



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Ηπείρου
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

με θέμα:

ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ACTIVITY BASED COSTING

A B C

Καραγιαννίδη Μαρία Α.Μ.: 9739

Επιβλέπων Καθηγητής: Νικόλαος Αρλής

Πρέβεζα 2014-2015

Μέθοδος Κοστολόγησης

Activity Based Costing

Καραγιαννίδη Μαρία

Πρέβεζα 2014-2015

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα βιβλιογραφική εργασία με θέμα την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα έχει εκπονηθεί στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των σπουδών της συγγραφέως στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος (Τ.Ε.Ι.) Ηπείρου. Σκοπός της αποτελεί η παρουσίαση των βασικότερων εννοιών που σχετίζονται με το θέμα της Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα ή αλλιώς Activity-Based Costing ή όπως είναι ευρέως γνωστή με τα ακρωνύμια A.B.C. Έπειτα από ενδελεχή μελέτη της, κυρίως ξενόγλωσσας, αρθρογραφίας έγινε προσπάθεια παρουσίασης του κοστολογικού μοντέλου, των βασικών χαρακτηριστικών του, των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων του, καθώς και των κυριότερων διαφορών του συγκριτικά με τα κλασικά «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης.

Συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια συνοπτική εισαγωγή στο θέμα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, ακολουθούμενη από το κεφάλαιο δύο όπου παρατίθενται κάποιες γενικές έννοιες που σχετίζονται ευρύτερα με το κόστος και την κοστολόγηση. Το τρίτο κεφάλαιο ξεκινά με μια σύντομη ιστορική αναδρομή και συνεχίζει με την παρουσίαση των βασικών εννοιών του μοντέλου A.B.C. καθώς και με τους στόχους που προσπαθούν οι επιχειρήσεις να επιτύχουν με την υιοθέτησή του. Στο κεφάλαιο τέσσερα παρουσιάζονται τα προπαρασκευαστικά στάδια τα οποία πρέπει να προηγηθούν πριν από την κάθε εφαρμογή του μοντέλου. Συνεχίζοντας, στο πέμπτο κεφάλαιο παρατίθενται τόσο τα βήματα εφαρμογής του A.B.C. όσο και των «παραδοσιακών» συστημάτων κοστολόγησης, καθώς και ένα αριθμητικό παράδειγμα που κάνει τις διαφορές πιο εμφανείς. Το κεφάλαιο έξι συνοψίζει τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου, και το κεφάλαιο επτά παρουσιάζει μια ενδελεχή επισκόπηση της βιβλιογραφίας όσον αφορά τον βαθμό υιοθέτησης του A.B.C., των οφελών που προσφέρει, των πιθανών δυσκολιών που προκύπτουν, των δυνατοτήτων του, καθώς και τα συμπεράσματα μιας μελέτης η οποία πραγματοποιήθηκε σε Ελληνικές επιχειρήσεις σχετικά με την εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Το κεφάλαιο οκτώ παρουσιάζει συνοπτικά τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την παρούσα έρευνα καθώς και τις σύγχρονες τάσεις που επικρατούν όσον αφορά την κοστολόγηση. Τέλος, στο παράρτημα Α παρουσιάζονται 2 πίνακες με ενδεικτικούς οδηγούς κόστους πόρων και δραστηριοτήτων.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στην οικογένεια μου για την αμέριστη στήριξή τους κατά την διάρκεια των σπουδών μου στο Τ.Ε.Ι. Ηπείρου, καθώς και σε κάθε άλλη μου επιλογή.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Νικόλαο Αρνή για την εμπιστοσύνη και για την καθοδήγηση που μου έδωσε για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	iv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	v
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	vii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	viii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Κόστος και κοστολόγηση	3
2.1 Έννοια, κριτήρια και διακρίσεις του κόστους.....	3
2.2 Κοστολόγηση – Έννοια και ορισμός.....	5
2.3 Άμεσο και έμμεσο κόστος.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (A.B.C.) - Γενικά.....	9
3.1 Σύντομη ιστορική αναδρομή - Ορισμός.....	9
3.2 Βασικές έννοιες του συστήματος A.B.C.....	11
3.2.1 Οι πόροι (resources)	11
3.2.2 Οι φορείς κόστους (cost objects).....	11
3.2.3 Οι οδηγοί κόστους (cost drivers).....	12
3.2.4 Οι δραστηριότητες (activities)	12
3.2.5 Οι κατανομείς πόρων (resource drivers)	12
3.2.6 Οι κατανομείς δραστηριοτήτων (resource activities).....	12
3.2.7 Οι δείκτες απόδοσης (performance indicators)	12
3.2.8 Η αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (value chain).....	13
3.3 Στόχοι υιοθέτησης ενός μοντέλου A.B.C.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Στάδια σχεδιασμού ενός μοντέλου A.B.C.	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: «Παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης και A.B.C.....	20
5.1 Βήματα ανάπτυξης κατά την «παραδοσιακή» μέθοδο.....	20
5.2 Μοντέλο A.B.C.....	21
5.2.1 Βήματα ανάπτυξης	21

5.2.2 Ταξινόμηση δραστηριοτήτων και επίπεδα κόστους.....	23
5.3 Εφαρμογή-Παράδειγμα.....	26
5.3.1 «Παραδοσιακή» μέθοδος κοστολόγησης.....	27
5.3.2 Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (A.B.C.).....	30
5.4 Διαφορές «Παραδοσιακών» μοντέλων και A.B.C.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα	38
6.1 Πλεονεκτήματα	38
6.2 Μειονεκτήματα	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Βιβλιογραφική ανασκόπηση	42
7.1 Βαθμός υιοθέτησης – οφέλη - δυσκολίες.....	42
7.2 Θεωρητική επισκόπηση της βιβλιογραφίας	53
7.3 Το A.B.C. και η εφαρμογή του σε Ελληνικές επιχειρήσεις.....	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Συμπεράσματα	61
8.1 Γενικά.....	61
8.2 Σύγχρονες τάσεις.....	63
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	64
Ελληνική	64
Ξενόγλωσση.....	64
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α	69

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Α/Α	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ
1	Πίνακας 5.1: Δεδομένα προϊόντων Α και Β	26
2	Πίνακας 5.2: Έσοδα πωλήσεων & Άμεσα κόστη	27
3	Πίνακας 5.3: Έμμεσα κόστη	28
4	Πίνακας 5.4: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους	29
5	Πίνακας 5.5: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους προϊόντος Α κατά το σύστημα Α.Β.С.	31
6	Πίνακας 5.6: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους προϊόντος Β κατά το σύστημα Α.Β.С.	32
7	Πίνακας 5.7: Υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα προϊόντος	33
8	Πίνακας 5.8: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους – μέθοδος Α.Β.С.	34
9	Πίνακας 5.9: Συγκριτικός πίνακας αποτελεσμάτων	35
10	Πίνακας 7.1: Αποτελέσματα ερευνών	51-52
11	Πίνακας Α1: Ενδεικτικοί οδηγοί κατανομής πόρων	69
12	Πίνακας Α2: Ενδεικτικοί οδηγοί κατανομής του κόστους δραστηριοτήτων	70-72

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Α/Α	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ
1	Σχήμα 2.1: Βασικές δραστηριότητες συστήματος κοστολόγησης	6
2	Σχήμα 2.2: Διαγραμματική απεικόνιση του συνολικού κόστους	8
3	Σχήμα 3.1: Αλυσίδα προστιθέμενης αξίας	13
4	Σχήμα 3.2: Οι δύο όψεις ενός συστήματος A.B.C.	14
5	Σχήμα 3.3: Απλοποιημένη απεικόνιση ενός συστήματος A.B.C.	15
6	Σχήμα 5.1: Στάδια «παραδοσιακής» μεθόδου κοστολόγησης	20
7	Σχήμα 5.2: Στάδια μεθόδου κοστολόγησης κατά δραστηριότητα	21
8	Σχήμα 5.3: Επίπεδα δραστηριοτήτων στο A.B.C.	25
9	Σχήμα 6.1: Βασικοί άξονες A.B.C.	39
10	Σχήμα 6.2: Βασικότερα μειονεκτήματα A.B.C.	41
11	Σχήμα 7.1: Οφέλη από την υιοθέτηση του μοντέλου A.B.C.	49
12	Σχήμα 7.2: Ανασταλτικοί παράγοντες εφαρμογής A.B.C.	50
13	Σχήμα 7.3: A.B.C. και κερδοφορία – Ο κανόνας 20/300	54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή

Όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό ο προσδιορισμός του κόστους αποτελεί παράγοντα υψίστης σημασίας για μια επιχείρηση, είτε αυτή δραστηριοποιείται στον τομέα της παραγωγής και διάθεσης προϊόντων είτε στον τομέα παροχής υπηρεσιών. Σκοπός κάθε επιχείρησης, και συγκεκριμένα της διοίκησης, αποτελεί η ύπαρξη τόσο αποτελεσματικότητας όσο και αποδοτικότητας, ώστε να καλύπτονται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τα συμφέροντα των μετόχων-εταίρων. Συνεπώς, υπάρχουν διάφοροι παράγοντες τους οποίους θα πρέπει να λάβει υπόψιν της η διοίκηση όπως οι συνθήκες που επικρατούν στην αγορά που δραστηριοποιείται, ο ανταγωνισμός, το γενικότερο οικονομικό περιβάλλον, η ισχύουσα νομοθεσία, οι μεταβολές της τεχνολογίας, οι προμηθευτές, η παραγωγική διαδικασία και φυσικά το κόστος. Το κόστος επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την κερδοφορία μιας επιχείρησης και επομένως η γνώση του θα πρέπει να αποτελεί προτεραιότητα για κάθε οικονομική μονάδα. Η πληροφόρηση που θα πρέπει να λαμβάνει η επιχείρηση σχετικά με το κόστος είναι καθοριστική τόσο για την διαμόρφωση της βραχυπρόθεσμης όσο και της μακροπρόθεσμης στρατηγικής της.

Ο προσδιορισμός του κόστους δεν περιορίζεται μόνο στην παροχή γνώσης σχετικά με το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας αντίστοιχα. Αντίθετα, αποτελεί παράγοντα ο οποίος παρέχει πληροφόρηση και ουσιαστικά καθοδηγεί την διοίκηση στην λήψη αποφάσεων, στον έλεγχο, στην διαμόρφωση της τιμολογιακής πολιτικής, στον προγραμματισμό της παραγωγής, στον περιορισμό των δαπανών ακόμα και στην χάραξη της ανταγωνιστικής πολιτικής.

Η κοστολόγηση ή ο προσδιορισμός του κόστους αποτελούσαν πάντα παράγοντα τον οποίον εξέταζαν οι επιχειρήσεις. Βέβαια τα μοντέλα τα οποία χρησιμοποιούνταν για αυτήν την διαδικασία ήταν πολλά και διαφοροποιημένα. Κάθε ένα εξυπηρετούσε τον δικό του σκοπό και παρείχε συγκεκριμένη πληροφόρηση. Η πληροφόρηση αυτή μπορεί να περιορίζονταν στην απλή αποτίμηση των αποθεμάτων και στον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης. Με την πάροδο των ετών όμως οι απαιτήσεις διαφοροποιήθηκαν. Ο αυξανόμενος ανταγωνισμός, η ανάγκη πρόσβασης σε νέες αγορές, η παγκοσμιοποίηση, η απελευθέρωση των αγορών, η εξέλιξη της τεχνολογίας, οι αυξανόμενες ανάγκες των πελατών, η σημαντική μείωση του κύκλου ζωής των προϊόντων, οι αλλαγές στην φιλοσοφία διοίκησης με υιοθέτηση εννοιών όπως η Διοίκηση Ολικής Ποιότητας, είναι μόνο κάποιοι από τους βασικούς λόγους που οδήγησαν τις επιχειρήσεις στην αναζήτηση όλο και περισσότερης αλλά και εγκυρότερης πληροφόρησης.

Όλες οι παραπάνω εξελίξεις έχουν καταστήσει πολλές «παραδοσιακές» μεθόδους μέτρησης του κόστους αλλά και της απόδοσης ξεπερασμένες. Η ανάγκη για προσαρμογή στις σημερινές δυναμικές συνθήκες και σε ένα σύνθετο επιχειρηματικό περιβάλλον οδήγησαν πολλές επιχειρήσεις στην αναθεώρηση του τρόπου λειτουργίας τους και στην αναζήτηση μοντέλων τα οποία θα τους παρείχαν ορθότερη και εγκυρότερη πληροφόρηση. Η ανάγκη για παροχή καλύτερης πληροφόρησης σχετικά με το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών οδήγησε σε έναν νέο τύπο λογιστικού συστήματος, την λεγόμενη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα (A.B.C.). Τα «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης παρουσίαζαν αρκετά προβλήματα στον τρόπο κατανομής των γενικών εξόδων μιας επιχείρησης. Εκεί επικεντρώθηκε το σύστημα A.B.C. Η δομή του κόστους των προϊόντων σε πολλές σύγχρονες επιχειρήσεις έχει διαφοροποιηθεί σημαντικά με τα γενικά έξοδα να αυξάνονται τόσο σε μέγεθος όσο και σε σημασία. Από την άλλη η άμεση εργασία (παράγοντας στον οποίο δίνουν ιδιαίτερη βαρύτητα τα «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης), έχει συρρικνωθεί αρκετά λόγω των τεχνολογικών εξελίξεων και του αυτοματισμού. Συνεπώς η ανάγκη δημιουργίας ενός μοντέλου το οποίο να εστιάζει στην παροχή πληροφόρησης η οποία θα σχετίζεται με τους τρόπους κατανομής του έμμεσου κόστους (γενικά έξοδα) ήταν επιτακτική. Σαφώς και η πληροφόρηση αυτή δεν περιορίζεται μόνο στην παροχή γνώσης σχετικά με το έμμεσο κόστος. Αντίθετα, με την παροχή ακριβέστερης πληροφόρησης επιτυγχάνεται η επιλογή καλύτερων στρατηγικών αποφάσεων, η ορθότερη αξιολόγηση των επιχειρηματικών διαδικασιών και η αύξηση της απόδοσης. Επομένως, το A.B.C. θα μπορούσε να χαρακτηριστεί όχι μόνο σαν ένα οικονομικό εργαλείο στα «χέρια» των επιχειρήσεων, αλλά κυρίως σαν διοικητικό, το οποίο με την ορθή χρήση θα μπορέσει να απαντήσει σε πολλά καίρια ερωτήματα που απασχολούν τις οικονομικές μονάδες.

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα ξεκινώντας την δεκαετία του 1980 σαν ένας μηχανισμός παροχής ακριβέστερης πληροφόρησης όσον αφορά το κόστος των προϊόντων, εξελίχθηκε σε εργαλείο υποστήριξης και καθοδήγησης των στρατηγικών αποφάσεων. Οι πληροφορίες που μπορούν να προκύψουν από ένα σύστημα A.B.C είναι πολλές και ποικίλουν. Οι ευκαιρίες βελτίωσης του κόστους, ο καλύτερος προγραμματισμός, η έμφαση στον πελάτη (πελατοκεντρική προσέγγιση), η βελτίωση των στρατηγικών αποφάσεων είναι μόνο κάποια από τα ζητήματα στα οποία το A.B.C. έχει την δυνατότητα να δώσει απάντηση (Κεχράς, 2009).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Κόστος και κοστολόγηση

Πριν την προσέγγιση του θέματος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (A.B.C.), αξίζει να αναφερθούμε συνοπτικά στις βασικές αρχές που διέπουν το κόστος και στην έννοια της κοστολόγησης γενικότερα.

2.1 Έννοια, κριτήρια και διακρίσεις του κόστους

Σύμφωνα με τους Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2005), *«κόστος είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση»*.

Οι Καραγιώργος και Πετρίδης (2003) αναφέρουν ότι το κόστος αποτελεί επένδυση χρηματικού ποσού με σκοπό την επίτευξη εσόδων. Η επένδυση αυτή μπορεί να έχει είτε την μορφή υλικών αγαθών, είτε την μορφή υπηρεσίας.

Το κόστος μπορεί να κατηγοριοποιηθεί (διακριθεί) με βάση τα παρακάτω κριτήρια (Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση, 2005):

1. Τις συνιστώσες (ή μεταβλητές) του κόστους παραγωγής που είναι αναγκαίες για την παραγωγή ενός προϊόντος ή την παροχή μιας υπηρεσίας. Οι βασικότερες είναι:
 - ❖ Οι αναλωθείσες πρώτες ύλες: Οι πρώτες ύλες θεωρούνται παράγοντας άμεσου κόστους (direct cost) για μια επιχείρηση, διότι επιβαρύνουν απευθείας το προϊόν που παράγεται. Από πλευρά συμμετοχής, αποτελούν το μεγαλύτερο στοιχείο κόστους σε ένα παραγόμενο προϊόν.
 - ❖ Το κόστος των άμεσων εργατικών (direct labour): Και σε αυτήν την περίπτωση η μεταβλητή της άμεσης εργασίας αποτελεί φορέα άμεσου κόστους διότι έχει απευθείας επιβάρυνση στο παραγόμενο προϊόν.
 - ❖ Το ειδικό βιομηχανικό κόστος: Είναι όλες εκείνες οι δαπάνες οι οποίες συνδέονται με έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους. Ως φορέας κόστους ορίζεται *«το αντικείμενο ως προς το οποίο γίνεται η συγκέντρωση του κόστους»*, όπως το προϊόν ή η υπηρεσία.
 - ❖ Γενικό βιομηχανικό κόστος ή γενικά βιομηχανικά έξοδα: Σε αντίθεση με το ειδικό, το γενικό βιομηχανικό κόστος αποτελείται από τις δαπάνες οι οποίες συνδέονται όχι με έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά με το σύνολο αυτών.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν έμμεσο κόστος (indirect cost) για μια επιχείρηση, διότι δεν έχουν άμεση επιβάρυνση στο τελικό προϊόν αλλά έμμεση (π.χ. έμμεση εργασία, βοηθητικές ύλες, κλ.π.).

2. Τις συνιστώσες του συνολικού κόστους λειτουργίας της επιχείρησης. Σε αυτήν την κατηγορία συμπεριλαμβάνονται:
 - ❖ Τα γενικά έξοδα διοίκησης (όπως ενοίκιο, θέρμανση κλ.π.).
 - ❖ Τα γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης (όπως διαφήμιση, αποθήκευση, μεταφορικά, κλ.π.).
 - ❖ Τα γενικά έξοδα χρηματοδότησης (όπως χρεωστικοί τόκοι, κλ.π.).

3. Τη σχέση μεταξύ κόστους παραγωγής και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης. Το κόστος διακρίνεται σε:
 - ❖ Μεταβλητό: Όπου μεταβάλλεται ευθέως στο σύνολο του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, αλλά παραμένει σταθερό ανά μονάδα προϊόντος.
 - ❖ Σταθερό: Όπου μένει σταθερό στο σύνολο του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.
 - ❖ Μικτό: Όπου προκύπτει από τον συνδυασμό των δυο παραπάνω.

4. Την παρακολούθηση του κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα κόστους. Διακρίνεται σε:
 - ❖ Άμεσο: Δημιουργείται λόγω του εκάστοτε συγκεκριμένου φορέα (προϊόν, υπηρεσία) και ελέγχεται από αυτόν. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω σαν άμεσο κόστος, ενδεικτικά, θεωρείται το κόστος των άμεσων πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας.
 - ❖ Έμμεσο: Αυτή η κατηγορία κόστους δεν εξαρτάται μόνο από έναν συγκεκριμένο φορέα.

5. Το τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας με το οποίο συνδέεται το κόστος. Έτσι τα τμήματα διακρίνονται σε:
 - ❖ Παραγωγικά, όπου γίνεται η παραγωγή των προϊόντων.
 - ❖ Υποστηρικτικά, όπου λειτουργούν βοηθητικά στα παραγωγικά και σε άλλα τμήματα (π.χ. τμήμα αποθήκης, συντήρησης, κλ.π.).
6. Τη σχέση του κόστους με τις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης. Σε αυτήν την κατηγοριοποίηση, το κόστος διακρίνεται σχετικά με τις λειτουργίες της επιχείρησης και όχι με τα εκάστοτε τμήματα όπως παραπάνω. Οι βασικές λειτουργίες είναι:
 - ❖ Πωλήσεων
 - ❖ Χρηματοοικονομική
 - ❖ Διοικητική
 - ❖ Παραγωγής
7. Τη χρονική περίοδο στην οποία το κόστος (αφού μετατραπεί σε έξοδο) θα συσχετιστεί με τα έσοδα. Δηλαδή η διάκριση βασίζεται στο *πότε* θα γίνει αυτή η μετατροπή.
8. Τη σχέση μεταξύ του κόστους και των διαδικασιών προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων.

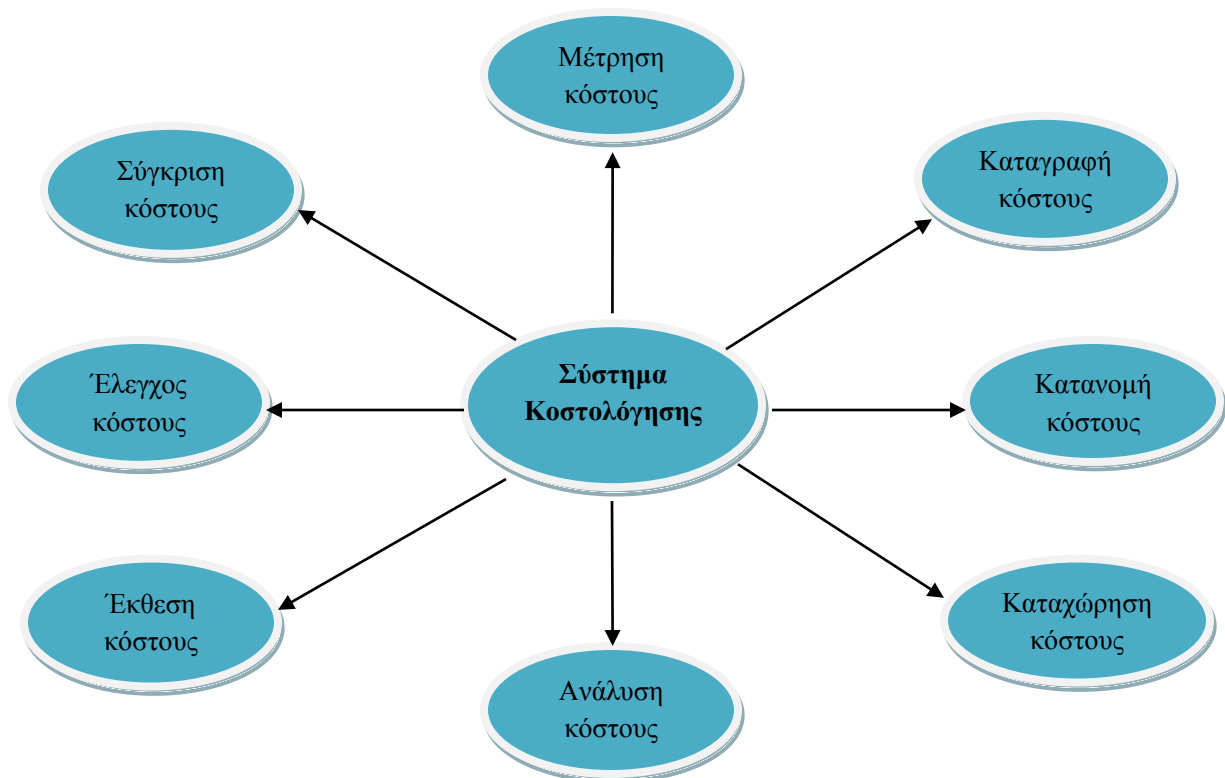
2.2 Κοστολόγηση – Έννοια και ορισμός

Η γνώση του κόστους συνιστά παράγοντα υψίστης σημασίας για μια επιχείρηση για τον απλούστατο λόγο ότι το κόστος αποτελεί παράγοντα ο οποίος συμβάλει καθοριστικά σε σημαντικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Ο καθορισμός της τιμής πώλησης του τελικού προϊόντος, η παρακολούθηση των εξόδων που βαραίνουν μια επιχείρηση καθώς και ο έλεγχος των πωλήσεων αποτελούν κάποιους από τους λόγους που οι επιχειρήσεις προβαίνουν στην διαδικασία της κοστολόγησης.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) «*κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας*» (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2003).

