήτων οι οποίες ομαδοποιούνται προκειμένου να διευκολυνθεί η εφαρμογή ενός συστήματος ABC.

Οδηγός κόστους ή βάση καταλογισμού του κόστους (cost driver): είναι οποιοσδήποτε παράγοντας προκαλεί αλλαγή στο κόστος μια δραστηριότητας. Επίσης είναι ένας μετρήσιμος παράγοντας ο οποίος χρησιμοποιείται για τον επιμερισμό του κόστους στις δραστηριότητες και εν συνεχεία από τις δραστηριότητες σε άλλες δραστηριότητες, προϊόντα και υπηρεσίες. Οι οδηγοί κόστους διακρίνονται σε οδηγούς πόρων (resource driver) και οδηγούς δραστηριοτήτων (activity driver).

Ο οδηγός πόρων μετράει την ποσότητα των πόρων που αναλώνονται από μία δραστηριότητα. Πρόκειται ουσιαστικά για έναν οδηγό κόστους που χρησιμοποιείται για την κατανομή του κόστους που προκαλείται από την ανάλωση πόρων για μια συγκεκριμένη δραστηριότητα σε μια δεξαμενή κόστους. Ο οδηγός δραστηριότητας χρησιμοποιείται για να καταλογίσει τα κόστη από μια δεξαμενή κόστους σε αντικείμενα κόστους.

2.2. ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Προκειμένου οι επιχειρήσεις να επιτύχουν σωστή λήψη αποφάσεων πρέπει να έχουν όσο το δυνατόν περισσότερο ακριβή στοιχεία κόστους. Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν ως βάσεις καταλογισμού τις ώρες της άμεσης εργασίας και τις ώρες των μηχανών, προκειμένου να καταλογίσουν το κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα προϊόντα. Σήμερα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έχουν μεγάλη συμμετοχή στην διαμόρφωση του συνολικού κόστους με την άμεση εργασία να αποτελεί ένα μικρό ποσοστό. Οι απλοϊκές προσεγγίσεις επιμερισμού των Γ.Β.Ε με βάση την άμεση εργασία δεν είναι κατά συνέπεια ικανοποιητικές και μπορούν να οδηγήσουν σε παραποιημένα στοιχεία. Αν τα στοιχεία κόστους είναι παραποιημένα και ανακριβή τότε και οι πληροφορίες που παρέχουν είναι ανακριβείς και τελικά και οι αποφάσεις που λαμβάνονται για ζητήματα όπως είναι η τιμολόγηση προϊόντων, marketing, χρηματοοικονομικά θέματα, σύνταξη διοικητικών αναφορών, είναι πιθανό να είναι λανθασμένες με συνέπεια να φέρουν μια επιχείρηση σε πολύ δύσκολη οικονομική θέση.

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity - based costing) δίνει έμφαση στην ανάγκη απόκτησης καλύτερης κατανόησης της συμπεριφοράς των γενικών εξόδων και έτσι εξακριβώνει τι δημιουργεί τα γενικά έξοδα και πως σχετίζονται αυτά με τα προϊόντα. Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα αναγνωρίζει ότι τα περισσότερα έξοδα μακροπρόθεσμα δεν είναι σταθερά και επιδιώκει να κατανοήσει τις δυνάμεις που προκαλούν τη μεταβολή των γενικών εξόδων μέσα στο χρόνο.

Τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα υποθέτουν ότι οι ταμειακές εκροές προκαλούνται για να αποκτηθεί μία σειρά εισροών (π.χ. εργασία, πρώτες ύλες, μηχανολογικός εξοπλισμός) οι οποίες κατόπιν απορροφούνται από τις δραστηριότητες. Με άλλα λόγια, υποτίθεται οι δραστηριότητες προκαλούν έξοδα και επίσης ότι τα προϊόντα (ή υπηρεσίες) έχουν απαιτήσεις για δραστηριότητες. Μεταξύ των δραστηριοτήτων και των προϊόντων σχηματίζεται μία σχέση με τον καταλογισμό των εξόδων των δραστηριοτήτων στα προϊόντα με βάση την ξεχωριστή κατανάλωση

δραστηριότητας από το προϊόν ή την απαίτηση του προϊόντος από κάθε δραστηριότητα. Τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα απλά αναγνωρίζουν ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να κατανοούν τους παράγοντες που οδηγούν κάθε κύρια δραστηριότητα, το κόστος των δραστηριοτήτων και πως οι δραστηριότητες συνδέονται με τα προϊόντα.

Η μέθοδος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι ένα εργαλείο για την λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Έχει σχεδιαστεί για να παράσχει μεγαλύτερης ακρίβειας πληροφόρηση σχετικά με τις παραγωγικές και τις βοηθητικές δραστηριότητες. Έτσι η διοίκηση της επιχείρησης θα μπορεί να επικεντρώσει τις προσπάθειες της στις περισσότερο κερδοφόρες δραστηριότητες. Με αυτό τον τρόπο η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων συμβάλλει ώστε τα στελέχη να κάνουν περισσότερο σταθερές και συνειδητοποιημένες στρατηγικές επιλογές ως προς την τοποθέτηση των προϊόντων της επιχείρησης στην αγορά και να επιδιώκουν την συνεχή βελτίωση των επιχειρηματικών διαδικασιών

2.3. ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Σε κάθε λογιστικό σύστημα η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να συλλέγει και να καταγράφει τα έξοδα της κατά είδος. Έχει επίσης την υποχρέωση, μέσω διαδοχικών καταλογισμών να κατανέμει τα διάφορα έξοδα στους τελικούς φορείς κόστους, δηλαδή στα προϊόντα και τους πελάτες της. Το ίδιο κάνει και ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Οι κύριες διαφορές ανάμεσα σε ένα ABC και της παραδοσιακής κοστολόγησης έγκειται στα ακόλουθα:

- Η συγκέντρωση και οργάνωση των εξόδων δεν γίνεται σε αυθαίρετα καθορισμένα κέντρα κόστους αλλά και σε συγκεκριμένες πραγματικές δραστηριότητες των διαφόρων τμημάτων της (π.χ set up μηχανών, φινίρισμα,

παραλαβή ά υλών). Το κόστος κάθε δραστηριότητας είναι ίσο με το άθροισμα των ποσοστών των εξόδων που κατανεμήθηκαν στην δραστηριότητα αυτή.

- Στην χρησιμοποίηση περισσότερων και πιο ουσιωδών κριτηρίων επιμερισμού του κόστους (cost-drivers) για την μετακύλιση του σωρευμένου ανά δραστηριότητα κόστους στα τελικά προϊόντα ανάλογα με το ποσοστό που αυτά είναι πραγματικά υπεύθυνα για το κόστος αυτό.

- Με ένα σύστημα ABC δίνεται η δυνατότητα αξιοποίησης του όχι μόνο ως κοστολογικού αλλά και ως ενός διοικητικού συστήματος ανάλυσης και χαρτογράφησης των διαδικασιών της επιχείρησης και αξιολόγησης των διαφόρων εναλλακτικών επιλογών που έχει. Με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και την διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων οι managers έχουν περισσότερες πληροφορίες για να δώσουν απαντήσεις σε ερωτήσεις όπως οι ακόλουθες:

∅ Ποιος θα είναι ο αντίκτυπος στην τιμή και στην λήψη αποφάσεων για το προϊόν εάν μία επιχείρηση αντικαταστήσει το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί με ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων;

∅ Ποια είναι τα πιθανά οφέλη κόστους για μια επιχείρηση που χρησιμοποιεί διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων προκειμένου να ανιχνεύσει και να εξαλείψει τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία (non-value-added activities) για να επιτύχει στρατηγική χαμηλού κόστους και κατά συνέπεια ανταγωνιστικό πλεονέκτημα;

∅ Πως ένα σύστημα ABC/ABM προσφέρει την δυνατότητα σε μία επιχείρηση να επιτύχει ανταγωνιστική στρατηγική προσφέροντας προϊόντα υψηλής απόδοσης με μικρό lead time;

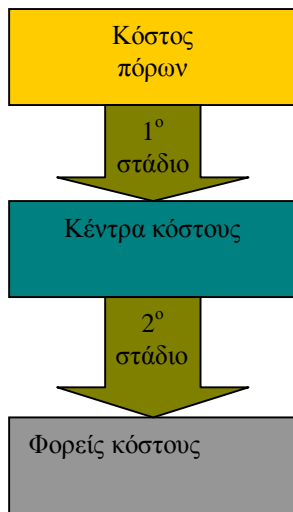
∅ Πως ένα σύστημα ABC/ABM βοηθά μια επιχείρηση να αναλύσει την κερδοφορία των μεγαλύτερων πελατών της και να αναπτύξει πελατοκεντρική στρατηγική;

2.3.1 ΔΥΟ ΣΤΑΔΙΑ ΚΑΤΑΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

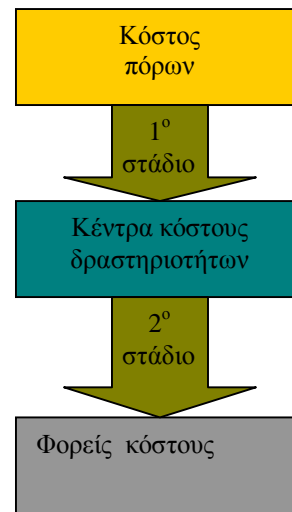
Σχετικά με τον καταλογισμό του κόστους, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης καταλογίζουν τα έμμεσα κόστη και τα κόστη υποστήριξης ακολουθώντας μια διαδικασία δύο σταδίων. Αρχικά κατανέμονται σε κέντρα κόστους ή θέσεις κόστους (cost pools) και εν συνεχεία στα προϊόντα της παραγωγικής διαδικασίας χρησιμοποιώντας «βάσεις όγκου» (volume drivers), όπως η άμεση εργασία, οι ώρες μηχανών και οι μονάδες που παράγονται. **Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, πολλοί έμμεσοι και βοηθητικοί πόροι δεν χρησιμοποιούνται αναλογικά με τις μονάδες που παράγονται, και κατά συνέπεια τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορούν να μην παρέχουν ακριβή στοιχεία για το κόστος των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούν αυτούς τους πόρους.**

Αντίθετα η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μετράει με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούν πόρους οι οποίοι δεν αναλώνονται αναλογικά με τις μονάδες που παρέχουν. Ένα σύστημα ABC για την κατανομή του κόστους ακολουθεί επίσης διαδικασία δύο σταδίων μερισμού. Η διαφορά του με ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης είναι, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ότι το σύστημα ABC, στο πρώτο στάδιο μερισμού, κατανέμει το κόστος των πόρων που αναλώνονται από τις δραστηριότητες σε δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων με την χρήση κατάλληλων οδηγών πόρων. Εν συνεχεία, στο δεύτερο στάδιο μερισμού το κόστος των δραστηριοτήτων καταλογίζεται στα αντικείμενα κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες) με την χρήση οδηγών δραστηριοτήτων. Για τους οδηγούς πόρων και οδηγούς δραστηριοτήτων καθώς και για την κατανομή του κόστους με τις δυο φάσεις μερισμού θα γίνει εκτενέστερος λόγος σε επόμενο κεφάλαιο.

Παραδοσιακή κοστολόγηση



Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα



ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1: 2 ΦΑΣΕΙΣ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Όπως φαίνεται από το ανωτέρω διάγραμμα και όπως λέχθηκε στα προηγούμενα, η κοστολόγηση δραστηριοτήτων χρησιμοποιεί για κέντρα κόστους όχι τμήματα παραγωγής όπως η παραδοσιακή κοστολόγηση, αλλά κέντρα στα οποία συγκεντρώνονται δραστηριότητες (δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων), Επίσης οι οδηγικοί κόστους οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό του κόστους στους φορείς κόστους βασίζονται στην σχέση αιτίου-αποτελέσματος (cause-effect relationship). Δηλαδή υπάρχει λογική σχέση αιτίου αποτελέσματος μεταξύ των δραστηριοτήτων και των πόρων που αναλώνουν προκειμένου να πραγματοποιηθούν. Με την παραδοσιακή προσέγγιση, οι βάσεις όγκου που χρησιμοποιούνται για τον επιμερισμό του κόστους (άμεση εργασία, άμεσα υλικά) έχουν ελάχιστη ή ακόμα μηδαμινή σχέση με το κόστος των πόρων που αναλώθηκαν ή με τους φορείς κόστους. Αυτές οι διαφορές που παρουσιάζουν η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα με την παραδοσιακή όσον αφορά στην διαδικασία επιμερισμού του κόστους σε

δύο φάσεις, επιτρέπουν στην πρώτη να μετράει με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος.

2.4. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ABC ΜΕ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Προκειμένου να γίνουν περισσότερο κατανοητές οι διαφορές μεταξύ των συστημάτων της παραδοσιακής κοστολόγησης και των ABC θα γίνει χρήση παραδείγματος στο οποίο **θα δοθεί έμφαση στον καταλογισμό του κόστους όσον αφορά τις δραστηριότητες που δεν είναι ανάλογες με τον όγκο των παραγόμενων μονάδων. Δηλαδή θα δοθεί βαρύτητα στην κατανομή των εξόδων των δραστηριοτήτων που δεν συνδέονται με τον όγκο της παραγωγής.** Έστω ότι έχουμε μια δραστηριότητα όπως η εγκατάσταση ενός μηχανήματος απαραίτητου για την παραγωγή διαφορετικών προϊόντων. Όταν η μηχανή προσαρμόζεται από προϊόν σε προϊόν οι πόροι που αναλώνονται για την εγκατάσταση της μηχανής είναι ανάλογοι του αριθμού των εγκαταστάσεων που έγιναν και δεν σχετίζονται με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων μετά την ολοκλήρωση της εγκατάστασης.

Γίνεται εδώ η υπόθεση ότι το κόστος των πόρων (εισροών) που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας είναι 120000 EURO και ότι παράγονται δύο μόνο προϊόντα: το προϊόν L (a low-volume product) και το προϊόν H (a high-volume product). Οι παραγόμενες μονάδες της περιόδου για τα προϊόντα L και H είναι 5000 μονάδες και 45000 μονάδες αντίστοιχα.

Το προϊόν L παράγεται σε παρτίδα των 500 μονάδων και το προϊόν H σε παρτίδα των 9000 μονάδων και κατά συνέπεια τα δύο προϊόντα απαιτούν 10 και 5 εγκαταστάσεις αντίστοιχα (5000/500, 45000/9000).

Με την παραδοσιακή κοστολόγηση, όπως έχει αναφερθεί στα προηγούμενα, το κόστος για την εγκατάσταση της μηχανής **θα καταλογιζόταν σε κέντρα κόστους και εν συνεχεία στα προϊόντα χρησιμοποιώντας ως βάσεις καταλογισμού τις ώρες της άμεσης εργασίας ή τις ώρες των μηχανών. Γίνεται επομένως χρήση βάσεων που σχετίζονται με τον όγκο της παραγωγής.** Αν υποθεθεί ότι και τα δύο προϊόντα απαιτούν τις ίδιες ώρες μηχανών ή άμεσης εργασίας ανά μονάδα προϊόντος τότε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης θα καταλόγιζε 10%(5000/50000) του κόστους εγκατάστασης στο προϊόν L και 90%(45000/50000) του κόστους στο προϊόν H. Επομένως το κόστος εγκατάστασης αξίας 12000 euro ($10\% \cdot 120000$) θα καταλογιστεί στο προϊόν L και 108000 euro ($90\% \cdot 120000$) θα καταλογιστεί στο προϊόν H. Το γενικό συμπέρασμα είναι ότι το κόστος εγκατάστασης αξίας 2,40 euro θα απορροφηθεί από κάθε προϊόν ($12000\text{euro} / 5000$ μονάδες του προϊόντος L και $108000\text{euro} / 45000$ μονάδες του προϊόντος H).

Τα συστήματα ABC κάνουν διαχωρισμό των δραστηριοτήτων σε μια εταιρεία και επιμερίζουν τα κόστη στα προϊόντα με την χρήση βάσεων μερισμού που αντιπροσωπεύουν τις απαιτήσεις των προϊόντων πάνω στις δραστηριότητες. Συνεπώς μετρούν ακριβέστερα από τα παραδοσιακά συστήματα τα σχετικά κόστη.

Το προϊόν L ανέλωσε τα $\frac{2}{3}$ (10 από τις 15 εγκαταστάσεις) και το προϊόν H το $\frac{1}{3}$ (5 από τις 15 εγκαταστάσεις) από τους πόρους που αναλώνονται για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Επομένως το κόστος της εγκατάστασης αξίας 80000 euro ($120000\text{euro} \cdot \frac{2}{3}$) θα απορροφηθεί από το προϊόν L το κόστος αξίας 40000 euro ($120000\text{euro} \cdot \frac{1}{3}$) από το προϊόν H. Το κόστος ανά μονάδα για τα προϊόντα L και H είναι 16 euro ($80000\text{euro} / 5000$ μονάδες) και 0,89 euro ($40000\text{euro} / 45000$ μονάδες) αντίστοιχα.

Σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δίνουν ανακριβή στοιχεία κόστους όταν το κόστος των δραστηριοτήτων οι οποίες δεν σχετίζονται με τον όγκο των παραγόμενων

μονάδων είναι σημαντικό. Σε μια τέτοια περίπτωση, τα προϊόντα χαμηλής εντάσεως συνήθως υποεκτιμούνται ως προς το κόστος και υποκαταλογίζονται και τα προϊόντα υψηλής εντάσεως υπερκαταλογίζονται. Αν υποθέσουμε ότι η τιμή πώλησης για το προϊόν L είναι μεγαλύτερη από το προϊόν H τότε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης δεν δίνει έμφαση στο προϊόν H και εστιάζει περισσότερο σε χαμηλής εντάσεως (μικρού όγκου) προϊόντα όπως το προϊόν L. Στην πραγματικότητα μια τέτοια τακτική δύναται να αποβεί καταστροφική από την στιγμή που το προϊόν H παράγεται με λιγότερο κόστος ενώ παράλληλα αντικαθιστώντας την χαμένη παραγωγή με χαμηλής εντάσεως προϊόντα θα αυξήσει περισσότερο τα έμμεσα έξοδα τα οποία σχετίζονται με τις δραστηριότητες υποστήριξης.

2.5. ΜΙΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο πίνακας A παρέχει πληροφορίες που θα χρησιμοποιήσουμε για να συγκρίνουμε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης προϊόντος με ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Ο στόχος της παρουσίασης είναι να προσφέρει μία σαφή κατανόηση των θεμάτων που εμπλέκονται. Και οι δύο προσεγγίσεις κατανέμουν τα γενικά έξοδα στα προϊόντα χρησιμοποιώντας τη διαδικασία κατανομής των δύο σταδίων. Στο πρώτο στάδιο τα έξοδα μεταβιβάζονται στα κέντρα κόστους. Μπορείτε να δείτε από το μέρος (α) του πίνακα A ότι η A Ltd. έχει μόνο ένα κέντρο παραγωγής. Συνεπώς το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης κατανέμει τα γενικά έξοδα των € 440.000 σε ένα μοναδικό κέντρο κόστους για λόγους κοστολόγησης του προϊόντος. Στην πράξη, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης κατανέμουν τα γενικά έξοδα σε διάφορα κέντρα κόστους παραγωγής και τα γενικά έξοδα του τμήματος υποστήριξης (υπηρεσίας) επιμερίζονται στα τμήματα παραγωγής. Τα γενικά έξοδα κανονικά κατανέμονται στα προϊόντα χρησιμοποιώντας δύο βάσεις καταλογισμού με βάση τον όγκο παραγωγής: βάσεις άμεσης εργασίας και βάσεις ωρών μηχανών. Παρόλα αυτά η

απλοποιημένη παρουσίαση της παραδοσιακής προσέγγιση δίνει τη δυνατότητα να φανεί πιο καθαρά πως αυτή η προσέγγιση διαφέρει από την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα.

Με το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα δημιουργούνται ξεχωριστά κέντρα κόστους για κάθε κύρια δραστηριότητα (βλέπε μέρος (β) του πίνακα 2.2). Έτσι δημιουργούνται τρία κέντρα κόστους που αντιπροσωπεύουν τις δραστηριότητες που συνδέονται με τα μηχανήματα, τις δραστηριότητες προσαρμογών και τις δραστηριότητες προμηθειών. Στην πράξη ένας οργανισμός θα έχει περίπου είκοσι με τριάντα κέντρα κόστους.

Το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας κατανομής, κατανέμει τα έξοδα από τα κέντρα κόστους στα προϊόντα. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης κατανέμουν τα γενικά έξοδα στα προϊόντα χρησιμοποιώντας έναν μικρό αριθμό βάσεων καταλογισμού, που ποικίλλουν άμεσα ανάλογα με την ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος. Οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες των μηχανών είναι οι βάσεις που σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής και χρησιμοποιούνται συνήθως από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Βλέποντας τον πίνακα 2.2 (α), φαίνεται ότι τα έξοδα έχουν καταλογισθεί στα προϊόντα H και L χρησιμοποιώντας και τις ώρες λειτουργίας των μηχανών και τις ώρες άμεσης εργασίας ως βάσεις καταλογισμού. Πρέπει να σημειωθεί ότι το κόστος ανά μονάδα είναι το ίδιο ανεξάρτητα από την βάση που χρησιμοποιείται, διότι οι ώρες των μηχανών και οι ώρες της άμεσης εργασίας καταναλώνονται στο ίδιο ποσοστό από το κάθε προϊόν. Συνεπώς οι κατανομές του κόστους του προϊόντος θα είναι ίδιες.

Με ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα χρησιμοποιούμε τις βάσεις καταλογισμού κόστους για να συσχετίσουμε τις δραστηριότητες (και επομένως να κατανείμουμε το κόστος των δραστηριοτήτων) με τα προϊόντα. Αυτό παρουσιάζεται στον πίνακα 2.2 (β). Στην πράξη το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα χρησιμοποιεί πολλές βάσεις ως βάσεις καταλογισμού στο δεύτερο στάδιο του συστήματος καταλογισμού του κόστους, ενώ τα παραδοσιακά συστήματα κόστους τείνουν να χρησιμοποιούν, το πολύ δύο βάσεις καταλογισμού για το δεύτερο στάδιο. Συνεπώς τα ποσοστά των βάσεων καταλογισμού της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα πρέπει να είναι καλύτερα συνδεδεμένα με τις αιτίες των γενικών εξόδων. Στο παράδειγμά μας το σύστημα κοστολόγησης κατά

δραστηριότητα χρησιμοποιεί τρεις βάσεις καταλογισμού δευτέρου σταδίου (ώρες μηχανημάτων, αριθμό προσαρμογών και αριθμό των παραγγελιών προμηθειών) ενώ το παραδοσιακό σύστημα χρησιμοποιεί μία βάση καταλογισμού (είτε τις ώρες μηχανημάτων είτε τις ώρες άμεσης εργασίας). Τα κόστη του προϊόντος (βλέπε Πίνακα 2.2 (α) και (β) για τους υπολογισμούς) που χρησιμοποιεί το κάθε σύστημα είναι όπως παρακάτω:

δραστηριότητα	Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης	Κοστολόγηση κατά
Προϊόν L (προϊόν μικρής ποσότητας)	€ 40	€ 134
Προϊόν Η (προϊόν μεγάλης ποσότητας)	€ 40	€ 30,60

Με το παραδοσιακό σύστημα, το προϊόν μεγάλης ποσότητας Η για να παραχθεί κοστίζει όσο και το προϊόν μικρού όγκου παραγωγής L. Αυτό συμβαίνει γιατί τα προϊόντα μεγάλου όγκου παραγωγής στο σύνολό τους καταναλώνουν δέκα φορές τον αριθμό των ωρών λειτουργίας των μηχανών που απαιτείται από τα προϊόντα μικρού όγκου παραγωγής. Κατά συνέπεια οι € 400.000 των γενικών εξόδων κατανέμονται στο προϊόν Η και οι € 40.000 στο L, αλλά αφού η ποσότητα του προϊόντος Η είναι δέκα φορές μεγαλύτερη, τα κόστη ανά μονάδα είναι τα ίδια.

