

ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΙΟΥΝΙΟΣ 2008

**ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ
(Activity Based Costing)**

Υπεύθυνος Καθηγητής: Χατζής Γ.

Κοσμάς Χρήστος

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ:

Κεφάλαιο 1 ^ο : Κοστολόγηση και Κοστολογικά συστήματα	2
1.1. Βασικές έννοιες και διακρίσεις του κόστους	2
1.1.1. Ορισμός και σημασία του κόστους	2
1.1.2. Κατηγορίες κόστους και χρησιμότητά τους.....	3
1.2. Μερισμός και βάσεις μερισμού κόστους	6
1.2.1. Γενικά για την έννοια του μερισμού	6
1.2.2. Βάσεις μερισμού	8
Κεφάλαιο 2 ^ο : Κοστολόγηση κατά Κέντρο δραστηριότητας	11
2.1. Παρουσίαση του ABC	11
2.2. Βασικές έννοιες των συστατικών ενός συστήματος ABC	12
2.3. Φιλοσοφία και δομή ενός συστήματος ABC	14
2.3.1. φιλοσοφία του ABC	14
2.3.2. Διαφοροποίηση του ABC ως προς τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης	14
2.3.3. Δομή ενός συστήματος ABC	16
2.4. Σχεδιασμός και εφαρμογή ενός συστήματος ABC.....	16
2.4.1. Σχεδιασμός συστήματος ABC	16
2.4.2. Εφαρμογή συστήματος ABC	22
2.5. Πρακτικά προβλήματα στην εφαρμογή του ABC.....	28
Κεφάλαιο 3 ^ο : Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του ABC	32
3.1. Τα μειονεκτήματα του ABC	32
3.2. Τα πλεονεκτήματα του ABC	35

1. Κοστολόγηση και Κοστολογικά συστήματα

1.1. Βασικές έννοιες και διακρίσεις του κόστους

1.1.1. Ορισμός και σημασία του κόστους.

Ο όρος του **κόστους** χρησιμοποιείται ευρύτατα στην καθημερινή ζωή από όλους μας, αφού το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δραστηριότητας του ανθρώπου. Κάθε ενέργεια μας συνεπάγεται μια αναπόφευκτη θυσία. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση των οικονομικών μονάδων. Απαιτούνται εκ μέρους τους οικονομικές θυσίες, προκειμένου να επιτελέσουν τους σκοπούς για τους οποίους συστήθηκαν. Ο όρος του κόστους θα μας ακολουθεί σε όλη την πορεία της ανάπτυξης της παρούσας εργασίας, αφού αποτελεί τον πυρήνα του θέματος της, και για αυτό το λόγο θα πρέπει να αναλύσουμε την έννοια του. Για να κατανοήσουμε όμως την έννοια του κόστους, πρέπει να τη διαχωρίσουμε από την έννοια του εξόδου. Είναι σημαντική η διάκριση των εννοιών κόστους και εξόδου, διότι πολλές φορές επικρατεί σύγχυση ως προς τη σωστή χρησιμοποίηση των όρων αυτών.

Ως κόστος, ορίζεται «η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση». Το κόστος αυτό μπορεί να έχει αναλωθεί και άρα να αποτελεί έξοδο, ή μπορεί να μην έχει αναλωθεί και να αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού. Δηλαδή, το κόστος αυτό καθαυτό, δεν αποτελεί οικονομική θυσία όπως το έξοδο, αλλά ένα ενεργητικό στοιχείο. Άρα, ως 'έξοδο' θα χαρακτηρίζαμε το μέρος του κόστους που έχει αναλωθεί. Δηλαδή το μέρος του συνόλου των υπηρεσιών του κόστους, το οποίο έχει αναλωθεί κατά τη διάρκεια της δεδομένης χρονικής περιόδου για την παραγωγή.

Η χρησιμότητα του κόστους όμως, δεν εξαντλείται στον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής θέσης και του αποτελέσματος εργασιών μιας επιχείρησης. Οι πληροφορίες κόστους βοηθούν την επιχείρηση στην λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων που έχουν σχέση με την κερδοφορία της και την μακροβιωσιμότητά

της. Προς τούτο , το κόστος διακρίνεται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τις ειδικότερες ανάγκες της επιχείρησης που πρόκειται να ικανοποιήσει, όπως θα δούμε στην παρακάτω ενότητα.

1.1.2. Κατηγορίες κόστους και χρησιμότητα τους.

Ανάλογα με τα διάφορα κριτήρια που λαμβάνουμε υπόψη μας, το κόστος μπορεί να διακριθεί σε διάφορες κατηγορίες. Αρχικά θα αναφερθούμε στην βασικότερη και γενικότερη διάκριση του κόστους, και στην συνέχεια θα προχωρήσουμε στις πιο σημαντικές ειδικές διακρίσεις του, αναλύοντας και την χρησιμότητα της κάθε διάκρισης

A. Γενική διάκριση

1. κόστος προϊόντος ή βιομηχανικό κόστος μιας μονάδας προϊόντος:

Οι Βασικές μεταβλητές που το προσδιορίζουν είναι :

Οι αναλωθείσες πρώτες ύλες: είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, μπορούν να διακριθούν πάνω σε αυτό και αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Το κόστος τους επιβαρύνει απευθείας το παραγόμενο προϊόν, καθώς είναι ευκόλα ανιχνεύσιμο και άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική διαδικασία.

Το κόστος των άμεσων εργατικών : Είναι η αξία της εργασίας που προσφέρουν εκείνοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλο το φάσμα των εργασιών από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος. Το κόστος της άμεσης εργασίας μπορεί επίσης να συνδεθεί άμεσα με το κάθε παραγόμενο προϊόν.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ): Περιλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που δεν γίνονται χάριν ενός προϊόντος/υπηρεσίας ή τμήματος, αλλά για το σύνολο αυτών, και αφορούν τη λειτουργία της παραγωγής. Στα ΓΒΕ περιλαμβάνονται τα έξοδα

εκείνα που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι τα εξής:

- το ενοίκιο του εργοστασίου
- η έμμεση εργασία
- τα βοηθητικά υλικά
- τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των εργοστασίων κ.ο.κ.

2. Μη βιομηχανικό κόστος ή κόστος περιόδου:

Αυτό περιλαμβάνει τα γενικά έξοδα διοίκησης και τα γενικά έξοδα διάθεσης. Τα γενικά έξοδα διοίκησης είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, ενώ τα έξοδα διάθεσης είναι αυτά που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων των προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

Ο λόγος που το κόστος παραγωγής (βιομηχανικό) λέγεται και κόστος προϊόντος, είναι επειδή το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο προϊόν που παράγεται.

Συνεπώς, όσο καιρό το προϊόν δεν πωλείται, δηλαδή μένει αποθεματοποιημένο, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού. Όταν πωληθεί, μετατρέπεται σε κόστος πωληθέντων, δηλαδή σε έξοδο και βαραίνει τα αποτελέσματα χρήσης. Τα μη βιομηχανικά έξοδα, δεν ενσωματώνονται στο κόστος προϊόντος και αποτελούν έξοδο που βαραίνει τα αποτελέσματα χρήσεως.

Η διάκριση σε κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου έχει καταλυτική σημασία για τη διοίκηση της επιχείρησης, κι' αυτό γιατί τη βοηθά να αποτιμήσει τα αποθέματα της και άρα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση, καθώς επίσης και να προσδιορίσει τα αποτελέσματα χρήσης.

B. Ειδικότερες διακρίσεις

Εκτός όμως από αυτή τη γενική διάκριση του κόστους, υπάρχουν και άλλες διακρίσεις κόστους που είναι πολύ σημαντικές για τη λήψη αποφάσεων.

1. Διάκριση του κόστους με βάση την συμπεριφορά του σε σχέση με την κυμαινόμενη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Με βάση αυτό το κριτήριο, το κόστος διακρίνεται σε :

α. Σταθερό: το κόστος αυτό στο σύνολο του δεν μεταβάλλεται σύμφωνα με τις αλλαγές του όγκου δραστηριότητας, αλλά η μεταβολή του οφείλεται σε άλλα αίτια. Παράδειγμα αποτελεί το ενοίκιο του εργοστασίου. Όμως, πρέπει να σημειώσουμε ότι το ανά μονάδα σταθερό κόστος είναι μεταβλητό.

β. Μεταβλητό: το κόστος αυτό συµμεταβάλλεται με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας. Ανάλογα με το ρυθμό μεταβολής του κόστους, σε σχέση με το ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας, το μεταβλητό μπορεί να είναι αναλογικό, αύξων, φθίνον ή παλίνδρομο. Αναλογικό, είναι το κόστος το οποίο ο ρυθμός μεταβολής του είναι ο ίδιος με τον ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας. Παράδειγμα αποτελεί το κόστος της άμεσης εργασίας. Αύξων είναι το κόστος του οποίου ο ρυθμός μεταβολής είναι μεγαλύτερος από το ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας. Φθίνον, είναι το κόστος που ο ρυθμός μεταβολής του είναι μικρότερος από τον ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας. Τέλος, παλίνδρομο, είναι το κόστος του οποίου η κατεύθυνση της μεταβολής εναλλάσσεται, π.χ μέχρι ορισμένου σημείου παρουσιάζεται ως αύξων και από εκεί και πέρα ως φθίνον.

γ. Ημιμεταβλητό : κατά ένα τμήμα αποτελείται από σταθερές και κατά το υπόλοιπο από μεταβλητές δαπάνες. Για τη λήψη αποφάσεων το ημιμεταβλητό κόστος χωρίζεται σε σταθερό και μεταβλητό. Για παράδειγμα ο λογαριασμός της ΔΕΗ περιέχει ένα πάγιο και ένα μεταβλητό στοιχείο.

2.Διάκριση του κόστους αναλόγως της συσχέτισης του με το αντικείμενο του κόστους.

Με βάση το παραπάνω κριτήριο , το κόστος διακρίνεται σε:

α Άμεσο κόστος

β. Έμμεσο κόστος

Άμεσο κόστος είναι αυτό που γίνεται αποκλειστικά χάρη ενός μόνο είδους, προϊόντος ή λειτουργίας της επιχείρησης. Το άμεσο κόστος υπάρχει όσο υπάρχει και το αντικείμενο στο οποίο αναφέρεται.

Έμμεσο κόστος είναι αυτό που γίνεται χάρη περισσότερων του ενός ειδών προϊόντων, ή λειτουργιών, ή τμημάτων της επιχείρησης. Η δημιουργία του δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ενός προϊόντος ή μιας λειτουργίας.