Κάθε επιχείρηση ανάλογα με τα χαρακτηριστικά της και τις απαιτήσεις της, χρησιμοποιεί ένα κοστολογικό σύστημα ώστε να εκπληρώσει τους στόχους της με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Σαν κοστολογικό σύστημα νοείται το πληροφοριακό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση. Για την υιοθέτηση του κατάλληλου συστήματος η επιχείρηση θα πρέπει να εξετάσει τόσο ενδογενείς όσο και εξωγενείς παράγοντες, καθώς και τις ανάγκες της όσον αφορά την πληροφόρηση που επιθυμεί να λαμβάνει σχετικά με το θέμα της παρακολούθησης του κόστους. Συνεπώς, ο τρόπος ανάπτυξης και οργάνωσης ενός συστήματος, εξαρτάται καθαρά από τις ανάγκες της διοίκησης για πληροφόρηση καθώς και από τους πόρους που είναι διατεθειμένη να επενδύσει, τόσο υλικούς όσο και άυλους (ανθρώπινο κεφάλαιο). Να σημειωθεί ότι η μεταφορά ενός συστήματος από μια επιχείρηση σε άλλη, αποτελεί ρίσκο έστω και αν οι επιχειρήσεις ασχολούνται με ίδιο ή παρεμφερές αντικείμενο.

Παρόλο που δεν είναι στα όρια της παρούσας εργασίας η περαιτέρω ανάλυση της έννοιας της κοστολόγησης, αξίζει να παρουσιάσουμε συγκεντρωτικά τις βασικές δραστηριότητες ενός συστήματος κοστολόγησης (Σχήμα 2.1):



Σχήμα 2.1: Βασικές δραστηριότητες συστήματος κοστολόγησης

2.3 Άμεσο και έμμεσο κόστος

Παρόλο που σε παραπάνω ενότητα του παρόντος κεφαλαίου αναφερθήκαμε συνοπτικά στις έννοιες του άμεσου και έμμεσου κόστους, εξαιτίας του γεγονότος ότι θα μας απασχολήσουν αρκετά, αξίζει να εξετάσουμε κάποια από τα γνωρίσματά τους.

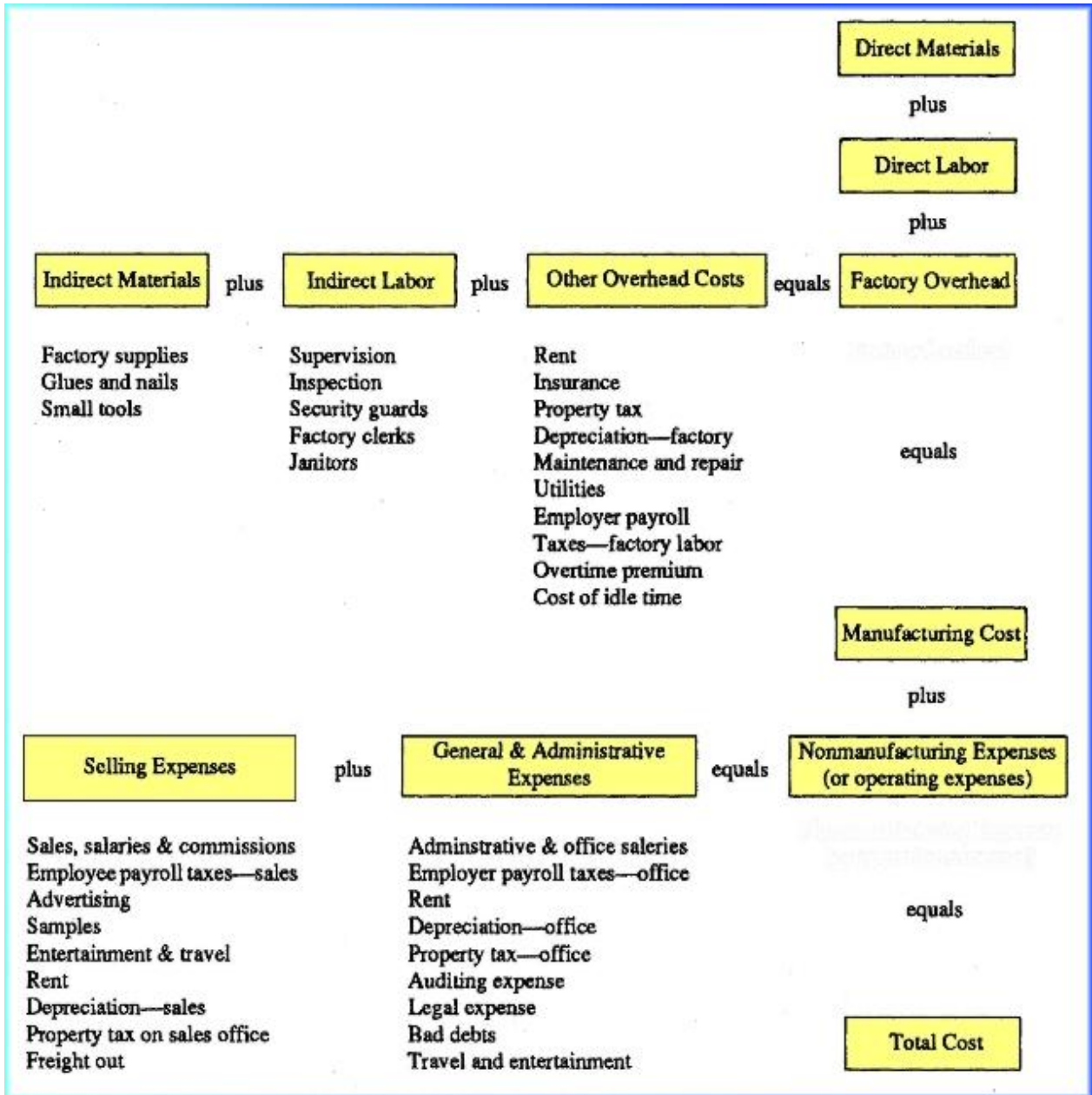
Άμεσο κόστος ή άμεση δαπάνη (direct cost) είναι το κόστος το οποίο μπορεί να εντοπιστεί εύκολα και να αποδοθεί άμεσα σε ένα προϊόν ή σε μια υπηρεσία (Hicks, 1999). Παραδείγματα τέτοιων δαπανών αποτελούν οι άμεσες δαπάνες για εμπορεύματα με σκοπό την μεταπώλησή τους, οι δαπάνες για πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν (άμεσα υλικά), οι δαπάνες για εξαρτήματα καθώς και οι δαπάνες για άμεση εργασία. Να επισημάνουμε ότι στα άμεσα υλικά δεν συμπεριλαμβάνονται εκείνα τα οποία δεν αναλώνονται για την παραγωγή του προϊόντος. Η δαπάνη για άμεση εργασία από την άλλη, είναι ουσιαστικά το κόστος του χρόνου εργασίας για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Έμμεσο κόστος ή έμμεση δαπάνη (indirect cost) αντίθετα είναι το κόστος το οποίο δεν εντοπίζεται εύκολα και δεν αποδίδεται άμεσα σε ένα προϊόν ή σε μια υπηρεσία. Είναι ουσιαστικά το κόστος εκείνων των δραστηριοτήτων που επωμίζεται μια επιχείρηση για την υποστήριξη των βασικών λειτουργιών της (Hicks, 1999). Δηλαδή, είναι τα έξοδα εκείνα που δεν έχουν απευθείας επιρροή στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Παραδείγματα έμμεσων δαπανών αποτελούν: τα ενοίκια κτιρίων, οικοπέδων και μηχανημάτων, τα έξοδα συντήρησης, το κόστος εκπαίδευσης, τα κόστη έρευνας και ανάπτυξης, οι έλεγχοι ποιότητας, οι αποσβέσεις, οι φόροι, τα κόστη του ελέγχου παραγωγής, οι δαπάνες προβολής και διαφήμισης, τα χρηματοοικονομικά κόστη, οι δαπάνες διοίκησης, κ.α.

Τόσο ο προσδιορισμός του άμεσου, όσο και ο προσδιορισμός του έμμεσου κόστους θα πρέπει να γίνονται προσεκτικά από μια επιχείρηση, διότι υπάρχουν αρκετές δυσκολίες και παγίδες οδηγώντας συχνά σε λάθη και παραλείψεις. Ιδιαίτερη βαρύτητα θα πρέπει να δοθεί στην περίπτωση των γενικών εξόδων (δηλαδή του έμμεσου κόστους) όπου οι δαπάνες δεν ενσωματώνονται απευθείας στο παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία, καθιστώντας τον υπολογισμό τους σαφώς δυσκολότερο.

Στο παρακάτω σχήμα (Σχήμα 2.2) παρουσιάζεται μια διαγραμματική απεικόνιση του συνολικού κόστους που επωμίζονται οι επιχειρήσεις. Αυτό, όπως αναφέρθηκε και νωρίτερα, προκύπτει από το άθροισμα του άμεσου κόστους (direct materials, direct labour) του έμμεσου κόστους (indirect

materials, indirect labour, other overhead costs) και των λοιπών γενικών λειτουργικών εξόδων (selling expenses, general & administrative expenses).



Σχήμα 2.2: Διαγραμματική απεικόνιση του συνολικού κόστους

Πηγή: *Costs by Management Function* [Διάγραμμα], Direct Costs and Indirect Costs, World Academy Online, <http://worldacademyonline.com/article/26/372/direct_costs_and_indirect_costs.html> [εθεάθη 21 Δεκεμβρίου 2014]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (A.B.C.) - Γενικά

3.1 Σύντομη ιστορική αναδρομή - Ορισμός

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity-Based Costing A.B.C.) έχει τις απαρχές της στο 1988 όταν οι Cooper και Kaplan παρουσίασαν μια διαφορετική προσέγγιση στον υπολογισμό του κόστους. Έως τότε τα «παραδοσιακά» συστήματα ήταν αυτά που κυριαρχούσαν, όπως η εξατομικευμένη παραγωγή (job order costing), η κατά φάση κοστολόγηση (process costing), η πλήρης κοστολόγηση (full costing), η άμεση κοστολόγηση (direct costing), και η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing) (Κεχράς, 2009). Όπως αναφέρει ο Cokins (1999), η δεκαετία του 1980 ήταν αυτή κατά την οποία οι επιχειρήσεις άρχισαν να συνειδητοποιούν τις ανακρίβειες που προέκυπταν από τα «παραδοσιακά» συστήματα. Τα τελευταία έδιναν περισσότερο βάση στην κοστολόγηση της άμεσης εργασίας και των άμεσων υλικών, που ήταν αναγκαία για την παραγωγική διαδικασία, και όχι στα λοιπά γενικά έξοδα τα οποία χαρακτηρίζονταν σαν μη υπολογίσιμος παράγοντας. Η έμφαση της άμεσης εργασίας ήταν αυτό που ουσιαστικά κυριαρχούσε, με την κατανομή των γενικών εξόδων να γίνεται μεν, αλλά με τρόπο αυθαίρετο. Με άλλα λόγια, ο καταμερισμός των γενικών δαπανών γινόταν αναλογικά με τις μονάδες που οι επιχειρήσεις παρήγαγαν και με τις πωλήσεις των προϊόντων. Αυτό το σύστημα καθιστούσε τις «παραδοσιακές» μεθόδους υπολογισμού του κόστους σχετικά αναξιόπιστες, διότι πολλά από τα γενικά έξοδα που προέκυπταν αντιστοιχούσαν σε εξωγενείς δραστηριότητες, άσχετες με τον κύριο «κορμό» της παραγωγής. Έτσι ήταν συχνό το φαινόμενο είτε της υπερκοστολόγησης είτε της υποκοστολόγησης των προϊόντων.

Ο Ning (2005) στην ιστορική του ανασκόπηση επί του θέματος της κοστολόγησης, αναφέρει ότι η ανάγκη για την μετατόπιση από τα «παραδοσιακά» συστήματα σε ένα σύστημα όπου θα έδινε έμφαση στην κατανομή των γενικών εξόδων, προέκυψε λόγω των αλλαγών στις τεχνολογίες παραγωγής, στις μεθόδους ελέγχου και γενικότερα στις μορφές ανταγωνισμού και στην αγορά. Με την πάροδο των χρόνων και με το έμμεσο κόστος (γενικά έξοδα) σε πολλές περιπτώσεις να ξεπερνά το 60% του συνολικού κόστους, δημιουργήθηκε η ανάγκη ενός συστήματος κοστολόγησης το οποίο θα έδινε απάντηση στην αναξιοπιστία των «παραδοσιακών» μεθόδων (Κεχράς, 2009). Αυτό ήταν το A.B.C. Οι πληροφορίες που θα παρείχε είχαν σαν άμεσο σκοπό τον ακριβή υπολογισμό του κόστους των υποστηρικτικών δραστηριοτήτων και σαν έμμεσο στόχο την γενικότερη υποστήριξη των στρατηγικών αποφάσεων μιας επιχείρησης. Σε αυτό

πρέπει να προστεθεί και το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις πλέον παράγαν έναν μεγάλο αριθμό διαφοροποιημένων προϊόντων και όπως επισήμανε ο Cooper (1988) αυτή η ποικιλομορφία, ο όγκος, το μέγεθος και η πολυπλοκότητα είναι οι παράγοντες που οδηγούν στην αναξιοπιστία των «παραδοσιακών» μεθόδων και στην ανάγκη μιας νέας προσέγγισης.

Όπως ορίζεται από τον Κεχρά (2009), «*το A.B.C. είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων, αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των έτοιμων προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας*». Οι Innes and Mitchell (1993) επίσης υποστήριξαν ότι με το A.B.C. γίνεται σύνδεση του κόστους όχι μόνο με το προϊόν ή την υπηρεσία αλλά και με τον πελάτη. Συμπληρωματικά, ο O'Guin (1991) αναφέρει ότι η μέθοδος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα ουσιαστικά διαχωρίζει και κατανέμει το κόστος σε δύο ομάδες, σε αυτό που δημιουργείται από το προϊόν και σε εκείνο που δημιουργείται από τον πελάτη. Η πρώτη ομαδοποίηση περιλαμβάνει δαπάνες που συνδέονται άμεσα με το προϊόν, όπως η κατασκευή, ο σχεδιασμός, ο προγραμματισμός της παραγωγής, η αποθήκευση, ο έλεγχος ποιότητας, οι προμήθειες, κ.λπ. Στην δεύτερη ομάδα ανήκουν οι δαπάνες που σχετίζονται με τον πελάτη. Αυτές είναι τα έξοδα παράδοσης, εξυπηρέτησης, υποστήριξης, η διανομή, οι πωλήσεις, η διαφήμιση, το μάρκετινγκ, η έρευνα και ανάπτυξη, κ.α. Δηλαδή, με την χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου παρατηρούμε ότι γίνεται συσχετισμός της έννοιας του κόστους και με τον πελάτη.

Συνεπώς η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί σαν μια μέθοδος κατανομής των έμμεσων δαπανών. Το A.B.C. λαμβάνει υπόψιν του όχι μόνο τα γενικά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία αλλά και το κόστος που συνδέεται με άλλες λειτουργίες οι οποίες μπορεί να μην είναι απευθείας συνδεδεμένες με την παραγωγή, αλλά που παίζουν σημαντικό ρόλο σε μια επιχείρηση (π.χ. μάρκετινγκ, εφοδιαστική κ.α.) (Turney, 1996). Ως εκ τούτου οι δραστηριότητες (οι οποίες μπορούν να ποικίλουν από μια απλή έκδοση παραστατικών και εξόφληση συναλλαγματικών μέχρι την συντήρηση του εξοπλισμού και την παλετοποίηση των προϊόντων) και το κόστος αυτών, παίζουν τον σημαντικότερο ρόλο στην συγκεκριμένη μέθοδο. Με την εκχώρηση του κόστους στις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, η διοίκηση βρίσκεται στην πλεονεκτική θέση του ελέγχου των αιτιών που το προκαλούν αλλά και τον βαθμό στον οποίο συμβαίνει αυτό. Έτσι μπορεί να υπάρξει μια στοχευμένη προσέγγιση από

την πλευρά της επιχείρησης για την μείωση του κόστους, εφόσον γνωρίζει, μέσω της μεθόδου A.B.C., τις πηγές πρόκλησής του.

Η εγκυρότητα των πληροφοριών, που παρέχονται από την υιοθέτηση του συστήματος A.B.C., αποτελούν εργαλείο στα «χέρια» των επιχειρήσεων για την ορθή λήψη αποφάσεων, για την κριτική αξιολόγηση του χαρτοφυλακίου των προϊόντων και γενικότερα για τον προγραμματισμό των λειτουργιών και δραστηριοτήτων.

3.2 Βασικές έννοιες του συστήματος A.B.C.

Πριν εμβαθύνουμε στην περιγραφή του μοντέλου και στην σύγκρισή του με τις λεγόμενες «παραδοσιακές» μορφές κοστολόγησης, είναι απαραίτητο να αναφερθούμε σε ορισμένες έννοιες οι οποίες χαρακτηρίζουν τόσο το σύστημα A.B.C. όσο και γενικότερα την κοστολογική προσέγγιση. Σύμφωνα με τον Κεχρά (2009) αυτές είναι:

- ❖ Οι πόροι (resources)
- ❖ Οι φορείς κόστους (cost objects)
- ❖ Οι οδηγοί κόστους (cost drivers)
- ❖ Οι δραστηριότητες (activities)
- ❖ Οι κατανομείς πόρων (resource drivers)
- ❖ Οι κατανομείς δραστηριοτήτων (resource activities)
- ❖ Οι δείκτες απόδοσης (performance indicators)
- ❖ Η αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (value chain)

3.2.1 Οι πόροι (resources)

Πόρος είναι οτιδήποτε (από πρώτες ύλες, κτίρια και μηχανήματα, μέχρι χρήματα και ανθρώπινο δυναμικό) έχει η επιχείρηση στην κατοχή της για να λειτουργήσει και να εξυπηρετήσει τον λόγο ύπαρξής της. Με τις διάφορες επιχειρησιακές διεργασίες και λειτουργίες οι πόροι μπορούν να μετατραπούν είτε σε άλλους πόρους, είτε σε φορείς κόστους.

3.2.2 Οι φορείς κόστους (cost objects)

Φορέας κόστους, κατά την μέθοδο A.B.C., είναι ο αποδέκτης του συνόλου των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, δηλαδή από την μία τα παραγόμενα προϊόντα και οι υπηρεσίες και από την άλλη οι πελάτες.

3.2.3 Οι οδηγοί κόστους (cost drivers)

Οι οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων είναι αυτοί που ουσιαστικά συνδέουν το κόστος των δραστηριοτήτων με τους φορείς του κόστους. Δηλαδή είναι οι μηχανισμοί που μεταφέρουν το κόστος από τις δραστηριότητες στους εκάστοτε φορείς τους. Οι οδηγοί μπορεί είτε να σχετίζονται με την συχνότητα μιας δραστηριότητας (οδηγοί συχνότητας - transaction drivers), είτε με την χρονική διάρκεια εκτέλεσης της (οδηγοί χρονικής διάρκειας - duration drivers).

3.2.4 Οι δραστηριότητες (activities)

Σαν δραστηριότητες μπορούν να χαρακτηριστούν όλες οι ενέργειες οι οποίες μέσω της κατανάλωσης πόρων επιδιώκουν κάποιο συγκεκριμένο αποτέλεσμα. Οι δραστηριότητες από την μια συγκεντρώνουν κόστος για μια επιχείρηση και από την άλλη προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν. Βέβαια το τελευταίο δεν είναι απαραίτητο διότι υπάρχουν και αρκετές δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία (όπως η αποθήκευση των πρώτων υλών, η εκκίνηση των μηχανών παραγωγής, η συσκευασία και η αποθήκευση) και στόχος της επιχείρησης είναι να τις ελαχιστοποιήσει. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Κεχράς (2009), *«οι δραστηριότητες αποτελούν τη μικρότερη μονάδα ευθύνης, όπου και πραγματοποιείται η συγκέντρωση του κόστους με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητάς της»*.

3.2.5 Οι κατανομείς πόρων (resource drivers)

Οι κατανομείς πόρων (Παράρτημα Α) είναι αυτοί που ουσιαστικά συνδέουν τις δραστηριότητες με τους έμμεσους πόρους. Δηλαδή, υπάρχει μια αντιστοίχιση του κόστους των πόρων στις εκάστοτε δραστηριότητες.

3.2.6 Οι κατανομείς δραστηριοτήτων (resource activities)

Οι κατανομείς δραστηριοτήτων (Παράρτημα Α) λειτουργούν αντίστοιχα με τους κατανομείς πόρων, με την διαφορά ότι σε αυτήν την περίπτωση οι κατανομείς είναι οι συνδεδετικοί κρίκοι μεταξύ κόστους δραστηριοτήτων και φορέων κόστους.

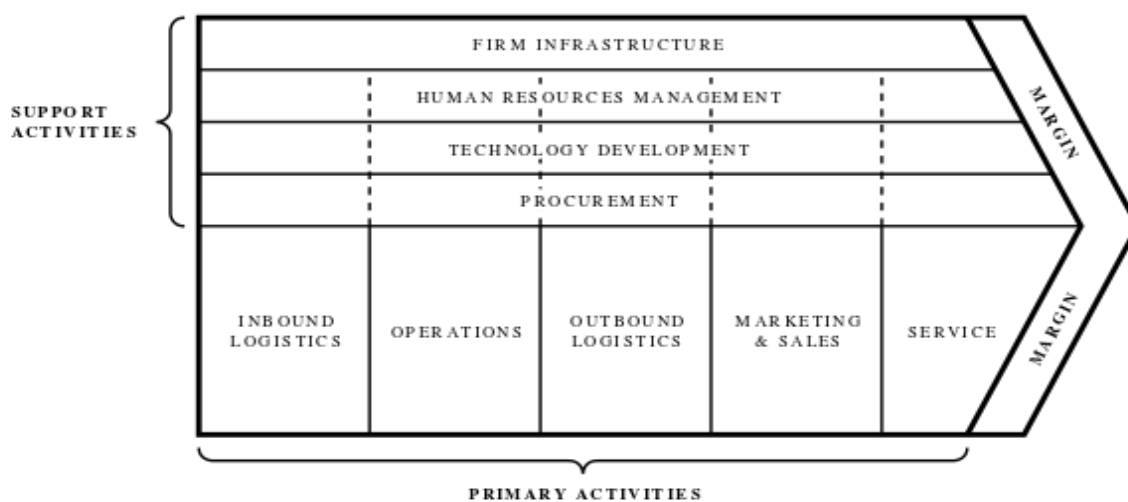
3.2.7 Οι δείκτες απόδοσης (performance indicators)

Όπως αναφέρει ο Parmenter (2010) οι δείκτες απόδοσης δρουν βοηθητικά σε μια επιχείρηση, στοχεύοντας στην ευθυγράμμιση των δραστηριοτήτων της με τους στρατηγικούς της στόχους. Δηλαδή με την χρήση των δεικτών απόδοσης, οι επιχειρήσεις είναι σε θέση να διακρίνουν κατά πόσο οι δραστηριότητες που χρησιμοποιούν είναι αποτελεσματικές και αποδοτικές. Έτσι

ουσιαστικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι λειτουργούν σαν ένα μέτρο ελέγχου που διαθέτει η εκάστοτε οικονομική μονάδα.

3.2.8 Η αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (value chain)

Η αλυσίδα προστιθέμενης αξίας αποτελείται από το σύνολο των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία στις εισροές μιας επιχείρησης και τις μετατρέπουν σε εκροές. Κοινώς είναι όλες οι δραστηριότητες που απαιτούνται από την «σύλληψη» της ιδέας του προϊόντος μέχρι την τελική του παράδοση στον καταναλωτή (Kaplinsky and Morris, 2003). Η έννοια της αλυσίδας προστιθέμενης αξίας προτάθηκε από τον Michael Porter το 1985 (Σχήμα 3.1) σαν μια τεχνική η οποία βοηθά τις επιχειρήσεις να αξιολογήσουν τις δυνατότητές τους και τις αδυναμίες τους (Henry, 2008). Όπως αναφέρει ο ίδιος ο Porter (1996) σε άρθρο του, οι δραστηριότητες αποτελούν φορείς ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, και συνεπώς οι επιχειρήσεις θα πρέπει να εστιάσουν στην ελαχιστοποίηση τους, στην γρήγορη και αποτελεσματική τους εκτέλεση και στις λιγότερες εισροές.

