

ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



## ACTIVITY BASED COSTING

Φοιτήτριες:  
Μουλά Ευαγγελία  
Τσακαλέρη Μαρία

Εισηγητής: Χατζής Αναστάσιος

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

2.1 Εισαγωγή .....	4
2.2. Η εμφάνιση του κόστους βασισμένο σε δραστηριότητα: μία καινούργια ομιλία και ένας σημαντικός καταλύτης για την αλλαγή στην έρευνα και εξάσκησή μας; .....	5
2.2.1. Η συζήτηση για τη σχετικότητα.....	7
2.2.2. Κοστολόγηση βασισμένη σε δραστηριότητα ως ανερχόμενη τεχνική ανακάλυψη .....	14
2.2.3. Πέρα από την συζήτηση της «σχετικότητας» .....	21
2.3. Η εμπάθυνση και η διεύρυνση της «συζήτησης για την παλιά διαχειριστική λογιστική».....	25
2.3.1. Συμβουλευτική έρευνα: «ευρύτεροι κυματισμοί στη λιμνούλα» .....	26
2.3.1.1. Στρατηγική διαχείριση κόστους .....	29
2.3.1.2. Πρόσφατες εξελίξεις στα συστήματα διαχειριστικής λογιστικής .....	32
2.3.2. Βασική έρευνα: ανάπτυξη θεωρίας.....	34
2.3.2.1. Νέες κατευθύνσεις στην Έρευνα Διαχειριστικής Λογιστικής και τη Συζήτηση για το ABC .....	36
2.3.2.2. Οργανωτικά και συμπεριφοριστικά θέματα για το ABC .....	39
2.3.3. «Κριτική» έρευνα: παράδειγμα ή πλαίσιο του μυαλού; .....	43
2.4. Λογιστική δραστηριότητας στον τομέα οικονομικών υπηρεσιών.....	51
2.4.1. Η χαρτογράφηση των «παραγόντων αλλαγής»: το ABC σε ένα τμήμα του Ην.Β. μιας πολυεθνικής τράπεζας.....	55
2.4.2. Θεωρητικοποίηση της εφαρμογής ABC: εντοπισμός των «μονοπατιών της αλλαγής» .....	57

2.4.3. Η χρήση «της θεσμικής θεωρίας» στη μελέτη ABC: διαχειριστικές αλληλεξαρτήσεις για να συναντήσουν ένα νέο περιβάλλον .....	62
2.4.4. Λογιστική και οργανωτική αλλαγή .....	63
2.5. Συμπέρασμα.....	65
2.6 Βιβλιογραφία .....	68

## 2.1 Εισαγωγή

Θεωρείται ότι η διοικητική λογιστική είναι σε ένα κρίσιμο σημείο στην ανάπτυξή της. Αρχικά υπάρχουν τεχνικοί λόγοι για έναν τέτοιο ισχυρισμό. Κάποιες πρόσφατες συζητήσεις και κριτικές που αφορούν τα συστήματα της διοικητικής λογιστικής (MAS) αναγνωρίζουν ότι το ανταγωνιστικό περιβάλλον αλλάζει με σοβαρούς τρόπους, για παράδειγμα μέσω των τεχνολογικών εξελίξεων και της παγκοσμιοποίησης των αγορών (Schonberger, 1986; Hayes, et al. 1988). Αυτό έχει αυξήσει τον ανταγωνισμό κι έχει οδηγήσει σε μικρότερους κύκλους ζωής του προϊόντος. Αυτές οι αλλαγές έχουν συζητηθεί για να απαιτήσουν μια πιο ευέλικτη προσέγγιση στις ενέργειες οργάνωσης της εταιρίας (Bromwich and Bhimani, 1989). Θεωρείται ότι αυτές οι αλλαγές έχουν οδηγήσει σε σημαντικές μορφοποιήσεις στη δομή και στη συμπεριφορά του κόστους με τέτοιο τρόπο το οποίο σημαίνει ότι οι συμβατικές τεχνικές της διοικητικής λογιστικής πρέπει να αποτύχουν να παρέχουν σχετικές πληροφορίες στις εταιρίες (Hohnson and Kaplan, 1987; Howell and Soucy, 1988). Επιπλέον ισχυρίζεται ότι οι πληροφορίες της συμβατικής διοικητικής λογιστικής είναι πολύ αργές, πολύ συνολικές και πολύ παραμορφωμένες για να είναι σχετικές για σχεδιασμό κι έλεγχο αποφάσεων (Johnson and Kaplan, 1987:1).

Αυτό το νέο κύμα τεχνικής κριτικής και καινοτομίας συχνά χρονολογείται στην έκδοση του βιβλίου του Johnson και Kaplan, *Relevance Lost*. Ενώ αυτό μπορεί να είναι τόσο απλό, έχει υπάρξει όπως θα δούμε μια εντατικοποίηση των καινοτομικών ισχυρισμών και προσεγγίσεων για να ανασχηματιστεί το MAS στην προκειμένη περίοδο. Την ίδια στιγμή είναι ξεκάθαρο ότι με την ακόλουθη ανάπτυξη ενός καινούργιου είδους κριτικής λογιστικής η έρευνα και η σκέψη δεν έχουν περιοριστεί σε ένα τεχνολογικό μοντέλο. Όπως επίσης θα δούμε σε αυτό το κεφάλαιο, αυτή η πτυχή της έρευνας είχε να κάνει κάποιες σημαντικές παρατηρήσεις στην τεχνική επάρκεια των νέων προσεγγίσεων όπως το ABC και το σημείο μέχρι το οποίο οι απόψεις των τεχνικών έχουν υποβαθμίσει ή αγνοήσει ιστορικούς και πολιτιστικούς παράγοντες και την επιρροή τους σε τεχνικές καινοτομίες.

Αλλά ας ξεκινήσω ρίχνοντας φως στη σπουδαιότητα και την πρώιμη ανάπτυξη του φαινομένου ABC πριν συνεχίσω για να το προσδιορίσω υπό τους όρους της τεχνικής του επάρκειας και των ευρύτερων κριτικών και θεωρητικών παρατηρήσεων που έχουν γίνει σχετικά με το φαινόμενο ABC. Με αυτόν τον τρόπο, ελπίζουμε ότι αυτό το

κεφάλαιο θα παρουσιάσει μία στερεή βάση εδραιωμένη με τη σχετική λογοτεχνία για την κατανόηση της σπουδαιότητας της καινοτομίας ABC που μελετήθηκε εδώ και για τους λόγους που αφορούν τη μεθοδολογική προσέγγιση που θα υιοθετηθούν. [Το τελευταίο φυσικά είναι το θέμα του Κεφαλαίου 3].

Το κεφάλαιο χωρίζεται σε 5 μέρη. Το μέρος 2.2. προσπαθεί να δώσει περίληψη της εμφάνισης του ABC και του σημείου μέχρι του οποίου ήταν μία καινούργια συζήτηση και ένας τρόπος προώθησης μιας νέας σχετικότητας για το MAS. Το μέρος 2.3. θέτει το ABC στο περιβάλλον άλλων προσφάτων εξελίξεων στο MAS, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου που έχει ενσωματωθεί σε προσεγγίσεις όπως Στρατηγική Διαχείριση Κόστους, και στους καινούργιους τρόπους συνδυασμού οικονομικής και μη οικονομικής μέτρησης απόδοσης, ακόμα και όπου τέτοιες προσεγγίσεις μπορεί κατ'αρχήν να μην έχουν επικεντρωθεί με τον ίδιο βαθμό στην «δραστηριότητα» ως μία κατηγορία κλειδί (π.χ. “καρτέλα αναγραφής ισολογισμού” Balanced Scorecard). Η λογοτεχνία που αφορά την τεχνική επάρκεια των συστημάτων ABC επίσης αναφέρεται για να αναγνωριστούν οι σημαντικές κριτικές που έχουν γίνει για τις υποθέσεις και τους ισχυρισμούς της λογιστικής που βασίζεται σε δραστηριότητα. Τελικά, επίσης θεωρεί την ευρύτερη κριτική και θεωρητική εργασία που έχει λάβει υπόψη το ABC στις δυνάμεις του και τις αδυναμίες του ως μία άποψη σύγχρονης εξέλιξης και καινοτομιών λογιστικής και έρευνας λογιστικής. Το μέρος 2.4. κατόπιν επιστρέφει για να λάβει υπόψη τη λογοτεχνία για την εξέλιξη της λογιστικής δραστηριότητας στον τομέα οικονομικής υπηρεσίας, δίνοντας έμφαση σε 3 μελέτες της κύριας υπόθεσης σχετικά με το κόστος βασισμένο σε δραστηριότητα και το συνάλλαγμα στις τράπεζες. Τελικά, το μέρος 2.5. τοποθετεί αυτή την έρευνα στη λογοτεχνία και συνοψίζει τα κύρια ζητήματα που προκύπτουν στην ανασκόπηση της λογοτεχνίας.

## **2.2. Η εμφάνιση του κόστους βασισμένο σε δραστηριότητα: μία καινούργια ομιλία και ένας σημαντικός καταλύτης για την αλλαγή στην έρευνα και εξάσκησή μας;**

Είναι ευρέως αποδεκτό ότι το ABC δεν είναι «αυθεντικό» όπως οι υποστηρικτές του Robert Kaplan και Robin Cooper φαίνονται να υπονοούν σε κάποιες από τις αρχικές τους εργασίες. Προτάσεις για την χρήση μιας προσέγγισης βασισμένης σε δραστηριότητα ή συναλλαγή στην κατανομή κόστους φαίνεται να χρονολογείται

παλαιότερα πριν από την συζήτηση της σχετικότητας (Vatter, 1945; Longman and Schiff, 1955; Drucker, 1963; Staubus, 1971; Shillinglaw, 1982) Πιο πρόσφατα, οι Miller και Vollman (1985) είχαν προτείνει ότι ο όγκος της παραγωγής μπορεί να μην οδηγεί σε υπερβολικά κόστη στις μοντέρνες κατασκευαστικές εταιρίες. Ωστόσο, περισσότερο, στο «κρυφό εργοστάσιο» η αληθινή δύναμη που οδηγεί προέρχεται από συναλλαγές:

«Αυτές οι συναλλαγές εμπλέκουν ανταλλαγή υλικών και/ή πληροφορίες απαραίτητες να προχωρήσουν μπροστά την παραγωγή αλλά δεν καταλήγουν άμεσα σε φυσικά προϊόντα. Μάλλον, αυτές οι συναλλαγές ευθύνονται για απόψεις του «αυξανόμενου προϊόντος» ή της «δεσμίδας αγαθών» που αγοράζουν οι καταναλωτές - τέτοιες απόψεις όπως διανομή στην ώρα της, ποιότητα, ποικιλία και βελτιωμένος σχεδιασμός» (σελ. 144).

Αυτό το είδος της εργασίας δεν ήταν αμιγώς ακαδημαϊκό ούτε χωρίς επίδραση. Οι Miller και Vollman, για παράδειγμα, συγκεκριμένα πρότειναν όχι μόνο έναν καινούργιο τρόπο κοστολόγησης χρησιμοποιώντας συναλλαγές, αλλά επίσης και διαχείρισης αυτών των συναλλαγών.

«[Αν] οι συναλλαγές ευθύνονται για τα περισσότερα υπερβολικά κόστη στην κρυφή βιομηχανία, τότε το κλειδί για την διαχείριση των γενικών εξόδων είναι να ελέγχονται οι συναλλαγές που οδηγούν σ'αυτά. Διαχειριζόμενοι τις συναλλαγές σημαίνει ότι σκεφτόμαστε προσεκτικά και συνειδητά σχετικά με το ποιες συναλλαγές είναι κατάλληλες και ποιες δεν είναι και σχετικά με το πώς θα κάνουμε τις σημαντικές συναλλαγές πιο αποτελεσματικά». (σελ. 145, πλάγια γράμματα αρχικά).

Παρ'όλα αυτά η επίδραση του ABC ή της λογιστικής δραστηριότητας φαίνεται να υπήρξε αρκετή, και ακολουθεί την αξιοσημείωτη επιτυχία της Απώλειας Σχετικότητας και την πρωτοποριακή τεχνική εργασία από τη Σχολή Επιχειρήσεων του Harvard υπό την εποπτεία των Kaplan και Cooper μέχρι την έκδοση μιας σειράς μελετών περιπτώσεων κυρίως στην Ανασκόπηση Επιχειρήσεων του Harvard. Σ'αυτές τις μελέτες έγιναν δυνατοί ισχυρισμοί για τα πλεονεκτήματα της Κοστολόγησης Βασιζόμενης σε Δραστηριότητα έναντι συμβατικών συστημάτων προϊόντος - κοστολόγησης και η ρητορική της «καινοτομίας του Harvard» ήταν αναμφίβολα σημαντική για την ερμηνεία ακαδημαϊκής εργασίας στον κόσμο του επαγγελματία και έτσι έκανε δημοφιλή την κοστολόγηση δραστηριότητας ανάμεσα σε επαγγελματίες και ακαδημαϊκούς. Από αυτές τις «πετυχημένες» ιστορίες προήλθε ως απόσταγμα μια σειρά από «συνταγές για επιτυχία» που κυκλοφόρησε αυξανόμενα σε ακαδημαϊκά και

επαγγελματικά βιβλία και περιοδικά σε συνέδρια, εργαστήρια και μέσα από συμβουλευτική εργασία.

Σ' αυτή τη διαδικασία το ίδιο το ABC εξελίχθηκε και κινήθηκε από το να επικεντρώνεται στο να παίρνει το «σωστό κόστος» για τα προϊόντα (και έτσι να παίρνει σωστές στρατηγικές αποφάσεις σχετικά με επικερδείς και μη επικερδείς γραμμές της επιχείρησης) στο να πρέπει να επικεντρωθεί στον συντονισμό όλων των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού με τον πιο αποτελεσματικό τρόπο. Με αυτή την εμφάνιση το ABC σταδιακά έγινε Διαχείριση Βασισμένη σε Δραστηριότητα (ABM), που ως ένα σύστημα μπορεί να σου δώσει την ικανότητα να μετακινείσαι πέρα από ένα επίκεντρο προϊόντος οριστικά.

Αν μείνουμε με επίκεντρο στον Kaplan, που είναι ξεκάθαρα μια φιγούρα κλειδί εδώ, όχι απλά για τη δουλειά του στο ABC αλλά για την προηγούμενη δουλειά του σε προηγμένους τύπους λογιστικής διαχείρισης και συνεπώς για τη δουλειά του με τον Norton για τον Πίνακα Ισολογισμού, ίσως δούμε μια εσωτερική εξέλιξη στη δουλειά του κατά την διάρκεια των χρόνων ακριβώς πριν από τον σχηματισμό του ABC/ABM. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας 19S0, ο Kaplan είχε εκδώσει αρκετές μαχητικές εργασίες για την κατάσταση της λογιστικής διαχείρισης. Μια άποψη αυτής της κριτικής αποκρυσταλλώθηκε τότε στο βιβλίο με τον ιστορικό λογιστικής, Norton , *Απώλεια Σχετικότητας: Η ακμή και η πτώση της λογιστικής διαχείρισης*, όπου περιέγραφαν την ιστορική εξέλιξη της λογιστικής διαχείρισης και την αποτυχία της να είναι αποτελεσματική κατά τον 20<sup>ο</sup> αιώνα με ποικίλους τρόπους. Ισχυρίζονται ότι στο νέο ανταγωνιστικό περιβάλλον, οι διευθυντές τώρα χρειάζονται ένα νέο είδος πληροφοριών που οι συμβατικές πρακτικές λογιστικής διαχείρισης δεν παρείχαν. Αυτός ο ισχυρισμός απαιτεί περισσότερη ενίσχυση επειδή είναι τόσο κρίσιμος στον ορισμό των θεμάτων και των παραμέτρων αυτού που ίσως ονομάζουμε «η συζήτηση για τη σχετικότητα» (cf. Ezzamel *et al.*, 1990; Loft, 1995)

### **2.2.1. Η συζήτηση για τη σχετικότητα**

Η αποτυχία να προσαρμοστούν συμβατικά MAS στις αλλαγές στο νέο ανταγωνιστικό περιβάλλον υπήρξε ένας σημαντικός λόγος για την ανταγωνιστική πτώση της Δυτικής Βιομηχανίας (Johnson and Kaplan, 1987; Berliner and Brimson, 1988). Οι Johnson και Kaplan δικαιολογούν αυτή την αποτυχία με την πίστη τους ότι είναι πιθανόν να διευθύνουν εταιρίες από *τους αριθμούς*. Ο Johnson (1991b:A5.2)

ισχυρίζεται ότι οι εταιρίες αισθάνονται ικανές «και να σχεδιάσουν και να ελέγξουν τις υποθέσεις τους με πληροφορίες λογιστικής που στοιβάζονται για οικονομικούς σκοπούς αναφοράς». Επιπλέον, η λογιστική διαχείρισης έγινε υποβοηθητική στην οικονομική λογιστική, που σχεδιάστηκε αρχικά για εξωτερική αναφορά. Η απώλεια της σχετικότητας της λογιστικής της διαχείρισης ήταν μια περίπτωση του είδους «να βάλεις την άμαξα μπροστά από το άλογο».

«Οικονομικές πληροφορίες για αποτελέσματα επιχείρησης - ο πίνακας - έγινε το κύριο αντικείμενο της προσοχής των διευθυντών. Οι διευθυντές γρήγορα έχασαν από τα μάτια τους το άλογο - τις υποβόσκουσες δυνάμεις που παράγουν οικονομικά αποτελέσματα» (*ibid.*:A5.2)

Αρκετοί άλλοι συγγραφείς (e.g. Brimson, 1986; Maskell, 1989a-d; Bromwich, 1990; Simons, 1990) επίσης συζήτησαν προβλήματα που προέρχονται από το γεγονός ότι ανάγκες πληροφόρησης οδηγήθηκαν από απαιτήσεις οικονομικής αναφοράς. Ωστόσο, η ανάλυσή τους δεν έφυγε χωρίς πρόκληση, για παράδειγμα, οι Johnson και Kaplan έχουν δεχθεί κριτική για τη θεωρητική τους προσέγγιση, την ιστορική τους ανάλυση και για τα συμπεράσματα που έβγαλαν. Η Loft (1995) δίνει μία συνολική άποψη αυτών των κριτικών. Ισχυρίζεται ότι η περιγραφή της εξέλιξης της λογιστικής διαχείρισης των Kaplan και Johnson στο (προφανώς) προβληματικό παρόν είναι συζητήσιμη από τη στιγμή που

«μπορούν να εγερθούν ερωτήσεις σχετικά με την εγκυρότητα και την ιστορική τους εξήγηση που βασίζονται σε υποθέσεις υποβοσκομένων οικονομικών λογικών. Στην άποψη του κόσμου των Johnson και Kaplan, οι απασχολούμενοι της εταιρίας είναι «απλά και μόνο» ένας παράγοντας παραγωγής με ένα κόστος που πρέπει να ελαχιστοποιείται, ... αυτή η εξήγηση βοηθά στο να περιπλέξει την καταγωγή της λογιστικής διαχείρισης που όπως άλλες τεχνικές διαχείρισης δρα αρχικά ως ένα μέσο ελέγχου εργασίας» (Loft, 1995:41-42).

Επιπλέον, υπήρξε κριτική μέσα από την προσέγγιση διαδικασίας της εργασίας. Αυτή η προσέγγιση επικεντρώνεται στο πώς το MAS μπορεί να θεωρηθεί ότι αναπτύχθηκε αρχικά ως ένας τρόπος ελέγχου της εργασίας και επομένως υπάρχει η υπόθεση ότι το MAS δεν είναι ουδέτεροι μηχανισμοί για να γίνει η παραγωγή πιο αποτελεσματική αλλά είναι το απαραίτητο πρακτικό μέσο μέσα από το οποίο το κεφάλαιο γίνεται ικανό να εκμεταλλευτεί την εργασία σε κανονική και συστηματική βάση. Βασισμένοι στην εργασία των Braverman (1974), Hopper et al. (1987), και Hopper και Armstrong (1991) έχουν αναπτύξει μία κριτική γι' αυτό το μοντέλο. Έτσι,



οι Hopper et al. (1987) αμφισβητούν το επιχείρημα των Johnson και Kaplan ότι οι αλλαγές στο κόστος λογιστικής είναι συνεχείς και αναπόφευκτη συνέπεια των οικονομικών και τεχνολογικών προσταγών. Αντίθετα, ισχυρίζονται ότι οι αλλαγές στο κόστος λογιστικής δεν είναι συνεχείς και διαμορφώνονται από κοινωνική αντίθεση και τις ανάγκες των εταιριών να ελέγχουν την εργασία. Συνεπώς γι' αυτούς η εξέλιξη του MAS μπορεί καλύτερα να εξηγηθεί από αλλαγές σε διαδικασίες εργασίας. Οι Hopper και Armstrong (1991) διευρύνουν τη βάση της κριτικής επίθεσης αναπτύσσοντας μια κριτική για το πλαίσιο του κόστους συναλλαγής που υποστηρίζει το βιβλίο των Johnson και Kaplan και υποδεικνύει μία εναλλακτική ιστορία διαδικασίας εργασίας του κόστους και της λογιστικής διαχείρισης των Ηνωμένων Πολιτειών.

Ακόμη μια άλλη γραμμή κριτικής σκέψης έχει βασιστεί στον προβληματισμό του ABC, εμπνευσμένη από την θεωρητική προσέγγιση του Michel Foucault (1977) που έδωσε μία καινούρια προσοχή στους τρόπους με τους οποίους μορφές της γνώσης των ειδικών στις «ανθρωπιστικές επιστήμες» μπορεί να έχουν σημαντικά «αποτελέσματα δύναμης». Σ' αυτή τη βάση κάποια από αυτή την εργασία ισχυρίζεται ότι η γνώση που δημιουργείται μέσα από το MAS είναι ένας τύπος εξάσκησης μιας δύναμης «πειθαρχίας», που εν μέρει είναι μια πειθαρχία της δραστηριότητας σε συγκεκριμένο χρόνο και τόπο αλλά που μπορεί να δρα σαν τέτοια «δύναμη» πειθαρχίας μέσα από την εφαρμογή γνώσης «πειθαρχίας» του ειδικού. Η λογιστική, σύμφωνα με τους Hoskin και Macve (1986, 1994) είναι μια ιδιαίτερα σημαντική μορφή «πειθαρχικής» δύναμης, εξ' αιτίας του τρόπου που βάζει οικονομικά και μη οικονομικά νούμερα στην δουλειά για να διαμορφώσει και να αποτιμήσει την ανθρώπινη δραστηριότητα σε οργανωτικά περιβάλλοντα. Απ' αυτό το είδος της άποψης, μπορούμε να δούμε την εισαγωγή του MAS από άποψη «διοίκησης του μετρήσιμου ατόμου» μέσα από ένα πειθαρχικό δίκτυο ελέγχου, βασισμένο σε καθορισμένη και αξιολογική εκτέλεση με συστήματα μέτρησης εκτέλεσης που τροφοδοτούν και κοιτούν μπροστά.

Διάφοροι ακαδημαϊκοί υιοθετούν αυτή τη γραμμή σκέψης, συμπεριλαμβανομένων των Horwood και Miller (1994), Loft (1994) και Miller και O'Leary (1994), κι επλέον τους Hoskin και Macve. Επομένως είναι σημαντικό να σημειώσουμε ότι υπάρχει μια ποικιλία πιθανών ιστορικών εξηγήσεων βασισμένη στην εργασία του Foucault. Εδώ η εργασία των Loft (1986), Bhimani (1993), και Miller και O'Leary (1993) δεν υποστηρίζει πλήρως την προσέγγιση που μόλις περιγράφηκε.

Την ίδια στιγμή, τέτοια προσέγγιση είναι ιδιαίτερα πολύτιμη στο περιβάλλον αυτής της εργασίας. Διότι η προσέγγιση διασφαλίζει ότι επαρκής αναγνώριση των ιστορικών και άλλων περιβαλλοντολογικών παραγόντων θα ληφθεί υπόψιν, ενώ επίσης παρέχει πολύτιμη μεθοδολογική επικέντρωση στο ρόλο που παίζουν πρακτικές λογιστικής και στον 19<sup>ο</sup> και σήμερα, στην δυνατότητα που δίνεται σε διαφορετικές μορφές διαχειριστικού ελέγχου και λογιστικής να εξασκηθούν. Οι συγκεκριμένες πρακτικές που αναγνωρίζονται στην εργασία των Hoskin και Macve είναι τόσο μικρής κλίμακας πρακτικές, που επίσης αναγνωρίζονται από τον Foucault, όσο εκείνες της επιτήρησης και κανονικοποίησης της κρίσης που ενσωματώνονται στις μοντέρνες πρακτικές της γραπτής και αριθμητικά διαβαθμισμένης εξέτασης. Τέτοιες πρακτικές εξέτασης και διαβάθμισης, όταν εφαρμόζονται στο περιβάλλον του εργοστασίου και του γραφείου, παίρνουν μορφή ως το ξεχωριστό σύστημα «διαχείρισης από τους αριθμούς» που βρίσκεται σε όλα τα καινούργια συστήματα γνώσης διαχειριστικής λογιστικής που αναπτύσσονται από το 19<sup>ο</sup> αιώνα και έπειτα. Το ABC φυσικά, είναι μια προσέγγιση εντοπισμού και βελτίωσης «της δραστηριότητας» μολονότι είναι μία ξεχωριστή μοντέρνα εκδοχή παλαιότερων προσεγγίσεων. Συνοπτικά, όπως το θέτουν οι Ezzamel και οι άλλοι (1990:164, italics in original) : «η διαχείριση από τους αριθμούς είναι η ουσία της λογιστικής και η διακήρυξη της δύναμης της καινούργιας γνώσης» (κάποια μορφή λογιστικής είναι αναπόφευκτη). Επομένως ασκούν κριτική στην ιστορική ανάλυση των Kaplan και Johnson επειδή απέτυχαν να καταλάβουν τι ήταν το MAS από την αρχή. Τα παλιά συστήματα, όπως και τα καινούργια σήμερα, ποτέ δεν είχαν οικονομική λογική σχετικότητα του είδους που προτείνουν οι Johnson και Kaplan. Επομένως, δεν υπήρχε καμία «σχετικότητα» για να χαθεί. Αντίθετα, τα συστήματα ήταν και είναι όλα ικανά να διευκολύνουν τον αποτελεσματικό συντονισμό της λογιστικής για τη δραστηριότητα με πρακτικές διαχείρισης από τους αριθμούς. Έτσι, κάποιος μπορεί να δει, ως εναλλακτική για το ABC, την εισαγωγή τεχνικών που υπήρξαν επιτυχείς στην Ιαπωνία σαν μία εξίσου επαρκή λύση για τα προβλήματα του MAS. Σ'αυτή τη βάση, οι Ezzamel και οι άλλοι υποστηρίζουν ότι οι Kaplan και Johnson έχουν αγνοήσει το κοινωνικο-πολιτικό περιβάλλον των προβλημάτων και τις θεραπείες που παρουσιάζουν. Οι υποστηρικτές του επομένως είναι πιθανόν να βλέπουν τις λύσεις ABC ως γενικά εφαρμόσιμες, κάτι που μπορεί να ελεγχθεί σε μία μελέτη όπως αυτή. Εδώ θα είναι σημαντικό να είμαστε γνώστες συγκεκριμένων ειδών περιβαλλοντολογικής επιρροής, «ειδικά πώς

διαχειριστικά πιστεύω και πράξεις σχετίζονται με την αλλαγή της θέσης του τι ορίζεται να είναι νόμιμο και λογικό στην γνώση της επιχείρησης» (Hopper, 1994:497). Οι Ezzamel και οι άλλοι θεωρούν ότι από τη στιγμή που «η διαχείριση από τους αριθμούς» είναι ιστορικά ενσωματωμένη και ένα ακέραιο μέρος της μοντέρνας οργανωτικής ζωής, πρέπει να βλέπουμε πέρα από την έρευνα για πετυχημένες τεχνικές σ'ένα βαθύτερο επίπεδο ανάλυσης. Επομένως,

«πρέπει να σκεφτόμαστε συστηματικά για το πρόβλημα της λογιστικής που υπάρχει εδώ από την αρχή. Πόσο το δυνατόν καλύτερα μπορούμε να κάνουμε τους λογιστικούς αριθμούς να δουλεύουν μέσα στο γενικό σύστημα ελέγχου, έτσι ώστε να γίνονται πραγματικά αποτελεσματικοί συμπληρωματικοί τρόποι και στο να περιγράφουν και στο να οδηγούν την αληθινή εκτέλεση ενώ θα γνωρίζουν και θα ανταποκρίνονται σε τρόπους που ένας πληθυσμός από μετρήσιμα άτομα αλλάζει και εξελίσσεται;»

Αυτή η εργασία ελπίζει να συνεισφέρει μ'έναν μικρό τρόπο στην εξέλιξη αυτού του επιπέδου ανάλυσης. Μέχρι τώρα όπως το κάνει μπορεί να βοηθήσει στην εφαρμογή μιας υπόθεσης ότι έχουνε γίνει συμβιβαστικές προσπάθειες που απευθύνονται στη σχέση ανάμεσα στις δυνάμεις και τις αδυναμίες στο MAS. Υπό το πρίσμα αυτής της υπόθεσης, η διαχειριστική λογιστική φαίνεται κατά μία αίσθηση να είναι υποστηρικτική στην οικονομική λογιστική. Αυτό μπορεί να συμβαίνει επειδή η εξωτερική αναφορά είναι το δημόσιο πρόσωπο της λογιστικής, και έτσι να είναι το «κύριο» σύνολο αριθμών που χρειάζεται η διαχείριση για να διευθύνει με σκοπό να ικανοποιεί τις απαιτήσεις λογιστικής των αγορών, των μετόχων και των αναλυτών. Μπορεί να συμβαίνει επειδή στο τεχνικό επίπεδο οι αριθμοί διαχειριστικής λογιστικής είναι περισσότερο για συγκεκριμένο σκοπό και έτσι λιγότερο προφανώς στέρεοι ή «αληθινοί». Αλλά με βάση την πειθαρχική προσέγγιση που μόλις αναφέρθηκε αυτό είναι ουσιωδώς παραπλανητικό. Και αυτό δεν συμβαίνει επειδή η προσέγγιση θέλει να επιβεβαιώσει μία αντίθετη πρωταρχικότητα για την διαχειριστική λογιστική έναντι της οικονομικής. Αλλά τα ευρήματά της ενισχύουν την άποψη που ακούγεται από την ιστορία του Chandler σχετικά με τη γένεση της διαχείρισης στο Ορατό Χέρι (1977, pp. 1 ff.) ότι η ανάπτυξη της «μοντέρνας επιχείρησης» ακολουθεί την εφεύρεση των πρακτικών του «διαχειριστικού συντονισμού». Αυτές οι πρακτικές εμπλέκουν την εκμετάλλευση μορφών λογιστικής που στηρίζουν και εντοπίζουν την ανθρώπινη επίδοση, παράγοντας ένα καινούργιο είδος «πειθαρχικής» οντότητας επιχείρησης, όπου οι διάφορες αρχές γνώσης λογιστικής αναπτύσσονται σε καινούργιες μορφές. Συνεπώς, αυτό που βλέπει κάποιος είναι μία γενική καινούργια δύναμη λογιστικής,

που αρχίζει ιστορικά όταν παλιότερες μορφές του παρελθόντος που χρησιμοποιούσαν φυσικές οντότητες («η καλή» χρήση των πόρων, η καταστολή της κλοπής και της απάτης κλπ.) υποστηρίζονται από μορφές «ανθρώπινης λογιστικής» που επικεντρώνονται και σε παρελθοντικές και μελλοντικές επιδόσεις. Η υπευθυνότητα σ' αυτόν τον κόσμο έρχεται με την ανάπτυξη μοντέρνων οικονομικών και διαχειριστικών συστημάτων λογιστικής, για να καλύψει και οικονομική και μη οικονομική μέτρηση επίδοσης. Μετά εξελίσσεται ως ένα σύστημα στο οποίο η διαχείριση των οικονομικών αριθμών γίνεται κυρίαρχη όπως απλά παρατηρείται. Αλλά αυτό είναι ένα σύστημα στο οποίο οι ανακαλύψεις διαχειριστικής λογιστικής έρχονται πρώτες και στο οποίο υπάρχει πάντα μία σχέση συμπλήρωσης ανάμεσα σε μία συγκεκριμένη οικονομική λογιστική προσέγγιση και σε κάποια μορφή MAS. Η ανάπτυξη των ABC και ABM (και άλλων επεκτάσεων του παλιού MAS όπως ο πίνακας ισολογισμού) επομένως χρειάζεται να γίνει κατανοητή σ' αυτό το είδος πλαισίου κατανόησης όχι σε κάποιο όπου η διαχειριστική λογιστική φαίνεται απαραίτητα ως δευτερεύον χαρακτηριστικό.