1.2. Μερισμός και βάσεις μερισμού κόστους

Με βάση τα παραπάνω καταλαβαίνουμε ότι τα έμμεσα κόστη είναι αυτά που βαρύνουν περισσότερα προϊόντα και συνεπώς πρέπει να υπάρχει μια υπολογιστική διαδικασία για να τα κατανείμουμε αντικειμενικά στα επιμέρους προϊόντα που θέλουμε να κοστολογήσουμε. Ένα έμμεσο κόστος μπορεί να μετατραπεί σε άμεσο, εάν γίνουν οι κατάλληλες ενέργειες για την ανίχνευση του.

1.2.1. Γενικά για την έννοια τον μερισμού.

Πριν προχωρήσουμε την ανάλυση της έννοιας μερισμός κόστους, θα πρέπει να αναφερθούμε στις έννοιες του κέντρου κόστους και του φορέα κόστους.

Ως **κέντρο κόστους** ορίζεται « η πραγματική ή ιδεατή υποδιαίρεση της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης, μέσα στην οποία παράγεται έργο ομοιογενές και η οποία γίνεται για σκοπούς λογιστικής ομαδοποίησης - συγκέντρωσης των δαπανών που γίνονται για χάρη του τμήματος της δραστηριότητας αυτής, με παραπέρα σκοπό την κατανομή του κόστους στα έργα που παράγονται στο τμήμα. Τα κέντρα κόστους μπορεί να συμπίπτουν ή να μην συμπίπτουν με την διαίρεση της επιχείρησης σε λειτουργίες ή σε τμήματα.

Φορέας κόστους ή αντικείμενο κόστους, είναι ο δέκτης που θα επιβαρυνθεί με το κόστος που έχει ομαδοποιηθεί στο πλαίσιο κάθε κέντρου κόστους. **Τελικός φορέας κόστους**, είναι το προϊόν ή η υπηρεσία που παράγεται

και που προορίζεται να διατεθεί Επίσης, φορέας κόστους μπορεί να είναι εκτός από το προϊόν, και κάποιος πελάτης, μια εργοστασιακή μονάδα, μια λειτουργία και οποιαδήποτε υποδιαίρεση μιας επιχείρησης που μπορεί να αποτελεί αντικείμενο ενδιαφέροντος για κάποιους. **Ενδιάμεσοι φορείς κόστους**, είναι τα προϊόντα που παράγονται σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας, τα οποία δεν είναι δυνατόν να διατεθούν στην κατανάλωση με την μορφή που παίρνουν στα στάδια αυτά παραγωγής.

Καταλογισμός ή επιμερισμός είναι η κατανομή των δαπανών στους φορείς κόστους χρησιμοποιώντας κάποια βάση μερισμού. Η επιβάρυνση του τελικού προϊόντος με την αξία της α' ύλης, είναι σχετικά εύκολη διαδικασία, γιατί μια επιχείρηση με μια υποτυπώδη οργάνωση, διατηρεί στοιχεία ανάλωσης α' υλών. Το ίδιο θα μπορούσαμε να πούμε και για την άμεση εργασία. Τι γίνεται όμως με έμμεσα υλικά, έμμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία γίνονται για χάρη πολλών αντικειμένων κόστους; Πώς θα γίνει ο καταλογισμός όταν έχουμε μια μεγάλη ποικιλία παραγόμενων προϊόντων, που κάποια γίνονται με περισσότερο μηχανοποιημένους μεθόδους, ενώ άλλα με μεγαλύτερη συμβολή χειρωνακτικής εργασίας, Από την εμπειρία έχει αποδειχθεί ότι ένα σύστημα κοστολόγησης είναι τόσο περισσότερο αντικειμενικό, όσο στην σύνθεση του κόστους κυριαρχούν τα άμεσα έξοδα Στην περίπτωση που κυριαρχούν τα έμμεσα έξοδα, τότε η αντικειμενικότητα του συστήματος θα έπρεπε να κρίνεται από τον τρόπο που μερίζεται το έμμεσο κόστος στα προϊόντα που θέλουμε να κοστολογήσουμε. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να έχουμε στο νου μας την έννοια του κατά φύσει έμμεσου κόστους και του κατά θέσει έμμεσου κόστους Το κατά φύσει έμμεσο κόστος, είναι αυτό που δεν συνδέεται κατά τρόπο εμφανή και αναμφισβήτητο με την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος. Το κατά θέσει έμμεσο κόστος, είναι το κόστος που ενώ γίνεται χάριν συγκεκριμένου προϊόντος ή λειτουργίας, εν τούτοις γίνεται εκ των πραγμάτων έμμεσο, διότι δεν υπάρχουν οι οργανωτικές, τεχνικές, λογιστικές κλπ προϋποθέσεις, που απαιτούνται για να διαπιστωθεί χάριν τίνος προϊόντος/ λειτουργίας δημιουργήθηκε το κόστος. Για να πραγματοποιηθεί ο επιμερισμός του κόστους πρέπει να βρεθεί μια μεταβλητή που να συνδέει το έμμεσο κόστος με το αντικείμενο κόστους που ευθύνεται για αυτό. Η μεταβλητή αυτή χρησιμοποιείται ως βάση στους υπολογισμούς και ως εκ τούτου ονομάζεται βάση μερισμού.

Ακριβώς σε αυτό το πρόβλημα έρχεται να δώσει λύση το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (Activity Based Costing). Έρχεται δηλαδή να ιχνηλατήσει τις αιτίες δημιουργίας του κόστους και να μετατρέψει το έμμεσο κόστος σε άμεσο, βρίσκοντας τις σχέσεις που συνδέουν τα προϊόντα, με την ανάλυση των πόρων και με ενδιάμεσο φορέα τις δραστηριότητες για την έννοια των οποίων θα μιλήσουμε αργότερα. Η λύση στο πρόβλημα του μερισμού είναι η επιλογή των σωστών βάσεων μερισμού, και σε αυτό το θέμα θα αναφερθούμε αμέσως παρακάτω.

1.2.2. Βάσεις μερισμού

Η επιλογή της σωστής βάσης μερισμού είναι μια απλή και εύκολη υπόθεση στην περίπτωση που παράγεται ένα μόνο προϊόν ή περισσότερα από ένα που χρησιμοποιούν, όμως, ομοιόμορφη διαδικασία. Το πρόβλημα εμφανίζεται όταν παράγονται πολλά προϊόντα ή όταν η διαδικασία παραγωγής είναι πολύπλοκη. Με την επιλογή διαφορετικών βάσεων μερισμού, μπορεί να προκύψει τελείως διαφορετική κάθε φορά κατανομή των ΓΒΕ και επομένως διαφορετικό ανά μονάδα κόστος παραγωγής, ανοίγοντας έτσι την πόρτα στην υποκειμενικότητα και στην αυθαιρεσία.

Έτσι λοιπόν, η επιλογή της βάσης μερισμού πρέπει να γίνεται με γνώμονα τα ακόλουθα:

Αιτία (cause-and-effect relationship). Όταν οι παράγοντες που δημιούργησαν ένα έξοδο είναι αναγνωρίσιμοι και ευδιάκριτοι, τότε θα πρέπει να χρησιμοποιούνται ως οδηγοί μερισμού για τα αντικείμενα κόστους που αφορούν. Με αυτό το κριτήριο τα ΓΒΕ μερίζονται βάσει της σχέσης αιτίου - αιτιατού. Δηλαδή, το κατά πόσο η βάση μερισμού αιτιολογεί την ύπαρξη του κόστους.

Όφελος (Benefit). Ο μερισμός πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα οφέλη που λαμβάνουν τα αντικείμενα κόστους από τις υπηρεσίες για τις οποίες οι έμμεσες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν.

Δικαιοσύνη ή αμεροληψία (Fairness or Equity). Η εφαρμογή του κριτηρίου αυτού είναι δύσκολη, λόγω της υποκειμενικότητας της φύσης του. Είναι όμως πολύ σημαντικό να εφαρμόζεται το περισσότερο δυνατόν.

Ανεξαρτησία των αντικειμένων κόστους (Independence of cost objects). Η μέθοδος μερισμού πρέπει να σχεδιάζεται έτσι ώστε το ποσό που μερίζεται σε κάποιο φορέα κόστους, να μην επηρεάζεται από τις ενέργειες σε άλλα αντικείμενα κόστους κατά τη διάρκεια της περιόδου που πραγματοποιείται ο μερισμός.

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

Έχοντας λοιπόν, γίνει η επιλογή της κατάλληλης βάσης μερισμού, με βάσει τα παραπάνω κριτήρια, θα πρέπει η επιχείρηση να βεβαιωθεί για την αξιοπιστία που παρέχουν οι πληροφορίες που αυτή η βάση δίνει. Μια αξιόπιστη βάση μερισμού, θα πρέπει να επιτυγχάνει τους εξής δύο στόχους:

- **Ακρίβεια των υπολογισμών, όσο το δυνατόν δηλαδή μικρότερη απόκλιση μεταξύ υπολογιζόμενης επιβαρύνσεως και πραγματικής ανάλωσης της δαπάνης.**
- **Μείωση της υπολογιστικής διαδικασίας και του αντίστοιχου κόστους.**

Στην πράξη χρησιμοποιούνται μια ή περισσότερες βάσεις μερισμού, και οι πιο διαδεδομένες από αυτές είναι οι παρακάτω.

- A. Άμεση εργασία
- B. Πρώτη ύλη
- Γ. Ώρες λειτουργίας βασικών μηχανημάτων

Δ. Μονάδες παραχθέντος προϊόντος

Η επιλογή μιας λανθασμένης βάσης μερισμού μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα η Διοίκηση να λαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες κόστους. Αυτό όμως, σε μια εποχή που η πληροφορία είναι το σημαντικότερο εργαλείο για μια σύγχρονη επιχείρηση, μπορεί να οδηγήσει την επιχείρηση στην απώλεια του ανταγωνιστικού της πλεονεκτήματος.

2. Κοστολόγηση κατά Κέντρο Δραστηριότητας (Activity Based Costing)

2.1. Παρουσίαση του ABC

Οι επιχειρήσεις για πολλά χρόνια, λάμβαναν αποφάσεις που βασίζονταν σε παραπλανητικές πληροφορίες. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν εξελίχθηκαν αναλογικά με τις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος. Αντίθετα είχαν σχεδιαστεί για να καλύψουν τις ανάγκες ενός στάσιμου οικονομικού περιβάλλοντος, με κύριο χαρακτηριστικό το υψηλό άμεσο εργατικό κόστος.

Ήδη από το 1971, ο George J. Staubus πρότεινε την ανάπτυξη συστημάτων που βασίζονται στις δραστηριότητες. Την ίδια χρονιά, δημοσίευσε το 'Activity Costing and Input-Output Accounting'. Δυστυχώς, εκείνη την περίοδο υπήρχε μικρό ενδιαφέρον από τις επιχειρήσεις για την ανάπτυξη νέων κοστολογικών συστημάτων. Επιπλέον, σε αυτή την φάση δεν υπήρχε η κατάλληλη τεχνολογική υποδομή για να υποστηρίξει το δύσκολο έργο της συλλογής πληροφοριών.