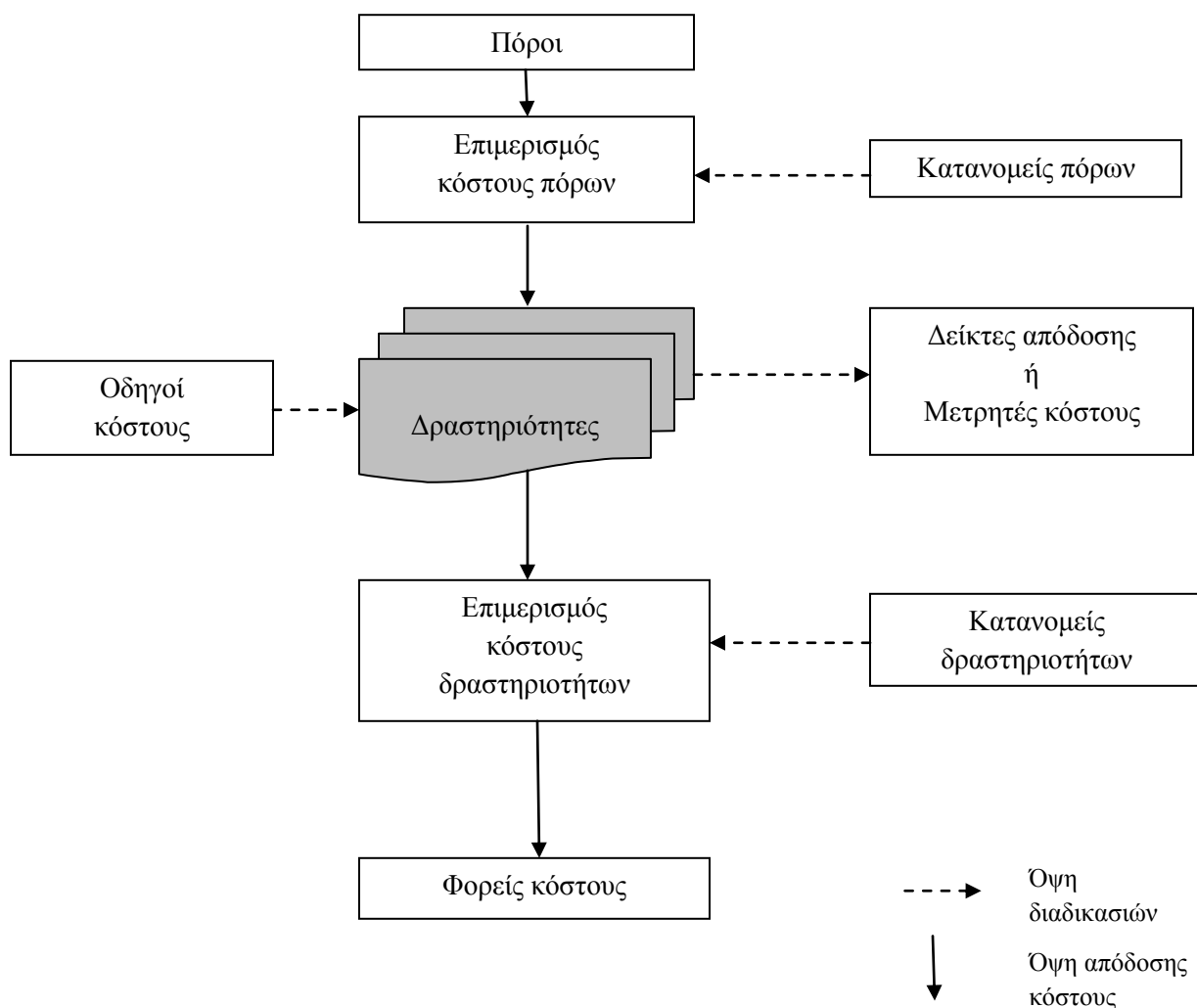


Σχήμα 3.1: Αλυσίδα προστιθέμενης αξίας

Πηγή: Porter, M. E. (1985) *The Value Chain* [Διάγραμμα]. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. NY: Free Press, p. 37.

Εάν επιθυμούσαμε να απεικονίζουμε την σχέση των παραπάνω εννοιών σχηματικά (Σχήμα 3.2), θα παρατηρούσαμε την διδιάστατη και σταυροειδή μορφή του μοντέλου A.B.C. Οι δύο όψεις του συστήματος, όπως αναφέρει ο Κεχράς (2009), είναι από την μία η όψη απόδοσης του κόστους, και από την άλλη η όψη των διαδικασιών. Η πρώτη όψη (απόδοσης του κόστους)

εστιάζει στον καταμερισμό του κόστους των πόρων στις δραστηριότητες και μετέπειτα του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς. Η όψη των διαδικασιών εστιάζει στον έλεγχο των δραστηριοτήτων και της κατανομής των πόρων σε αυτές μέσω της χρήσης των οδηγών κόστους, των δεικτών απόδοσης, των κατανομών πόρων και των κατανομών δραστηριοτήτων.



Σχήμα 3.2: Οι δύο όψεις ενός συστήματος A.B.C.

Πηγή: Κεχράς, Ι. Δ. (2009) Οι δύο όψεις ενός συστήματος A.B.C. [Διάγραμμα]. *Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., σελ. 63.

3.3 Στόχοι υιοθέτησης ενός μοντέλου A.B.C.

Πριν αναπτύξουμε τα στάδια που ακολουθούνται κατά την υιοθέτηση τόσο ενός «παραδοσιακού» συστήματος κοστολόγησης όσο και ενός συστήματος A.B.C., αξίζει να

αναφέρουμε τους στόχους τους οποίους προσπαθεί να επιτύχει η εκάστοτε οικονομική μονάδα με την χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης.

Σύμφωνα με τον Cooper (1990), οι στόχοι είναι οι εξής:

1. Η παροχή πληροφοριών σχετικά με τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία σε ένα προϊόν.
2. Η παροχή πληροφοριών για τις δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν και για τους φορείς κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες) ώστε να υπάρχουν οι κατάλληλες ενέργειες ελαχιστοποίησης του κόστους αυτών των δραστηριοτήτων.
3. Η πληροφόρηση για το κόστος των προϊόντων ώστε να γίνει ο συσχετισμός με την αποδοτικότητά τους.
4. Η παροχή πληροφοριών για την διαμόρφωση της τιμολογιακής πολιτικής (ανατίμηση και υποτίμηση) (Cooper and Kaplan, 1991).
5. Η παροχή πληροφοριών και η καθοδήγηση για την γενικότερη λήψη αποφάσεων.

Οι Landry, Wood και Lindquist (1997) υποστηρίζουν ότι οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν την μέθοδο A.B.C. για να εξακριβώσουν την πραγματική αξία των προϊόντων τους και για να κατανοήσουν την δομή του κόστους από την πλευρά των δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, ένα μοντέλο A.B.C. μπορεί να δώσει σε μια επιχείρηση πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή την παροχή μιας υπηρεσίας, για τον λόγο που πρέπει να εκτελούνται αυτές, για το κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση με την εκτέλεση τους, για την συμβολή τους τόσο στα έσοδα όσο και στην παραγωγική διαδικασία (για τις εξωγενείς δραστηριότητες) και γενικότερα για την σύνδεση των πόρων με τις δραστηριότητες (ανάλωση) και των δραστηριοτήτων με τα προϊόντα, τις υπηρεσίες ή τους πελάτες (Σχήμα 3.3).



Σχήμα 3.3: Απλοποιημένη απεικόνιση ενός συστήματος A.B.C

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Στάδια σχεδιασμού ενός μοντέλου A.B.C.

Ο Norkiewich (1994) πρότεινε μια σειρά 9 βημάτων τα οποία θα πρέπει να ακολουθήσει η κάθε επιχείρηση η οποία θα επιθυμούσε να στραφεί στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα. Τα βήματα είναι τα παρακάτω:

1. Αναγνώριση της ανάγκης για υιοθέτηση ενός νέου κοστολογικού συστήματος και προσεκτικός εκ των προτέρων σχεδιασμός.

Πριν προβεί η επιχείρηση στην εφαρμογή ενός συστήματος A.B.C., θα πρέπει να εξετάσει εάν το παρόν κοστολογικό σύστημα που χρησιμοποιεί καλύπτει τις ανάγκες της, και αν ναι σε ποιόν βαθμό. Από τις παραπάνω ενότητες έγινε φανερό ότι το A.B.C. αποτελεί μια μέθοδο η οποία μπορεί να δώσει εγκυρότερες πληροφορίες όσον αφορά το κόστος που επωμίζεται η κάθε οικονομική μονάδα. Συνεπώς, η επιχείρηση θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσο η κοστολογική πληροφόρηση που ήδη λαμβάνει είναι ανεπαρκής ή αναξιόπιστη και μετέπειτα να σχεδιάσει προσεκτικά τον τρόπο που θα γίνει η μετάβαση από το ένα σύστημα στο άλλο. Το εύρος των δραστηριοτήτων, ο βαθμός πολυπλοκότητας, ο όγκος και η γκάμα των προϊόντων είναι μόνο κάποιοι από τους παράγοντες που θα πρέπει να ληφθούν υπόψιν στην διαδικασία αυτή.

2. Εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού.

Εφόσον γίνει η παραπάνω αναγνώριση, δηλαδή ότι η επιχείρηση χρήζει αλλαγής και υιοθέτησης ενός νέου συστήματος κοστολόγησης, θα πρέπει να γίνει προσδιορισμός των αναγκών για εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού στις νέες συνθήκες. Η εκπαίδευση θα πρέπει να αφορά όλες τις ιεραρχικές βαθμίδες και να γίνεται με τρόπο συστηματικό και κατανοητό. Θα πρέπει ακόμα να υπάρχει δέσμευση και υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης καθόλη την διάρκεια της μετάβασης, ώστε να ελαχιστοποιηθούν οι τυχόν αντιδράσεις των εργαζομένων στην αλλαγή. Για να υπάρχει θετική ανταπόκριση του ανθρώπινου δυναμικού στις νέες συνθήκες, θα πρέπει σε αρχικό στάδιο να υπάρχει πλήρης κατανόηση της χρησιμότητας του νέου μοντέλου, της φιλοσοφίας του, του χρονοδιαγράμματος και του τρόπου μετάβασης, καθώς και συνεχής και αμφίδρομη επικοινωνία. Η αντίσταση στην αλλαγή αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους παράγοντες αποτυχίας υιοθέτησης ενός νέου συστήματος. Συνεπώς, η ανώτατη διοίκηση θα πρέπει να δημιουργήσει ένα ξεκάθαρο και συγκεκριμένο όραμα, να εναρμονίσει την

αλλαγή στην κουλτούρα της εταιρείας και πάνω από όλα να δείξει έμπρακτα την δέσμευσή της και την στήριξή της στο νέο εγχείρημα.

3. Καθορισμός των συγκεκριμένων στόχων που επιθυμεί να επιτύχει.

Ο καθορισμός των στόχων αποτελεί παράγοντα υψίστης σημασίας για μια επιχείρηση τόσο σε γενικότερο επίπεδο όσο και συγκεκριμένα στην εφαρμογή ενός μοντέλου A.B.C. Όπως αναφέρθηκε σε παραπάνω ενότητα, αυτό στο οποίο στοχεύει η επιχείρηση κατά την υιοθέτηση ενός συστήματος A.B.C. είναι η πληροφόρηση (για τις δραστηριότητες, το κόστος τους, την αποδοτικότητα τους, κ.λπ.). Αυτό όμως αποτελεί μια πολύ γενική έννοια. Θα πρέπει να συγκεκριμενοποιηθούν οι πληροφορίες που επιθυμεί να αποκτήσει, οι τομείς λειτουργίας που θα επηρεαστούν από την εφαρμογή του μοντέλου, οι αλλαγές που θα πραγματοποιηθούν, καθώς και η διάρκεια και το κόστος υλοποίησης του προγράμματος. Σκοπός του καθορισμού των στόχων αποτελεί ο εστιασμός της προσοχής της επιχείρησης στο τι πρέπει να επιτευχθεί και μέχρι πότε. Οι στόχοι επίσης αποτελούν και την κατευθυντήρια γραμμή της αξιολόγησης της εφαρμογής του προγράμματος μετά την ολοκλήρωσή του.

4. Σύσταση της ομάδας η οποία θα αναλάβει το νέο εγχείρημα.

Για να γίνει υιοθέτηση ενός συστήματος A.B.C. θα πρέπει να γίνει η σύσταση μιας ομάδας ανθρώπων οι οποίοι θα αναλάβουν να ενσωματώσουν την νέα μέθοδο και να προβούν στην σταδιακή αλλαγή. Η ομάδα που θα επιλεγεί θα πρέπει να έχει όχι μόνο την κατάλληλη εκπαίδευση στο θέμα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, αλλά και την απαιτούμενη δέσμευση και αφοσίωση στο εγχείρημα. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ένας συχνός λόγος αποτυχίας αποτελεί η αντίσταση στις εκάστοτε αλλαγές. Η ομάδα αυτή, με την έμπρακτη στήριξη της διοίκησης, θα πρέπει να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες ώστε να ελαχιστοποιήσει τις αντιδράσεις του ανθρώπινου δυναμικού και να δημιουργήσει το κατάλληλο κλίμα ώστε να λάβει την ζητούμενη αφοσίωση.

5. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων, των φορέων κόστους και των οδηγών κόστους.

Σε πρώτο επίπεδο θα πρέπει να οριστούν επακριβώς οι δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούνται στην επιχείρηση. Αυτό θα γίνει φυσικά με την βοήθεια των εργαζομένων, μιας και αυτοί είναι σε θέση να υποδείξουν τις δραστηριότητες με τις οποίες απασχολούνται και τον χρόνο που καταναλώνουν για την υλοποίησή τους. Ο

προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και η κατηγοριοποίησή τους αποτελεί βασική προϋπόθεση υλοποίησης ενός συστήματος A.B.C. Ο προσδιορισμός των φορέων κόστους αποτελεί σημαντική μεταβλητή κατά την παραπάνω διαδικασία, μιας και οι φορείς αποτελούν τους αποδέκτες του συνόλου των δραστηριοτήτων. Συνεπώς, είναι και αυτοί που ορίζουν ποιες δραστηριότητες θα πρέπει να πραγματοποιηθούν. Τέλος, οι οδηγοί κόστους είναι η παράμετρος που όπως αναφέρθηκε παραπάνω αποτελεί τον συνδετικό κρίκο μεταξύ δραστηριοτήτων και φορέων. Γίνεται φανερό ότι η επιλογή των οδηγών από την επιχείρηση χρήζει ιδιαίτερης προσοχής.

6. Συλλογή των στοιχείων και επίλυση των προβλημάτων που προκύπτουν.

Μετά των ορισμό των δραστηριοτήτων, των φορέων και των οδηγών, η επιχείρηση θα πρέπει να προβεί στην συλλογή των στοιχείων που είναι χρήσιμα για την ανάπτυξη του μοντέλου. Τα στοιχεία θα αντληθούν από διάφορες πηγές, μια από τις οποίες αποτελεί και το τρέχον κοστολογικό σύστημα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Επίσης, η εταιρεία θα πρέπει να μεριμνήσει και για αντιμετώπιση των προβλημάτων που προκύπτουν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, ώστε να μην αποτελέσουν τροχοπέδη στην ανάπτυξη του συστήματος.

7. Δημιουργία πληροφοριακού συστήματος

Η δημιουργία του πληροφοριακού συστήματος κοστολόγησης εξαρτάται από τις ανάγκες πληροφόρησης που επιθυμεί να λαμβάνει η επιχείρηση και από τους πόρους που είναι διατεθειμένη να επενδύσει στην ανάπτυξή του. Το πρόγραμμα το οποίο θα χρησιμοποιηθεί, θα πρέπει να είναι συμβατό με τα υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα της εταιρείας, εύκολο στην χρήση, γρήγορο, αξιόπιστο και επαρκές όσον αφορά την πληροφόρηση που θα παρέχει στην επιχείρηση. Βέβαια τα παραπάνω χαρακτηριστικά αποτελούν απαραίτητα στοιχεία όλων των πληροφοριακών συστημάτων και όχι μόνο αυτών που σχετίζονται με την μέθοδο A.B.C. ή με την κοστολόγηση γενικότερα.

8. Προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων και των φορέων.

Εφόσον γίνει προσδιορισμός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, των φορέων του κόστους αλλά και του συνδετικού τους κρίκου, δηλαδή των οδηγών κόστους, και γίνει και η συλλογή των απαραίτητων στοιχείων, η επιχείρηση μπορεί να προχωρήσει στον υπολογισμό του κόστους των παραπάνω δραστηριοτήτων και στον καταλογισμό τους στους αντίστοιχους φορείς. Όπως είναι φανερό, το συγκεκριμένο βήμα αποτελεί τον

ακρογωνιαίο λίθο της όλης διαδικασίας, διότι τίθεται σε ουσιαστική εφαρμογή το μοντέλο και προκύπτουν τα αποτελέσματα ώστε να γίνει ερμηνεία του κόστους από την επιχείρηση.

9. Αξιοποίηση των πληροφοριών που προκύπτουν από το μοντέλο A.B.C.

Σκοπός του όλου εγχειρήματος υιοθέτησης ενός μοντέλου A.B.C. αποτελεί η λήψη ορθότερης και εγκυρότερης πληροφόρησης, όσον αφορά το κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση και τις πηγές αυτού. Συνεπώς, λαμβάνοντας την συγκεκριμένη πληροφόρηση η επιχείρηση ξεκαθαρίζει ουσιαστικά την εικόνα που έχει για το θέμα κόστους και είναι σε θέση να προβεί στις κατάλληλες αποφάσεις και διορθωτικές ενέργειες.

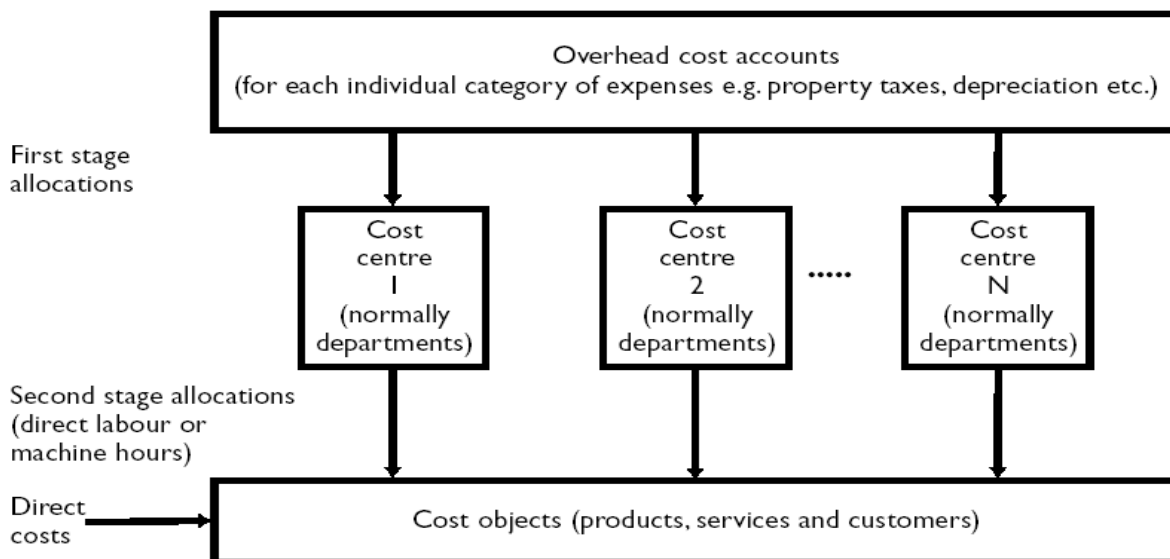
Τα 9 αυτά προπαρασκευαστικά στάδια αποτελούν ουσιαστικά την προετοιμασία ή τον σχεδιασμό στον οποίο θα πρέπει να προβεί η επιχείρηση η οποία επιθυμεί να ακολουθήσει την μέθοδο της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Στο παρόν κεφάλαιο δεν θα επεκταθούμε στα στάδια υλοποίησης του μοντέλου (που ακολουθούν τα στάδια σχεδιασμού), διότι θεωρήθηκε σκόπιμο τα βήματα εφαρμογής του A.B.C. να παρατεθούν παράλληλα με τα βήματα των «παραδοσιακών» συστημάτων κοστολόγησης, ώστε να γίνει καλύτερα κατανοητό το αριθμητικό παράδειγμα που θα ακολουθήσει μετέπειτα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: «Παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης και A.B.C.

Στο κεφάλαιο 5 γίνεται η παρουσίαση των βημάτων ή σταδίων που ακολουθούνται τόσο στα «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης όσο και στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα. Παρατίθενται ακόμα, οι διαφορές των δύο μεθόδων συγκεντρωτικά καθώς και ένα αριθμητικό παράδειγμα που απεικονίζει καθαρά την προαναφερθείσα διαφοροποίηση.

5.1 Βήματα ανάπτυξης κατά την «παραδοσιακή» μέθοδο

Σύμφωνα με τον Drury (2004), τα «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν δύο διαφορετικά στάδια για την κατανομή του έμμεσου κόστους. Σε πρώτο στάδιο γίνεται η εκχώρηση των γενικών εξόδων στα εκάστοτε κέντρα κόστους (συνήθως σε τμήματα) και σε δεύτερο στάδιο στους φορείς του κόστους (προϊόντα ή υπηρεσίες) χρησιμοποιώντας βάσεις κατανομής. Οι βάσεις κατανομής μπορούν να ποικίλουν, από την άμεση εργασία (όπως θα φανεί και στο παράδειγμα που παρατίθεται παρακάτω), μέχρι και τα άμεσα υλικά ή τον όγκο παραγωγής. Η «παραδοσιακή» μέθοδος κοστολόγησης που βασίζεται στο υπολογισμό της κατανομής του κόστους (έμμεσου) με βάση τον όγκο παραγωγής, είναι γνωστή στην διεθνή βιβλιογραφία ως Production Volume Based (PVB) cost allocation. Σχηματικά η παραπάνω προσέγγιση απεικονίζεται ως (Σχήμα 5.1):



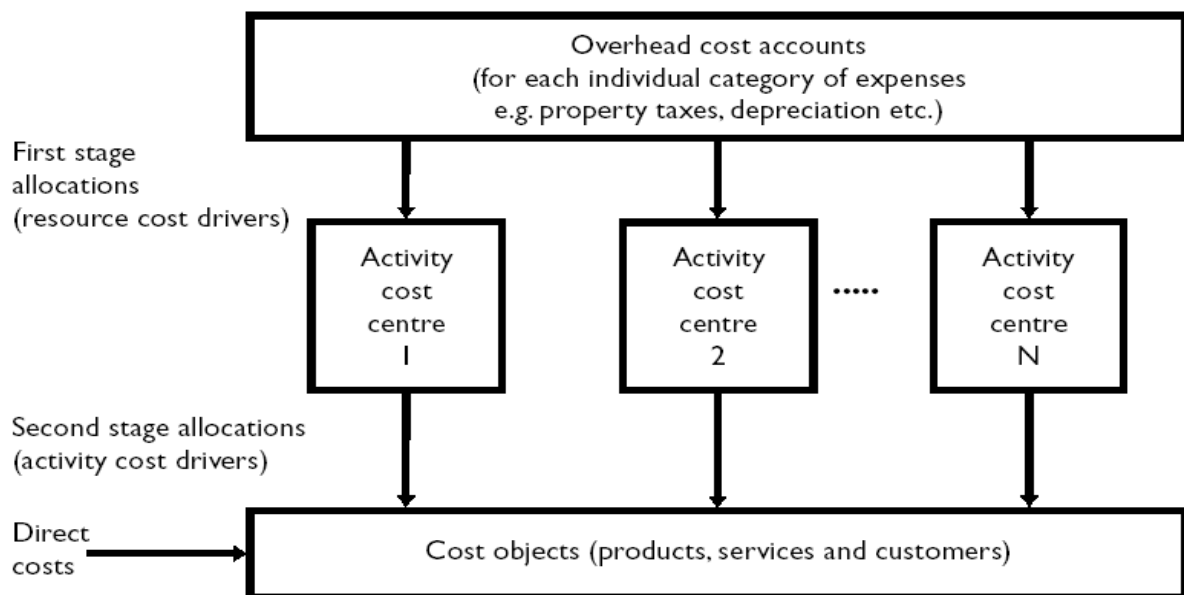
Σχήμα 5.1: Στάδια «παραδοσιακής» μεθόδου κοστολόγησης
Πηγή: Drury (2000) σελ. 339

Βέβαια σε αυτήν την περίπτωση τίθεται το ερώτημα του τρόπου κατανομής των γενικών εξόδων στα εκάστοτε κέντρα κόστους, δηλαδή ο υπολογισμός που προκύπτει στο πρώτο στάδιο της «παραδοσιακής» μεθόδου. Όπως υποστηρίζει ο Κεχράς (2009), η κατανομή αυτή γίνεται με την χρήση ενός ποσοτικού μεγέθους, όπως ο αριθμός των εργαζομένων που απασχολούνται στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους.