Πίνακας 2.2

Μία σύγκριση της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

Η εταιρία Α παράγει δύο προϊόντα Η και Λ. Και τα δύο προϊόντα παράγονται με τον ίδιο εξοπλισμό και χρησιμοποιούν παρόμοιες διαδικασίες. Τα προϊόντα διαφέρουν στον όγκο της παραγωγής. Το προϊόν Η είναι προϊόν μεγάλου όγκου παραγωγής, ενώ το προϊόν Λ είναι προϊόν μικρού όγκου παραγωγής. Οι πληροφορίες για τις εισροές των προϊόντων, τις εκροές και το κόστος των δραστηριοτήτων είναι οι παρακάτω:

	Ωρες μηχανών Ανά μονάδα	Ωρες άμεσης εργασίας ανά μονάδα	Ετήσια παραγωγή (μονάδες)	Συνολικές ώρες μηχανών	Συνολικές Ωρες Άμεσης Εργασίας	Αριθμός Παραγγελιών Προμήθειας	Αριθμός προσαρμογών
Προϊόν Λ	2	4	1.000	2.000	4.000	80	40
Προϊόν Η	2	4	10.000	<u>20.000</u>	<u>40.000</u>	<u>160</u>	<u>60</u>
				<u>22.000</u>	<u>44.000</u>	<u>240</u>	<u>100</u>

Τα έξοδα του κέντρου κόστους είναι €440.000 αλλά έχουν αναλυθεί περισσότερο όπως παρακάτω:

(€)

Έξοδα που σχετίζονται με τον όγκο	110.000
Έξοδα που σχετίζονται με τις προμήθειες	120.000

Έξοδα που σχετίζονται με τις προσαρμογές	<u>210.000</u>
	<u>440.000</u>

(α) Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης με βάση τον όγκο

Έξοδα καταλογισμένα ανά κέντρο κόστους	€440.000
Βάση καταλογισμού ανά ώρα μηχανημάτων	€20 (€440.000/22.000ώρες)
Βάση καταλογισμού ανά ώρα άμεσης εργασίας	€10 (€440.000/44.000ώρες)
Κόστος ανά μονάδα: Λ	€40 (2 ώρες μηχ. με €20)
H	€40 (με €10 ανά ώρα)
Συνολικό κόστος που καταλογίζεται στα προϊόντα:	Λ € 40.000 (1.000 x €40) H €400.000 (10.000 x €40)

(β) Σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα

Δραστηριότητες

	<u>Συνδεδεμένες με τον όγκο</u>	<u>Συνδεδεμένες με τις προμήθειες</u>	<u>Συνδεδεμένες με τις προσαρμογές</u>
Έξοδα που καταλογίζονται στις δραστηριότητες	€110.000	€120.000	€210.000
Απορρόφηση των	22.000 ώρες	240 παραγγελίες	100 προσαρμογές

δραστηριοτήτων (βάσεις καταλογισμού)	μηχανημάτων	προμήθειας	
Κόστος ανά μονάδα απορρόφησης	€5 ανά ώρα μηχανημάτων	€500 ανά παραγγελία	€2.100 ανά προσαρμογή
Έξοδα που καταλογίζονται στα προϊόντα:			
Λ	€10.000 (2.000 x €5)	€40.000 (80 x €500)	€84.000 (40 x €2.100)
Η	€100.000 (20.000 x €5)	€80.000 (160 x €500)	€126.000 (60 x €2.100)

Έξοδα ανά
μονάδα:

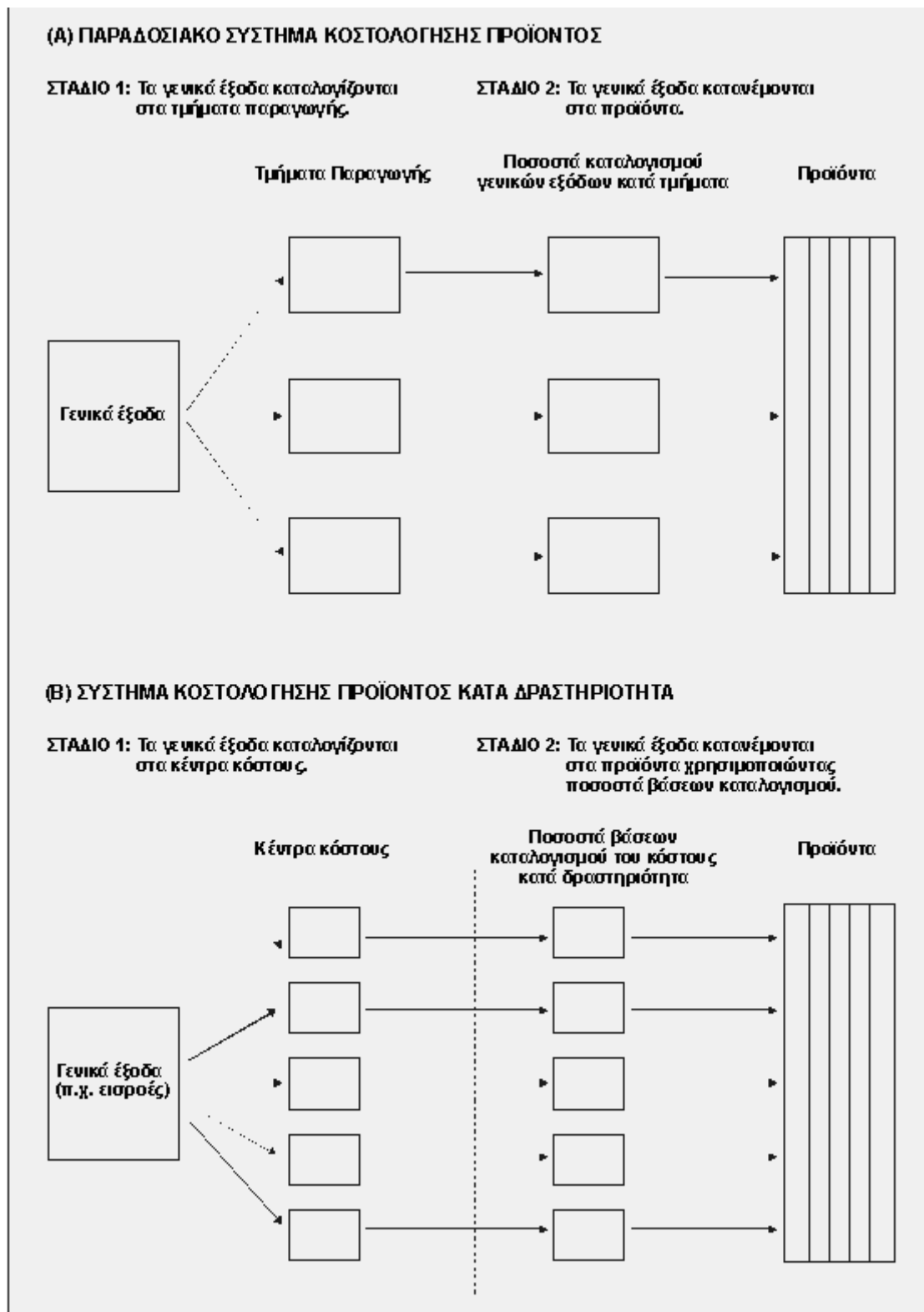
Προϊόν Λ = €134 (€10.000 + €40.000 + €84.000) / 1.000 μονάδες

Προϊόν Η = €30.60 (€100.000 + €80.000 + €126.000) / 10.000 μονάδες

Το σχήμα Α δίνει μια εικόνα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Μπορείτε να δείτε ότι και τα δύο συστήματα υιοθετούν τη διαδικασία κατανομής των δύο σταδίων. Στο πρώτο στάδιο τα παραδοσιακά συστήματα κόστους κατανέμουν τα γενικά έξοδα στα τμήματα της παραγωγής ενώ τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα καταλογίζουν τα γενικά έξοδα σε κάθε σημαντική δραστηριότητα (παρά στα τμήματα). Με τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, σχηματίζονται πολλά κέντρα κόστους με βάση τις δραστηριότητες, ενώ με τα παραδοσιακά συστήματα τα γενικά έξοδα τείνουν να συγκεντρώνονται στα τμήματα. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε

εκτεταμένες κατανομές των εξόδων του τμήματος υπηρεσιών προκειμένου να είναι βέβαιο ότι έχουν κατανεμηθεί όλα τα γενικά έξοδα στα τμήματα. Επομένως τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν λιγότερα κέντρα κόστους. Τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα κατασκευάζουν ξεχωριστά κέντρα κόστους για τις δραστηριότητες υποστήριξης (υπηρεσία) όπως τη διαχείριση, τον έλεγχο και τη συντήρηση των υλικών. Τα έξοδα αυτών των δραστηριοτήτων κατανέμονται απευθείας στα προϊόντα μέσα από ποσοστά της βάσης καταλογισμού. Έτσι η αναδιανομή των εξόδων του τμήματος υπηρεσίας αποφεύγεται.

ΣΧΗΜΑ Α. Σύγκριση των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 2^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Blocher, Chen, Lin, (1999) “A strategic emphasis”, Cost management, pp 89-95

Colin Drury, (1997), “Management Accounting for Business Decisions”, pp 105-111

Cooper R. (1988), “The Rise of Activity – based Costing”, Part One, Journal of Cost Management , pp 45-54

Cooper R, Kaplan R (1988), “ How Cost Accounting Distorts Product Cost”, Management Accounting, pp 20-27

Cooper, Robin, Kaplan (1988) “Measure costs Right: Make the Right Decisions”, Harvard Business Review, pp 96-103

Hansen & Mowen, (2000), “Accounting and Control”, Cost Management, pp 439-455

Hilton, Maher, Selto (2000), “Strategies for Business Decisions”, Cost Management, pp

Raz T, Elnathan D. (1999), “Activity-based Costing for projects”, International Journal of Project management, pp 61-67

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC

3.1. ΣΤΑΔΙΑ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Ο σχεδιασμός ενός συστήματος ABC περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

Στάδιο 1^ο : Αναγνώριση της ανάγκης για την υιοθέτηση ενός νέου κοστολογικού συστήματος.

Κάθε επιχείρηση προτού προβεί σε ανανέωση του τρέχοντος κοστολογικού συστήματος που εφαρμόζει πρέπει να εξετάσει κατά πόσο αυτό τις προσφέρει ικανοποιητικές πληροφορίες απαραίτητες για την διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Αν το τρέχον σύστημα κριθεί ανεπαρκές τότε είναι σκόπιμο να διαπιστωθούν οι όποιες αδυναμίες αυτό παρουσιάζει και εν συνεχεία να προσδιοριστεί ο βαθμός στον οποίο αυτές οι αδυναμίες επηρεάζουν την ορθή λήψη αποφάσεων.

Επίσης η εκάστοτε επιχείρηση η οποία επίκειται να αποφανθεί υπέρ ή κατά της υιοθέτησης ενός συστήματος κοστολόγησης το οποίο θα αντικαταστήσει το ήδη υπάρχον, πρέπει να λάβει υπόψη τον βαθμό πολυπλοκότητας, τον όγκο και το εύρος της γκάμας των προϊόντων που προσφέρει.

Στάδιο 2^ο : Αναγνώριση των σπουδαιότερων δραστηριοτήτων που υπάρχουν στην επιχείρηση.

Για την επιτυχή διεξαγωγή του σταδίου απαιτείται ανάλυση των δραστηριοτήτων (activity analysis) με την οποία προσδιορίζονται και

περιγράφονται οι δραστηριότητες μέσα σε έναν οργανισμό. Η ανάλυση δραστηριοτήτων περιλαμβάνει την συλλογή στοιχείων η άντληση των οποίων γίνεται από διάφορες πηγές όπως είναι το τρέχον κοστολογικό σύστημα, το γενικό καθολικό, οι προϋπολογισμοί κτλ. Τα στοιχεία τα οποία είναι υπό εξέταση μπορούν να έχουν είτε ηλεκτρονική μορφή είτε χειρόγραφη. Είναι όμως σύνηθες οι περισσότερες επιχειρήσεις να διαθέτουν το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων σε ηλεκτρονική μορφή με συνέπεια να διευκολύνεται τόσο η συλλογή τους όσο και η επεξεργασία τους. Μέσα από την ανάλυση δραστηριοτήτων προσδιορίζονται επίσης οι δραστηριότητες οι οποίες προσθέτουν αξία στην επιχείρηση και το προϊόν (value added activities) και οι δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία (non-value added activities). Για αυτές τις δραστηριότητες και την σημασία που έχουν για την επιτυχή εφαρμογή του ABC θα γίνει αναφορά σε επόμενο κεφάλαιο.

Επίσης η ομάδα που έχει αναλάβει τον σχεδιασμό του συστήματος ABC δύναται να συλλέξει στοιχεία με την διεξαγωγή συνεντεύξεων με τους εργαζομένους και την διενέργεια ερευνών. Η ομάδα σχεδιασμού μπορεί κατά αυτόν τον τρόπο να διακρίνει τις πρωτεύουσες δραστηριότητες από τις δευτερεύουσες.

Μια πληροφοριακή βάση για τον σχεδιασμό ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων θα μπορούσε να περιλαμβάνει τα εξής:

- Τι δραστηριότητες εκτελούν οι εργαζόμενοι
- Τι χρόνο και πως αυτός δαπανάται από τους εργαζομένους στις διάφορες δραστηριότητες
- Ποιά είναι η κατανάλωση των πόρων από τις δραστηριότητες
- Ποιά είναι η προστιθέμενη αξία της δραστηριότητας για τον οργανισμό

Στάδιο 3^ο : κατανομή του κόστους των πόρων που αναλώθηκαν στις δραστηριότητες (1^η φάση μερισμού).

Αφού προσδιορισθούν οι δραστηριότητες που αναπτύσσονται και χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής του προϊόντος, υπολογίζεται το κόστος που πραγματοποιείται σε κάθε δραστηριότητα. Για τον σκοπό αυτό δημιουργούνται κέντρα κόστους αντίστοιχα των δραστηριοτήτων που έχουν οριστεί και εν συνεχεία γίνεται συγκέντρωση του κόστους σε αυτά τα κέντρα ή αλλιώς δεξαμενές κόστους για τα οποία έγινε λόγος προωτέρω. Ως κριτήριο για την επιλογή των δραστηριοτήτων οι οποίες θα αποτελέσουν κέντρα κόστους, χρησιμοποιείται η αξία που αυτές προσθέτουν στο προϊόν ή την υπηρεσία (value-added activities). Αναφέρθηκε στα προηγούμενα ότι οι δραστηριότητες διακρίνονται σε εκείνες που προσθέτουν αξία και σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία.

Οι δραστηριότητες που προσθέτουν αξία δύναται να διακριθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

3.1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥΝ ΑΞΙΑ

- **Δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος (unit-level activities):**

Αυτές οι δραστηριότητες γίνονται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα προϊόντος και αναλώνουν πόρους σε αναλογία με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση η οποία παράγει 10% επιπλέον μονάδες προϊόντος θα αναλώσει 10% επιπλέον άμεση εργασία και 10% επιπλέον ώρες μηχανών.

- **Δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας(batch-level activities):**

Αυτές οι δραστηριότητες λαμβάνουν χώρα κάθε φορά που παράγεται μια παρτίδα προϊόντος. Το κόστος των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων ποικίλει ανάλογα με τον αριθμό των παρτίδων αλλά δεν εξαρτάται από το πλήθος των μονάδων που περιλαμβάνονται στην παρτίδα. Μια τέτοια δραστηριότητα είναι η εγκατάσταση μιας μηχανής για την παραγωγή μιας παρτίδας. Όσο περισσότερες παρτίδες παράγονται, τόσο περισσότεροι πόροι για την εγκατάσταση της μηχανής καταναλώνονται. Το κόστος της εγκατάστασης της μηχανής θα είναι το ίδιο είτε οι μονάδες που περιλαμβάνονται στην παρτίδα είναι 500 ή 1000 μονάδες.

- **Δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντος:**

Οι δραστηριότητες υποστήριξης προϊόντος γίνονται προκειμένου να υποστηρίξουν διαφορετικά προϊόντα της γραμμής παραγωγής. Λαμβάνουν χώρα για να συμβάλλουν στην παραγωγή ή και την πώληση ενός προϊόντος. Το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων δεν εξαρτάται από τον αριθμό των μονάδων ή των παρτίδων των προϊόντων που παράγονται, εξαρτάται όμως από το πλήθος των προϊόντων (π.χ δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη).

- **Δραστηριότητες υποστήριξης πελατών:**

Αυτές οι δραστηριότητες λαμβάνουν χώρα για την ενίσχυση της συνεργασίας της επιχείρησης με τους πελάτες και είναι ανεξάρτητες από τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται δαπάνες όπως είναι οι δαπάνες λογιστικής και τεχνικής υποστήριξης και τα έξοδα επεξεργασίας των παραγγελιών.

- **Δραστηριότητες γενικής υποστήριξης της επιχείρησης:**

Αυτές οι δραστηριότητες είναι κοινές για όλα τα προϊόντα και τους πελάτες της επιχείρησης.

Σε αυτό το στάδιο σχεδιασμού ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων γίνεται χρήση οδηγών κόστους και συγκεκριμένα οδηγών πόρων (resource drivers) προκειμένου να κατανεμηθεί το κόστος στις δραστηριότητες.

Ένα σημαντικό κριτήριο για την επιλογή του καταλληλότερου οδηγού κόστους είναι η σχέση αιτίου-αποτελέσματος (cost-effect relationship). Είναι πολύ σημαντικό ο οδηγός κόστους να μετράει επακριβώς την ανάλωση των πόρων από τις δραστηριότητες. Υπάρχουν δύο είδη οδηγών κόστους:

- Οι οδηγοί κόστους που δείχνουν πόσες φορές εκτελέστηκε μια δραστηριότητα (frequency), με την προϋπόθεση όμως ότι τα προϊόντα έχουν τις ίδιες απαιτήσεις από αυτή την δραστηριότητα και
- Οι οδηγοί κόστους που δείχνουν την διάρκεια (duration) εκτέλεσης ή την ποσότητα των πόρων που αναλώθηκαν.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας δραστηριότητας όπως είναι ο ποιοτικός έλεγχος, οδηγός κόστους δύναται να είναι ο αριθμός των ελέγχων για κάθε προϊόν. Εάν οι έλεγχοι όμως διαφέρουν από προϊόν σε προϊόν (διαφορετικές απαιτήσεις ανάλογα με το προϊόν), οδηγός κόστους είναι προτιμότερο να είναι η διάρκεια του ελέγχου.

Οι οδηγοί κόστους δύναται να διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση. Ο αριθμός των οδηγών κόστους που χρησιμοποιείται για να διοχετευτούν τα στοιχεία κόστους στις δραστηριότητες εξαρτάται από την πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας, το μείγμα και τον όγκο των παραγόμενων μονάδων καθώς επίσης και την ακρίβεια που απαιτείται στην κοστολόγηση. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι η κατάλληλη επιλογή ενός

οδηγού κόστους είναι μεγάλης σημασίας για την εγκυρότητα της ανάλυσης δραστηριοτήτων και για αυτό τον λόγο πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

- Να υπάρχει, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, λογική σχέση αιτίου αποτελέσματος(cause-effect relationship) με την δραστηριότητα και την ανάλυση των πόρων προκειμένου η δραστηριότητα να πραγματοποιηθεί.
- Να είναι μετρήσιμη βάση.
- Να απεικονίζει και να εξηγεί την κατανάλωση των πόρων από τις δραστηριότητες με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια.

Στάδιο 4^ο : κατανομή του κόστους των δραστηριοτήτων σε προϊόντα ή υπηρεσίες.

Το τελευταίο στάδιο σχεδιασμού ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων περιλαμβάνει την ανάθεση του κόστους των δραστηριοτήτων από τις δεξαμενές κόστους στους φορείς κόστους. Τυπικοί φορείς κόστους δύνανται να είναι προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες. Και αυτή η διαδικασία κατανομής του κόστους για την πραγματοποίηση της απαιτεί την επιλογή και χρήση των κατάλληλων οδηγών κόστους (cost drivers), δηλαδή των αιτιών που προκαλούν την δημιουργία του κόστους κάθε δραστηριότητας, για την κατανομή του κόστους στους φορείς κόστους. Στον πίνακα που ακολουθεί φαίνονται οι βάσεις επιμερισμού που χρησιμοποιεί ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων σε σχέση με την παραδοσιακή κοστολόγηση προκειμένου να επιμεριστεί το κόστος στα προϊόντα.

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	ABC ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
Παραγγελίες ά υλών	Εργατοώρες	Αριθμός παραγγελιών
Διακίνηση υλικών	Εργατοώρες	Αριθμός παρτίδων
Προγραμματισμός Παραγωγής	Εργατοώρες	Αριθμός παρτίδων
Ρύθμιση μηχανών	Εργατοώρες	Αλλαγή προϊόντος
Έλεγχος παραγωγής	Εργατοώρες	Αριθμός ελεγχόμενων Τεμαχίων

Πίνακας 3.1: Βάσεις επιμερισμού με σύστημα ABC και παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι ο βαθμός δυσκολίας όσον αφορά στην απόκτηση δεδομένων σχετικών με τον οδηγό κόστους και την διαδικασία κοστολόγησης εν γένει, αποτελεί ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα με τα οποία έρχονται αντιμέτωπα τα επιχειρηματικά στελέχη στην προσπάθειά τους να εφαρμόσουν το μοντέλο ABC.

Οι επιχειρήσεις υψηλής τεχνολογίας στον τομέα αυτό έχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα διότι με την χρήση τεχνολογικά εξελιγμένων πληροφοριακών συστημάτων και μέσω του αυτοματισμού που έχουν επιτύχει, μπορούν να έχουν στην διάθεση τους ακριβή δεδομένα για την παραγωγική διαδικασία. Αυτό αποτελεί και μια καλή εξήγηση γιατί οι επιχειρήσεις με υψηλά επίπεδα αυτοματισμού είναι πρωτοπόρες στην υιοθέτηση των συστημάτων κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 3^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Blocher, Chen, Lin, (1999) "A strategic emphasis", Cost management, pp 97-100

Hansen & Mowen, (2000), "Accounting and Control", Cost Management, pp 447-449, pp 457-458

Hilton, Maher, Selto (2000), "Strategies for Business Decisions", Cost Management, pp 406-407

Colin Drury, (1997), "Management Accounting for Business Decisions", pp 111-113

Cooper R. (1988), "The Rise of Activity – based Costing", Part One, Journal of Cost Management , pp 55-80

Cooper, Kaplan (1991), "The Design of Cost Management Systems, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, MJ

Cooper R. (1990), "Implementing an Activity-based Cost System", Journal of Cost Management, pp 33-42

Cooper, Kaplan, Maisel, Morrissey Oehm (1992), "Implementing Activity-based Cost Management: moving from analysis to action", Montvale, NJ: Institute of Management Accountants

Cooper, Robin, Kaplan (1988) "Measure costs Right: Make the Right Decisions", Harvard Business Review, pp 100-103

Cooper, Kaplan (1992), "ABC Systems: Measuring the costs of resource usage", Accounting Horizons, pp 1-13

McWatters, Dale, Jerold (2001), "Analysis and Interpretation", Management Accounting, pp 72-83

Raz T, Elnathan D. (1999), "Activity-based Costing for projects", International Journal of Project management, pp 61-67

Shields M.D, Ewen MC (1996), "Implementing Activity-based Costing Systems Successfully", Journal of Cost Management, pp 15-22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Η ΑΛΥΣΙΔΑ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

4.1 ΣΚΟΠΟΣ

Μετά τον σχεδιασμό και την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων προκύπτει το ερώτημα κατά πόσο αυτό είναι αρκετό για να επιτύχει ένας οργανισμός τους στόχους του. Είναι εύλογο οι επιχειρήσεις να κάνουν προσπάθειες να επιτύχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα προκειμένου να επιβιώσουν σε ένα ολοένα και περισσότερο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Σε αυτό το κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων(ABM) και πως αυτή η μέθοδος συμπληρώνει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων(ABC) προκειμένου να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα και την κερδοφορία τους οι επιχειρήσεις.

4.2. Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΝΑ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Όπως αναφέρθηκε στα προηγούμενα κεφάλαια, ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων εστιάζει στα εξής: 1) ανιχνεύει πως οι πόροι αναλώνονται από τις δραστηριότητες, 2) βρίσκει το κόστος των δραστηριοτήτων ανάλογα με τους πόρους που χρησιμοποιούν και 3) με την χρήση κατάλληλων οδηγών πόρων καταλογίζει το κόστος των δραστηριοτήτων στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Από μόνο του όμως ένα

σύστημα ABC δεν μπορεί να οδηγήσει σε εκείνες τις βελτιώσεις οι οποίες είναι απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί η επιθυμητή αποτελεσματικότητα. Απαιτείται ένα σύστημα διοίκησης το οποίο θα έχει ως βασική του εισροή τις πληροφορίες απο ένα σύστημα ABC και θα τις επεξεργάζεται προκειμένου να εντοπίζονται ευκαιρίες για να αυξηθεί η αποδοτικότητα και η κερδοφορία για έναν οργανισμό.