Ωστόσο, από τις αρχές της δεκαετίας του '80, κάποιες βιομηχανίες και κάποιοι ακαδημαϊκοί, αναγνώρισαν τις τεράστιες ατέλειες που είχαν τα χρησιμοποιούμενα κοστολογικά συστήματα, καθώς και τα αρνητικά αποτελέσματά τους. Συγκεκριμένα, οι επιχειρηματίες, αντιμέτωποι με τον ξαφνικό εισαγόμενο ανταγωνισμό από χώρες χαμηλού εργατικού κόστους, βρέθηκαν να έχουν τρεις επιλογές 'αυτοματοποίηση - μετανάστευση - κατάρρευση'.

Έτσι, στη δεκαετία του '80 ο καθηγητής Robert S.Kaplan, έρχεται να αντιμετωπίσει το πρόβλημα μερισμού του έμμεσου κόστους, προτείνοντας την ανάπτυξη και εφαρμογή του Activity Based Costing (ABC).

Το ABC αποτελεί μια νέα αντίληψη όσον αφορά τα συστήματα

κοστολόγησης, και έρχεται να καλύψει τα κενά των παραδοσιακών συστημάτων. Ο αρχικός λόγος που αναπτύχθηκε το ABC ήταν η κατανόηση και ο έλεγχος του έμμεσου κόστους. Σήμερα όμως προσφέρει πολύ περισσότερα από το να προσδιορίζει απλώς το κόστος ενός προϊόντος. Δίνει απάντηση στο τι δημιουργεί το κόστος και πως μπορούμε να το διαχειριστούμε καλύτερα. Είναι ένα διοικητικό εργαλείο που βοηθά στην βελτίωση της αποδοτικότητας.

Στη συνέχεια θα παρουσιάσουμε τις βασικές έννοιες των συστατικών στοιχείων ενός συστήματος ABC, για την καλύτερη κατανόηση των όσων θα πούμε παρακάτω.

2.2. Βασικές έννοιες των συστατικών στοιχείων ενός συστήματος ABC

Τα κύρια συστατικά στοιχεία ενός συστήματος ABC είναι τα παρακάτω:

- **Πόροι (Resources):** Οι πόροι είναι τα οικονομικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των ποικίλων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Παράδειγμα αποτελεί το κόστος της εργασίας, των πρώτων υλών, τα έξοδα ταξιδιών, τα ενοίκια κ. α. Δηλαδή, συμπεριλαμβάνονται τα κόστη παραγωγής αλλά και όλων των άλλων διοικητικών λειτουργιών

- **Οδηγοί πόρων (Resource Drivers) - Οδηγοί κόστους (Cost Drivers):** Ως οδηγό κόστους εννοούμε την δραστηριότητα που προκαλεί την ύπαρξη ενός κόστους μέσα στην επιχείρηση. Εκφράζει την αιτία που καθιστά αναγκαία την εκτέλεση της δραστηριότητας, και αποτελεί ένα μέγεθος αναλογικό με την κατανάλωση της δραστηριότητας.

Ο οδηγός πόρων είναι ο οδηγός κόστους του πρώτου σταδίου κατανομής των πόρων στις δραστηριότητες κατά το σύστημα ABC. Για παράδειγμα, τα εργατικά κατανέμονται στις δραστηριότητες με βάση τον εξής οδηγό πόρου: Ποσοστό του χρόνου που οι εργαζόμενοι αναλώνουν σε κάθε δραστηριότητα.

- **Δραστηριότητα (Activity):** Δραστηριότητα είναι, πρώτον, η εργασία που

πραγματοποιείται μέσα σε έναν οργανισμό , και δεύτερον, οι αθροίσεις των ενεργειών ή καθκόντων, που είτε πραγματοποιούνται από ανθρώπους είτε από μηχανές και απαιτούνται για την ικανοποίηση των αναγκών των πελατών (εσωτερικών ή εξωτερικών).

- **Κέντρο δραστηριότητας (Activity center):** Είναι ένα σύμπλεγμα αλληλοσυσχετιζόμενων δραστηριοτήτων.
- **Λεκάνη συγκέντρωσης / Δεξαμενή κόστους δραστηριότητας (Activity cost pool):** Μπορεί να περιγραφεί ως μια λεκάνη στην οποία συγκεντρώνονται τα κόστη που σχετίζονται με μια δραστηριότητα . Συνήθως, μια δεξαμενή κόστους δραστηριοτήτων δεν αναφέρεται σε μία μόνο δραστηριότητα , αλλά σε ένα σύνολο παρόμοιων δραστηριοτήτων , οι οποίες ομαδοποιούνται προκειμένου να διευκολυνθεί η εφαρμογή του συστήματος.
- **Οδηγοί δραστηριοτήτων (Activity Drivers):** Είναι οι οδηγοί κόστους του δεύτερου σταδίου.
- **Στοιχείο κόστους (Cost element):** Το ποσό που πληρώνεται για την απόκτηση ενός πόρου και την κατανομή του σε μια δραστηριότητα.

2.3. Φιλοσοφία και δομή του συστήματος Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα

2.3.1. Φιλοσοφία του ABC

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, λειτουργούν με βάση την υπόθεση ότι η παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι αυτή που προκαλεί τις δαπάνες. Χρησιμοποιούν μια διαδικασία δύο σταδίων για τον καταλογισμό των έμμεσων δαπανών. Πρώτα οι λειτουργικές δαπάνες κατανέμονται στα κέντρα κόστους και στη συνέχεια καταλήγουν στα προϊόντα, με τη χρήση κάποιας βάσης μερισμού (π.χ παραχθέντα κιλά προϊόντος)

Το ABC ξεκινά με τις εξής δύο βασικές υποθέσεις:

- 1. Οι δραστηριότητες είναι αυτές που προκαλούν το κόστος.**
- 2. Τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες και οι πελάτες, είναι αυτοί που δημιουργούν τη ζήτηση για τις δραστηριότητες.**

Δηλαδή, η καινοτομία του ABC είναι ότι ιχνηλατεί τη χρήση όλων των πόρων από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται και συνδέει τα κόστη των δραστηριοτήτων αυτών με τα προϊόντα και τους πελάτες. Έτσι τα συστήματα ABC αποδίδουν ακριβέστερα από τα παραδοσιακά συστήματα τα σχετικά κόστη, γιατί διαχωρίζουν σαφώς τα κόστη των διαφορετικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται σε μια εταιρεία και επιμερίζουν τα κόστη αυτών των δραστηριοτήτων στα προϊόντα, χρησιμοποιώντας μέτρα που αντιπροσωπεύουν τους τύπους απαιτήσεων πάνω στις δραστηριότητες, από τα προϊόντα αυτά.

2.3.2. Διαφοροποίηση του ABC ως προς τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

Με βάση τα παραπάνω η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων διαφέρει σημαντικά από την παραδοσιακή κοστολόγηση στα εξής :

1. Οι δεξαμενές κόστους ορίζονται βάσει των δραστηριοτήτων και όχι ως λειτουργικά κέντρα κόστους.
2. Οι οδηγοί κόστους που χρησιμοποιούνται για να επιμερίσουν τα κόστη δραστηριοτήτων σε προϊόντα είναι δομικά διαφορετικοί από εκείνους των παραδοσιακών συστημάτων.
3. Αντικείμενα κόστους για το ABC δεν είναι μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες, αλλά μπορεί να είναι και πελάτες ή συγκεκριμένα τμήματα και λειτουργίες της επιχείρησης.
4. Μπορούν να αποδοθούν σε προϊόντα και υπηρεσίες τα βιομηχανικά αλλά και τα μη βιομηχανικά κόστη. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση μόνο τα βιομηχανικά κόστη, άμεσα ή έμμεσα βαρύνουν το κόστος των προϊόντων. Τα γενικά, διοικητικά κόστη και έξοδα πωλήσεων χειρίζονται ως κόστη περιόδου και δεν βαρύνουν τα προϊόντα. Πάντως πολλά από τα μη βιομηχανικά κόστη είναι μέρος του κόστους για την παραγωγή, πώληση, διανομή των προϊόντων. Για παράδειγμα, οι προμήθειες προς τους πωλητές, τα έξοδα αποστολής και οι αποζημιώσεις, μπορούν εύκολα να αποδοθούν σε ξεχωριστά προϊόντα. Τέτοια μη βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται σε προϊόντα κατά την Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, προκειμένου να προσδιοριστεί η κερδοφορία των προϊόντων και υπηρεσιών.
5. Μερικά βιομηχανικά κόστη μπορεί να εξαιρεθούν από το κόστος προϊόντων. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση όλα τα κόστη παραγωγής καταλογίζονται σε προϊόντα, ακόμα και κόστη που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα. Για παράδειγμα, ένα μέρος του μισθού του φύλακα του εργοστασίου θα επιμερισθεί σε κάθε προϊόν, αν και ο μισθός του φύλακα δεν επηρεάζεται από το ποια προϊόντα παράγονται ή δεν παράγονται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Στην Κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, τα κόστη επιμερίζονται στα προϊόντα μόνο όταν υπάρχει καλή δικαιολογία ότι

τα κόστη αυτά επηρεάζονται από αποφάσεις που έχουν σχέση με το προϊόν.

2.3.3. Δομή ενός συστήματος ABC

Η δομή ενός συστήματος ABC είναι παρόμοια με αυτή των παραδοσιακών συστημάτων. Δηλαδή, περιλαμβάνει μια διαδικασία κατανομής του κόστους σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο τα σταθερά ΓΒΕ κατανέμονται σε λεκάνες συγκέντρωσης κόστους (όπως και στα παραδοσιακά με τη διαφορά ότι χρησιμοποιούνται περισσότερες λεκάνες και ορίζονται με διαφορετικό τρόπο), οι οποίες αντιπροσωπεύουν συγκεκριμένες δραστηριότητες.

Στο δεύτερο στάδιο τα διάφορα είδη κόστους κατανέμονται στα αντικείμενα κόστους ανάλογα με την ποσότητα των δραστηριοτήτων που αναλώνεται για να ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία κάθε αντικείμενου κόστους. Η κατανομή του κόστους γίνεται με την χρήση οδηγών κόστους που αποτυπώνουν την ανάλωση της κάθε δραστηριότητας

2.4. Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός συστήματος ABC

Αρχικά, είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί ότι την αρμοδιότητα του σχεδιασμού και της υλοποίησης ενός συστήματος ABC, θα πρέπει να την έχει μια διατμηματική ομάδα (cross - functional team) και όχι μόνο το οικονομικό τμήμα. Η ομάδα αυτή θα πρέπει να έχει εκπροσώπους από κάθε τμήμα της εταιρείας που θα χρησιμοποιήσει τα δεδομένα του συστήματος ABC, όπως εκπροσώπους από την παραγωγή, το marketing, την ανώτατη διοίκηση και το λογιστήριο. Με «αυτόν τον τρόπο οι αλλαγές θα ελέγχονται από όλους όσους επηρεάζονται από αυτές. Θέτοντας ως βάση αυτό, μπορούμε να ξεκινήσουμε την ανάλυση των σταδίων που θα πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση για να εφαρμόσει το ABC.