5.2 Μοντέλο A.B.C.

5.2.1 Βήματα ανάπτυξης

Στην αντίστοιχη περίπτωση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, ο Drury (2000) αναφέρει ότι όπως και στην περίπτωση της «παραδοσιακής» μεθόδου, τα βήματα που πρέπει να ακολουθηθούν είναι δύο. Σε πρώτο στάδιο (αφού έχει προηγηθεί ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και του κόστους των πόρων-φάση σχεδιασμού) γίνεται η ανάθεση του κόστους των πόρων στις δραστηριότητες. Συνεχίζοντας στο δεύτερο στάδιο το κόστος των δραστηριοτήτων ανατίθεται στους φορείς κόστους της επιχείρησης. Το Σχήμα 5.2 απεικονίζει διαγραμματικά τα παραπάνω βήματα.



Σχήμα 5.2: Στάδια μεθόδου κοστολόγησης κατά δραστηριότητα
Πηγή: Drury (2000) σελ. 339

Αν και αυτά αποτελούν τα ουσιαστικά στάδια που χρειάζονται για τον υπολογισμό του κόστους, αξίζει να αναφέρουμε μια πιο αναλυτική παρουσίαση όπως αναπτύσσεται από τον Κεχρά (2009). Συγκεκριμένα ο τελευταίος διαιρεί την υιοθέτηση (εμπεριέχονται και κάποια από τα στάδια σχεδιασμού που παρουσιάστηκαν στο κεφάλαιο 4) σε έντεκα διαφορετικά βήματα:

1. Προσδιορισμός των πόρων που ορίζουν το κόστος.
2. Προσδιορισμός των βασικών δραστηριοτήτων.
3. Δημιουργία κέντρων κόστους για τις δραστηριότητες. Όπως ορίζουν οι Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση (2005) *«Τα τμήματα ως προς τα οποία γίνεται η συγκέντρωση του κόστους ονομάζονται κέντρα κόστους (cost centres). Το κέντρο κόστους επιβαρύνεται με κόστος ή είναι αιτία δημιουργίας κόστους»*.
4. Αναγνώριση των φορέων κόστους (προϊόν, υπηρεσία, πελάτης).
5. Αναδιοργάνωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, λόγω της υιοθέτησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Δηλαδή, απαιτείται αναπροσαρμογή ώστε να υπάρχουν λογαριασμοί οι οποίοι να απεικονίζουν τους πόρους κατά δραστηριότητα. *«Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύνολο λογαριασμών, χωρισμένων σε δέκα διαφορετικές ομάδες, οι οποίοι καλύπτουν - στο σύνολό τους – τις ανάγκες καταγραφής και ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων των επιχειρήσεων»* (Καραγιώργος και Παπαδόπουλος, 2003).
6. Υπολογισμός του κόστους της κάθε ξεχωριστής δραστηριότητας. Τα άμεσα έξοδα αντιστοιχίζονται απευθείας στις δραστηριότητες, ενώ για τα έμμεσα απαιτείται η χρήση των οδηγών κόστους.
7. Ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων με κοινό στόχο στις λεγόμενες δεξαμενές κόστους (pools cost). Εκτός από κοινό στόχο, οι δραστηριότητες πρέπει να έχουν και κοινή κοστολογική συμπεριφορά.
8. Ορισμός των οδηγών κόστους (π.χ. αριθμός παρτίδων, αριθμός παραγγελιών, κ.λπ.).
9. Καθορισμός του μέσου κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων στους αντίστοιχους φορείς.

10. Ανάλυση των κοστολογικών στοιχείων για την καλύτερη εκμετάλλευση τους.

11. Ανάθεση του κόστους δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους.

Αν αυτά τα έντεκα βήματα ακολουθηθούν από μια επιχείρηση στο εγχείρημα υιοθέτησης του μοντέλου A.B.C., τότε η παραγωγική διαδικασία ελέγχεται κατά καλύτερο τρόπο και αποφεύγονται πιθανά λάθη.

5.2.2 Ταξινόμηση δραστηριοτήτων και επίπεδα κόστους

Το μοντέλο A.B.C. ταξινομεί και κατηγοριοποιεί τις δραστηριότητες και τα αντίστοιχα κόστη αυτών, ανάλογα με το επίπεδο με το οποίο αυτές δρουν. Τα επίπεδα είναι τέσσερα: το επίπεδο της μονάδας, της παρτίδας, του προϊόντος και επιχείρησης (υποστήριξης οργανισμού). Τα διαφορετικά επίπεδα είναι απλά διαφορετικοί βαθμοί της συγκέντρωσης των δεδομένων όπως αναφέρουν οι Hammer, Carter and Milton (1994). Συνεπώς, γίνεται ανίχνευση του επιπέδου στο οποίο ανήκει η κάθε μορφής δαπάνη, και κάθε δραστηριότητα ομαδοποιείται στο εκάστοτε επίπεδο που εξυπηρετεί (Κεχράς, 2009).

Στο πρώτο επίπεδο, δηλαδή σε αυτό της μονάδας παραγωγής (unit level activities), αντιστοιχούν οι δραστηριότητες που αφορούν την βασική μονάδα του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Δηλαδή είναι οι δραστηριότητες εκείνες οι οποίες πραγματοποιούνται κάθε φορά που παράγεται μια μονάδα του προϊόντος. Η ποσότητά τους είναι ανάλογη με το ύψος παραγωγής και με τον όγκο των πωλήσεων. Το κόστος που αντιστοιχεί σε αυτό το επίπεδο (unit level cost) συμπεριλαμβάνει εκείνες τις δαπάνες οι οποίες αναπόφευκτα αυξάνονται με κάθε παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος και κατά συνέπεια τα έξοδα επηρεάζονται από τις μεταβολές του επιπέδου παραγωγής. Παράδειγμα κόστους σε επίπεδο μονάδας αποτελεί το κόστος επιθεώρησης εργασίας, εάν η κάθε μονάδα προϊόντος απαιτεί επιθεώρηση-έλεγχο.

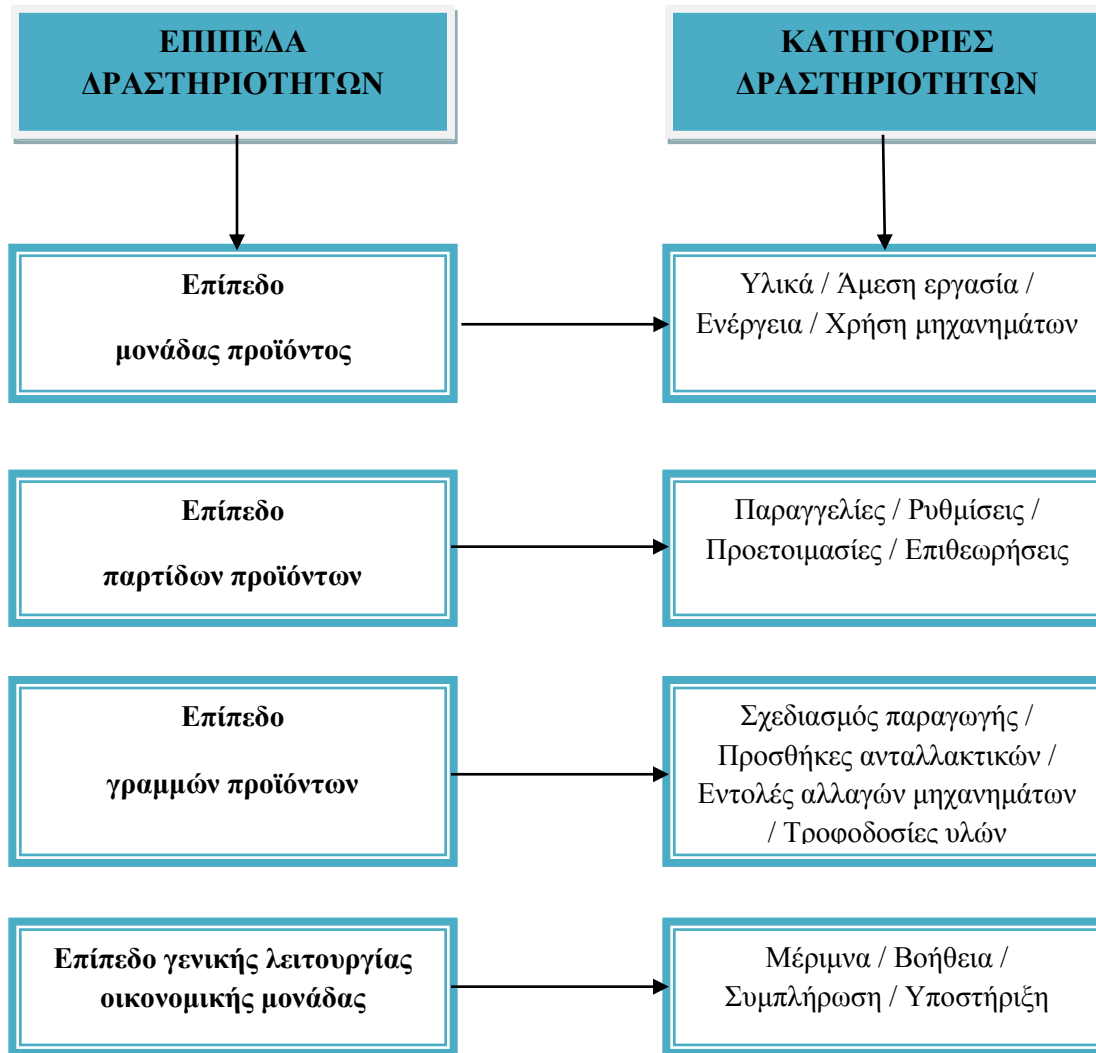
Στο δεύτερο επίπεδο, αντιστοιχούν οι δραστηριότητες που συνδέονται με τον αριθμό των παρτίδων του προϊόντος (batch level activities) και όχι με τις μεμονωμένες μονάδες προϊόντος όπως παραπάνω. Οι δραστηριότητες αυτές είναι ανεξάρτητες από τον αριθμό μονάδων προϊόντος που εμπεριέχει η κάθε παρτίδα. Αντίστοιχα το κόστος του επιπέδου αυτού (batch level cost) είναι το κόστος που προκαλείται από τον αριθμό των παρτίδων που παράγονται, είναι σταθερό και παραμένει το ίδιο από παρτίδα σε παρτίδα (Hammer, Carter and Milton, 1994). Το κόστος των δραστηριοτήτων αυτού του επιπέδου κατανέμεται στα προϊόντα ανάλογα με τον αριθμό παρτίδων του κάθε προϊόντος. Παράδειγμα κόστους σε επίπεδο παρτίδας, αποτελεί το κόστος

ρυθμίσεων των μηχανημάτων το οποίο είναι ίδιο και ανεξάρτητο από το πλήθος των μονάδων προϊόντος που εμπεριέχει η κάθε παρτίδα.

Στο τρίτο επίπεδο, το λεγόμενο επίπεδο του προϊόντος (product level activities), αντιστοιχούν οι δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται με διαφορετικά και συγκεκριμένα προϊόντα και είναι ανεξάρτητες από τον αριθμό των παρτίδων και από τις μονάδες του προϊόντος που παράγονται. Το κόστος και σε αυτό το επίπεδο (product level cost) προκύπτει από το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται για τις δραστηριότητες αυτές. Παράδειγμα δραστηριοτήτων σε επίπεδο προϊόντος αποτελούν ο σχεδιασμός ή η διαφήμιση ενός προϊόντος.

Τέλος, σε τέταρτο επίπεδο έχουμε τις δραστηριότητες που αντιστοιχούν σε επίπεδο επιχείρησης ή υποστήριξης οργανισμού (plant level activities). Οι δραστηριότητες αυτές είναι ανεξάρτητες από το ποια προϊόντα, πόσες παρτίδες και πόσες μονάδες παράγονται. Εδώ ουσιαστικά εντάσσονται οι υποστηρικτικές, συμπληρωματικές και βοηθητικές δραστηριότητες και είναι κοινές για όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων (plant level cost), περιλαμβάνει τις δαπάνες και τα έξοδα τα οποία δεν συσχετίζονται άμεσα με τους φορείς του κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες) και συνεπώς δεν κατανέμονται απευθείας σε αυτούς. Για την κατανομή του κόστους αυτών των δραστηριοτήτων θα πρέπει πρώτα να προηγηθεί η κατανομή του κόστους προς τις δραστηριότητες των τριών παραπάνω επιπέδων και μετέπειτα ο καταλογισμός τους στους φορείς του κόστους (Κεχράς, 2009). Παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων που αντιστοιχούν σε αυτό το επίπεδο αποτελούν η συντήρηση των κτιρίων, οι λογιστικές εργασίες, η θέρμανση, οι αποσβέσεις, κ.α.

Η ταξινόμηση των δραστηριοτήτων στα τέσσερα διαφορετικά επίπεδα καθώς και παραδείγματα δραστηριοτήτων που αντιστοιχούν σε αυτά τα επίπεδα απεικονίζονται σχηματικά παρακάτω (Σχήμα 5.3):



Σχήμα 5.3: Επίπεδα δραστηριοτήτων στο A.B.C.

Πηγή: Κεχράς, Ι. Δ. (2009) Επίπεδα δραστηριοτήτων στο A.B.C. [Διάγραμμα]. *Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε. , σελ.144.

Να αναφέρουμε ότι στο παράδειγμα που θα ακολουθήσει στην επόμενη ενότητα, σχετικά με την σύγκριση των «παραδοσιακών» μοντέλων με το A.B.C., κατά την χρήση του τελευταίου θα γίνει υπολογισμός του κόστους ανά παρτίδα δραστηριότητας αρχικά και έπειτα ανά μονάδα προϊόντος.

5.3 Εφαρμογή-Παράδειγμα

Στην συγκεκριμένη ενότητα θα παρατεθεί ένα απλό παράδειγμα το οποίο ουσιαστικά συγκρίνει την εφαρμογή της «παραδοσιακής» κοστολόγησης με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα.

Δεδομένα

Το παράδειγμα βασίζεται σε μια βιομηχανική επιχείρηση η οποία παράγει και εμπορεύεται δυο προϊόντα, το Α και το Β. Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 5.1) παρουσιάζονται ορισμένα από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των δύο προϊόντων:

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

Πίνακας 5.1: Δεδομένα προϊόντων Α και Β

Η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμήσει την αποδοτικότητα του κάθε προϊόντος, ώστε να μπορεί να λάβει αποφάσεις σχετικά με ποιο προϊόν συμφέρει να παραχθεί, σε τι ποσότητες και ποια τιμολογιακή πολιτική θα πρέπει να ακολουθηθεί. Για να συμβεί αυτό θα πρέπει να γίνει ο υπολογισμός του συνολικού κόστους ανά μονάδα προϊόντος. Όταν αναφερόμαστε σε συνολικό κόστος εννοούμε το εύκολα προσδιοριζόμενο άμεσο κόστος αλλά και το λιγότερο προφανές έμμεσο. Η προσέγγιση του υπολογισμού του άμεσου κόστους θα αντιμετωπιστεί με τον ίδιο τρόπο τόσο με την χρήση του «παραδοσιακού» συστήματος κοστολόγησης, όσο και με την χρήση του μοντέλου Α.Β.С. Αντίθετα η προσέγγιση του υπολογισμού του έμμεσου κόστους

διαφέρει στα δύο μοντέλα δίνοντας και διαφορετικές μετρήσεις αποδοτικότητας των δύο προϊόντων.

5.3.1 «Παραδοσιακή» μέθοδος κοστολόγησης

Η παραγωγή και πώληση της περιόδου ανήθλε στις 900.000 μονάδες για το προϊόν Α με τιμή πώλησης 3 € / μονάδα και για το προϊόν Β στις 2.100.000 μονάδες με τιμή πώλησης 2 € / μονάδα προϊόντος. Τα έσοδα από τις πωλήσεις καθώς και τα άμεση κόστη παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 5.2):

	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
Παραγωγή & Πώληση (μονάδες)	900.000	2.100.000	3.000.000
Τιμή πώλησης / μονάδα	3,00 €	2,00 €	
Κόστος άμεσης εργασίας / μον.	0,50 €	0,50 €	
Κόστος άμεσων υλικών / μον.	0,75€	0,50€	
Έσοδα από πωλήσεις	$900.000 \times 3,00 =$ 2.700.000 €	$2.100.000 \times 2,00 =$ 4.200.000 €	6.900.000 €
Κόστος άμεσης εργασίας (συν.)	$900.000 \times 0,50 =$ 450.000 €	$2.100.000 \times 0,50 =$ 1.050.000 €	1.500.000 €
Κόστος άμεσων υλικών (συν.)	$900.000 \times 0,75 =$ 675.000 €	$2.100.000 \times 0,50 =$ 1.050.000 €	1.725.000 €
Συνολικό άμεσο κόστος	$450.000 + 675.000$ $= 1.125.000 €$	$1.050.000 + 1.050.000$ $= 2.100.000 €$	3.225.000 €

Πίνακας 5.2: Έσοδα πωλήσεων & Άμεσα κόστη

Αντίστοιχα ο υπολογισμός των έμμεσων δαπανών για τα προϊόντα Α και Β παρουσιάζονται στον πίνακα 5.3:

	Έμμεσο κόστος προϊόντων Α και Β	Ποσοστό επί του συνολικού έμμεσου κόστους
Αγορές υλικών	180.000 €	12,6%
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	375.000 €	26,4%
Συσκευασία	280.000 €	19,7%
Δοκιμές μηχανών και βαθμονόμηση	300.000 €	21,1%
Συντήρηση μηχανών και καθαρισμός	287.000 €	20,2%
Συνολικό έμμεσο κόστος	1.422.000 €	100%

Πίνακας 5.3: Έμμεσα κόστη

Στην «παραδοσιακή» μέθοδο κοστολόγησης γίνεται χρήση μόνο του συνολικού έμμεσου κόστους από τα στοιχεία που παρατίθενται στον παραπάνω πίνακα. Το συνολικό έμμεσο κόστος θα επιμεριστεί στα προϊόντα Α και Β, με βάση την αναλογική χρήση ενός πόρου που αντιστοιχεί στα άμεσα στοιχεία κόστους. Στην συγκεκριμένη περίπτωση ο πόρος που θα χρησιμοποιηθεί θα είναι αυτός του κόστους της άμεσης εργασίας.

Όπως φαίνεται από τον πίνακα 5.3 το συνολικό έμμεσο κόστος ανέρχεται στα 1.422.000 €. Αντίστοιχα από τον πίνακα 5.2 βλέπουμε ότι το συνολικό κόστος άμεσης εργασίας είναι 1.500.000 €. Συνεπώς σύμφωνα με τα παραπάνω το έμμεσο κόστος θα κατανεμηθεί ως ποσοστό του κόστους της άμεσης εργασίας. Δηλαδή:

$$\frac{1.422.000}{1.500.000} \times 100\% = 94,8\%$$

Για το προϊόν Α το κόστος άμεσης εργασίας ανέρχεται στις 450.000 €. Άρα η κατανομή του έμμεσου κόστους για το Α είναι: $94,8\% \times 450.000 = 426.600 \text{ €}$.

Για το προϊόν Β το κόστος άμεσης εργασίας ανέρχεται αντίστοιχα στο 1.050.000 €. Επομένως η κατανομή του έμμεσου κόστους γι' αυτό είναι: $94,8\% \times 1.050.000 = 995.400 \text{ €}$.

Συνεχίζοντας παραθέτουμε έναν πίνακα (πίνακας 5.4) όπου συνοψίζονται τα κόστη (ανά μονάδα προϊόντος αλλά και συνολικά), το μεικτό κέρδος και το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους ώστε να μπορέσουμε μετέπειτα να προβούμε σε συγκρίσεις με το επόμενο μοντέλο κοστολόγησης.

	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
Παραγωγή & Πώληση (μον.)	900.000	2.100.000	3.000.000
Συνολικό άμεσο κόστος	1.125.000 €	2.100.000 €	3.225.000 €
Συνολικό έμμεσο κόστος	426.000 €	995.400 €	1.422.000 €
Τιμή πώλησης / μονάδα	3,00 €	2,00 €	
Άμεσο κόστος / μον.	$1.125.000 / 900.000 = 1,25 \text{ €}$	$2.100.000 / 2.100.000 = 1,00 \text{ €}$	
Έμμεσο κόστος / μον.	$426.000 / 900.000 = 0,47 \text{ €}$	$995.400 / 2.100.000 = 0,47 \text{ €}$	
Μεικτό κέρδος / μον.	$3,00 - 1,25 - 0,47 = 1,28 \text{ €}$	$2,00 - 1,00 - 0,47 = 0,53 \text{ €}$	
Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους	$1,28 / 3,00 = 42,7\%$	$0,53 / 2,00 = 26,5\%$	

Πίνακας 5.4: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους

Αυτό το οποίο παρατηρούμε στο συγκεκριμένο παράδειγμα με την χρήση της παραπάνω μεθόδου, είναι ότι για τον υπολογισμό του εκάστοτε έμμεσου κόστους (του κάθε προϊόντος) χρησιμοποιείται το ίδιο ποσοστό κατανομής (94,8%) με αποτέλεσμα το έμμεσο κόστος ανά μονάδα να είναι κοινό και για τα δύο προϊόντα (0,47 €). Επίσης, με το «παραδοσιακό» αυτό μοντέλο προκύπτει το προϊόν Α να είναι πιο αποδοτικό συγκριτικά με το προϊόν Β.

5.3.2 Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (A.B.C.)

Και στην συγκεκριμένη περίπτωση θα χρησιμοποιηθεί το ίδιο παράδειγμα με παραπάνω ώστε να γίνει μετέπειτα η σύγκριση των αποτελεσμάτων, συνεπώς αξίζει να αναφερθεί ότι τα στοιχεία από τους πίνακες 5.1 και 5.2 παραμένουν τα ίδια.

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα με την συγκεκριμένη μέθοδο, εφόσον προσδιοριστούν οι πόροι που ορίζουν το κόστος και οι βασικές δραστηριότητες, μετέπειτα ακολουθεί ο υπολογισμός του κόστους της καθεμιάς και η ομαδοποίησή τους σε δεξαμενές κόστους (pools cost). Οι δεξαμενές κόστους είναι το σύνολο όλων των δραστηριοτήτων που έχουν κοινό στόχο και που απαιτούνται για την ολοκλήρωση ενός έργου. Έπειτα με την βοήθεια των οδηγών κόστους (cost drivers) γίνεται η κοστολόγηση των παραπάνω δεξαμενών. Οι οδηγοί κόστους αποτελούν τους συνδετικούς κρίκους μεταξύ του κόστους των δραστηριοτήτων και των φορέων κόστους. Για παράδειγμα το συνολικό κόστος της δεξαμενής «εντολές αγοράς υλικών» καθορίζεται από τον αριθμό των εντολών αγοράς (οδηγός κόστους). Οι πίνακες 5.5 και 5.6 απεικονίζουν τους οδηγούς κόστους για κάθε δεξαμενή κόστους για τα προϊόντα Α και Β αντίστοιχα, καθώς και τον προσδιορισμό του έμμεσου κόστους ανά δεξαμενή δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας (στήλη 4) είναι αυτές οι οποίες πρέπει να εκτελεστούν για κάθε παρτίδα προϊόντος ανεξάρτητα από τις μονάδες που περιλαμβάνει η κάθε παρτίδα. Ακόμη, η τελευταία σειρά των πινάκων υπολογίζει το συνολικό έμμεσο κόστος των προϊόντων Α και Β που προκύπτει σαν άθροισμα των επιμέρους μεμονωμένων έμμεσων δραστηριοτήτων.

Δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων	Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων	Κόστος / παρτίδα δραστηριότητας	Δραστηριότητες (σε επίπεδα παρτίδας)	Συνολικό έμμεσο κόστος προϊόντος Α
Εντολές αγοράς υλικών	Αριθμός εντολών αγοράς	1.800 €	75	$1.800 \times 75 = 135.000 \text{ €}$
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	Αριθμός ρυθμίσεων	1.500 €	150	$1.500 \times 150 = 225.000 \text{ €}$
Συσκευασία προϊόντος	Αριθμός συσκευασιών	0,20 €	900.000	$0,20 \times 900.000 = 180.000 \text{ €}$
Δοκιμές μηχανών και βαθμονόμηση	Αριθμός δοκιμών	100 €	1.000	$100 \times 1.000 = 100.000 \text{ €}$
Συντήρηση μηχανών και καθαρισμός	Αριθμός συντήρησης	1.150 €	200	$1.150 \times 200 = 230.000 \text{ €}$
Σύνολο				870.000 €

Πίνακας 5.5: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους προϊόντος Α κατά το σύστημα Α.Β.С.

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα το συνολικό έμμεσο κόστος του προϊόντος Α με την χρήση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα ανέρχεται στις 870.000 €.

Δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων	Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων	Κόστος / παρτίδα δραστηριότητας	Δραστηριότητες (σε επίπεδα παρτίδας)	Συνολικό έμμεσο κόστος προϊόντος Α
Εντολές αγοράς υλικών	Αριθμός εντολών αγοράς	1.800 €	25	$1.800 \times 25 = 45.000 \text{ €}$
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	Αριθμός ρυθμίσεων	1.500 €	100	$1.500 \times 100 = 150.000 \text{ €}$
Συσκευασία προϊόντος	Αριθμός συσκευασιών	0,20 €	500.000	$0,20 \times 500.000 = 100.000 \text{ €}$
Δοκιμές μηχανών και βαθμονόμηση	Αριθμός δοκιμών	100 €	2.000	$100 \times 2.000 = 200.000 \text{ €}$
Συντήρηση μηχανών και καθαρισμός	Αριθμός συντήρησης	1.150 €	50	$1.150 \times 50 = 57.500 \text{ €}$
Σύνολο				552.500 €

Πίνακας 5.6: Προσδιορισμός έμμεσου κόστους προϊόντος Β κατά το σύστημα Α.Β.С.

Αντίστοιχα το συνολικό έμμεσο κόστος που προκύπτει για το προϊόν Β με την χρήση του συστήματος Α.Β.С. είναι 552.500 €.

Συνεχίζοντας και έχοντας υπολογίζει πλέον τα συνολικά έμμεσα κόστη ανά δεξαμενή δραστηριοτήτων, μπορούμε να προβούμε στον υπολογισμό του κόστους ανά μονάδα προϊόντος, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα (πίνακας 5.7). Το κόστος αυτό προκύπτει από την διαίρεση του συνολικού έμμεσου κόστους ανά δεξαμενή με τον συνολικό αριθμό του εκάστοτε προϊόντος.

Δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων	Συνολικό έμμεσο κόστος A	Κόστος / μονάδα προϊόντος A	Συνολικό έμμεσο κόστος B	Κόστος / μονάδα προϊόντος B	Συνολικό έμμεσο κόστος A+B
Εντολές αγοράς υλικών	135.000 €	$135.000 / 900.000 = 0,15 \text{ €}$	45.000 €	$45.000 / 2.100.000 = 0,02 \text{ €}$	135.000 + 45.000 = 180.000 €
Ρυθμίσεις μηχανημάτων	225.000 €	$225.000 / 900.000 = 0,25 \text{ €}$	150.000 €	$150.000 / 2.100.000 = 0,07 \text{ €}$	225.000 + 150.000 = 375.000 €
Συσκευασία προϊόντος	180.000 €	$180.000 / 900.000 = 0,20 \text{ €}$	100.000 €	$100.000 / 2.100.000 = 0,05 \text{ €}$	180.000 + 100.000 = 280.000 €
Δοκιμές μηχανών και βαθμονόμηση	100.000 €	$100.000 / 900.000 = 0,11 \text{ €}$	200.000 €	$200.000 / 2.100.000 = 0,09 \text{ €}$	100.000 + 200.000 = 300.000 €
Συντήρηση μηχανών και καθαρισμός	230.000 €	$230.000 / 900.000 = 0,26 \text{ €}$	57.500 €	$57.500 / 2.100.000 = 0,03 \text{ €}$	230.000 + 57.500 = 287.500 €
Σύνολο	870.000 €	0,97 €	552.500 €	0,26 €	1.422.500 €

Πίνακας 5.7: Υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα προϊόντος

Συνεπώς, ενώ στον πίνακα 5.6 υπολογίσαμε το κόστος ανά παρτίδα δραστηριότητας στο επόμενο βήμα (Πίνακας 5.7) υπολογίστηκε το έμμεσο κόστος σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Να υπενθυμίσουμε ότι το κόστος αυτό στην «παραδοσιακή» προσέγγιση ήταν κοινό και για τα δύο προϊόντα (0,47 €), ενώ με την χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου παρατηρούμε μια σημαντικά μεγάλη διαφοροποίηση (0,97 € για το προϊόν A και 0,26 € για το προϊόν B).

Συνεχίζοντας παραθέτουμε τον πίνακα 5.8 όπου συνοψίζονται τα κόστη (ανά μονάδα προϊόντος αλλά και συνολικά) και υπολογίζεται το μεικτό κέρδος και το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους, όπως και προηγουμένως.

	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
Παραγωγή & Πώληση (μον.)	900.000	2.100.000	3.000.000
Συνολικό άμεσο κόστος	1.125.000 €	2.100.000 €	3.225.000 €
Συνολικό έμμεσο κόστος (γενικά έξοδα)	870.000 €	552.500 €	1.422.500 €
Τιμή πώλησης / μονάδα	3,00 €	2,00 €	
Άμεσο κόστος / μον.	$1.125.000 / 900.000 = 1,25 \text{ €}$	$2.100.000 / 2.100.000 = 1,00 \text{ €}$	
Έμμεσο κόστος / μον.	$870.000 / 900.000 = 0,97 \text{ €}$	$552.000 / 2.100.000 = 0,26 \text{ €}$	
Μεικτό κέρδος / μον.	$3,00 - 1,25 - 0,97 = 0,78 \text{ €}$	$2,00 - 1,00 - 0,26 = 0,74 \text{ €}$	
Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους	$0,78 / 3,00 = 26\%$	$0,74 / 2,00 = 37\%$	

Πίνακας 5.8: Μεικτό κέρδος & Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους – μέθοδος Α.Β.С.

Όπως παρατηρείται από την παραπάνω ανάλυση η μέθοδος Α.Β.С. αναγνωρίζει το γεγονός ότι το προϊόν Α απαιτεί περισσότερους πόρους από το προϊόν Β. Με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα προκύπτει ότι το προϊόν Β είναι πιο αποδοτικό από το προϊόν Α, με το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους του ενός να κυμαίνεται στο 37% και του άλλου στο 26%.

Συμπεράσματα

Τα αποτελέσματα συνολικά και από τις δύο μεθόδους παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 5.9):

Αποδοτικότητα (Ακαθάριστο περιθώριο κέρδους)	Προϊόν Α	Προϊόν Β
«Παραδοσιακή» μέθοδος	42,7%	26,5%
Μέθοδος Α.Β.С.	26%	37%

Πίνακας 5.9: Συγκριτικός πίνακας αποτελεσμάτων

Από την χρήση του παραπάνω παραδείγματος, με την παράθεση των δυο διαφορετικών μεθόδων κοστολόγησης, προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα:

1. Το σύστημα Α.Β.С. απαιτεί λεπτομερέστερη γνώση τόσο των δραστηριοτήτων, όσο και των πόρων που απορροφώνται από τις έμμεσες δραστηριότητες της επιχείρησης. Αντίθετα η «παραδοσιακή» μέθοδος κοστολόγησης δεν απαιτεί τόσες λεπτομέρειες αλλά αρκείται στο υπολογισμό του γενικότερου έμμεσου κόστους και στην απλή κατανομή του.
2. Η μέθοδος Α.Β.С δύναται να αναγνωρίσει ότι τα επιμέρους γενικά έξοδα μπορούν να κατανεμηθούν διαφορετικά μεταξύ διαφορετικών προϊόντων. Για παράδειγμα ένα προϊόν (όπως το Α στο παραπάνω παράδειγμα) μπορεί να απαιτεί περισσότερους πόρους συντήρησης από ένα άλλο. Τα «παραδοσιακά» συστήματα όμως χρησιμοποιούν έναν ενιαίο συντελεστή κατανομής γενικών εξόδων για όλα τα προϊόντα.
3. Με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα τα έμμεσα κόστη ουσιαστικά προσεγγίζονται σαν άμεσα, υπό την έννοια ότι οι εκτιμήσεις του έμμεσου κόστους αντανακλούν την ουσιαστική-πραγματική χρήση του οδηγού κόστους για κάθε προϊόν. Τα κόστη αυτά κατανέμονται στις επιμέρους μονάδες του προϊόντος. Αντιθέτως στην «παραδοσιακή» προσέγγιση, ενώ το συνολικό έμμεσο κόστος είναι επακριβώς ορισμένο, η κατανομή του σε επιμέρους προϊόντα γίνεται με χρήση ενός πόρου που αντιστοιχεί στα άμεσα στοιχεία κόστους. Στο παραπάνω παράδειγμα ο πόρος που χρησιμοποιήθηκε ήταν αυτός του κόστους της άμεσης εργασίας.

4. Όσον αφορά το θέμα της αποδοτικότητας, μπορούμε να πούμε ότι το μοντέλο A.B.C. αντανακλά καλύτερα το πραγματικό κόστος συγκριτικά με την προσέγγιση του «παραδοσιακού» μοντέλου. Συνεπώς, η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί σαν πιο ακριβής μέθοδος.

5.4 Διαφορές «Παραδοσιακών» μοντέλων και A.B.C.

Αν και από τις παραπάνω ενότητες έγιναν αντιληπτές οι ουσιαστικές διαφορές μεταξύ των «παραδοσιακών» μοντέλων και τις κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, αξίζει να αναφερθούν ξανά συγκεντρωτικά:

1. Ας ξεκινήσουμε από το γεγονός ότι η μέθοδος A.B.C. θεωρείται σχετικά πολύπλοκη στον σχεδιασμό και στην εφαρμογή της, ενώ τα «παραδοσιακά» συστήματα είναι αρκετά απλούστερα.
2. Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα προτιμάται όταν τα γενικά έξοδα της εταιρείας είναι υψηλά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση οι επιχειρήσεις αρκούνται στις «παραδοσιακές» μεθόδους.
3. Ακόμα, το σύστημα A.B.C. επιλέγεται στην περίπτωση που η επιχείρηση παράγει αρκετά και διαφοροποιημένα μεταξύ τους προϊόντα, ενώ τα «παραδοσιακά» συστήματα σε περίπτωση ομοιογένειας.
4. Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα θεωρείται ακριβής και αξιόπιστη μέθοδος υπολογισμού του κόστους, σε αντίθεση με τα «παραδοσιακά» συστήματα που οι ανακρίβειες και τα λάθη είναι συχνά φαινόμενα.
5. Η μέθοδος A.B.C. βοηθά τις επιχειρήσεις να διακρίνουν ποιες δραστηριότητες προσθέτουν αξία στο προϊόν και ποιες πρέπει να ελαχιστοποιηθούν. Αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση των «παραδοσιακών» μεθόδων.
6. Τα «παραδοσιακά» συστήματα εστιάζουν στην δομή της έννοιας του κόστους και όχι στις δραστηριότητες όπως εστιάζει το A.B.C.
7. Όπως παρουσιάστηκε και παραπάνω τα «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης κάνουν την χρήση δύο σταδίων-βημάτων για τον επιμερισμό των γενικών εξόδων: Πρώτον, την εκχώρηση των γενικών εξόδων στα κέντρα κόστους και δεύτερον, την εκχώρηση αυτών στους φορείς του κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις κατανομής.

Αντίθετα στο A.B.C. γίνεται ανάθεση του κόστους των πόρων στις δραστηριότητες και μετέπειτα του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς του κόστους της επιχείρησης.

8. Τα «παραδοσιακά» συστήματα δίνουν έμφαση στον υπολογισμό του κόστους άμεσων υλικών και άμεσης εργασίας, ενώ η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα στα έμμεσα κόστη-γενικά έξοδα.
9. Σύμφωνα με τις «παραδοσιακές» μεθόδους μόνο τα βιομηχανικά κόστη βαραίνουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες αντίστοιχα. Τα γενικά κόστη ή τα διοικητικά κόστη δεν λαμβάνονται υπόψιν. Αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση του A.B.C.
10. Τα «παραδοσιακά» μοντέλα περιορίζονται στην παροχή πληροφόρησης σχετικά με το ποιος ξοδεύει τα χρήματα, ενώ η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα εστιάζει στα αίτια.
11. Υπάρχει άρρηκτη σχέση μεταξύ κοστολόγησης κατά δραστηριότητα και λήψης αποφάσεων από την επιχείρηση. Αντίθετα, τα «παραδοσιακά» συστήματα όχι μόνο δεν υποβοηθούν προς αυτήν την κατεύθυνση αλλά συχνά παρέχουν και παραπλανητικές πληροφορίες.
12. Τα «παραδοσιακά» μοντέλα παρείχαν επαρκείς πληροφορίες στο παρελθόν όταν η άμεση εργασία είχε μεγαλύτερη έμφαση για μια επιχείρηση. Τα τελευταία χρόνια ο συντελεστής της άμεσης εργασία έχει ελαχιστοποιηθεί αισθητά και έχει αντικατασταθεί από άλλες δραστηριότητες.
13. Τα «παραδοσιακά» συστήματα θεωρούν ότι οι φορείς κόστους καταναλώνουν πόρους, ενώ το A.B.C. θεωρεί ότι οι φορείς κόστους καταναλώνουν δραστηριότητες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρατεθούν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (Griful-Miquela, 2001, Malmi, 1997).

6.1 Πλεονεκτήματα

Όπως έγινε φανερό από την ανάλυση που προηγήθηκε αλλά και από το παράδειγμα το οποίο παρουσίασε τις ουσιαστικές διαφορές της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα από τα «παραδοσιακά» συστήματα, τα πλεονεκτήματα που μπορεί να προσφέρει το μοντέλο A.B.C. σε μια επιχείρηση είναι πολλαπλά.

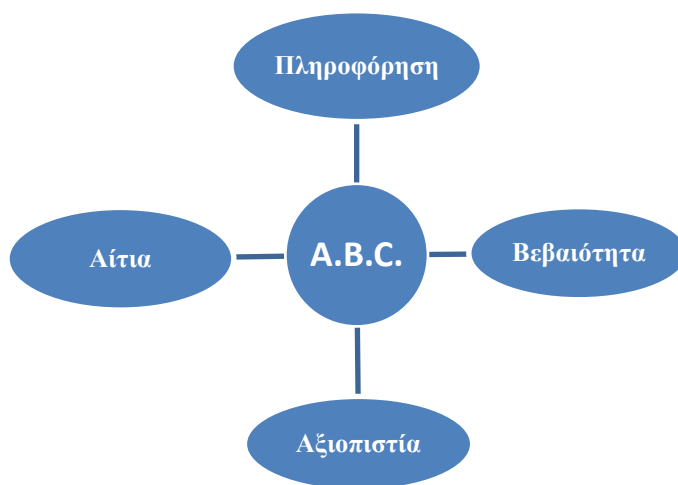
Ένας από τους βασικούς λόγους που οι επιχειρήσεις υιοθετούν το σύστημα A.B.C. είναι η ανεπάρκεια των «παραδοσιακών» συστημάτων. Δηλαδή, ένα από τα πλεονεκτήματα του A.B.C. αποτελεί ότι μπορεί να αποτυπώσει επακριβώς το κόστος των προϊόντων ή αντίστοιχα των υπηρεσιών. Η χρήση του όγκου παραγωγής σαν μέσο για την κατανομή του έμμεσου κόστους, που χρησιμοποιείται από την «παραδοσιακή» μέθοδο, έχει σαν αποτέλεσμα την παραμόρφωση του κόστους. Αντίθετα, ο βελτιωμένος τρόπος υπολογισμού του κόστους που χρησιμοποιείται από την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, μπορεί να οδηγήσει σε καλύτερες εκτιμήσεις τόσο του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών, όσο και του κόστους εργασίας και στην ορθότερη διαμόρφωση του προϋπολογισμού και προγραμματισμού.

Ακόμη το A.B.C. προσφέρει καλύτερη μέτρηση της κερδοφορίας μιας επιχείρησης. Παρέχοντας ουσιαστικότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση όσον αφορά το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών, οι επιχειρήσεις μπορούν να υπολογίσουν καλύτερα τόσο την κερδοφορία που προκύπτει από συγκεκριμένα προϊόντα, όσο και από συγκεκριμένους πελάτες. Στρατηγικές αποφάσεις οι οποίες σχετίζονται με την χάραξη τιμολογιακής πολιτικής, με το μίγμα των προϊόντων που θα πρέπει να παράγεται αλλά και με τις αγορές στις οποίες θα πρέπει να δραστηριοποιείται η επιχείρηση, είναι ορισμένες από τις αποφάσεις στις οποίες η χρήση του μοντέλου A.B.C. μπορεί να προσφέρει εγκυρότερη πληροφόρηση και συνεπώς καθοδήγηση. Σαφώς με την χρήση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, η λήψη των αποφάσεων βελτιώνεται σε πολλά επίπεδα. Η μέτρηση του κόστους των δραστηριοτήτων μπορεί να οδηγήσει την διοίκηση στην λήψη αποφάσεων οι οποίες σχετίζονται με βελτίωση των διαδικασιών, με τον εντοπισμό των ζημιογόνων δραστηριοτήτων, με την βελτίωση των γραμμών παραγωγής αλλά και

με την υποστήριξη των πελατών. Το A.B.C. βοηθά την επιχείρηση να αναγνωρίσει τον τρόπο με τον οποίο οι πελάτες επηρεάζουν το κόστος. Η βελτίωση των διαδικασιών αποτελεί ένα από τα βασικότερα οφέλη που μπορεί να προσφέρει το μοντέλο σε μια επιχείρηση. Εφόσον οι διαδικασίες αποτελούνται από δραστηριότητες και το σύστημα A.B.C. δίνει έμφαση στον υπολογισμό του κόστους βάση των δραστηριοτήτων, γίνεται φανερό ότι η πληροφόρηση η οποία προκύπτει από την χρήση του μοντέλου μπορεί να οδηγήσει σε απαραίτητες βελτιώσεις διαδικασιών αλλά και σε ελαχιστοποίηση του κόστους που φέρουν αυτές.

Το μοντέλο A.B.C. επικεντρώνεται στις δραστηριότητες οι οποίες προσθέτουν αξία στο τελικό προϊόν ή υπηρεσία και σαν αποτέλεσμα καθοδηγεί τις επιχειρήσεις να αναγνωρίσουν τις δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία (αν και πολλές από αυτές είναι απαραίτητες) και να με τις κατάλληλες ενέργειες να ελαχιστοποιήσουν το κόστος τους. Με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, οι επιχειρήσεις μπορούν να κατανοήσουν καλύτερα την συμπεριφορά του κόστους και να μειώσουν την αβεβαιότητα κατά την λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Όπως έχει γίνει έως τώρα αντιληπτό αυτό στο οποίο ουσιαστικά υπερτερεί ένα σύστημα A.B.C. είναι στην παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης. Αυτό στο οποίο επικεντρώνεται η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι ότι εξετάζει τα αίτια που προκαλούν κόστος και δεν ενδιαφέρεται απλά για το τελικό συγκεντρωτικό οικονομικό αποτέλεσμα, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των «παραδοσιακών» συστημάτων.



Σχήμα 6.1: Βασικοί άξονες A.B.C.

6.2 Μειονεκτήματα

Όπως όλα τα μοντέλα κοστολόγησης, έτσι και το A.B.C. έχει τα δικά του μειονεκτήματα τα οποία πολλές φορές αποτελούν τον λόγο που οι επιχειρήσεις δεν προβαίνουν στην υιοθέτησή του. Αν και τα μειονεκτήματα είναι συγκριτικά λιγότερα από τα πλεονεκτήματα του μοντέλου, είναι ικανά να προβούν αρκετά σημαντικά ώστε να εμποδίσουν τις δυνατότητες πλήρους ανάπτυξής του.

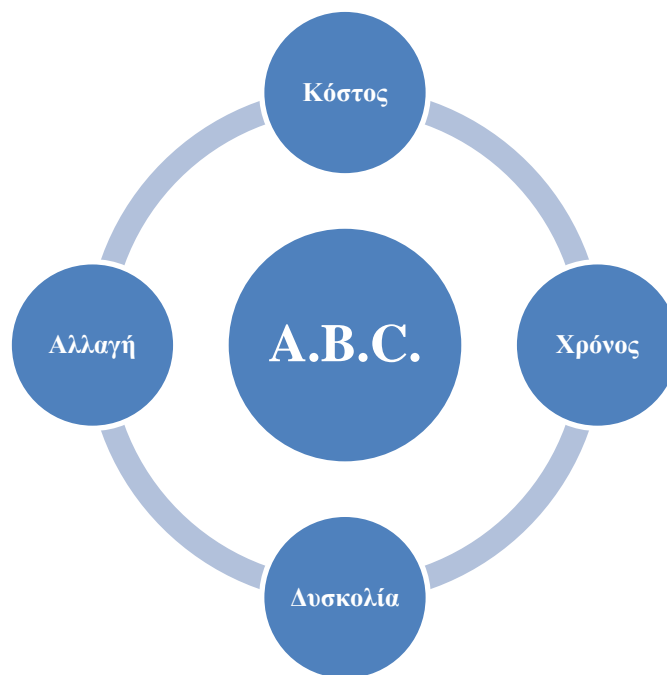
Ένα από τα βασικότερα προβλήματα-μειονεκτήματα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι το κόστος αλλά και ο χρόνος που χρειάζεται για την εφαρμογή του. Πολλές επιχειρήσεις παρουσιάζουν το κόστος σαν καθοριστικό παράγοντα ο οποίος τις οδηγεί στα κλασικά «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης. Υποστηρίζουν ότι τα οικονομικά οφέλη που τους προσφέρει ένα μοντέλο A.B.C. είναι λιγότερα συγκριτικά με το κόστος το οποίο θα πρέπει να επωμιστούν για να το υιοθετήσουν. Όπως αναφέρει ο Κεχράς (2009) η θετική επίπτωση του μοντέλου στην κερδοφορία της επιχείρησης είναι ακόμα υπό αμφισβήτηση, μιας και οι προσδοκίες που είχαν δημιουργηθεί από το A.B.C. ήταν μεγάλες και δεν έχουν καλυφθεί πλήρως. Ακόμη η συλλογή και η επεξεργασία των δεδομένων αλλά και η ερμηνεία των αποτελεσμάτων που προκύπτουν, καθιστούν το A.B.C. ιδιαίτερα χρονοβόρο στην εφαρμογή του. Επίσης, κατά την συλλογή των στοιχείων, που αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την επιτυχία του μοντέλου, οι επιχειρήσεις συχνά αντιμετωπίζουν προβλήματα. Όσο πιο πολύπλοκο θεωρείται το προϊόν που παράγεται, τόσο περισσότερα είναι τα στοιχεία που πρέπει οι επιχειρήσεις να συλλέξουν και να επεξεργαστούν. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να προστεθεί και το γεγονός ότι η πληροφόρηση του μοντέλου βασίζεται σε ιστορικά στοιχεία και έτσι δεν έχουν άμεση σχέση με τις μελλοντικές αποφάσεις τις επιχείρησης.

Ο καθορισμός των δραστηριοτήτων, που αποτελεί τον πυρήνα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, μπορεί να αποτελέσει αρκετά δύσκολη διαδικασία. Σε αυτό θα πρέπει να προστεθεί και η δυσκολία καθορισμού των οδηγών κόστους και των κέντρων δραστηριοτήτων. Όλα αυτά θα πρέπει να καθοριστούν με ακρίβεια ώστε να αποφευχθούν πιθανά ανακριβή αποτελέσματα. Αν γίνει λανθασμένη επιλογή των παραπάνω ο βαθμός αυθαιρεσίας κατανομής του έμμεσου κόστους μπορεί να αυξηθεί (Κεχράς, 2009). Η πληθώρα των υπολογισμών που απαιτούνται κατά των προσδιορισμό του κόστους, καθιστούν την μέθοδο αρκετά επιρρεπή σε πιθανά λάθη. Συνεπώς, το προσωπικό το οποίο θα χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση θα πρέπει να κατέχει τόσο την απαραίτητη τεχνογνωσία, όσο και την απαιτούμενη εμπειρία και θέληση.