Μπορούμε να δούμε τις αρχές του είδους της κριτικά πληροφορημένης έρευνας που ίσως καθώς εξελίσσεται, συνεισφέρει στην υπονόμηση αυτής της υπόθεσης από τη βάση. Εκτός από την εργασία των Soip (1996) και Lim (2000) που ήδη αναφέρθηκε κάποιες από τις εργασίες των Hopper και μια σειρά συγγραφέων, και των Ezzamel και Willmott υπάρχουν σ' αυτή την περιοχή. Μία από τις πρώτες τέτοιες μελέτες έγινε από τους Hopper και άλλους (1992) σε 6 μεγάλες εταιρίες του Ην. Βασιλείου σε διάφορες βιομηχανίες. Εδώ δεν υπήρξε «καμία ξεκάθαρη απόδειξη εξωτερικών κανόνων αναφοράς ή στάνταρ λογιστικής που αναφέρονται ως να έχουν επηρεάσει τα συστήματα διαχειριστικής λογιστικής» (p. 310). Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι υπάρχουν σημάδια ότι η έρευνα που παίρνει πληροφορίες από άλλες λιγότερο κρίσιμες απόψεις μπορεί να συνεισφέρει σ' αυτήν την αλλαγή στην αντίληψη. Για να αναφέρουμε απλά μία, ένα ερωτηματολόγιο που στάλθηκε ταχυδρομικώς για να πιστοποιηθούν οι λογιστές διαχείρισης που δουλεύουν στην βιομηχανία του Ην. Βασιλείου και οι εμπορικές εταιρίες σχετικά με τις αλληλεπιδράσεις ανάμεσα σε εξωτερική οικονομική αναφορά και διαχειριστική πληροφόρηση και λήψη αποφάσεων έφτασε σε παρόμοια συμπεράσματα. «Η έρευνα αποκάλυψε μικρή απόδειξη ενός γενικού πιστεύω ότι η εξωτερική αναφορά κυριαρχεί της εσωτερικής λογιστικής» (Joseph et al., 1996:90).

Το αρχικό μέρος της λογοτεχνίας της έρευνάς μου προσπάθησε να αναγνωρίσει κάποιες από τις κυρίαρχες αντιλήψεις του ABC και από τους πρωταγωνιστές του και αυτούς που πληροφόρησαν σημαντικά ανησυχίες σχετικά με το τι «σημαίνει» ή σηματοδοτεί. Είναι ίσως σημαντικό ότι αυτή η συγκεκριμένη νέα προσέγγιση αναπτύχθηκε την ίδια στιγμή με την καινούργια προσέγγιση που είναι γνωστή ως «κρίσιμη λογιστική». Αυτό σήμαινε ότι ενώ θα μπορούσε να γίνει μια προσέγγιση στην ιστορία από τους Johnson και Kaplan ως ένα κάλεσμα για την ανάπτυξη μιας πιο «σχετικής»<sup>1</sup> μορφής MAS θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η ιστορία (Ezzamel et al., 1990) για να υποστηριχθεί ότι η αληθινή αξία του MAS δεν ήταν ποτέ «σχετική» με την έννοια που το εννοεί η Απώλεια Σχετικότητας.

Την ίδια στιγμή αυτή η αρχική ανασκόπηση δείχνει ότι υπάρχουν περισσότερες περιοχές όπου θα μπορούσε να ασκηθεί κριτική στο ABC μόνο από την άποψη της ιστορικής εμφάνισής του. Ο Roslender (1996) προσφέρει μία χρήσιμη σύνοψη που αναγνωρίζει 4 σημαντικές περιοχές ενδιαφέροντος όπου η δουλειά των Johnson και Kaplan μπορεί να φανεί λιγότερο από πειστική. Πρώτον, φαίνεται να υπάρχει περιορισμένη απόδειξη των τεχνικών εξελίξεων που χρησιμοποιούνται μέσα στο MAS για να ανταποκριθούν αποτελεσματικά στις αλλαγές του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Δεύτερον, υπάρχει αρκετή αμφιβολία σχετικά με το αν το MAS είναι στην πράξη εξαρτώμενο από τις απαιτήσεις οικονομικής αναφοράς. Τρίτον, αυτό το είδος έρευνας έχει βασιστεί σε «απλοποιημένα μοντέλα βασισμένα στα οικονομικά του έξω κόσμου» (p.535), που συχνά είναι αναμφισβήτητα με κάποιον τρόπο. Τελικά, μπορούμε να ισχυριστούμε ότι η διαχείριση από τους αριθμούς έχει αναπτυχθεί ως μία «διαστρέβλωση» του ρόλου και της φύσης του MAS που χρειάζεται να ξαναανακαλύψει μία ανησυχία αναπτύσσοντας πιο κατάλληλους (αποτελεσματικούς/εποικοδομητικούς) τρόπους συνδυασμού επιχειρηματικής δραστηριότητας με λογιστικούς αριθμούς.

Αν αυτό προσφέρει μία γενική εισαγωγή στο φαινόμενο ABC και σε κάποιους από τους σημαντικούς τρόπους που το έχουμε δει στη λογοτεχνία, ας περάσω τώρα στη θεώρηση της πιο τεχνικής λογοτεχνίας και τα επιχειρήματα κλειδιά της.

<sup>1</sup> Κάποιες από τις εργασίες κλειδιά από αυτές τις ομάδες περιλαμβάνουν τους Hopper et al. (1992), Ezzamel (1994b), Ezzamel et al. (1997), Ezzamel et al. (2001a, 2001b).

## 2.2.2. Κοστολόγηση βασισμένη σε δραστηριότητα ως ανερχόμενη τεχνική ανακάλυψη

Εδώ θέλω να θεωρήσω το ABC ως μία τεχνική καινοτομία μέσα στον τομέα της ομιλίας για τη διαχειριστική λογιστική, από τη στιγμή που για να πετύχει σαν μία καινούργια πρωτοβουλία έπρεπε να «μιλήσει» την ομιλία της διαχειριστικής λογιστικής αποτελεσματικά. Εδώ ο τρόπος με τον οποίο ο Kaplan, ως ένας ηγετικός ερευνητής διαχειριστικής λογιστικής, μπόρεσε να γαντζωθεί πάνω σε ένα από τα μεγαλύτερα αινίγματα διαχειριστικής λογιστικής, πώς να βγάλει νόημα από τα «κόστη γενικών εξόδων» ήταν σημαντικός.

Σύμφωνα με το γενικό επιχείρημα του Kaplan που έρχεται από την καρδιά της ορθοδοξίας της διαχειριστικής λογιστικής, τα συστήματα διαχειριστικού κόστους θα'πρεπε να απευθύνονται σε τρεις διαφορετικές λειτουργίες: εκτίμηση απογραφής για λόγους οικονομικής αναφοράς, λειτουργικός έλεγχος για αξιολόγηση επίδοσης και παραγωγικότητας και μέτρηση κόστους ατομικού προϊόντος. Έπειτα αναγνωρίζει σωστά, ότι «κανένα μονό σύστημα δε μπορεί να ανταποκριθεί με επάρκεια στις ανάγκες που δημιουργούνται από διάφορες λειτουργίες των συστημάτων κόστους» (Kaplan, 1988:66). Αλλά έπειτα συνεχίζει για να επικεντρωθεί στο πρόβλημα γενικών εξόδων ως το πρόβλημα κλειδί. Έτσι, ενώ ο πρώτος στόχος εκπληρώνεται επαρκώς από το συμβατικό MAS, τέτοια συστήματα δεν εξηγούν αυτό που πρέπει να κάνει ο διευθυντής καταστήματος για να βελτιώσει την επίδοση και τείνουν να διαστρεβλώνουν κόστη προϊόντος για σκοπούς στρατηγικής και αγοράς, ειδικά σε περιβάλλοντα υψηλών γενικών εξόδων (Johnson and Kaplan, 1987).

Αυτή η γενική ανάλυση είναι αυτό που «ξεκαθαρίζει το τοπίο» για την καινούργια οικεία ABC ανάλυση. Όπως ξέρουμε τα παραδοσιακά συστήματα προϊόντος - κοστολόγησης (κοστο-κεντρική μέθοδος) βασίζονται σε μία διαδικασία δύο σταδίων. Πρώτον η κατανάλωση άμεσων πηγών εντοπίζεται στα προϊόντα (άμεσα κόστη) και στα κέντρα κόστους (έμμεσα κόστη). Τα κόστη σε βοηθητικά κέντρα κόστους αποδίδονται στα κύρια κέντρα κόστους. Στο δεύτερο στάδιο τα έμμεσα κόστη των κυρίων κέντρων κόστους αποδίδονται σε αντικείμενα κόστους (π.χ. προϊόντα ή υπηρεσίες) με κριτήρια σχετικά με τον όγκο όπως άμεσες εργασιακές ώρες, ώρες μηχανημάτων ή κατανάλωση υλικών<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Ο Scapens (1994) παραδέχεται ότι οι λογιστικές πρακτικές - ως θεσμικές ρουτίνες - είναι γενικά αργές για να αλλάξουν κι αυτό μπορεί να εξηγήσει την αργοπορία από άποψη ανταπόκρισης στις αλλαγές του περιβάλλοντος.

Η «στροφή» του Kaplan στο πρόβλημα γενικών εξόδων γίνεται για να επιχειρηματολογήσει ότι όπου είναι δυνατόν, ακόμα και η αναγνώριση ότι η απόδοση κόστους είναι ένα θέμα κρίσης (αυθαίρετης) ο στόχος πρέπει να είναι η χρήση της κρίσης για να αναγνωριστούν σχέσεις αιτίας και αποτελέσματος. Ο Kaplan θεωρεί ότι η αναγνώριση των δραστηριοτήτων κλειδί που «οδηγούν» τα έμμεσα κόστη ήταν ο τρόπος για την αναγνώριση τέτοιων σχέσεων αιτίας - αποτελέσματος. Επιπλέον, στο πολύπλοκο, πολυπαραγωγικό περιβάλλον των μοντέρνων επιχειρήσεων, η απόδοση των «έμμεσων» κοστών θα μπορούσε να δεθεί πιο άμεσα με τα προϊόντα και έτσι να οδηγήσει σε σημαντική μείωση στις διαστρεβλώσεις στους υπολογισμούς του κόστους προϊόντος. Σήμερα, κάθε βιβλίο Διαχειριστικής Λογιστικής δείχνει το πώς ένα προϊόν ή υπηρεσία με χαμηλές άμεσες εργασιακές ώρες/κόστη αλλά υψηλές απαιτήσεις από άποψη προηγούμενων «εμμέσων» ή κοστών γενικών εξόδων μπορεί να φανεί «στο αληθινό» του φως ως ακριβό και επικίνδυνο αν ένα σύστημα ABC υιοθετείται.

Την ίδια στιγμή το ABC ως ένα τεχνικό λογιστικό σύστημα παραμένει βασισμένο σε μία διαδικασία δύο σταδίων. Τα κόστη γενικών εξόδων πρώτα χρεώνονται στις κοινοπραξίες κόστους βασισμένα σ'εκείνες τις δραστηριότητες που έχουν αναγνωριστεί ως αυτές που προκαλούν τέτοια κόστη.<sup>3</sup>

Αυτά τα κόστη μετά προσαρτώνται σε γραμμές προϊόντος με οδηγούς κόστους που αντανακλούν τον τρόπο με τον οποίο κάθε συγκεκριμένη γραμμή προϊόντος συμφωνεί με τη δραστηριότητα της οποίας τα κόστη συλλέγονται σε μία συγκεκριμένη κοινοπραξία κόστους. Όπως το θέτει ο Cooper (1990:59),

«το πρώτο στάδιο αποφασίζει το κόστος των δραστηριοτήτων (αυτό το στάδιο βασίζεται στην διαβεβαίωση ότι οι δραστηριότητες προκαλούν κόστη). Το δεύτερο στάδιο αποφασίζει το κόστος των προϊόντων, τους καταναλωτές ή οποιοδήποτε άλλο αντικείμενο κόστους γι'αυτό το θέμα (αυτό το στάδιο βασίζεται στη διαβεβαίωση ότι τα προϊόντα ή οι πελάτες καταναλώνουν δραστηριότητες)».

Το επιχείρημα λογιστικής πίσω απ'αυτή την πρόταση είναι ότι το συμβατικό MAS κάνει λάθος στην απόδοση κοστών γενικών εξόδων στη βάση της κατανάλωσης ενός προϊόντος άμεσων δραστηριοτήτων (π.χ. εργασιακές ώρες ή ώρες μηχανημάτων).

<sup>3</sup> Τέτοια ανάλυση χαρακτηριστικά συμπεριλαμβάνει τις παρακάτω φάσεις: μελέτη ενός οργανισμού ή ενός τμήματος για να βρεθούν τι δραστηριότητες γίνονται, πόσοι άνθρωποι εκτελούν αυτές τις δραστηριότητες, πόσο χρόνο ξοδεύουν και τι πηγές απαιτούνται. Κατά τη διάρκεια του χρόνου μία τεχνική ανάπτυξη κλειδί έγινε για να περιοριστεί ο αριθμός των οδηγιών που χρησιμοποιούνται, για να διατηρηθεί το επίκεντρο στις σχέσεις κλειδιά και να δοθεί η δυνατότητα για αποτελεσματική διαχείριση. Αρχικές προσεγγίσεις, συχνά αναγνώρισαν, πενήντα ή περισσότερους «οδηγούς» κλειδιά που αποδείχτηκαν πάρα πολλοί για να επιτύχουν ένα σύστημα ABC αποτελεσματικά στην πράξη.

Όπως δείχνουν τα παραδείγματα του βιβλίου, οποιαδήποτε τέτοια προσέγγιση θα τείνει να υπερκοστολογεί προϊόντα μεγάλου όγκου και να υποκοστολογεί αυτά με μικρό όγκο όπου η κατανάλωση έμμεσων δραστηριοτήτων αποδεικνύεται ότι είναι πολύ υψηλότερη (Cooper and Kaplan, 1991).<sup>4</sup>

Ωστόσο, αυτή η γενική προσέγγιση μπορεί να γυρίσει ανάποδα, από τη στιγμή που είναι αποδεκτό ότι η ανάλυση ABC είναι αποτελεσματική στις αιτιολογικές σχέσεις ανάμεσα στις δραστηριότητες και τα κόστη σ'ένα επίπεδο οντότητας. Δεν υπάρχει τώρα, κανένας λόγος του γιατί το επίκεντρο στα προϊόντα να μην αντικατασταθεί από ένα επίκεντρο στον έλεγχο των δραστηριοτήτων γενικά. Σ' αυτό το επίπεδο το ABC μπορεί ν'αρχίσει να γίνεται ABM (Διαχείριση Βασισμένη σε Δραστηριότητα), όπου, ανεξάρτητα από τη δημιουργία κοστών προϊόντων καινούργιες μετρήσεις οικονομικής και μη-οικονομικής επίδοσης μπορούν να αναπτυχθούν για να ελέγχουν τις διαδικασίες και την ποιότητα αποτελεσματικά (Maskell, 1989 a-d ). Στην προσέγγιση ABM οι δραστηριότητες τώρα μπορούν να ελέγχονται σε μία σειρά από οργανωτικά επίπεδα, ξεκινώντας με αυτά που μπορούν να οριστούν επειδή συμβαίνουν στο τοπικό επίπεδο τμήματος, και κατόπιν προχωρώντας μέσα από μία κατάλληλη σειρά υψηλότερων επιπέδων σ'αυτά που ορίζονται ως «ευρείας οντότητας». Η προσέγγιση μπορεί τώρα να χρησιμοποιηθεί με συμπληρωματικούς τρόπους. Το ABM μπορεί να διευθύνει την επιχείρηση ενώ το ABC μπορεί ακόμα να χρησιμοποιείται για να κοστολογεί σωστά ένα προϊόν κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής του, δεδομένου του συνεχούς επιχειρησιακού περιβάλλοντος όπου οι κύκλοι ζωής γίνονται βραχύτεροι αφήνοντας λιγότερο χρόνο για να αναπληρωθεί μία κακή απόφαση τιμολόγησης (Brimson, 1986).

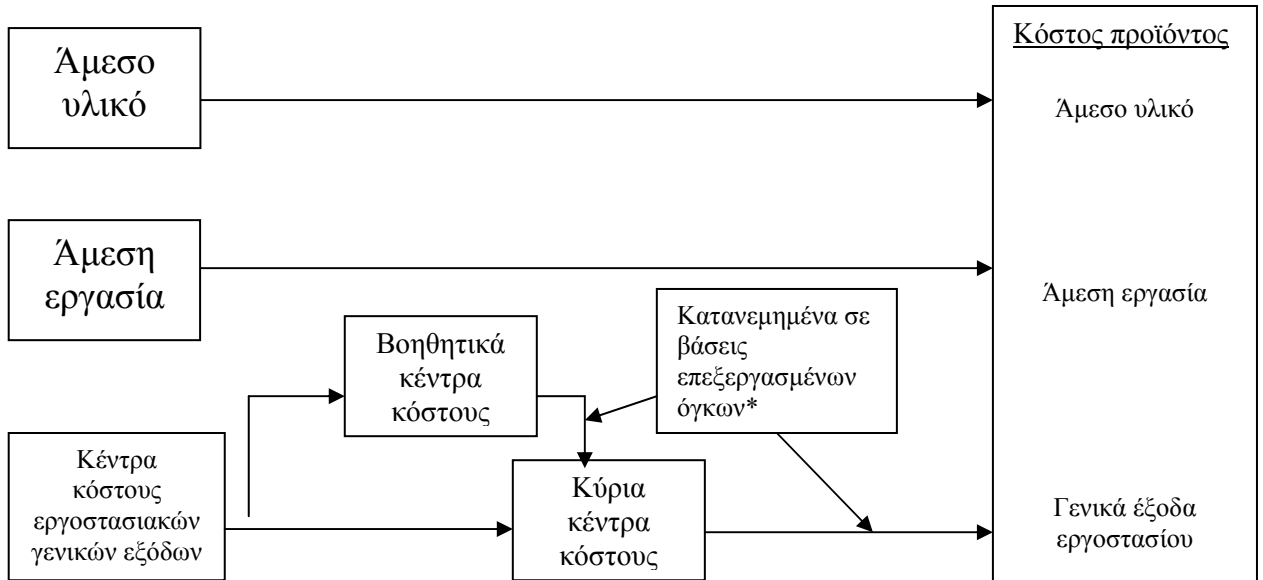
Αν συγκρίνουμε το ABC με το συνολικό παραδοσιακό κόστος, υπάρχει παρόμοια προσέγγιση και στα δύο συστήματα από τη στιγμή που και τα δύο χρησιμοποιούν μία διαδικασία δύο σταδίων (βλ. Σχ. 2.1.). Ωστόσο, σύμφωνα με τους υποστηρικτές του, το ABC παρέχει ένα πλαίσιο για να «επιτευχθούν οι δύο στόχοι κοστολόγησης γενικών εξόδων της ομογένειας του κόστους κοινοπραξίας και μία σχέση αιτίας/αποτελέσματος ανάμεσα σε βάσεις απορρόφησης και κόστων» (Innes and Mitchell, 1998:24). Το ABC έχει βρεθεί μπροστά ως η λύση σε πολλά

<sup>4</sup> Επιπλέον θεωρείται ότι οι πρόσφατες αλλαγές ανταγωνιστικού περιβάλλοντος τείνουν να αυξάνουν τα κόστη γενικών εξόδων και να μειώνουν τα άμεσα κόστη και έτσι να δυσχεραίνουν τα αποτελέσματα οποιωνδήποτε διαστρεβλώσεων στους υπολογισμούς κόστους προϊόντος που γίνονται χρησιμοποιώντας μεθόδους άμεσης απόδοσης. Αυτό μπορεί να είναι «καταστροφικό» σ'έναν κόσμο όπου «είναι πιο ακριβές να λέμε ότι τα γενικά έξοδα οδηγούν τα κόστη εργασίας απ'ότι το αντίθετο» (Nanni cf 1988:43).



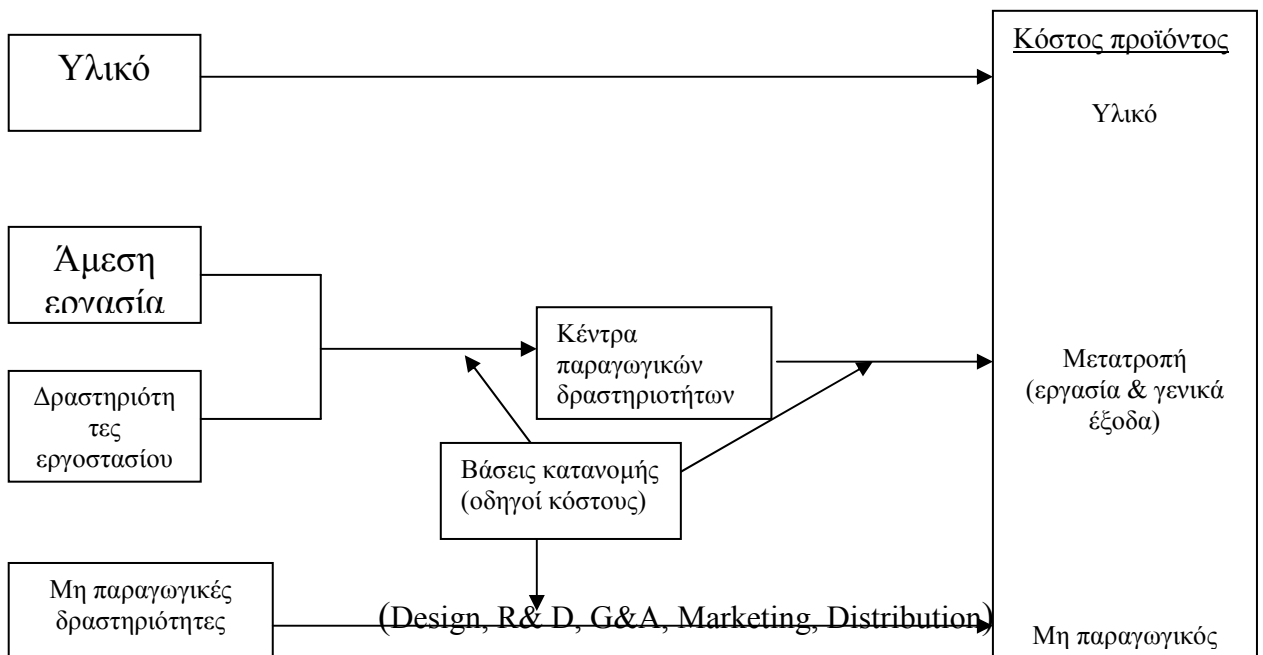
Σχήμα 2.1- Σύγκριση στην κοστολόγηση προϊόντος

**A. Παραδοσιακή Κοστολόγηση**



\*εργασιακές ώρες, ώρες μηχανημάτων, βάρος υλικών, νούμερα πωλήσεων, κ.ο.κ.

**B. Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα**



Πηγή: Προσαρμόστηκε από τους Anthony και Govindarajan (1998:321)

προβλήματα των μοντέρνων επιχειρήσεων σε ανταγωνιστικά περιβάλλοντα. Αυτό συμβαίνει επειδή το συμβατικό MAS δίνει «πολύ λίγη προσοχή σε ελέγχους εσωτερικού κόστους, ταιριάζει το εισόδημα και τα έξοδα ακατάλληλα, και δίνει έμφαση σε συντηρητική εκτίμηση απογραφής με τα έξοδα της διαχειριστικής αναφοράς» (Peavey, 1990:31).

Ελπίζω ότι αυτό είναι μία δίκαιη ωστόσο κριτικά πληροφορημένη περίληψη των τεχνικών αρχών του ABC. Η μεγάλη του δύναμη ήταν να κάνει τις δραστηριότητες γενικών εξόδων ορατές και ελέγξιμες με έναν καινούργιο τρόπο, μέσα από ανάλυση δραστηριότητας (βλ. υποσημείωση 4) και επομένως να δώσει στους διευθυντές καινούργιες μετρήσεις επίδοσης (Raffish and Turney, 1991). Την ίδια στιγμή, υπήρχαν αρκετές τεχνικές αντιρρήσεις που θα μπορούσαν γρήγορα να κατευθυνθούν εναντίον του. Για παράδειγμα, δεν ήταν ξεκάθαρο, από τη στιγμή που κάποιος πήγαινε πέρα από τις μελέτες προώθησης του ABC, ότι υπήρχε δυνατή απόδειξη αυξανόμενης ακρίβειας μέσα από την εφαρμογή του ABC (Bromwich and Bimanhí, 1989). Ακόμα πιο σημαντικά, ως τεχνική προκατάληψη η νέα προσέγγιση στην απόδοση κόστους δεν μπορούσε πλήρως να αντιπαρέλθει το πρόβλημα «κρίσης». Υπήρχε μία κρίση ότι μπορούσαν να εδραιωθούν αιτιολογικές σχέσεις. Αλλά υπήρχαν δύο προβλήματα μ' αυτό. Πρώτον θα υπήρχαν πάντοτε κάποια κόστη (π.χ. κόστη κεντρικού καταστήματος) που έπρεπε να παραμένουν «αυθαίρετες» αποδόσεις όπου δεν υπήρχε καμία κρίσιμη σχέση είτε με ατομικά προϊόντα είτε με διαφορετικά (χαμηλότερης) οντότητας επίπεδα (Wells, 1994). Δεύτερον, δεν ήταν απαραίτητα ξεκάθαρο ότι ήταν δυνατόν σ' ένα πολύπλοκο πολυπαραγωγικό συνεχώς εναλλασσόμενο περιβάλλον οι υποτιθέμενες αιτιολογικές σχέσεις να είναι αιτιολογικές. Υπάρχουν αναπόφευκτα πολύπλοκες αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στις δραστηριότητες σε διαφορετικά τμήματα και ακούσιες συνέπειες των προφανώς απλών καθημερινών σχέσεων. Κάποιο σημάδι από αυτήν την πολυπλοκότητα ήταν ο τρόπος με τον οποίο (βλ. υποσημείωση 4) ο αριθμός των «καθημερινών» δραστηριοτήτων κλειδιά έπρεπε να είναι περιορισμένος εάν επρόκειτο το ABC να είναι ένα αποτελεσματικό διαχειριστικό σύστημα (cf. Anderson, 1995a; Cooper, 1996; Foster and Swenson, 1997; Gosselin, 1997; Inner el al., 1997). Το κίνημα ABC ήταν επομένως μία θαρραλέα προσπάθεια για να αντιμετωπισθούν τα πρακτικά προβλήματα διαχείρισης. Αλλά ο ισχυρισμός της αιτιότητας ήταν τουλάχιστον εν μέρει ρητορικός. Το ABC από αυτήν την άποψη δεν ήταν μία μεγάλη απόκλιση από το

παρελθόν αλλά απλά κάτι πιο ραφιναρισμένο του συμβατικού MAS. Έτσι ο Homgren και άλλοι, θα επιχειρηματολογούσαν ότι στο αποτέλεσμα έχει απλά περισσότερα ποσοστά απορρόφησης τα οποία μετά εφαρμόζει μέσα από την εκδοχή του μοντέλου δύο βημάτων του, με ακριβώς τον ίδιο τρόπο όπως και η συμβατική κοστολόγηση (Homgren, 1989; Shillinglaw, 1989; Kennedy, 1996).