2.4.1. Σχεδιασμός ενός συστήματος ABC

Γενικά, τα προκαταρκτικά στάδια που πρέπει να ακολουθήσει μια

επιχείρηση πριν να εφαρμόσει τη Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων έχουν ως εξής:

Στάδιο 1° Αναγνώριση της ανάγκης για ανανέωση του κοστολογικού συστήματος.

Προκειμένου μια επιχείρηση να αποφανθεί υπέρ ή κατά της υιοθέτησης ενός νέου κοστολογικού συστήματος, θα πρέπει καταρχήν να εξετάσει το κατά πόσο είναι ικανοποιημένη από την πληροφόρηση που της παρέχει το τρέχον σύστημα. Στην περίπτωση που δεν κρίνει το υπάρχον σύστημα επαρκές, θα πρέπει να εντοπίσει τις αδυναμίες του καθώς και να προσδιορίσει το βαθμό στον οποίο η ανακριβής κοστολογική πληροφόρηση επηρεάζει την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων. Επίσης, η επιχείρηση θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσο η παραγωγή και η διάθεση των προϊόντων της απαιτούν τη χρήση πολύπλοκων δραστηριοτήτων και ταυτόχρονα να καθορίσει το βαθμό πολυπλοκότητας, τον όγκο και το εύρος της γκάμας των προϊόντων που προσφέρει. Τέλος, θα πρέπει να ξεκαθαρίσει εάν όντως για σκοπούς διοίκησης προσδίδει μεγάλη σημασία στην ποιότητα της κοστολογικής πληροφόρησης.

Συνοπτικά, θα λέγαμε ότι μια επιχείρηση θα πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά για να προχωρήσει στην επιλογή του ABC:

- Μεγάλη ποικιλία προϊόντων
- Τα προϊόντα διαφέρουν σημαντικά ως προς τις ανάγκες τους όσον αφορά την προετοιμασία των μηχανών, τον ποιοτικό έλεγχο κλπ
- Τα προϊόντα χρησιμοποιούν σε μεγάλο αλλά σε διαφορετικό βαθμό, κοινές διαδικασίες παραγωγής. Όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός, τόσο δυσκολότερη είναι η ανίχνευση του κόστους που αναλώνει το κάθε προϊόν ξεχωριστά.
- Μεγάλη συμμετοχή των ΓΒΕ στο συνολικό κόστος.
- Οι πληροφορίες του κόστους χρησιμοποιούνται ευρύτατα για την ορθή

τιμολόγηση των προϊόντων.

- Οι πληροφορίες κόστους χρησιμοποιούνται ευρύτατα για την ανάπτυξη στρατηγικών αποφάσεων.
- Μεγάλη συχνότητα προσπαθειών μείωσης κόστους, οι οποίες ασφαλώς έχουν ως προαπαιτούμενο την επίγνωση των δραστηριοτήτων εκείνων που προκαλούν αύξηση του κόστους και όσων μπορούν να εξαλειφθούν χωρίς περαιτέρω επιβάρυνση της επιχείρησης.

Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση θα πρέπει να αξιολογήσει πρώτα όλα αυτά τα θέματα και στην συνέχεια να προχωρήσει στην εφαρμογή του συστήματος.

Στάδιο 2° Προσδιορισμός των απαιτήσεων του προγράμματος εφαρμογής για εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού.

Εφόσον η εταιρεία αποφασίσει να υιοθετήσει το ABC, θα πρέπει στη συνέχεια να προσδιορίσει τις ανάγκες για εκπαίδευση του στελεχιακού και υπαλληλικού προσωπικού. Ήδη από το προηγούμενο στάδιο έχει πραγματοποιηθεί μια πρώτη εξέταση των δυνατοτήτων της επιχείρησης σε ανθρώπινο δυναμικό προκειμένου να καλύψει τις απαιτήσεις του νέου συστήματος. Η επιμόρφωση είναι σκόπιμο να καλύψει όλα τα ιεραρχικά επίπεδα.

Ειδικότερα, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια εισαγωγική ενημέρωση του συνόλου των εργαζομένων αναφορικά με τη βασική φιλοσοφία του ABC, προκειμένου να προετοιμαστεί το έδαφος, με στόχο να ελαχιστοποιηθούν οι αντιδράσεις. Φυσικά, από το στάδιο της εκπαίδευσης δεν θα πρέπει να αποκλεισθούν τα ανώτατα στελέχη. Η αλλαγή δεν αφορά μόνο τα άτομα που ασχολούνται άμεσα με την εξαγωγή της κοστολογικής πληροφόρησης, αλλά όλα τα στελέχη που κάνουν χρήση των κοστολογικών δεδομένων προκειμένου να λάβουν επιχειρηματικές αποφάσεις.

Στάδιο 3° Καθορισμός των στόχων του έργου εφαρμογής του ABC.

Είναι απαραίτητο να καθοριστούν με σαφήνεια οι στόχοι του νέου κοστολογικού συστήματος. Θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια αναφορά στους τομείς που θα επηρεαστούν από την υιοθέτηση του ABC, να προσδιοριστούν επακριβώς τυχόν οργανωσιακές αλλαγές που θα λάβουν χώρα στην επιχείρηση, καθώς και να γίνει μια πρώτη εκτίμηση του κόστους και της διάρκειας που θα απαιτήσει η διεκπεραίωση του προγράμματος. Με αυτόν τον τρόπο, τίθενται τα κριτήρια βάσει των οποίων η επιχείρηση θα είναι σε θέση μετά το πέρας του έργου εφαρμογής να αξιολογήσει το κατά πόσο υπήρξαν αποκλίσεις από τους αρχικούς στόχους και κατ'επέκταση να προβεί στις κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες.

Στάδιο 4° Σύσταση της ομάδας που θα αναλάβει το σχεδιασμό του νέου συστήματος.

Είναι απαραίτητο να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στην επιλογή των μελών της ομάδας σχεδιασμού, οι οποίοι θα πρέπει να είναι διατεθειμένοι να αφοσιωθούν πραγματικά στην υλοποίηση του έργου. Ένας από τους βασικότερους παράγοντες που καθορίζουν την επιτυχία του έργου, είναι το κατά πόσο η ομάδα σχεδιασμού έχει πιστέψει στην αξία του νέου αυτού συστήματος.

Ως προς τη δομή που παρουσιάζει η ομάδα των στελεχών που εμπλέκεται με τη διοίκηση του σχεδίου υλοποίησης της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, αυτή έχει ως εξής:

- Ο **Υποστηρικτής έργου** είναι ο πλέον αρμόδιος για να εμφυσήσει τη φιλοσοφία του νέου συστήματος σε όλα τα επίπεδα ιεραρχίας. Συνήπως, είναι κάποιο άτομο που κατέχει υψηλή θέση στην ιεραρχία και είναι ουσιαστικά ο κύριος υπεύθυνος για την επιτυχή εφαρμογή του νέου κοστολογικού συστήματος.
- Η **Οργανωτική επιτροπή** αποτελείται από υψηλόβαθμα στελέχη όλων των λειτουργιών της επιχείρησης, και ο ρόλος της είναι ο συντονισμός των εργασιών του διοικητή του έργου και των υφισταμένων του.

- Ο **Διοικητής έργου** είναι ο διοικητής του έργου εφαρμογής του ABC και είναι υπόλογος στην οργανωτική επιτροπή.
- Η **Συμβουλευτική επιτροπή** συνίσταται από μεσαία και ανώτερα στελέχη και ο ρόλος της έγκειται στην παροχή συμβουλών και διευκρινίσεων προς την ομάδα που έχει αναλάβει την υλοποίηση του έργου.
- Ο **Διευθυντής έργου** είναι υπεύθυνος για την ομάδα σχεδιασμού καθώς και για την ημερήσια τήρηση του χρονοδιαγράμματος όπως αυτό έχει ορισθεί.
- Ο **Υπεύθυνος επικοινωνίας** επικοινωνεί με την ομάδα διεκπεραίωσης του έργου για τυχόν προβλήματα και είναι υπεύθυνος για την εκπαίδευση όλων όσων εμπλέκονται με το νέο σύστημα.
- Οι **Ειδικοί τεχνικών θεμάτων** είναι απαραίτητοι λόγω της έλλειψης γνώσεων που παρουσιάζουν οι περισσότερες επιχειρήσεις ως προς την ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων.
- Η **Ομάδα έργου** είναι υπεύθυνη για την εκπόνηση του σχεδίου εφαρμογής του ABC, ενώ είναι καλό τα μέλη της να κατέχουν διαφορετική θεωρητική κατάρτιση καθώς και εμπειρία σε μια ποικιλία τομέων.

Στάδιο 5° Προσδιορισμός των πηγών άντλησης στοιχείων και του τρόπου που θα πραγματοποιηθεί η συλλογή αυτών.

Στο στάδιο αυτό , θα πρέπει να προσδιοριστεί το χρονικό διάστημα καθώς και ο τρόπος που θα απαιτηθεί για την συλλογή των στοιχείων . Ως προς τις πηγές από τις οποίες θα αντληθούν τα κοστολογικά δεδομένα, αυτές είναι:

1. Οι εργαζόμενοι. Αποτελούν την κυριότερη πηγή πληροφόρησης, καθώς έχουν πλήρη επίγνωση των δραστηριοτήτων και των πόρων που αναλώνουν αυτές.

2. Το γενικό καθολικό. Συνήθως χρησιμοποιείται ως σημείο εκκίνησης στη διαδικασία συλλογής πληροφοριών, αφού *περιέχει* όλες τις απαραίτητες γενικές πληροφορίες.
3. Τα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης. Είναι η πηγή που διαθέτει τον μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών.

Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τη συλλογή των απαιτούμενων πληροφοριών είναι οι εξής:

- Συνέντευξη
- Ερωτηματολόγια
- Μια επιτροπή ειδικών
- Ανάλυση ιστορικών δεδομένων, αναφορών και διαφόρων εγγράφων.
- Παρατήρηση

Στάδιο 6° Ανάπτυξη πληροφοριακού συστήματος με βάση τις δραστηριότητες.