Δυστυχώς, σε πολλές περιπτώσεις αυτό δεν συμβαίνει με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να οδηγούνται σε αδιέξοδο. Η αντίδραση των εργαζομένων στις αλλαγές και η ελλιπής στήριξη και πληροφόρηση από την ανώτατη διοίκηση, μπορούν να αποτελέσουν τροχοπέδη στην λειτουργία του A.B.C.

Αν τα γενικά έξοδα μιας επιχείρησης είναι περιορισμένα, τα οφέλη τα οποία θα μπορούσε να αποκομίσει από την εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα θα είναι και αυτά σχετικά περιορισμένα. Όπως έγινε φανερό από τα παραπάνω κεφάλαια, η μέθοδος A.B.C. δίνει ουσιαστικά έμφαση στον ορθό επιμερισμό των γενικών εξόδων (έμμεσα κόστη). Συνεπώς, εάν αυτά αποτελούν μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους, η επιχείρηση δεν θα μπορέσει να καρπωθεί όλα τα σχετικά οφέλη τα οποία θα απολάμβανε σε μια αντίθετη περίπτωση.

Τέλος, η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα παρουσιάζει κάποια προβλήματα που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις που οφείλει η κάθε επιχείρηση να δημοσιεύσει. Γι' αυτόν τον λόγο οι επιχειρήσεις κάνουν χρήση δύο διαφορετικών λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων τα οποία, όπως είναι προφανές, την επιβαρύνουν τόσο από θέμα κόστους όσο και από θέμα πολυπλοκότητας και χρόνου.



Σχήμα 6.2: Βασικότερα μειονεκτήματα A.B.C.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Βιβλιογραφική ανασκόπηση

7.1 Βαθμός υιοθέτησης – οφέλη - δυσκολίες

Στην παρούσα ενότητα θα παρατεθούν τα αποτελέσματα ενός αριθμού ερευνών σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης του μοντέλου A.B.C. από τις επιχειρήσεις. Παρόλο που τα οφέλη είναι αποδεδειγμένα, ο αριθμός των επιχειρήσεων που ουσιαστικά το χρησιμοποιούν είναι σχετικά περιορισμένος. Η παράθεση των συμπερασμάτων δεν θα περιοριστεί στην απλή αναφορά του ποσοστού των επιχειρήσεων που έχουν προβεί στην υιοθέτηση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, αλλά θα γίνει αναφορά και στα οφέλη που αποκόμισαν καθώς και στις πιθανές δυσκολίες που τις απέτρεψαν.

Οι Pierce και Brown (2004) διεξήγαγαν μια έρευνα για το ποσοστό υιοθέτησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα σε 127 επιχειρήσεις με έδρα την Ιρλανδία. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το 28% των επιχειρήσεων έκαναν χρήση της μεθόδου, το 52,4% δεν σκεφτόταν την μετάβαση στο A.B.C., το 9% βρίσκονταν σε φάση αναζήτησης, όσον αφορά τα πλεονεκτήματα που θα μπορούσαν να αποκομίσουν από μια πιθανή μετάβαση στο μοντέλο, και το υπόλοιπο 10,6% το απέρριπταν κατηγορηματικά. Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν το A.B.C. σαν προσέγγιση, υποστήριζαν ότι η αξιολόγηση των επενδύσεων, η ακρίβεια στον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων, η κατανόηση των οδηγών κόστους, η βελτίωση της αποδοτικότητάς τους και η διευκόλυνση χάραξης τιμολογιακής πολιτικής, ήταν ανάμεσα στα βασικά πλεονεκτήματα που τους προσέφερε το σύστημα. Συνεχίζοντας, το 52,4% των επιχειρήσεων που δεν σκεφτόταν την μετάβαση στο μοντέλο υποστήριζαν ότι ο κύριος λόγος ήταν ότι δεν υπήρχε ουσιαστική διαφορά στον υπολογισμό του κόστους μεταξύ των «παραδοσιακών» μεθόδων και της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Συνεπώς, δεν υπήρχε ουσιαστική ανάγκη αλλαγής. Οι επιχειρήσεις που βρίσκονταν σε φάση αναζήτησης, όσον αφορά την εφαρμογή ή μη του μοντέλου, υποστήριζαν ότι η έλλειψη εμπειρίας, κατάρτισης και υποστήριξης, η πολυπλοκότητα, η έλλειψη διαθεσιμότητας ανθρώπινου δυναμικού, το κόστος και το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, αποτελούσαν ορισμένους από τους λόγους προβληματισμού τους. Η άντληση ικανοποίησης από το τρέχον σύστημα, το μικρό μέγεθος της επιχείρησης, η έλλειψη γνώσης και εμπειρίας και η πεποίθηση ότι το A.B.C. δεν μπορεί να εφαρμοστεί στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις, αποτελούσαν κάποιους από τους λόγους που το 10,6% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν κατηγορηματικό στην εφαρμογή του νέου συστήματος.

Σε έρευνα που διεξήχθη σε 204 επιχειρήσεις με έδρα ξανά την Ιρλανδία το 1995, οι Clark, Hill and Stevens (1999), κατέληξαν στα παρακάτω συμπεράσματα. Το 12% των επιχειρήσεων έκαναν χρήση της μεθόδου, το 13% μετά από εξέταση την απέρριψαν, το 20% βρίσκονταν σε φάση διερεύνησης και τέλος το 55% δεν εξέτασαν το ενδεχόμενο μετάβασης ποτέ. Βελτίωση στον έλεγχο του κόστους και στην γενικότερη διαχείριση, ακρίβεια στον υπολογισμό του κόστους, βελτίωση στην αποδοτικότητα, θετικές επιπτώσεις στην συμπεριφορά των εργαζομένων και ακριβέστερη ανάλυση της αποδοτικότητας των πελατών, είναι κάποια από τα οφέλη που αποκόμισαν οι επιχειρήσεις που υιοθέτησαν το μοντέλο. Αντίθετα, η έλλειψη επαρκών πόρων και τεχνογνωσίας, οι δυσκολίες στον προσδιορισμό των οδηγών κόστους, η δυσκολία στον καθορισμό των δραστηριοτήτων και η αντίσταση στην αλλαγή (προβλήματα που ξεκινούσαν από την ανώτατη διοίκηση), αποτελούσαν κάποιους από τους βασικότερους λόγους που ένα μεγάλο ποσοστό του δείγματος δεν ασχολήθηκε με την μετάβαση στον νέο τρόπο κοστολόγησης.

Συνεχίζοντας, οι Innes and Mitchell (1995) επικέντρωσαν την μελέτη τους στις 1000 μεγαλύτερες επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου. Από αυτές μόλις οι 332 δέχτηκαν να συμμετάσχουν στην έρευνα, συμβάλλοντας στην δημιουργία των παρακάτω αποτελεσμάτων:

- Το 21% του δείγματος (70 επιχειρήσεις) χρησιμοποιούσαν το A.B.C.
- Το 29,6% του δείγματος (98 επιχειρήσεις) ήταν σε φάση διερεύνησης.
- Το 13,3% του δείγματος (44 επιχειρήσεις) απέρριψαν την μέθοδο μετά από μια πρώτη αξιολόγηση.
- Το 36,1% του δείγματος (120 επιχειρήσεις) δεν εξέτασαν καν το ενδεχόμενο μετάβασης.

Τα οφέλη από την εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, σύμφωνα με τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν το μοντέλο, ήταν πολλά. Τα κυριότερα από αυτά αποτελούσαν η μείωση του κόστους, ο έλεγχος του κόστους, η διευκόλυνση στην λήψη των αποφάσεων, η ακρίβεια στην αξιολόγηση των επιδόσεων και η ευκολία στην αποτίμηση των αποθεμάτων. Τα προβλήματα ή οι δυσκολίες που οδήγησαν ένα μεγάλο ποσοστό των επιχειρήσεων στην μη υιοθέτηση της μεθόδου, δεν εξετάστηκαν από την συγκεκριμένη έρευνα.

Οι Innes, Mitchell and Sinclair (2000), θέλοντας να προβάλουν και να αξιολογήσουν πιθανές αλλαγές στα ποσοστά και στους λόγους υιοθέτησης της μεθόδου A.B.C., αποφάσισαν να διεξάγουν την ίδια έρευνα στις 1000 μεγαλύτερες επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου, 5 χρόνια αργότερα. Ο αριθμός των επιχειρήσεων που δέχτηκαν αυτήν την φορά να συμμετάσχουν

στην έρευνα, άγγιζε το 22,9%, δηλαδή μόλις 229 επιχειρήσεις από τις 1000 που ήταν ο αρχικός στόχος. Τα ευρήματα και η σύγκριση με τα αποτελέσματα της περασμένης έρευνας παρατίθενται αναλυτικά παρακάτω.

- Το 17,5% του δείγματος (40 επιχειρήσεις) χρησιμοποιούσαν την μέθοδο A.B.C. Δηλαδή παρατηρείται μια πτώση της τάξεως του 2,5% συγκριτικά με το ποσοστό των επιχειρήσεων που εφάρμοζαν το μοντέλο 5 χρόνια νωρίτερα.
- Το 20,3% του δείγματος (46 επιχειρήσεις) βρίσκονταν σε φάση διερεύνησης. Και σε αυτήν την περίπτωση παρατηρούμε μια πτωτική τάση κατά 9,3% συγκριτικά με τα αποτελέσματα της μελέτης του 1995.
- Το 15,3% του δείγματος (35 επιχειρήσεις) απέρριψαν την μέθοδο μετά από μια αρχική αξιολόγηση. Σε αυτή την περίπτωση τα αποτελέσματα παρουσιάζουν ένα ελαφρώς υψηλότερο ποσοστό (2%), συγκριτικά με το 13,3% που προέκυψε το 1995.
- Τέλος, το 46,9% των επιχειρήσεων (108 επιχειρήσεις) δεν εξέτασαν καν το ενδεχόμενο μετάβασης. Εδώ βλέπουμε ένα αρκετά μεγενθυμένο ποσοστό συγκριτικά με αυτό του 1995, αγγίζοντας μια αύξηση που φτάνει το 10,8%.

Και σε αυτήν την περίπτωση, 5 χρόνια αργότερα, τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν ότι η βελτίωση και ο έλεγχος του κόστους, η καλύτερη πληροφόρηση, η βελτίωση στις μετρήσεις της απόδοσης και η γνώση της κερδοφορίας που προκύπτει από τον κάθε πελάτη, αποτελούσαν τα σημαντικότερα οφέλη που προέκυπταν από την εφαρμογή της μεθόδου A.B.C. Σε αυτήν την περίπτωση οι ερευνητές αποφάσισαν να επεκταθούν περαιτέρω και στην εξέταση των λόγων που ουσιαστικά απέτρεψαν τις επιχειρήσεις από την εφαρμογή του μοντέλου. Το 20,3% των επιχειρήσεων που βρίσκονταν σε φάση διερεύνησης, υποστηρίζουν ότι το μέγεθος της δαπάνης, η δυσκολία στον προσδιορισμό των οδηγών κόστους και τα πιθανά προβλήματα συμπεριφοράς που θα προέκυπταν από το προσωπικό, αποτελούν τους κύριους λόγους που τους οδηγούσαν σε αυτήν την αναζήτηση. Η απόφαση των επιχειρήσεων που απέρριψαν την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μετά από μια αρχική φάση αξιολόγησης, στηρίζονταν κυρίως στην διοικητική και τεχνική πολυπλοκότητα του συστήματος A.B.C. Τέλος, η μη καταλληλότητα του αντικειμένου των επιχειρήσεων, η επάρκεια του υπάρχοντος συστήματος κοστολόγησης και η έλλειψη δέσμευσης από την ανώτατη διοίκηση, βρίσκονταν ανάμεσα στους λόγους που το 46,9% του δείγματος είχε αρνητική στάση σε μια ενδεχόμενη εφαρμογή.

Ο Groot (1999) στην μελέτη του παρουσιάζει τα ευρήματα από δύο διαφορετικές έρευνες που διεξήχθησαν η μια το 1994 σε 96 επιχειρήσεις με έδρα τις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και η άλλη το 1995 σε 117 επιχειρήσεις με έδρα την Ολλανδία. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται παρακάτω:

Επιχειρήσεις με έδρα τις Η.Π.Α.:

- Το 17,7% έκανε χρήση της μεθόδου.
- Το 14,6% διεξήγαγε πιλοτική εφαρμογή.
- Το 43,8% σχεδίαζε πιλοτική εφαρμογή.
- Το 23,9% είχε απορρίψει την μέθοδο.

Αντίστοιχα, στις επιχειρήσεις με έδρα την Ολλανδία προέκυψαν τα εξής:

- Το 12% έκανε χρήση του μοντέλου.
- Το 3,4% διεξήγαγε πιλοτική εφαρμογή.
- Το 21,4% σχεδίαζε πιλοτική εφαρμογή.
- Το 63,2% είχε απορρίψει το μοντέλο.

Από τα παραπάνω αυτό που αξίζει να αναφερθεί, είναι η μεγάλη ποσοστιαία διαφορά που υπάρχει μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν απορρίψει την εφαρμογή του μοντέλου A.B.C. Από την μια το ποσοστό αυτό αγγίζει το 23,9% στις Αμερικανικές επιχειρήσεις, ενώ στις Ολλανδικές είναι σχεδόν το τριπλάσιο, φτάνοντας το 63,2%. Όσον αφορά τους λόγους που οι επιχειρήσεις προέβησαν στην εφαρμογή του μοντέλου, αυτοί που ουσιαστικά κυριαρχούν και στις δύο περιπτώσεις είναι τα οφέλη που προκύπτουν από την διευκόλυνση του υπολογισμού του περιθωρίου κέρδους των προϊόντων, από την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και από την βελτίωση των διαδικασιών της παραγωγής. Στον αντίποδα, στους λόγους που προέβαλαν τόσο οι Αμερικανοί όσο και οι Ολλανδοί για την μη χρήση του μοντέλου, συγκαταλέγονται η έλλειψη χρόνου και εμπειρίας από το προσωπικό, τα προβλήματα που προέκυπταν στην επιλογή των οδηγών κόστους αλλά και στον ορισμό των δραστηριοτήτων και οι διαφορετικές προτεραιότητες που είχαν τεθεί από τις επιχειρήσεις.

Δύο χρόνια νωρίτερα, το 1997, ο Bjornenak (1997) διεξήγαγε παρόμοια έρευνα σε 75 εταιρείες παραγωγής με έδρα την Νορβηγία. Από τις παραπάνω το 40% είχε ασπαστεί την μέθοδο, το 31% ήταν αρνητικό και το υπόλοιπο 29% δεν γνώριζαν καν την ύπαρξη του μοντέλου. Οι επιχειρήσεις

που ανήκαν στην πρώτη κατηγορία προέβαλαν την αναδιάρθρωση του κόστους και του ανταγωνισμού σαν τα κυριότερα οφέλη που επιθυμούσαν να αποκομίσουν από το A.B.C.

Παραμένοντας στην Ευρώπη, οι Cinquini, Collini, Marelli, Quagli and Silvi (1999) ανέλυσαν την περίπτωση 132 επιχειρήσεων με έδρα την Ιταλία. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την έρευνα που διεξήχθη στην γειτονική χώρα ήταν τα εξής:

- Μόλις το 10% του δείγματος είχε υιοθετήσει το μοντέλο.
- Σχεδόν οι μισές επιχειρήσεις του δείγματος (47%) δεν είχαν σκεφτεί ποτέ την μετάβαση στο μοντέλο.
- Το 27% του δείγματος σκόπευε να το θέσει σε εφαρμογή μελλοντικά.
- Το υπόλοιπο 16% των επιχειρήσεων είχε επιλέξει συνειδητά, έπειτα από έρευνα, να μην προβεί στο επόμενο βήμα.

Προχωρώντας στην Ωκεανία και συγκεκριμένα στην Αυστραλία, οι Nguyen and Brooks (1997), στήριξαν την έρευνά τους σε ένα δείγμα 120 επιχειρήσεων. Από αυτές το συντριπτικό ποσοστό της τάξεως του 76,7% δεν είχαν σκοπό να εφαρμόσουν το A.B.C., το 12,5% ήδη το εφάρμοζαν, μόλις το 2,5% το είχαν απορρίψει μετά από αξιολόγηση και το υπόλοιπο 8,3% σκόπευαν να το υιοθετήσουν μελλοντικά. Η πολυπλοκότητα της παραγωγής, το μέγεθος της επιχείρησης και το επίπεδο του ανταγωνισμού, αποτελούσαν τους βασικούς λόγους τόσο της εφαρμογής όσο και της απόρριψης του μοντέλου από τις επιχειρήσεις της Αυστραλίας.

Παραμένοντας στην Ωκεανία αλλά αυτήν την φορά στην Νέα Ζηλανδία, οι Cotton, Jackman and Brown (2003), βάσισαν την μελέτη τους σε δείγμα 300 επιχειρήσεων. Σε αυτήν την περίπτωση, το 20,3% του δείγματος είχε ήδη υιοθετήσει το μοντέλο, το 57,8% δεν σκεφτόταν να προβούν στην αλλαγή του τρόπου κοστολόγησης, το 11,1% βρίσκονταν σε φάση αναζήτησης και το υπόλοιπο 10,8% το είχαν απορρίψει μετά από μια αρχική πιλοτική αξιολόγηση. Τα οφέλη που απολάμβαναν οι επιχειρήσεις που είχαν ήδη προβεί στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα ήταν ποικίλα. Στα βασικότερα εντάσσονταν η μέτρηση της αποδοτικότητας των μεμονωμένων δραστηριοτήτων, η διευκόλυνση και η ακρίβεια στην αποτίμηση των αποθεμάτων, η καλύτερη διαχείριση και η μείωση του κόστους, η βελτίωση της τιμολογιακής πολιτικής και η ανάλυση της κερδοφορίας που προκύπτει από κάθε πελάτη.

Ο Chongruksut (2002) κάνοντας χρήση ενός δείγματος 101 επιχειρήσεων με έδρα την Ταϊλάνδη κατέληξε στα παρακάτω συμπεράσματα:

- Το 11,9% των επιχειρήσεων είχε ήδη υιοθετήσει το μοντέλο.
- Το 23% του δείγματος είχε σαν σκοπό να εφαρμόσει το A.B.C. μελλοντικά.
- Το 2% είχε απορρίψει την εφαρμογή του κατηγορηματικά.
- Το υπόλοιπο 63,1% είτε αγνοούσε την ύπαρξη της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, είτε δεν είχε προβεί ποτέ σε διερεύνηση της πιθανότητας εφαρμογής της.

Το 11,9% των επιχειρήσεων του δείγματος που έκαναν ήδη χρήση του μοντέλου, θεωρούσαν ότι η βελτίωση του ελέγχου του κόστους, η παροχή καλύτερης πληροφόρησης όσον αφορά την κερδοφορία και την αποδοτικότητα της επιχείρησης, η ενθάρρυνση των προσπαθειών δέσμευσης στην ποιότητα και στο θέμα της συνεχούς βελτίωσης των παρεχόμενων προϊόντων και υπηρεσιών και η καλύτερη κατανομή του έμμεσου κόστους, βρίσκονταν ανάμεσα στα σημαντικότερα οφέλη που απολάμβαναν οι επιχειρήσεις αυτές. Αντίθετα, οι δυσκολίες στην επιλογή των οδηγών κόστους, η μεγάλη δαπάνη που απαιτείται για την μετάβαση στον νέο σύστημα, η έλλειψη εμπειρίας, τεχνογνωσίας, χρόνου και κατάλληλου λογισμικού, η επάρκεια του υπάρχοντος συστήματος κοστολόγησης, οι διαφορετικές προτεραιότητες που έχουν οριστεί από την διοίκηση, η έλλειψη δέσμευσης και υποστήριξης από τα ανώτατα στελέχη και η αμφισβήτηση των οφελών που μπορεί να προσφέρει η νέα μέθοδος, βρίσκονταν ανάμεσα στους σημαντικότερους λόγους που οι επιχειρήσεις της έρευνας δεν είχαν προβεί σε ενέργειες υιοθέτησης του A.B.C.

Σε μελέτη που πραγματοποιήθηκε σε 500 επιχειρήσεις με έδρα τις Φιλιππίνες, ο Manalo (2004) κατάληξε στα παρακάτω:

- Το 17% του δείγματος χρησιμοποιούσε το μοντέλο A.B.C.
- Το 55% προτιμούσε τα «παραδοσιακά» συστήματα κοστολόγησης.
- Το 28% βρισκόταν σε φάση διερεύνησης.

Η άγνοια των πιθανών βελτιώσεων που μπορούν να προκύψουν από την υιοθέτηση του νέου συστήματος, η ανάγκη αναδιοργάνωσης της επιχείρησης και η αντίσταση στην αλλαγή αποτελούν κάποιους από τους σημαντικότερους λόγους που οι επιχειρήσεις ήταν αρνητικές στην εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.

Για τελευταία αφήσαμε μια έρευνα η οποία διεξήχθη στην Ελλάδα το 2003 σε ένα δείγμα 88 επιχειρήσεων από τους Cohel, Venieris and Kaimenak (2005). Σύμφωνα με τα ευρήματα, το 40,9% των επιχειρήσεων είχε ήδη υιοθετήσει το μοντέλο A.B.C., το 31,9% είχε απορρίψει το

μοντέλο έπειτα από μια πρώτη αξιολόγηση, το 13,6% βρίσκονταν σε φάση διερεύνησης και το υπόλοιπο 13,6% δεν σκεφτόταν καν την μετάβαση. Ανάμεσα στα οφέλη που απολάμβαναν οι επιχειρήσεις βρίσκονταν τα εξής: η αναγνώριση των παραγόντων που ευθύνονται για την δημιουργία κόστους, η ρεαλιστικότερη κατάρτιση των προϋπολογισμών, η μείωση του κόστους, η ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους, η βελτίωση στην λήψη των αποφάσεων, η ορθότερη ρύθμιση της τιμολογιακής πολιτικής, ο προσδιορισμός των ζημιόγων προϊόντων, πελατών και προμηθευτών, η βελτίωση σε θέματα ποιότητας, ο υπολογισμός του πραγματικού κόστους, η αναγνώριση του κόστους των δραστηριοτήτων, η βελτίωση στην διαχείριση των πελατών, ο καλύτερος έλεγχος και η ορθότερη ανάλυση της αποδοτικότητας των προϊόντων και η βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Στον αντίποδα, η ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης, το πρόβλημα προσδιορισμού των κατάλληλων οδηγών κόστους, η αντίσταση στην αλλαγή από το προσωπικό, το υψηλό κόστος, η έλλειψη δέσμευσης από την ανώτατη διοίκηση και η έλλειψη πόρων βρίσκονταν ανάμεσα στους λόγους απόρριψης της μεθόδου.

Σύμφωνα με τα συμπεράσματα των παραπάνω ερευνών θεωρήθηκε σκόπιμο να παρουσιαστούν συγκεντρωτικά τόσο τα οφέλη που αποκόμισαν οι επιχειρήσεις που αποφάσισαν να προβούν στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Σχήμα 7.1), όσο και οι δυσκολίες που αποτέλεσαν ανασταλτικό παράγοντα σε μια πιθανή αλλαγή μεθόδου κοστολόγησης (Σχήμα 7.2). Ακόμη παρατίθεται ένας πίνακας με τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα των παραπάνω ερευνών (Πίνακας 7.1).



Σχήμα 7.1: Οφέλη από την υιοθέτηση του μοντέλου A.B.C.



Σχήμα 2: Ανασταλτικοί παράγοντες εφαρμογής A.B.C.