Πράγματι είναι συνηθισμένο φαινόμενο οι επιχειρήσεις, αφού υιοθετήσουν ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων να εφαρμόζουν ένα σύστημα διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Management-ABM). Με αυτό τον τρόπο αυξάνουν τόσο την αξία που αντιλαμβάνονται οι πελάτες όσο και τα κέρδη της επιχείρησης.

Η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων(ABM) αξιολογεί το κόστος και την προστιθέμενη αξία των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων και κάνει διορθωτικές ενέργειες οι οποίες στοχεύουν στην βελτίωση της αξίας για τους πελάτες (Customer Value) και στην μείωση της άσκοπης χρήσης πόρων απο τις δραστηριότητες, η οποία συνεπάγεται κόστος.

Βασικά, ένα σύστημα ABC καθορίζει:

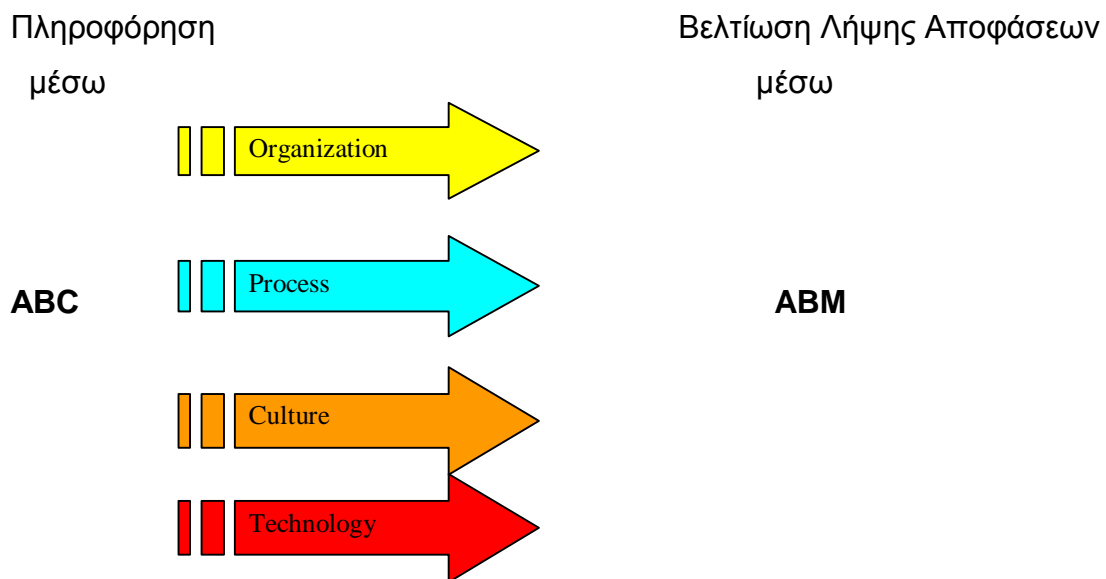
- Όλες τις μεγάλες δραστηριότητες εντός της αλυσίδας αξίας ενός οργανισμού.
- Τους οδηγούς πόρων για κάθε δραστηριότητα.
- Επίσης, ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα συνίσταται στην ανάλυση κόστους προϊόντων και διαδικασιών που απεικονίζουν την κατανάλωση των πόρων σε όλο το φάσμα της αλυσίδας αξίας της εταιρείας.

Ένα σύστημα ABM έρχεται για να προσθέσει:

- Την αξία που αντιλαμβάνεται ο πελάτης για κάθε δραστηριότητα
- Τον διαχωρισμό των δραστηριοτήτων σε εκείνες που προσθέτουν αξία και σε εκείνες που δεν προσθέτουν αξία στον οργανισμό,

- Εκτίμηση του κόστους δραστηριοτήτων και διαδικασιών για τον εντοπισμό ευκαιριών μείωσης του κόστους και μείωσης ή εξάλειψης των δραστηριοτήτων οι οποίες δεν προσθέτουν αξία.

Η διοίκηση κατά δραστηριότητα (**ABM**) είναι ουσιαστικά ένα σύστημα διοίκησης, το οποίο απεικονίζοντας με ακρίβεια το κόστος μέσω της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (**ABC**), καθιστά σαφή την εικόνα των λογιστικών και παραγωγικών διαδικασιών παρέχοντας πολύτιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων σε όλα τα επίπεδα της οργανωτικής δομής μιας εταιρείας.



Τα βασικά πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων είναι τα εξής:

- 1) ένα σύστημα ABM μετράει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων και βρίσκει τρόπους για να τις βελτιώσει

προκειμένου να μειωθεί το κόστος και να αυξηθεί η αξία για τους πελάτες,

- 2) ένα σύστημα ABM δίνει έμφαση στο να κατανέμει τους πόρους σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία για τον πελάτη (value-added activities), σε πελάτες κλειδιά (key customers), σε προϊόντα κλειδιά(key products), και εστιάζει στο να βελτιώνει τις μεθόδους που είναι απαραίτητες προκειμένου η επιχείρηση να διατηρήσει το ανταγωνιστικό της πλεονέκτημα (competitive advantage).

4.3. ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Η Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων περιλαμβάνει ανάλυση οδηγών πόρων (cost driver analysis), ανάλυση δραστηριοτήτων (activity analysis) και μέτρηση της αποδοτικότητας (performance measurement). Σκοπός της ανάλυσης οδηγών πόρων είναι η ανίχνευση των αιτιών που προκαλούν το κόστος των δραστηριοτήτων. Εργαλεία που χρησιμοποιούνται για την διεξαγωγή της ανάλυσης είναι η συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking), διαγράμματα αιτίου-αποτελέσματος (cause-and-effect diagrams), και ανάλυση Παρέτο.

Η ανάλυση δραστηριοτήτων, όπως έχει αναφερθεί και σε προηγούμενο κεφάλαιο, ενοπίζει και περιγράφει τις δραστηριότητες σε έναν οργανισμό. Η χρήση ερωτηματολογίων και η διεξαγωγή συνεντεύξεων αποτελούν μερικές από τις πηγές άντλησης πληροφοριών για την ανάλυση δραστηριοτήτων.

Παρακάτω θα γίνει εκτενέστερη αναφορά για την ανάλυση δραστηριοτήτων και τον ρόλο της σε ένα σύστημα ABM.

Τέλος η μέτρηση αποδοτικότητας εντοπίζει και απεικονίζει τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών σε έναν οργανισμό. Οι μετρήσεις αποδοτικότητας πρέπει να είναι χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές. Στην πρώτη κατηγορία αναφέρονται ενδεικτικά το κόστος ανά μονάδα και το μικτό κόστος των δραστηριοτήτων που

προσθέτουν αξία (value-added activities) και εκείνων που δεν προσθέτουν (non value-added activities)., ενώ στην δεύτερη περιλαμβάνονται παράπονα των πελατών, ικανοποίηση πελατών και τα ελαττωματικά προϊόντα της παραγωγής.

4.4. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ABC/ABM

Σημαντικές Ερωτήσεις

ABC/ABM-Εργαλεία

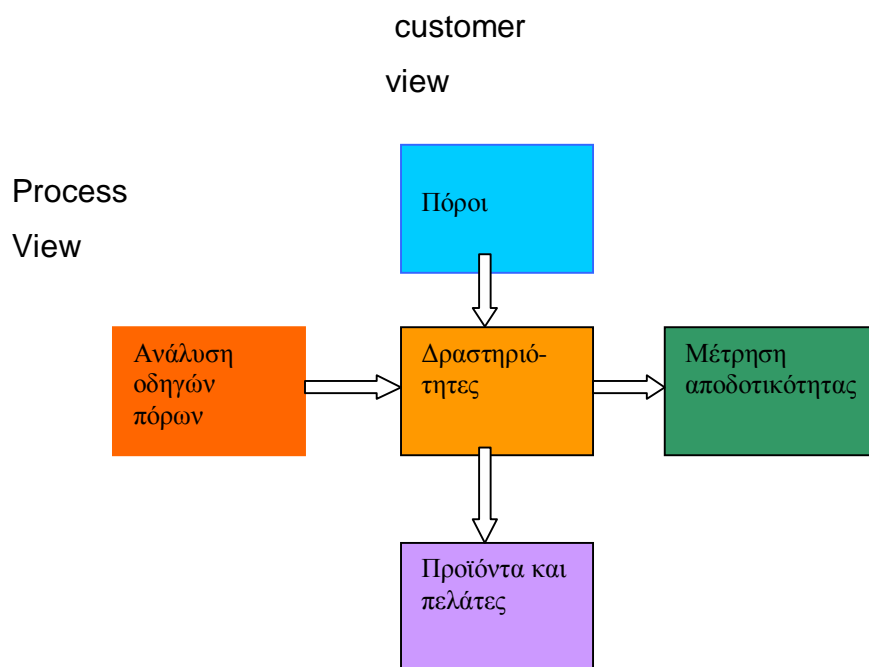
- | | |
|-------------------------------------|---|
| 1. Τι δραστηριότητες κάνουμε; | 1. Ανάλυση δραστηριοτήτων |
| 2. Πόσο κοστίζουν; | 2. Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα |
| 3. Πόσο αποτελεσματικά γίνονται; | 3. Μέτρηση αποδοτικότητας |
| 4. Πως μπορούμε να τις βελτιώσουμε; | 4. Benchmarking, JIT,
ανασχεδιασμός διαδικασιών,
εξάλειψη περιπτώσεων διαδικασιών |

Το παρακάτω διάγραμμα δίνει μια εικόνα ενός μοντέλου ABM.

Όπως φαίνεται στο διάγραμμα υπάρχουν δυο διαστάσεις, της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (cost view) και της διοίκησης κατά δραστηριότητα (process view).

Η πρώτη διάσταση αποτελεί σημαντική εισροή για την διάσταση της διαδικασίας. Παρέχει κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τους πόρους, τις δραστηριότητες, τα προϊόντα, τους πελάτες και άλλους πιθανούς φορείς κόστους. Βασικός σκοπός της διάστασης αυτής είναι να βελτιωθεί η ακρίβεια των καταλογισμών του κόστους. Όπως φαίνεται στο μοντέλο που ακολουθεί, το κόστος των πόρων καταλογίζεται στις δραστηριότητες και εν συνεχεία το κόστος των δραστηριοτήτων κατανέμεται στα προϊόντα και τους πελάτες (λογική ABC).

Η διάσταση της διαδικασίας εντοπίζει τους παράγοντες που προκαλούν το κόστος των δραστηριοτήτων, τις δραστηριότητες που γίνονται και αξιολογεί πόσο καλά οι δραστηριότητες εκτελούνται. Σκοπός αυτής της διάστασης είναι η μείωση του κόστους. Μέσα από αυτή την διάσταση παρέχεται η δυνατότητα συνεχούς βελτίωσης. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτή η συνεχής βελτίωση είναι απαραίτητη η ανάλυση αξίας των διαδικασιών (process value analysis). Η ανάλυση αξίας των διαδικασιών περιλαμβάνει, όπως αναφέρθηκε πρωτίτερα, ανάλυση των οδηγών πόρων, ανάλυση δραστηριοτήτων και μέτρηση αποδοτικότητας. Η ανάλυση δραστηριοτήτων αποτελεί την καρδιά της ανάλυσης αξίας των διαδικασιών και είναι μεγάλης σημασίας για την διοίκηση κατά δραστηριότητα. Για αυτήν θα γίνει αναφορά παρακάτω.



Μοντέλο ABM -2 διαστάσεις

4.5. ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ: ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥΝ/ΔΕΝ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥΝ ΑΞΙΑ.

Απο την εκτέλεση δραστηριοτήτων προκύπτουν αποτελέσματα και επίσης αναλώνονται πόροι προκειμένου αυτές να εκτελεστούν. Είναι απαραίτητο κάθε cost manager να εξετάζει κατά πόσο τα αποτελέσματα από τις δραστηριότητες έχουν αξία για τον πελάτη (customer value). Ανάλογα με το αν οι δραστηριότητες αυξάνουν την αξία για τον πελάτη(εσωτερικό και εξωτερικό) ή όχι διακρίνονται σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και σε εκείνες που δεν προσθέτουν αξία (value-added and non-value-added activities).

Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται οι δραστηριότητες οι οποίες αυξάνουν την αξία των προϊόντων και των υπηρεσιών «στα μάτια του πελάτη» και παράλληλα πετυχαίνονται οι στόχοι του οργανισμού.

Παράδειγμα αποτελούν ο σχεδιασμός των προϊόντων, η προσθήκη άμεσων υλικών στην παραγωγική διαδικασία και η διανομή των προϊόντων.

Οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία περιλαμβάνουν αναμονή, επιδιόρθωση, αποθήκευση, επιθεώρηση. Αυτές οι δραστηριότητες μπορούν να μειωθούν ή αν είναι εφικτό να εξαλειφθούν με τον ανασχεδιασμό των διαδικασιών, χωρίς να μειώσουν την αξία για τον πελάτη.

Αντίστοιχη διάκριση με αυτή των δραστηριοτήτων γίνεται για το κόστος σε value-added και non-value-added cost. Value-added cost είναι το κόστος που προκαλείται από value-added activities. Non-value-added cost είναι το κόστος το οποίο προκαλείται είτε από non-value-added activities είτε από value-added activities οι οποίες εκτελέστηκαν ανεπαρκώς. Λόγω του οξύτατου ανταγωνισμού οι περισσότερες επιχειρήσεις προσπαθούν να μειώσουν ή να εξαλείψουν τις non-value-added activities και κατά συνέπεια να επιτύχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, διότι τέτοιες δραστηριότητες προσθέτουν περιττό κόστος και μειώνουν την απόδοση του οργανισμού. Η ανάλυση δραστηριοτήτων προσπαθεί συνεπώς να μειώσει όσο το δυνατόν περισσότερο τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και ταυτόχρονα να αυξήσει την αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία.

Η ανάλυση δραστηριοτήτων (Activity analysis) είναι μια διαδικασία η οποία ανιχνεύει, περιγράφει και αξιολογεί τις δραστηριότητες που ένας οργανισμός εκτελεί **σε όλη την φάση της αλυσίδας αξίας**. Κάθε δραστηριότητα στην αλυσίδα αξίας έχει σημασία για την αξία που έχει ο οργανισμός στα μάτια του καταναλωτή.

Για παράδειγμα για έναν οργανισμό που παρέχει υπηρεσίες όπως είναι το πανεπιστήμιο, η αλυσίδα αξίας θα μπορούσε να είναι η εξής:

Έρευνα και ανάπτυξη → διδασκαλία → υπηρεσίες προς τους φοιτητές →
Γραφείο διασύνδεσης

Κάθε μια από τις ανωτέρω δραστηριότητες προσθέτει αξία για τους φοιτητές αλλά συνεπάγεται και κόστος που ενσωματώνεται στο συνολικό κόστος της φοίτησής τους.

Με την ανάλυση δραστηριοτήτων προσδιορίζεται :

- 1) τι δραστηριότητες εκτελούνται
- 2) πόσοι εκτελούν αυτές τις δραστηριότητες
- 3) ο χρόνος και οι πόροι που απαιτούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων.
- 4) Αξιολόγηση της αξίας των δραστηριοτήτων για τον οργανισμό και ενίσχυση των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία και μείωση εκείνων που δεν προσθέτουν αξία.

Το τελευταίο βήμα αποτελεί το πιο σημαντικό βήμα στην ανάλυση δραστηριοτήτων.

Η ουσία της ανάλυσης δραστηριοτήτων είναι η μείωση και η αποφυγή της άσκοπης χρήσης πόρων (waste elimination). Όταν επιτυγχάνεται αυτό τότε το κόστος μειώνεται. Δηλαδή η μείωση του κόστους επακολουθεί την μείωση της άσκοπης χρήσης πόρων. Αυτό που έχει σημασία είναι η διαχείριση των αιτιών που προκαλούν το κόστος και όχι το κόστος από μόνο του. Η διαχείριση του κόστους θα βελτιώσει την αποδοτικότητα της δραστηριότητας αλλά αυτό έχει σημασία μόνο στην περίπτωση μιας δραστηριότητας που

προσθέτει αξία. Εάν η δραστηριότητα δεν προσθέτει αξία και είναι περιττή για τον οργανισμό, είναι εύλογο ότι δεν έχει καθόλου σημασία εάν αυτή εκτελείται αποτελεσματικά ή όχι. Μια περιττή δραστηριότητα οδηγεί σε σπατάλη πόρων οι οποίοι θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την εκτέλεση άλλων δραστηριοτήτων (κόστος ευκαιρίας) και κατά συνέπεια είναι προς το συμφέρον του οργανισμού να εξαλειφθεί.

Παραδείγματα non-value-added activities αποτελούν οι επιδιορθώσεις σε ελαττωματικά προϊόντα, οι αναπαραγγελίες και η διαχείριση παραπόνων πελατών. Οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία μπορούν να εμφανιστούν οπουδήποτε μέσα σε έναν οργανισμό. Στις βιομηχανίες, πέντε κατηγορίες δραστηριοτήτων συχνά αναφέρονται ως non-value-added activities:

1. **Scheduling:** πρόκειται για την δραστηριότητα η οποία αναλώνει πόρους και χρόνο προκειμένου να προσδιορίσει ποια διαφορετικά προϊόντα εισέρχονται στις διαδικασίες καθώς επίσης και τις ποσότητες παραγωγής τους.
2. **Moving:** η δραστηριότητα κατά την οποία αναλώνονται πόροι για την μεταφορά πρώτων υλών, παραγωγής σε εξέλιξη και έτοιμων προϊόντων από το ένα τμήμα στο άλλο.
3. **Waiting:** η αναμονή που μεσολαβεί για να εισέλθουν στην επόμενη διαδικασία οι πρώτες ύλες και η παραγωγή σε εξέλιξη.
4. **Inspecting:** πρόκειται για τους ελέγχους που γίνονται προκειμένου να εξακριβωθεί κατά πόσο τα προϊόντα ανταποκρίνονται στις προδιαγραφές.
5. **Storing:** η δραστηριότητα η οποία αναλώνει πόρους και χρήμα για να κρατηθεί το προϊόν ή οι πρώτες ύλες στα αποθέματα.

Από τις ανωτέρω δραστηριότητες καμία δεν προσθέτει αξία στον πελάτη. Για παράδειγμα ο έλεγχος είναι μια περιττή δραστηριότητα στην περίπτωση που το προϊόν παράγεται σωστά εξ αρχής, και επομένως δεν αυξάνει την αξία για τον πελάτη. Η πρόκληση για την ανάλυση δραστηριοτήτων είναι να βρεί

τρόπους παραγωγής του προϊόντος χωρίς να χρησιμοποιεί καμία από τις ανωτέρω δραστηριότητες.

4.6. ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥΝ ΑΞΙΑ (VALUE-ADDED-ACTIVITIES)

Για να εξετάσει κανείς κατά πόσο μια δραστηριότητα προσθέτει αξία ή όχι για τον πελάτη πρέπει να απαντήσει στις ακόλουθες δύο ερωτήσεις:

- Ένας εξωτερικός πελάτης θα ενθάρρυνε την επιχείρηση να συνεχίζει να εκτελεί μια συγκεκριμένη δραστηριότητα;
- Η επιχείρηση θα επιτύχει τους στόχους της από την εκτέλεση της συγκεκριμένης δραστηριότητας;

Αν οι απαντήσεις και στις δύο ερωτήσεις είναι θετικές τότε η δραστηριότητα στην οποία αναφέρονται είναι value-added. Στην αντίθετη περίπτωση πρόκειται για δραστηριότητα non-value-added. Τα ερωτήματα που εύλογα συνεπάγονται των δύο ανωτέρω ερωτήσεων είναι τα εξής:

- Με ποίο τρόπο μία επιχείρηση θα μετρήσει την προστιθέμενη αξία των δραστηριοτήτων της;
- Ποίος θα είναι υπεύθυνος για την διεξαγωγή μετρήσεων στις δραστηριότητες;

Τα δύο ανωτέρω ερωτήματα είναι μεγάλου βεληγεκούς διότι είναι καθοριστικά για την επιτυχία της ανάλυσης δραστηριοτήτων.

Σχετικά με το πρώτο ερώτημα, πολλές επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους να μετρήσουν την αξία των δραστηριοτήτων τους κατηγοριοποιούν τις δραστηριότητες σε μια κλίμακα από το 1 έως το 5 ή από το 1 έως το 10 . Όσο

μικρότερη είναι η κλίμακα που χρησιμοποιείται τόσο αυξάνουν οι πιθανότητες να κατηγοριοποιηθεί μια δραστηριότητα λαθεμένα γιατί οι κατηγορίες που έχουν δημιουργηθεί μπορεί να μην αντιπροσωπεύουν την συγκεκριμένη δραστηριότητα. Από την άλλη πλευρά όσο πιο μεγάλη είναι η κλίμακα, τόσο περισσότερες κατηγορίες έχουν δημιουργηθεί και κατά συνέπεια τόσο πιο δύσκολο είναι για έναν εργαζόμενο να ξεχωρίσει διαφορετικά επίπεδα αξίας(levels of value).

Η επιλογή της κατηγορίας στην οποία θα κατανεμηθεί μια συγκεκριμένη δραστηριότητα δεν είναι μια απλή και εύκολη διαδικασία. Είναι εξαιρετικά σημαντικό οι δραστηριότητες να κατανέμονται σε κατηγορίες στις οποίες αντικατροπτίζεται καλύτερα η συνεισφορά τους στο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που κερδίζει η επιχείρηση από αυτές.

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν περισσότερο την κλίμακας 1 έως 5 διότι μια τέτοια κλίμακα δύναται να παρέχει την σωστή ποσότητα πληροφοριών για την μέτρηση των επιπέδων της προστιθέμενης αξίας. Σε μια τέτοια κλίμακα, μια δραστηριότητα η οποία κρίνεται απαραίτητη για την επιχείρηση αλλά η οποία δεν προσθέτει αξία από την πλευρά του πελάτη, θα μπορούσε να ανήκει στο επίπεδο “3” . Παρομοίως, οι δραστηριότητες που προσθέτουν και δεν προσθέτουν αξία θα μπορούσαν να καταταχθούν στα επίπεδα “5” και “1” αντίστοιχα.

Αναφορικά με το δεύτερο ερώτημα, την μέτρηση των δραστηριοτήτων πρέπει να αναλαμβάνουν άτομα τα οποία γνωρίζουν τι έχει αξία για τους πελάτες και τι πρέπει να κάνει η επιχείρηση προκειμένου να επιτύχει τους σκοπούς της. Είναι δύσκολο και αμφίβολο ένα μόνο άτομο να μετρήσει την αξία με ακρίβεια..

Για παράδειγμα ένας manager πωλήσεων ίσως νομίζει ότι γνωρίζει τα πάντα όσον αναφορά στις προτιμήσεις των καταναλωτών και την τιμή που αυτοί είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν. Είναι εύλογο ότι αν ερωτηθεί ένας μόνο καταναλωτής οι απαντήσεις δεν θα αντιπροσωπεύουν το σύνολο(εκτός εάν ο πελάτης είναι ο μόνος που έχει σημασία για την επιχείρηση). Επίσης δύναται κάποιος εξωτερικός πελάτης να μην γνωστοποιούν τις επιθυμίες τους στην επιχείρηση άμεσα αλλά να εκφράζουν την δυσαρέσκεια τους με το να

αλλάζουν επιχείρηση. Γίνεται επομένως αντιληπτή η ανάγκη για έρευνα αγοράς προκειμένου να κατανοηθεί τι έχει αξία για τους πελάτες.

4.7. Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Η ΑΛΥΣΙΔΑ ΑΞΙΑΣ (VALUE CHAIN).

Όπως αναφέρθηκε στα προηγούμενα, η Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων έχει ως σκοπό να αυξήσει την αξία που αντιλαμβάνονται οι πελάτες και τα κέρδη για τους συμφεροντούχους (shareholders). Για να προσφέρει ένας οργανισμός customer value και shareholder value πρέπει να κάνει ανάλυση των δραστηριοτήτων σε όλο το φάσμα της αλυσίδας αξίας. Στην αλυσίδα αξίας εντοπίζονται εκείνες οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν αντίκτυπο στην αξία που απολαμβάνει ο καταναλωτής από την αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών από μια επιχείρηση. Βασικά στην αλυσίδα αξίας εντοπίζονται οι δραστηριότητες οι οποίες προσθέτουν αξία για τον πελάτη (value-added activities).