Προκειμένου να σχεδιαστεί το πληροφοριακό σύστημα που θα επεξεργάζεται τα πληροφοριακά στοιχεία, θα πρέπει αρχικά να καθοριστεί η επιθυμητή μορφή των αναφορών τις οποίες θα εξάγει το εν λόγω σύστημα. Ο εντοπισμός του καταλληλότερου προγράμματος είναι μια συνάρτηση πολλών παραγόντων όπως:

- η ικανοποίηση των στελεχών από την πληροφόρηση
- η συμβατότητα με τον υπάρχον εξοπλισμό σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές και με τα υπόλοιπα πληροφοριακά συστήματα της εταιρείας
- η ταχύτητα επεξεργασίας των δεδομένων
- τα είδη αναφορών που παρέχει
- η ευκολία ανανέωσης των στοιχείων που εισέρχονται στο πρόγραμμα

2.4.2. Εφαρμογή του συστήματος ABC

Εφόσον , η επιχείρηση έχει περάσει από αυτά τα έξι προκαταρκτικά στάδια προετοιμασίας που προαναφέραμε, είναι σε θέση να προχωρήσει στην **εφαρμογή του συστήματος** κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, ακολουθώντας τα εξής 4 βήματα:

Βήμα 1 : Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν.

Αρχικά, όταν το ABC πρωτοεφαρμόστηκε, η ομάδα έργου που ήταν υπεύθυνη για το σχεδιασμό και την εφαρμογή του συστήματος, έπρεπε να δημιουργήσει το «λεξικό δραστηριοτήτων» της επιχείρησης από την αρχή. Σήμερα έχοντας την εμπειρία της εφαρμογής του συστήματος από πολλές επιχειρήσεις, έχουν αναπτυχθεί από εταιρείες συμβούλων οδηγοί επιλογής δραστηριοτήτων οι οποίοι διευκολύνουν πολύ το έργο των αναλυτών. Από το πλήθος των δραστηριοτήτων που διακρίνονται σε μια επιχείρηση , ένα μικρό μόνο ποσοστό θα χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες του ABC.

Εφόσον , η επιχείρηση θα καταλήξει στις δραστηριότητες που θα επιλέξει για τη λειτουργία του συστήματος, θα πρέπει να προχωρήσει σε συνένωση διαφόρων, σχετικών μεταξύ τους δραστηριοτήτων, ώστε να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας, με σκοπό τον περιορισμό του όγκου και των λεπτομερειών των πληροφοριών που συγκεντρώνονται και άρα τη μείωση του κόστους που απαιτείται για την παρακολούθηση της κάθε δραστηριότητας χωριστά.

Τα βήματα που περιλαμβάνει η ανάλυση δραστηριοτήτων είναι τα ακόλουθα:

1. **Καθορισμός επιχειρησιακών διεργασιών και διευκρίνιση σημαντικών δραστηριοτήτων.** Μια επιχειρησιακή Διεργασία είναι μια σε σειρά διάταξη δραστηριοτήτων, που λειτουργούν με στόχο την επίτευξη ενός συγκεκριμένου αντικειμενικού σκοπού, όπως για παράδειγμα η επεξεργασία των παραγγελιών του πελάτη. Οι δραστηριότητες είναι συσχετισμένες, γιατί ένα

συγκεκριμένο γεγονός δίνει το έναυσμα στην πρώτη δραστηριότητα, μέσα στη διεργασία, η οποία στη συνέχεια πυροδοτεί την εκτέλεση των επόμενων δραστηριοτήτων. Στο λεξικό του ABC, η ιεράρχηση των επιχειρησιακών διεργασιών αποκαλείται *λειτουργική αποσύνθεση* και βοηθά στον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται μέσα σε μια επιχείρηση. Βοηθά στην ιεραρχική απεικόνιση ενός οργανισμού και δείχνει τη σχέση μεταξύ των διαφορετικών επιπέδων μέσα σε μια επιχείρηση και των αντίστοιχων δραστηριοτήτων τους.

Για την ανάπτυξη αυτού του σχεσιακού χάρτη επιχειρησιακών διεργασιών, χρησιμοποιούνται δύο τρόποι:

- Από την βάση προς τα επάνω. Δηλαδή, πρώτα προσδιορίζονται οι επιχειρησιακές διεργασίες, και στη συνέχεια οι δραστηριότητες.
- Από επάνω προς τη βάση. Δηλαδή, πρώτα προσδιορίζονται οι δραστηριότητες, και στη συνέχεια οργανώνονται σε επιχειρησιακές διεργασίες.

Τα κριτήρια με βάση τα οποία εκτιμάται το ποιες δραστηριότητες είναι οι πιο σημαντικές, είναι τα εξής:

- Δραστηριότητες με τις οποίες η εταιρεία αλληλεπιδρά με τον πελάτη. Σημαντικές είναι οι δραστηριότητες τις οποίες βλέπει ο πελάτης και με βάση τις οποίες κρίνει ολόκληρο τον οργανισμό. Για παράδειγμα, ο πελάτης μιας αεροπορικής εταιρείας σχηματίζει άποψη για την εταιρεία αυτή με βάση τον τρόπο με τον οποίο γίνονται οι κρατήσεις των εισιτηρίων, το check-in και γενικά με όλα όσα έχει προσωπική επαφή. Δεν τον ενδιαφέρει και ούτε επηρεάζει την άποψη που έχει σχηματίσει για την εταιρεία, ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η μεταφορά των αποσκευών.
- Δραστηριότητες που είναι μεγάλου κόστους. Παρατηρείται συχνά ότι οι δέκα πιο κοστοβόρες δραστηριότητες, αντιστοιχούν σε πάνω από το ένα τρίτο του συνολικού κόστους.

- Δραστηριότητες οι οποίες απαιτούνται για την παροχή των προϊόντων ή υπηρεσιών της εταιρείας.
- Δραστηριότητες που υποστηρίζουν τους σκοπούς της εταιρείας.
Κάθε είδος εργασία που έχει να κάνει με την επίτευξη της στρατηγικής αποστολής και των στρατηγικών στόχων, πρέπει να πραγματοποιηθεί στον καλύτερο δυνατό βαθμό.
- Δραστηριότητες που μπορούν να δώσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

2. Καθορισμός των μέτρων / εκροών των δραστηριοτήτων.

Αφού λοιπόν προσδιορίσαμε τις σημαντικότερες δραστηριότητες, θα πρέπει να καθορίσουμε τα μέτρα αυτών των δραστηριοτήτων. Ο καθορισμός των μέτρων δραστηριοτήτων είναι μια σημαντική εργασία που πρέπει να αναληφθεί στα πλαίσια της ανάλυσης δραστηριοτήτων, γιατί πολλές από τις εκροές / μέτρα δραστηριότητας θα χρησιμοποιηθούν ως οδηγοί δραστηριοτήτων, για τον καταλογισμό του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους, σύμφωνα με την ανάλυση που θα ακολουθήσει.

Επιπλέον, οι σαφώς καθορισμένες και ποσοτικοποιημένες εκροές των δραστηριοτήτων είναι τα βασικά συστατικά για τη μέτρηση της παραγωγικότητας, αναφορικά με την επίδοση της δραστηριότητας. Οι εκροές των δραστηριοτήτων μπορούν να ποσοτικοποιηθούν και να μετρηθούν, θεωρώντας απλά ως μέτρο δραστηριότητας τον αριθμό των εξερχόμενων από τη δραστηριότητα μονάδων. Διαιρώντας το συνολικό κόστος της δραστηριότητας με την εκροή αυτής της δραστηριότητας, λαμβάνουμε το κόστος ανά μονάδα εκροής της δραστηριότητας.

3. Αναγνώριση των πελατών / χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων.

Οι δραστηριότητες έχουν πελάτες ή χρήστες ή αποδέκτες των εκροών τους, που μπορεί να είναι εσωτερικοί, είτε εξωτερικοί. Εσωτερικοί πελάτες των εκροών των δραστηριοτήτων, μπορεί να είναι άλλες δραστηριότητες ή

περιοχές της επιχείρησης. Εξωτερικοί πελάτες μπορεί να είναι οι πελάτες των προϊόντων ή υπηρεσιών της εταιρείας. Από αυτή όλη την γκάμα των πελατών / χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων, η επιχείρηση θα επιλέξει τα αντικείμενα κόστους.

4. Πραγματοποίηση της Ανάλυσης Προστιθέμενης Αξίας.

Επίσης, κατά την επιλογή των δραστηριοτήτων, οι αναλυτές θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους και ένα άλλο θέμα. Οι δραστηριότητες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Σε αυτές που προσθέτουν αξία στο προϊόν (value added activities) και σε εκείνες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν (non value added activities), δηλαδή στις δραστηριότητες που και στην απουσία τους το προϊόν θα παραγόταν. Ο εντοπισμός των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν έχει μεγάλη οικονομική σημασία για την επιχείρηση. Πρέπει να περιοριστούν στο ελάχιστο, εάν όχι να περιοριστούν.

5. Προσδιορισμός επίδοσης και στόχων δραστηριότητας

Οι μετρήσεις της επίδοσης των δραστηριοτήτων είναι σχεδιασμένες ώστε να παρέχουν πληροφόρηση για το πόσο καλά πραγματοποιείται η κάθε δραστηριότητα. Υπάρχουν τέσσερα στοιχεία για την εκτίμηση της επίδοσης μιας δραστηριότητας:

- **Παραγωγικότητα, (productivity).** Η παραγωγικότητα είναι ένα μέτρο προσδιορισμού της αποδοτικότητας και υπολογίζεται ως το πηλίκο της εκροής μιας δραστηριότητας μια τις εισροές που χρησιμοποίησε. Αποκαλύπτει την έκταση κατά την οποία οι πόροι μιας επιχείρησης χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά για τη μετατροπή των εισροών ή πόρων σε εκροές
- **Ποιότητα (quality).** Ποιότητα σημαίνει συμμόρφωση με τις προδιαγραφές. Δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να επιτύχει το στόχο της να παρέχει στον πελάτη τα προϊόντα / υπηρεσίες στη χαμηλότερη τιμή και ταυτόχρονα να ικανοποιεί τις ανάγκες του
- **Απαιτούμενος χρόνος (cycle time).** Είναι ο συνολικά αναλωθείς χρόνος για

την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας Η βελτίωση του χρόνου αυτού οδηγεί σε βελτίωση της παραγωγικότητας και της ικανοποίησης του πελάτη.

- **Ικανοποίηση του πελάτη (customer satisfaction).** Θα πρέπει να εκφράζεται και να ποσοτικοποιείται από τον ίδιο τον πελάτη

Βήμα 2° : Προσδιορισμός του τι ξοδεύει η επιχείρηση σε κάθε δραστηριότητα της.

Τα στοιχεία κόστους μπορούν να αναλυθούν σε δύο κατηγορίες. Πρώτον, το άμεσο κόστος που σχετίζεται άμεσα με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων, και δεύτερον, τα έμμεσα κόστη, τα οποία πραγματοποιούνται για την εκτέλεση και πραγματοποίηση δραστηριοτήτων που δεν σχετίζονται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων. Τα έμμεσα κόστη αποτελούνται από ένα μεγάλο αριθμό δαπανών που εκτελούνται σε διαφορετικά επίπεδα. Στο στάδιο αυτό πρέπει να προσδιοριστούν οι οδηγοί πόρων, για να μπορέσουμε να προχωρήσουμε στον επιμερισμό πρώτου σταδίου (first stage allocation) Για να γίνει όμως αυτό σωστά θα πρέπει πρώτα να ιεραρχήσουμε τις δραστηριότητες, έτσι ώστε να αποδοθεί το κόστος σε εκείνο το επίπεδο που προκαλείται από συγκεκριμένες δραστηριότητες.