Έρευνα	Χώρα - Αριθμός συμμετεχόντων	Υιοθέτησαν Α.Β.Σ.	Απέρριψαν Α.Β.Σ.	Διερεύνηση Α.Β.Σ	Δεν εξέτασαν
Pierce & Brown (2004)	Ιρλανδία 127	28%	10,6%	9%	52,4%
Clark, Hill & Stevens (1999)	Ιρλανδία 204	12%	13%	20%	55%
Innes & Mitchell (1995)	Ηνωμένο Βασίλειο 332	21%	13,3%	29,6%	36,1%
Innes, Mitchell & Sinclair (2000)	Ηνωμένο Βασίλειο 229	17,5%	15,3%	20,3%	46,9%
Groot (1999)	Η.Π.Α. 96	17,7%		58,4%	23,9%
Groot (1999)	Ολλανδία 117	12%		24,8%	63,2%
Bjornenak (1997)	Νορβηγία 75	40%			60%
Cinquini, Collini, Marelli, Quagli & Silvi (1999)	Ιταλία 132	10%	16%	27%	47%

Έρευνα	Χώρα & Αριθμός συμμετεχόντων	Υιοθέτησαν A.B.C.	Απέρριψαν A.B.C.	Διερεύνηση A.B.C	Δεν εξέτασαν
Nguyen & Brooks (1997)	Αυστραλία 120	12,5%	2,5%	8,3%	76,7%
Cotton, Jackman & Brown (2003)	Νέα Ζηλανδία 300	20,3%	10,8%	11,1%	57,8%
Chongruksut (2002)	Ταϊλάνδη 101	11,9%	2%	23%	63,1%
Manalo (2004)	Φιλιππίνες 500	17%		28%	55%
Cohel, Venieris & Kaimenak (2005)	Ελλάδα 88	40,9%	31,9%	13,6%	13,6%

Πίνακας 7.1: Αποτελέσματα ερευνών

Όπως γίνεται αντιληπτό υπάρχει πλήθος ερευνών που εστιάζουν στο θέμα της υιοθέτησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα από τις επιχειρήσεις. Στην παρούσα μελέτη έχει επιλεγεί ένα δείγμα από τις βασικότερες. Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα το ποσοστό που ουσιαστικά κυριαρχεί στις περισσότερες περιπτώσεις είναι αυτό των επιχειρήσεων οι οποίες δεν εξέτασαν καν την μετάβαση στην νέα προσέγγιση. Αντίθετα, το ποσοστό των επιχειρήσεων που έχει προβεί στην ουσιαστική εφαρμογή του μοντέλου είναι σχετικά μικρό, αν αναλογιστεί κανείς τα οφέλη που προκύπτουν, που σύμφωνα με τις παραπάνω έρευνες είναι αρκετά σε αριθμό (Σχήμα 7.1).

7.2 Θεωρητική επισκόπηση της βιβλιογραφίας

Εκτός από τον βαθμό υιοθέτησης, τα οφέλη και τις δυσκολίες που παρατέθηκαν παραπάνω αξίζει να παρουσιαστούν και τα συμπεράσματα ενός αριθμού ερευνών σχετικά με το χρηματοοικονομικό αντίκτυπο του μοντέλου, τις δυνατότητές του, τους παράγοντες που συμβάλλουν στην επιτυχία του, τα πιθανά προβλήματα που παρουσιάζονται κατά την υιοθέτησή του καθώς και παράγοντες που επηρεάζουν την εφαρμογή του. Θεωρήθηκε αναγκαίο να παρουσιαστούν τα παραπάνω συμπεράσματα συνοπτικά και συγκεντρωτικά ώστε να φανεί η σημαντικότητα και η διάσταση που έχει λάβει το θέμα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα στην διεθνή βιβλιογραφία. Να σημειωθεί ότι η ανασκόπηση βασίστηκε κυρίως σε ξενόγλωσσα βιβλιογραφία, όπως και παραπάνω, όπου υπάρχει μεγαλύτερη διαθεσιμότητα δημοσιευμένων μελετών.

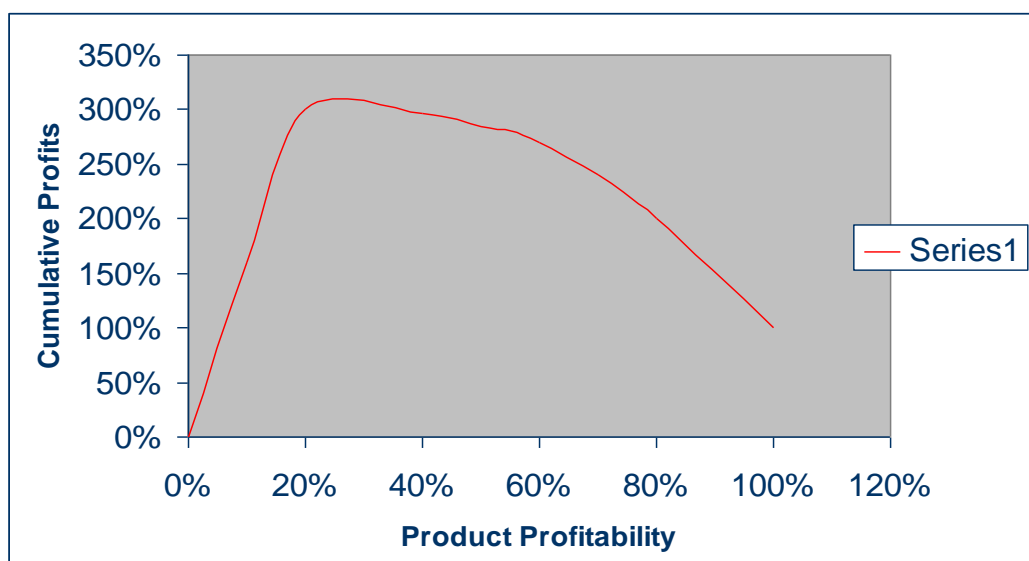
Σε μεγάλο βαθμό έχει μελετηθεί το αντίκτυπο που έχει η υιοθέτηση του μοντέλου A.B.C. στην χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης. Οι Cagwin and Bouwman (2002), στην έρευνά τους, εστίασαν στις προϋποθέσεις που οδηγούν στην βελτίωση των χρηματοοικονομικών δεικτών της επιχείρησης. Συμπέραναν ότι η χρήση του μοντέλου A.B.C. παράλληλα με την υιοθέτηση άλλων στρατηγικών «πρωτοβουλιών» (όπως το σύστημα Just in Time και η φιλοσοφία T.Q.M. - Διοίκηση Ολικής Ποιότητας) οδηγεί σε βελτίωση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης. Η έρευνά τους όμως δεν επεκτάθηκε στην περαιτέρω ανάλυση και απεικόνιση των συγκεκριμένων μοντέλων που συνδυαστικά οδηγούν σε αυτήν την κατάσταση. Ακόμη, διαπίστωσαν την θετική σχέση μεταξύ A.B.C. και βελτίωσης της απόδοσης μιας επένδυσης (R.O.I.) όταν το μοντέλο χρησιμοποιείται σε επιχειρήσεις οι οποίες χαρακτηρίζονται από πολύπλοκο περιβάλλον, όπου ο συντελεστής κόστους έχει μεγάλη βαρύτητα και ο αριθμός των ενδοεπιχειρησιακών συναλλαγών είναι περιορισμένος.

Οι Kennedy and Affleck-Graves (2001) με την έρευνά τους, η οποία διεξήχθη σε δείγμα 234 επιχειρήσεων σε χρονικό ορίζοντα 3 ετών, διαπίστωσαν ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες είχαν υιοθετήσει την μέθοδο A.B.C. είχαν βελτιωμένη απόδοση κατά 27% συγκριτικά με αυτές οι οποίες δεν είχαν ασπαστεί τις αρχές της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Συγκεκριμένα, η απόδοση αυτών που έκαναν χρήση του μοντέλου άγγιζε το 61% ενώ αντίθετα αυτών που δεν χρησιμοποιούσαν το A.B.C. έφτανε στο 34% στην περίοδο μελέτης. Αξίζει να σημειωθεί ότι η διαφορά μεταξύ των αποδόσεων των μεν και των δε, κλιμακωνόταν κατά την ολοκλήρωση της

3^{ης} χρονιάς της έρευνας, και αυτό μπορεί να αποδοθεί στο γεγονός της πολυπλοκότητας ενός συστήματος A.B.C. και στο μεγάλο χρονικό διάστημα που απαιτείται για την πλήρη εφαρμογή του.

Η έρευνα του Shields (1995), έδειξε ότι ένα 75% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν δήλωσε ότι η χρήση του μοντέλου A.B.C. είχε θετική επίπτωση στην χρηματοοικονομική τους κατάσταση. Ο Pizzini (2006) ακόμα πρόσθεσε ότι η μέθοδος A.B.C. μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση της αξίας των μετοχών, της κερδοφορίας αλλά και της ανταγωνιστικότητας μιας επιχείρησης. Ενώ για συνολικότερα βελτιωμένη απόδοση αναφέρθηκε και ο Zaman (2009) στην έρευνά του που διεξήχθη σε επιχειρήσεις της Αυστραλίας. Συγκεκριμένα ανέφερε ότι η μέθοδος A.B.C. μπορεί να έχει αντίκτυπο σε τέσσερις παράγοντες: στην συνολική απόδοση, στην στρατηγική κατανομή του κόστους, στην αύξηση της αποδοτικότητας και στην αύξηση της αποτελεσματικότητας.

Ο Kaplan (2001) σε άρθρο του υποστηρίζει ότι η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι σε θέση να αποκαλύψει σύνδεση μεταξύ προϊόντος (ή πελάτη) και κερδοφορίας. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι με την ανάλυση του μοντέλου προκύπτει ένας κανόνας 20/300 (αντίστοιχος με τον Pareto 80/20), όπου το 300% των κερδών προκύπτει από το 20% των προϊόντων (ή αντίστοιχα των πελατών) (Σχήμα 7.3). Το υπόλοιπο 80% αποτελείται από προϊόντα ή πελάτες που οδηγούν την επιχείρηση σε απώλεια της τάξεως του 200%.



Σχήμα 7.3: A.B.C και κερδοφορία - Ο κανόνας 20/300

Στο άρθρο τους, οι Cooper and Kaplan (1991), υποστηρίζουν ότι με την χρήση της μεθόδου A.B.C. η διοίκηση είναι σε θέση να διακρίνει την επίδραση που μπορεί να έχουν ορισμένες δραστηριότητες (στρατηγικές) στην κερδοφορία της επιχείρησης. Επισημαίνουν ότι με τα αποτελέσματα της χρήσης του μοντέλου A.B.C. η διοίκηση θα είναι σε θέση να προβεί σε δύο ενέργειες: Πρώτον, στην αναθεώρηση της τιμολογιακής της πολιτικής (ανατίμηση προϊόντων που συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση των γενικών εξόδων και υποτίμηση αυτών που έχουν μικρότερη συμμετοχή στο συνολικό κόστος) και δεύτερον στην μείωση της κατανάλωσης των πόρων.

Οι Elhanna and Yi Fei (2013) στην μελέτη τους δεν διαπίστωσαν ουσιαστική σχέση μεταξύ μοντέλου A.B.C. και επιχειρηματικής στρατηγικής. Δηλαδή, η υιοθέτηση μιας συγκεκριμένης επιχειρηματικής στρατηγικής δεν έχει σημαντικές επιπτώσεις στην εφαρμογή της μεθόδου.

Οι δυνατότητες του μοντέλου A.B.C. στην αποτίμηση των αποθεμάτων, στην λήψη αποφάσεων, στον έλεγχο αλλά και στην μέτρηση της απόδοσης μιας επιχείρησης, μελετήθηκαν από τον Mitchell (1994). Σύμφωνα με τον τελευταίο, η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί σαν μια ρεαλιστική μέθοδος στην κατανόηση και πρόβλεψη του παράγοντα κόστους και οι πληροφορίες που μπορεί να λάβει η διοίκηση με την χρήση της, μπορούν να έχουν άμεσο θετικό αντίκτυπο στις παραπάνω σημαντικές επιχειρησιακές λειτουργίες.

Όπως υποστηρίζει ο Ray (2012), αυτό που ουσιαστικά προσφέρει το μοντέλο A.B.C. σε μια επιχείρηση, δεν είναι απλά η κατανόηση και η καλύτερη παρακολούθηση του κόστους, αλλά η δυνατότητα εντοπισμού δραστηριοτήτων οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν σαν «παραμελημένες» από μια επιχείρηση, αλλά που στην ουσία συμβάλλουν στην δημιουργία κόστους. Το μοντέλο A.B.C., όπως αναφέρει, λειτουργεί σαν «οδηγός» κατευθύνοντας την διοίκηση στις δραστηριότητες που πρέπει να δώσει έμφαση για τον εντοπισμό και πιθανό περιορισμό του κόστους.

Στο άρθρο της η Moisello (2012) παρουσίασε τους παράγοντες που προσδιορίζουν την επιτυχία και την αποτυχία αντίστοιχα στην εφαρμογή ενός μοντέλου A.B.C. Ένα σημαντικό εμπόδιο στην επιτυχή εφαρμογή του συστήματος A.B.C., όπως αναφέρει, είναι η έλλειψη προσοχής που δίνεται σε θέματα που σχετίζονται με τον παράγοντα της συμπεριφοράς. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι εξαιτίας του γεγονότος ότι η επιτυχία του προγράμματος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την διαδικασία εφαρμογής του, τα θέματα συμπεριφοράς που σχετίζονται με αυτήν

(όπως η υποστήριξη και η συμμετοχή της διοίκησης και οι διαθεσιμότητα των ανθρώπινων πόρων κατά την υλοποίηση του προγράμματος) μπορούν να επηρεάσουν το σύστημα A.B.C. Συνεχίζοντας προσθέτει ότι μεγάλο μέρος της αποτυχίας στην εφαρμογή της μεθόδου A.B.C. οφείλεται σε εξωγενείς παράγοντες και όχι στην διαδικασία υλοποίησης. Τέλος η συγγραφέας, στην έρευνά της, συγκλίνει με την προαναφερθείσα άποψη των Cagwin and Bouwman (2002), ότι ένας σημαντικός παράγοντας που οδηγεί στην επιτυχία του μοντέλου είναι η παράλληλη εφαρμογή του με άλλες στρατηγικές «πρωτοβουλίες», όπως αυτή της βελτίωσης της ποιότητας (Διοίκησης Ολικής Ποιότητας).

Οι Yi Fei and Isa (2010) συμπερασματικά κατέληξαν ότι η επιτυχία ενός μοντέλου A.B.C. εξαρτάται από τους εξής παράγοντες: την οργανωσιακή δομή, την οργανωσιακή κουλτούρα, τεχνικούς παράγοντες και παράγοντες που σχετίζονται με θέματα συμπεριφοράς και κουλτούρας.

Στον αντίποδα η έρευνα των Kaplan and Anderson (2004) εστίασε στα προβλήματα τα οποία μπορούν να προκύψουν κατά την υιοθέτηση της προσέγγισης A.B.C. και στην εξομάλυνση αυτών, μέσω της χρήσης ενός διαφοροποιημένου συστήματος, γνωστού ως Χρονικά Καθοδηγούμενη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα (T.D.A.B.C. - Time Driven Activity Based Costing). Επεσήμαναν ότι σημαντικά εμπόδια για την ευρεία και καθολική υιοθέτηση του μοντέλου A.B.C., αποτελούν η χρονοβόρα και δαπανηρή συλλογή των δεδομένων που χρειάζονται για τον υπολογισμό του κόστους των δραστηριοτήτων και η δυσκολία στην μεταβολή των στοιχείων σε περιπτώσεις πιθανών αλλαγών. Επίσης, τόνισαν το γεγονός ότι το υψηλό κόστος που απαιτείται για την ενημέρωση του μοντέλου A.B.C., οδηγεί πολλές επιχειρήσεις σε αραιές χρονικά ενημερώσεις με αποτέλεσμα σφάλματα και ανακριβείς εκτιμήσεις του κόστους.

Εάν θέλαμε να κατηγοριοποιήσουμε τις δυσκολίες που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή ενός μοντέλου A.B.C., θα μπορούσαμε να πούμε ότι ανήκουν σε τρεις ευρύτερες κατηγορίες: Αυτές που σχετίζονται με τεχνικά θέματα, αυτές που σχετίζονται με θέματα συμπεριφοράς και τέλος αυτές που έχουν να κάνουν με το σύστημα. Οι εκχώρηση πόρων στις δραστηριότητες, ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων, η συγκέντρωση των δραστηριοτήτων, η επιλογή οδηγών κόστους και η εκχώρηση κόστους δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους, ανήκουν στις τεχνικές δυσκολίες που μπορούν να ανακύψουν (Innes and Mitchell 1995, Friedman and Lyne 1999, Groot 1999, Pierce and Brown 2004, Chongruksut 2002). Στα θέματα συμπεριφοράς οι

Santorius, Eitzen and Kamala 2007, Innes and Mitchell 1995, Friedman and Lyne 1999 και Cobb, Innes and Mitchell, 1992 εντόπισαν σαν βασικές δυσκολίες την εσωτερική αντίσταση, την έλλειψη γνώσης και εμπειρίας και την ικανοποίηση με τα υπάρχοντα συστήματα, ενώ στα παραπάνω οι O'Dea and Clarke 1994, Pierce and Brown 2004 και Chongruksut 2002 πρόσθεσαν και την υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση, και την αβεβαιότητα για τα οφέλη του συστήματος. Τέλος, όσον αφορά τις δυσκολίες του συστήματος, αυτές υπόκεινται στην δυσκολία συλλογής δεδομένων λόγω ανεπαρκούς λογισμικού, ύπαρξης κατάλληλου προσωπικού με γνώσεις λογιστικής αλλά και υπολογιστών, και λόγω του χρόνου που απαιτείται (Innes and Mitchell 1995, O'Dea and Clarke 1994, Cobb, Innes and Mitchell, 1992, Chongruksut 2002, Pierce and Brown 2004).

Σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι μπορεί να έχουν αντίκτυπο στην εφαρμογή του μοντέλου, οι Innes and Mitchell (1995) εξέτασαν την σχέση μεταξύ του τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση και στην υιοθέτηση του A.B.C. Διαπίστωσαν ότι η εφαρμογή του μοντέλου ήταν συχνότερη στις μεταποιητικές εταιρίες, αν και οι διαφορές εφαρμογής από τις μη-μεταποιητικές ήταν σχετικά μικρές. Αντίθετα, ο Drury (2004) υποστήριξε ότι τα συστήματα ελέγχου, διαχείρισης αλλά και κοστολόγησης διαφέρουν από κλάδο σε κλάδο, με τις επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται στον μεταποιητικό τομέα να κατέχουν μεγαλύτερο αριθμό τυποποιημένων κέντρων κόστους συγκριτικά με τις επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε άλλους τομείς. Οι Pierce and Brown (2004) μελέτησαν την ποσοστιαία υιοθέτηση του μοντέλου αναλογικά με τον κλάδο δραστηριοποίησης και κατέληξαν στα εξής συμπεράσματα:

- Το 64,7% των επιχειρήσεων ανήκαν στον μεταποιητικό τομέα.
- Το 23,5% των επιχειρήσεων στον τομέα παροχής υπηρεσιών.
- Το 11,8% των επιχειρήσεων στον χρηματοοικονομικό κλάδο.

Ένας ακόμη παράγοντας ο οποίος μελετήθηκε από τους ερευνητές είναι αυτός της έντασης του ανταγωνισμού. Οι Khandwalla (1972) αλλά και Gordon and Miller (1976) υποστήριξαν ότι όσο πιο έντονος ο ανταγωνισμός, τόσο μεγαλύτερη η ανάγκη υιοθέτησης ενός κοστολογικού συστήματος που θα παρέχει περισσότερες πληροφορίες. Οι Van Nguyen and Brooks (1997) συνεχίζοντας, υποστήριξαν ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι εκτεθειμένες σε εντονότερο ανταγωνιστικό περιβάλλον, είναι πιο πιθανό να υιοθετήσουν μια μέθοδο κοστολόγησης σαν την A.B.C. Αλλά και ο Cooper (1988) θεωρεί τον έντονο ανταγωνισμό σαν έναν από τους

παράγοντες οι οποίοι θα πρέπει να οδηγήσουν την επιχείρηση στην αναθεώρηση του κοστολογικού της συστήματος. Αντίθετα οι Cinquini, Marelli, Quagli and Silvi (1999) δεν διαπίστωσαν κάποια ουσιαστική σχέση μεταξύ ύπαρξης έντονου ανταγωνισμού και υιοθέτησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Παρεμφερή ήταν τα αποτελέσματα και από την έρευνα του Bjornenak (1997).

Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στην διεθνή βιβλιογραφία στον παράγοντα της ποικιλομορφίας των προϊόντων. Όταν αναφερόμαστε σε ποικιλομορφία εννοούμε την ποικιλομορφία του όγκου παραγωγής, του μεγέθους, της πολυπλοκότητας και των υλικών που χρησιμοποιούνται. Όπως αναφέρει σε άρθρο του ο Kaplan (1988), τα «παραδοσιακά» συστήματα είναι σχετικά δυσλειτουργικά όταν η ποικιλία των προϊόντων που εμπορεύεται ή παράγει η επιχείρηση αυξάνει. Σε αυτό έρχεται να συμπληρώσει ο Cooper (1988) ότι η ποικιλομορφία προκαλεί ανακρίβεια στον υπολογισμό του κόστους με την χρήση των συγκεκριμένων μοντέλων. Όπως υποστηρίζουν οι παραπάνω συγγραφείς σε κοινό τους άρθρο (Cooper and Kaplan, 1988), το σύστημα A.B.C. αποφεύγει τις ελλείψεις και τις ανακρίβειες που προκαλούν τα «παραδοσιακά» συστήματα και ιδιαίτερα στην περίπτωση της παραγωγής περίπλοκων προϊόντων με αυξημένη ποικιλομορφία. Οι Van Nguyen and Brooks (1997) εξέτασαν κατά πόσο οι επιχειρήσεις με μεγαλύτερη πολυπλοκότητα παραγωγής τείνουν να εφαρμόζουν συστήματα όπως η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η ποικιλομορφία δεν παίζει ουσιαστικό ρόλο στις επιχειρήσεις για την υιοθέτηση του A.B.C. Οι Clark, Hill and Stevens (1999) αντίστοιχα, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες τείνουν να χρησιμοποιούν την μέθοδο είναι αυτές οι οποίες παράγουν πάνω από πέντε παρόμοια προϊόντα.

Οι Innes and Mitchell (1995) συνεχίζοντας, εξέτασαν την σχέση μεταξύ του μεγέθους της επιχείρησης από την άποψη του ετήσιου κύκλου εργασιών και την εφαρμογή του A.B.C. Έπειτα από έρευνα κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση του μοντέλου ήταν συχνότερη σε επιχειρήσεις οι οποίες ήταν μεγαλύτερες. Ο Bjornenak (1997) κατέληξε στο ίδιο συμπέρασμα, χρησιμοποιώντας τον αριθμό των εργαζομένων σαν μέτρο σύγκρισης του μεγέθους της επιχείρησης και όχι τον κύκλο εργασιών. Την υπόθεση αυτή στήριζαν και οι Van Nguyen and Brooks (1997), οι οποίοι την δικαιολόγησαν λέγοντας ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες πρόσβασης σε άτομα με περισσότερες γνώσεις, ώστε να μπορέσουν να σχεδιάσουν και να εφαρμόσουν καλύτερα συστήματα όπως το A.B.C. Σε αυτό έρχεται να προστεθεί και το γεγονός ότι η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα θεωρείται

σχετικά δαπανηρή. Επομένως, οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις, οι οποίες πολλές φορές τυγχάνουν να απολαμβάνουν οικονομίες κλίμακας, έχουν περισσότερες πιθανότητες να μπορέσουν να καλύψουν το μεγάλο κόστος του μοντέλου. Στην κατοχή περισσότερων πόρων, τόσο υλικών όσο και άυλων, απέδωσαν την εφαρμογή του μοντέλου από τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις και οι Booth and Giacobbe (1997) σε άρθρο τους.

Όπως πρέπει να έχει γίνει έως τώρα αντιληπτό η αρθρογραφία και η βιβλιογραφία είναι πλούσια όσον αφορά το θέμα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Τα θέματα τα οποία θα μπορούσαν ακόμη να παρουσιαστούν είναι ποικίλα, όμως βρίσκονται πέρα από τα όρια της παρούσας εργασίας.