Ο ρόλος της ρητορικής είναι επίσης σημαντικός στην ανάπτυξη του ABM. Σε μία πρώτη προσέγγιση του τι θα γινόταν το ABM, ο Johnson λέει ότι οι εταιρίες θα έπρεπε να διαχειρίζονται δραστηριότητες παρά κόστη (Johnson, 1988; Ostrenga, 1990), με την αρχή να είναι ότι οι δραστηριότητες καταναλώνουν πηγές και τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες. Ισχυρίστηκε ότι «η πληροφόρηση βασισμένη σε δραστηριότητα θα επικέντρωνε την προσοχή των διευθυντών σε υποβόσκουσες αιτίες (οδηγούς) του κόστους και του κέρδους αντίθετα με τις συχνά διαστρεβλωμένες οικονομικές αντηχήσεις εκείνων των αιτιών που εμφανίζονται σε αναφορές παραδοσιακού κόστους και επίδοσης» (Johnson, 1988:24-25).

Αλλά τότε ο Johnson, σ'ένα άρθρο το 1991 συνεχίζει για να δικαιολογήσει τη νέα προσέγγιση με μία αναλογία με την Αλληγορία του Πλάτωνα της Σπηλιάς. Σ'αυτήν την αναλογία, ο Johnson συγκρίνει τη σχέση ανάμεσα στο ABM και στην μετα-1950 οικονομική διαχείριση με την κατάσταση των φυλακισμένων στην Δημοκρατία του Πλάτωνα που έχουν ζήσει όλη τους τη ζωή σε μια υπόγεια σπηλιά. Οι μόνες εικόνες που βλέπουν οι φυλακισμένοι είναι οι διαστρεβλωμένες σκιές των ανθρώπων στην άλλη μεριά της φυλακής τους που αντανακλούν πάνω στην σκεπή της σπηλιάς από το φως μιας φωτιάς. Η πρώτη φορά που τους επιτρέπεται να βγουν έξω από τη σπηλιά στο ύπαιθρο είναι η πρώτη φορά που βλέπουν τα αντικείμενα και ο ένας τον άλλον καθαρά.

Ο Johnson συνδέει τους στάνταρ αριθμούς κοστολόγησης με τις σκιές στον τοίχο που αντανακλούν από λογιστές διαχείρισης που δουλεύουν πίσω από ένα όριο και διαχειρίζονται αντικείμενα και πηγές για να δημιουργήσουν σκιές. Για τους ανθρώπους που ζουν στη σπηλιά (διευθυντές) αυτοί οι αριθμοί αντιπροσωπεύουν την μόνη πραγματικότητα που έχουν ποτέ ζήσει. Μόνο αφού εκτεθούν στο φως του αληθινού έξω κόσμου (ABM) μπορούν να δουν τα πραγματικά αντικείμενα και τις πηγές που προηγούμενα ήταν γνωστές μόνο σ'αυτούς ως οι διαστρεβλωμένες σκιές πάνω στον τοίχο. Ο Johnson συμπεραίνει ότι το ABM επιτρέπει στους διευθυντές να παρατηρούν τις αληθινές δραστηριότητες και πηγές που καταναλώνονται και να

παίρνουν αποφάσεις βασισμένες σε μία καινούργια άποψη της πραγματικότητας που προηγούμενα δεν ήταν διαθέσιμη σ' αυτούς. Υποστηρίζει ότι από τη στιγμή που οι διευθυντές χρησιμοποιούν τους διαστρεβλωμένους αριθμούς για να πάρουν αποφάσεις για τις δραστηριότητες της επιχείρησης, οι αποφάσεις τους είναι πιθανές να είναι διαστρεβλωμένες και να καταλήγουν μόνο σε βελτιώσεις στους διαστρεβλωμένους αριθμούς. μόνο χρησιμοποιώντας μία ακριβή άποψη των δραστηριοτήτων των εταιριών μπορούν να ελπίζουν ότι θα πάρουν καλές αποφάσεις. Η ανταγωνιστικότητα των εταιριών και το μακροπρόθεσμο κέρδος έχουν παρακμάσει επειδή η χρήση αυτών των διαστρεβλωμένων αριθμών

«παρακινεί τους ανθρώπους να διατηρούν το προϊόν με σκοπό να καταφέρουν στόχους κόστους. Ενθαρρύνει τους διευθυντές να επιτυγχάνουν οικονομικούς στόχους κόστους παράγοντας προϊόν για χάρη του αντί ενθαρρύνοντάς τους να επικεντρώνονται στο μόνο κλειδί για τις ανταγωνιστικές λειτουργίες και το μακροπρόθεσμο κέρδος, δηλαδή δίνοντας τη δύναμη στους ανθρώπους αποτελεσματικά να ικανοποιούν τις ανάγκες του πελάτη» (Johnson, 1991a:231).<sup>5</sup>

Είναι ένα δυνατό κομμάτι γραφής. Αλλά δεν αποδεικνύει πια ότι τα καινούργια νούμερα είναι «αληθινά» πράγμα που κάνει ο ισχυρισμός αιτιότητας για την υπεροχή του ABC αρχικά.

Το συνεχές πρόβλημα για το ABM μπορεί να εικονογραφηθεί με την αναφορά στη μεθοδολογία του Brimson (1991:11) για την εφαρμογή ενός συστήματος διαχείρισης βασισμένο σε δραστηριότητα. Τώρα υπάρχουν έξι βήματα.

1. «Αποφάσισε για τις δραστηριότητες της επιχείρησης.
2. Αποφάσισε για το κόστος δραστηριότητας και επίδοσης. Η επίδοση μετριέται ως το κόστος ανά προϊόν, χρόνου για την εκτέλεση της δραστηριότητας και την ποιότητα του προϊόντος.
3. Αποφάσισε για το προϊόν της δραστηριότητας. Η μέτρηση δραστηριότητας (προϊόν) είναι ο παράγοντας με τον οποίο το κόστος της διαδικασίας ποικίλει πιο άμεσα.
4. Εντόπισε το κόστος δραστηριότητας στο κόστος στόχων. Τα κόστη δραστηριότητας εντοπίζονται στα κόστη στόχων όπως τα προϊόντα, οι διαδικασίες και οι παραγγελίες βασισμένες στην χρήση της δραστηριότητας.

<sup>5</sup> Λέγεται ότι υπάρχει μία τάση για επικέντρωση σε βραχυπρόθεσμα κέρδη παρά ένα κινήρι μακροπρόθεσμων στρατηγικών επένδυσης και έρευνας σε πιο αποτελεσματικά συστήματα κατασκευής (Hayes and Abernathy, 1980).

5. Αποφάσισε εταιρικούς μικρής κλίμακας και μεγάλης κλίμακας στόχους (κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας). Αυτό απαιτεί μία μη-απαίτηση της δομής του τρέχοντος κόστους που δείχνει πώς αποτελεσματικά λειτουργικές δραστηριότητες αποδίδουν αξία στον πελάτη.
6. Αξιολόγησε αποτελεσματικότητα δραστηριότητας. Η γνώση των κρίσιμων παραγόντων επιτυχίας (βήμα 5) δίνει τη δυνατότητα σε μία εταιρία να εξετάσει τι κάνει τώρα (βήμα 4) και τη σχέση αυτής της πράξης με την επίτευξη εκείνων των στόχων».

Τα βήματα 1-4 είναι η μέθοδος ABC. Η επέκτασή της με τα βήματα 5 και 6 περιγράφει την ευρύτερη προοπτική της μεθοδολογίας ABM που επιτρέπει στους διευθυντές να χρησιμοποιούν την πληροφορία από το ABC για λήψη αποφάσεων.

Ωστόσο, υπάρχουν δύο είδη προβλήματος εδώ. Πρώτον υπάρχει ένα πρόβλημα που υπογραμμίζεται από τον εντοπισμό της αποφασιστικότητας των στόχων στο Στάδιο 5. Αυτό σημαίνει μία τάση για αρχή από την τρέχουσα πρακτική. Ωστόσο, η τρέχουσα πρακτική μπορεί να είναι πολύ μη-λειτουργική από άποψη εφαρμογής μιας προσέγγισης βασισμένη σε δραστηριότητα. Δεν είναι ξεκάθαρο στην μεθοδολογία το πώς θα ξεπεραστεί ένα τέτοιο πρόβλημα. Το δεύτερο πρόβλημα αφορά τον βαθμό κατά τον οποίο παραβλέπονται αλληλεπιδράσεις και ακούσιες συνέπειες. Για παράδειγμα, πώς πρέπει να αναγνωρίζονται περιβαλλοντολογικά θέματα ότι δημιουργούν ένα πρόβλημα για την εφαρμογή του ABM (αν αυτά είναι σταθερά - συγκεκριμένα ή ποιο γενικά πολιτιστικά ή οικονομικά θέματα);

Αυτό είναι ένα θέμα που αυτή η μελέτη ελπίζει να ασχοληθεί. Ωστόσο, ας κλείσω αυτό το μέρος με μία σκέψη σ'αυτό που συνέβη σ'ένα τεχνικό επίπεδο για τους Johnson και Kaplan, Απώλεια μετά Σχετικότητας.

### **2.2.3. Πέρα από την συζήτηση της «σχετικότητας»**

Ο Johnson που φυσικά δεν ήταν ποτέ ερμηνευτής του ABC, κινήθηκε πέρα από την πίστη στις μεταμορφωτικές δυνάμεις της λογιστικής. Αντ'αυτού έχει προχωρήσει για να υποστηρίξει ότι η λογιστική είναι το πρόβλημα στην εργασία που συνοψίζεται στο βιβλίο του Ανακτώμενη Σχετικότητα - από Κορυφή - προς τα Κάτω σε Βάση - προς τα Πάνω Ενδυνάμωση (1992a) και μια σειρά από σχετικά άρθρα. Τώρα υποστηρίζει ότι η λογιστική μπορεί να παρέχει μόνο έναν έλεγχο κορυφής - προς τα κάτω και επομένως το ABC μπορεί να βελτιώνει τις πληροφορίες κόστους

χρησιμοποιώντας δραστηριότητες για να αποδίδει κόστη αλλά το κάνει αυτό χωρίς να παρέχει πληροφορίες για το πως οι πελάτες ικανοποιούνται ή οι διαδικασίες είναι σταθερές και αποτελεσματικές (Johnson, 1992b). Τώρα επικεντρώνεται σε τρία χαρακτηριστικά: πελάτες, ποιότητα και εργαζόμενοι και υποστηρίζει ότι «αυτό που μετράει στην επιχείρηση είναι να δημιουργούνται εργασίες που να σε γεμίζουν και να επιζούν ικανοποιώντας επικερδώς τις ανάγκες των πελατών (χωρίς να βλάπτουν την κοινωνία ή το περιβάλλον)» (Johnson, 1992b:28).

Το θέμα του Johnson τώρα είναι ότι «η σχετικότητα δεν χάθηκε χρησιμοποιώντας ακατάλληλες λογιστικές πληροφορίες για να διευθύνει. Χάθηκε χρησιμοποιώντας ακατάλληλα λογιστικές πληροφορίες για να ελέγχει τις λειτουργίες επιχείρησης» (Johnson 1992a:31). Το πρόβλημα είναι ότι οι διευθυντές διαχειρίζονται αποτελέσματα - όχι διαδικασίες. Είναι ζωτικό να κατανοήσουμε «τη δύναμη του πελάτη» και «τη δύναμη του εργάτη». Οι εταιρίες πρέπει να σταματούν τους διευθυντές και τους εργαζόμενους από το να προσπαθούν να μεταχειρίζονται διαδικασίες για να πετύχουν λογιστικούς στόχους και οι διευθυντές πρέπει να καταλαβαίνουν τις διαφορές ανάμεσα στη διαχείριση εξ'αποστάσεως και στις πρακτικές που θα οδηγήσουν σε ευελιξία και ικανοποίηση του πελάτη. Υποστηρίζει ότι η λύση είναι ολική διαχείριση ποιότητας (TQM) που συμπεριλαμβάνει την ομαδική εργασία και τους «ενδυναμωμένους» εργάτες. Είναι επίσης σημαντικό να αλλάξουμε την εκπαίδευση. Το ABC τώρα, για τον Johnson (1994) είναι μέρος του προβλήματος, όχι η λύση.

Αυτή η στροφή από τον Johnson προκαλεί περιέργεια τουλάχιστον για τον τρόπο που προτείνει ότι υπήρχαν άλυτες εντάσεις στη συνεργασία με τον Kaplan . [Ίσως αξίζει να παρατηρήσουμε ότι το ABC ποτέ δεν αναφέρεται στο βιβλίο τους το 1987 αν και το βιβλίο λαμβάνεται ευρέως ως ο εκτοξευτήρας για την «επανάσταση» του ABC]. Την ίδια στιγμή δεν είναι ξεκάθαρο πόσο επιδραστική υπήρξε ή θα είναι αυτή η προσέγγιση. Ο Ezzamel (1994b) προσφέρει μια απόκριση στον Johnson που δείχνει πόσο πολύ η λογιστική παραμένει ενσωματωμένη στα συστήματα της διαχείρισης και της «δύναμης του εργάτη» ακόμη και όταν η έμπνευση είναι να μετακινηθούμε πέρα από αυτήν. Βασισμένος στην ανάλυση των Ezzamel et al (1990) επιχειρηματολογεί για μια βαθύτερη εκτίμηση του τι είναι αυτό που κάνει η λογιστική, στην οποία είναι σημαντικό να χτιστεί μία κριτική κατανόηση των επιδράσεων της δύναμης της λογιστικής. Η λογιστική, ως μια μορφή ασκούμενης δύναμης μέσα στους

οργανισμούς, μπορεί ποτέ να μην υπήρξε άσχετη και ίσως έχει μια βαθύτερη σχέση από αυτή που φάνηκε στη συζήτηση μέχρι τώρα. Σ'αυτή τη βάση διαφωνεί με τον Johnson ότι το TQM μπορεί να είναι μία λύση όπου αποτυγχάνει η λογιστική. Αντίθετα, υποστηρίζει ότι η λογοτεχνία TQM δεν υπήρξε ποτέ επαρκώς αντανακλούσα ή κρίσιμη έτσι αυτή είναι στα καλύτερά της μία προσέγγιση «προβλήματος - λύσης» που προσπαθεί να δώσει γρήγορες λύσεις σε προβλήματα που ίσως ακόμα δεν έχουν σχηματιστεί πλήρως. Ως τέτοια, η προσέγγιση αποτυγχάνει να αποδείξει ότι μπορεί να είναι ένας κατώτερος, ή λιγότερο αποτελεσματικός τρόπος άσκησης του είδους της δύναμης που έχει εξασκήσει η λογιστική. Για παράδειγμα, υποστηρίζει ότι πολλές από τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται από το TQM είναι παρόμοιες μ'αυτές που χρησιμοποιούνται στη λογιστική (στο ότι ακόμα επιβάλλουν «διαχείριση από αριθμούς», τώρα βασισμένοι μη-οικονομικούς αριθμούς) και ότι συνεπώς «το TQM δεν προάγει οποιαδήποτε αληθινή ανησυχία για κατανόηση και διαχειριστικές οργανωτικές διαδικασίες» (Ezzamel 1994b:276). Τελικά, προτείνει ότι «ενώ οι περιορισμοί του MAS σταδιακά αλλά αργά αναγνωρίζονται, αυτοί του TQM έχουν για το μεγαλύτερό τους μέρος καλυφθεί από μη κριτικές προτροπές του τι είναι ικανό το TQM να διανέμει» (σελ. 279). Οι λογιστικές προσεγγίσεις μπορούν επομένως πιο ρεαλιστικά να τοποθετηθούν σε μηχανική σημαντική αλλαγή στο μέλλον. Ο Ezzamel συνεχίζει για να υποστηρίζει ότι είναι σημαντικό να κτίσουμε πάνω στην υπάρχουσα κριτική για τη δύναμη της λογιστικής και να αναγνωρίσουμε ότι η λογιστική δεν είναι ένας ουδέτερος και παθητικός καθρέφτης της οργάνωσης αλλά μάλλον ένα σύνολο από πρακτικές μέσα από τις οποίες η οργανωτική πραγματικότητα δημιουργείται και σχηματίζεται (cf Morgan 1988).

Ίσως αντιπαραθέσουμε τις τύχες της μετέπειτα εργασίας του Johnson με εκείνες του Kaplan . Ο Kaplan δεν έχει εγκαταλείψει την πίστη στην ανάπτυξη καλύτερων και πιο αποτελεσματικών λογιστικών συστημάτων ακόμη και αν έχει καταλήξει (1992) ότι το ABC δεν είναι «μαγικό» αλλά μόνο ένα από τα πολλά πληροφοριακά συστήματα που βοηθούν τους διευθυντές. Ωστόσο, υποστηρίζει ότι αυτό το σύστημα έχει αρκετά πλεονεκτήματα. Πρώτον, μπορεί να'ναι μέρος της διαδικασίας βελτίωσης. Δίνει μια ανάλυση κόστους/κέρδους όταν είναι απαραίτητο να επιτευχθεί η ποιότητα ή άλλες βελτιώσεις. Δεύτερον, μπορεί να συνδεθεί με τη μέτρηση επίδοσης. Αφού έχουν αναγνωρισθεί οι οδηγοί διαδικασίας για μια κρίσιμη δραστηριότητα, είναι πιθανόν να μπουν με μέτρα για να βελτιωθούν αυτοί οι οδηγοί

διαδικασίας από άποψη αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, μπορεί να βοηθήσει κάποιον να καταλάβει τις συνέπειες λειτουργικού κόστους και να βελτιώσει τις σχέσεις προμηθευτή. Για τον Kaplan είναι ζωτικό να διακρίνει ανάμεσα σε προμηθευτές χαμηλής τιμής και χαμηλού κόστους. Το κόστος λήψης, επιθεώρησης, αποθήκευσης και μετακίνησης υλικών πρέπει να συνδέεται με τις τιμές προμηθευτή. Τελικά το ABC μπορεί να βοηθήσει να αναγνωριστούν τα μέρη αυτά και οι πελάτες που μπορούν να ικανοποιούνται επικερδώς.

Την ίδια στιγμή, ο Kaplan έχει ιδιαίτερα συνδεθεί με ένα διαφορετικό είδος «λογικού βήματος» πέρα από το ABC, την Κάρτα Ισολογισμού που μπορεί να φαίνεται ως μία προσπάθεια να αιχμαλωτιστεί η κλίμακα του αυτού που συνεχίζει ως «δραστηριότητα» μ'ένα διαφορετικό τρόπο συνδυάζοντας οικονομικές και μη οικονομικές μετρήσεις για να παραχθεί ένα σύστημα ελέγχου που θεωρητικά συνδυάζει το καλύτερο και των δύο κόσμων.

Ο σκοπός εδώ είναι, η ανάπτυξη ενός πιο στρατηγικού είδους συστήματος μέτρησης επίδοσης που διασχίζει το παλιό οικονομικό λογιστικό/διαχειριστικό σύστημα συνδυάζοντας οικονομικά μέτρα που λένε «αν η στρατηγική της εταιρίας, η εφαρμογή και η εκτέλεση συνεισφέρουν σε βελτίωση γραμμής βάσης» (Kaplan and Norton 1992:77) με μη οικονομικά μέτρα να ορίζουν την ικανοποίηση του πελάτη, τις εσωτερικές διαδικασίες της επιχείρησης και την ικανότητα της εταιρίας να μαθαίνει και να βελτιώνεται.<sup>6</sup> Οι Kaplan και Norton (1996a:75) δηλώνουν ότι «ο πίνακας απευθύνεται σε ένα ελάττωμα στα παραδοσιακά συστήματα διαχείρισης: την ανικανότητά τους να συνδέσουν μία μακροπρόθεσμη στρατηγική της εταιρίας με τις βραχυπρόθεσμες πράξεις της». Εδώ, η ιδέα είναι να αναγνωριστούν οι εξωτερικοί και εσωτερικοί παράγοντες κλειδιά που θα διασφαλίσουν και βραχυπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη οικονομική επιτυχία (βλ. πίνακα 2.2). Οι Kaplan και Norton ισχυρίζονται ότι αυτή η διαδικασία δίνει τη δυνατότητα σε μία εταιρία όχι μόνο να αναγνωρίζει τα αποτελέσματα των πράξεων που ήδη γίνονται, αλλά επίσης να ρυθμίζει την πρόοδο στη κατασκευή των ικανοτήτων που θα χρειάζονται για τη συνεχή ανάπτυξη. Ένας Πίνακας Ισολογισμού αντιπαρέρχεται τα εμπόδια κλειδιά για

<sup>6</sup> Αυτό δεν είναι το μοναδικό κάλεσμα για μη οικονομικά μέτρα (cf Vaivo (1999) για μια επισκόπηση προηγούμενων καλεσμάτων για να συμπεριληφθούν μη οικονομικά μέτρα στο MAS). Σε αρκετές ευρωπαϊκές χώρες η εκτεταμένη χρήση ενός συστήματος αναφοράς – The Tableau de Bord - που προσπαθεί να σχηματίσει τις εσωτερικές λειτουργίες του οργανισμού και να τις συνδέσει στο περιβάλλον του, επίσης εφαρμόζει μια ποικιλία από μη οικονομικούς δείκτες (e.g. Lebas 1994, 1996; Roberts, 1995). Κάποιοι συγγραφείς έχουν αμφισβητήσει την νεότητα του Πίνακα Ισολογισμού εξαιτίας της ομοιότητάς του με το Tableau de Bord (Lebas, 1994; Epstein and Manzoni, 1998).



να θέσει στόχους επέκτασης και σχέδια απόδοσης πηγών που συγκεκριμένα συνδέονται με τη στρατηγική και παρέχοντας στρατηγική ανατροφοδότηση και μάθηση (Kaplan and Norton, 1996b).

Δεδομένων των δύο διαφορετικών δρόμων που αυτοί οι δύο ιδρυτές του επικέντρου στις δραστηριότητες έχουν πάρει και του γεγονότος ότι κανείς από αυτούς τώρα δεν αναμειγνύεται άμεσα με το ABC ή το ABM, κάποιος θα συμπεράνε ότι αυτή είναι μια περιοχή που ο χρόνος της έχει περάσει. Ωστόσο, δε συμβαίνει ξεκάθαρα αυτό, είτε από άποψη άσκησης της διεύθυνσης είτε από τη θεωρία που την περιβάλλει. Το ABC έχει από τη μια συνεχίσει να ανθίζει ως μία τεχνική κλειδί στο συμβουλευτικό οπλοστάσιο, καθώς έχει αποδειχθεί από την εφαρμογή του στην περίπτωση που εξετάζουμε παρακάτω. Από την άλλη, συνεχίζει να υπάρχει αρκετά κριτική διανοητική ανησυχία σχετικά με την επάρκεια και τη σημασία του (e.g. Armstrong, 2002). Αυτό συμβαίνει εξαιτίας του τρόπου που ανέλαβε το ABC να υπογραμμίσει το πρόβλημα των έμμεσων κοστών ή των κοστών των γενικών εξόδων μ'ένα καινούργιο και υψηλού προφίλ τρόπο ισχυριζόμενο ότι διέκρινε σχέσεις αιτίας - αποτελέσματος. Η προσέγγιση δεν χρειαζόταν απαραίτητα να είναι «σωστή». Ήταν πολύτιμη ωστόσο ως ένας τρόπος εξόδου από ένα θεωρητικό αδιέξοδο. Την ίδια στιγμή μπορούμε να τη δούμε ως αυτήν που έχει ανοίξει το δρόμο για καινούργια είδη σχέσης ανάμεσα στη διαχείριση και τη λογιστική στο πρακτικό επίπεδο όπως δίνεται από την κίνηση του Kaplan και του Johnson και πέρα. Ο καθένας τους ασχολήθηκε μ'αυτά που ήταν προηγούμενα σημαντικά όρια: ο πρώτος ανάμεσα στη διαχείριση και την συζήτηση για την οικονομική λογιστική, ο δεύτερος ανάμεσα στη λογιστική και τη συζήτηση για τη διαχείριση λειτουργιών. Και οι δυο έχουν συνεισφέρει σ'αυτό που μπορούμε να δούμε ως μία συζήτηση πιο γενικά διευρυμένη και βαθιά σχετικά με την διαχειριστική λογιστική. Τέτοια άποψη πρόσφατα ακούστηκε από τους Lukka και Granlund (2002) και είναι η φύση αυτής της διαλεκτικής αλλαγής που τώρα θα ασχοληθώ.

### **2.3. Η εμπάθουση και η διεύρυνση της «συζήτησης για την παλιά διαχειριστική λογιστική»**

Οι Lukka και Granlund (2002) υποστηρίζουν ότι κάποιος μπορεί να διαβεί 3 δρόμους για την έρευνα διαχειριστικής λογιστικής κατά τη διάρκεια της προηγούμενης γενιάς καθένας από τους οποίους έχει το δικό του διακριτό ρόλο, αλλά όλοι μαζί

χρειάζεται να ειδωθούν ως συμπληρωματικοί ή και ακόμα, συμβιωτικοί. Πρώτον, υπάρχει ένα παραδοσιακά τεχνικό είδος της έρευνας MAS. Δεύτερον, υπάρχει ένας σημαντικός δρόμος συμβουλευτικής έρευνας. Τρίτον, υπάρχει ο κρίσιμος δρόμος της έρευνας. Ο καθένας έχει τα δικά του συγκεκριμένα ενδιαφέροντα περιεχομένου, μεθόδους έρευνας, τρόπους επιχειρηματολογίας και ο καθένας έχει ένα διακριτό είδος σύνοψης ή «αποτελεσμάτων». Αλλά, κανένας από τους τρεις δεν μπορεί να θεωρηθεί σε απομόνωση από τη στιγμή που υπάρχουν αλληλεπιδράσεις μεταξύ τους. Ξεκάθαρα υπάρχει μια δυνατή σύνδεση στην εργασία ανθρώπων όπως οι Kaplan και Johnson ανάμεσα σε «βασική» και συμβουλευτική εργασία. Αλλά ο καθένας δημιουργεί πάνω σ'ένα τύπο κριτικής επίσης. Η κριτική εργασία μπορεί να φαίνεται να απέχει από τη συμβουλευτική αλλά καθώς η ενόραση ενσωματώνεται σε πιο γενική σκέψη, η κριτική εργασία δεν μπορεί πάντα να αποφεύγει να θεωρείται ως μέρος συμβουλευτικής σκέψης. Οι Lukka και Granlund επομένως, παρουσιάζουν έναν τρόπο όψης του πώς αυτές οι προσεγγίσεις όλες ποικίλως υπονοούνται σ'ένα νέο είδος ευρύτερης και βαθύτερης συζήτησης διαχειριστικής λογιστικής. Ξεκινούν στο πιο εφαρμοσμένο τέλος, τη συμβουλή.

### **2.3.1. Συμβουλευτική έρευνα: «ευρύτεροι κυματισμοί στη λιμνούλα»**

Η μεγάλη έμφαση στην πρακτικότητα και στο συμβουλευτικό της στυλ με εμπειρική απόδειξη από μελέτες είναι, υποστηρίζουν, χαρακτηριστικό της «συμβουλευτικής έρευνας». Αυτό το είδος έρευνας κυριαρχούσε ξεκάθαρα στο αρχικό στάδιο της λογοτεχνίας ABC όταν η κοστολόγηση ήταν η αρχική ανησυχία. Η λογοτεχνία με κυρίαρχο το Απώλεια Σχετικότητας (Johnson and Kaplan, 1987)<sup>7</sup> συμπεριλαμβάνει καταστάσεις όπου τα συμβατικά συστήματα κοστολόγησης ήταν ανεπαρκή και οι παρεχόμενες πληροφορίες αβάσιμες (e.g. Kaplan, 1984b, 1988; Cooper, 1987; Cooper and Kaplan, 1988a) και το ABC συζητήθηκε ως μία λύση γι'αυτά τα προβλήματα (e.g. Cooper, 1988a, 1988b, 1989a, 1989b, 1990, 1992; Cooper and Kaplan, 1988b, 1992; Johnson, 1988; Kaplan, 1988; Drury, 1989; Jeans and Morrow, 1989; Green et al., 1991; Committee and Grinnell, 1992; Hirsch and

<sup>7</sup> Ο Kaplan (1998:90) αναφέρεται στη δική του έρευνα ως «έρευνα πράξης καινοτομίας» καθώς βοηθά τους οργανισμούς να εφαρμόσουν μια καινούργια ιδέα. Η έρευνα πράξης καινοτομίας πρωτοχρησιμο-ποιείται «για να αναπτύξει τη θεωρία και μετά να εξετάσει την εφικτότητα της εφαρμογής της θεωρίας». Καθώς οι ακαδημαϊκοί ενεργά ασχολούνται στο να βοηθούν οργανισμούς, «μαθαίνουν όχι μόνο για την ίδια την ιδέα και πώς να τη βελτιώσουν, αλλά επίσης και για τις συνθήκες για πετυχημένη εφαρμογή στους οργανισμούς».

Nibbelin, 1992; MacArthur, 1992). Αυτή η σειρά εργασιών παρέχει ευκολοδιάβαστες πρακτικές συνεισφορές καθώς βοηθά να αναγνωριστεί πότε και αν χρειάζεται το ABC και δίνει προτάσεις για τον αριθμό και το είδος των κοινοπραξιών κόστους και των οδηγών κόστους που πρέπει να χρησιμοποιηθούν. Ένας μεγάλος αριθμός λογοτεχνίας εκδόθηκε κυρίως σε επαγγελματικά προσανατολιζόμενα περιοδικά όπως Harvard Business Review, Journal of Cost Management, Management Accounting (US) and Management Accounting UK.

Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου εκδόθηκε μια σειρά μελετών που περιέγραφαν το ABC. Η σχολή επιχειρήσεων του Harvard εξέδωσε ένα σύνολο από μελέτες πολλές από τις οποίες γράφτηκαν από τους Cooper και Kaplan. Το βιβλίο το Σχέδιο των Συστημάτων Κόστους Διαχείρισης: Κείμενο, Υποθέσεις και Αναγνώσματα (Cooper and Kaplan, 1991) συμπεριλαμβάνει αρκετές γνωστές τώρα υποθέσεις. Οι Johnson και Loewe (1987), Berland et al. (1990), Geitzmann (1991), και Brinker (1991, 1993, 1994) επίσης δίνουν παραδείγματα εταιριών που χρησιμοποιούν τεχνικές βασισμένες σε δραστηριότητα με σχετική επιτυχία. Ωστόσο, αυτές οι μελέτες υπόθεσης τείνουν να είναι «πολύ σύντομες, πολύ διευθυντικές, πολύ κοντά σε συμπεριφοριστικούς και εξωτερικούς παράγοντες, μη θεωρητικές και επομένως ανεπαρκείς για να ξεδιπλώσουν τις διαχειριστικές διαδικασίες και προβλήματα» (Hopper et al., 2001: 278). Οι μελέτες υπόθεσης κυρίως χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευαστική, αν και άρθρα που περιγράφουν το ABC σε άλλους τομείς, επίσης υπάρχουν (e.g. Rotch, 1990; Sephton and Ward, 1990; Menzano, 1991; Antos, 1992). Η έμφαση στην κοστολόγηση ήταν ξεκάθαρα κυρίαρχη με σχεδόν καμία αναφορά σε άλλες χρήσεις, δεδομένων βασισμένων σε δραστηριότητα. Σ' αυτό το πρώιμο στάδιο, η κύρια συζήτηση γύρω από ιδέες και υποθέσεις ABC ήταν το αποτέλεσμα 2 άρθρων από τους Piper και Walley (1990, 1991) που άσκησαν έντονη κριτική στην εσωτερική λογική του ABC και τη σχέση του με λήψη αποφάσεων διαχείρισης. Ο Cooper (1990) παρέχει μία απάντηση σ' αυτές τις κριτικές.

Ωστόσο, αρκετοί συγγραφείς υιοθέτησαν μια διαφορετική προσέγγιση σ' αυτό το στάδιο. Συνδέθηκαν με την Κατασκευαστική Βοηθούμενη από Υπολογιστή - Διεθνή (CAM-I) και η έμφασή τους στην κοστολόγηση ήταν μικρότερη. Αντ' αυτού έριξαν την προσοχή τους στη χρήση της πληροφόρησης ABC για διαχείριση κόστους και συχνά υπήρχε ένα στενό δέσιμο με: TQM (e.g. Brimson, 1986, 1988, 1991; Berliner and Brimson, 1988; Turney, 1989, 1991b; Turney and Reeve, 1990; Raffish

and Turney, 1991), έγκαιρα (e.g. Foster and Horngren, 1988; Morrow and Hazell, 1992), συνεχή βελτίωση (e.g. Turney and Reeve, 1990; Greenwood and Reeve, 1992) και μοντέρνα συστήματα κατασκευαστικής (e.g. Turney 1989). Επιπλέον, ο Johnson (1988, 1990) θεώρησε τεχνικές βασισμένες σε δραστηριότητα από μια προοπτική TQM. Αυτή ήταν η αρχή για τη συζήτηση που ακολούθησε την έκδοση της Επανάκτησης Σχετικότητας (Johnson 1992a, 1992b; Kaplan, 1992). Από αυτή τη συζήτηση προήλθε η εγκατάληψη της κοστολόγησης ως ο ύψιστος στόχος από τη στιγμή που οι υπερασπιστές της μεταφέρθηκαν από το ABC στο ABM (Cooper et al., 1992a, 1992b). Επιπλέον, ο Johnson που παλαιότερα θεωρούσε το ABC ως το κλειδί για συνεχή βελτίωση κέρδους (1988) τώρα προειδοποιεί ότι έχει πάει πολύ μακριά από τη στιγμή που «η λογιστική πληροφόρηση δεν είναι ικανή να καθοδηγεί εταιρίες προς την ανταγωνιστικότητα και το μακροπρόθεσμο κέρδος» (Johnson, 1992b:31).

Ωστόσο, ακόμα και μετά το 1992 η λογοτεχνία συνέχισε να επικεντρώνεται στη κοστολόγηση προϊόντος και το κέρδος (e.g. Gammell and McNair, 1994; Kaplan, 1994; Dederer, 1996; Wirsman, 1996). Υπήρξε ένας αυξανόμενος αριθμός άρθρων που περιγράφει τη μετάβαση του ABC σε άλλες τεχνικές βασισμένες σε δραστηριότητα, όπως το ABM (e.g. Drumheller, 1993; Turney, 1993; Cooper, 1994; Keys, 1994; Mecimore and Bell, 1995; Selto, 1995; Reeve, 1996; Cokins, 1999) ή προϋπολογισμό βασισμένο σε δραστηριότητα (e.g. Connolli and Ashworth, 1994; Kaplan, 1994; Mason, B., 1996; Borjesson, 1997; Grasso, 1997; Cooper and Kaplan, 1998; Block and Carr, 1999; Brimson and Antos, 1999, Bleeker, 2001). Τα άρθρα συχνά συζητούν τους συνδέσμους του με: TQM (e.g. Carlson and Young, 1993; Turney, 1993; Marshall, 1995), Οικονομική Προστιθέμενη Αξία (e.g. Hubbell, 1996a, 1996b) και τη θεωρία της λογιστικής περιορισμών/ διασύνδεσης (e.g. Salafatinos, 1995; MacArthur, 1996, Coate and Frey, 1999, Huang, 1999; Corbett, 2000).

Οι Bjornenak και Mitchell (1999) ισχυρίζονται ότι το επίκεντρο της λογοτεχνίας ABC έχει πρόσφατα αλλάξει από ABC σε ABM. Συμβουλευτικές εταιρίες επίσης βοήθησαν για να γίνει αυτή η αλλαγή και οι Στενές - συνδέσεις ανάμεσα σε ABC και ABM (e.g. Maberley, 1992; Maberley, 1997; Player and Keys, 1999; Player and Lacerda, 1999). Η προσοχή επίσης έχει στραφεί σε καινούργιους τρόπους συνδυασμού οικονομικών και μη οικονομικών μέτρων επίδοσης. Υπήρξε λιγότερη προσοχή σε «δραστηριότητα» ως μία κατηγορία κλειδί. Η ανάπτυξη του Πίνακα Ισολογισμού (Kaplan and Norton, 1992, 1993, 1996a, 1996b, 1997) έχει αυξήσει την

επιχειρηματολογία για την σπουδαιότητα των μη οικονομικών δεικτών επίδοσης. Οι σπουδαίοι εκδότες (Stenzel and Stenzel, 2001:3) του Journal of Cost Management διαβεβαιώνουν ότι:

«οι παραδοσιακές οικονομικές πρακτικές είναι το δομικό υπόβαθρο των λειτουργιών επιχείρησης. Ως λειτουργίες διαδικασίας το επίκεντρο των παραδοσιακών πρακτικών συνήθως είναι ποσοτικό. Καθώς η επιχειρησιακή σκέψη εξελίσσεται, ωστόσο, η βέλτιστη πρακτική έχει σταδιακά συμπεριλάβει το ποιοτικό ως υπόλογο για το ανθρώπινο στοιχείο. Εν συντομία, κατά μήκος του αναπτυξιακού δρόμου μέσα από αρχές ποιότητας, πρωτοβουλίες διαδικασίας και την επανάσταση της πληροφόρησης, οι άνθρωποι αντιπροσωπεύουν την ανταγωνιστική άκρη αυτού του μέλλοντος».

Η έκδοση αντανακλά άρθρα σχετικά με τον Πίνακα Ισολογισμού και «την ανάπτυξη στην υπεροχή» των μη οικονομικών μέτρων (Curtis and Ellis, 1997; Kaplan and Norton, 1997; Borgstrom, 2000; Syfert and Schumacher, 2000; Thor, 2000; Gooderham, 2001; Neely and Adams, 2001; Niven, 2001).

Οι Lukka και Granlund (2000;172) συμπεραίνουν ότι η συμβουλευτική έρευνα προσανατολίζεται προς την κατασκευή μιας αγοράς για το ABC, ο σκοπός είναι «η πώληση τεχνολογιών σε αναγνώστες που θα αυξήσει την ποιότητα των οργανισμών» μοντέλα απόδοσης κόστους και επομένως υποστήριξη στη διαχείρισή τους. Ωστόσο, οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται δεν είναι γρήγορες και «μπορούν να δεχτούν κριτική εξαιτίας των μονόπλευρων απόψεών τους και το ιουδαϊκό «ο σκοπός αγιάζει τα μέσα» (σελ. 173).

### **2.3.1.1. Στρατηγική διαχείριση κόστους**

Καθώς έχει διευθυνθεί η συζήτηση, έχουν διευρυνθεί και οι προτεινόμενες λύσεις. Εκτός από τον Πίνακα Ισολογισμού που αναφέρθηκε παραπάνω, οι Shank και Govindarajan (1993) έχουν επιχειρηματολογήσει για ένα νέο είδος «στρατηγικής διαχείρισης κόστους» ως το επόμενο βήμα μπροστά. Υποστηρίζουν ότι αυτός είναι πιο κατάλληλος τρόπος σύνδεσης καλύτερης κατανόησης εσωτερικών διαδικασιών και των συμπεριφορών τους κόστους με μία ευρύτερη ανησυχία σχετικά με τη τοποθέτηση μιας εταιρίας στρατηγικά παίρνοντας υπόψη τους ανταγωνιστές της. Βασίζονται στην ανάλυση για την αλυσίδα αξίας του Porter (1985) που ήταν ήδη μια προσέγγιση εξαρτώμενη από λογιστική, από τη στιγμή που οι «αξίες» που αποδίδονται σε διαφορετικά σημεία στην «αλυσίδα» υπολογίστηκαν από λογιστικούς αριθμούς που πιστεύουν ότι μπορούν να ενσωματωθούν εδώ για να δώσουν τη δυνατότητα στις

εταιρίες να αναπτύξουν στρατηγική πιο αποτελεσματικά για ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Ο Porter είχε περιγράψει την αλυσίδα αξίας ως ένα αναλυτικό εργαλείο το οποίο διαχωρίζει μία εταιρία στις στρατηγικά σχετικές δραστηριότητες με σκοπό να κατανοηθεί η συμπεριφορά των κοστών και των υπάρχουσων και δυνατών πόρων διαφοροποίησης» (σελ. 33). Οι Shank και Govindarajan (1989:40) δείχνουν πώς να συνδυαστεί καλύτερα η εσωτερική διαχείριση κόστους με ανάλυση δραστηριότητας χρησιμοποιώντας προσέγγιση αλυσίδας αξίας. Το βλέπουν αυτό να συμπεριλαμβάνει τρία σημαντικά βήματα:

1. «Ορισμός της αλυσίδας αξίας της εταιρίας και απόδοση κοστών σε δραστηριότητες αξίας.
2. Έρευνα των οδηγών κόστους ρυθμίζοντας κάθε δραστηριότητα αξίας.
3. Εξέταση των πιθανοτήτων για να δημιουργηθεί βάσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα είτε μέσα από έλεγχο οδηγών κόστους είτε από διαμόρφωση αλυσίδας αξίας».

Η ορολογία των «οδηγών κόστους» είναι σημαντική εδώ. Για να περιγράψει την αλυσίδα αξίας, η εταιρία πρέπει πρώτα να ορίσει τις φυσικά και τεχνολογικά ξεχωριστές δραστηριότητες που εκτελούνται από την εταιρία. Αυτές οι δραστηριότητες χωρίζονται σε αρχικές δραστηριότητες και δραστηριότητες υποστήριξης. Οι πρώτες σχετίζονται άμεσα με την παροχή προϊόντος ή υπηρεσίας, τη διανομή τους στον πελάτη και την βοήθεια μετά την πώληση. Οι δεύτερες δίνουν τη δυνατότητα στις αρχικές δραστηριότητες να λάβουν χώρα παρέχοντας αγορασμένα προϊόντα, ανθρώπινες πηγές, τεχνολογία και άλλες λειτουργίες. Μ' αυτό τον τρόπο: «η αλυσίδα αξίας εκθέτει συνολική αξία και αποτελείται από δραστηριότητες αξίας και περιθώριο».

Μέσα από προσεκτική ανάλυση της αλυσίδας αξίας και τις δυνατότητες της εταιρίας με αυτή την προσέγγιση Στρατηγικής Διαχείρισης Κόστους, οι Shank και Govindarajan ισχυρίζονται ότι οι διευθυντές πρέπει να μπορούν να παίρνουν καλύτερες αποφάσεις εκεί όπου μπορούν βέλτιστα να εκμεταλλεύονται τις δυνατότητες της εταιρίας για ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Επίσης, μπορεί να αναπτύσσουν στρατηγικούς συνεταιρισμούς με πελάτες, κανάλια διανομής ή άλλους προμηθευτές, για να δημιουργούν συνδέσεις που τελικώς θα δημιουργήσουν αξία για τον πελάτη. Σε όλη αυτή την εργασία, ο σύνδεσμος είναι σταδιακά ξεκάθαρος και

δυνατός ανάμεσα στην συμβουλευτική εργασία και τη βασική τεχνική έρευνα. Μπορεί να υπάρξει επίσης μία σχεδόν αδιάκριτη διασπορά των νέων συνδέσεων. Ο Johnson για παράδειγμα, δεν έχει απλά προχωρήσει στη διαδρομή των λειτουργιών διαχείρισης. Σε συνεργασία με τον Sapp (Johnson and Sapp, 1992:184- 185) προχωρά προς την πρόταση ότι το σύστημα διαχειριστικής πληροφόρησης για το μέλλον θα πρέπει να δίνει τη δυνατότητα στους διευθυντές να αναλύουν την αλυσίδα αξίας δίνοντας την προσοχή τους «στις υποβόσκουσες αιτίες του κόστους και των κερδών. Περιέχει οποιαδήποτε σχετική πληροφορία για τις διαδικασίες σε ολόκληρη την αλυσίδα αξίας - σχεδίου, τη μηχανική, τις πηγές, την παραγωγή, τη διανομή, το μάρκετινγκ και τις υπηρεσίες μετά την πώληση» και αναγνωρίζει δραστηριότητες που «καταναλώνουν πόρους αλλά δεν προσθέτουν αξία για τον πελάτη». Πιστεύουν ότι «μια εταιρία πρέπει να πουλά προϊόντα που ικανοποιούν τους πελάτες με το να αντιστοιχούν στα παγκόσμια στάνταρ για ποιότητα, ευελιξία, εξυπηρέτηση, αξιοπιστία και τιμή και αυτά τα προϊόντα πρέπει να κοστίζουν λιγότερο απ'ότι είναι πρόθυμοι να πληρώσουν οι πελάτες για την αξία που έλαβαν» (σελ. 179).

Η και πάλι, στο πιο πρόσφατο βιβλίο του Κέρδος Πέρα από τα Μέτρα: *Extraordinary Results Through Attention To Work And People* (Johnson and Broms, 2000) αυτός και ο Broms ισχυρίζονται ότι αντί να διευθύνουν από τα αποτελέσματα οι εταιρίες χρειάζεται να διευθύνουν από τα μέσα. Σ'αυτή την εκδοχή της νέας συζήτησης συμβουλών, οι εταιρίες χρειάζεται να επικεντρώνονται στην ενθάρρυνση των εργαζομένων ώστε να αναπτύσσουν τα δημιουργικά τους ταλέντα έτσι ώστε να μπορούν καλύτερα να εξυπηρετούν τις ανάγκες του πελάτη. Οι συγγραφείς δίνουν παραδείγματα της TOYOTA και της σουηδικής εταιρίας SCANIA που αντί να οδηγούνται στο να συναντούν προκαθορισμένους λογιστικούς στόχους έχουν καταφέρει ανώτερη επίδοση ακολουθώντας 3 αρχές που καθοδηγούν ζωντανά συστήματα - αυτοοργάνωση, αλληλοεξάρτηση και ποικιλομορφία.<sup>8</sup>

Αυτό που έχουμε τότε είναι μία ποικιλία από συνδέσεις ανάμεσα στη συμβουλή και την «βασική» έρευνα όπου οι σπουδαίοι συγγραφείς δεν αισθάνονται σημαντική δυσκολία στη θεωρία και στην σύσταση μιας ποικιλίας από ενωμένες

<sup>8</sup> Ωστόσο, ο Hooper (1994:506) αμφισβητεί αυτούς τους ισχυρισμούς: «Ο Johnson στην υπεράσπισή του των ανθρώπινων σχέσεων και των πιο ιαπωνικών προσανατολισμένων μεθόδων μπορεί να είναι υπεραισιόδοξος σχετικά με τις προοπτικές της αλλαγής. Σημαντικά, ο Johnson κάνει ένσταση για συμπαγή διακυβέρνηση κατά μήκος πρώιμων γραμμών ανθρώπινων σχέσεων. Από ηθική και ανθρωπιστική άποψη, υπάρχει μεγάλη ευχαρίστηση στις προτάσεις του. Όμως, μοιράζονται τα ελαττώματα αρχικών αναλύσεων σχέσεων καθώς αγνοούν θέματα ιδεολογίας, δύναμης, αντίθεσης και του ρόλου των κοινωνικών και οικονομικών θεσμών».

προσεγγίσεις. Αυτό εφαρμόζεται στο ABC επίσης. Εδώ, ο Kaplan συνέχισε για να συνεργαστεί με τον Cooper και σ' αυτή την εργασία εμφανίζεται μία νέα «βαθύτερη» λογική για τη χρήση του ABC, καθώς αυτή η προσέγγιση και άλλα συστήματα σαν κι αυτήν φαίνονται ως μέρη μιας εσωτερικής εξέλιξης στη λογική του MAS. Σ' αυτό το περιβάλλον οι Kaplan και Cooper (1998) μπορούν να επιβεβαιώσουν ότι το επόμενο στάδιο είναι να σχεδιαστούν και να ενσωματωθούν συστήματα ABC και συστήματα για λειτουργική μάθηση και βελτίωση.

### **2.3.1.2. Πρόσφατες εξελίξεις στα συστήματα διαχειριστικής λογιστικής**

Προς αυτό το τέλος παρουσιάζουν ένα μοντέλο 4 σταδίων της εξέλιξης MAS. Στο στάδιο 1 το MAS δεν ήταν ούτε επαρκές για περιοδική οικονομική αναφορά εξαιτίας των φτωχών εσωτερικών ελέγχων που δεν κατέγραφαν συναλλαγές ή τις κατέγραφαν λάθος. Οι περισσότερες εταιρίες σήμερα έχουν ένα MAS που έχει φτάσει στο στάδιο 2 όπου η πληροφόρηση κόστους είναι διαθέσιμη για απογραφή κοστολόγησης και υπολογισμό του κόστους των αγαθών που πωλούνται για οικονομική αναφορά.<sup>9</sup> Οι Kaplan και Cooper τώρα βλέπουν τις αρχικές προτάσεις τους ABC να υποστηρίζουν ότι οι εταιρίες πρέπει να αναπτύξουν στάδιο 3 MAS όπου διατήρησαν το υπάρχον τους στάδιο 2 MAS ώστε να προετοιμάζει οικονομικές αναφορές και εφαρμόσαν συστήματα ABC για δραστηριότητες βελτίωσης διαδικασίας και για την παροχή χρήσιμων πληροφοριών για στρατηγικές αποφάσεις. Ωστόσο, τώρα υποστηρίζουν, ότι τα συστήματα ABC δεν είναι επαρκή για να διασφαλίζουν τους δίδυμους στόχους στρατηγικής ενόρασης και αποτελεσματικών λειτουργικών λήψεων αποφάσεων και ελέγχου. Άλλα MAS είναι απαραίτητα για να παρέχουν ανατροφοδότηση σε λειτουργική μάθηση και βελτίωση. Αυτό (το ύψιστο σήμερα) στάδιο 4 στην εξέλιξη του MAS μπορεί να δώσει τη δυνατότητα σε πληροφόρηση μέτρησης κόστους και επίδοσης ώστε να ενσωματωθεί.

Έτσι, αν ο Πίνακας Ισολογισμού είναι μία μορφή τέτοιας ενσωμάτωσης δεν είναι η μοναδική. Βασισμένοι στην παράδοση ABC οι Kaplan και Cooper συνιστούν ότι η διαχείριση πρέπει

7272\_\_\_\_\_

<sup>9</sup> Αυτά είναι τα συστήματα όπου οι Johnson και Kaplan άσκησαν κριτική επειδή επέτρεπαν συνεχή κυριαρχία από οικονομικούς κανόνες αναφοράς καθιστώντας έτσι την πληροφόρηση MAS άσχετη για διευθυντικούς σκοπούς.



«να υπολογίζει τα κόστη προϊόντος και πελάτη με δεδομένα ποσοστά οδηγού κόστους δραστηριότητας και πραγματικές ποσότητες οδηγού κόστους δραστηριότητας. Παράλληλα με το σύστημα ABC το λειτουργικό σύστημα ελέγχου ρυθμίζει την αποτελεσματικότητα με την οποία εκτελούνται οι δραστηριότητες και τις πραγματικές τιμές των πηγών που χρησιμοποιούνται για να εκτελεστούν οι δραστηριότητες» (Kaplan and Cooper, 1998:300).

Όταν εντοπίζονται οι αλλαγές το λειτουργικό σύστημα ελέγχου μπορεί να στείλει σήμα στο σύστημα ABC ώστε να ενημερωθούν οι τιμές του οδηγού κόστους δραστηριότητας. Έπειτα μπορεί να χρησιμοποιηθεί το σύστημα ABC για να οριστεί ο προϋπολογισμός για να προμηθευτούν οι πόροι ώστε να εκτελεστούν οι δραστηριότητες. Το λειτουργικό σύστημα ελέγχου χρησιμοποιεί αυτό τον προϋπολογισμό για ρύθμιση δαπανών σε κέντρα ευθυνών. Τα στοιχεία και από τα δύο συστήματα μπορούν επίσης να χρησιμοποιούνται για περιοδικές οικονομικές αναφορές.

Με αυτή την προσέγγιση κάποιος μπορεί να δει απόψεις της κριτικής κατανόησης μαζί με συζητήσεις βασικής έρευνας και συμβουλής. Υπάρχει μια εσωτερική λογική στη λογιστική τεχνική ανάπτυξη που μπορεί να εμφανιστεί μόνο κατά τη διάρκεια των χρόνων, έτσι ώστε η ιστορία να μας οδηγεί προς τα πάνω και προς καλύτερες λύσεις. Επομένως, σύμφωνα με τους Kaplan και Cooper (1998) το μέλλον της ανάπτυξης MAS μπορεί να διασφαλιστεί με μία αναβάθμιση των συστημάτων ABC για να ενσωματωθούν επιπλέον χαρακτηριστικά, δηλαδή «μέτρηση των πόρων και της ικανότητας δραστηριότητας, ακριβής εργασία όλων των επιχειρήσεων και να ενσωματώσει τα έξοδα επιπέδου μέσα από τη χρήση δευτερευόντων και πρωτευόντων δραστηριοτήτων, ενσωμάτωση του κόστους κεφαλαίου και κατανοητές μετρήσεις των κοστών κύκλου ζωής και του κέρδους» (σελ. 322). Το λειτουργικό σύστημα βελτίωσης ρυθμίζει την κατανάλωση πόρων μιας εταιρίας αλλά επίσης την αποτελεσματικότητα, ποιότητα και ανταποκρισιμότητα των τμημάτων και των διαδικασιών. Το σύστημα ABC αναφέρει το κόστος των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών και το κόστος και το κέρδος των προϊόντων υπηρεσιών και πελατών. Επιπλέον, «λογικά όλες οι οργανωτικές δαπάνες γίνονται μεταβλητές και υπόκεινται σε έλεγχο διαχείρισης» (Cooper and Kaplan, 1998:119).

Τώρα αυτή η προσέγγιση, όπως όλες οι άλλες, προσφέρει αιχμαλώτους στην τύχη. Για παράδειγμα, κάποιος μπορεί να παρατηρήσει ότι παραμένει θολό το πώς στην πρακτική το καινούργιο λειτουργικό σύστημα βελτίωσης υποτίθεται ότι

αναγνωρίζει δραστηριότητες σε όλα τα επίπεδα μ'έναν τρόπο που είναι και περιεκτικός και διακριτικός (π.χ. ελέγχοντας για αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στις δραστηριότητες) και το πώς πρέπει να μετρά «κόστη κύκλου ζωής και κέρδος» αποτελεσματικά όταν η αλλαγή και το ανταγωνιστικό περιβάλλον πυροδοτεί κύκλους τόσο απρόβλεπτους. Παραμένει θολό το πώς το εκτεταμένο κόστος και το σύστημα ελέγχου δραστηριότητας υποτίθεται ότι παράγει «αριθμούς που μπορείς να εμπιστευτείς» για να χρησιμοποιήσουμε μία φράση των Kaplan και Cooper, και το πώς μπορεί αποτελεσματικά να ενσωματωθεί, σε πραγματικό χρόνο, στο σύστημα ABC. Είναι επίσης αδιάφανο, παρά τη ρητορική της ιστορικής εξέλιξης, το αν αυτή η προσέγγιση ξεπερνά την αντίρρηση που ο ίδιος ο Kaplan είχε εκφράσει, ότι αυτό το είδος συμφιλίωσης ανάμεσα σε λειτουργικές πληροφορίες και συστήματα κόστους δεν είναι (ακόμη) εφικτή.<sup>10</sup> Την ίδια στιγμή δείχνει απλά πόσο μακριά η συζήτηση συμβουλών έχει μετακινηθεί προς το να υποδεικνύει απόψεις και των τεχνικών και των «κριτικών» συζητήσεων μέσα σ'αυτήν.

### **2.3.2. Βασική έρευνα: ανάπτυξη θεωρίας**

Αυτό δεν είναι, όπως οι Lukka και Granlund παρατηρούν, για να πούμε ότι συμβουλευτικές και βασικές συζητήσεις δεν μπορούν να διαφοροποιηθούν. Ο σκοπός της «βασικής έρευνας» παραμένει να περιγράψει, εξηγήσει και καταλάβει με έναν «ουδέτερο» τρόπο και μέσα στο επιστημονικό πνεύμα, πώς και γιατί χρησιμοποιείται το ABC.<sup>11</sup> Οι συγγραφείς της βασικής έρευνας στον τομέα ABC επομένως, θα έχουν την τάση να αναλύσουν τη φύση του, τη λειτουργία, τα αποτελέσματα χωρίς να εγείρουν σημαντικά κριτικές ερωτήσεις γι'αυτό. Ο στόχος είναι να συνεισφέρουν και να επεκτείνουν την υπάρχουσα κατανόηση και θεωρίες των φαινομένων λογιστικής διαχείρισης (Lukka and Granlund, 2002). Ανασκοπήσεις - φόρουμς εκδόσεων κλειδιών γι'αυτό το είδος της έρευνας που κατά πολύ αν και όχι αποκλειστικά βασίζονται και επικεντρώνονται στις Η.Π.Α., συμπεριλαμβάνουν τα Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research and The Accounting Review.

<sup>10</sup> Όπως αναφέρθηκε πριν. Ο Kaplan (1988:66) ισχυρίζεται ότι «κανένα μονό σύστημα δεν μπορεί επαρκώς να ανταποκριθεί στις ανάγκες που γίνονται από διαφορετικές λειτουργίες των συστημάτων κόστους».

<sup>11</sup> «Είναι το σημείο μέχρι το οποίο οποιαδήποτε έρευνα μπορεί να υιοθετήσει μία αληθινά ουδέτερη στάση (). Η βασική έρευνα δεν προσπαθεί να πουλήσει τις ιδέες για το ABC, αλλά ούτε τείνει να τις κριτικάρει ουσιωδώς».

Μέσα σ' αυτό το πλαίσιο υποστηρίζουν ότι η χρήση διαφορετικών μεθόδων έρευνας, διαφοροποιεί τη λογοτεχνία ABC σε 4 υποκατηγορίες: εννοιολογική έρευνα, μαθηματική διαμόρφωση, στατιστικές μελέτες και μελέτες υπόθεσης. Ο σκοπός της εννοιολογικής έρευνας είναι να ξεκαθαρίσει τις έννοιες του ABC και να το συγκρίνει με συμβατικές πρακτικές (e.g. Innes and Mitchell, 1990a; Boons et al., 1992; Israelson, 1994; Bescos and Mendoza, 1995). Ο σκοπός της μαθηματικής έρευνας διαμόρφωσης είναι να αναλύσει συμπεριφορά κόστους σε διαφορετικά είδη λειτουργικών περιβαλλόντων και μαθηματικά να κατασκευάσει μοντέλα που προβλέπουν συμπεριφορά κόστους (e.g. Noreen, 1991; Babad and Balachandran, 1993; Datar and Gupta, 1994; Balachandran et al., 1997). Οι στατιστικές μελέτες χρησιμοποιούν ερωτηματολόγια και συλλογή δεδομένων. Επικεντρώνονται στην κυριαρχία του ABC μέσα σε χώρες ή τομείς επιχειρήσεων και γνώμες χρηστών για το ABC (e.g. Innes and Mitchell, 1991a, 1991b, 1995; Innes et al., 2000), την επιτυχία και την ικανοποίηση από εφαρμογές ABC (e.g. Anderson, 1995a; Shields, 1995; Swenson, 1995; Krumwiede, 1998a) και τη φύση της διάχυσης του ABC (e.g. Bjornenak, 1997; Gosselin, 1997; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Anderson and Young, 1999; Malmi, 1999). Ο σκοπός των μελετών υπόθεσης είναι να περιγράψει και να εξηγήσει στο επίπεδο ατομικών εταιριών γιατί και πώς έχει εφαρμοστεί το ABC (e.g. Bhimani and Pigott, 1992; Malmi, 1997). Αυτό το υπό είδος έρευνας επιτρέπει περισσότερη εις βάθος ανάλυση των πρακτικών μιας εταιρίας και προσθέτει «στη θεωρία εξετάζοντας και συζητώντας θέματα όπως παιχνίδια δύναμης γύρω από έργα ABC, σχέσεις λογιστικής και τις αλλαγές σ' αυτές σε σχέση με νέα συστήματα ABC και τις μη σκόπιμες συνέπειες των εφαρμογών ABC» (Lukka and Granlund, 2002:176).