Μέχρι τώρα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αναγνώριζαν μόνο εκείνα τα κόστη που προκαλούνταν σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Υπάρχουν όμως και κόστη που προκαλούνται από δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος συνολικά. Ένα σύστημα ABC αποδίδει το κόστος σε εκείνο το επίπεδο δραστηριότητας το οποίο το προκαλεί.

Το ABC χρησιμοποιεί την ιεράρχηση των δραστηριοτήτων για να αποδώσει το κάθε κόστος σε εκείνο το επίπεδο όπου αυτό δημιουργείται, μέσα από συγκεκριμένες δραστηριότητες. Η ιεράρχηση των δραστηριοτήτων επιτρέπει την οργάνωση των εξόδων κατά τρόπο που να είναι δυνατή η ανεύρεση μιας σχέσης αιτίου-αιτιατού. Η λογική του ABC είναι να κατανέμεται το κάθε στοιχείο κόστους στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο της ιεραρχίας των δραστηριοτήτων, ώστε η διοίκηση να εφοδιάζεται με ακριβείς πληροφορίες ως προς το κόστος

λειτουργίας της.

Βήμα 3° Αναγνώριση των προϊόντων, πελατών και υπηρεσιών της επιχείρησης.

Στο πρώτο και δεύτερο βήμα της διαδικασίας υλοποίησης, προσδιορίσαμε τις δραστηριότητες που θα χρησιμοποιηθούν καθώς και το κόστος της κάθε μιας. Το ερώτημα που πρέπει να απαντήσουμε στο τρίτο βήμα είναι για ποιο λόγο η επιχείρηση πραγματοποιεί αυτές τις δραστηριότητες. Η απάντηση φυσικά είναι ότι η επιχείρηση έχει ανάγκη τις δραστηριότητες για τον σχεδιασμό, την παραγωγή και τη διανομή των προϊόντων και υπηρεσιών στους πελάτες της. Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση σε αυτό το στάδιο θα πρέπει να προσδιορίσει τα αντικείμενα κόστους τα οποία θα επιβαρυνθούν με τα κόστη των δραστηριοτήτων. Πρέπει δηλαδή να κάνει την τελική επιλογή των πιο βασικών χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων που θα επιβαρυνθούν με το κόστος των πόρων.

Βήμα 4° Επιλογή των οδηγών κόστους του 2^{ου} σταδίου.

Τα δύο βασικά κριτήρια για να επιλέξουμε τους κατάλληλους οδηγούς κόστους είναι:

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

Η επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστους είναι ένα ζήτημα σημαντικό για τις επιχειρήσεις. Η επιλογή ενός απλού και εύκολα μετρήσιμου οδηγού συνεπάγεται μειωμένο κόστος, αλλά ενδεχομένως να μην δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες όσο χρειάζεται. Από την άλλη μεριά, η επιλογή ενός σύνθετου και δύσκολα μετρήσιμου οδηγού μπορεί να συνεπάγεται μεγάλο κόστος, αλλά να δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες, ώστε η ωφέλεια εξ αυτών να αντισταθμίζει το κόστος αυτό.

Συνεπώς, η επιλογή ενός οδηγού κόστους εξαρτάται από την ακρίβεια που επιθυμούμε στην εκτίμηση του κόστους σε συνδυασμό με το κόστος της μέτρησης. Από την πράξη όμως, αποδεικνύεται πως η επιλογή των οδηγών κόστους πρέπει να είναι περιορισμένη ώστε να είναι αποτελεσματική. Για παράδειγμα, για δραστηριότητες που προκαλούνται από το ίδιο γεγονός, όπως προετοιμασία παραγγελιών παραγωγής, σχεδιασμός παραγωγικών κύκλων, επιθεωρήσεις αρχικών κομματιών και μεταφορά υλικών, κλπ μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο ίδιος οδηγός κόστους, όπως ο αριθμός των κύκλων παραγωγής. Δηλαδή, ένας οδηγός κόστους μπορεί να είναι κοινός για περισσότερες από μία δραστηριότητες.

Συνήθως, οι οδηγοί κόστους ταξινομούνται σε τρεις κατηγορίες:

- Οδηγοί συναλλαγών
- Οδηγοί διάρκειας
- Οδηγοί έντασης ή απευθείας χρέωσης.

2.5. Πρακτικά προβλήματα κατά την εφαρμογή του ABC και προϋποθέσεις επιτυχίας

Πολλές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν με το υψηλό κόστος που απαιτείται για την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος και την ανασφάλεια που δημιουργείται από την έλλειψη της κατάλληλης τεχνολογικής υποδομής και τεχνογνωσίας, δεν επιδιώκουν την αλλαγή των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούν. Εάν όμως μια επιχείρηση ξεπεράσει αυτά τα πρωταρχικά της προβλήματα και αποφασίσει να προχωρήσει στην εγκατάσταση ενός συστήματος ABC, αυτό δεν σημαίνει πως ο δρόμος προς την ολοκλήρωση και την επιτυχία της εγκατάστασης δεν έχει δυσκολίες.

Τα πρακτικά προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει, ομαδοποιούνται στις εξής κατηγορίες:

- 1. Αντίσταση των εργαζομένων.** Είναι μια φυσιολογική ανθρώπινη αντίδραση η ανασφάλεια απέναντι στις αλλαγές. Είναι δύσκολο για κάποιον εργαζόμενο να αποδεχτεί, ότι ο παλιός καθιερωμένος τρόπος που διεκπεραιώνει την εργασία του έχει απαξιωθεί. Επίσης, είναι δύσκολο να πεισθεί ένας επιχειρηματίας, ότι η πληροφόρηση που λάμβανε εδώ και πολλά χρόνια ήταν ακατάλληλη και μπορεί να είχε οδηγήσει στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων. Η διαφάνεια στον τρόπο που διεκπεραιώνονται οι οποιοσδήποτε δραστηριότητες σε έναν οργανισμό, είναι ένας από τους αντικειμενικούς σκοπούς του ABC. Αυτό ίσως φέρει σε δύσκολη θέση εργαζόμενους οι οποίοι θα πρέπει να περιγράψουν ακριβώς τι κάνουν κατά τη διάρκεια του εργασιακού τους ωραρίου και να μοιραστούν πληροφορίες που μέχρι τώρα τις θεωρούσαν ως το ανταγωνιστικό τους εργασιακό πλεονέκτημα, με αποτέλεσμα να υιοθετούν μια αμυντική στάση. Αυτοί οι αμυντικοί μηχανισμοί, εμποδίζουν τη διαδικασία της μάθησης και κωλύουν το έργο της εφαρμογής του νέου συστήματος. Αυτές οι αντιδράσεις μπορούν να περιοριστούν στα πρώιμα επίπεδα εφαρμογής του συστήματος, μόνο εάν γίνουν ξεκάθαροι οι στόχοι και οι αντικειμενικοί σκοποί των οργανωσιακών αλλαγών από τη διοίκηση.
- 2. Ελλιπής σχεδιασμός και λάθος προσανατολισμός του συστήματος.** Πολλές φορές κάποιες επιχειρήσεις αναπτύσσουν ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο και δαπανηρό σύστημα , ενώ οι ανάγκες πληροφόρησης που έχουν δεν είναι τόσο μεγάλες. Φυσικά, μπορεί να συμβεί και το αντίστροφο. Δηλαδή, το σύστημα να είναι τόσο απλό που να μην καταγράφει επακριβώς τις απαιτούμενες πληροφορίες που χρειάζονται οι διοικούντες. Αυτό το πρόβλημα οφείλεται σε κακό ή ελλιπή σχεδιασμό του συστήματος, καθώς επίσης και σε λάθος προσανατολισμό ως προς τους στόχους του συστήματος. Το πρόβλημα αυτό μπορεί να αντιμετωπιστεί με την πιλοτική εφαρμογή του συστήματος σε μια υποδιαίρεση της επιχείρησης, ώστε να δοκιμαστεί και να αξιολογηθεί προτού εφαρμοστεί στο σύνολο της επιχείρησης.
- 3. Προβλήματα στη συγκέντρωση πληροφοριών.** Τα προβλήματα αυτά μπορεί να πάρουν την παρακάτω μορφή:

- Δυσκολίες στην εξεύρεση των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν σαν κέντρα κόστους
- Δυσκολίες στην επιλογ ορισμένων από την πληθώρα των δραστηριοτήτων που εντοπίστηκαν.
- Δυσκολίες στην επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους των κέντρων δραστηριότητας.

4. Αδυναμία ή αποτυχία να αξιοποιηθούν οι πληροφορίες που δίνει το ABC.

Τα προβλήματα που προαναφέρθηκαν δεν είναι ασφαλώς αξεπέραστα. Με το σωστό χειρισμό τους από τη διοίκηση είναι δυνατόν να ξεπεραστούν και η επιχείρηση να απολαύσει τα οφέλη του ABC.

Παρακάτω, δίνεται μια σειρά από προϋποθέσεις που θα εξασφαλίσουν την επιτυχή εφαρμογή του συστήματος ABC:

- Η δέσμευση, η υποστήριξη και η ενεργός συμμετοχή από την ανώτατη και ανώτερη διοίκηση , σε όλα τα στάδια της εφαρμογής του συστήματος
- Οι μέθοδοι του ABC πρέπει να είναι κατανοητές και απλοποιημένες, ώστε να μπορούν όλοι οι εμπλεκόμενοι να χειρίζονται το νέο σύστημα με ευχέρεια και καλή διάθεση.
- Πρέπει να δίνεται το περιθώριο ανάληψης πρωτοβουλιών από τους εργαζόμενους, έτσι ώστε να αισθάνονται ότι συμβάλλουν ουσιαστικά στην προσπάθεια εξέλιξης της επιχείρησης
- Η παροχή εκπαίδευσης σ όλους όσους συμμετέχουν στην εφαρμογή του ABC ή χρησιμοποιούν το σύστημα

- Η πιλοτική εφαρμογή του ABC σε ένα τμήμα της επιχείρησης που θα αποδώσει γρήγορα και μετρήσιμα αποτελέσματα, γεγονός που θα τονίσει το ηθικό των εργαζομένων και θα πείσει όλους για την χρησιμότητα του συστήματος
- Ο σωστός και προσεκτικός σχεδιασμός του συστήματος από την αρχή
- Η χρήση του **benchmarking** , δηλαδή η αντιγραφή των καλύτερων πρακτικών από ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου
- Η συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους που έχουν πρακτική εμπειρία από την εφαρμογή του ABC σε άλλες επιχειρήσεις

3. Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του ABC

Στις προηγούμενες παραγράφους, έγινε μια προσπάθεια παρουσίασης του νέου κοστολογικού συστήματος ABC. Από την ανάλυση αυτή προκύπτει ότι το σύστημα αυτό, όπως φυσικά και όλα τα συστήματα, έχει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του, τα οποία θα προσπαθήσουμε να ανακεφαλαιώσουμε στις αμέσως επόμενες παραγράφους που ακολουθούν.