Μέσω της αλυσίδας αξίας δύναται να αναλυθεί η συμπεριφορά του κόστους καθώς επίσης να εντοπιστούν πιθανές πηγές διαφοροποίησης της επιχείρησης προκειμένου να επιτύχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα επιτυγχάνεται όταν μια επιχείρηση εκτελεί τις δραστηριότητες της είτε με χαμηλότερο κόστος ή με ανταγωνιστικό τρόπο.

Η αλυσίδα αξίας μίας επιχείρησης ενσωματώνεται σε ένα ευρύτερο κύκλωμα από δραστηριότητες με τις οποίες έχει αλληλεπίδραση. Το κύκλωμα αυτό αποτελεί ουσιαστικά ένα σύστημα που περιλαμβάνει διαφορετικές αλυσίδες αξίας.

Όπως φαίνεται στο ακόλουθο διάγραμμα οι προμηθευτές έχουν τις δικές τους αλυσίδες αξίας μέσω των οποίων εισέρχονται στην αντίστοιχη αλυσίδα της επιχείρησης οι απαραίτητοι πόροι για την παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Το κόστος και η διανομή των υλών θα έχει επίδραση στην αλυσίδα αξίας της επιχείρησης. Η αλυσίδα αξίας της επιχείρησης με την σειρά της επηρεάζει την αξία που αντιλαμβάνεται ο καταναλωτής για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παρέχει.

Προκειμένου μια επιχείρηση να επιτύχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα πρέπει να μην εστιάσει μόνο στην δική της αλυσίδα αξίας αλλά να κατανοήσει την θέση της σε όλο το σύστημα (value chain system) και πως επηρεάζεται από αυτό.



Διάγραμμα: value chain system (Porter)

4.7.1. Η ΑΛΥΣΙΔΑ ΑΞΙΑΣ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Οι δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στην αλυσίδα αξίας μιας επιχείρησης, οι οποίες όπως αναφέρθηκε ανωτέρω αυξάνουν την αξία για τον πελάτη (value added), διακρίνονται σε κύριες (primary activities) και σε υποστηρικτικές (support activities).

- Οι κύριες δραστηριότητες περιλαμβάνουν:

Έρευνα και ανάπτυξη (R&D): ερευνά και ανάπτυξη προτάσεων για νέα προϊόντα και υπηρεσίες

Σχεδιασμός: πρόκειται για τον σχεδιασμό των προϊόντων και των υπηρεσιών.

Προμήθεια: η εισροή όλων των προμηθειών που είναι απαραίτητες για την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Παραγωγή: η χρήση των παραγωγικών συντελεστών για να παραχθεί το προϊόν ή υπηρεσία.

Μαρκετινγκ: οι διαδικασίες με τις οποίες ενημερώνονται οι καταναλωτές για το προϊόν ή την υπηρεσία που παρέχεται και η προώθησή τους στην αγορά.

Διανομή: η μεταφορά των προϊόντων ή των υπηρεσιών στον τελικό αποδέκτη αυτών, δηλαδή στον καταναλωτή.

- Οι υποστηρικτικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν εκείνες τις δραστηριότητες που είναι απαραίτητες προκειμένου να εκτελεστούν οι κύριες δραστηριότητες αποτελεσματικά. Περιλαμβάνουν:

Λογιστική

Διοίκηση ανθρωπίνων πόρων

Νομικές υπηρεσίες

Πληροφοριακά συστήματα

Τηλεπικοινωνίες

Η ανάλυση των δραστηριοτήτων σε όλο το φάσμα της αλυσίδας αξίας μέσω του ABM μπορεί να οδηγήσει και σε σύγκριση με τις δραστηριότητες που εκτελούν οι ανταγωνιστές καθώς επίσης και με τον τρόπο που τις εκτελούν.

Μια επιχείρηση πρέπει να ανιχνεύει τις “βέλτιστες πρακτικές” των άλλων επιχειρήσεων και μέσω συγκριτικής αξιολόγησης να αξιολογεί τις δικές τις πρακτικές.

Για παράδειγμα, αν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα μπορεί να εκτελεστεί καλύτερα και σε χαμηλότερο κόστος από μια άλλη επιχείρηση, τότε υπάρχει ευκαιρία για **outsourcing**. Δηλαδή άλλες εταιρείες αναλαμβάνουν να εκτελούν δραστηριότητες μιας επιχείρησης. Η απόφαση για outsourcing εξαρτάται από το κόστος που συνεπάγεται η εκτέλεση μιας δραστηριότητας από την ίδια την επιχείρηση και το κόστος που συνεπάγεται η ανάληψη της δραστηριότητας από άλλη επιχείρηση.

Η απόφαση για outsourcing επίσης θα πρέπει να εξετάζεται μαζί με θέματα ελέγχου ποιότητας και έγκαιρης παράδοσης. Αν η ανάληψη μιας δραστηριότητας από άλλη επιχείρηση οδηγεί σε καθυστερήσεις στην παράδοση ή σε μειωμένο έλεγχο της ποιότητας τότε ίσως είναι καλύτερο αυτή να αποφεύγεται.

Οι επιχειρήσεις συνήθως αναλώνουν τους πόρους τους σε εκείνες τις δραστηριότητες της αλυσίδας αξίας που είναι πιο σημαντικές για την επίτευξη των στόχων τους και αναθέτουν άλλες δραστηριότητες σε εξωτερικούς συνεργάτες.

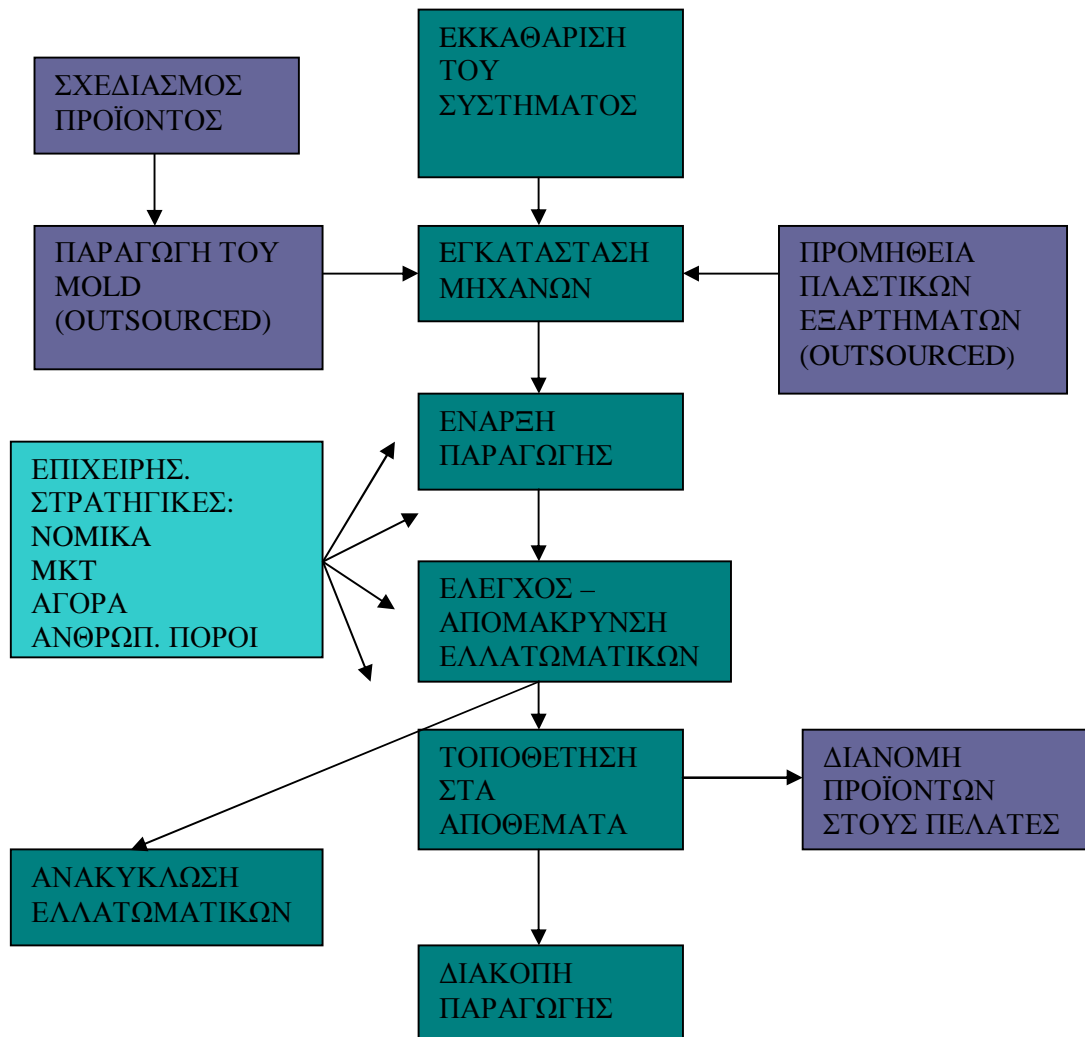
Ερευνητές προβλέπουν ότι μέσα σε 10-20 χρόνια, οι περισσότερες επιχειρήσεις θα διαλέγουν το outsourcing για κάθε μέρος της αλυσίδας αξίας εκτός των σημαντικών εκείνων μερών τα οποία αποτελούν πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Ο τομέας της πληροφορικής (information technology) και οι παραδοσιακές υπηρεσίες υποστήριξης (ανθρώπινοι πόροι, λογιστική, φορολογία, νομικά θέματα) είναι οι πιο πιθανοί υποψήφιοι για outsourcing. Ιδιαίτερα οι επιχειρήσεις οι οποίες στοχεύουν να μειώσουν το κόστος ή να έχουν πρόσβαση σε εξειδικευμένες γνώσεις (information technology, foreign markets) είναι πολύ πιθανό ότι θα αναθέσουν τμήματα της αλυσίδας αξίας σε άλλες επιχειρήσεις.

4.7.2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Παρακάτω εξετάζεται η ανάλυση δραστηριοτήτων σε εταιρεία παραγωγής πλαστικών ειδών (PMI- Precision Molding, Inc). Τα προϊόντα της εταιρείας PMI ποικίλουν από σχετικά εύκολα παραχθέντα αντικείμενα όπως είναι τα beverage containers μέχρι σύνθετα προϊόντα όπως είναι τα plastic baby carriers and strollers τα οποία αποτελούνται από σύνθετα εξαρτήματα τα οποία απαιτούν complicated molds και έλεγχο όσον αφορά στα χρώματα και την θερμοκρασία.

Η αλυσίδα αξίας της PMI αποτελείται από διάφορες διαδικασίες που συνδέονται μεταξύ τους, τόσο παραγωγικές (π.χ plastic-injection molding) όσο και επιχειρησιακές (accounting, human resource). Κάθε μια από τις διαδικασίες αποτελείται από επιμέρους δραστηριότητες.

Το παρακάτω διάγραμμα δείχνει μια από τις διαδικασίες plastic-injection molding της εταιρείας. Επίσης απεικονίζεται πως η παραγωγή συνδέεται με εσωτερικές λειτουργίες της εταιρείας αλλά και με λειτουργίες που έχει αναθέσει σε εξωτερικούς οργανισμούς (outsourcing). Παράδειγμα outsourcing είναι η προμήθεια κάποιων βασικών εξαρτημάτων από άλλες εταιρείες με συνέπεια η εταιρεία να αποφεύγει την παραγωγή τους και άρα να μειώνει το κόστος, και η μεταφορά των προϊόντων στον καταναλωτή.



ΣΗΜΕΙΩΣΗ:
ΟΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΤΑ ΚΟΥΤΙΑ ΕΙΝΑΙ ΑΛΛΗΛΕΝΔΕΤΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΗΣ ΑΛΥΣΙΔΑΣ ΑΞΙΑΣ.

Οι κύριες δραστηριότητες (injection-molding process activities) που απεικονίζονται στο προηγούμενο διάγραμμα δείχνουν συνοπτικά τα ακόλουθα:

- Εκκαθάριση του συστήματος πριν την έναρξη της παραγωγής απο υπολείματα πλαστικού και χρωμάτων απο την προηγούμενη παραγωγική διαδικασία.
- Εγκατάσταση των μηχανών για την σωστή και ομαλή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας.
- Έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας.
- Απομάκρυνσης των προϊόντων απο τα καλούπια και έλεγχος συμμόρφωσης των προϊόντων με τις προδιαγραφές (quality standards). Απομάκρυνση ελλατωματικών.
- Τοποθέτηση προϊόντων στα αποθέματα για αποθήκευση ή μεταφορά τους στους πελάτες.
- Λήξη της παραγωγικής διαδικασίας και προετοιμασία για την επόμενη (ελέγχονται κατά πόσο οι μηχανές βρίσκονται σε ασφαλή κατάσταση.)

Η εταιρεία PMI εφαρμόζοντας το ABM ανέλυσε μία απο τις injection-molding processes για την παραγωγή προϊόντων baby care. Το τμήμα που ανέλαβε την ανάλυση των δραστηριοτήτων της συγκεκριμένης διαδικασίας άντλησε κοστολογικά δεδομένα τα οποία προκύψαν απο την εφαρμογή της κοστολόγησης κατα διαδικασία (ABC). Για την δημιουργία του κατωτέρου πίνακα συνδυάστηκαν τα δεδομένα απο την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (ABC) με value-added δεδομένα.

ABC DATA					VALUE ADDED DATA
Δραστηριότητα	Περιγραφή Δραστηριότητας	Κόστος Υποδραστηριότητας	Κόστος Δραστηριότητας	Κόστος Διαδικασίας	Αξία για τον πελάτη
1	injection-molding process			87,43	
1.1	προσθήκη υλικών			85,1	
1.2	manual injection-molding			1,091	
1.3	computer-controlled injection molding			1,239	
1.3.1	εκκαθάριση συστήματος		95		3
1.3.2	εγκατάσταση μηχανών		213		3
1.3.3	έναρξη παραγωγής		92		5
1.3.4	απομάκρυνση προϊόντων – έλεγχος		348		3
1.3.5	ανακύκλωση ελαττωματικών προϊόντων		99		1
1.3.6	τοποθέτηση προϊόντων στις αποθήκες		308		
1.3.6.1	επεξεργασία του πλαστικού που υπολείπεται	107			1
1.3.6.2	ανακύκλωση υπολειμμάτων	23			1
1.3.6.3	συσκευασία προϊόντος	47			3
1.3.6.4	καταχώρηση της παραγγελίας ως ολοκληρωμένης	32			3
1.3.6.5	μεταφορά της παραγγελίας στις αποθήκες	63			2
1.3.6.6	απογραφή των παραγγελιών στις αποθήκες	36			2
1.3.7	λήξη της παραγωγικής διαδικασίας		84		3

Πίνακας 4.1: Κοστολογικά δεδομένα από ένα σύστημα ABC στην εταιρεία PMI .

Από τις πληροφορίες που παρέχει ο προηγούμενος πίνακας, δίνεται η δυνατότητα για μείωση των δραστηριοτήτων ανά κόστος και ανα δραστηριότητα.

Όπως έχει αναφερθεί στα προηγούμενα, η επιχείρηση PMI χρησιμοποιεί την κλίμακα 1 μέχρι 5 προκειμένου να κατηγοριοποιήσει τις δραστηριότητες της ανάλογα με την αξία που προσθέτουν ή όχι. Απο αυτή ακριβώς την κατηγοριοποίηση δύναται να εντοπιστούν περιθώρια βελτίωσης όσον αφορά στην **υπεραπορρόφηση** πόρων από non-value-added activities και την **υποαπορρόφηση** πόρων απο value-added activities.

Αν αθροίσουμε το κόστος των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στην υποδιαδικασία computer-controlled injection molding και έχουν το ίδιο value score τότε προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα όπως παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Customer Value	sum of subactivity cost	Percentage
5 (highest value)	92	7.4%
4	0	0
3	819	66.1
2	99	8.0
1 (lowest value)	229	18.5
Total	<u>1,239</u>	<u>100</u>

Πίνακας 4.2: Ανάλυση των πόρων από τις δραστηριότητες

Ο πίνακας δείχνει ότι μόνο το 7.4% των πόρων αναλώνονται απο την υψηλότερη σε αξία δραστηριότητα (με βαθμό 5). Αυτό είναι ένα πολύ μικρό ποσοστό ανάλωσης πόρων από value-added δραστηριότητες, δεν είναι όμως ασυνήθιστο για διαδικασίες που πραγματοποιούνται πριν από τις βελτιώσεις που γίνονται με την διοίκηση κατα δραστηριότητα (ABM). Επίσης τα στελέχη στην εταιρεία PMI πρέπει να εξετάσουν προσεκτικά και να εξηγήσουν γιατί η συγκεκριμένη διαδικασία (computer-controlled injection molding) “παράγει” μικρή αξία και χρησιμοποιεί πόρους σε ποσοστό 18.5% στην δραστηριότητα με τον χαμηλότερο βαθμό στην κλίμακα (βαθμος 1). Είναι ευνόητο οτι οι πελάτες δεν είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν για αυτά τα κόστη. Επίσης οι ανταγωνιστές που θα μειώσουν αυτές τις non-value-added δραστηριότητες θα επιτύχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, και συγκεκριμένα πλεονέκτημα κόστους.

Είναι συνεπώς προφανές ότι για την συγκεκριμένη διαδικασία υπάρχουν μεγάλα περιθώρια για βελτίωση. Για παράδειγμα, αν η εταιρεία PMI μπορέσει να εξαλείψει τις δραστηριότητες με βαθμό 1 ή 2 μέσω ανασχεδιασμού της διαδικασίας, τότε θα εξοικονομηθούν πόροι και το κόστος θα μειωθεί κατά 26.5%. Ακόμα και αν οι πόροι δεν μπορούν να εξοικονομηθούν, μια ανακατανομή των πόρων στις δραστηριότητες με βαθμό 4 ή 5 θα αυξήσει σημαντικά την αξία για τους πελάτες. Με την ίδια λογική, τα στελέχη της εταιρείας PMI έχουν την δυνατότητα να αναλύσουν άλλες διαδικασίες και να εντοπίσουν πιθανά σημεία που χρίζουν βελτίωσης και εν συνεχεία, μέσω διορθωτικών κινήσεων όπως είναι ο ανασχεδιασμός των διαδικασιών, να οδηγήσουν σε αύξηση των κερδών από την παραγωγή των προϊόντων της PMI.

Από την προηγούμενη ανάλυση είναι εμφανές ότι μεγάλο μέρος του κόστους της υποδιαδικασίας computer-controlled injection molding αναλογεί σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία. Μια δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνεται σε αυτή την υποδιαδικασία και δεν έχει υψηλό βαθμό αξίας είναι η τοποθέτηση των έτοιμων προϊόντων στις αποθήκες (πίνακας Α, δραστηριότητα 1.3.6). Τα στελέχη της PMI διευρύνυσαν την διαδικασία προκειμένου να κάνουν αλλαγές για να επιτύχουν καλύτερα αποτελέσματα. Τα αποτελέσματα από την ανάλυση τους απεικονίζονται παρακάτω μαζί με τα χρονικά δεδομένα πριν και μετά τον ανασχεδιασμό της διαδικασίας. Η παλιά διαδικασία είναι στα αριστερά και η διαδικασία μετά τις αλλαγές στα δεξιά.

ΠΡΙΝ ΤΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ		ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ(ΜΕΙΩΣΗ Η ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΩΝ NON-VALUE-ADDED ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ)	
PROCESS ACTIVITY		PROCESS ACTIVITY	
		elapsed time: 100 unit baby-care order	elapsed time: 100 unit baby-care order
Επεξεργασία υπολλειμμάτων	των	144min	-----
Ανακύκλωση υπολλειμμάτων		30min	-
συσκευασία προϊόντος		72 min	-----
καταχώρηση παραγγελίας	της	10min	συσκευασία προϊόντος της 0.10min
μεταφορά αποθήκες	στις	20min	μεταφορά παραγγελίας στις 10min
Απογραφή		10min	μεταφορά αποθήκες 0.10min
total elapsed time		286min	Απογραφή total elapsed time 82.2min

Πίνακας 4.3: Απεικόνιση του κόστους δραστηριότητας πριν και μετά την μείωση ή εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία για τον πελάτη (non-value added activities)

Οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται με την συγκεκριμένη διαδικασία (computer-controlled-injection molding) κατά μέσο όρο κερδίζουν 10 ευρώ ανά ώρα (μαζί με τις πρόσθετες παροχές). Πριν απο τις βελτιώσεις, το κόστος της δραστηριότητας “ τοποθέτηση έτοιμων προϊόντων στις αποθήκες” για 100 κομμάτια baby-care order ήταν:

$$(286\text{min}/60\text{min per hour}) * 10 \text{ euro per hour} = 47.67 \text{ euro}$$

μετά την μείωση ή εξάλειψη των non-value-added δραστηριοτήτων, το κόστος της δραστηριότητας ήταν:

$$(82.2\text{min}/60\text{min per hour}) * 10 \text{ euro per hour} = 13.70 \text{ euro}$$

Είναι εμφανές ότι μετά τις βελτιώσεις στην διαδικασία μειώθηκε το κόστος κατά 33.97 euro(47.67-13.70) για κάθε παραγγελία των 100 τεμαχίων των προϊόντων παιδικής φροντίδας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 4^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Bellis J, Develin N. (1992), "Activity-based Cost Management, Accounting Digest 281

Bennet P (1996), "ABM and the Procurement Cost Model", Management Accounting, pp28-32

Blocher, Chen, Lin, (1999) "A strategic emphasis", Cost management, pp 97-100

Cooper, Kaplan, Maisel, Morrisey Oehm (1992), "Implementing Activity-based Cost Management: moving from analysis to action", Montvale, NJ: Institute of Management Accountants

Cooper R. (1988), "The Rise of Activity – based Costing", Part One, Journal of Cost Management , pp 55-80

Colin Drury, (1997), "Management Accounting for Business Decisions", pp 111-113

Cooper R, Kaplan R, Maisel L, Morrisey E, Oehm R (1992), "From ABC to ABM: Does activity-based management automatically follow from an activity based-costing project?" Management Accounting, pp 54-57

Cooper, Robin, Kaplan (1988) "Measure costs Right: Make the Right Decisions", Harvard Business Review, pp 100-103

Cooper, Kaplan (1992), " ABC Systems: Measuring the costs of resource usage", Accounting Horizons, pp 1-13

Cooper, Kaplan (1991), "The Design of Cost Management Systems, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, MJ

Cooper R. (1990), "Implementing an Activity-based Cost System", Journal of Cost Management, pp 33-42

Hansen & Mowen, (2000), "Accounting and Control", Cost Management, pp 553-558

Hegbert M, Morris D. (1989), "Accounting data for Value Chain Analysis", Strategic Management Journal, pp 175-188

Hilton, Maher, Selto (2000), "Strategies for Business Decisions", Cost Management, pp 12-13

Kaplan R. (1992), "In Defense of activity-based cost management: ABC models can play many different roles to supports a company's operational improvement and customer satisfaction programs", Management Accounting, pp 58-63

Mcwatters, Dale, Jerold (2001), "Analysis and Interpretation", Management Accounting, pp 72-83

Norm Raffish and Peter B. B. Turney, Glossary of Activity-Based Management", Journal of Cost Management (Fall 1991):53-63

Peter B. B. Turney, "Activity-Based Management," Management Accounting, January 1992, pp. 20-25

Porter M. (1985) "Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior of Performance", Free Press, New York

Raz T, Elnathan D. (1999), "Activity-based Costing for projects", International Journal of Project management, pp 61-67

Shields M.D, Ewen MC (1996), "Implementing Activity-based Costing Systems Succesfully", Journal of Cost Management, pp 15-22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ABC ΣΤΗΝ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

5.1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Ο οξύς ανταγωνισμός έχει ωθήσει πολλές επιχειρήσεις να επενδύσουν σε δραστηριότητες που συμβάλλουν στην βελτίωση της ποιότητας. Πολλές επιχειρήσεις όμως συναντάνε δυσκολίες σχετικά με τον εντοπισμό των ποιοτικών βελτιώσεων των έργων που προσφέρουν τις υψηλότερες αποδόσεις. Σχετική έρευνα στο παρελθόν δείχνει ότι το 75% των στελεχών ποιότητας δύσκολα μπορούσε να απεικονίσει τα οικονομικά αποτελέσματα των προσπαθειών που σχετίζονται με την ποιότητα, ενώ λιγότερο από το 55% μπορούσε να συσχετίσει άμεσα τις προσπάθειες για βελτίωση της ποιότητας με την αύξηση της παραγωγικότητας και των εσόδων.