Αυτή η τελευταία υποκατηγορία είναι σημαντική σε σχέση μ' αυτή τη μελέτη. Όπως ήδη επισημάνθηκε στο Κεφ. 1, αυτή η μελέτη δεν βλέπει τον εαυτό της τοποθετημένη μέσα στον τρόπο της «βασικής» έρευνας των Η.Π.Α. Επομένως, ενώ είναι μια μελέτη μιας συγκεκριμένης υπόθεσης δεν σκοπεύει να είναι συνεισφορά σ' αυτόν τον τρόπο έρευνας συγκεκριμένα μέχρι τώρα ως μία έρευνα βασισμένη σε υπόθεση που θεωρείται συγκεντρωτική διαδικασία πρόσθεσης σε μία θεωρία που επομένως παραμένει στον τόπο της και χωρίς να εξεταστεί. Την ίδια στιγμή, στο επίπεδο τεχνικών και ανησυχιών ξεκάθαρα συνδέεται μ' αυτές τις μελέτες καθώς επίσης ασχολείται με παιχνίδια δύναμης, σχέσης λογιστικής και μη σκόπιμες συνέπειες. Η διαφορά παραμένει στο επίπεδο του πώς αυτή ολόκληρη η διαδικασία

γίνεται θεωρία. Υπό το βασικό μοντέλο η τεχνική λογιστικής παραμένει ουσιωδώς ουδέτερη απ'ότι προβληματική, ωστόσο δυνατή, όπως και είναι κάτω από την προσέγγιση που αναπτύσσεται εδώ. Επομένως, υπάρχουν διαδικαστικές ομοιότητες αλλά δεν θα πρέπει να επιτραπεί σ'αυτό το επίπεδο ομοιότητας να εμποδίσει το σημαντικό επίπεδο διαφοράς στη προσέγγιση και τους τύπους ανάλυσης.

Αυτό το επίπεδο διαφοράς αναγνωρίζεται από τους Lukka και Granlund που συνοψίζουν (2000:178) ότι η βασική έρευνα προσανατολίζεται προς την ανάπτυξη θεωρίας χρησιμοποιώντας ένα «δεδομένο τύπο» όπου δεν υπάρχει καμιά βασική θεωρητική αμφιβολία για τη λογιστική ως τεχνική στην πράξη. Αντίθετα, υπάρχει «μία πέρα ως πέρα σύνδεση με πρωτότερη λογοτεχνία/θεωρία (ex ante), την παρουσίαση του ορισμού του προβλήματος, την ανάλυση βασισμένη σε επιστημονικές τεχνικές, την παρουσίαση των αποτελεσμάτων προγενέστερης γνώσης»(ex post). Τέτοια δουλειά μπορεί να επιτρέψει ένα ετερογενές σύνολο γνώσεων και μεθόδων έρευνας αλλά βασίζεται σε ένα επιστημονικό είδος μοντέλου που τείνει να αποφεύγει «απερίσκεπτους ισχυρισμούς και γενικεύσεις χωρίς εκτεταμένες, συστηματικές αποδείξεις πάνω στις οποίες βασίζονται τέτοιοι ισχυρισμοί» (σελ. 177).

### **2.3.2.1. Νέες κατευθύνσεις στην Έρευνα Διαχειριστικής Λογιστικής και τη Συζήτηση για το ABC**

Δεδομένης αυτής της κατανόησης των κενών ανάμεσα σε λογιστικές συζητήσεις ίσως να μην προκαλεί έκπληξη ότι οι ερευνητές έχουν θεωρητικοποιήσει κάποια μορφή «κενού» ανάμεσα στη θεωρία και την πράξη της διαχειριστικής λογιστικής (cf. Kaplan, 1984a, 1985; Dunk, 1989; Horngren, 1989; Shillinglaw, 1989; Lowry, 1990; Emore and Ness, 1991; Scapens, 1991). Μία ερμηνεία της ανάλυσης των Lukka και Granlund είναι ότι αυτό θα 'πρεπε ίσως να το βλέπουμε ως μια σειρά από κενά μέσα σε ασυνάρτητες θέσεις, που επομένως οδηγούν εύκολα σε μία ευρεία δυσαρέσκεια με το κόστος προϊόντος και τις τεχνικές διαχειριστικής λογιστικής (cf. Bork and Morgan, 1993). Τώρα κατοικούμε σε μία κατάσταση όπου ένας μεγάλος αριθμός καινοτομιών<sup>12</sup> έχει εμφανιστεί στον τομέα της διαχειριστικής λογιστικής κατά τη διάρκεια των τελευταίων 2 δεκαετιών (Chenhall and Langfield-Smith, 1998) και με το ABC ως μία από τις πιο σημαντικές. Υπάρχει αναπόφευκτα στη σύγχρονη

<sup>12</sup> Οι Bradfort και Kent (1977) ορίζουν την καινοτομία ως την επιτυχημένη εισαγωγή ιδεών που τις αντιλαμβανόμαστε ως καινούργιες μέσα σ'ένα δεδομένο κοινωνικό σύστημα. Οι διαχύσεις είναι η διαδικασία εξάπλωσης ή διασποράς της καινοτομίας (Bjornenak, 1977).

κατάσταση της έρευνας και των εκδόσεων, μία αναπτυσσόμενη δραστηριότητα λογιστικής λογοτεχνίας που περιστρέφεται γύρω από τη βασική έρευνα/συμβουλή και αποτελείται κυρίως από βιβλία και περιοδικά που περιγράφουν πώς να εφαρμοστεί το ABC/ABM και που αναφέρουν τα δυνατά πλεονεκτήματα όταν αντικαθίστανται από «απαρχαιωμένα συμβατικά MAS» (e.g. Bruns and Kaplan, 1987; Ostrenga, 1990; Brimson, 1991; Cooper and Kaplan, 1991; Raffish and turney, 1991; Turney, 1991a, 1996; Binker, 1991, 1993, 1994; Roberts and Silvester, 1996). Μέσα σ' αυτή τη λογοτεχνία υπάρχει επίσης μια ποικιλία σκεπτικών και κριτικών μελετών π.χ. που δείχνουν ότι σχετικά λίγοι οργανισμοί φαίνονται να στρέφονται στο ABC και εκείνοι που το αποφασίζουν να το κάνουν έχουν την εμπειρία σημαντικών προβλημάτων (Innes and Mitchell, 1991a, 1995, 1998; Cobb et al., 1992, 1995; Cooper et al., 1992a; Miller et al., 1992; Argyris and Kaplan, 1994; Bromwich and Bhimani, 1994; Anderson, 1995a; Shields, 1995; Roberts and Silvester, 1996; Innes et al., 2000).

Συνολικά επομένως, η ετυμηγορία παραμένει σχετικά με το μόνο τι επιτυχία είχε και ίσως έχει το ABC. Μελέτες σ' αρκετές χώρες τώρα δείχνουν ότι αυτή η διαδικασία διάχυσης για το ABC δεν υπήρξε έντονη παρά τη σοβαρή συνηγορία. Στο Ην.Β. έρευνες αναφέρουν ποσοστά υιοθέτησης γύρω στο 10-20% (Drury et al., 1993; Innes and Mitchell, 1991a, 1995; Innes et al., 2000). Ο Innes και άλλοι, ισχυρίζονται ότι τα ποσοστά υιοθέτησης είναι σημαντικά υψηλότερα σε μεγαλύτερες χώρες και σ' αυτές που προέρχονται από τον οικονομικό τομέα. Παρόμοια ή χαμηλότερα ποσοστά υιοθέτησης βρέθηκαν σ' άλλες ευρωπαϊκές χώρες (Ask et al., 1996; Bruggeman et al., 1996; Israelsen et al., 1996; Scherrer, 1996; Virtanen et al., 1996; Clarke et al., 1999) και στον Καναδά (Armitage and Nicholson, 1993). Την ίδια στιγμή αυτό μόνο μπορεί να δείξει ότι η υιοθέτηση του ABC είναι πιο σταδιακή μ' ένα μείγμα από αρχικούς και μετέπειτα ανθρώπους που το υιοθετούν. Μπορεί να ληφθούν μελέτες στις Η.Π.Α. που δείχνουν ένα τέτοιο σχήμα. Για παράδειγμα οι Green και Amenkhienan (1992) ανέφεραν ότι 45% των εταιριών χρησιμοποίησαν το ABC ως κάποιο σημείο. Ο Hrisak (1996) ανέφερε έναν αριθμό του 53% και οι Shim και Stagliano (1997) κάνοντας μια ελαφρώς ευρύτερη ερώτηση, ανέφεραν ότι 27% των εταιριών το είχαν πλήρως ή μερικώς εφαρμόσει και ότι 38% σχεδίαζαν να το κάνουν.

Δεν προκαλεί έκπληξη τότε, ότι οι ερωτήσεις παραμένουν στο πόσο πετυχαίνει το ABC να γεφυρώσει το κενό θεωρίας/πρακτικής. Κάποιοι συγγραφείς έχουν υποστηρίξει ότι οι αρετές του ABC έχουν υπερτονιστεί (Staubus, 1990; Piper and

Walley, 1990, 1991), ενώ ο Johnson (1992b:26) υποστήριξε ότι η «πώληση» του ABC πρέπει να «αποκτήσει ξανά κατεύθυνση και να μετριάσει την ταχύτητα αν όχι να σταματήσει συνολικά». Πιο πρόσφατα ο Bjornenak (1997) παρατήρησε ότι ακόμη έχουμε λίγη κατανόηση που δημιουργείται από έρευνα σχετικά με την σπουδαιότητα των παραγόντων που υποτίθεται ότι οδηγούν στην επιτυχημένη υιοθέτηση του ABC. Οι παράγοντες που έχουν μια σημαντική επίδραση συμπεριλαμβάνουν το μέγεθος της εταιρίας (Innes and Mitchell, 1995; Ask et al., 1996; Innes et al., 2000), τον τομέα επιχείρησης (Innes and Mitchell, 1995; Innes et al., 2000), τη δομή του κόστους (Bjornenak, 1997) και την ποικιλότητα του προϊόντος (Malmi, 1996). Οι παράγοντες έχουν αναγνωριστεί ως υποθετικά να επιβαρύνουν έναντι της υιοθέτησης (cf. Innes et al., 2000), αυτά συμπεριλαμβάνουν το γεγονός ότι το σχέδιο, η εφαρμογή, η λειτουργία και η αναβάθμιση των συστημάτων είναι ακριβά και χρονοβόρα από άποψη προσωπικού και πόρων (cf. Coob et al., 1992; Malmi, 1997). Υπάρχει η πιθανότητα οι άνθρωποι να περιμένουν το «τεστ του χρόνου» θέλοντας να δουν αν το ABC είναι φαντασιοπληξία ή μόδα<sup>13</sup> (cf. Bjornenak, 1997; Gosselin, 1997; Malmi, 1999). Υπάρχει η πιθανότητα ότι η σχετικότητα του για τη λήψη αποφάσεων να γίνει αντιληπτή ως να συμβαίνει μόνο σε πολύ περιορισμένες συνθήκες (cf. Noreen, 1991). Όπως πρόσφατα (1999) ανέφερε ο Malmi μπορεί να αναμένεται να συμβεί αλλαγή αν το νέο σύστημα θεωρηθεί ότι οδηγεί σε καλύτερες αποφάσεις και αν τα αναμενόμενα οφέλη θεωρηθούν ότι υπερβάλουν το κόστος της εφαρμογής του (Feltham, 1972; Denskió, 1980). Αλλά δεν είναι ξεκάθαρο σ' οποιαδήποτε δεδομένη στιγμή, πότε φαίνονται αυτές οι συνθήκες να αντιμετωπίζονται ή ποιες εταιρίες είναι πιθανόν να γίνουν αυτές που υιοθετούν.

Στο περιβάλλον της εργασίας που οραματιζόμαστε εδώ, αυτή η δουλειά είναι μεγάλης αξίας γιατί δεν θα μπορούσαμε καν να «σκεφτούμε» την εργασία χωρίς την ύπαρξη αυτής της παράδοσης έρευνας. Την ίδια στιγμή οι ενοράσεις που προσφέρονται από την έρευνα δεν είναι επαρκή για να καθορίσουν αυτή την εργασία.

7272

<sup>13</sup> Μόδες και οι φαντασιοπληξίες στη διαχείριση υπήρξαν το αντικείμενο αναπτυσσόμενης συζήτησης στα πρόσφατα χρόνια (e.g. Abrahamson, 1991, 1996; Kieser, 1997; Benders and van Veen, 2001). Για παράδειγμα, οι Benders και van Veen (2001:40) ισχυρίζονται ότι για να καταλάβουμε την δημοτικότητα του ABC είναι απαραίτητο να μελετήσουμε τη συζήτηση και τις οργανωτικές αλλαγές που γίνονται: «οι οργανωτικές αλλαγές δεν είναι τότε απλά το αποτέλεσμα αυτών που κάνουν μόδα και επιβάλλουν πιστεύω σ' αυτούς που ακολουθούν μόδα όπως η αναφορά του Abrahamson θα μας έκανε να πιστεύουμε, αλλά αντίθετα συνδέονται με τους τρόπους με τους οποίους οι ηθοποιοί χρησιμοποιούν τη συζήτηση γύρω από την έννοια και το υποδύονται. Οι χρήστες μόδας δεν είναι απλά αυτοί που δημιουργούν κι αυτοί που ακολουθούν, αλλά ηθοποιοί που χρησιμοποιούν τη δική τους κρίση και ξεκινούν από τα δικά τους ενδιαφέροντα για να αποφασίσουν πώς θα υποδυθούν μοντέρνα ρητορική (cf. Kieser, 1997:62). Οι διευθυντές δεν θα αντιγράψουν τυφλά έννοιες για τη δική τους κατάσταση, αλλά είναι ικανοί να παράγουν νέο περιεχόμενο και διασυνδέσεις».

Είναι προφανές ότι μέσα στα «βασικά» και «συμβουλευτικά» παραδείγματα υπήρξε μία ποικιλία από απόψεις και θα συνεχίσει να υπάρχει. Αλλά και μόνο το γεγονός αυτής της ποικιλομορφίας δείχνει ότι δεν είναι σημαντικό να διατηρήσουμε καμία από τις θέσεις που αναλάβαμε μέχρι τώρα μέσα σ' αυτά τα παραδείγματα κοιτάζοντας να καταλάβουμε τις θεωρητικές και πρακτικές δυνάμεις και αδυναμίες της προσέγγισης ABC. Προτείνεται επομένως να λάβουμε υπόψη την επίδραση και σχετικότητα πιο ευρέων και κριτικά πληροφορημένων προσεγγίσεων έρευνας που έχουν αναμειχθεί στην προβληματική του ABC. Αυτές συμπεριλαμβάνουν προσεγγίσεις που ασχολούνται με την υπογράμμιση του ρόλου των κοινωνικών, οργανωτικών και συμπεριφοριστικών παραγόντων στην εφαρμογή διάφορων ειδών αλλαγής διαχείρισης βασισμένη σε λογιστική. Επίσης συμπεριλαμβάνουν προσεγγίσεις που βασίζονται σε εναλλακτικές φιλοσοφικές προσεγγίσεις προς το θετικισμό ή τον αφελή ρεαλισμό της ορθόδοξης έρευνας βασικής/τεχνικής. Ο σκοπός είναι να δοθεί η δυνατότητα σε πιο κριτική αλλά πρακτικά βασιζόμενη ανάλυση να αναπτυχθεί καθώς ασχολούμαστε με την Πορτογαλική υπόθεση που συζητιέται παρακάτω.

### **2.3.2.2. Οργανωτικά και συμπεριφοριστικά θέματα για το ABC**

Υπάρχει μια τάση σε ανασκοπήσεις έρευνας να ξεχωρίζουν ανάμεσα στις κοινές και κριτικές προσεγγίσεις για τη λογιστική αλλά η δική μου ανάλυση εδώ ισχυρίζεται ότι δεν είναι πάντα εύκολο να κάνεις σκληρές και γρήγορες διακρίσεις ανάμεσα σε τέτοιες προσεγγίσεις. Μπορεί να υπάρχει μία κριτική διάσταση στην εργασία που επικεντρώνεται σε τέτοια τεχνικά θέματα όπως η πολυπλοκότητα των συστημάτων ABC και τα προβλήματα που συμπεριλαμβάνονται στη συλλογή δεδομένων, η συλλογή δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους και η υπολειμματική ανάγκη για αμοιβαίες αποδόσεις κόστους (Roberts and Silvester, 1996; Innes and Mitchell, 1998; Armstrong, 2002). Οι ερευνητές που προφανώς είναι του κοινού ρεύματος μπορεί να κάνουν κριτικούς ισχυρισμούς σχετικά με την αποτυχία των υπερασπιστών του ABC να αναγνωρίσουν τους οργανωτικούς ρόλους που μπορεί να παίζει η λογιστική πέρα από το να βοηθά στη λήψη αποφάσεων, στην αμέλεια του παρακινητικού του ρόλου (e.g. Merchand and Shields, 1993). Δεν είναι ξεκάθαρο ότι τέτοια δουλειά πρέπει να αρνείται την κριτική ταμπέλα μόνο γιατί περισσότερο «κριτική» έρευνα επικεντρώνεται σε θέματα όπως δύναμη, κυριαρχία και ιδεολογία

(Macintosh and Scapens, 1990, 1991; Armstrong, 1991; Hopper and Armstrong, 1991; Scapens and Macintosh, 1996; Tinker and Niemark, 1987; Macintosh, 1990).

Λαμβάνοντας υπόψη όλη αυτή τη δουλειά συνολικά, αντί να της δώσουμε το χαρακτηρισμό «διαφορετική» κάποιος μπορεί να προτείνει ότι συνεισφέρει με διαφορετικούς τρόπους σε μία συνεχή κριτική συζήτηση σχετικά με το ABC. Πιο συγκεκριμένα, όλη αυτή η δουλειά συνεισφέρει στο να δημιουργείται μία υπόθεση που, στην εφαρμογή της αλλαγής που οδηγείται στη λογιστική, η τεχνική καινοτομία είναι μόνο μία απαραίτητη συνθήκη, όχι μία επαρκής για αποτελεσματική αλλαγή.

Ο Atkinson (1987) είχε ήδη τονίσει ότι οι αποφάσεις απόδοσης κόστους επηρεάζονται από πολιτικούς, συμπεριφοριστικούς και οργανωτικούς παράγοντες εκτός από οικονομικούς. Πιο πρόσφατες έρευνες για τους παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχή εφαρμογή του ABC σταδιακά δείχνουν τη σπουδαιότητα των οργανωτικών και συμπεριφοριστικών θεμάτων<sup>14</sup>.

Για παράδειγμα, οι Shields και Young (1989) έχουν υποστηρίξει ότι η προϋπόθεση κλειδί για επιτυχία είναι μια αλλαγή στη συμπαγή φιλοσοφία από τη διαχείριση με τους αριθμούς στη διαχείριση με δέσμευση σε συνεχή βελτίωση. Το «Μοντέλο Εφτά C» χωρίζει αυτό το γεγονός σε 7 παράγοντες κλειδιά (όλα ξεκινούν με «C»), συμπεριλαμβανομένων, Εταιρικό πολιτισμό, έναν Πρωταθλητή στη διαχείριση κορυφή, τη Δέσμευση, τους Ελέγχους, την Αποζημίωση και την Διαρκή εκπαίδευση. Ο Brewer (1998) πρότεινε ένα 8<sup>ο</sup> «C»: τον εθνικό πολιτισμό.<sup>15</sup>

Αλλά αυτή δεν είναι η μόνη προσέγγιση βασισμένη σε συνταγή για παράγοντες σε οργανωτικά θέματα. Πράγματι, η σπουδαιότητα αυτού του είδους ανάλυσης υπογραμμίζεται από το γεγονός ότι ο ίδιος ο Kaplan ασχολήθηκε μ'αυτήν, συνεργαζόμενος με τον συνάδελφό του από το Harvard Argyris για να θεωρήσουν τους πιθανούς λόγους για την αντίσταση του εργοδότη στο ABC (Argyris and Kaplan, 1994). Βασισμένη σε προηγούμενη εργασία του Argyris (1985, 1990) αυτή η εργασία υποστηρίζει ότι τα εμπόδια για αλλαγή εμφανίζονται «από τις αμυντικές ρουτίνες που

<sup>14</sup> Τέτοιες μελέτες συμπεριλαμβάνουν τους Shilda and Young, 1989; Innes and Mitchell, 1990a; Bhimani and Piggot, 1992; Cobb et al., 1993; Argyris and Kaplan, 1994; Anderson, 1995a; Shields, 1995; Player and Keys, 1995a-c, Roberts and Silvester, 1996; Shields and McEven, 1976; Malmi, 1997; Krumwiede, 1998a. Επιπλέον λεπτομέρειες για τους παράγοντες για μία «επιτυχημένη» εφαρμογή ABC δίδονται στο Παράρτημα 1. Αν και δεν είναι κεντρικό για τη συζήτηση εδώ, το υλικό παρουσιάζεται εκεί στη βάση του ότι είναι σημαντική πληροφορία υποβάθρου για την ανάλυση μελέτης υπόθεσης που προτείνεται εδώ.

<sup>15</sup> Ο Brewer επομένως κινείται πέρα από ένα επίκτητο αμερικανοκεντρισμό σε μία έρευνα «συνταγή για επιτυχία». Υποστηρίζει μ'αυτόν τον τρόπο ότι πέρα από τη δημιουργία προσεγγίσεων εφαρμογής ABC για τα πολιτισμικά περιβάλλοντα τα προγράμματα αλλαγής διαχείρισης πρέπει να είναι ευαίσθητα σε πολιτισμικά θέματα, και έτσι να βελτιώνουν το «ταίριασμα» ανάμεσα στους ανθρώπους και τις αρχές του ABC (σελ. 257).



χρησιμοποιούν οι συμμετέχοντες για να προστατευτούν από την αμηχανία και την απειλή που προέρχονται από καινούργιες ιδέες» (Argyris and Kaplan, 1994:83). Έπειτα προτείνουν ότι τριών φάσεων οργανωτικά - ευαίσθητα βήματα για την εφαρμογή μπορεί να μειώσουν την αντίσταση στην αλλαγή. Πρώτον, οι διευθυντές πρέπει να ενημερώνονται για την εσωτερική συνέπεια και την εξωτερική πιστότητα του ABC μέσα από σεμινάρια και εκδόσεις. Δεύτερον, πρέπει να διασφαλίζουν ότι άτομα που ασκούν επιρροή θα γίνονται χορηγοί και πρωταθλητές του ABC. Τέλος, πρέπει να ευθυγραμμίζουν τα κίνητρα που θα προέλθουν από εσωτερική δέσμευση στο νέο σύστημα και να προάγουν εξωτερικούς τρόπους πειθούς για τα άτομα να το χρησιμοποιήσουν. [Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι αυτή η συνταγή βασίζεται σε συγκεκριμένα «C»: αυτά της Επικοινωνίας, του Πρωταθλητισμού και της Αποζημίωσης].

Υπάρχουν πολλές μελέτες που είναι παρόμοιες στην προσέγγιση. Οι Anderson (1995a) και Krumwiede (1998a) βασίζονται σε μία προσέγγιση εφαρμογής τεχνολογίας πληροφόρησης που αναπτύσσεται από τους Cooper και Zmud (1990) που συμπεριλαμβάνει μία έρευνα ερωτηματολογίου σ' αυτή την περίπτωση γίνεται ανάμεσα σε προσωπικό του τμήματος λογιστικής κλειδιού. Η μελέτη του Anderson (1995a) που μελέτησε τη διαδικασία εφαρμογής στη General Motors συμπεράνε ότι οι παράγοντες επιτυχίας κλειδιά διέφεραν και ποίκιλαν σε σπουδαιότητα σε διαφορετικά στάδια της εφαρμογής. Η μελέτη του Krumwiede (1998a) χώρισε τους παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχία ή αποτυχία εφαρμογής σε δύο σύνολα - περιβαλλοντολογικούς και οργανωτικούς. Οι περιβαλλοντολογικοί παράγοντες όπως τους όρισε είναι εκείνοι που σχετίζονται με τον χρήστη, την οργάνωση, την τεχνολογία, τον στόχο και το περιβάλλον. Οι οργανωτικοί παράγοντες ήταν εκείνοι που σχετίζονται με τις ανθρώπινες σχέσεις και τις αλληλεπιδράσεις. Τα ευρήματά του επίσης υποστήριξαν την άποψη ότι η επίδραση ποικίλει και βασίζεται στο συγκεκριμένο στάδιο εφαρμογής.

Άλλες μελέτες προσφέρουν επιπλέον προτάσεις για σημαντικούς παράγοντες κλειδιά με βάση το οργανωτικό περιβάλλον, το οικονομικό κλίμα κ.λ.π. Ο Shields (1995) ισχυρίζεται ότι οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχία ή την αποτυχία είναι η κορυφαία διαχειριστική υποστήριξη που συνοδεύεται από ένα αρκετό ποσό πίεσης, η σύνδεση με ανταγωνιστικές στρατηγικές και άλλες μέγιστες πρωτοβουλίες, η σύνδεση με επίδοση και αποζημίωση, ένα εντατικό πρόγραμμα

εκπαίδευσης και μόρφωσης, μη λογιστική κατοχή και επαρκείς πόροι για τη διαδικασία σχεδιασμού και εφαρμογής του ABC. Ο Staubus (1990) λέει ότι υπάρχει ένα πρόβλημα «συναισθηματικών κοστών» που συμπεριλαμβάνουν τα κόστη προσπάθειας να ξεπεραστεί η αντίσταση στην αλλαγή. Αλλά η καθαρή εντύπωση είναι ενός παραδείγματος έρευνας, απλά δεσμευμένη σε συσσώρευση περισσότερων παραγόντων (cf. Lammert and Ehrsam, 1987; Campi, 1992; Shields and McEwen, 1996; Campbell et al., 1997). Εάν η προσπάθεια εφαρμογής «Α» αποτύχει, είτε ο παράγοντας «Χ» πρέπει να έχει παραληφθεί, ή να μην ληφθεί υπόψη τη σωστή στιγμή, ή να μην είναι σε σωστό συνδυασμό με τους παράγοντες «Υ» και «Ζ». Αυτό είναι ένα παιχνίδι γεμάτο από ατελείωτες πιθανότητες αλλά και ένα όπου δεν είναι ξεκάθαρο ότι υπάρχει κάποια στιγμή ένα οριστικό συμπέρασμα. Επιπλέον, δεδομένης της προσέγγισης έρευνας, υπάρχουν, όπως ο Krumwiede (1998a) τονίζει, συγκεκριμένοι περιορισμοί που επιβάλλονται από την έλλειψη περιβαλλοντολογικής πληροφόρησης και την ευκαιρία για ερωτήσεις του είδους συνέντευξης. Υπάρχει επίσης ο κίνδυνος της συλλογικής αντίληψης δεδομένου ότι πολλοί απαντώντες υπήρξαν ελεγκτές και λογιστικοί διευθυντές (Krumwiede, 1998a).

Η παρατήρηση του Malmi φαίνεται αρμόδια δηλαδή πολύ συχνά: «μοντέλα παράγοντα αποτυγχάνουν να απευθύνονται και στους ανταγωνιστικούς και στους συμπληρωματικούς τρόπους απόκτησης πληροφόρησης και ελέγχου δραστηριοτήτων στους οργανισμούς και στην ύπαρξη πολλών μετόχων στην διαδικασία εφαρμογής του ABC» (Malmi, 1997: 460). Είναι η ασχολία με αυτού του είδους το πρόβλημα που οι μελέτες υπόθεσης προσφέρουν συγκεκριμένες ευκαιρίες. Επειδή μπορούν, αν κατασκευάζονται σωστά, να ασχοληθούν με τις ερωτήσεις του κινήτρου, της διαπροσωπικής ή τμηματικής αντιπαράθεσης και να ερευνούν λόγους για αντίσταση ή αποδοχή, μπορούν να πάνε πέρα από μια προσέγγιση που ψάχνει για «παράγοντες» για να δημιουργήσει μια πιο ρεαλιστική κατανόηση. Εδώ, οι ανθρώπινες αλληλεπιδράσεις μπορεί να είναι λιγότερο από μία απάντηση στους «παράγοντες» δρώντας ως κίνητρα και περισσότερο το αποτέλεσμα πράξεων, σχεδίων, κινήτρων και αποφάσεων που μπορεί να ποικίλουν από το να είναι πολύ ευαίσθητα σε μη ευαίσθητα σ'ένα περιβάλλον όπου τα άτομα και οι ομάδες μπορεί ενεργά να ανταγωνίζονται και να συνωμοτούν για κυριαρχία ή πλεονεκτήματα. Τέτοιες μελέτες υπόθεσης μπορεί να είναι ένας τρόπος απάντησης στο κάλεσμα για καλύτερη κατανόηση των λογικών της αλλαγής λογιστικής που ξεκίνησε στο προγραμματικό άρθρο 1980 στην Λογιστική,

Οργανισμοί και Κοινωνία (Burchell et al., 1980), που συχνά φαίνεται ως η έναρξη του κριτικού λογιστικού παραδείγματος (cf. Horwood, 1978, 1987).

Μ'αυτού του είδους την προσέγγιση, όπως ο Horwood (1984:185) επισημαίνει, «οι συνέπειες της λογιστικής δεν έχουν απαραίτητα μια στενή και αυτόματη σχέση με τους στόχους στο όνομα των οποίων εισάγονται». Τέτοια προσέγγιση είναι ιδιαίτερα κατάλληλη στο περιβάλλον ABC όπου έχουν εκφραστεί ισχυροί ισχυρισμοί για την τεχνική του ανωτερότητα. Μια άμεση θεώρηση για μία μελέτη που παίρνει μια πιο κριτικά ενήμερη προσέγγιση είναι το πόσο η υποτιθέμενη τεχνική αλλαγή έχει πιο πολλές δομικές υπονοήσεις π.χ. στη διάταξη της οργανωτικής δύναμης. Σε μία πρώτη μελέτη οι Bhimani και Pigott(1992) συμπέραναν ότι ακολουθώντας την εφαρμογή ενός συστήματος ABC, η λογιστική λειτουργία θεωρήθηκε ότι έχει έναν πιο ορατό και ενεργό ρόλο στη συνεχή καθημερινή διαχείριση με συνεπαγόμενα αποτελέσματα για την αντιλαμβανόμενη εξουσία και δύναμη των διευθυντών γραμμής.