3.1. Τα μειονεκτήματα του ABC

- Η εφαρμογή του είναι ιδιαίτερα πολυδάπανη και πολύπλοκη. Όπως είδαμε, η εφαρμογή του ABC απαιτεί μια υψηλή επένδυση κεφαλαίου στην βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών της επιχείρησης, αφού οι απαιτήσεις του συστήματος είναι υψηλές. Επίσης, η πολυπλοκότητα στην εφαρμογή του συστήματος, απαιτεί την συνεχή εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς και τη συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους, έως ότου οι εργαζόμενοι καταφέρουν να κατανοήσουν πλήρως την λειτουργία του. Όλα αυτά έχουν ένα υψηλό κόστος για την επιχείρηση, και γι' αυτό θα πρέπει πριν ληφθεί η απόφαση για την εφαρμογή του, να εξετασθεί εάν το κόστος της επένδυσης αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του.
- Κακός σχεδιασμός του συστήματος, μπορεί να οδηγήσει σε λάθη στην κοστολόγηση των προϊόντων και κατά συνέπεια στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Μη ξεχνάμε πως η δυσκολία και η σπουδαιότητα κατά το χτίσιμο του ABC , είναι η επιλογή των κρίσιμων δραστηριοτήτων και των σωστών οδηγών κόστους. Η σωστή αξιολόγηση των δύο αυτών θεμάτων δεν είναι εύκολη υπόθεση και η αποτυχία συνιστά παράβαση των βασικών αρχών στις οποίες βασίζεται το ABC.

- Οι αντιδράσεις των εργαζομένων, μπορούν να οδηγήσουν σε αποτυχία της εφαρμογής του συστήματος ABC. Όπως είδαμε, είναι πολύ πιθανόν, οι εργαζόμενοι να αντιδράσουν αρνητικά στην αλλαγή, κυρίως λόγω της ανασφάλειας τους απέναντι σε κάτι νέο και όχι γνώριμο. Πολλές φορές, η εφαρμογή του ABC συνοδεύεται από αναδιοργάνωση των επιχειρηματικών διαδικασιών, που έχει ως στόχο την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν. Η εξάλειψη των δραστηριοτήτων είναι πολλές φορές ταυτόσημη και με την απώλεια θέσεων εργασίας, με αποτέλεσμα να δημιουργείται ένα κλίμα δυσαρέσκειας στην εταιρεία και καχυποψίας απέναντι στο νέο σύστημα. Αυτό μπορεί να είναι καταστροφικό για την επιτυχία του συστήματος.
- Η επιχείρηση υποχρεούται να έχει δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, γεγονός που την επιβαρύνει με πολύ μεγαλύτερο κόστος λειτουργίας. Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα είναι συνυφασμένα με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας κάθε κράτους. Αντίθετα το ABC δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιων ιδιοτεροτήτων του ως προς την εφαρμογή του. Οι ιδιαιτερότητες αυτές είναι:
 - Η διαφορετική προσέγγιση στο τι συνιστά κόστος προϊόντος και τι κόστος περιόδου. Κατά το ABC μπορούν να αποδοθούν στο κόστος προϊόντων και μη βιομηχανικά κόστη, ενώ μπορούν να εξαιρεθούν από το κόστος των προϊόντων κάποια βιομηχανικά κόστη. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι τα κόστη αποδίδονται σε δραστηριότητες που είναι ιεραρχημένες σε επίπεδα, και κατά συνέπεια το κόστος των δραστηριοτήτων σε επίπεδο επιχείρησης, δεν αποτελεί κόστος προϊόντος. Για παράδειγμα, το κόστος ενοικίου του εργοστασίου, κατά την παραδοσιακή κοστολόγηση αποτελεί κόστος προϊόντος, ενώ κατά το ABC δεν αποτελεί.
 - Η υποκειμενικότητα στην επιλογή των οδηγών κόστους. Η επιλογή των οδηγών κόστους κατά το ABC, είναι μια υποκειμενική διαδικασία με βάση τις

ιδιαίτερες λειτουργίες της κάθε επιχείρησης. Δηλαδή, ο μερισμός του κόστους δεν γίνεται με βάση κοινούς αποδεκτούς κανόνες, και έτσι γίνεται δυσκολότερη η σύγκριση των αποτελεσμάτων μεταξύ των επιχειρήσεων και επίσης γίνεται δυσκολότερος ο εξωτερικός έλεγχος.

- Ο χειρισμός του κόστους της αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας. Σύμφωνα με το ABC , αυτού του είδους το κόστος δεν αποτελεί κόστος προϊόντος και δεν μπορεί να επιρριφθεί στα τελικά προϊόντα. Όμως, με τη μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης, τα κόστη αυτά είναι κόστη προϊόντος.
- Ο χειρισμός του κόστους ευκαιρίας. Το ABC έχοντας ως κύριο στόχο του τη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, χρησιμοποιεί το κόστος ευκαιρίας εφόσον είναι σχετικό με τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων. Όμως, για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν επιτρέπεται η χρήση του κόστους ευκαιρίας, εφόσον ως κόστος νοείται «η σε χρήμα εκφραζόμενη θυσία που εκ προθέσεως υφίσταται κανείς για την απόκτηση ή δημιουργία υλικών ή αυλών οικονομικών αγαθών».
- Ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων. Όσον αφορά την ελληνική πραγματικότητα, ξέρουμε πως οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ετήσιων συντελεστών απόσβεσης οι οποίοι προσδιορίζονται από τη νομοθεσία. Με το ABC δίνεται η δυνατότητα προσδιορισμού των αποσβέσεων βάσει της εντάσεως λειτουργίας του παγίου σε συνδυασμό με την ωφέλιμη ζωή του.

Εξαιτίας λοιπόν αυτών των εμποδίων, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ταυτόχρονα δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα. Ένα για να ικανοποιήσουν τις πληροφοριακές απαιτήσεις των εκτός της επιχείρησης και ένα για να ικανοποιήσουν τις πληροφοριακές απαιτήσεις των διοικούντων της επιχείρησης. Προς το παρόν, αυτό παραμένει ένα άλυτο πρόβλημα για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Ο ρόλος του ABC είναι όχι να αντικαταστήσει τα προϋπάρχοντα κοστολογικά συστήματα, αλλά να τα συμπληρώσει.

Τα παραπάνω μειονεκτήματα αποτελούν τροχοπέδη στην υιοθέτηση του

ABC. Πριν όμως μια επιχείρηση αποφασίσει την απόρριψη αυτού του νέου συστήματος, θα πρέπει να αντισταθμίσει τα μειονεκτήματα αυτά, με τα πλεονεκτήματα που έχει το σύστημα αυτό, και τα οποία θα τα παρουσιάσουμε στην αμέσως επόμενη παράγραφο.

3.2. Τα πλεονεκτήματα του ABC

- **Βελτίωση επιχειρησιακών διεργασιών.** Όπως είδαμε στην παρουσίαση των βημάτων υλοποίησης ενός συστήματος ABC, η πρώτη δουλειά που πρέπει να κάνει μια επιχείρηση προκειμένου να εφαρμόσει το σύστημα αυτό, είναι μια ανάλυση δραστηριοτήτων. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας μιας επιχείρησης. Αυτό βασίζεται στο γεγονός ότι είναι πολύ πιο δύσκολο να διαχειριστείς ένα οργανισμό ως ένα ενιαίο σύστημα, από ότι την κάθε δραστηριότητα χωριστά. Μέσω αυτής της ανάλυσης, οι διοικούντες παίρνουν πληροφόρηση για διάφορα θέματα, όπως: τι ακριβώς γίνεται, πόση εργασία απαιτείται, το κόστος πραγματοποίησης της εργασίας, η ποιότητα της εργασίας, ο χρόνος πραγματοποίησης της εργασίας, η εκροή της εργασίας. Επίσης, με βάση κάποια κριτήρια που έχουμε ήδη αναφέρει, εκτιμάται ποιες δραστηριότητες είναι οι πιο σημαντικές και ποια είναι η επίδοση τους.

Επιπλέον, με την ανάλυση προστιθέμενης αξίας εντοπίζονται οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν που παράγεται. Αφού λοιπόν, οι υπεύθυνοι λάβουν όλη αυτή την πληροφόρηση που πηγάζει από αυτήν την ανάλυση, μπορούν να βελτιώσουν τις επιχειρησιακές διεργασίες, με την εξάλειψη περιττών και σπάταλων δραστηριοτήτων, οι οποίες αυξάνουν το κόστος χωρίς κανένα αντίστοιχο όφελος. Οι διεργασίες και οι δραστηριότητες είναι το 'κεντρικό νευρικό σύστημα' ενός οργανισμού και εκπροσωπούν το τι κάνει η εταιρεία προκειμένου να δημιουργήσει αξία για τους πελάτες της. Η διοίκηση μιας επιχείρησης πρέπει να είναι επικεντρωμένη στη βελτίωση των διεργασιών, ώστε να καταφέρνει να βελτιώνει την ανταγωνιστικότητα της.

- **Ανίχνευση της κερδοφορίας των προϊόντων.** Το ABC χρησιμοποιώντας μια ευρύτερη κλίμακα δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους, και με τη βοήθεια της ιεράρχησης των δραστηριοτήτων σε επίπεδο παρτίδας και μονάδος προϊόντος, έδωσε μια πολύ διαφορετική εικόνα της κερδοφορίας των προϊόντων σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Τα παραδοσιακά συστήματα θεωρούσαν ότι *δεν υπάρχει καμία* σχέση μεταξύ του μίγματος προϊόντων και του όγκου παραγωγής, με τη ζήτηση πόρων.

Ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα ABC βοηθά τη διοίκηση να αποκτήσει καλύτερη γνώση για το πώς δημιουργούνται τα κέρδη της σε επίπεδο προϊόντων, και συνεπώς να βελτιώσει την κερδοφορία της, εγκαταλείποντας τα προϊόντα που δεν δημιουργούν κέρδη. Τη βοηθά δηλαδή να δημιουργήσει ένα πιο κερδοφόρο χαρτοφυλάκιο προϊόντων. Οι επιλογές που έχει μια επιχείρηση για να το πετύχει αυτό, είναι:

- Αναπροσδιορισμός των τιμών των προϊόντων.
 - Υποκατάσταση προϊόντων
 - Επανασχεδιασμός προϊόντων
 - Βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας
 - Επένδυση σε ευέλικτες γραμμές παραγωγής
 - Μείωση προϊόντων
- **Ανίχνευση της κερδοφορίας των πελατών.** Αντίστοιχα ως προς την κερδοφορία των προϊόντων θα μπορούσαμε να πούμε ότι εφαρμόζοντας μια επιχείρηση το ABC, ίσως διαπιστώσει ότι πελάτες στους οποίους αναλώνει περισσότερες δραστηριότητες, δεν είναι τόσο κερδοφόροι όσο υποστήριζαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.
- **Μετατροπή του έμμεσου κόστους σε άμεσο.** Όπως τονίσαμε πολλές φορές σε όλη τη διάρκεια της ανάλυσης μας, βασικός στόχος του ABC είναι ο προσδιορισμός όσο το δυνατόν περισσότερων συνδέσεων μεταξύ των πόρων και των δραστηριοτήτων. Στη συνέχεια και αφού ιχνηλατήσει τη χρήση όλων των πόρων από τις δραστηριότητες, συνδέει τα κόστη των δραστηριοτήτων με

τα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους πιο κατάλληλους και πιο αντιπροσωπευτικούς. Με αυτόν τον τρόπο ελαχιστοποιούνται τα λάθη και αποφεύγεται η αυθαίρετη κατανομή του κόστους που μπορεί να επηρεάσει αρνητικά μια σειρά αποφάσεων.

- **Βοηθά στην μείωση του κόστους.** Η διαδικασία βελτίωσης των επιχειρησιακών διεργασιών που είναι αποτέλεσμα της ανάλυσης δραστηριοτήτων και γενικότερα της εφαρμογής του ABC, έχει ως φυσικό επακόλουθο την μείωση του συνολικού κόστους μιας επιχείρησης. Πέρα από αυτό όμως, το σημαντικότερο είναι ότι το ABC επιτρέπει στους διοικούντες να γνωρίζουν από πού ακριβώς προέρχεται αυτή η μείωση του κόστους.
- **Εντοπισμός κόστους αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας.** Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα μετρούν μόνο το κόστος που δαπανάται για την απόκτηση των πόρων. Το ABC εκπληρώνοντας την βασική του αρχή ότι οι δραστηριότητες αναλώνουν τους πόρους για την παραγωγή προϊόντων / υπηρεσιών, μπορεί να υπολογίσει ποιο είναι το πραγματικό ύψος των πόρων που χρειάζονται για την παραγωγή κάθε προϊόντος ή την εξυπηρέτηση κάθε πελάτη. Δηλαδή, το ABC αναγνωρίζει και υπολογίζει τη διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στην πραγματική χρήση των πόρων (resource usage) και στις δαπάνες για την απόκτηση τους (resource spending), δηλαδή την αργούσα παραγωγική δυναμικότητα. Η ισότητα που απεικονίζει τη σχέση αυτή είναι η παρακάτω:

Κόστος συνολικών πόρων = κόστος χρησιμοποιημένων πόρων + κόστος αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας

Εφόσον λοιπόν δεν χρησιμοποιείται όλη η παραγωγική δυναμικότητα, δεν είναι σωστό να επιβαρύνουμε το κόστος των προϊόντων ή των πελατών με όλη τη δαπάνη του πόρου, αλλά με το ποσοστό της παραγωγικής δυναμικότητας που χρησιμοποιείται. Η αργούσα παραγωγική δυναμικότητα αποτελεί μια διαφορετική κατηγορία κόστους και η αναγνώριση της βοηθά την επιχείρηση είτε στην εντατικότερη εκμετάλλευση των αδρανών παραγωγικών πόρων, είτε στην

πώληση τους εφόσον δεν υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω εκμετάλλευση.

- **Το ABC βοηθά στην μέτρηση του κόστους της ποιότητας.** Το ABC δίνει τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να μετρά το ακριβές κόστος της ποιότητας. Η έννοια του κόστους της ποιότητας περιλαμβάνει δύο κύριες περιοχές:

A. Το **κόστος ελέγχου ποιότητας**, το οποίο περιλαμβάνει τα εξής δύο στοιχεία:

- Το κόστος πρόληψης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για την αποφυγή της παραγωγής ελαττωματικών προϊόντων..
- Το κόστος εκτίμησης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για τη διατήρηση του επιθυμητού επιπέδου ποιότητας

B. Το **κόστος αποτυχίας του έλεγχου** που προκαλείται από τη χρήση υλικών και την παραγωγή προϊόντων που δεν συμμορφώνονται με τις ποιοτικές προδιαγραφές, και αποτελείται από δύο επιμέρους στοιχεία:

- Το κόστος των εσωτερικών αστοχιών δηλαδή το κόστος που προκαλείται από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εσωτερικό της επιχείρησης, δηλαδή, το κόστος από τα ελαττωματικά προϊόντα και υλικά, από τις επανακατεργασίες και από τις καθυστερήσεις παραγωγής
- Το κόστος των εξωτερικών αστοχιών, δηλαδή το κόστος που προκύπτει από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης.

Η φιλοσοφία του ABC σχετικά με το κόστος της κακής ποιότητας, είναι ότι δεν πρέπει να αποτελεί μέρος των ΓΒΕ και άρα να μερίζεται σε όλα τα προϊόντα, αλλά να αναγνωρίζεται και να επιβαρύνει άμεσα τις διαδικασίες, τα τμήματα ή τους προμηθευτές που τα προκαλούν. Επίσης, το ABC δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να αναγνωρίσει τις δυνατότητες που έχει για βελτίωση της ποιότητας και να αναγνωρίσει που πραγματικά κρύβονται οι ευκαιρίες.

- **Δίνει πληροφορίες για το κόστος ενός προϊόντος σε όλα τα στάδια του κύκλου ζωής του.** Τα συνολικά κόστη κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής του προϊόντος, διαχωρίζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες: Τα κόστη ανάπτυξης του προϊόντος, τα κόστη διάθεσης του προϊόντος και τα παραγωγικά κόστη. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, το κόστος ανάπτυξης και εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, το επέρριπταν σε όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Το ABC βοηθά στον εντοπισμό αυτού του κόστους, καθώς επίσης και τον εντοπισμό των προϊόντων τα οποία αφορά. Επίσης, το ίδιο συμβαίνει και με το κόστος εύρεσης και απόκτησης ενός νέου πελάτη. Με αυτόν τον τρόπο, το ABC δεν παραποιεί την κερδοφορία των προϊόντων / πελατών, καθώς αυτά δεν επιβαρύνονται λανθασμένα με άσχετο προς αυτά κόστος. Επίσης, η αναγνώριση αυτού του κόστους δίνει τη δυνατότητα στην διοίκηση να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες περιορισμού του, από το στάδιο ακόμα του σχεδιασμού και της ανάπτυξης των προϊόντων.
- **Το ABC είναι χρήσιμο για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν 'Target Costing'.** Σύμφωνα με την τεχνική του *Target Costing*, η εταιρεία προσδιορίζει το επιτρεπτό κόστος για το προϊόν ή την υπηρεσία, έχοντας δεδομένη μια ανταγωνιστική τιμή αγοράς ή γνωρίζοντας την αναμενόμενη τιμή πώλησης, ώστε η εταιρεία να κερδίσει το επιθυμητό *περιθώριο* κέρδους. Αυτό που πρέπει να πετύχει η εταιρεία στην συνέχεια είναι να σχεδιάσει το προϊόν ώστε να ικανοποιήσει τους πελάτες και να μπορέσει να παραχθεί στην τιμή του κόστους στόχου του. Η εταιρεία έχει δύο επιλογές για να διαμορφώσει τα κόστη σε ένα επίπεδο κόστους στόχου, στις οποίες η συμβολή του ABC είναι σημαντική;

 - Να αναγνωρίσει τα περιθώρια βελτίωσης των διαδικασιών για την παραγωγή του νέου προϊόντος, έτσι ώστε να διασφαλίσει την οικονομικότερη χρήση των πόρων. Αυτό μπορεί να γίνει με την εισαγωγή νέας τεχνολογίας παραγωγής και με την χρήση εξελιγμένων τεχνικών διοίκησης κόστους όπως η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας.

- Να ανασχεδιάσει το προϊόν, έτσι ώστε να μειωθεί το κόστος του κατά το στάδιο του σχεδιασμού που είναι και το πιο σημαντικό.

- **Το ABC βοηθά στην σωστή επιλογή των προμηθευτών με τους οποίους συνεργάζεται μια επιχείρηση.** Παραδοσιακά, το κριτήριο με το οποίο οι επιχειρήσεις επιλέγουν τους προμηθευτές τους, είναι η χαμηλή τιμή αγοράς με την οποία τους προμηθεύουν τα προϊόντα τους. Για να πετύχουν αυτές τις χαμηλές τιμές, επιλέγουν προμηθευτές με τα εξής χαρακτηριστικά:
 - Που παρέχουν εκπτώσεις τζίρου σε περίπτωση μεγάλων παραγγελιών.
 - Που η ποιότητα των προϊόντων τους και η αξιοπιστία τους δεν είναι καλή.
 - Που η παραγωγή των προϊόντων τους γίνεται σε χώρες χαμηλού εργατικού κόστους
 - Που η παραγωγική τους διαδικασία δεν βασίζεται σε σύγχρονες μεθόδους παραγωγής

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούν να διακρίνουν ποιοι προμηθευτές αναλώνουν μεγαλύτερο μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το ABC μπορεί να ιχνηλατήσει αυτού του είδους τα κόστη. Σύμφωνα με το ABC ο καλύτερος προμηθευτής είναι αυτός που μπορεί να προμηθεύσει το προϊόν του σε μια επιχείρηση **σε χαμηλό συνολικό κόστος, και όχι σε χαμηλή τιμή.**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βενιέρης Α. – Κοέν Λ.- Κωλέτση Χ.: Λογιστική Κόστους- Αρχές και εφαρμογές, P.I. Publ., Αθήνα, 2003.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Horngreen D.- Foster C.- Datar H.: Cost Accounting- A Managerial emphasis, Prentice Hall, 1994.
- Cooper R.- Kaplan R.: Cost and effect- Using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business school Press, 1998.
- Miller J.A.: Implementing ABC in Daily operations, John Wiley and Sons Publ., 1996.
- O'guin M.: The complete guide to ABC, Prentice Hall, 1991.
- Cooper R.- Kaplan R.: The design of cost Management systems, Harvard Business school Press, 1991.

ΑΡΘΡΑ:

- Morrow- Connolly : Practical problems of implementing ABC, Accountancy Jan., 1994.
- Hartnett- Lowry- Luther : Is ABC feasible for external reporting?, Accountancy May, 1994.