7.3 Το A.B.C. και η εφαρμογή του σε Ελληνικές επιχειρήσεις

Το παρόν κεφάλαιο θα κλείσει με την παράθεση των αποτελεσμάτων μιας έρευνας η οποία πραγματοποιήθηκε το 1999 σε Ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνταν στον παραγωγικό κλάδο. Σύμφωνα με τον Κεχρά (2009):

- Η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα στον Ελλαδικό χώρο είναι σχετικά περιορισμένη αν και έχει αναγνωριστεί η ανάγκη μετάβασης σε μια νέα μέθοδο κοστολόγησης, λόγω των αλλαγών στο επιχειρηματικό περιβάλλον.
- Ένα ποσοστό 85% από τις επιχειρήσεις οι οποίες συμμετείχαν στην έρευνα θεώρησε ότι το κοστολογικό σύστημα το οποίο ήδη υιοθετούσαν κάλυπτε τις ανάγκες τους επαρκώς.
- Το 5% των επιχειρήσεων έκανε χρήση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, ενώ το 27% είχε σαν σκοπό την εφαρμογή του μοντέλου μελλοντικά.
- Μόλις το 18% των επιχειρήσεων γνώριζαν το μοντέλο A.B.C., με το 54% αυτών να έχει σχηματίσει θετική άποψη, ενώ το 50% να επιθυμεί να λάβει σχετική ενημέρωση.
- Οι επιχειρήσεις οι οποίες εφάρμοζαν την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, ισχυρίστηκαν ότι οδηγήθηκαν εκεί λόγω της ανάγκης για την γνώση του κόστους που θα επηρέαζε άμεσα την τιμολόγηση των προϊόντων τους, ενώ ορισμένες μόνο ισχυρίστηκαν ότι τους οδήγησε εκεί η ανάγκη λήψης αποφάσεων οι οποίες σχετίζονταν άμεσα με θέματα κερδοφορίας.

- Το 67% των επιχειρήσεων υποστήριξαν ότι δέχονται ισχυρές πιέσεις για την μείωση του κόστους.
- Ένα ποσοστό της τάξεως του 16% των επιχειρήσεων δεν γνώριζε το κόστος των βασικών του δραστηριοτήτων.
- Το 50% των επιχειρήσεων αγνοούσε την κερδοφορία που προέκυπτε από κάθε πελάτη της επιχείρησης.
- Το 3% των επιχειρήσεων που είχαν υιοθετήσει την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, είχαν αναθέσει την εφαρμογή της σε εξωτερικό φορέα.
- Η χρήση ειδικού λογισμικού για την εφαρμογή του A.B.C. περιορίζεται στο 2% των επιχειρήσεων που κάνουν χρήση της μεθόδου. Ενώ το 15% των επιχειρήσεων συνδέει το A.B.C. με τα υπάρχοντα πληροφοριακά τους συστήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Συμπεράσματα

8.1 Γενικά

Δρώντας σε ένα περιβάλλον το οποίο χαρακτηρίζεται από αβεβαιότητα και μεταβλητότητα, οι επιχειρήσεις προσπαθούν να υιοθετήσουν τρόπους λειτουργίας οι οποίοι θα τους εξασφαλίσουν πληροφορίες και όσο το δυνατόν μεγαλύτερη βεβαιότητα. Κάτω από αυτό το πρίσμα συνθηκών η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα θεωρείται η πλέον σύγχρονη μέθοδος κοστολόγησης, εξαιτίας του γεγονότος ότι δεν εστιάζει απλά στον υπολογισμό του κόστους, αλλά αντίθετα παρέχει γενικευμένη γνώση και καθοδήγηση με στόχο τόσο την καλύτερη ανίχνευση του εξωτερικού αλλά και εσωτερικού περιβάλλοντος, όσο και τον εγκυρότερο προγραμματισμό και την διαχείριση των πόρων.

Από την περιγραφή που έγινε στα προηγούμενα κεφάλαια, έγινε επαρκώς φανερό ότι όταν αναφερόμαστε σε ένα σύστημα A.B.C. εννοούμε ένα σύστημα το οποίο λαμβάνει σαν βάση υπολογισμού τις δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας και που θεωρεί ότι το κόστος ενός προϊόντος ή αντίστοιχα μιας υπηρεσίας, είναι ίσο με το άθροισμα του κόστους των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή του. Με την συνεχή παρακολούθηση του κόστους των δραστηριοτήτων οι επιχειρήσεις είναι σε θέση να διακρίνουν από που προέρχεται το κόστος καθώς και να εκμεταλλευτούν όλους τους διαθέσιμους πόρους που έχουν στην διάθεσή τους. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι παρόλο που το σύστημα A.B.C. είχε τις απαρχές του στον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων, με την πάροδο των ετών μπορούμε να πούμε ότι έχει αποκτήσει ιδιαίτερη βαρύτητα και στον τομέα παροχής υπηρεσιών. Με την οξύτατη αύξηση του ανταγωνισμού και με πολλαπλασιασμό των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τριτογενή τομέα, ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων αποτελεί αναγκαίο παράγοντα και στις υπηρεσίες.

Ευρύτερος στόχος ενός συστήματος A.B.C. αποτελεί η βελτίωση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης. Φυσικά αυτό δεν μπορεί να επέλθει μόνο από την μέθοδο A.B.C., αλλά συνδυαστικά. Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα έχει το χαρακτηριστικό ότι μπορεί να παράσχει ακριβείς και επαρκείς πληροφορίες όσον αφορά το κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Από εκεί και πέρα είναι στο χέρι των στελεχών να αξιοποιήσουν κατάλληλα αυτές τις πληροφορίες, λαμβάνοντας τις σωστές αποφάσεις, διαμορφώνοντας την κατάλληλη τιμολογιακή πολιτική κ.ο.κ. Αυτό το οποίο παρέχει ουσιαστικά ένα σύστημα A.B.C. είναι

καθοδήγηση, που είναι ένας παράγοντας υψίστης σημασίας, ειδικά στις περιπτώσεις αβεβαιότητας και έντονου ανταγωνισμού.

Σαφώς και τα οφέλη που θα αποκομίσουν οι επιχειρήσεις από την υιοθέτηση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα διαφοροποιούνται μεταξύ τους και εξαρτώνται από διάφορους παράγοντες. Οι επιχειρήσεις οι οποίες θα εκμεταλλευτούν σε μεγαλύτερο βαθμό τα πιθανά οφέλη που θα τους προσφέρει ένα σύστημα A.B.C. είναι αυτές που:

- Έχουν υψηλά έμμεσα κόστη ή αλλιώς γενικά έξοδα.
- Δρουν σε περιβάλλον το οποίο είναι έντονα μεταβλητό και ανταγωνιστικό.
- Παράγουν ή εμπορεύονται προϊόντα τα οποία χαρακτηρίζονται από έντονη πολυπλοκότητα.

Φυσικά και οι επιχειρήσεις που ανήκουν στις παραπάνω τρεις κατηγορίες δεν είναι οι μόνες οι οποίες θα είναι σε θέση να απολαμβάνουν τα οφέλη που θα τους προσφέρει η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα. Είναι απλά αυτές οι οποίες θα ωφεληθούν σε μεγαλύτερο συγκριτικά βαθμό.

Τα οφέλη τα οποία προσφέρει ένα μοντέλο A.B.C. είναι πολλά και ποικίλουν. Συμπερασματικά, τα βασικότερα από αυτά μπορούμε να πούμε ότι είναι η μείωση και ο έλεγχος του κόστους, η βελτιωμένη λήψη αποφάσεων, η βελτίωση των διαδικασιών παραγωγής και η μέτρηση της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων. Βέβαια, τα παραπάνω είναι ένα δείγμα από αυτά που μπορεί να προσφέρει η εφαρμογή του A.B.C. σε μια επιχείρηση. Παρόλο που υπάρχει πληθώρα οφελών παρατηρήθηκε ότι ο βαθμός υιοθέτησής του A.B.C. από τις οικονομικές μονάδες είναι σχετικά χαμηλός. Εξετάζοντας ενδελεχώς την βιβλιογραφία, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι πολλές επιχειρήσεις είτε δεν γνωρίζουν τα πλεονεκτήματα που μπορεί να τους προσφέρει η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, είτε λόγω άλλων παραγόντων όπως το υψηλό κόστος, το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής και η έλλειψη του κατάλληλα εκπαιδευμένου ανθρώπινου δυναμικού, επιλέγουν να συνεχίσουν με τις «παραδοσιακές» μεθόδους κοστολόγησης.

Κλείνοντας, μπορούμε να πούμε ότι η ύπαρξη πλεονεκτημάτων από την υιοθέτηση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι αδιαμφισβήτητη. Αυτό το οποίο θα πρέπει να εξετάσει η κάθε επιχείρηση είναι κατά πόσο είναι σε θέση να εκμεταλλευτεί αυτά τα οφέλη και να κάνει το «επόμενο βήμα» στην εφαρμογή ενός πιο σύγχρονου συστήματος που ουσιαστικά την

διαφοροποιεί και θέτει ισχυρές βάσεις για την παρουσία της σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από ανταγωνισμό σε επίπεδο της πληροφόρησης.

8.2 Σύγχρονες τάσεις

Λόγω της πληθώρας των ανασταλτικών παραγόντων, που οδήγησαν πολλές επιχειρήσεις στην εγκατάλειψη της ιδέας υιοθέτησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, οι Kaplan and Anderson (2004), ανέπτυξαν ένα νέο σύστημα το γνωστό ως Χρονικά Καθοδηγούμενη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα (Time Driven Activity Based Costing ή T.D.A.B.C.). Ο κύριος λόγος ανάπτυξης του παραπάνω συστήματος ήταν ότι παρόλο που τα οφέλη που μπορούσε να προσφέρει μια μέθοδος σαν την A.B.C. ήταν πολλά, πολλές επιχειρήσεις λόγω έλλειψης χρόνου και πόρων, αρκέστηκαν στις «παραδοσιακές» μεθόδους κοστολόγησης.

Παρόλο που η ανάλυση του θέματος της T.D.A.C.B. είναι πέρα από τα όρια της παρούσας εργασίας, αξίζει να αναφερθούμε συνοπτικά μιας και αποτελεί σύγχρονη τάση στον τομέα της κοστολόγησης.

Με την μέθοδο T.D.A.B.C., η οποία μοιράζεται παρεμφερή φιλοσοφία με την A.B.C. αλλά κάνοντας χρήση του χρόνου σαν οδηγού κόστους, η επιχείρηση είναι σε θέση να υπολογίσει το κόστος πιο εύκολα, σε λιγότερο χρόνο και με περισσότερη ευελιξία. Με την χρήση του συστήματος T.D.A.B.C. ουσιαστικά οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν χρονικές εξισώσεις οι οποίες τους οδηγούν στον υπολογισμό του χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση κάθε δραστηριότητας.

Ο Κεχράς (2009) αναφέρει ότι η μέθοδος T.D.A.B.C. ουσιαστικά προσφέρει περισσότερα οφέλη από το απλοποιημένο σύστημα A.B.C., διότι επιτρέπει στην διοίκηση να ελαχιστοποιήσει τον χρόνο που ξοδεύει στην συγκέντρωση των δεδομένων και να στραφεί στην αντιμετώπιση πιθανών προβλημάτων που θα ανακύψουν στην πορεία.

Το μόνο σίγουρο είναι ότι με την πάροδο των ετών και με την εξέλιξη της τεχνολογίας, τα συστήματα κοστολόγησης θα πολλαπλασιαστούν. Καθήκον της κάθε επιχείρησης αποτελεί η στενή παρακολούθηση των εξελίξεων, ώστε να είναι σε θέση να προσαρμόζεται στις εκάστοτε αλλαγές και να θέτει ισχυρά θεμέλια για την ανταγωνιστική της παρουσία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ., και Κωλέτση, Μ. 2005. *Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές*. 2^η έκδοση. Αθήνα: ΡελαΙοαννίδου Publishing.

Καραγιώργος, Θ., και Παπαδόπουλος, Δ., 2003. *Χρηματοοικονομική Λογιστική: Θεωρητική διερεύνηση στα πλαίσια της Ελληνικής Πραγματικότητας*. Τεύχος Β'. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Γερμανός.

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

Κεχράς, Ι. Δ., 2009. *Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Ξενόγλωσση

Bjornenak, T., 1997. Diffusion and accounting: the case of A.B.C. in Norway, *Management Accounting Research*, 8, pp.3-17.

Blocher, E. J., Stout, D.E., Cokins, G., and Chen, K.H., 2008. *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 4th ed. McGraw-Hill/Irwin.

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

Cagwin, D. and Bouwman, M.J., 2002. The association between activity-based costing and improvement in financial performance, *Management Accounting Research*, 13(1), pp.1-39.

Chongruksut, W., 2002. *The Adoption of activity-based costing in Thailand*, Ph.D. Thesis. Victoria University: Thailand.

Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A., Quagli, A., and Silvi, R., 1999. *A Survey on Cost Accounting Practices in Italian Large and Medium size Manufacturing Firms*, The 22nd annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, France.

- Clark, P., Hill, N., and Stevens, K., 1999. Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to and Opportunities for change, *Critical perspectives on Accounting*, 10, pp.443-468.
- Cobb, I., Innes, J. and Mitchell, F., 1992. *Activity Based Costing: Problems in Practice*, London: The Chartered Institute of Management Accountants.
- Cohen, S., Venieris, G., and Kaimenak, E., 2005. A.B.C.: Adopters, Supporters, Deniers and Unawares, *Managerial Accounting Journal*, 20(9), pp.981-1000.
- Cokins, G., 1999. Using ABC to become ABM, *Journal of Cost Management*, 13, January/February Issue, pp.29-35.
- Cooper, R., 1988. The Rise of Activity-Based Costing – Part two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?, *Journal of Cost Management*, 2, pp.41-48.
- Cooper, R., 1990. Five Steps to ABC System Design, *Accountancy*, 106, November, pp.78-81.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1991. Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, 69(3), pp.130-135.
- Cotton, W.D.J., Jackman, S.M., and Brown, R.A., 2003. Note on a New Zealand Replication of the Innes et al. UK Activity-Based Costing Survey, *Management Accounting Research*, 14(1), pp. 67-72.
- Drury, C., 2004. *Management and Accounting*, 6th ed. Thomson.
- Elhamma, A. and Yi Fei, Z., 2013. The Relationship between Activity Based Costing, Business Strategy and Performance in Moroccan Enterprises, *Accounting and Management Information Systems*, 12(1), pp.22-38.
- Friedman, A. and Lyne, S., 1999. *Success and Failure of Activity-Based Techniques: A Long Term Perspective*, London: The Chartered Institute of Management Accountants.
- Gordon, L.A. and Miller, D., 1976. A contingency framework for the design of accounting information systems, *Accounting Organizations and Society*, 1(1), pp. 59-69.
- Griful-Miquela, C., 2001. Activity-Based Costing Methodology for Third-Party Logistics Companies, *International Advances in Economic Research*, 7(1), pp. 133-146.

- Groot, T. L., 1999. "Activity-Based Costing in US and Dutch Food Companies", *Advances in Management Accounting*, 7, pp.47-64.
- Hammer, L.H., Carter, W.K., and Milton, U.F., 1994. *Cost Accounting: Solutions Manual*, ed.11th. Hwa-Tai Publishing Company.
- Henry, A., 2008. *Understanding Strategic Management*, United States: Oxford University Press.
- Hicks, D. T., 1999. *Activity-Based Costing: Making it Work for Small and Mid-Sized Companies*, 2nd ed. John Wiley and Sons Inc.
- Innes, J. and Mitchell, F., 1993. *Activity-Based Cost Management – A Case Study of Development and Implementation*, London: The Chartered Institute of Management Accountants.
- Innes, J. and Mitchell, F., 1995. A Survey of Activity-Based Costing in the UK's largest companies, *Management Accounting Research*, 6(2), pp.137-153.
- Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D., 2000. Activity-based costing in the UK's largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results, *Management Accounting Research*, 11, pp. 349-362.
- Kaplan, R.S., 1988. One Cost System Isn't Enough, *Harvard Business Review*, January-February, pp.61-66.
- Kaplan, R.S., 2001. Integrating Shareholder Value and Activity-Based Costing with the Balanced Scorecard, Part I, *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R.S., and Anderson, S.R., 2004. Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, 82(11), pp.131-138.
- Kaplinsky, R. and Morris, M., 2003. *A Handbook of Value Chain Research*, Canada: International Development Research Centre.
- Kennedy, T. and Affleck-Graves, J., 2001. The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance, *Journal of Management Accounting Research*, 13, pp.19-45.
- Khandwalla, P.N., 1972. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls, *Journal of Accounting Research*, 10(2), pp. 275-285.

- Landry, S.P., Wood, L.M. and Lindquist, T.M., 1997. Can ABC Bring Mixed Results?, *Management Accounting*, 78(2), pp. 28-33.
- Malmi, T., 1997. Toward Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization, *Management Accounting Research*, 8, pp.459-480.
- Manalo, M.V., 2004. *Activity based costing vs. traditional cost accounting systems among Top 500 corporations in Phillipines*, De La Salle University, Manila, Phillipines.
- Mitchell, F., 1994. A commentary on the applications of activity-based costing, *Management Accounting Research*, 5(3), pp.261-277.
- Moisello, A.M., 2012. ABC: Evolution, Problems of Implementation and Organizational Variables, *American Journal of Industrial and Business Management*, 2(2), pp.55-63.
- Nguyen, H.V., and Brooks, A. 1997. An Empirical Investigation of Adoption Issues Relating to Activity-Based Costing, *Asian Review of Accounting*, 5(1), pp.1-18.
- Ning, Y., 2005. The Development of Costing Systems: A Historical Perspective, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 1(2), pp.16-29.
- Norkiewich, A., 1994. Nice steps to implementing A.B.C., *Management Accounting*, April, pp.28-33.
- O'Dea, T. and Clarke, P., 1994. Management Accounting Systems: Some Field Evidence from sixteen Multinational Companies in Ireland, *The Irish Accounting Review*, 1, pp.199-216.
- O'Guin, M. C., 1991. *The complete guide to activity-based costing*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Parmenter, D., 2010. *Key Performance Indicators (KPI): Developing, Implementing, and Using Winning KPIs*, 2nd ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Pierce, B. and Brown, R., 2004. An Empirical Study of Activity-Based systems in Ireland, *The Irish Accounting Review*, 11(1), pp.33-55.
- Pizzini, M.J., 2006. The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals, *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), pp.179-210.

- Porter, M.E., 1985. *The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, NY: Free Press.
- Porter, M.E., 1996. What Is Strategy?, *Harvard Business Review*, 74(6), pp.61-78.
- Ray, S., 2012. Relevance and Applicability of Activity Based Costing: An Appraisal, *Journal of Expert Systems*, 1(3), pp.71-78.
- Santorius, K., Eitzen, C. and Kamala, P., 2007. The design and implementation of Activity-Based Costing (ABC): a South African Survey, *Meditari Accountancy Research*, 15(2), pp.1-22.
- Shields, M. D., 1995. An Empirical Analysis of Firms: implementation experiences with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp.148-166.
- Turney, P. B.B., 1996. *Activity-Based Costing: The Performance Breakthrough*. London: The Chartered Institute of Management Accounting.
- Van Nguyen, H. and Brooks, A., 1997. An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing, *Asian Accounting Review*, 5, pp. 1-18.
- Yi Fei, Z. And Isa, C.R., 2010. Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework, *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 1(2), pp.144-150.
- Zaman, M., 2009. The Impact of Activity Based Costing on Firm Performance: The Australian Experience, *International Review of Business Research Papers*, 5(4), pp.200-208.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

Στο παρόν παράρτημα παρατίθενται δύο πίνακες στους οποίους παρουσιάζονται ενδεικτικοί οδηγοί κατανομής πόρων και δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τον Κεχρά (2009).

Πόροι για κατανομή	Οδηγοί κατανομής πόρων
Κόστος έμμεσων εργατικών	Ώρες απασχόλησης των τεχνικών
Ενοίκια	Χρησιμοποιούμενα m ²
Ηλεκτρική ενέργεια	KWH κατανάλωσης
Τηλεφωνικά τέλη	Τηλεφωνικές μονάδες
Επισκευές και συντηρήσεις	Ώρες απασχόλησης του συνεργείου επισκευών
Ασφάλιστρα	Η αξία των ασφαλισμένων στοιχείων
Αποσβέσεις	Αξία των παγίων
Έξοδα ταξιδίων	Ώρες απασχόλησης του στελέχους
Έντυπα και γραφική ύλη	Άμεσος καταλογισμός κατανάλωσης
Έξοδα επισκέψεων	Συχνότητα επισκέψεων ή ώρες απασχόλησης κατά επίσκεψη

Πίνακας Α1: Ενδεικτικοί οδηγοί κατανομής πόρων

Πηγή: Κεχράς, Ι. Δ. (2009) Ενδεικτικοί οδηγοί κατανομής πόρων. [Πίνακας]. *Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε. , σελ. 97.

Δραστηριότητες (κατά κατηγορία)	Οδηγοί κατανομής δραστηριοτήτων
Παραγωγή:	
Σχεδιασμός ανάλωσης υλών-υλικών και έλεγχος της παραγωγής	Αριθμός παρτίδων παραγωγής
Λειτουργία μηχανών	Αριθμός προετοιμασιών ή ώρες προετοιμασίας
Εργασίες οργάνωσης παραγωγής	Αριθμός οργανώσεων ή ώρες οργάνωσης
Συντήρηση μηχανών	Ώρες συντήρησης
Λήψη και χρησιμοποίηση υλικών	Αριθμός παραλαβών
Υποστήριξη παραγωγής	Αριθμός υποστηρίξεων
Τροποποιήσεις στα χαρακτηριστικά των προϊόντων	Αριθμός ειδοποιήσεων για τροποποίηση
Νέα εισαγόμενα προϊόντα	Αριθμός νέων εισαγόμενων προϊόντων
Σχέσεις με προσωπικό:	
Ιατρική περίθαλψη	Συχνότητα παροχής πρώτων βοηθειών ή αριθμός εργαζομένων
Αστυνόμηση	Αριθμός εργαζομένων
Ψυχαγωγία	Αριθμός εργαζομένων
Κυλικείο	Αριθμός εργαζομένων
Φαρμακείο	Αριθμός εργαζομένων ή συχνότητα παροχής φαρμάκων
Παραγωγή ενέργειας:	

Ατμοπαραγωγή	Ποσότητα ατμού σε τόνους
Ηλεκτροπαραγωγή	Ποσότητα σε KW
Πεπιεσμένος αέρας	Παραγωγή πεπιεσμένου αέρα σε m ²
Ποιοτικός έλεγχος:	
Έλεγχος ποιότητας	Αριθμός επιθεωρήσεων
Εργαστήρια:	
Γενικές έρευνες	Συγκεκριμένες εκτιμήσεις
Χημείο	Αριθμός αναλύσεων
Δοκιμές υλικών	Αριθμός δοκιμών
Ποιοτικός έλεγχος	Ώρες απασχόλησης φορέα
Συνεργεία:	
Συνεργείο κτηριακών επισκευών	Όγκος ή επιφάνεια κτηρίων που επισκευάστηκαν
Συνεργείο συντήρησης	Ώρες που καταναλώθηκαν για κάθε φορέα
Σχεδιαστήριο	Χρόνος απασχόλησης κατά φορέα
Διαχείριση εργαλείων	Αριθμός εντολών
Γραφείο:	
Μισθοδοσία	Αριθμός εργαζομένων
Ωρομέτρηση εργασιών	Αριθμός εργαζομένων

Αποθήκες:	
Αποθήκες	Αριθμός αιτήσεων χορηγήσεων υλικών
Συσκευασία	Ώρες άμεσης εργασίας ή αριθμός συσκευασμένων μονάδων
Έλεγχος αποθήκης	Αριθμός παραστατικών ή αριθμός παρτίδων
Επιθεώρηση αποθήκης	Αριθμός επιθεωρήσεων
Μεταφορές:	
Στάθμευση και συντήρηση τροχοφόρων	Αριθμός τροχοφόρων
Μεταφορές με φορτηγά αυτοκίνητα	Χιλιόμετρικοί τόνοι
Προμήθειες:	
Πιστωτές	Αριθμός εκδοθέντων παραστατικών
Αγορές	Αριθμός παραγγελιών αγοράς
Αξιολόγηση προμηθευτή	Αριθμός προμηθευτών
Πιστοποίηση προμηθευτή	Αριθμός προμηθευτών
Πωλήσεις:	
Χρεώστες	Παραγγελίες πελατών ή αριθμός πελατών

Πίνακας Α2: Ενδεικτικοί οδηγοί κατανομής του κόστους δραστηριοτήτων

Πηγή: Κεχράς, Ι. Δ. (2009) Ενδεικτικοί οδηγοί κατανομής του κόστους δραστηριοτήτων. [Πίνακας]. *Η Σύγχρονη Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε. , σελ. 98.