Αυτού του είδους η προσέγγιση μελέτης υπόθεσης δεν μεταφέρει μόνο το επίκεντρο της ανάλυσης αλλά επίσης τονίζει το λεξιλόγιο που χρησιμοποιείται στη διάρκεια της ανάλυσης, π.χ. από παράγοντες και αιτίες σε κίνητρα και λόγους. Αλλά επίσης, μεταφέρει το πλαίσιο της ανάλυσης από την προοπτική της διαχείρισης κορυφής, όπου η επιτυχία και η αποτυχία είναι ανησυχίες κλειδιά, σε ένα πιο σφαιρικό πλαίσιο όπου οι πράξεις όλων των σχετικών παικτών έχουν γίνει αντικείμενα προσοχής και όπου η ανάλυση που είναι πιο απαθής μπορεί να ανέχεται ακάλυπτα διάφορα επίπεδα και είδη εξήγησης. Αυτό το είδος εργασίας επομένως, γεφυρώνει το τελικό κενό στο οποίο οι Lukka και Graunlund δίνουν προσοχή - ανάμεσα στην «βασική» και «κριτική» έρευνα.

### **2.3.3. «Κριτική» έρευνα: παράδειγμα ή πλαίσιο του μυαλού;**

Ένας τρόπος να δούμε τη κριτική έρευνα είναι ως μία ακτιβιστική προσέγγιση που ασχολείται με την προώθηση της κοινωνικής αλλαγής. Επίσης μπορεί να χαρακτηριστεί πιο ευρέως ως μία προσέγγιση που βασίζεται σε μία ή περισσότερες «κριτικές» φιλοσοφικές ή κοινωνιολογικές παραδόσεις σκέψης. Αλλά, μπορεί επίσης πιο ευρέως να χαρακτηριστεί ως μία προσέγγιση που βασίζεται σε κάποιο είδος φιλοσοφικής ή κοινωνιολογικής παράδοσης που από την προσέγγισή της στον ορισμό και στην συγκεκριμενοποίηση προβλημάτων βλέπει την τεχνική αλλαγή να τοποθετείται μέσα σε ευρύτερη δυναμική. Τέτοια δουλειά μπορεί ή δεν μπορεί να

δεσμεύεται άμεσα με κοινωνική ή οργανωτική αλλαγή αλλά η θεωρητική της βάση σημαίνει ότι δεδομένης της επιρροής της φιλοσοφίας, της κοινωνικής θεωρίας, της κοινωνιολογίας, της πολιτικής οικονομίας ή της θεωρίας οργάνωσης, θα αναγνωρίσει την ανάγκη να απευθυνθεί κριτικά στα πολύπλοκα κοινωνικά και οργανωτικά παρακλάδια που μπορεί να έχουν τα λογιστικά συστήματα (Lukka and Granlund. 2002).

Έχουμε δύο κύρια ρεύματα κριτικής εργασίας στη λογιστική λογοτεχνία κατά τη διάρκεια των 2 τελευταίων δεκαετιών. Κάποιος μπορεί να βασιστεί πιο άμεσα στο Γερμανικό Διαφωτισμό, την φιλοσοφική παράδοση που χρονολογείται στους Hegel και Kant και συμπεριλαμβάνεται η εργασία στις μαρξιστικές και παραδόσεις θεωρητικής κριτικής οι τελευταίες να οδηγούν μέσα από τη Σχολή της Φραγκφούρτης στην εργασία των Habermas (see for instance Laughlin. 1987, 1988). Τέτοια εργασία μπορεί, μέσα στη παράδοσή της, να καταλάβει πολύ ξεχωριστές θεωρητικές θέσεις, για παράδειγμα την Μαρξιστική εργασία του Tinker και τους διάφορους συγγραφείς που μπορούν να διαφοροποιηθούν από την εργασία των (David) Cooper, Hopper και τις πιο εμπνευσμένες εργασίες των Broadbent and Laughlin . Αλλά σ' αυτή την εργασία η κριτική θεωρία μπορεί, όπως το θέτει ο Laughlin, να φανεί ότι χρησιμοποιείται ως

«ένα όχημα μέσα από το οποίο μπορεί να επιτευχθεί η κατανόηση για την πραγματικότητα και να συμβεί η μεταμόρφωση των πραγματικών θεσμών ... Είναι η άποψη ότι το παρόν δεν είναι ικανοποιητικό, ότι η πραγματικότητα θα μπορούσε να είναι καλύτερη απ' ό,τι είναι και ότι ... η κριτική θεωρία μπορεί να δημιουργήσει αυτή τη βελτίωση που τονίζει αυτή τη σκέψη ως ούσα πραγματικά κριτική» (Laughlin, 1987:482).

Ένα αρκετά διαφορετικό ρεύμα εργασίας αναπτύχθηκε από την παράδοση Διαφωτισμού, μέσα από μία πιο εμπνευσμένη από τη Γαλλία αναφορά βασισμένη στη λογική και στον μοντερνισμό, ιδιαίτερα πάνω στη δουλειά του Foucault (e.g. Hoskin and Macve, 1986, 1988, 2000; Loft, 1986, 1988; Miller and O'Leary, 1987, 1993). Αυτό το είδος εργασίας δε μπορεί να χωριστεί συνολικά από την Γερμανική προσέγγιση επειδή και οι δύο προσεγγίσεις βασίζονται στην ίδια παράδοση Διαφωτισμού και στην παλαιότερη «λογοκεντρική» παράδοση του λόγου που οδηγεί πίσω στον Πλάτωνα και τον Αριστοτέλη.

Επιπλέον, κάποιος από αυτούς που δουλεύουν από τις Μαρξιστικές και Κριτικές θεωρητικές παραδόσεις π.χ. Cooper ή Macintosh, έχουν επίσης δουλέψει

μέσα σ' αυτήν τη Γαλλική. Ωστόσο υπάρχουν κάποιες σημαντικές διαφορές που έχουν συχνά αναγνωριστεί ότι έχουν μεγαλύτερο άμεσο ενδιαφέρον σχετικά με θέματα δύναμης και γνώσης και τις συσχετίσεις τους και με μία δέσμευση για εντοπισμό συγκεκριμένων σχέσεων δύναμης - γνώσης στο ιστορικό τους περιβάλλον (cf Stewart, 1992 για μια ανασκόπηση της επιρροής του Foucault πάνω στην λογιστική ιστορία).

Στην ανασκόπηση της εμπνευσμένης από τους Γάλλους εργασία στη λογιστική, δεν θα'πρεπε να δοθεί η εντύπωση ότι είναι αποκλειστικά Foucauldian . Η έρευνα κριτικής λογιστικής έχει επίσης επηρεαστεί από, για παράδειγμα, τον Bourdieu (e.g. Lee, 1995; Williams and Rodgers. 1995; Lukka and Kasanen, 1996) και τον Latour (e.g. Preston, 1992; Robson, 1992; Chua. 1995; Mouritsen, 1999; Briers and Chua, 2001). Από τον Bourdieu οι ερευνητές έχουν διαλέξει την σπουδαιότητα του ρόλου των δυνατών «πρακτόρων γνώσης» στον σύγχρονο κόσμο και τον τρόπο με τον οποίο τέτοιοι πράκτορες αιχμαλωτίζουν το «πολιτισμικό κεφάλαιο» και μπορούν να αντανakλούν στο πώς οι διευθυντές και οι λογιστές πετυχαίνουν να παίζουν αυτό το είδος του παιχνιδιού. Βασισμένοι στον Latour, οι ερευνητές έχουν επικεντρωθεί στο πώς οι λογιστές και διευθυντές συστήνουν δίκτυα ειδικών γνώσης και πώς ως ηθοποιοί σε τέτοια δίκτυα μπορούν να διαπραγματεύονται και να αυξάνουν την κοινωνική και οργανωτική δύναμη της λογιστικής.<sup>16</sup>

Την ίδια στιγμή ο πιο χρήσιμος θεωρητικός είναι ξεκάθαρα ο Foucault, ίσως επειδή η προσοχή του είναι στις συσχετίσεις δύναμης - γνώσης και επικεντρώνεται σ' αυτό που ονομάζει μικρο-τεχνολογίες που συνδυάζουν μορφές επιτήρησης μ' αυτό που ονομάζει (1977: 177) «ομαλοποίηση κρίσης». Η λογιστική, και στις οικονομικές και διαχειριστικές μορφές της, ταιριάζει πολύ καλά ως μία τεχνολογία που συνδυάζει αυτές τις διαδικασίες και επομένως δίνει τη δυνατότητα σε συγκεκριμένες μορφές αξίας και εκτίμησης να διασπαρθούν ευρέως.

Μεγάλο μέρος της εργασίας που προέρχεται από τον Foucault επικεντρώνεται στο πώς η επιτήρηση και η (διαχειριστική) κρίση παράγει ένα είδος «πανοπτικού» ελέγχου σ' ένα χώρο εργασίας. Είναι μια χαρακτηριστική άποψη που ο Williams (1998:56) ισχυρίζεται ότι η προσοχή του Foucault στη σχέση ανάμεσα στη δύναμη και

<sup>16</sup> Ο Bourdieu δίνει προσοχή (e.g. 1988) στο πώς επιστημονικά πεδία συχνά κυριαρχούνται από μία ελίτ που ελέγχει την παραγωγή και δημοσίευση ευρημάτων έρευνας, και έτσι γίνεται «φίλτρο πληροφόρησης» (Lukka and Kasanen. 1996). Ο Latour (1987) έχει αναλύσει κοινωνικές διαδικασίες επιστημονικής κατασκευής μέσα από δίκτυα. Ένα μέρος της εργασίας του είναι η θεωρία δικτύου δράστη που ασχολείται με τις διαδικασίες με τις οποίες επιστημονικά θέματα γίνονται κλειστά, ιδέες αποδεκτές, υιοθετούνται εργαλεία και μέθοδοι: η διαδικασία «μετάφρασης».

τη γνώση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να χαρακτηριστούν σχέσεις λογιστικής/διαχείρισης με τους εξής όρους. Τα Συστήματα Διαχειριστικής Λογιστικής «μπορούν να θεωρηθούν ως ένα σύνολο πρακτικών και ο διευθυντής, από αυτή την άποψη, ως ένας υπάκουος αυτοματισμός που ελέγχει κατωτέρους του σύμφωνα με τους κανόνες, και ο ίδιος ελέγχεται με τον ίδιο τρόπο για να παράγει οικονομικά οφέλη».

Τέτοιος χαρακτηρισμός βασίζεται στο ανάγνωσμα του Foucault Πειθαρχία και Τιμωρία (1977) που είναι ένα βιβλίο αφιερωμένο στη σκέψη του πώς η μοντέρνα φυλακή, όπως άλλα ιδρύματα σαν τα εργοστάσια και τα σχολεία, «πειθαρχεί» και «αναμορφώνει» άτομα και πληθυσμούς. Αλλά είναι επίσης πιθανόν να πάμε πέρα από αυτό το είδος χαρακτηρισμού και να αναπτύξουμε μια προσέγγιση βασισμένη στον Foucault που δεν βλέπει τη δύναμη ως μία άσκηση κορυφής - βάσης πάνω σε «πειθήνια» σώματα και που επίσης δεν υποθέτει απαραίτητα ότι η «συζήτηση» αναγνωρίζεται τόσο στενά με τις «πρακτικές».

Αυτό το είδος προσέγγισης, όπως στην εργασία των Hoskin και Macve, ξεκινά από ένα αρκετά διαφορετικό ανάγνωσμα του Foucault που βασίζεται συγκεκριμένα στο κεντρικό μέρος του τμήματος στην Πειθαρχία στο Πειθαρχία και Τιμωρία, το «μέσο σωστής εκπαίδευσης» (1977: 170ff). Εδώ ο Foucault για να δείξει την ανάλυση του πώς η ιεραρχική επιτήρηση και η ομαλοποιημένη κρίση συνδυάζονται στο μοντέρνο κόσμο, επικεντρώνεται στο ρόλο τέτοιων μικρο-πρακτικών όπως η γραφή και η εξέταση, επιχειρηματολογώντας ακόμη ότι «η υπερ-επιβολή των σχέσεων γνώσης και των σχέσεων δύναμης υποθέτει στην εξέταση όλη την ορατή λαμπρότητα της». Η ανάλυσή του τότε παρατηρεί ότι αυτές οι εξεταστικές πρακτικές δεν παράγουν μόνο τα «πειθήνια σώματα» των πειθαρχημένων σύγχρονων πληθυσμών, αλλά επίσης παράγουν την ειδικότητα των «ανθρωπίνων επιστημών» και τους ειδικούς που παράγουν το νέο είδος «πειθαρχημένης γνώσης» που αντιπροσωπεύουν αυτές οι επιστήμες.

Οι Hoskin και Macve επιχειρηματολογούν μ' αυτή τη βάση ((e.g. 1986; 1988; 1994) ότι η διαχείριση είναι μία διακριτά δυνατή μορφή ανθρώπινης επιστήμης στην οποία η λογιστική είναι μία ιδιαίτερα σημαντική «πειθαρχική» τεχνολογία κατά μία διπλή έννοια. Ενώ η λογιστική συνεισφέρει στο να πειθαρχεί εργατική δύναμη, π.χ. μέσα από δεδομένα συστήματα κοστολόγησης (cf. Miller and O'Leary. 1987), επίσης τροφοδοτεί με ακρίβεια επειδή είναι τόσο δυνατή γνώση ειδικών.

Σ' αυτό το ανάγνωσμα του Foucault επομένως, η δύναμη που ασκείται από τη λογιστική δεν είναι μια απλή δύναμη κορυφής - προς τα κάτω, αλλά επίσης μία βάσης - προς τα πάνω, καθώς οι διευθυντές και οι εργάτες αναζητούν «επιτυχία» όπως τα άτομα υποβάλλοντας υποσυνείδητα στόχους που τίθενται από τη λογιστική. Από το να αναγκάζονται απλά να δρουν από μία καταπιεστική αρνητική δύναμη, ενσωματώνουν μία παραγωγική ή θετική μορφή δύναμης καθώς ενεργά εμπνέουν για επιτυχία μέσα στο νέο είδος συστημάτων που «διευθύνουν από τους αριθμούς». Επίσης, το MAS δεν είναι απλά μία «ασυνάρτητη» πρακτική καθώς θα το ήθελε ο Williams (1998). Αντίθετα, οι κατηγορίες «ομιλία» και «πρακτική» χρειάζονται να διακριθούν. Τα λογιστικά συστήματα λειτουργούν μέσα από ένα σύνολο αλληλένδετων πρακτικών που οι Hoskin και Macve αναγνωρίζουν ως τις πρακτικές της γραφής, της εξέτασης και της αριθμητικής διαβάθμισης. Από τη στιγμή που τα συστήματα που απασχολούν τέτοιες πρακτικές είναι εν ενεργεία, είτε κάποιος βλέπει κάποιο παλιότερο MAS είτε κάποιο νεότερο σύστημα ABC, υπάρχουν ασυνάρτητα αποτελέσματα.

Εδώ, η έννοια «ομιλία» του Foucault<sup>17</sup> μπορεί να χρησιμοποιηθεί (Hoskin, 1994), ως μία έννοια που επιχειρηματολογεί ότι η ομιλία αναφέρεται σε μία ποικιλία πραγμάτων που σε μία δεδομένη εποχή και περιβάλλον, λέγεται (και δεν λέγεται). Αυτό που προκαλεί ενδιαφέρον τότε είναι πώς και πόσο, με μία αλλαγή τέτοια όπως το ABC αυτό που λέγεται (και γράφεται) αλλάζει σε μία νέα ποικιλία πραγμάτων. Σε τέτοια εννοιοποίηση η ανησυχία είναι κατά πολύ με το πώς μία αλλαγή στο επίπεδο πρακτικών μπορεί να δημιουργήσει μια αλλαγή στο επίπεδο της ομιλίας, κάτι που θα μπορούσε ίσως να διαβαστεί από τη μελέτη των Bhimani και Pigott (1992) που αναφέρθηκε παραπάνω. Τέτοια διαδικασία αλλαγής, από τη στιγμή που βρίσκεται στο δρόμο, μπορεί φυσικά επίσης να λειτουργήσει προς την άλλη κατεύθυνση. Και πάλι αναφερόμενος στη λογοτεχνία που ανασκοπήθηκε παραπάνω, κάποιος θα μπορούσε να δει, καθώς το μοντέλο ABC αναπτύσσεται σε ακαδημαϊκά περιοδικά, μία αλλαγή στο επίπεδο της ομιλίας της «βασικής» έρευνας που γίνεται. Αυτό αλλάζει την ποικιλία του τι ειπώθηκε σε συμβουλευτική συζήτηση, και αποδεικνύει ένα μέσο κλειδί μέσα από το οποίο η πρακτική ABC αναπτύχθηκε στον κόσμο της έρευνας και μπορεί να διασπαρθεί και να μπει σε πρακτική σε συγκεκριμένες εταιρίες και τομείς και να ραφιναριστεί σ' αυτή τη διαδικασία.

<sup>17</sup> Ο Latour ο ίδιος έχει τώρα αποστασιοποιηθεί από το ANT, αλλά έχει αποδειχτεί χρήσιμο στην κατανόηση των αλληλεπιδράσεων μεγάλων επιχειρησιακών οντοτήτων μέσα από το επίκεντρό του στο πώς οι πράξεις και οι δρώντες (π.χ. κοσμοπολίτες και τοπικοί) ενώνονται σε αλληλόδημη διοργανωτικά δίκτυα (Briers and Chua. 2001).

Ένα είδος αποτελέσματος όπως το αναδεικνύει ο Horper (1994:498) είναι ότι το περιβάλλον των νέων πρωτοβουλιών γίνεται πιο ορατό. Όπως το βλέπει:

«η μέγιστη συνεισφορά των Foucuuldians είναι να δείξουν πώς οι μεταμορφώσεις στη λογιστική κόστους, συμπεριλαμβανομένου του ABC, σχετίζονται με ευρύτερες κοινωνικοπολιτικές συζητήσεις και την ιστορία των ιδεών και τους τρόπους της κοινωνικής κυβέρνησης».

Ένα άλλο είναι για να δώσει μια πιο πληροφορημένη βάση για κατανόηση του γιατί συγκεκριμένες προσεγγίσεις εφαρμογής πετυχαίνουν και άλλες όχι. Από αυτή την άποψη η εμπνευσμένη δουλειά του Foucault μπορεί να έχει μια πρακτική επίδραση όπως επίσης και να παρέχει μία κριτικοθεωρητική κατανόηση. Αλλά ίσως το πιο σημαντικό αποτέλεσμα σ' αυτό το περιβάλλον είναι να παρέχει μία συγκεκριμένη θεωρητικά πληροφορημένη βάση για κατανόηση του πώς και γιατί η λογιστική μπορεί να είναι τόσο δυνατή στο σύγχρονο διαχειριστικό κόσμο.

Από αυτή την άποψη το επιχείρημα των Ezzamel και άλλων (1990) είναι σημαντικό για μια μελέτη που επικεντρώνεται στο ABC ακόμα και αν αυστηρά μιλώντας αυτή η εργασία είναι μία κριτική της Απώλειας Σχετικότητας και επομένως έχει παρατηρηθεί όχι ως μία ABC. Το επιχείρημα που αναπτύσσεται από την επηρεασμένη από τους Hoskin και Macve ιστορία της γένεσης της διαχείρισης είναι ότι η διαχειριστική λογιστική ποτέ δεν είχε μία σχετικότητα για να χάσει, τουλάχιστον όχι του είδους που προτείνουν οι Johnson και Kaplan . Το βιβλίο τους επιχειρηματολογεί για μία οικονομικο-λογική υπόθεση για την εφεύρεση της διαχείρισης, εμφανίστηκε όταν η πολυπλοκότητα της επιχειρησιακής δραστηριότητας έφτασε σ' ένα σημείο όπου ήταν οικονομικά προτιμητέο να εσωτερικεύσει κόστη συναλλαγής για να διατηρηθούν οι σχέσεις στην αγορά (Johnson and Kaplan. 1987. Ch. 1).

Αλλά, όπως τονίζουν οι Ezzamel και οι άλλοι (1990), (cf. Hoskin and Macve, 1988) η ιστορική καταγραφή δείχνει ότι δεν συνέβη αυτό. Τέτοια πολυπλοκότητα είχε ήδη συμβεί στη Βρετανία κατά την Πρώτη Βιομηχανική Επανάσταση αλλά δεν αναπτύχθηκαν μοντέρνα διαχειριστικά συστήματα. Επιπλέον, οι άνθρωποι που αναμείχθηκαν στην ανάπτυξη των πρώτων διαχειριστικών συστημάτων στις Η.Π.Α. στο Springfield Armory και σε δύο σιδηροδρόμους των Η.Π.Α. (cf. Chandler, 1977) δεν ήταν επιχειρηματίες αλλά απόφοιτοι της Στρατιωτικής Σχολής των Η.Π.Α. στο West Point Αυτό που αυτοί οι άνθρωποι έφεραν δεν ήταν οικονομική εκλογίκευση



αλλά υψηλού επιπέδου ειδικευμένη γνώση στην μηχανική και σε αρχές επιστήμης συν την εμπειρία ενός υψηλά πειθαρχημένου συστήματος «ανθρώπινου συγχρονισμού» που εισήχθη στο West Point το 1817 από έναν καινούργιο επιβλέποντα, τον Thayer. Αυτό που συνεισέφεραν στην πρακτική επιχειρήσεων ήταν οι πρακτικές της γραφής, της εξέτασης και της βαθμολόγησης και μία δέσμευση για πειθαρχημένη ειδικότητα για να βελτιωθεί ο εσωτερικός συγχρονισμός. Τα πρώτα διαχειριστικά λογιστικά συστήματα που σχεδιάστηκαν για να εντοπιστούν κόστη και ανθρώπινη επίδοση αναπτύχθηκαν σ'αυτά τα μέρη με την εφαρμογή των πρακτικών της γραφής, της εξέτασης και της βαθμολόγησης σε παλιότερες μορφές λογιστικής διαχείρισης.

Αυτό, υποστηρίζουν, είναι η γένεση της διαχείρισης από τους αριθμούς και η συνεχής δέσμευση των επιχειρήσεων σε μορφές MAS δείχνει την συνεχή σχετικότητα της διαχείρισης ως «πειθαρχικό σύστημα» που πειθαρχεί εργατικές δυνάμεις με ειδικές υποπειθαρχίες που κάνουν το σύνολο της διαχείρισης σήμερα. Αυτό που κάποιος παρατηρεί σήμερα επομένως, στην ανάπτυξη των τεχνικών όπως το ABC, που αναμειγνύεται με έναν καινούργιο και αποτελεσματικό τρόπο με το πρόβλημα των γενικών εξόδων, είναι η εντατικοποίηση αυτής της πειθαρχικής αγωγής, και με την έννοια της δημιουργίας περισσότερης αποτελεσματικότητας για τις δραστηριότητες και με την έννοια της εμφύτευσης της πειθαρχίας της γνώσης της λογιστικής πιο κεντρικά στην καρδιά της επιχείρησης. Ελπίζουμε ότι αυτή η μελέτη μπορεί ανάμεσα σ'άλλα πράγματα, να συνεισφέρει στην εμπάθυνση αυτού του είδους κατανόησης του πώς λειτουργεί η επιχείρηση και επομένως να αποδειχτεί ότι έχει τόσο πρακτικό όσο και θεωρητικό όφελος.

Η δουλειά των Johnson και Kaplan (1987) ξεκάθαρα υπήρξε πολύ επιδραστική. Έχει γίνει θεμέλιο για μια μεγάλη γκάμα σκέψεων σχετικά με την ιστορία και τη σύγχρονη μορφή της διαχειριστικής λογιστικής (e.g. Hopper et al., 1987; Ezzamel et al., 1990; Hopper and Armstrong, 1991; Lowry, 1993; Hopper, 1994; Vollmers, 1995). Σε πολλά από αυτά το ABC θεωρείται ως ένα από τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται για να υποστηρίξουν το εξέχον status quo στην κοινωνία (cf. Hopper, 1994; Hopper and Powell, 1995; Lukka and Granlund, 2002). Πηγαίνοντας μακρύτερα, ο Armstrong (1991) υποστηρίζει ότι τέτοια λογιστικά συστήματα είναι συχνά δυσλειτουργικά για επιχειρήσεις, αλλά «πετυχημένα» στο να συσσωρεύουν status και δύναμη σε αυτούς που διευθύνουν τα λογιστικά συστήματα μέσα σ'ένα δεδομένο οργανισμό καθώς είναι

οι προμηθευτές κλειδιά των πληροφοριών μέσα από τις οποίες ρυθμίζονται και ελέγχονται οι δραστηριότητες άλλων.

Εν περιλήψει, οι Lukka και Graunlund (2000:180) συμπεραίνουν ότι η κριτική έρευνα χαρακτηριστικά συνδυάζει κάποια μορφή εννοιολογικής ανάλυσης με μία λογοτεχνία ή βασισμένη σε αρχαία μελέτη, και ότι ο κύριός της στόχος είναι «να αυξάνει την αντίληψη του αναγνώστη για την πειστική επιρροή της λογιστικής (και διαχειριστικής) τεχνολογίας». Αυτό, σίγουρα συμβαίνει για το περισσότερο μέρος της λογοτεχνίας που μόλις ανασκοπήθηκε, είτε βασίζεται πάνω σε Γερμανικές είτε πάνω σε Γαλλικές παραδόσεις. Το αποτέλεσμα τέτοιας έρευνας για τις πρακτικές λειτουργίες της επιχείρησης είναι επομένως πολύ περιορισμένο ή στο καλύτερό του, έμμεσο καθώς μία κριτική κατανόηση της λογιστικής γίνεται πιο διαδεδομένη.

Την ίδια στιγμή υπάρχει εργασία που παίρνει και από τις δύο παραδόσεις και είναι πιο κοντά στον «αληθινό κόσμο» της επιχείρησης, π.χ. μέσα από την υιοθέτηση εμπειρικών μελετών του τι συμβαίνει σε διάφορα επίπεδα στους οργανισμούς μέχρι και να συμπεριλαμβάνει την κορυφαία διαχείριση.<sup>18</sup> Η πρόσφατη δουλειά των Ezzamel και Willmott (e.g. Ezzamel et al., 2001a; 2001b) για παράδειγμα, εντοπίζει πώς διαδραματίζεται η κορυφαία οικονομική διαχείριση και ρίχνει νέο φως στο πώς οι οικονομικοί διευθυντές δρουν και βλέπουν τον κόσμο. Η εργασία των Broadbent και Laughlin (e.g. Broadbent and Laughlin, 1998; 1999) βασίζεται σε μία Habermasian προοπτική για να διαγνώσει τους ρόλους της λογιστικής στην προώθηση και διατήρηση της «Νέας Δημόσιας Διαχείρισης». Τελικά, η προσέγγιση που βασίζεται στον Foucault και που αναπτύχθηκε από τους Hoskin και Macne επίσης προσφέρει μία βάση για την υιοθέτηση εμπειρικά βασισμένης αλλά κριτικά ενήμερης έρευνας όπως για παράδειγμα στην εργασία του Lim (2000) για τους τρόπους με τους οποίους οι λογιστικές πρακτικές διαμορφώνουν στρατηγική συζήτηση ακόμη και αν η διαχείριση δεν γνωρίζει το πώς αυτό συμβαίνει.

Ελπίζουμε ότι αυτή η μελέτη, πληροφορημένη από μια κριτική ενημέρωση της θετικής δύναμης της λογιστικής, μπορεί επίσης να εντοπίσει κάποιους από τους τρόπους με τους οποίους οι λογιστικές πρακτικές έχουν τόσο σημαντικά οργανωτικά αποτελέσματα και με αυτή τη βάση πιθανόν να αναγνωρίσει και να προτείνει

<sup>18</sup> Ο Broadbent (2002:443) παρέχει μία ανασκόπηση της κατάστασης της κριτικής λογιστικής στην Αγγλία, αναγνωρίζοντας ότι η κριτική λογιστική «δεν είναι ξεχωριστή από την άσκηση της λογιστικής γενικά. Αντίθετα, είναι απλά ένα μέσο του να αντανάκλουν ή να αλληλεπιδρούν με πληροφορίες λογιστικής με σκοπό να προκαλέσουν την κατανόηση που είναι συμβατικά δημιουργημένη».

πρακτικούς τρόπους για τη βελτίωση της εφαρμογής. Ωστόσο, υπάρχει ένα ακόμα σύνολο μελετών έρευνας για ανασκόπηση πριν η πιθανότητα εκτιμηθεί πλήρως: αυτές οι μελέτες που έχουν ήδη υιοθετήσει εμπειρική μελέτη για την εφαρμογή του ABC στον τομέα που σκοπεύω να μελετήσω, τις οικονομικές υπηρεσίες.

#### **2.4. Λογιστική δραστηριότητας στον τομέα οικονομικών υπηρεσιών**

Ο τομέας οικονομικών υπηρεσιών έχει αναπτυχθεί δραματικά σ'ένα παγκόσμιο επίπεδο κατά τη διάρκεια των 2 τελευταίων δεκαετιών. Έχει υπάρξει μια συγκέντρωση προς λιγότερες και μεγαλύτερες οντότητες και σε παγκόσμιο επίπεδο, με την αύξηση του παγκόσμιου κεφαλαίου και των χρηματαγορών, και σε πολλές χώρες σε εθνικό επίπεδο επίσης. Εδώ, οι Η.Π.Α. υπήρξαν ένας καταφανής παρακινητής αλλαγής με την τελική ακύρωση το 1980 των νόμων του '30 μετά το κραχ της Wall Street το 1929, θέτοντας τοπικούς περιορισμούς σε τραπεζικές εταιρίες με πολλούς κλάδους.