Ο κύριος λόγος για αυτές τις δυσκολίες είναι οι ανεπαρκείς μέθοδοι προσδιορισμού του οικονομικού αντίκτυπου που συνεπάγεται η «κακή» ποιότητα των παρεχόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Πολλά στοιχεία για τα κόστη που συνδέονται με την ποιότητα όπως είναι οι επιδιορθώσεις, τα scrap- φύρα, το κόστος εγγυήσεων, και τα έξοδα του τμήματος ποιότητας μπορεί να είναι άμεσα διαθέσιμα από τα υπάρχοντα κοστολογικά συστήματα, ιδιαίτερα στις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Παρόλα αυτά όμως, κοστολογικά συστήματα που δεν έχουν σχεδιαστεί λαμβάνοντας υπόψη και το κόστος ποιότητας, εντοπίζουν ένα τμήμα μόνο των εξόδων ποιότητας.

Έρευνες δείχνουν πως το κόστος που είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων που σχετίζονται με την ποιότητα, είναι τέσσερις φορές υψηλότερο από το κόστος που εκτιμάται με τα υπάρχοντα κοστολογικά συστήματα. Επίσης λίγα κοστολογικά συστήματα εντοπίζουν το κόστος ευκαιρίας που προκύπτει όταν χάνονται οι πελάτες εξαιτίας προβλημάτων ποιότητας. Επειδή ο σχεδιασμός πολλών κοστολογικών συστημάτων δεν επαρκεί προκειμένου αυτά να παρέχουν πληροφόρηση για το κόστος και τα οφέλη που συνεπάγεται η βελτίωση της ποιότητας, υπάρχει ανάγκη για την εύρεση άλλων πόρων που θα καθιστούν εφικτή και αξιόπιστη την πληροφόρηση αυτή.

Πολλές επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους να εντοπίσουν αυτά τα “κρυμμένα” κόστη και οφέλη εφαρμόζουν διάφορες μορφές του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων. Σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να δείξει πως ένα σύστημα ABC μπορεί να υιοθετηθεί για να μετρήσει τα κόστη ποιότητας και να δώσει έμφαση στις προσπάθειες για βελτίωση της ποιότητας.

5.2. ABC ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

Σύμφωνα με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, δραστηριότητα είναι κάθε διαδικασία που γίνεται προκειμένου να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία., ενώ οδηγός κόστους είναι κάθε παράγοντας που προκαλεί το κόστος κάθε δραστηριότητας. Οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την ποιότητας (quality-related activities) αντιπροσωπεύουν κάποιους από τους βασικούς οδηγούς κόστους μέσα σε έναν οργανισμό. Αυτός ο ισχυρισμός βρίσκει στήριγμα σε έρευνες που δείχνουν ότι πολλές βιομηχανίες ξοδεύουν περισσότερο από 25% των πωλήσεων σε δραστηριότητες που αφορούν την πρόληψη, των εντοπισμό και την διόρθωση των προβλημάτων ποιότητας, ενώ οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ξοδεύουν μέχρι 40% των πωλήσεων σε αυτές τις δραστηριότητες.

Το κλειδί για τον εντοπισμό των κερδοφόρων ευκαιριών που σχετίζονται με βελτίωσης της ποιότητας είναι να γίνει κατανοητό ποιές δραστηριότητες προσθέτουν αξία για τον πελάτη (value-added activities). Ένα σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, όταν εφαρμόζεται λαμβάνοντας υπόψη την ποιότητα, μπορεί να δώσει σημαντική πληροφόρηση για τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία και για τις αιτίες που προκαλούν το κόστος τους, δηλαδή για τους οδηγούς κόστους αυτών. Σύμφωνα με τον Cooper (1992), πολλές επιχειρήσεις βρίσκουν χρήσιμο να κατηγοριοποιούν τις δραστηριότητες τους στα συστήματα ABC που εφαρμόζουν, με κριτήριο την αξία που προσφέρουν στον πελάτη. Σε προηγούμενο κεφάλαιο έγινε λόγος για την ανάλυση δραστηριοτήτων και την συμβολή της σε ένα σύστημα ABC. Παρακάτω ακολουθεί πίνακας ο οποίος απεικονίζει πως μια επιχείρηση

τηλεπικοινωνιών χρησιμοποιεί την ανάλυση δραστηριοτήτων για να εντοπίσει και εν συνεχεία να ταξινομήσει τα κόστη που σχετίζονται με την ποιότητα. Για τον σκοπό αυτό η ανάλυση δραστηριοτήτων χωρίζεται σε τρία επίπεδα. Ο σκοπός αυτής της ανάλυσης είναι λοιπόν να εντοπιστούν οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την πρόληψη, την ανίχνευση και την διόρθωση των προβλημάτων ποιότητας.

Κάθε δραστηριότητα διακρίνεται σε τέσσερις υποκατηγορίες που είναι οι εξής:

- 1) σημαντική εργασία: περιλαμβάνει τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και είναι απαραίτητες για να παραχθεί το προϊόν ή υπηρεσία σωστά την πρώτη φορά.
- 2) Δραστηριότητες πρόληψης: όπως είναι η εκπαίδευση για την αποφυγή καθυστερήσεων, ελαττωματικών προϊόντων και επιδιορθώσεων.
- 3) Appraisal activities: όπως είναι οι έλεγχοι για να εξεταστεί εάν το προϊόν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των πελατών (κατά πόσο έχει παραχθεί σύμφωνα με τις προδιαγραφές του).
- 4) Δραστηριότητες επιδιόρθωσης ελαττωματικών προϊόντων: εύρεση ελαττώματος και επιδιόρθωση ώστε το προϊόν να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των πελατών.

Η τριών επιπέδων ανάλυση δραστηριοτήτων προσφέρει διάφορους βαθμούς λεπτομέρειας και ακρίβειας, επιτρέποντας στην εταιρεία να προσαρμόσει την ανάλυση στις απαιτήσεις της ομάδας βελτίωσης της ποιότητας και στους διαθέσιμους πόρους και χρόνο.

ΕΠΙΠΕΔΟ ΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>Γ</u>
	Βασισμένο στην υπάρχουσα πληροφόρηση	Βασισμένο σε πρόσθετα στοιχεία	Βασισμένο σε λεπτομερή ανάλυση
Βαθμός λεπτομέρειας και ακρίβειας	<u>Χαμηλός</u>		→ Υψηλός
Βήματα ανάλυσης			
1. ορισμός της δραστηριότητας και του χρόνου πραγματοποίησής της.	Χρήση υπάρχουσας γνώσης για τον προσδιορισμό 5 από τις 15 μεγαλύτερες δραστηριότητες	Διεξαγωγή συνεντεύξεων για την συλλογή στοιχείων σχετικά με τις μεγάλες δραστηριότητες	Εφαρμογή λεπτομερούς ανάλυσης διαδικασιών για τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων.
2. Ταξινόμηση του κόστους ποιότητας σε κατηγορίες	<u>PAF MODEL</u> (<u>prevention, appraisal, failure</u>)	Με βάση τον αντίκτυπο στους πελάτες	
3. Καταλογισμός του κόστους σε κάθε δραστηριότητα	Με βάση τα υπάρχοντα δεδομένα	Εκτίμηση κόστους χρησιμοποιώντας πραγματικά δεδομένα (χρόνος αναφοράς)	Χρήση ABC για τον εντοπισμό του κόστους ποιότητας
4. προσδιορισμός των ευκαιριών βελτίωσης με την μεγαλύτερη δυνατή επιστροφή.	Αξιολόγηση με βάση τα κόστη που έχουν εκτιμηθεί.	Σύγκριση του κόστους-ωφέλειας για την υλοποίηση των πιο αποδοτικών ευκαιριών	Διεξαγωγή λεπτομερούς ανάλυσης των πιθανών λύσεων χρησιμοποιώντας μια διαδικασία βελτίωσης της ποιότητας

5.αλλαγή διαδικασίας	αξιολόγηση	Μετρήσεις και διεξαγωγή συμπερασμάτων	Διαδικασία βελτίωσης ποιότητας για την πραγματοποίηση αλλαγών
----------------------	------------	---------------------------------------	---

Πίνακας 5.1: Πέντε βήματα της ανάλυσης δραστηριοτήτων

Όπως φαίνεται από τον ανωτέρω πίνακα, κάθε επίπεδο της ανάλυσης δραστηριοτήτων ακολουθεί 5 βήματα. Τα βήματα αυτά είναι τα εξής:

- 1) Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων. Το πρώτο βήμα στην ανάλυση δραστηριοτήτων είναι να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα μέσα σε έναν οργανισμό. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι για την ανίχνευση των δραστηριοτήτων για τους οποίους έγινε λόγος σε προηγούμενο κεφάλαιο. Παρακάτω δίνεται ενδεικτικά ένα ερωτηματολόγιο το οποίο χρησιμοποίησε μια εταιρεία τηλεπικοινωνιών για την συλλογή στοιχείων για αυτό το σκοπό.

1. ποια είναι τα βασικά σας καθήκοντα και οι ευθύνες σας;
2. σε κάθε λειτουργία, ποιες είναι οι βασικές δραστηριότητες που εκτελείτε;
3. πόσο χρόνο και πόρους αναλώνετε σε κάθε δραστηριότητα;
4. πόσο συχνά εκτελείται η κάθε δραστηριότητα; Η εκτέλεση των δραστηριοτήτων γίνεται αποτελεσματικά;
5. ποιοι είναι οι πελάτες για κάθε δραστηριότητα που εκτελείται και ποιες είναι οι προσδοκίες τους; Ποιο είναι το αποτέλεσμα κάθε δραστηριότητας
6. ποια είναι τα παράπονα των πελατών για κάθε δραστηριότητα; Με ποιόν τρόπο γνωρίζετε ότι δεν ικανοποιείται τις απαιτήσεις των πελατών κατά την διάρκεια εκτέλεσης μια δραστηριότητας; Ποια είναι τα λάθη που γεννιούνται κατά την εκτέλεση της

- δραστηριότητας; Ακολουθούν στην συνέχεια διορθωτικές ενέργειες και επανεκτέλεση της δραστηριότητας;
7. με ποιο τρόπο ελέγχεται ότι οι προσδοκίες των πελατών ικανοποιούνται από κάθε δραστηριότητα (appraisal process);
 8. ποια είναι τα προληπτικά μέτρα που λαμβάνεται προκειμένου να αποφευχθούν λάθη στις δραστηριότητες;
 9. σε κάθε δραστηριότητα που λαμβάνει χώρα πόσος χρόνος αφιερώνεται σε αποφυγή εμφάνισης ελαττωματικών προϊόντων, εξακρίβωση ή ανίχνευση ελαττωματικών, εξακρίβωση ελαττωματικών πριν αυτά αποσταλούν στον πελάτη, διαπίστωση ελαττωματικών μετά την αποστολή τους στον πελάτη.

Πίνακας 5.2:Ερωτηματολόγιο για τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων

2) Ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες σε αυτό το βήμα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στις κατηγορίες πρόληψης, ανίχνευσης ελαττωματικών και εξακρίβωσης τους πριν ή μετά την αποστολή τους στον πελάτη. Αρκετά συχνά μια δραστηριότητα περιλαμβάνει έργα που σχετίζονται άμεσα με την ποιότητα και διαδικασίες που απαιτούνται για την διανομή προϊόντος ή υπηρεσίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις η δραστηριότητα δύναται να υποδιαιρεθεί σε άλλες δραστηριότητες

3)Κατανομή του κόστους ποιότητας σε κάθε δραστηριότητα. Μετά από την ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων σε κατηγορίες πρέπει να προσδιοριστούν τα έργα εκείνα που σχετίζονται με την ποιότητα. Σε ορισμένες λειτουργίες, οι παραγγελίες, οι χρόνοι αναφοράς και τα στοιχεία κόστους παρέχουν επαρκείς πληροφορίες για την ανίχνευση των δραστηριοτήτων των εργαζομένων και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση του κόστους ποιότητας. Το κόστος των ελαττωματικών προϊόντων δύναται επίσης να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση του κόστους ποιότητας. Αναφέρεται ότι πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σαν μετρήσεις ποιότητας τα παράπονα των πελατών και το δείκτη των ελαττωματικών προϊόντων.

4) Προσδιορισμός των ευκαιριών βελτίωσης με την μεγαλύτερη δυνατή επιστροφή

Οι διορθωτικές κινήσεις που θα γίνουν επιλέγονται με βάση την πιθανή επιστροφή από την επένδυση καθώς επίσης από τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης, τις απαιτήσεις σχετικά με τον ανταγωνισμό και την διαθεσιμότητα των πόρων. Η εταιρεία Χεγοχ για παράδειγμα ενσωματώνει 4 παράγοντες στη διαδικασία επιλογής των μέτρων βελτίωσης που θα λάβει χρησιμοποιώντας το φύλλο εργασίας που ακολουθεί. Όπως προκύπτει η εταιρεία δεν βασίζεται αποκλειστικά στο κόστος ποιότητας των ελαττωματικών για να προβεί σε διορθωτικές κινήσεις, αλλά προσθέτει ακόμα τρεις παράγοντες: 1) την σοβαρότητα του προβλήματος όπως την αντιλαμβάνονται οι εξωτερικοί πελάτες, 2) ο βαθμός στον οποίο η ομάδα ελέγχου ελέγχει το πρόβλημα ή τις διαδικασίες και 3) η σχετική δυσκολία επίλυσης του προβλήματος, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το χρόνο όσο και τους πόρους που απαιτούνται για την επίλυση.

5) Υλοποίηση διορθωτικών ενεργειών και εντοπισμός των αποτελεσμάτων που θα αποφέρουν. Τα αποτελέσματα θα πρέπει να εξεταστούν με βάση τους στόχους που τέθηκαν στο πλάνο βελτίωσης της ποιότητας. Εν συνεχεία, μια περιοδική ανάλυση των δραστηριοτήτων μπορεί να διεξαχθεί για να προσδιοριστεί κατά πόσο η βελτίωση της ποιότητας πλησίασε τους επιθυμητούς στόχους.

5.3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Εδώ δίνεται ένα παράδειγμα σε μια εταιρεία τηλεπικοινωνιών που εφαρμόζει σχέδιο ποιότητας, το οποίο απεικονίζει πως ένα απλοποιημένο σύστημα ABC δύναται να χρησιμοποιηθεί για την βελτίωση της ποιότητας. Δημιουργήθηκε ομάδα βελτίωσης της ποιότητας που έπρεπε να προσδιορίσει πώς θα βελτιωθεί ο χρόνος εξυπηρέτησης πελατών μέσω τηλεφώνου. Οι προσπάθειες της ομάδας αρχικά επικεντρώθηκαν στην σχεδιασμό

διαγράμματος που επεικονίζει την διαδικασία διαχείρισης των αναφορών προβλημάτων των πελατών και τον χρόνο που αναλώνεται από κάθε δραστηριότητα στην συγκεκριμένη διαδικασία. Επειδή όμως τα στοιχεία χρόνου δεν ήταν διαθέσιμα, διεξάχθηκε για τον σκοπό αυτό ειδική έρευνα χρησιμοποιώντας δείγμα αναφορών προβλημάτων που συλλέχθηκαν σε μια μέρα. Τα αποτελέσματα από αυτή την έρευνα απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα που ακολουθεί στην σελίδα 71.

Οι δραστηριότητες στην συνέχεια δραστηριοποιήθηκαν στις κατηγορίες πρόληψης, appraisal, rework and essential rework. Σύμφωνα με τα δεδομένα, το ποσοστό συνολικού χρόνου της διαδικασίας που αναλώνεται από κάθε δραστηριότητα υπολογίστηκε και πολλαπλασιάστηκε με ένα εκτιμηθέν κόστος ανά αναφορά προβλημάτων αξίας 100 € (ο οποίος είχε υπολογιστεί σε προηγούμενη έρευνα). Η προσοχή της ομάδας ύστερα επικεντρώθηκε στον εντοπισμό των διορθωτικών ενεργειών-δραστηριοτήτων που αποφέρουν την υψηλότερη πιθανή απόδοση από την ύστερα από την βελτίωση του χρόνου ανταπόκρισης με το χαμηλότερο κόστος. Η διάσταση του χρόνου για κάθε δραστηριότητα ταξινομήθηκε σε κλίμακα από το 1 έως το 5. Αντίστοιχα έγινε η αξιολόγηση για την υψηλότερη πιθανή απόδοση σε κλίμακα από το 1 έως το 5, με βάση το πόσο αποτελεσματική είναι η δραστηριότητα από την πλευρά των πελατών (customer perspective). Ο βαθμός 1 ισοδυναμεί στην πιο αποτελεσματική δραστηριότητα ενώ, ο βαθμός 5 στην πιο αποτελεσματική. Για κάθε δραστηριότητα, οι δείκτες χρόνου και επιστροφής πολλαπλασιάστηκαν για να προκύψει ένα συνολικό αποτέλεσμα. Όσο μεγαλύτερος είναι ο συνολικός δείκτης, τόσο μεγαλύτερο είναι και το πλεονέκτημα που συνεπάγεται η μείωση ή εξάλειψη της δραστηριότητας. Η ανάλυση οδήγησε στο συμπέρασμα ότι η δραστηριότητα manual retest activity πρόσφερε τις μεγαλύτερες ευκαιρίες για βελτίωση. Η ομάδα βελτίωσης μετά από διατύπωση εναλλακτικών προτάσεων οδηγήθηκε στις ακόλουθες ενέργειες:

- 1) εξάλειψη του manual retesting και εντοπισμός των αυτόματων λαθών για τον καθορισμό των παραγόντων-αιτιών που τα προκαλούν.

- 2) Αναβάθμιση του συστήματος και διασφάλιση αυτόματου ελέγχου ακρίβειας.
- 3) Εξέταση των αιτιών-αποτελεσμάτων με βάση τις πληροφορίες ποιότητας που παρέχονται από την αναφορά προβλημάτων πελατών προκειμένου να μειωθεί η επανεξακρίβωση των προβλημάτων.
- 4) Έλεγχος της χωρητικότητας του συστήματος και πιθανή αύξηση του
- 5) Διενέργεια διαδικασιών για τον εντοπισμό των αλλαγών και των αποτελεσμάτων

Πίνακας 5.3:Αποτελέσματα της έρευνας από 6 αναφορές προβλημάτων σε μια μέρα (κατηγορίες κόστους δραστηριοτήτων :P-Prevention, A-Appraisal, R-Rework/failure, E-Essential work)

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΑΠΟ 6 ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΜΙΑ ΜΕΡΑ								
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	1	2	3	4	5	6	AvG.
6 αναφορές προβλημάτων καταχωρούνται στο σύστημα	E	5	7	1	3	4	2	3,3
Επανεξέταση της αναφοράς και έλεγχος στο σύστημα.	A	1	1	2	1	3	1	1,5
Έλεγχος των γραμμών τηλεφωνήματα στους πελάτες επαλήθευση του προβλήματος	R	3	10	9	5	2	7	6,1
Σύστημα παράδοσης/ανταπόκρισης βλεψη τους συστήματος ανταπόκρισης τις απαιτήσεις των πελατών	E	5	120	240	360	50	480	210
το σύστημα ταξινομεί με σειρά προτεραιότητας τις αναφορές προβλημάτων για διεκπεραίωση	E	1	1	1	1	1	1	1
Οι τεχνικοί παραλαμβάνουν τις αναφορές των αναφορών στο σύστημα	A/E	2	10	5	3	2	10	5,5
Οι τεχνικοί επανεξετάζουν τις αναφορές.	R	0	5	0	10	0	15	5
Οι τεχνικοί καλούν στο κέντρο υπηρεσιών περαιτέρω διευκρινήσεις.	E	40	120	30	180	20	120	80
Οι τεχνικοί απομονώνουν το πρόβλημα	E	10	15	10	30	10	20	15,5
Οι τεχνικοί διορθώνουν το πρόβλημα	E	10	15	10	30	10	20	15,5
Οι τεχνικοί ελέγχουν ότι οντως λήφθηκε το πρόβλημα	P	5	3	3	5	15	5	7
Επικοινωνία με τους πελάτες για ολοκλήρωση της διαδικασίας	E	2	3	2	10	5	5	4,5
Συμπλήρωση της αναφοράς προβλημάτων στο σύστημα	E	1	1	1	1	1	1	1
ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΣΕ ΛΕΠΤΑ		77	417	325	653	124	679	380
ΕΣ		1,3	7	5,4	11	2	11	6,5

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 5^{ου} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Anderson, B.M (1993), "Using Activity-Based Costing for Efficiency and Quality", Government Finance Review, June, 7.
- Ansari S., Bell J., Klammer T. Lawrence C. (1997), Measuring and Managing Quality Costs", Version 1.0. Richard D. Irwin, Homewood, IL.
- Atkinson H., Hamburg J., Ittner C., (1994), "Linking Quality to Profits", Quality-Based Cost Management. ASQC Press, Milwaukee, WI.
- Danforth, D.D (1986), " A Common Commitment to total Quality", Quality progress 19(1), 17
- Harrington, H.J (1987), "Poor Quality Costs. ASQC Press, Milwaukee, WI.
- Ittner D, (1999), "Activity-based Costing Concepts for Quality Improvement", European management journal No 5, pp 492-500
- Ittner, C.D, Larcker, D.f, (1996), "Advances in the Management of Organizational Quality", pp 1-37
- Johnson, H.T (1993), "To achieve Quality you must Think Quality", Financial Executive, pp 9-12
- Shank J.K, Govindarajan V. (1993), "Strategic Cost Management: The new Tool for Competitive Advantage", The Free Press, New York
- Turney, P.B.B (1993), "Beyond TQM with workforce Activity-based Management", Managenet Accounting, pp 30-32

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Δερβιτσιώτης Κ.(1993), “Ανταγωνιστικότητα με Διοίκηση Ολικής ποιότητας”
σελ 194-199, 216-220

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΒΑΘΜΟΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

6.1. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Κάθε επιχείρηση προκειμένου να αποφασίσει αν θα υιοθετήσει ή θα απορρίψει ένα σύστημα ABC πρέπει να ελέγξει κατά πόσο ισχύουν τα ακόλουθα κριτήρια:

- **Ποικιλία των παραγόμενων προϊόντων**

Η ύπαρξη προϊόντων με διαφορετική ανάλωση πόρων – με μεταβλητές την πόσότητα, την έκταση και το κόστος αυτών- απο αυτά, οδηγεί σε παραμόρφωση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν με την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Για παράδειγμα, η χρήση αυτόματων μηχανών στο ίδιο κέντρο κόστους το οποίο παράγει διακριτά προϊόντα που δεν χρησιμοποιούν όλα τις ίδιες μηχανές με τον ίδιο βαθμό.

- **Απαιτήσεις σε κοινές διαδικασίες**

Ένα αρκετά σημαντικό κριτήριο είναι κατά πόσο υπάρχουν κοινές δραστηριότητες υποστήριξης της παραγωγής καθώς επίσης και των λοιπών δραστηριοτήτων λειτουργίας της επιχείρησης οι οποίες δεν σχετίζονται άμεσα ή

έμμεσα με την παραγωγή. Με την παράμετρο αυτή ελέγχεται ο βαθμός κοινής εκμετάλλευσης των διαδικασιών απο τα διάφορα προϊόντα. Όσο μεγαλύτερος

είναι αυτός ο βαθμός εκμετάλλευσης των δραστηριοτήτων όπως είναι η έρευνα και ανάπτυξη, ο σχεδιασμός, ο ποιοτικός έλεγχος και η διοίκηση, τόσο πιο επιτακτική κρίνεται η ανάγκη υιοθέτησης ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

- **Ανάγκες υποστήριξης κάθε προϊόντος**

Το κόστος υποστήριξης κατανέμεται στα διάφορα προϊόντα ανάλογα με τις δραστηριότητες παραγωγής των προϊόντων εκείνων που προκαλούν και το σχετικό κόστος υποστήριξης. Το κόστος υποστήριξης των προϊόντων μεταβάλλεται από διάφορους παράγοντες οι πιο σημαντικοί από τους οποίους είναι οι αλλαγές που σημειώνονται στην παραγωγική διαδικασία καθώς επίσης και η πολυπλοκότητα των μηχανημάτων παραγωγής.