Ένα μέγιστο αποτέλεσμα στη διαδικασία της συγκέντρωσης που έχει κατά πολύ διωχθεί μέσα από συγχωνεύσεις και δραστηριότητες απόκτησης υπήρξε το έντονο επίκεντρο σε δημιουργία εισοδήματος μαζί με τον έλεγχο κόστους και ανθρώπινης δύναμης σε τράπεζες όλων των ειδών. Έγινε μια έρευνα για πιο αποτελεσματικές οργανωτικές μορφές για να διανεμηθούν αυτοί οι δύο στόχοι. Ο Mabblerley (1997:2) συνόψισε την κατάσταση ως εξής:

«οι αγορές γίνονται σταδιακά ανταγωνιστικές καθώς οι θεσμοί αγωνίζονται για επικερδείς επιχειρήσεις και η τεχνολογία και απορρύθμιση επιτρέπει άλλους οργανισμούς να εισάγονται στις αγορές. Οι περιορισμοί στα κέρδη και η ανάγκη να βρεθούν νέοι τρόποι βελτίωσης επίδοσης και να συναγωνίζονται με επιτυχία σε πολύ ανταγωνιστικές οικονομικές υπηρεσίες δημιουργεί ανάγκη για ικανότητα ανασκόπησης υπάρχουσας επίδοσης σε σχέση με το εξωτερικό περιβάλλον και εντατικοποιεί τρόπους για βελτίωση εισοδημάτων ή επανατοποθετεί την προσοχή σε κόστη για να διασφαλιστεί μεγαλύτερο κέρδος και βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα».

Το τραπεζικό είναι ένας τομέας όπου προσεγγίσεις όπως το ABC που έχουν επίκεντρο στο να κάνουν τα κόστη γενικών εξόδων ορατά φαίνονταν πάντοτε πιθανά για να είναι ελκυστικά. Η κλασική ή παραδοσιακή μορφή τράπεζας εξαρτάται από ένα διαχωρισμό ανάμεσα στο μπροστινό γραφείο και στο προσωπικό πίσω που σημαίνει ότι η δραστηριότητα του τελευταίου ιδιαίτερα υπήρξε δύσκολη για να αποδοθεί σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες. Επιπλέον, η παραδοσιακή δομή υποκαταστήματος, όπου ο τοπικός διευθυντής είναι υπεύθυνος για την τοπική

τοποθέτηση του προσωπικού μπροστά και πίσω και επίσης είναι το σημείο κλειδί επαφής για τους τοπικούς πελάτες, έχει ενισχύσει το πρόβλημα γενικών εξόδων και την συνεπάγουσα δυσκολία στο να αιχμαλωτίζονται τα κόστη προϊόντων και πελατών. Έτσι, και η παραδοσιακή προσέγγιση διαχείρισης κόστους, που βρίσκεται σε πολλές χώρες, της συγκέντρωσης σε συνολικό ποσοστό κόστους/εισοδήματος ως ο καλύτερος δείκτης της «αποτελεσματικότητας» της τράπεζας.

Το περιβάλλον οδήγησε τους Serpton και Ward (1990:29) να παρατηρήσουν ότι η κατάσταση των οικονομικών θεσμών μοιάζει πολύ μ'αυτήν της κατασκευαστικής βιομηχανίας, και με τους δύο να δείχνουν τα χαρακτηριστικά που θα έκαναν την υιοθέτηση του ABC ελκυστική, δηλαδή:

- «υψηλά ανταγωνιστική αγορά
- ποικιλία προϊόντων διαδικασιών και πελατών
- σημαντικά κόστη γενικών εξόδων που δεν αποδίδονται εύκολα σε ατομικά προϊόντα
- απαιτήσεις για πόρους γενικών εξόδων που τίθενται από ατομικά προϊόντα και πελάτες όχι αναλογικά με τον όγκο».

Συνεχίζουν για να επικεντρωθούν σε 3 περιοχές όπου το ABC μπορεί να ωφελήσει οικονομικούς θεσμούς. Πρώτον, μπορεί να υπολογίσει «γεμάτο νόημα» κόστη προϊόντος. Δεύτερον, αυτό μπορεί να βοηθήσει δραματικά στην ανάλυση του κέρδους και την κατανόηση της συμπεριφοράς κόστους ως μέρος της στρατηγικής του σχεδίου διαχείρισης. Τρίτον, γίνεται δυνατόν να αναπτυχθεί πιο αποτελεσματικός προϋπολογισμός, πρόβλεψη και συστήματα μέτρησης επίδοσης σε παραδοσιακά τμήματα «γενικών εξόδων». Από τη στιγμή που, όπως υποστηρίζουν, οι οικονομικές υπηρεσίες των ιδρυμάτων δεν έχουν απαιτήσεις πληροφόρησης κόστους για εξωτερική οικονομική αναφορά ή εκτίμηση αποθέματος, οι μέγιστοι σκοποί για την εισαγωγή του ABC θα είναι λήψη αποφάσεων και έλεγχος κόστους.

Η δυναμική του ABC να επηρεάζει μέγιστες ευεργετικές αλλαγές επομένως φαίνεται να είναι πολλά υποσχόμενη. Ο Mabberley (1992: 4) κάνει μια κλασική δήλωση των ωφελειών για το διαχειριστικό σύστημα λέγοντας:

«οι διευθυντές ρίχνουν την προσοχή τους στα κόστη που μπορούν να διαχειρίζονται ξεκινώντας να συνδέουν ανάλυση κόστους/όφελους με την αλυσίδα αξίας. Επομένως, επικεντρώνονται σ'αυτές τις δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και έτσι διαφοροποιούν τα προϊόντα και υπηρεσίες τους ή την

δυνατότητα διανομής από αυτά που προσφέρονται με τον ανταγωνισμό με τρόπο που μεγιστοποιεί την επιστροφή για τον οργανισμό ως ένα σύνολο».

Αυτό το τοπικό όφελος τελειώνει παράγοντας παγκόσμιο κέρδος για τον οργανισμό συνολικά καθώς το σύστημα ABC

«οδηγεί σε καλύτερη κατανόηση της διαχείρισης κόστους/πόρων, δίνοντας έμφαση στην καθυστέρηση ανάμεσα στο ξόδεμα και την κατανάλωση, αναλύοντας τους παράγοντες που προκαλούν τις αρχικές δαπάνες και ρυθμίζοντας την κατανάλωση πόρων και τη χρήση ικανότητας. Δεν ελέγχει την επιχείρηση αλλά απλά παρέχει πληροφορίες που επηρεάζουν αυτούς που λαμβάνουν αποφάσεις στη διαχειριστική διαδικασία, παρέχοντας δείκτες που επιδεικνύουν την χρησιμοποίηση κόστους μέσα στον οργανισμό» (Mabberly, 1992:16).

Με αυτούς τους τρόπους ήρθαν οι βασικές και συμβουλευτικές συζητήσεις στις αρχές της δεκαετίας του '90 για να εκφράσουν αρκετό ενθουσιασμό για τον τραπεζικό τομέα και μέσα στις Η.Π.Α. και διεθνώς. Κάποιος δεν χρειάζεται να αγοράζει όλα όσα λέγονται σε τέτοιες συζητήσεις: για παράδειγμα κάποιος μπορεί να δει, γι'αυτούς που λειτουργούν από τις πιο κριτικές προοπτικές που μόλις ανασκοπήθηκαν, ότι ο ισχυρισμός πως το λογιστικό σύστημα «δεν ελέγχει την επιχείρηση» μπορεί να αμφισβητηθεί τουλάχιστον. Το θέμα του τι αποτελέσματα ίσως έχει το ABC είναι, θα μπορούσαν να πούνε, κάτι για πιο κριτική ενημέρωση και αντανάκλαστική ανάλυση, βασισμένο σε κατάλληλα εντατική μορφή εμπειρικής μελέτης.

Ωστόσο, αυτό που μπορεί κάποιος λογικά να πει, με βάση αυτού του είδους την ανάλυση, είναι ότι υπήρχε μεγάλο ενδιαφέρον στην πιθανότητα υιοθέτησης του ABC στον οικονομικό τομέα και υπήρχαν ξεκάθαροι και πειστικοί λόγοι γιατί θα έπρεπε να γίνει αυτό. Έρευνα βασισμένη σε έρευνα μπορεί να αφήσει θολό ακριβώς το τι κίνητρα είχαν οι τράπεζες όπου αποφάσισαν να εφαρμόσουν μία προσέγγιση ABC, αλλά μπορούν να μας δείξουν ότι υπήρχε μεγάλος βαθμός υιοθέτησης στον οικονομικό τομέα κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '90, ιδιαίτερα ανάμεσα σε μεγαλύτερες οντότητες (e.g. Innes and Mitchell. 1995, 2000). Οι λόγοι για τέτοια υιοθέτηση, μπορούν να συμπεριλάβουν την αυξανόμενη ανταγωνιστικότητα στον τομέα, ή μπορεί απλά να είναι αποτέλεσμα του ότι υπήρχε ένας αριθμός από μεγάλους οργανισμούς στον τομέα, όλοι με τους πόρους για να εφαρμόσουν ουσιώδεις και ακριβές πρωτοβουλίες αλλαγής. Παράγοντες μόδας και φαντασιοπληξίας συχνά οδηγούν σε μία υιοθέτηση «ακολουθώ τον ηγέτη μου» νέων προσεγγίσεων και η

επιρροή των συμβούλων και πρακτικών οδηγιών «πώς να το κάνεις» σε περιοχές όπως το Harvard Business Review μπορεί να είναι σημαντικοί επίσης (cf. Mabberly, 1992, 1997). Την ίδια στιγμή είναι σημαντικό να θυμηθούμε ότι το ABC πάντοτε πρόκειται να παρουσιάζεται ως ένας πολύ ανώτερος τρόπος διαχείρισης κοστών και δραστηριοτήτων στα παραδοσιακά συστήματα MAS βασισμένα στα γενικά έξοδα (cf. Innes and Mitchell, 1997).

Υπήρξαν αρκετές μελέτες υπόθεσης που συνέχισαν για να εξερευνήσουν από πιο κοντά απλά πόσο πετυχημένο είναι το ABC στην πράξη, με ιδιαίτερο επίκεντρο στις σχέσεις ανάμεσα στο MAS και την οργανωτική αλλαγή. Αυτές έχουν εδραιωθεί σε διαφορετικές θεωρητικές παραδόσεις και αυτό είναι σημαντικό στην αξιολόγηση της σπουδαιότητάς τους. Την ίδια στιγμή, όλες μας δίνουν τη δυνατότητα να πάμε πέρα από τη ρητορική της επιτυχίας και να δημιουργήσουμε μια πιο θεωρημένη προσέγγιση στην αξιολόγηση του τι συμβαίνει με αυτό το είδος της αλλαγής βασισμένη στο MAS. Αυτό οφείλεται εν μέρει στο ότι όλες τους συνεισφέρουν στην αντιμετώπιση των αδυναμιών μιας τόσο επιστημονικής έρευνας διαχείρισης, την τάση που αναγνωρίστηκε από τον Pettigrew (e.g. 1985, 1987) προς το να είναι μη-περιβαλλοντολογική, ανιστόρητη και μη διαδικαστική. Το AH έχοντας μία πιο επιμήκη διάσταση δίνει τη δυνατότητα στην έρευνα «να ενώσει το περιεχόμενο, το περιβάλλον και τις διαδικασίες της αλλαγής κατά τη διάρκεια του χρόνου και να εξηγήσει την διαφοροποιήσιμη επίτευξη των στόχων της αλλαγής» (Pettigrew, 1990:268).

Αλλά επιπλέον, όλα μας δίνουν τη δυνατότητα να σκεφτούμε για το σημείο μέχρι το οποίο τα συστήματα MAS γενικά, όπως επίσης και το ABC ειδικά, πραγματικά δομούν και ελέγχουν τον οργανισμό ως σύνολο.

Μία αναφορά που μπορεί να παρθεί από τη λογοτεχνία για τον τραπεζικό τομέα είναι ότι το ABC είναι τουλάχιστον μέρος της μηχανικής μιας μέγιστης αναδόμησης. Οι τράπεζες που μπορούν (ή πιστεύουν ότι μπορούν) να κοστολογούν προϊόντα με ακρίβεια, μπορούν να παίρνουν νέα είδη στρατηγικών αποφάσεων βασισμένες σε προϊόντα. Μπορούν, όπως προφανώς φαίνεται να το έχει ο τομέας, να μετακινούνται από το επίκεντρο ενός υποκαταστήματος προς μία πιο κεντρική στρατηγική δομή διαταγής, όπου ο διευθυντής του υποκαταστήματος και η ομάδα του μπορούν να είναι μετρήσιμοι για διάφορα είδη στόχων. Το υποκατάστημα μπορεί να έχει ένα γενικό στόχο εισοδήματος ή κέρδους. Αυτό μπορεί να χωρίζεται σε υποστόχους, π.χ. αριθμός προϊόντος X που πουλήθηκε, κέρδος για μία γραμμή

προϊόντος Υ, αριθμός από συμβόλαια πελάτη κλειδιού κ.λ.π. Η αναγνώριση επικερδούς (και μη επικερδούς) πελάτη από άποψη δραστηριότητας κοστίζει διαφορετικά είδη που πρέπει να αναπτυχθούν. Εσωτερικά, ένα επίκεντρο στη μείωση του χρόνου που ξοδεύεται σε συγκεκριμένες δραστηριότητες και στον επαναπροσδιορισμό των ρόλων του εργατή, για να ενσωματωθεί μία σειρά από πίσω γραφεία και δραστηριότητες μπροστινών γραφείων, γίνεται εφικτό. Καμία τράπεζα δε μπορεί να ακολουθήσει ακριβώς το ίδιο μοτίβο δραστηριοτήτων όπως οι κοντινοί ανταγωνιστές της. Ωστόσο, μία γενική αναδόμηση κατά μήκος του τομέα, οδηγούμενη από αυτά που το καινούργιο λογιστικό σύστημα κάνει δυνατά στο μικρο-επίπεδο, είναι ένα είδος επίδρασης του ABC που πιο επιμήκης έρευνα μελέτης υπόθεσης μπορεί να είναι ικανή να δημιουργήσει.

Στο επόμενο τμήμα θέλω να ασχοληθώ πιο πολύ με 3 συγκεκριμένες μελέτες υπόθεσης, όλες συνέβησαν στο τμήμα οικονομικών υπηρεσιών στην Ευρώπη, εν μέρει για το τι μπορούν να μας πουν εμπειρικά, αλλά επίσης για να σημειώσω πόσο διαφορετική η κάθε μία τους είναι στο θεωρητικό της υπόβαθρο. Αυτό δεν αποτελεί απαραίτητα αδυναμία. Αντίθετα, δείχνει πόσο καλή είναι η εργασία μελέτης υπόθεσης για μια σειρά από θεωρητικές προσεγγίσεις. Αυτή η μελέτη πράγματι, όπως θα φανεί με περισσότερες λεπτομέρειες στο κεφάλαιο 3, βασίζεται στις θεωρητικές τους ενοράσεις για την ανάπτυξη της δικής της θεωρητικής της θέσης. Προτείνω να συζητήσουμε αυτές τις μελέτες από τους Cobb (1995) και Soim (1996) με τη σειρά των δημοσιεύσεών τους.

#### **2.4.1. Η χαρτογράφηση των «παραγόντων αλλαγής»: το ABC σε ένα τμήμα του Ην.Β. μιας πολυεθνικής τράπεζας**

Η μελέτη από τους Cobb και άλλους (1995) επικεντρώθηκε σε ένα τμήμα με βάση το Η.Β. μιας πολυεθνικής τράπεζας. Είναι ίσως η λιγότερο «θεωρητική» από τις 3 μελέτες, με την έννοια του ότι δεν υιοθετεί πέρα ως πέρα ένα θεωρητικό πλαίσιο αλλά απλά βασίζεται σ'ένα είδος προφανώς μη θεωρητικής προσέγγισης μιας εργασίας που βασίζεται σε μελέτη δουλεύοντας με την εργοστασιακή προσέγγιση των Innes και Mitchell (e.g. 1990b) για να αλλάξουν πρωτοβουλίες. Το μοντέλο είχε αναγνωρίσει 3 είδη παράγοντα που επηρεάζουν την αλλαγή διαχειριστικής λογιστικής: κίνητρα (που επηρεάζουν την αλλαγή με γενικό τρόπο), καταλύτες (που πυροδοτούν τη διαδικασία αλλαγής για να ξεκινήσει) και διευκολυντές (που ορίζονται ως οι

συνθήκες που είναι απαραίτητες αλλά όχι επαρκείς για να συμβεί αλλαγή). Το συμπέρασμα των Innes και Mitchell ήταν ότι η αλλαγή διαχειριστικής λογιστικής συμβαίνει μέσα από αλληλεπίδραση αυτών των τριών ειδών μεταβλητών.

Η μελέτη των Cobb και άλλων που επικεντρώθηκε ιδιαίτερα στο επίπεδο αναφορών της διαχειριστικής λογιστικής που δημιουργήθηκε μέσα στο τμήμα για να εντοπίσει αλλαγές στις αναφορές και μετά να ερευνήσει μέσα από συνέντευξη τις εντυπώσεις που είχαν οι διευθυντές και οι λογιστές σχετικά με το γιατί συνέβησαν αυτές οι αλλαγές. Μετά προσπάθησαν να συνδέσουν αυτές τις αλλαγές με το περιβάλλον και τη διαδικασία της αλλαγής. Αυτό δεν οδήγησε σε κάποιο μεγάλο θεωρητικό ανασχηματισμό. Ωστόσο, εκλέπτυσαν το μοντέλο των Innes και Mitchell (1990b) από συγκεκριμένες απόψεις, συμπεριλαμβανομένου του ότι αυτό που όρισαν ως «περιβαλλοντολογικές πιέσεις» και εξωτερικές και εσωτερικές, είχε μεγάλη επίδραση στον τρόπο με τον οποίο έγινε η αλλαγή στο τμήμα. Όπως το έθεσαν:

«το 1989 το εξωτερικό περιβάλλον της τράπεζας άλλαζε σε 3 κύριες περιοχές ... Πρώτον, η παγκοσμιοποίηση των αγορών τμήματος μέσα από τη χρήση αυξανόμενα πολύπλοκης τεχνολογίας σήμαινε ότι τα προϊόντα έπρεπε να διανέμονται σε μεγαλύτερες αγορές εναντίον περισσότερων ανταγωνιστών. Δεύτερον, οι εξελίξεις στη τεχνολογία επίσης οδήγησαν σε χαμηλότερα λειτουργικά κόστη για τους ανταγωνιστές, αυξάνοντας την πίεση στα περιθώρια του τμήματος. Το τρίτο χαρακτηριστικό ήταν ο αυξανόμενος ρυθμός της εισαγωγής νέου προϊόντος, και πάλι κυρίως μια λειτουργία των εξελίξεων στην τεχνολογία. Έτσι, το τμήμα έπρεπε να γίνει πιο καινοτόμο για να ανταγωνίζεται.

Το εσωτερικό περιβάλλον της τράπεζας επίσης άλλαζε. Υπήρχε η πίεση των οικονομικών προσταγών από την Τράπεζα που, όπως οι περισσότερες Τράπεζες, υπέφερε από ένα μεγάλο ποσό κακών χρεών. Αυτό αύξησε την πίεση για το τμήμα να βελτιώσει τα αποτελέσματα για να βοηθήσει να απομακρύνει αυτές τις απώλειες. Επίσης, σε δεδομένο χρόνο, οι πρωτοβουλίες από νέους υψηλόβαθμους διευθυντές δημιούργησαν καινούργιες ανάγκες πληροφόρησης. Για να ανταποκριθεί σ' αυτές τις πιέσεις η διεύθυνση του τμήματος χρειάστηκε πληροφορίες σχετικά με τη δομή του κόστους του και το κέρδος του προϊόντος - πληροφορίες που δεν ήταν διαθέσιμες τότε από το MAS» (Cobb et al., 1995:169).

Ίσως δεν προκαλεί έκπληξη το ότι αυτή του είδους η προσέγγιση βασισμένη σε παράγοντα δεν βλέπει το λογιστικό σύστημα ως ιδιαίτερα ενεργό ώστε να διαμορφώσει αλλαγή. Αντίθετα, φαίνονται να έρχονται εκτεταμένοι αριθμοί από παράγοντες στο παιχνίδι καθώς η μελέτη εξελίσσεται. Ανάμεσα σε άλλους εσωτερικούς παράγοντες, παρατηρούν την αλλαγή των ατόμων κλειδιά, τις συμπεριφορές του προσωπικού προς την αλλαγή και τον ρόλο της αλλαγής του



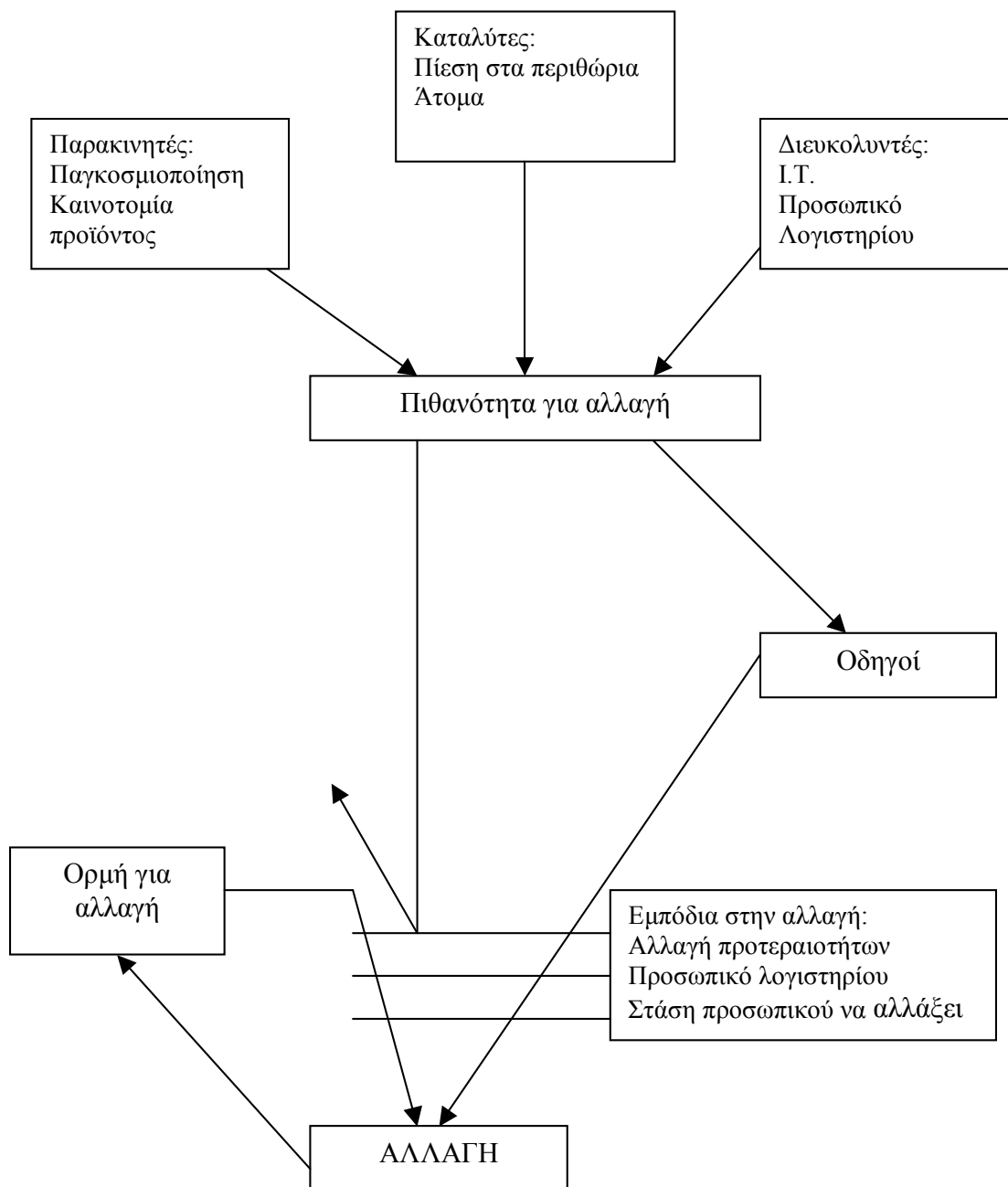
λογιστικού προσωπικού. Παρατηρούν επιπλέον ότι πολλές προγραμματισμένες αλλαγές είτε καθυστέρησαν, είτε δεν έγιναν εξαιτίας αλλαγών σε προτεραιότητες. Αυτό οδήγησε τον Cobb να εμφανίσει επιπλέον παράγοντες κλειδιά που αναγνωρίστηκαν ως «αρχηγοί αλλαγής», «εμπόδια στην αλλαγή» και «ορμή αλλαγής» (βλ. σχ. 2.3). Με άλλα λόγια, εντόπιζαν μία διαδικασία στην οποία οι μορφές αντίστασης γινόταν αυξανόμενα ορατές και όπου επίσης έγινε φανερό ότι η πρωτοβουλία «αποτύγχανε» τουλάχιστον υπό τους όρους της συμβατικής συμβουλευτικής συζήτησης.

Γενικά, λοιπόν, αυτή η μελέτη είναι πολύ χρήσιμη στο να δείξει τι μπορεί να αποκαλύψει μία επιμήκης μελέτη. Ωστόσο, η έμφασή της στους «παράγοντες» το κάνει δύσκολο για τους συγγραφείς να σκεφτούν με έναν πιο ενσωματωμένο ή απόμακρο τρόπο σχετικά με το τι συμβαίνει καθώς ξεδιπλώνεται η εργασία. Οι ρόλοι των ατόμων κλειδιά, το θέμα των συμπεριφορών, το φαινόμενο της αλλαγής προσωπικού δεν υπόκεινται στο είδος μιας πιο εις βάθος ανάλυσης που μπορεί να φέρει στην επιφάνεια θέματα δύναμης και αντίστασης. Το μοντέλο λογιστικής αλλαγής, όπως αναπτύχθηκε από τον Cobb, παραμένει ενδιαφέρον αλλά ανίκανο να μπει μέσα σε τέτοια ερωτήματα, ίσως επειδή επιτρέπει στην ανάλυση να παραμείνει σχετικά μη ιστορική και μη περιβαλλοντολογική. Αυτό το μοντέλο βασισμένο στον παράγοντα αφήνει λίγο χώρο για γεγονότα, κίνητρα και αντιπαραθέσεις.

#### **2.4.2. Θεωρητικοποίηση της εφαρμογής ABC: εντοπισμός των «μονοπατιών της αλλαγής»**

Η μελέτη από τον Soim είναι από μία άποψη παρόμοια από τη στιγμή που και αυτή επίσης ερευνούσε μία διαδικασία αλλαγής όπου οι ανταγωνιστικές πιέσεις οδήγησαν αλλαγές και η ανταπόκριση ήταν να επικεντρωθούν σε δομές κόστους σ' αυτή την περίπτωση σε μία τράπεζα ξεπλύματος στο Ην.Β. Ωστόσο, ο Soim μπορεί να έχει μια πιο απομακρυσμένη και αντανάκλαστική άποψη για τα γεγονότα που συνέβησαν στη μακροχρόνια μελέτη της μέσα από μία θεωρητική προοπτική Habermasian Η συγκεκριμένη προσέγγιση που χρησιμοποίησε βασίστηκε στη μέθοδο της «μεσαίου επιπέδου σκέψης» (Laughlin, 1995) και στην ανάπτυξη των «σκελετικών» θεωρητικών μοντέλων (Laughlin, 1991). Η προσέγγιση του Laughlin εδώ ξεκινά από την ερμηνευτική ανησυχία Habermas για τους ανθρώπους ως όντα που ερμηνεύουν τον κόσμο για να βγάλουν νόημα. Επομένως, εννοιοποιεί οργανισμούς ως

Σχήμα 2.3- Μοντέλο Λογιστικής Αλλαγής



Πηγή: Cobb et al. (1995:173)

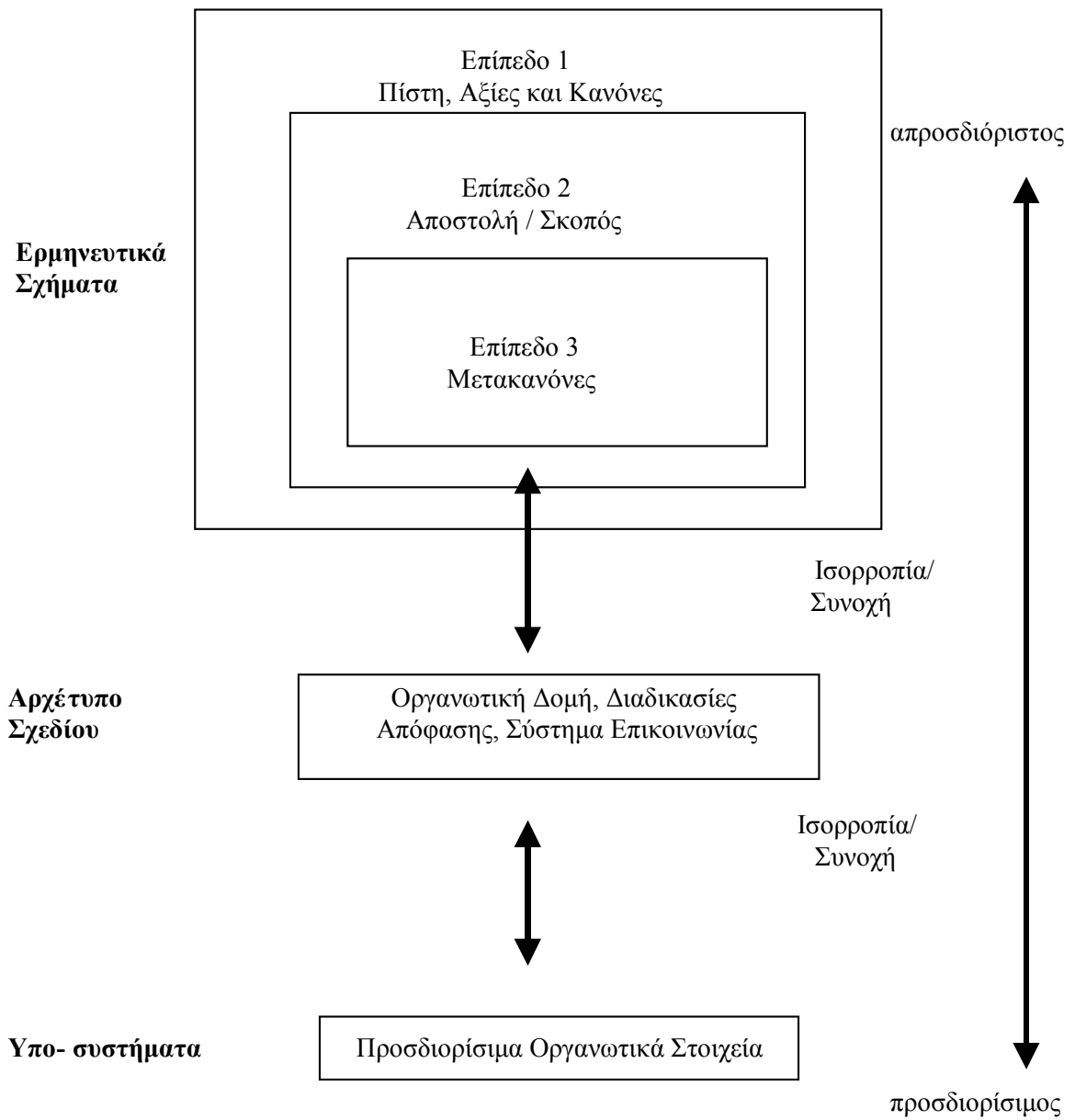
ένα αμάλγαμα ερμηνευτικών σχημάτων (από τα οποία κατασκευάζονται τα υποβόσκοντα σύνολα αξιών και πίστων των ανθρώπων μέσα στον οργανισμό) και σχεδιάζει αρχέτυπα (που σχηματίζουν τις δομές και τα διαχειριστικά συστήματα ενός οργανισμού συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών συστημάτων του). Τα ερμηνευτικά σχήματα (βλ. σχ. 2.4) είναι το «υψηλότερο» επίπεδο σ' αυτήν την εννοιοποίηση και επίσης το πιο ανέγγιχτο, ενσωματώνοντας ιδέες και αξίες, την έννοια του σκοπού και τους μετα-κανόνες πίσω από συγκεκριμένους κανόνες και διαδικασίες. Από αυτά προέρχονται τα αρχέτυπα σχεδίου και μετά κάτω από αυτά στο πιο απτό και ορατό επίπεδο είναι τα υποσυστήματα των οργανισμών που θα συμπεριλάβουν τέτοια στοιχεία όπως κτίρια, ανθρώπους, μηχανήματα, χρήματα κ.λ.π. Σ' οποιαδήποτε δεδομένη στιγμή υπάρχει κάποιο είδος δυναμικής ισορροπίας ανάμεσα σε ερμηνευτικά σχήματα, αρχέτυπα σχεδίου και υποσυστήματα που συγκρατεί τον οργανισμό και τον κάνει συναφές σύνολο.