- **Κατανομή του χρονικού κόστους**

Το κριτήριο αυτό ουσιαστικά είναι ενδεικτικό του δυναμισμού που χαρακτηρίζει το κοστολογικό σύστημα που εφαρμόζει κάποια επιχείρηση. Δείχνει κατά πόσο αυτό δύναται να καταγράψει έγκαιρα και έγκυρα τις αλλαγές στις απαιτήσεις υποστήριξης των διαφόρων προϊόντων. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι πρέπει οι βάσεις επιμερισμού να μπορούν να αντικατροπτίζουν την επίδραση των διακυμάνσεων του όγκου στο συνολικό κόστος και κατά πόσο αυτό γίνεται με επιτυχία. Αυτό κρίνεται ιδιαίτερα σημαντικό στην περίπτωση μάλιστα που γίνεται χρήση προϋπολογιστικών μεγεθών παραγωγής και πραγματοποιούνται σημαντικές αλλαγές στον όγκο παραγωγής των προϊόντων.

Στην περίπτωση που ισχύουν κάποια από τα ανωτέρω χαρακτηριστικά οι υπεύθυνοι της επιχείρησης πρέπει να απαντήσουν στις ακόλουθες ερωτήσεις:

- Το σύστημα ABC θα ενσωματωθεί στο υπάρχον λογιστικό πρόγραμμα της επιχείρησης ή θα λειτουργήσει αυτόνομα;
- Ποιά θα είναι ή βασική χρήση του συστήματος ABC; Θα χρησιμοποιηθεί ως κοστολογικό εργαλείο, δηλαδή για ορθότερη κοστολογική πληροφόρηση, ή ως εργαλείο λειτουργικού σχεδιασμού και ελέγχου, δηλαδή για αναδιάρθρωση της παραγωγικής δομής της επιχείρησης με εντοπισμό και βελτίωση των προβληματικών περιοχών της;
- Ποιός θα είναι ο υπεύθυνος διαχείρισης του προγράμματος; Αν ο βασικός σκοπός του συστήματος είναι η κοστολογική αναμόρφωση της επιχείρησης τότε η διαχείριση του συστήματος πρέπει να ανήκει στο Οικονομικό τμήμα. Αντίθετα αν κύριος σκοπός του συστήματος είναι η λειτουργική αναδιάρθρωση τότε η Διεύθυνση Παραγωγής πρέπει να είναι υπεύθυνη για την διαχειρισή του.
- Ποιός είναι βαθμός επιθυμητής ακρίβειας απο το σύστημα; Η ακρίβεια των υπολογισμών έχει αυξηθεί κατά πολύ ως απόρροια της σύγχρονης τεχνολογίας, κάτι τέτοιο όμως συνοδεύεται απο υψηλό κόστος. Η προσδοκούμενη υπολογιστική αξία διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση και εξαρτάται απο τις συνθήκες λειτουργίας τους.
- Η εφαρμογή του προγράμματος θα γίνει χωρίς την συμμετοχή των εργαζομένων ή τμηματικά με την συμμετοχή τους στα διάφορα βήματα υλοποίησής του; Αξίζει να σημειωθεί ότι η διεθνής εμπειρία στηρίζει περισσότερο την δεύτερη εκ των άνω δυο εκδοχών.

6.2. ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα όπως έχει λεχθεί και στα προηγούμενα, προσπαθεί να βελτιώσει τον τρόπο κατανομής του έμμεσου κόστους στα προϊόντα μέσω της αναγνώρισης διαφορετικών επιπέδων των δραστηριοτήτων που οδηγούν στην δημιουργία έμμεσου κόστους.

Τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει η κοστολόγηση ανα διαδικασία είναι τα εξής:

- Η μέθοδος ABC αναγνωρίζει την πολυπλοκότητα της παραγωγής και την ποικιλία των προϊόντων και κατά συνέπεια είναι πιο ακριβής στην μέτρηση του κόστους σε επιχειρήσεις που παράγουν διαφορετικά προϊόντα. Αν μια επιχείρηση παράγει ένα μόνο προϊόν τότε δεν υπάρχει πρόβλημα στην κατανομή του κόστους. Στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει υψηλά γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής και παράγει πολλές και διαφορετικές γραμμές προϊόντος η χρησιμότητα ενός συστήματος ABC έχει ιδιαίτερη σπουδαιότητα.
- Η μέθοδος ABC ασχολείται με όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα όπως για παράδειγμα τον προγραμματισμό της παραγωγής και την εξυπηρέτηση των προϊόντων και κατά συνέπεια είναι πηγή πολύτιμων πληροφοριών που μπορούν να αξιοποιηθούν αργότερα στον σχεδιασμό των προϊόντων, στην παραγωγική διαδικασία και στην τιμολόγηση.
- Η μέθοδος ABC εστιάζει την προσοχή της στην συμπεριφορά του κόστους και προσπαθεί, ιδιαίτερα σε αυτοματοποιημένα συστήματα παραγωγής όπου τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι ένα σημαντικό μέρος των συνολικών δαπανών, να δώσει με μεγάλη ακρίβεια τιμές του κόστους παραγωγής των προϊόντων.

- Ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι αρκετά ευέλικτο παρέχοντας την δυνατότητα να γίνεται συγκέντρωση του κόστους αναφορικά με πολλά και διαφορετικά αντικείμενα (π.χ διαδικασίες, πελάτες, κτλ.)
- Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα θεωρεί ότι το κόστος κάθε προϊόντος ισούται με το άθροισμα του κόστους των δραστηριοτήτων που απαιτούνται προκειμένου να παραχθεί. Σε αντίθεση με τη παραδοσιακή κοστολόγηση που χρησιμοποιεί ανακριβείς μεθόδους επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων όπως είναι οι ώρες άμεσης εργασίας και οι μηχανωρές, χρησιμοποιεί πολλαπλά αίτια κόστους για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες και εν συνεχεία στα προϊόντα ανάλογα πάντα με την ανάλυση των δραστηριοτήτων από αυτά.
- η μέθοδος ABC δίνει στα στελέχη μιας επιχείρησης την δυνατότητα να εντοπίσουν ευκαιρίες για μείωση του κόστους. Η ανίχνευση των δραστηριοτήτων που προκαλούν κόστος, η οποία πραγματοποιείται μέσω της ανάλυσης δραστηριοτήτων (activity analysis), αποκαλύπτει εύλογα εκείνες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία για τον πελάτη (non-value added activities). Κατά συνέπεια η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο των διαδικασιών που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν. Όπως είναι οι διαδικασίες που σχετίζονται με την παραγωγή (π.χ αποθήκευση, ρυθμίσεις μηχανών) και βοηθητικές διαδικασίες (π.χ αγορές). Μέσα από την ανίχνευση αυτών των δραστηριοτήτων παρέχονται ευκαιρίες για μείωση του κόστους.
- Ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων δύναται να παρέχει σημαντική πληροφόρηση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο τα γενικά βιομηχανικά έξοδα σχετίζονται με τον υπόλοιπο οργανισμό. Η διοίκηση

κατά δραστηριότητα (ABM) ουσιαστικά διοικεί τις δραστηριότητες προκειμένου ο οργανισμός να μπορεί να λειτουργεί πιο αποτελεσματικά. η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι ένα αρκετά σημαντικό κομμάτι της διοίκησης κατά δραστηριότητα προκειμένου να είναι αποτελεσματική.

- Η εγκατάσταση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων προϋποθέτει πολύ καλή γνώση για τον τρόπο με τον οποίο τα γενικά βιομηχανικά έξοδα σχετίζονται με τα προϊόντα. Η εφαρμογή ενός συστήματος ABC αναγκάζει τα στελέχη μιας επιχείρησης να αναλύσουν σε βάθος τις δραστηριότητες του οργανισμού και να καταλάβουν συνεπώς καλύτερα την επιχείρηση. Κάτι τέτοιο όμως μπορεί να αποβεί ιδιαίτερα χρήσιμο στην πραγματοποίηση αποφάσεων στρατηγικής σημασίας για την επιχείρηση. Μέσα από τον προσδιορισμό των οδηγών κόστους που ουσιαστικά αποτελούν τις αιτίες μεταβλητότητας των γενικών βιομηχανικών εξόδων, παρέχεται μια αξιόπιστη ένδειξη του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους των προϊόντων το οποίο με την σειρά του παροτελεί σημαντική πληροφορία για την λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Το σύστημα ABC δύναται να υποστηρίζει αποτελεσματικά τρεις βασικούς τομείς λήψης αποφάσεων: α) την τιμολόγηση, τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη νέων προϊόντων και γ) την αλλαγή του εύρους και του μείγματος των γραμμών προϊόντων. Στην περίπτωση που η εφαρμογή του ABC γίνεται και για τους ανωτέρω τρεις λόγους, εκτός δηλαδή από τον υπολογισμό και την ανάλυση του κόστους, τότε η εφαρμογή του είναι μακροχρόνια και συνδέεται άρρηκτα με επιχειρηματικές αποφάσεις της ανώτερης διοίκησης.

6.3. ΠΙΘΑΝΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα δεν έχει μόνο πλεονεκτήματα και η εφαρμογή της δεν έχει ολοκληρωθεί επιτυχώς σε όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες προσπάθησαν να την υλοποιήσουν. Μερικοί από τους επικριτές του συστήματος ABC υποστηρίζουν ότι ένα τέτοιο σύστημα ABC δεν αποτελεί πάντοτε πανάκεια για την αντιμετώπιση της ανακριβής και ελλιπής πληροφόρησης που παρέχει η παραδοσιακή κοστολόγηση. Η χρήση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων έχει οδηγήσει πολλούς στο εσφαλμένο συμπέρασμα ότι το μόνο πρόβλημα της παραδοσιακής κοστολόγησης είναι ο ακατάλληλος καταλογισμός του κόστους μέσω των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων της επιχείρησης στα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχει. Υφίστανται όμως άλλα δυο σημαντικά προβλήματα που συνοδεύουν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης για τα

οποία δεν έχουν δοθεί απαντήσεις. Οι ανακρίβειες που προκαλούν αυτά τα συστήματα ενσωματώνονται στα νέα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Αυτό έχει σαν επιπρόσθετο αποτέλεσμα και τα νέα συστήματα κοστολόγησης να δημιουργούν παραπλανητικά στοιχεία.

Είναι επομένως απαραίτητο οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν σύστημα κοστολόγησης ABC να προσπαθήσουν να δώσουν απαντήσεις σε αυτά τα δυο προβλήματα διότι σε διαφορετική περίπτωση θα συνεχίζουν να λαμβάνουν αποφάσεις με βάση ανακριβή στοιχεία.

Τα δυο αυτά προβλήματα που χρίζουν επομένως ιδιαίτερης προσοχής είναι τα εξής:

- Η χρήση άσχετων στοιχείων κόστους
- Η ακατάλληλη χρήση κοστολογικών δεδομένων από τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων.

Αναφορικά με το πρώτο πρόβλημα πρέπει να αναφερθεί ότι παρά το γεγονός ότι τα συστήματα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων λειτουργούν αποτελεσματικότερα στο να κατευθύνουν τις δαπάνες, οι δαπάνες που χρησιμοποιούν προέρχονται από πηγή της χρηματοοικονομικής λογιστικής όπως είναι το γενικό καθολικό βιβλίο. Η χρήση στοιχείων κόστους από μια τέτοια πηγή προκειμένου να εκτιμηθούν οι δαπάνες για την ορθή λήψη αποφάσεων βασίζεται στις ακόλουθες υποθέσεις:

Οι υποθέσεις αυτές όπως αναφέρθηκε ανωτέρω γίνονται όταν κοστολογικά δεδομένα εισέρχονται από το γενικό καθολικό σε ένα μοντέλο κοστολόγησης ανά δραστηριότητα. Οι όποιες αλλοιώσεις που δύνανται να προκαλέσουν στην δομή της κοστολόγησης του προϊόντος μπορεί να αποβούν αρκετά σημαντικές.

Το δεύτερο πρόβλημα, δηλαδή η ακατάλληλη χρήση κοστολογικών δεδομένων από τα άτομα τα οποία είναι υπεύθυνα για την λήψη αποφάσεων συνήθως

παρουσιάζεται ή συγχέεται με το γεγονός ότι τα ίδια τα κοστολογικά δεδομένα είναι εσφαλμένα και άσχετα. Δεν δίνεται επομένως πολλές φορές η απαραίτητη προσοχή στην σωστή χρήση των στοιχείων κόστους και πως αυτά μπορούν να υποστηρίξουν την λήψη αποφάσεων. Είναι επομένως εύλογο ότι αν δεν γίνει κατανοητό τι είναι κόστος και ποιά είναι η κατάλληλη χρήση των στοιχείων κόστους, τα οφέλη που θα προέκυπταν από ένα σωστό σύστημα ABC δεν θα επιτευχθούν.

Ένα άλλο πρόβλημα με το σύστημα ABC είναι η δυσκολία και το υψηλό κόστος άντλησης των σχετικών στοιχείων. Όσο πιο σύνθετο είναι ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, τόσο πιο δυσνόητο και δαπανηρό είναι και κατά συνέπεια καθίσταται και πιο δύσκολη η εφαρμογή του. Το ερώτημα που εύλογα τίθεται είναι αν ένα σύστημα ABC πρέπει να είναι σύνθετο ή απλό. Σε αυτό το ερώτημα δεν υπάρχει μια σωστή απάντηση. Ένα σύστημα βάσει δραστηριοτήτων πρέπει να σχεδιάζεται σύμφωνα με τις

συνθήκες που περιβάλλουν κάθε περίπτωση και να ανταποκρίνεται στους καθορισθέντες αντικειμενικούς στόχους.

Επίσης δεν πρέπει να παραγνωρισθούν οι δυσκολίες που προκύπτουν κατά τον σχεδιασμό και την τροφοδότηση του κοστολογικού συστήματος με ποσοτικά στοιχεία καθώς επίσης και η επιλογή των οδηγών κόστους και των δραστηριοτήτων. Τα ενδεχόμενα σφάλματα στην διαδικασία επιλογής συντελεστών κόστους ή δραστηριοτήτων δύνανται να αυξήσουν την αυθαιρεσία στην κατανομή των γενικών βιομηχανικών εξόδων και κυρίως εκείνων που αναφέρονται στο σύνολο του εργοστασίου ή της επιχείρησης.. Οι δυσκολίες αυτές όμως πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είναι ανυπέρβλητες. Αυτό διότι κάθε επιχείρηση έχει την δυνατότητα να επιλέξει τον βαθμό της ανάλυσης και της ακρίβειας που επιθυμεί να έχει έχοντας υπόψη το κόστος , την διαθεσιμότητα των πόρων καθώς επίσης και την ακρίβεια που θεωρεί απαραίτητη να υπάρχει στην κοστολόγηση.

6.4. ΠΟΤΕ ΕΙΝΑΙ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟ ΕΝΑ ΣΥΣΤΗΜΑ ABC ΓΙΑ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΙ ΑΠΟ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η διεθνής εμπειρία δείχνει ότι ένα σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα είναι προτιμότερο να υιοθετηθεί από μια επιχείρηση όταν συντρέχουν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- 1) Όταν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν μεγάλο μέρος στην διάρθρωση του κόστους της επιχείρησης. Οι επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν σε ιδιαίτερα ανταγωνιστικό περιβάλλον έχουν μεγαλύτερη ανάγκη να διαθέτουν κοστολογικά συστήματα τα οποία παρέχουν μεγαλύτερης ακρίβειας κοστολογικά δεδομένα. Διαφορετικά οι ανταγωνιστές έχουν την δυνατότητα να εκμεταλλευτούν τις λανθασμένες αποφάσεις που λαμβάνουν τα στελέχη αναφορικά με το κόστος του προϊόντος τα οποία βασίζονται σε παραποιομένα κόστη

προϊόντων, τα οποία είναι απόρροια παραπονημένων κοστολογικών στοιχείων,

- 2) Όταν ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων είναι οξύς.
- 3) Όταν παράγονται πολλά και διαφορετικά προϊόντα. Οι επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν πολλά, διαφορετικά και σύνθετα προϊόντα θα έχουν μεγαλύτερο όφελος από την χρήση ενός συστήματος ABC από ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν παράγουν σύνθετα προϊόντα και συνεπώς χρησιμοποιούν απλές διαδικασίες.

6.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι στενά συνδεδεμένη με το στρατηγικό management. Καταλογίζει το κόστος στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες ανάλογα με τους πόρους που αναλώνουν. Δείχνει επίσης πως οι δραστηριότητες χρησιμοποιούν τους πόρους και πως τα προϊόντα ή οι πελάτες “προκαλούν” τις δραστηριότητες. Παρέχει επομένως ένα σύστημα ABC στα στελέχη των επιχειρήσεων σημαντική πληροφόρηση για να έχουν την δυνατότητα να διοικήσουν δραστηριότητες με σκοπό την βελτίωση της ανταγωνιστικότητας τους και της επίτευξης σταρτηγικών στόχων.

Ουσιαστικά οι δραστηριότητες σε μια επιχειρηματική μονάδα καθορίζονται μέσα από στρατηγικές αποφάσεις και επιλογές. Οι επιτυχημένες επιχειρήσεις, όπως η διεθνής εμπειρία δείχνει, ενσωματώνουν τους πόρους τους σε εκείνες τις δραστηριότητες που οδηγούν σε μεγαλύτερο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων σε συνδυασμό με την διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων αποτελούν σημαντικά εργαλεία για τα επιχειρηματικά στελέχη που τα βοηθούν στο να κατανοήσουν καλύτερα και βαθύτερα την σχέση που υπάρχει μεταξύ της στρατηγικής της επιχείρησης και των δραστηριοτήτων και των πόρων που απαιτούν προκειμένου να υλοποιηθεί η στρατηγική. Η διαχείριση του κόστους είναι **στρατηγικής** σημασίας για μια επιχείρηση προκειμένου εκείνη να

επιτύχει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Ένα σύστημα ABC-ABM έχει μεγάλη συμβολή στην επίτευξη αυτού του σκοπού διότι ανιχνεύει και εντοπίζει τις δραστηριότητες-κλειδιά, τις αιτίες του κόστους και τρόπους βελτίωσης των διαδικασιών για την μείωση του κόστους. Η παροχή μεγάλης αξίας για τον πελάτη αποτελεί μια άλλη επιχειρησιακή στρατηγική για την επιχείρηση για την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Ένα σύστημα ABC-ABM δύναται και εδώ να βοηθήσει τα στελέχη να εντοπίσουν ευκαιρίες για βελτίωση της αξίας για τον πελάτη. Επίσης ένα τέτοιο σύστημα μπορεί να βοηθήσει στην δημιουργία πελατοκεντρικής και τιμολογιακής στρατηγικής μέσω της ανίχνευσης και ανάλυσης των δραστηριοτήτων κλειδιών, των διαδικασιών, των οδηγών κόστους και μεθόδων βελτίωσης.

Παρακάτω φαίνονται ερωτήσεις μέσα στα πλαίσια του strategic cost management, στις οποίες ένα σύστημα ABC-ABM μπορεί να δώσει απαντήσεις.

- Ποιός είναι ο αντίκτυπος της διάρθρωσης του κόστους και των κερδών στην ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης;
- Πώς οι ενδεχόμενες αλλαγές στις διαδικασίες θα επηρεάσουν τους προμηθευτές και τους πελάτες στην αλυσίδα αξίας;
- Ποιά θα είναι η μείωση του κόστους αν μια επιχείρηση χρησιμοποιεί σύστημα διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων για να εξαλείψει τις δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία (non- value added activities) και να επιτύχει στρατηγική χαμηλού κόστους;
- Ποιά θα είναι τα πιθανά αποτελέσματα στην τιμολόγηση, στον σχεδιασμό των προϊόντων και των διαδικασιών, στην τεχνολογία και τις αποφάσεις που λαμβάνονται αναφορικά με την γραμμή παραγωγής όταν μια επιχείρηση μετακινηθεί από ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης σε ένα κοστολογικό σύστημα βάσει δραστηριοτήτων;
- Ποιός θα είναι ο αντίκτυπος στα προϊόντα όταν μια επιχείρηση υιοθετεί μια νέα στρατηγική; Για παράδειγμα όταν αποφασίσει να αλλάξει την μαζική παραγωγή τυποποιημένων προϊόντων με την παραγωγή μικρών παρτίδων προϊόντων;

6.6. ΔΙΕΘΝΗΣ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Το 1993 τα αποτελέσματα έρευνας που έγινε σε 143 επιχειρήσεις οι οποίες εφάρμοσαν σύστημα ABC έδειξαν ότι το 75% των επιχειρήσεων είχαν οικονομικό πλεονέκτημα. Ο κύριος παράγοντας για ανεπιτυχή εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα ήταν ότι πολλές επιχειρήσεις έδωσαν μεγαλύτερη έμφαση στον σχεδιασμό του συστήματος ABC και έδωσαν λιγότερη προσοχή σε θέματα που άπτονται οργανωσιακών θεμάτων. Πρέπει να αναφερθεί ότι τα οργανωσιακά θέματα παίζουν σπουδαίο ρόλο κατά την εφαρμογή ενός συστήματος ABC.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας αναπτύχθηκαν οι ακόλουθοι παράγοντες για την επιτυχή εφαρμογή ενός συστήματος ABC:

- 1) Υποστήριξη και συμμετοχή της ανώτατης διοίκησης.
- 2) Σύνδεση με την ανταγωνιστική στρατηγική της επιχείρησης.
- 3) Εκπαίδευση για την κατανόηση της λογικής ενός συστήματος ABC.
- 4) Ο αρχικός σχεδιασμός ενός συστήματος ABC/ABM να είναι όσο αυτό είναι εφικτό απλός. Ο απλός σχεδιασμός καθιστά πιο εύκολη την κατανόηση του συστήματος και μειώνει τον χρόνο εφαρμογής και εγκατάστασης του συστήματος.
- 5) Οι σκοποί του συστήματος πρέπει να είναι ξεκάθαροι
- 6) Να διατηρείται, έστω προσωρινά, παράλληλα με το υπάρχον κοστολογικό σύστημα. Με αυτό τον τρόπο οι εργαζόμενοι προσαρμόζονται βαθμιαία στο νέο σύστημα. Η απότομη αλλαγή των κοστολογικών συστημάτων είναι δυνατόν να προκαλέσει σύγχυση και δυσαρέσκεια στους εργαζόμενους.
- 7) Ύπαρξη επαρκών πόρων για την σχεδιασμό και την υλοποίηση του συστήματος.

Το 1995 έρευνα που έγινε στις ΗΠΑ από τους J. Innes και F. Michel, προέκυψε ότι το σύστημα ABC επιλέγεται ως ο καταλληλότερος τύπος κόστους για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων σχετικών με την μείωση

του κόστους σύμφωνα με τις απαντήσεις από το 88% των χρηστών που ερωτήθηκαν. Επιλέγεται επίσης το σύστημα ABC για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων «μέτρησης των βελτιώσεων διαδικασιών παραγωγής προϊόντων» και τιμολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών από το 67% και 65 % των χρηστών αντίστοιχα, όπως φαίνεται και στον πίνακα που ακολουθεί.

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΤΑΙ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ABC	% ΧΡΗΣΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΔΕΧΟΝΤΑΙ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ
Αποτίμηση αποθεμάτων	29%
Τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών	65%
Προσδιορισμός επιπέδου απασχόλησης	20%
Παράδοση ή παραγωγή μερών προϊόντος	29%
Ανακοπή ή συνέχιση λειτουργίας γραμμής παραγωγής	24%
Λείψωση κόστους προϊόντων ή υπηρεσιών	88%
Συμμόρφωση προϋπολογισμού	59%
Σχεδιασμός νέων προϊόντων ή υπηρεσιών	31%
Προσδιορισμός αποδοτικότητας πελατών	51%
Μείωση βελτιώσεων διαδικασιών παραγωγής	67%
Στατιστικά μοντέλα	61%

Πίνακας 6.1: Εφαρμογές για τις οποίες χρησιμοποιείται το σύστημα ABC

Όσο περισσότερο ανταγωνιστικό είναι το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται μια επιχείρηση τόσο μεγαλύτερη είναι και η απαίτηση ακριβούς πληροφόρησης για το κόστος κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Είναι ορθή η άποψη ότι η εφαρμογή του συστήματος ABC δημιουργεί πρόσθετο κόστος στην επιχείρηση για τον σχεδιασμό και τη λειτουργία του. Εναντι όμως αυτού του πρόσθετου κόστους υπάρχει η ωφέλεια ή το πλεονέκτημα της ακριβούς και αξιόπιστης πληροφόρησης της διοίκησης και της λήψης σωστών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα.

Σημειώνεται ότι το σύστημα ABC, είτε ως σύστημα είτε ως μεθοδολογία, μέχρι το τέλος της δεκαετίας του 1990 ήταν σχεδόν άγνωστο στις ελληνικές επιχειρήσεις. Την περίοδο 2000-2002 παρατηρήθηκε έντονη κίνηση γύρω από το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, όπως αυτό προκύπτει από δημοσιεύσεις σε περιοδικά, από εξαγγελίες σχετικών σεμιναρίων και συζητήσεις μεταξύ ειδικών σε συνέδρια.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 6^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Blocher, Chen, Lin, (1999) "A strategic emphasis", Cost management, pp 111-113

Hansen & Mowen, (2000), "Accounting and Control" , Cost Management, pp 489-491

Hilton, Maher, Selto, (2000) "Strategies for Business Decisions", Cost Management, pp 419-422

McGowan, A.S, Klammer, T. P, (1997), "Satisfaction with activity-based costing cost management implementation", Management Accounting Research, pp 217-237

Mcwatters, Morse, Zimmerman, (2001), "Analysis and Interpretation" Management Accounting pp 83-85

Michael D. Shields and Michael A. Mcewen, "Implementing Activity-based costing systems successfully", Journal of Cost Management, Winter 1996, pp 15-22

Innes J, Mitchell F. (1995), a Survey of Activity Based Costing in the U.K.'s largest companies", Management Research, pp 137-153

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Βαρβάκης Κ. (2002) "Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση", σελ 773-776

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

7.1. ΓΕΝΙΚΑ

Τα στελέχη των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν τις ακόλουθες τεχνικές διοίκησης οι οποίες κάθε μια με τον δικό της τρόπο επηρεάζει την κοστολόγηση. Οι τεχνικές αυτές αποτελούν σημαντικά εργαλεία για την επιτυχή υλοποίηση της στρατηγικής της επιχείρησης καθώς επίσης και την επιτυχία των κρίσιμων παραγόντων επιτυχίας (critical success factors). Οι κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας ουσιαστικά μετρούν τις αποδόσεις της επιχείρησης που συμβάλλουν σημαντικά στην επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της επιχείρησης και κατά συνέπεια στην επιτυχία της στο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Στα εργαλεία αυτά περιλαμβάνονται η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, η οποία αποτελεί αντικείμενο της παρούσας μελέτης, η συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking), η διοίκηση ολικής ποιότητας (total quality management-TQM), η θεωρία των περιορισμών (theory of constraints-TOC), reengineering, η κοστολόγηση κόστους (target costing), κοστολόγηση κύκλου ζωής (life cycle costing), the balanced scorecard.

Παρακάτω γίνεται, όπου θεωρείται σκόπιμο για την καλύτερη κατανόηση της παρούσας μελέτης, μια μικρή αναφορά σε μερικά από αυτά τα σύγχρονα συστήματα διοίκησης λειτουργιών και κόστους.

7.2. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΟΧΟΥ

Η κοστολόγηση στόχου είναι ένα εργαλείο το οποίο αποτελεί προϊόν της έντονα ανταγωνιστικής αγοράς σε πολλές βιομηχανίες. Η κοστολόγηση στόχου καθορίζει το επιθυμητό κόστος ενός προϊόντος δεδομένης μια ανταγωνιστικής τιμής, τέτοιας που θα αποφέρει για το προϊόν το επιθυμητό κόστος. Κατά συνέπεια το κέρδος καθορίζεται από την τιμή. Η επιχείρηση η οποία εφαρμόζει την κοστολόγηση στόχου είναι σύνηθες να υιοθετεί αυστηρές μειώσεις του κόστους ή να επανασχεδιάζει το προϊόν ή την παραγωγική διαδικασία προκειμένου να βρίσκεται στα επίπεδα τιμών της αγοράς και να είναι διατηρεί την κερδοφορία της.

Target cost= market determined cost-desired profit

Η κοστολόγηση στόχου βασικά ωθεί την επιχείρηση να γίνει περισσότερο ανταγωνιστική και αποτελεί μια ευρείας χρήσης στρατηγική σε περιβάλλον με έντονο ανταγωνισμό. Η βιομηχανία ανάπτυξης λογισμικού Η/Υ αποτελεί ένα καλό παράδειγμα εφαρμογής της κοστολόγησης στόχου. Οι παραγωγοί ανταγωνιστικού λογισμικού συνήθως πωλούν το προϊόν τους σε επίπεδα τιμών που έχουν καθοριστεί στην αγορά (συνήθως στην τιμή που έχει καθοριστεί από τον ηγέτη-leader της αγοράς), και προσπαθούν να διαφοροποιήσουν το προϊόν τους όσον αφορά την ποιότητα του προϊόντος ή μέσω ανασχεδιασμού των χαρακτηριστικών των προϊόντων ή εισαγωγή νέων χαρακτηριστικών.

7.3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΥΚΛΟΥ ΖΩΗΣ

Η κοστολόγηση κύκλου ζωής είναι μια τεχνική η οποία χρησιμοποιείται για τον εντοπισμό και την διαχείριση του κόστους το οποίο υπάρχει σε όλα τα στάδια ζωής του προϊόντος, δηλαδή σε όλη την διάρκεια του κύκλου ζωής του. Ο κύκλος ζωής περιλαμβάνει τον σχεδιασμό του προϊόντος, αγορά των ά

υλών απαραίτητων για την παραγωγή του, μέχρι την διανομή του και τις υπηρεσίες που παρέχονται μετά το πέρας της παραγωγής του. Πιο αναλυτικά στον κύκλο ζωής ενός προϊόντος περιλαμβάνονται έρευνα και ανάπτυξη, σχεδιασμός του προϊόντος, παραγωγή, έλεγχος, συσκευασία, αποθήκευση, διαφήμιση, πωλήσεις και διανομή του προϊόντος. Η κοστολόγηση παλαιότερα έδινε μεγαλύτερη βαρύτητα στα κόστη που είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας του προϊόντος. Τα βιομηχανικά κόστη δεν μονοπωλούν πλέον το επίκεντρο του ενδιαφέροντος των κοστολόγων. Αυτή η επέκταση και στα άλλα κόστη ουσιαστικά αποκαλύπτει ότι μεγάλη προσοχή δίνεται ιδιαίτερα στον σχεδιασμό του προϊόντος διότι οι αποφάσεις σχεδιασμού lock in most subsequent life-cycle costs.

7.4. Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΩΝ

Η θεωρία των περιορισμών είναι μια τεχνική η οποία βοηθά αποτελεσματικά τις επιχειρήσεις να βελτιώσουν ένα πολύ σημαντικό παράγοντα επιτυχίας (critical success factor) – τον χρόνο στον οποίο οι πρώτες ύλες μετατρέπονται σε έτοιμα προϊόντα. Η βασική ιδέα στην θεωρία των περιορισμών είναι ότι το “throughput”, ο δείκτης με τον οποίο η επιχείρηση ουσιαστικά δημιουργεί μετρητά μέσα από τις πωλήσεις, το οποίο ισούται με τις πωλήσεις πλην των υλικών που απαιτούνται στα προς πώληση προϊόντα. Το “throughput” βελτιώνεται αν αυξηθεί η ταχύτητα με την οποία το προϊόν μετακινείται από το εργοστάσιο στην πώληση. Η θεωρία των περιορισμών συμβάλλει στην ανίχνευση και στην εξάλειψη των «μποτιλιαρισμάτων» στην παραγωγική διαδικασία, τα οποία είναι μέρη όπου συσσωρεύονται ημιτελή προϊόντα κατά την αναμονή τους μέχρι να μετακινηθούν στην επόμενη φάση της παραγωγικής διαδικασίας.

Στο ανταγωνιστικό περιβάλλον η ικανότητα μιας επιχείρησης να είναι ταχύτερη από τους ανταγωνιστές της αποτελεί κρίσιμο παράγοντα επιτυχίας.

Η ταχύτητα στην ανάπτυξη του προϊόντος , στην διανομή και παραγωγή του έχει εξαιρετική σημασία από την στιγμή που οι προσδοκίες των καταναλωτών είναι πολύ μεγάλες όσον αφορά στην ταχεία ανάπτυξη του προϊόντος και στην έγκαιρη διανομή του. Σε πολλές μάλιστα βιομηχανίες η ικανότητα για ταχεία ανάπτυξη του προϊόντος και η δυνατότητα άμεσης ανταπόκρισης στην ραγδαία ζήτηση ενός προϊόντος στην αγορά καθορίζουν την κερδοφορία τους.

Για παράδειγμα, στην βιομηχανία λογισμικού Η/Υ, είναι σύνηθες η επιχείρηση η οποία με την είσοδο της στην αγορά είναι η πρώτη που διαθέτει υψηλό σύστημα ποιότητας να κερδίζει και την αγορά. Ένα καλό παράδειγμα για το τι ενδέχεται να συμβεί αν δεν κυριαρχεί η ταχύτητα στην ανάπτυξη, παραγωγή και διανομή του προϊόντος αποτελεί η περίπτωση της εταιρείας IBM. Στις αρχές της δεκαετίας του 90 η εταιρεία IBM ανέπτυξε δύο νέα μοντέλα ηλεκτρονικών υπολογιστών (Thinkpad notebook computer, Aptiva desktop). Αρχικά η εταιρεία είχε έλλειψη σε πόρους απαραίτητους για την βιομηχανοποίηση και διανομή του προϊόντος με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ανταποκριθεί στην αυξημένη ζήτηση. Άλλες εταιρείες που ήταν καλύτερα προετοιμασμένες και δεν αντιμετώπισαν περιορισμούς σε πόρους, όπως η Compaq, μπόρεσαν να ικανοποιήσουν την αυξημένη ζήτηση για τους νέους Η/Υ.

7.5. Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΛΙΚΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

Η διοίκηση ολικής ποιότητας είναι μια τεχνική με την οποία αναπτύσσονται στρατηγικές μέσα στην επιχείρηση προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που παρέχει ανταποκρίνονται στις προσδοκίες των καταναλωτών.

Η διοίκηση Ολικής Ποιότητας ,γνωστή επίσης ως TQM (Total Quality Management), είναι ένας σχετικά νέος τρόπος διοίκησης, δηλαδή μια νέα προσέγγιση για την αποτελεσματική ανάπτυξη μιας επιχείρησης στον ιδιωτικό τομέα, καθώς επίσης και για τους οργανισμούς και τις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα.

Ως βασικό προσανατολισμό η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας έχει την καλύτερη ικανοποίηση των απαιτήσεων των πελατών. Οι αντικειμενικοί σκοποί που εξυπηρετούνται με την εφαρμογή της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας είναι βασικά οι ακόλουθοι:

- Η αύξηση της ικανοποίησης των πελατών.
- Η διασφάλιση μεγάλης αποτελεσματικότητας της επιχείρησης σε σχέση με το κόστος λειτουργίας της.
- Η αύξηση της ικανότητας της επιχείρησης για καινοτομίες και ευελιξία στις αναγκαίες προσαρμογές.
- Η συμπίεση του χρόνου ικανοποίησης παραγγελιών
- Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης.
- Η αξιοποίηση της νέας τεχνολογίας, δηλαδή νέου εξοπλισμού και λογισμικού, όταν αυτό ενισχύει τους στρατηγικούς στόχους.

Σε προηγούμενο κεφάλαιο έγινε λόγος για την συμβολή του ABC στην βελτίωση της ποιότητας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 7^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Evans J. (2001) “The Management and Control of Quality”, pp 3-6.24-26

Blocher, Chen, Lin, (1999) “A strategic emphasis”, Cost management, pp 134-149

Hansen &Mowen, (2000), “Accounting and Control” , Cost Management, pp 902-907

Hilton, Maher, Selto, (2000) “Strategies for Business Decisions”, Cost Management, pp 438-440

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Δερβιτσιώτης Κ. (1993) «Ανταγωνιστικότητα με Διοίκηση Ολικής Ποιότητας», σελ 34-41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.

8.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Έχει τονιστεί αρκετές φορές στην παρούσα εργασία ότι βασικό σκοπός του κοστολογικού συστήματος ABC είναι η παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα.

Όσο μεγαλύτερης ακρίβειας είναι το κόστος που προσδιορίζεται τόσο πιο μεγάλης σπουδαιότητας είναι η πληροφορία που εξασφαλίζεται αφενός για τον έλεγχο του κόστους με απώτερο σκοπό την μείωση του και αφετέρου για τον προσδιορισμό της κερδοφορίας ή της αποτελεσματικότητας της παρεχόμενης υπηρεσίας.

8.2. ΣΤΑΔΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Τα στάδια εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα στην ξενοδοχειακή βιομηχανία είναι τα ακόλουθα:

- 1) προσδιορισμός και ανάλυση των δραστηριοτήτων που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια υπηρεσία κατά την παραγωγή της.
- 2) Προσδιορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που αναπτύσσεται
- 3) Προσδιορισμός και επιλογή των κριτηρίων που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στο κόστος των προσφερόμενων υπηρεσιών.
- 4) Προσδιορισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους της υπηρεσίας ανά μονάδα χρησιμοποιούμενης για την παραγωγή της δραστηριότητας.

Ακολουθούν τα στάδια αναλυτικά κατωτέρω:

1) Προσδιορισμός και ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων.

Σε αυτό το στάδιο προσδιορίζονται οι δραστηριότητες οι οποίες θα λειτουργήσουν ως κέντρα κόστους στην παραγωγική λειτουργία. Ο ορθός προσδιορισμός τους είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την επιτυχή ανάπτυξη του συστήματος. Οι δραστηριότητες αυτές πρέπει να ανήκουν σε αυτές που προσθέτουν αξία (value added), δηλαδή σε αυτές που αντιστοιχούν σε σημαντικές φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Κριτήριο κατανομής του κόστους αυτού είναι να προσεγγίζει ή να ταυτίζεται, αν αυτό είναι δυνατό με την αιτία που προκαλεί το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Ο προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που θα παρακολουθηθούν κοστολογικά στον τομέα της παραγωγικής λειτουργίας προϋποθέτει γνώση του χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, της παραγωγικής διαδικασίας, της τεχνολογικής οργανωτικής διάρθρωσης της ξενοδοχειακής μονάδας καθώς επίσης, την ακριβή εκτίμηση του κόστους από την λειτουργία των κέντρων κόστους.

Πριν γίνει η ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων στην παραγωγική διαδικασία απαιτείται ο προσδιορισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών σε μια ξενοδοχειακή μονάδα. Σε μια τέτοια μονάδα τα κύρια παραγωγικά τμήματα και οι υπηρεσίες που παρέχονται σε καθένα από αυτά φαίνονται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 7.1: Κύρια παραγωγικά τμήματα και παρεχόμενες υπηρεσίες στην ξενοδοχειακή μονάδα.

ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ	ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
Τμήμα δωματίων	Διαμονή-διανυκτέρευση
Τμήμα σουιτών	Διαμονή-διανυκτέρευση
Τμήμα room service	Φαγητά-ποτά

Τμήμα parking αυτοκινήτων	Χρήση ανά ώρα ή μήνα παραμονής
Τμήμα εστιατορίων	Φαγητά-ποτά
Τμήμα μπαρ	Ποτά-φαγητά
Τμήμα εκδηλώσεων	Χρήση ανά ώρα και ημέρα
Τμήμα θυρίδων	Χρήση ανά ημέρα
Τμήμα πλυντηρίων ρούχων πελατών	Χρήση ανά μονάδα εισαγωγής
Τμήμα γυμναστηρίου	Χρήση ανά ώρα και ημέρα
Τμήμα τηλεφώνων	Μονάδες τηλεφωνικών διαλέξεων

Οι ανωτέρω υπηρεσίες αναλίσκονται κατά τον χρόνο παραγωγής τους δημιουργώντας αντίστοιχα έσοδα για τα τμήματα. Συνεπώς κάθε παραγωγικό τμήμα λειτουργεί και ως κέντρο κέρδους. Προκειμένου να προσδιοριστεί με ακρίβεια το κόστος των υπηρεσιών που παρέχονται ανά τμήμα, πρέπει να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες οι οποίες συμμετείχαν στην παροχή της υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan (1998), οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αποτελούνται από πολλές δραστηριότητες που συνδέονται με υποστηρικτικές δραστηριότητες ή τμήματα τα οποία καθιστούν δυνατή την παροχή της υπηρεσίας. Η κατάτμηση των υποστηρικτικών αυτών τμημάτων στην ξενοδοχειακή βιομηχανία πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή. Έρευνες που έχουν γίνει δείχνουν πως το έμμεσο κόστος ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες, δύναται να περιοριστεί μόνο στις δαπάνες διοικητικής λειτουργίας και στις δαπάνες υποστήριξης που παρέχουν έργο, το οποίο χρησιμοποιείται από τα κύρια παραγωγικά τμήματα για την παροχή των υπηρεσιών.

Έρευνα που πραγματοποιήθηκε στους προϊσταμένους των παραγωγικών τμημάτων της ξενοδοχειακής βιομηχανίας οδήγησε στον προσδιορισμό των υποστηρικτικών τμημάτων που συμβάλλουν στην παροχή της υπηρεσίας. Οι δραστηριότητες αυτές ομαδοποιήθηκαν σε δεξαμενές κόστους (cost pools) με βάση τα παρόμοια χαρακτηριστικά που παρέχουν και την ίδια κοστολογική συμπεριφορά. Οι δραστηριότητες αυτές φαίνονται στον ακόλουθο πίνακα:

2)Ομαδοποίηση δραστηριοτήτων και έργο που παράγεται από αυτές στην ξενοδοχειακή μονάδα

Πίνακας 7.2:Ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΟ ΕΡΓΟ
Υποδοχή και διαχείριση δωματίων	Αφίξεις, αναχωρήσεις, υπηρεσία μεταφοράς αποσκευών, είσπραξη λογαριασμών πελατών
Παρακολούθηση λογαριασμών πελατών	Ενημέρωση λογαριασμών πελατών
Άλλες υπηρεσίες υποδοχής	Πληροφορίες, συνάλλαγμα, διαχείριση κλειδιών
Υπηρεσία δωματίων	Τακτοποίηση δωματίων
Κρατήσεις (Reservations)	Κρατήσεις πρακτορείων, μεμονωμένων πελατών
Κοινόχρηστοι χώροι (διάδρομοι, σαλόνι, κήπος)	Καθαρισμός διαδρόμων, σαλονιού, κήπου
Πλυντήριο ξενοδοχείου-σιδερωτήριο	Επιμέλεια λινών δωματίων και αποθήκευσή τους
Διασκέδαση	Εορταστικές εκδηλώσεις στους πελάτες
Ασφάλεια	Έλεγχος των εισόδων και των ατόμων που δεν είναι πελάτες, προστασία της περιουσίας της ξενοδοχειακής μονάδας
Κουζίνα	Μαγειρείο και καθαρισμός σκευών
Επισκευές και συντηρήσεις	Συντήρηση των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού του ξενοδοχείου
Αποθήκη τροφίμων και ποτών	Διαχείριση πρώτων υλών και αναλώσιμων υλικών

Διεύθυνση-γραμματεία	Εποπτεία όλων των κέντρων κέρδους της μονάδας
Γραφείο κίνησης	Μεταφορά πελατών με αυτοκίνητα της μονάδας
Δραστηριότητες πωλήσεων	Συμμετοχή σε εκθέσεις, διαπραγματεύσεις με τουριστικά γραφεία
Δραστηριότητες Marketing	Έρευνα αγοράς, διαφημιστικά φυλλάδια, διαφημίσεις στον έντυπο τύπο και στα διαφημιστικά μέσα
Εστιατόριο προσωπικού	Παροχή φαγητού-ποτού στο προσωπικό

3) Προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων που αναπτύσσονται κατά την διαδικασία παροχής της υπηρεσίας.

Για τον υπολογισμό του κόστους αναπτύχθηκαν δεξαμενές κόστους οι οποίες είναι αποτέλεσμα της ομαδοποίησης των δραστηριοτήτων που έχουν προσδιοριστεί και έχει συγκεντρωθεί σε αυτές το κόστος που προκύπτει από την λειτουργία των δραστηριοτήτων που παράγουν ομοιογενές έργο.

Αναφέρεται ότι υπάρχουν δαπάνες οι οποίες γίνονται από μόνο μια δραστηριότητα (άμεσες δαπάνες) καθώς επίσης και δαπάνες που γίνονται από πολλές δραστηριότητες μαζί. Κατά συνέπεια χρειάζεται προσοχή στην κατανομή τους καθώς απαιτείται η χρήση κατάλληλου κριτηρίου κατανομής και επιβάρυνσης με το ανάλογο ποσό κάθε δραστηριότητας. Η κατάλληλη επιλογή δείκτη επιβάρυνσης εξασφαλίζει περαιτέρω ότι το κόστος της δραστηριότητας που θα προσδιοριστεί θα είναι αξιόπιστο και κατάλληλο για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

4) Προσδιορισμός του οδηγού κόστους (cost driver) που χρησιμοποιείται για τον καταλογισμό του κόστους της δραστηριότητας στο κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Μετά τον καταλογισμό του κόστους ανά δραστηριότητα προκύπτει το πρόβλημα επιμερισμού του κόστους αυτού στις παρεχόμενες υπηρεσίες. Αντικειμενικός σκοπός ενός συστήματος ABC, όπως αναφέρθηκε στα προηγούμενα, είναι ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας. Αυτό επιτυγχάνεται, με το αν με το κόστος της δραστηριότητας επιβαρυνθούν μόνο οι υπηρεσίες ανάλογα με το βαθμό που την χρησιμοποίησαν. Επομένως, κάθε υπηρεσία που παρέχεται από την ξενοδοχειακή μονάδα θα πρέπει να επιβαρυνθεί με το μέρος του κόστους της δραστηριότητας που προκλήθηκε λόγω της χρησιμοποίησης της για την παροχή τελικά της υπηρεσίας. Τίθεται κατά συνέπεια θέμα επιλογής του κατάλληλου δείκτη καταλογισμού του κόστους της δραστηριότητας στις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Έρευνα που έγινε στα διοικητικά στελέχη που εργάζονται στις δραστηριότητες οδήγησε στον ακόλουθο προσδιορισμό των οδηγών κόστους που προκαλούν την βασική αιτία αύξησης του κόστους κάθε δραστηριότητας μεμονωμένα.

Πίνακας 7.3: Οδηγοί κόστους ανά δραστηριότητα στην ξενοδοχειακή μονάδα.

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΟΔΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ (COST DRIVER)
Υποδοχή και διαχείριση δωματίων	Αριθμός αφίξεων και αναχωρήσεων
Παρακολούθηση λογαριασμών πελατών	Αριθμός καταχωρήσεων στο λογαριασμό του πελάτη
Άλλες υπηρεσίες υποδοχής	Αριθμός διανυκτερεύσεων
Υπηρεσία δωματίων	Αριθμός διανυκτερεύσεων
Κρατήσεις (Reservations)	Αριθμός κρατήσεων- συμβολαίων

Κοινόχρηστοι χώροι (διάδρομοι, σαλόνι, κήπος)	Τετραγωνικά μέτρα ανά παραγωγικό τμήμα
Πλυντήριο ξενοδοχείου-σιδερωτήριο	Βάρος αντικειμένων που καθαρίζονται και σιδερώνονται
Διασκέδαση	Αριθμός αφίξεων
Ασφάλεια	Τετραγωνικά μέτρα ανά παραγωγικό τμήμα
Κουζίνα	Αριθμός πελατών στα επισιτικά τμήματα
Επισκευές και συντηρήσεις	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού και αξία αναλισκόμενων υλικών
Αποθήκη τροφίμων και ποτών	Δελτία εσωτερικής διακίνησης (παραστατικά) στα δωμάτια και στα επισιτικά τμήματα.
Διεύθυνση-γραμματεία	Ακαθάριστα έσοδα ανά κέντρο κέρδους
Γραφείο κίνησης	Πραγματική απασχόληση για πελάτες
Δραστηριότητες πωλήσεων	Αριθμός συμβολαίων ανά παραγωγικό τμήμα
Δραστηριότητες Marketing	Αριθμός αφίξεων
Εστιατόριο προσωπικού	Αριθμός εργαζομένων ανά παραγωγικό τμήμα που χρησιμοποιούν την υπηρεσία.

Ο οδηγός κόστους κατά περίπτωση επιλέγεται γιατί συμβάλλει με άμεσο τρόπο στην μεταβολή του κόστους της δραστηριότητας. Μετά τον καθορισμό του κριτηρίου επιμερισμού του κόστους των δραστηριοτήτων ακολουθεί ο προσδιορισμός του συντελεστή καταλογισμού του κόστους των δραστηριοτήτων στις παρεχόμενες υπηρεσίες. Επομένως, ανάλογα με τον αριθμό των μονάδων έργου που αναλώνει κάθε υπηρεσία, επιβαρύνεται με το γινόμενο του συντελεστή καταλογισμού επί τον αριθμό των μονάδων έργου της δραστηριότητας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ 8^{ΟΥ} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Berts, K., and Kock, S., (1995), "Implementation Considerations for activity based costing in service firms", *Management Decisions*, pp 57-63

Cobb, I., Innes, J., and Mitchell, F., (1992) *Activity Based Costing – Problems in Practice*", London, CIMA

Cooper, C., Fletcher, J., Gilbert, D., and Wanhill, S., (1996), "Tourism, Principles and Practice", Longman Group, Ltd, Harlow

Cooper, R., (1990), "Implementing an Activity based cost system", *The Journal of Cost Management*, Fall, pp 4-14

Homburg, C., (2001), "An note of optimal cost driver selection in ABC", *Management Accounting Research*, pp 197-205

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Βαρβάκης, Κ., (2003), "Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση", Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

CASE STUDY

ΠΩΣ Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΑΛΛΑΞΕ ΤΟ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΟ ΤΑΧΥΔΡΟΜΕΙΟ (U.S. POSTAL SERVICE, USPS)

Το Αμερικάνικο ταχυδρομείο USPS αποτελεί μια εταιρεία παροχής υπηρεσιών που προσφέρει μια μεγάλη γκάμα υπηρεσιών.

Οι ανταγωνιστές του USPS παρέχουν την δυνατότητα στους πελάτες τους την δυνατότητα μεγάλων πιστωτικών ορίων στην επιλογή πληρωμή τους για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχουν. Οι νέες τεχνολογίες όμως οδηγούν σε έναν κόσμο όπου κυριαρχεί το πλαστικό χρήμα (cashless world). Από την άλλη πλευρά οι πελάτες αναζητούν μεγαλύτερη ευκολία (διευκόλυνση) και αξία στις συναλλαγές τους και οι επιχειρήσεις στοχεύουν στην αύξηση των πωλήσεων και στην εξασφάλιση της πληρωμής τους. Με βάση τα δεδομένα του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται το USPS και των γοργών ρυθμών εξέλιξης των νέων τεχνολογιών η διοίκηση του USPS αντιλήφθηκε ότι προκειμένου να διατηρήσει και να αυξήσει το μερίδιο αγοράς της έναντι των ανταγωνιστών της και για να προσφέρει αυξημένη αξία στους πελάτες της πρέπει να κάνει αποτελεσματική διαχείριση του κόστους και να χρησιμοποιήσει καινοτόμες στρατηγικές. Αξιολογώντας της θέσης της στην αγορά, η διοίκηση του Αμερικάνικου Ταχυδρομείου ανέθεσε σε εξωτερικό συνεργάτη (Coopers & Lybrand, C&L) την έναρξη μελετών βασισμένων στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα για τον εντοπισμό των διαδικασιών-κλειδιά που δημιουργούν έσοδα και παράλληλα την ανάπτυξη ανταγωνιστικής στρατηγικής για την έναρξη προγράμματος χρωστικών και πιστωτικών καρτών.

Για την κατανόηση των δραστηριοτήτων που αφορούν μετρητά, επιταγές και χρεωστικές και πιστωτικές κάρτες, η C&L συγκέντρωσε στοιχεία, προχώρησε σε συνεντεύξεις με υψηλόβαθμα στελέχη του USPS και έκανε τηλεφωνικές έρευνες με υπαλλήλους που έρχονται σε επαφή με πελάτες καθώς επίσης και με προσωπικό του λογιστηρίου.

Εν συνεχεία σχεδίασε ένα σύστημα ABC με το οποίο όρισε τις διαδικασίες που αφορούν μετρητά και επιταγές σε όρους των δραστηριοτήτων που συνδέονται μεταξύ τους προκειμένου να δημιουργηθεί μια διαδικασία.

Επίσης η C&L προσδιόρισε τις δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας, παρτίδας και προϊόντος, τους πόρους που αναλώνει κάθε δραστηριότητα και τέλος των όγκο των συναλλαγών ανά δραστηριότητα.

Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας περιλαμβάνουν την αποδοχή και την διεκπεραίωση της πληρωμής μέσω μετρητών για κάθε συναλλαγή. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας περιλαμβάνουν το κλείσιμο στο τέλος της ημέρας, και συμφωνία (κατάθεση των αποδείξεων των επιταγών).

Τέλος οι δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος περιλαμβάνουν προμήθειες για τους τραπεζικούς λογαριασμούς και τις συμφωνίες των τραπεζικών λογαριασμών.....

Μετά τον σχεδιασμό των μοντέλων κόστους για τις διαδικασίες που αφορούν κινήσεις μετρητών και επιταγών, η Coopers&Lybrand όρισε τα κόστη ανά δραστηριότητα για τις χρεωπιστωτικές δραστηριότητες. Τα συστατικά μέρη των δραστηριοτήτων που αφορούν μετρητά, επιταγές και πιστωτικές κάρτες απεικονίζονται στον πίνακα 1. Τα κόστη ανά δραστηριότητα αναφορικά με τις δραστηριότητες μετρητών και επιταγών απεικονίζονται στον πίνακα 2. Τέλος τα κόστη ανά δραστηριότητα για τις δραστηριότητες με χρεωστικές/πιστωτικές κάρτες απεικονίζονται στον πίνακα 3. Η C&L προχώρησε σε ανάλυση κερδοφορίας και τιμολόγησης του προϊόντος μετά από έλεγχο του χρεωπιστωτικού της προγράμματος.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1	
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	
CASH PROCESSES ACTIVITIES	Check Process Activities
1. Receive cash	1. Process card transactions
2. deposit cash	2. close out point-of-sale (POS)terminal
3. Maintain bank account (including cash concentration and funds mobilization)	3. Reconcile credit and debit cards receipts (including cash concentration and funds mobilization)
4.Reconclie bank accounts	4. Reconcile bank accounts
	4. Process chargebacks

ACTIVITY BASED COST MODEL FOR CASH PROCESSES

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΟΔΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΑΝΑ ΟΔΗΓΟ		
αποδοχή μετρητών	Αριθμός συναλλαγών με μετρητά			451.173.29
processing of cash by bank	Αριθμός συναλλαγών με μετρητά			19.974.27
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΑΡΤΙΔΑ				
close-out and supervisor review of clerk				126.255.66
consolidation and deposit of unit's receipts				160.016.64
review and transfer funds-time	Number of accounts	1.884.47	7.49	14.114.70
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΡΟΙΟΝ				
maintance charge for bank accounts				856.29
reconcilling banik accounts	Number of accounts	1.935.94	7.49	14.500.18
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ				822.891.02

ACTIVITY BASED COST MODEL FOR CHECK PROCESSES

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΟΔΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΑΝΑ ΟΔΗΓΟ		
αποδοχή επιταγών	Αριθμός επιταγών	0.98	120.173.78	117.627.30
processing of checks by bank	Αριθμός επιταγών	0.06	120.173.78	7.335.09

processing of returned checks	Αριθμός επιταγών (bad checks)			3.608.40
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΑΡΤΙΔΑ				
	Number of close-outs			
		2.67	28.029.44	74.887.23
close-out and supervisor review of clerk				20.505.86
consolidation and deposit of unit's receipts				1.873.98
review and transfer funds-time				
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΡΟΙΟΝ				
maintance charge for bank accounts				111.64
reconcilling banik accounts	Number of accounts			
		251.80	7.49	1.185.97
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ				227.135.47

ACTIVITY BASED COST MODEL FOR CREDIT CARD PROCESSES

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΟΔΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΑΝΑ ΟΔΗΓΟ		
processes credit card	Αριθμός των συναλλαγών με κάρτα			287.217.00
payment of credit card fee	\$ size of transactions	0.01	18.512.37	252.474.00
processing chargebacks	Number if chargebacks	23.87	120.00	2.865.00
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΑΡΤΙΔΑ				
	Number of close-outs			
		1.30	160.596.00	208.581.00
close-out terminal	Number of stations	65.84	1.500.00	98.767.00
reconcilling daily receipts- district	Number of 1908s	9.04	2.884.00	26.072.00
process from 1908				
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΡΟΙΟΝ				
maintain equipment	Number of terminals			
		275.60	1.875.00	516.754.00
training	Number of districts			
		22.311.84	5.00	111.559.00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ				1.504.289.00

ACTIVITY BASED COST MODEL FOR DEBIT CARD PROCESSES

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΟΛΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΕΤΗΣΙΩ ΑΝΑ ΟΛΗΓΟ ΟΛΗΓΩΝ ΚΟΣΤΟΣ		
process debit card	Number of debit transacations			30.260.00
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΑΡΤΙΔΑ				
	Number of close-outs	0.12	160.596.00	19.746.00
close-out terminal	Number of stations	6.24	1.500.00	9.359.00
reconciling daily receipts-discrit	Number of 1908s	0.86	2.884.00	2.470.00
process from 1908				
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΠΡΟΙΟΝ				
maintain equipment	Number of terminals	26.11	1.875.00	48.965.00
training	Number of districts	2.114.16	5.00	10.571.00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ				121.371.00

Η C&L μετά από ανάλυση των δεδομένων στην πρώτη φάση ελέγχου των χρεωπιστωτικών δραστηριοτήτων με κάρτα και των οργανικών εξόδων που αφορούν την εξυπηρέτηση πελατών μέσα από τα 28,728 ταχυδρομεία, 9,059 υποκαταστήματα και 1,605 community postal units, ανίχνευσε τα ακόλουθα θέματα τα οποία επηρεάζουν το κόστος, την τιμολόγηση του προϊόντος, την ανταγωνιστικότητα και την αξία για τον πελάτη:

1. Το Αμερικάνικο ταχυδρομείο παρέχει περιορισμένες επιλογές πληρωμής συγκριτικά με τους ανταγωνιστές:

- Η πληρωμή με μετρητά ή μέσω επιταγής είναι κύριοι τρόποι πληρωμής στην USPS ,
 - Οι ανταγωνιστές παρέχουν επιλογές πληρωμής μέσω πιστωτικών καρτών και
 - Οι περισσότερες συναλλαγές στην USPS πρέπει να λαμβάνουν χώρα σε ταχυδρομείο.
2. Ενώ διεκπεραιώνεται μεγάλος όγκος συναλλαγών με μετρητά η συνολική αξία είναι χαμηλής (low-value) για τον πελάτη:
- Η πλειοψηφία των συναλλαγών δεν ξεπερνά ποσά των 20\$ ή λιγότερα, και
 - Το κόστος συναλλαγής για κάθε δολλάριο είναι ακριβό ως προς την αξία αυτής της συναλλαγής.
3. Η διαδικασία είσπραξης επιταγών στην USPS συνεπάγεται υψηλό κόστος:
- Απαιτούνται επιπρόσθετα βήματα,
 - Συνεπάγεται πρόσθετες χρεώσεις στις τράπεζες, και
 - \$3-\$4 εκατομμύρια χάνονται σε **bed checks (διαμαρτυρημένες επιταγές)**
4. **Οι πολιτικές και οι διαδικασίες που ακολουθούνται δεν είναι συνεπείς, σταθερές.**
5. Βασισμένη σε ανεξάρτητες έρευνες, οι διαδικασίες που αφορούν μετρητά, επιταγές και χρεωπιστωτικές κάρτες δεν είναι ομοιόμορφες και σταθερές.

PROJECTED COST MODEL FOR USPS

Η έρευνα που βασίστηκε στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, εντόπισε επίσης ότι υπήρχαν κρυμμένα και έμμεσα κόστη για κάθε μία από τις δραστηριότητες πληρωμής. Συνδυάζοντας όλα τα κόστη τα οποία απεικονίζονται στον πίνακα 4, η C&L ανέφερε ότι όλα τα «σημαντικά κόστη για ένα εθνικό χρεωπιστωτικό πρόγραμμα είναι ασήμαντα σε σχέση

με το συνολικό κόστος των διαδικασιών πληρωμής το οποίο υπερβαίνει το ένα δισεκατομμύριο δολάρια ανά έτος, όπως προκύπτει από τα δεδομένα της έρευνας με βάση την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, τα οποία συλλέχθηκαν την περίοδο Φεβρουαρίου-Μαρτίου.....ΔΕΣ ΒΙΒΛΙΟ ΣΕΛ 64.

Τα κοστολογικά δεδομένα έδειξαν ότι το καθαρό κέρδος από την αποδοχή χρεωστικών και πιστωτικών καρτών θα ήταν αρνητικό μέσα στο έτος 1997. Προβλέψεις έδειξαν ότι στο διάστημα 1998-2000, τα καθαρά κέρδη από την αποδοχή καρτών θα ήταν 5,2 εκατομμύρια δολάρια, 15,6 εκατομμύρια δολάρια και 28,8 εκατομμύρια δολάρια αντίστοιχα (δες πίνακα 5)

Συνοψίζοντας τα αποτελέσματα της έρευνας η C&L ανέφερε ότι τα κόστη αναφορικά με τις χρεωστικές και πιστωτικές κάρτες είναι πολύ υψηλά λόγω του φυσιολογικού αντίκτυπου από την έναρξη των διαδικασιών εκκίνησης (set up) , του χαμηλού αρχικού όγκου των συναλλαγών και του υψηλού αρχικού κόστους εφαρμογής. Παρόλα αυτά , όσο οι όγκοι συνεχίζουν να αυξάνουν, τα προβλεπόμενα κόστη των διαδικασιών των χρεωστικών καρτών μπορούν να γίνουν ανταγωνιστικά με τα τρέχοντα κόστη των αντίστοιχων διαδικασιών.

Η C&L επίσης ανέφερε ότι τα κόστη των διαδικασιών για χρεωστικές και πιστωτικές κάρτες μειώνονται υπό την προϋπόθεση ότι τα **συνολικά έσοδα ανά κάρτα υπερβαίνουν το 3%-4% των συνολικών εσόδων από συναλλαγές λιανικής (RETAIL TRANSACTIONS).**

Όσο ο όγκος των συναλλαγών με κάρτα συνεχίζει να αντισταθμίζεται με τις μετρητοίς συναλλαγές και τις συναλλαγές μέσω επιταγών, τα κόστη που προκύπτουν από κάρτες γίνονται πιο «πλεονεκτικά».

ΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ COOPERS AND LYBRAND'S

Μετά από την διεξαγωγή της έρευνας αγοράς και τις τάσεις που επικρατούν σε αυτήν, η C&L πρότεινε στην USPS να ακολουθήσει

στρατηγική η οποία περιλαμβάνει τρεις φάσεις προκειμένου να υλοποιήσει μια πολιτική για την αποδοχή τόσο χρεωστικών όσο και πιστωτικών καρτών σε εθνικό επίπεδο . Οι φάσεις που περιλαμβάνει η συγκεκριμένη στρατηγική είναι οι κάτωθι:

ΦΑΣΗ 1^η : Ανάλυση της αγοράς (η οποία είχε ήδη ολοκληρωθεί)

ΦΑΣΗ 2^η: mobilize and market

ΦΑΣΗ 3^η: τροποποίηση

Mobilize and market

Σε αυτή την δεύτερη φάση, η οποία περιλαμβάνει δύο βήματα, ξεκινάει με την προσπάθεια για αποδοχή χρεωστικών και πιστωτικών καρτών για επιλεγμένα προϊόντα και υπηρεσίες του **USPS σε υποκαταστήματα λιανικής (ΔΕΣ ΣΕΛ 65)**

Τα ενδεχόμενα πλεονεκτήματα συνεπεία του ανωτέρω θα ήταν αυξημένη ικανοποίηση των πελατών, αυξημένες πωλήσεις και αυξημένη αποτελεσματικότητα των διαδικασιών. Το δεύτερο βήμα σε αυτήν την φάση είναι η σχεδίαση διαφημιστικής καμπάνιας προκειμένου να αυξηθεί ή χρήση των πιστωτικών καρτών στα υποκαταστήματα του Αμερικάνικου ταχυδρομείου. Έρευνες έδειξαν ότι μια τέτοια διαφημιστική καμπάνια δύναται να έχει μεγάλο αντίκτυπο στην “κατανάλωση” χρεωπιστωτικών καρτών. Μια άλλη έρευνα έδειξε ότι η αξία από τις αυξημένες πωλήσεις κάλυπτε κατά πολύ τα επιπρόσθετα έξοδα από την διαφημιστική καμπάνια. Τα πιθανά πλεονεκτήματα συνεπεία του δεύτερου βήματος σε αυτή την φάση που ανιχνεύθηκαν ήταν αύξηση του όγκου των πιστωτικών και χρεωστικών καρτών, αύξηση των συνολικών πωλήσεων και μείωση του κόστους συναλλαγής.

Τροποποίηση

Αυτή η φάση περιλαμβάνει εφαρμογή βελτιωμένης τεχνολογίας για τις διαδικασίες που αφορούν τις χρεωστικές και πιστωτικές κάρτες και διεργασίες για την αύξηση των πλεονεκτημάτων και την μείωση του κόστους από το εθνικό πρόγραμμα καρτών. Η C&L πρότεινε την εγκατάσταση **on-line point of sale terminals and consolidating all card authorization and transaction processing. Η εφαρμογή σεΔΕΣ ΣΕΛ 66.**

..... Τα πιθανά πλεονεκτήματα που θα προκύψουν είναι πιο αποτελεσματικές διαδικασίες, μειωμένα κόστη διαδικασιών, μειωμένα λάθη στις συναλλαγές (και απορρίψεις) και καλύτερη πληροφόρηση για την διοίκηση.

THE BOARD APPROVES CARD

Η διοίκηση του Αμερικάνικου Ταχυδρομείου βασισμένη στην ανάλυση της C&L και στην ανάλυση των εναλλακτικών λύσεων από το χρηματοοικονομικό τμήμα του USPS, πρότεινε στους USPS BOARD OF GOVERNORS (BOARD) να γίνονται δεκτές σε όλα τα καταστήματα (λιανικής) του USPS οι πιστωτικές και χρεωστικές κάρτες. Η διοίκηση του ταχυδρομείου πρότεινε για δύο χρόνια επιθετική προσέγγιση για την υλοποίηση της απόφασης. Με το πέρας των δύο χρόνων 33,000 ταχυδρομεία θα έχουν εξοπλιστεί με 50,000 τερματικά καρτών (card terminals) και εκπαιδευμένο προσωπικό.

Η ανάλυση (DAR) έδειξε τα ακόλουθα για την εγκατάσταση 50,000 τερματικών για την υποδοχή καρτών.

Κόστος επένδυσης (50,000 τερματικών)	\$25.893,000
Έξοδα εγκατάστασης	3.825,000

Συνολική επένδυση (fiscal years 1995-96) \$29.718.000

Λειτουργικά κόστη στον 1^ο χρόνο \$30.327.000

Customer service initiative with no claimed ROI (RETURN ON INVESTMENT)

Πιθανά οφέλη στο κόστος και αυξήσεις στα έσοδα δεν περιλαμβάνονται στην αναφορά (DAR)

Είναι σημαντικό να γίνει μια αναφορά στα δύο τελευταία σημεία. Το πρόγραμμα ενώ εξασφαλίζει ROI (return on investment) και μείωση στο κόστος, δεν είχε προταθεί για χρηματοοικονομικά πλεονεκτήματα (financial benefits). Αντίθετα, όπως ο διευθυντής του USPS ανέφερε σε παρουσίαση στο BOARD, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι πρόκειται για εξυπηρέτηση πελατών η οποία δεν στοχεύει σε επιστροφή της επένδυσης.

Αυτό είναι άσχετο από το γεγονός ότι πολλοί retailers αναφέρουν μείωση στο κόστος από την διαχείριση λιγότερων μετρητών και επιταγών, καθώς και αύξηση εσόδων από την παροχή της επιλογής πληρωμής μέσω κάρτας, επιλογή η οποία διευρύνεται όλο και περισσότερο. Η ανάληψη των αποφάσεων στο Αμερικάνικο ταχυδρομείο βασίζεται στην ικανοποίηση των πελατών. Τον Οκτώβριο του έτους 1994, το BOARD ομόφωνα αποφάσισε την πρόταση χωρίς περαιτέρω τροποποιήσεις.

THE ROLL OUT

Τον Απρίλιο του 1996, η ζήτηση για τερματικά καρτών είχε ξεπεράσει τα 65,000, κάτι που οδήγησε σε τροποποίηση του αρχικού συμβολαίου. Από την πλευρά των πελατών, η διεκπεραίωση των συναλλαγών με κάρτα αποτέλεσε μεγάλη διευκόλυνση για αυτούς καθώς δεν χρειαζόταν πια να κρατούν μαζί τους μετρητά. Από την άλλη πλευρά, οι υπάλληλοι του ταχυδρομείου ένιωθαν

μεγαλύτερη ασφάλεια από την στιγμή που υπήρχαν λιγότερα μετρητά στα χρηματοκιβώτια τους και έδειχναν μεγαλύτερη προτίμηση στις συναλλαγές καθώς είναι πιο ακριβείς από το μέτρημα των μετρητών.

Το ταχυδρομείο USPS είχε πλεονέκτημα επίσης στο γεγονός ότι λάμβανε τα χρήματά του την επόμενη μέρα από την διεκπεραίωση συναλλαγών με κάρτα σε πολύ ανταγωνιστικό επιτόκιο. Η υποδομή που δημιουργήθηκε στην πληρωμή ως αποτέλεσμα των πραγματοποίησης συναλλαγών με κάρτα, βοήθησε το Αμερικάνικο ταχυδρομείο να λανσάρει νέα προϊόντα στην αγορά και να κάνει έρευνες αγοράς γρηγορότερα. Υστερα από την αποδοχή της πιστωτικής κάρτας.....ΔΕΣ ΒΙΒΛΙΟ ΣΕΛ 66

.....

AS EASY AS ABC: MAXIMIZING VALUE

Η αναγνωρισιμότητα, σε διεθνές επίπεδο, τόσο της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα όσο και της διοίκησης ανά δραστηριότητα αυξάνει συνεχώς. Στον ιδιωτικό τομέα, πολλές επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει συστήματα ABC και ABM για την κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών που παρέχουν. Στο εύρος αυτών των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται συνεπώς βιομηχανικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών όπως είναι η American Express. Η εφαρμογή όμως της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα δεν περιορίζεται μόνο στον ιδιωτικό τομέα. Πλέον οι επιχειρήσεις στον δημόσιο τομέα έχουν ξεκινήσει να εφαρμόζουν την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και την διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων. Σε αυτή την γκάμα των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται επιχειρήσεις όπως είναι το Αμερικάνικο ταχυδρομείο USPS, για το οποίο έγινε περιγραφή νωρίτερα.

Άλλες προσπάθειες που έγιναν στο παρελθόν για την βελτίωση των κρατικών λειτουργιών ήταν ανεπιτυχείς. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα και η διοίκηση ανά δραστηριότητα επιτρέπουν στις κρατικές επιχειρήσεις να ανιχνεύσουν και να επωφεληθούν από τέσσερα στοιχεία, τα οποία απουσίαζαν από παλαιότερες προσπάθειες για την ενίσχυση των κρατικών λειτουργιών. Τα τέσσερα αυτά στοιχεία είναι τα ακόλουθα:

- Πληροφοριακά συστήματα τα οποία διευκολύνουν και ενθαρρύνουν τα στελέχη να προβαίνουν σε βελτιώσεις στις διαδικασίες που αυξάνουν την αξία για τον πελάτη.
- Την δομή των διαδικασιών του οργανισμού και της διοίκησης ή με ποίο τρόπο γίνονται οι λειτουργίες σε έναν οργανισμό.
- Στρατηγική για την διοίκηση των ανθρωπίνων πόρων και την διαχείριση των θεμάτων που άπτονται της αλλαγής από ένα στατικό γραφειοκρατικό σύστημα σε ένα δυναμικό και συνεχώς εξελισσόμενο οργανισμό.
- Μια κοινή χρηματοοικονομική και διοικητική γλώσσα επικοινωνίας για διαφορετικά μέρη εντός του οργανισμού και κοινή για όλες τις κρατικές υπηρεσίες.ΔΕΣ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΣΕΛ 67