Αυτό, ωστόσο δε λέει τίποτα για τη συγκεκριμένη φύση ή την ευρωστία της ισορροπίας που αποκτά σε μία δεδομένη στιγμή. Έτσι, μπορεί να αναπτυχθεί μία περιβαλλοντολογική διαταραχή και μπορεί να αποδειχθεί αρκετά σημαντική για να δημιουργήσει μια αλλαγή στην υπάρχουσα δυναμική ισορροπία στο σημείο που οι άνθρωποι στον οργανισμό, όσο και να θέλουν, πιέζονται να ξανα-ισορροπήσουν την προηγούμενη «αδράνεια» χαρακτηριστικά της οργανωτικής ζωής (Soin, 1995).

Ο Laughlin (1991) αναπτύσσει 4 «μονοπάτια» που χαρακτηρίζουν τον τρόπο που μπορεί να συμβεί η οργανωτική αλλαγή μέσα σ' αυτό το μοντέλο: ανασκευή, επαναπροσανατολισμός, αποίκηση και εξέλιξη. Οι πρώτοι δύο, γι' αυτόν συστήνουν μορφές αλλαγής πρώτης σειράς, οι δεύτερες μορφές της αλλαγής δεύτερης σειράς. Η αλλαγή πρώτης σειράς εδώ ορίζεται ως λιγότερο σημαντική και μετατροπική. Μπορεί να εμπεριέχει αλλαγές σε διαχειριστικές ρυθμίσεις αλλά δεν επηρεάζουν τα ερμηνευτικά σχήματα (Laughlin et al., 1994). Ωστόσο, η αλλαγή δεύτερης σειράς είναι πιο βασική επηρεάζοντας τα ερμηνευτικά σχήματα κι έτσι διεισδύοντας βαθύτερα στον «γενετικό κώδικα» ενός οργανισμού με αποτελέσματα που διαρκούν σχετικά με την μελλοντική του φύση και λειτουργία.

Μέσα σ' αυτό το γενικό σχήμα, τα δύο μοντέλα της αλλαγής πρώτης σειράς είναι ανασκευή (όπου η διαταραχή αποκλίνει) και επαναπροσανατολισμός (όπου η διαταραχή δεν μπορεί να ανασκευαστεί, πρέπει να γίνει αποδεκτή και να εσωτερικοποιηθεί αλλά με τέτοιο τρόπο που να μην επηρεάζει την αληθινή «καρδιά»

Σχήμα 2.4 - Μοντέλο Λογιστικής Αλλαγής



Πηγή: Laughlin (1991:211)

του οργανισμού). Τα μοντέλα της αλλαγής δεύτερης σειράς είναι αποικισμός (όπου η αλλαγή δεν επιλέγεται αλλά επιβάλλεται στον οργανισμό) και εξέλιξη (όπου η αλλαγή σκόπιμα επιλέγεται και γίνεται αποδεκτή ελεύθερα από όλους τους συμμετέχοντες του οργανισμού).<sup>19</sup>

Ο Soijn χρησιμοποιεί αυτό το μοντέλο για να εντοπίσει πώς τα αποτελέσματα του ABC είναι από κάποια άποψη ουσιωδώς μεταμορφωτικά, με έναν τρόπο που ο Cobb (1995) δεν μπορούσε. Η προσέγγισή της, της δίνει τη δυνατότητα να αναλύσει το πώς το ABC αρχικά προωθείται ως μία μέγιστη λύση σε μακρόχρονα τραπεζικά προβλήματα και το πώς η εφαρμογή του βρίσκει αντίσταση με τρόπους που κατά πολύ ανατρέπουν αυτή την αρχική άποψη. Αλλά, επιπλέον, κατά τη διάρκεια της πορείας της μπορεί να εντοπίσει το πώς το νέο είδος λογιστικής έχει ασυνάρτητα αποτελέσματα σ' αυτό που λέει όπως επίσης και πρακτικά από άποψη οργάνωσης των υποσυστημάτων και αναμόρφωσης πραγμάτων στο επίπεδο αρχέτυπου σχεδίου. Σ' αυτή τη βάση συμπεραίνει (1996:291-292) ότι το ABC «είναι κάτι περισσότερο από ένα τεχνικό φαινόμενο: έχει κοινωνικές και συμπεριφοριστικές αναφορές και αναμείχθηκε στη δημιουργία σημασιών: σημασία που σχετίζεται με την έννοια των κοστών, της αποτελεσματικότητας και της εκλογίκευσης».

Η προσέγγιση του Soijn αρχίζει να δείχνει πώς η λογιστική μπορεί να παίζει δυνατούς ρόλους στη διαδικασία της οργανωτικής αλλαγής. Σ' αυτή την περίπτωση, το ABC είναι και μία απάντηση και ένας διευκολυντής της οργανωτικής αλλαγής, βοηθώντας να αλλάξουν αντιλήψεις και κατανόηση της έννοιας του κόστους. Δημιουργεί μια καινούργια συζήτηση και δίνει ορατότητα, ιδιαίτερα στο τμήμα ξεπλύματος της τράπεζας σε πράγματα που δεν ήταν προηγουμένως ορατά και τώρα πρέπει να γίνουν διαθέσιμα για μετρήσιμη πρακτική και οικονομική λήψη αποφάσεων (cf. Horwood, 1990). Η μελέτη μπορεί να αναγνωρίσει αντίσταση, αλλά η προσέγγιση μπορεί μέσα από την πιο απομακρυσμένη και θεωρητικά βασισμένη προσέγγιση, να προχωρήσει πέρα από την άποψη που θα έπρεπε να τη μεταχειρίζεται ως παράλογη αντίσταση. Αντίθετα, το ABC «μπορεί να ερμηνευτεί ως μία επινόηση μέσα από την οποία οι δυνατοί παρατηρούσαν τους λιγότερο δυνατούς και σ' αυτό το περιβάλλον

<sup>19</sup> Ο Broadbent (1992) επιβεβαιώνει ότι αυτές είναι απλά ικανές επινοήσεις για να παρέχουν ένα πλαίσιο πιθανοτήτων. Πράγματι μπορεί να είναι ταλαντώσεις σε ένα μονοπάτι, ή διαφορετικά μέρη του οργανισμού μπορεί να εξελίσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς, σε διαφορετικά μονοπάτια ή με αντιφατικούς τρόπους (cf. Laughlin et al, 1994).

κάποιος μπορεί να καταλάβει την αντίσταση σ' αυτό, ιδιαίτερα από τη μεσαία διαχείριση» (Soin, 1998:17).

Η μελέτη του Soin επομένως, δείχνει την αξία μιας θεωρητικά πληροφορημένης μελέτης υπόθεσης. Η εμπειρική εργασία δίνει ένα βαθύτερο και πιο αποχρώων σύνολο εννοήσεων στη διαδικασία εφαρμογής. Την ίδια στιγμή συνεισφέρει στην εμπάθυνση του θεωρητικού μοντέλου, π.χ. μέσα από τον τονισμό του θέματος του πολιτιστικού κομματιασμού καθώς αποδεικνύεται ότι οργανωτικά μέλη δεν κατέχουν απαραίτητα ταυτόσημα σύνολα ερμηνευτικών σχημάτων (cf. Broadbent, 1992). Το θέμα της δύναμης επίσης βρίσκει ανακούφιση (cf. Richardson et al, 1996), καθώς η εμπειρική έρευνα δείχνει πώς αυτοί με την εξουσία μπορούν να εξαναγκάσουν επιδοκιμασία του αρχέτυπου του σχεδίου και την απαιτούμενη πολιτισμική αλλαγή χρησιμοποιώντας τη θέση της δύναμής τους για να επιβάλλουν αλλαγή.

### **2.4.3. Η χρήση «της θεσμικής θεωρίας» στη μελέτη ABC: διαχειριστικές αλληλεξαρτήσεις για να συναντήσουν ένα νέο περιβάλλον**

Η μελέτη των Euske και Riccaboni (1999) διαφέρει στην πολιτισμική και γεωγραφική της θέση καθώς είναι μία επιμήκης μελέτη μιας ιταλικής τράπεζας συγκεκριμένα μιας από τις πρώτες μεγαλύτερες κρατικές τράπεζες που ιδιωτικοποιήθηκαν στην Ιταλία. Και πάλι, κάποιος μπορεί να παρατηρήσει την παρουσία περιβαλλοντολογικής διαταραχής από οικονομικές αγορές - παγκοσμιοποίηση της αγοράς, απορρύθμιση από τη Τράπεζα της Ιταλίας, και ένα νέο νόμο που έδινε την εξουσία σ' όλες τις τράπεζες να λειτουργούν σ' οποιοδήποτε οικονομικό τομέα. Τελικά, η μελέτη επίσης προσθέτει στον θεωρητικό πλούτο της εργασίας σ' αυτή την περιοχή μέσα από τη χρήση θεσμικής θεωρίας. Προς αυτή την άκρη οι συγγραφείς βασίζονται στην εργασία του Fligstein (1991) για να εξηγήσουν τη διαδικασία της αλλαγής και επίσης να καταλάβουν τους ρόλους των διαχειριστικών συστημάτων ελέγχου στη διαχείριση εσωτερικών και εξωτερικών αλληλοεξαρτήσεων. Η προσέγγιση του Fligstein ισχυρίζεται ότι ο διευθυντής ενός οργανισμού πρέπει να ενδιαφέρεται για τρεις περιοχές στις οποίες (1991: 312): «δημιουργούνται οι κανόνες, συμβαίνουν πράξεις γεμάτες νόημα, σχηματίζονται σχέσεις δύναμης και τοποθετούνται συγκεκριμένες μορφές κοινωνικών οργανισμών». Οι τρεις περιοχές

είναι «η υπάρχουσα στρατηγική και δομή του οργανισμού, το σύνολο των οργανισμών που αποτελούν το οργανωτικό τομέα και την κοινωνική θέση».

Αυτή του είδους η μελέτη συνεισφέρει προς το άλλο άκρο της προοπτικής για την προσέγγιση Habermasian που αναπτύχθηκε από την Soijn. Στην ανάλυσή της με έμφαση στον κόσμο ως ένα μέρος ερμηνείας ήταν δυνατόν να πάμε κοντά στα νοήματα που οι άνθρωποι έβγαζαν από τη διαδικασία αλλαγής και να εντοπίσουμε μορφές αντίστασης και τους λόγους που έγιναν. Με την προσέγγιση Fligstein, ο ρόλος ευρύτερων κοινωνικών και οικονομικών περιοχών στη διαμόρφωση αλλαγής και η δυνατή επιτυχία του βρίσκει μεγαλύτερη ανακούφιση. Τέτοια προσέγγιση μπορεί να φέρει ένα πολύτιμο και σημαντικό συμπληρωματικό σύνολο από απόψεις καθώς ψάχνουμε να καταλάβουμε τη διαδικασία αλλαγής.

Η μελέτη των Euske και Riccaboni συμπεραίνει ότι ένα στοιχείο κλειδί στην εξέλιξη του διαχειριστικού συστήματος ελέγχου και στη διαχείριση των αλληλοεξαρτήσεων ανάμεσα σε διαφορετικές ομάδες είναι ο ρόλος του διευθυντή κορυφής (cf. Fligstein, 1990). Σ'ένα επίπεδο αυτό είναι ένα δίκαια παραδοσιακό επικεντρωμένο στη διαχείριση συμπέρασμα. Ωστόσο, είναι ένα παραδοσιακό συμπέρασμα που αναγνωρίζει ότι υπάρχει κάτι περισσότερο στην επιτυχία της διαχείρισης κορυφής απ'ότι απλή δύναμη χαρακτήρα ή «ηγεσία». Αντίθετα, «το περιβάλλον, η ιστορία και οι προσωπικότητες φαίνονται να παρέχουν τα δεδομένα για να εξηγηθεί πολύ μέρος από τη συμπεριφορά της χρήσης και την εξέλιξη του συστήματος διαχειριστικού ελέγχου» (Euske and Riccaboni, 1999:479).

#### **2.4.4. Λογιστική και οργανωτική αλλαγή**

Ο Horwood (1983:302-303) πριν πολύ καιρό ισχυρίστηκε ότι «υπάρχει μια πολύ αληθινή ανάγκη για θεωρητικά πληροφορημένες μελέτες και για την χρήση και το σχέδιο των λογιστικών συστημάτων» και ότι «οι μελέτες λογιστικής αλλαγής επίσης μπορούσαν να προσφέρουν στην εικονογράφηση της φύσης των αντίθετων δυνάμεων και εσωτερικά και εξωτερικά στον οργανισμό που λειτουργούν σε μία λογιστική επιδεξιότητα». Αυτές οι ανάγκες παραμένουν, ιδιαίτερα σ'ένα ανερχόμενο πεδίο όπως αυτό, όπου ο σκοπός είναι να μελετηθεί η εφαρμογή του σχετικά καινούργιου MAS στον τομέα οικονομικών υπηρεσιών. Ευτυχώς, αυτή η θέση θα βοηθήσει να μετακινηθούμε μακρύτερα από την κατάσταση που περιγράφηκε από τον Spicer (1992:4), όπου «μόνο λίγες μελέτες έχουν ερευνήσει με λεπτομέρεια τις

αλλαγές στα εσωτερικά λογιστικά συστήματα σε ανταπόκριση μέγιστων ευθυγραμμίσεων του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος».

Αν πρέπει να γίνει μια τελευταία αναφορά πριν να κλείσουμε αυτό το κεφάλαιο, θα ήταν χρήσιμο να θυμηθούμε την παρατήρηση του Horwood (1990) αναφορικά με τους 3 μεγάλους οργανωτικούς ρόλους που μπορεί να έχει η λογιστική.

Όπως το θέτει ο Horwood, η λογιστική πρώτα δημιουργεί ένα συγκεκριμένο είδος «ορατότητας» στον οργανισμό. Μπορεί «να επηρεάσει αντιλήψεις, να αλλάξει γλώσσα και διάλογο επομένως να διεισδύσει τους τρόπους με τους οποίους εκφράζονται προτεραιότητες, ανησυχίες και ενδιαφέροντα και καινούργιες πιθανότητες για πράξεις» (σελ. 9). Δεύτερον, η λογιστική λειτουργεί ως πρακτική υπολογιστική. «Εννοείται στην αντικειμενοποίηση των φαινομένων για να κάνει να φαίνονται αληθινά και ακριβή εκείνα τα πράγματα που ειδήλως θα κατοικούσαν στον κόσμο του αφηρημένου» (σελ. 9). Τρίτον, η λογιστική παίζει ένα ενεργό ρόλο στη δημιουργία του κόσμου ως μία περιοχή οικονομικής πράξης. Εδώ η λογιστική πρακτική δημιουργεί μία ασυνάρτητη αλλαγή, όπου καινούργια πράγματα γράφονται, λέγονται και νοούνται (Horwood, 1990:11). Έτσι η λογιστική

«μπορεί να παίζει ένα ρόλο στην διαχειριστική επίγνωση που αλλάζει στρατηγικά μακριά από τα προβλήματα των εσωτερικών αλληλοεξαρτήσεων προς μία άποψη της εξωτερικής τοποθέτησης του οργανισμού ή ενός συγκεκριμένου μέρους του οργανισμού. Η γλώσσα, οι πιέσεις και οι απαιτήσεις της αγοράς μπορούν να εισαχθούν μέσα στον οργανισμό ως αποτέλεσμα μίας στρατηγικής επανευθυγράμμισης των οργανωτικών δομών, εσωτερικών σχεδίων του οργανωτικού διχασμού και ροές πληροφοριών συμπεριλαμβανομένων λογιστικών πληροφοριών».

Τέτοιες αλλαγές δεν παραμένουν παγιδευμένες στο επίπεδο του οργανισμού. Η λογιστική, μέσα από την προώθηση αυτού του είδους οικονομικής συζήτησης επειδή είναι πολύτιμη, μπορεί να παίζει ακόμη ένα μεγάλο ρόλο στο να κάνει τον κόσμο «πιο οικονομικό»:

«η γλώσσα της αποτελεσματικότητας, της αξίας για τα χρήματα, της αποτελεσματικότητας του κόστους και της αγοράς έχει μπει στην πολιτική συζήτηση. Οι οργανισμοί χρεώνονται στο όνομα τέτοιου οικονομικού λεξιλογίου και όπως συμβαίνει, γίνονται νέα καλέσματα για την επέκταση των τρόπων οικονομικού υπολογισμού για να αντικειμενοποιηθούν και να γίνουν λειτουργικές οι αφηρημένες έννοιες στο όνομα των οποίων συμβαίνουν οι αλλαγές (Horwood. 1990:15)».



Η μελέτη υπόθεσης που ανατίθεται εδώ, προσπαθεί να έχει αυτό το είδος της παρατήρησης στο νου, την ίδια στιγμή που ασχολείται ώστε να αντανakλά με ακρίβεια το τι συμβαίνει στο μικρο-επίπεδο στο συγκεκριμένο οργανισμό που μελετάται.

## **2.5. Συμπέρασμα**

Η ανασκόπηση λογοτεχνίας προσπάθησε να ανασκοπήσει τις κύριες περιοχές έρευνας στην περιοχή του ABC και να συνοψίσει με έναν ισορροπημένο τρόπο τις κύριες παραμέτρους της συζήτησης που έχουν αναπτυχθεί σχετικά με το ABC και την εφαρμογή του. Επίσης προσπάθησε να αντανakλά τις προσεγγίσεις έρευνας που χρησιμοποιήθηκαν μ'έναν τρόπο που είναι δίκαιος και που την ίδια στιγμή θα δώσει τη δυνατότητα σ'αυτή τη μελέτη να χρησιμοποιήσει τις διάφορες δυνάμεις των διαφορετικών προσεγγίσεων που συνοψίστηκαν. Θα πρόσθετα μία σύντομη τελική περίληψη που έχει ως ακολούθως.

Η Χαμένη Σχετικότητα (Johnson and Kaplan, 1987) έχει προσελκύσει μεγάλη προσοχή εν μέρει επειδή αναγνώριζε ένα αληθινό πρόβλημα ή κρίση στη διαχειριστική λογιστική και εν μέρει εξαιτίας των αντιφατικών χαρακτηριστικών της. Η περιγραφή της ιστορικής ανάπτυξης της διαχειριστικής λογιστικής, η υπόθεσή τους να δικαιολογήσουν την απώλεια της σχετικότητας και οι συστάσεις τους για βελτίωση συγχρόνων πρακτικών έχουν, όπως έχουμε δει, δεχτεί κριτική από ακαδημαϊκούς σε μια σειρά επιπέδων (e.g. Hopper et al., 1987; Ezzamel et al., 1990; Hopper and Armstrong, 1991). Την ίδια στιγμή έχουν περιγράψει μία μεγάλη διαδικασία αλλαγής με αληθινά αποτελέσματα για τη λογιστική καθώς έχουν συζητήσει για το νέο κατασκευαστικό περιβάλλον και τις ανεπάρκειες του παραδοσιακού MAS και καθόρισαν συνταγές για το μέλλον. Είναι προφανές ότι κατά τη διάρκεια της περασμένης δεκαετίας έννοιες λογιστικής βασισμένη σε δραστηριότητα εξαπλώθηκαν ραγδαία, ιδιαίτερα μέσα από συμβούλους διαχείρισης και δημοσιεύσεις επαγγελματιών. Υπήρξε μία διαδεδομένη ομοφωνία ότι το ABC είναι ανώτερο από τα συμβατικά συστήματα κόστους (e.g. Ostrenga, 1990; Brimson, 1991; Brinker, 1991, 1993, 1994) με τον τρόπο που παρέχει πιο πολλές αριθμητικές και κατάλληλες βάσεις για μέτρηση των κοστών των δραστηριοτήτων με σκοπό να παρέχει πιο ακριβή κόστη προϊόντος. Αλλά, αυτή η ομοφωνία έπρεπε να πιστοποιηθεί. «Δεν είναι ωστόσο πανάκεια που θα λύσει όλες τις ανάγκες πληροφόρησης του κόστους διαχείρισης *per se*» (Innes and Mitchell, 1998:34).

Η λογοτεχνία δείχνει ότι σε ένα πρακτικό επίπεδο, έχουν εμφανιστεί διάφορα είδη προβλήματος όταν οι οργανισμοί προσπαθούν να εφαρμόσουν συστήματα ABC (e.g. Innes and Mitchell, 1995; Shields, 1995; Malmi, 1997; Friedman and Lyne, 1999). Ένας δρόμος έρευνας απευθύνθηκε σ' αυτήν την ασυνέπεια ανάμεσα στη θεωρία και την πρακτική αλλάζοντας το επίκεντρο από τεχνικά θέματα στην επίδραση που αυτά τα θέματα συμπεριφοράς έχουν πάνω στην εφαρμογή του ABC (e.g. Shields and Young, 1989; Anderson, 1995a; Shields, 1995; Gosselin, 1997; Krumwicde, 1998a).

Μια σειρά από δεύτερης γενιάς τεχνικών προσεγγίσεων τώρα διασπείρεται. Ο Ferrara είπε πάνω από μία δεκαετία πριν ότι: «παραμένει να γίνει μεγάλη έρευνα αναφορικά με το πώς μία εταιρία πρέπει να ενσωματώσει εταιρική στρατηγική, ανάλυση οδηγού κόστους και κοστολόγηση κύκλου ζωής μέσα στο λογιστικό της σύστημα κόστους/διαχείρισης» (Ferrara, 1990:52). Είναι η αποκρυσταλλοποίηση προτύπων τεχνικών καινοτομιών, η επικέντρωση στον όρο «δραστηριότητα» που τώρα παρουσιάζεται ως μία ενσωματωμένη λύση σε μεγάλης κλίμακας διαχειριστικά προβλήματα. Δεν είναι ξεκάθαρο, ωστόσο, ότι το σύνολο είναι μεγαλύτερο από το ποσό των μερών του.

Παραμένουν ανησυχίες για την εφαρμογή του ABC, π.χ. για το ποσοστό κόστους/κέρδους των συστημάτων ABC/ABM, από τη στιγμή που είναι ακριβά για να σχεδιαστούν, να εγκατασταθούν και να διατηρηθούν. Απλά δεν υπάρχουν αρχικά συμβουλευτικά και σχεδιαστικά κόστη αλλά συνεχή κόστη διατήρησης και βελτίωσης του συστήματος. Επιπλέον, όπως συμβαίνει και με τις μεγαλύτερες και περισσότερες επενδύσεις που γίνονται για να κατασκευαστεί σημαντική οργανωτική αλλαγή ενός είδους που είναι πιθανόν να προκαλέσει φόβο μείωσης του προσωπικού και αντίστασης, το επίπεδο των πηγών που απαιτούνται δεν είναι εύκολο να κοστολογηθεί με οποιαδήποτε αυτοπεποίθηση. Υπάρχουν πολλές αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στην τεχνική λογιστική και τους οργανωτικούς παράγοντες. Αυτό που θα έλεγε κάποιος δεδομένου του υπάρχοντος σώματος γνώσης αναφορικά με τα θεωρητικά και τα πρακτικά προβλήματα που συνδέονται με την εφαρμογή ενός συστήματος ABM είναι ότι οι διαχειριστικοί λογιστές πρέπει να συμμετέχουν σ' αυτές τις συζητήσεις. Όπως το έθεσε ο McNair et al (1990:36),

«η ερμηνεία των οικονομικών και μη οικονομικών σινιάλων της επιχείρησης και η ανταπόκριση σ' αυτά, ακόμα και όταν διαφωνούν, είναι ένα διαχειριστικό θέμα όχι ένα λογιστικό. Ως μέρη της διαχειριστικής ομάδας, οι διαχειριστικοί λογιστές μπορούν να είναι μια πολύτιμη πηγή πληροφοριών. Μπορούν να

βοηθήσουν στη λειτουργία των διευθυντών ώστε να επικεντρώνονται στις σωστές δραστηριότητες για συνεχή βελτίωση και να παρέχουν ανατροφοδότηση στο πώς αυτές οι δραστηριότητες επιτεύχθηκαν».

Την ίδια στιγμή, μπορούμε να δούμε, από την πιο κριτική λογοτεχνία (και από τα σχόλια του Horwood που μόλις αναφέρθηκαν), ότι δεν είναι συχνά έτσι εύκολο να διαφοροποιήσουμε «τη διαχείριση» από θέματα «λογιστικής» μ'αυτού του είδους τον τρόπο. Γιατί τα λογιστικά συστήματα θα ενσωματωθούν και μπορεί ενεργά να σχηματίσουν την πρακτική και τη συζήτηση της διαχείρισης. Αυτή η μελέτη επομένως, ελπίζει να χρησιμοποιήσει τις προσεγγίσεις που ανασκοπήθηκαν εδώ, αν πηγάζει από τον τεχνικό βασικό τομέα, το συμβουλευτικό τομέα ή τον κριτικό τομέα όπως ταιριάζει για την δίωξη αυτής της μελέτης υπόθεσης. Ξεκάθαρα υπάρχει πλούσια δουλειά σ'αυτούς τους τομείς στην οποία αυτή η μελέτη μπορεί να βασιστεί καθώς κινείται μπροστά όπως και το επόμενο της βήμα, στο κεφάλαιο της μεθοδολογίας.

## 2.6 Βιβλιογραφία

1. ALCOUFFE S. (2002b), Discourse and diffusion lifecycles of management fashions : an empirical study, 2nd annual congress of the European Academy of Management, Stockholm, Sweden, May.
2. ALCOUFFE S. (2004), La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France, Thèse de Doctorat, HEC.
3. ALCOUFFE S., BERLAND N., LEVANT Y. (2003), Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : Une étude comparative, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial, Mai 2003, p. 7-26.
4. ARGYRIS C., KAPLAN R. S. (1994), Implementing new knowledge: the case of activity-based costing, *Accounting Horizons*, vol. 8, N° 3, p. 83-150.
5. BESCOS P. L, CAUVIN E. GOSSELIN M. et YOSHIKAWA (2001), La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon: Etude comparative, Communication au congrès de l'AFC.
6. BJØRNENAK (1997), Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, vol. 8, N° 1, pp 3-17.
7. BOUQUIN H. (1997), *Comptabilité de gestion*, Edition Sirey.
8. CHENHALL R.H., LANGFIELD-SMITH K. (1998), Adoption and benefits of management Accounting practices: An Australian Study, *Management Accounting Research*, vol. 9, p. 1-19.
9. CHONGRUSKSUT W. (2002), *The adoption of Activity-Based Costing in Thailand*, BA (Accounting), MBA, A thesis submitted in fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University, June.
10. CLARKE P. J., THORLEY HILL N., STEVENS K. (1999), Activity-Based Costing in Ireland : barriers to, and opportunities for change, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, p. 443-468.
11. DAHLGREN J., HOMSTRÖM M., NEHLER H. (2001), Activity-Based Costing – Diffusion and adoption, Communication à la conférence annuelle de l'European Accounting Association, Athènes.

12. DE PALMA A., DROESBEKE J. J., LEFEVRE C. (1991), *Modèles de diffusion en marketing*, première édition, Edition de Presses Universitaires de France.
13. DIMAGGIO P. J. (1987), Interest and agency in institutional theory, In L. G. Zucker (ED), *Institutional patterns and organizations: Culture and environment*, p. 3-22, Boston: Pitman.
14. DIMAGGIO P. J., POWELL W. W. (1983), The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, vol. 48, p. 147-160.
15. FOSTER G., WARD T. (1994), Theory of perpetual management accounting lag in hierarchical organizations, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, p. 401-411.
16. GODOWSKI C. (2003), Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations managériales : Le cas des approches par activités, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial – Mai 2003, p. 71-86.
17. GOSSELIN M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity - Based Costing, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, N° 2, p. 105-122.
18. GOSSELIN M. (2000), Influence la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités, *Finance - Contrôle - Stratégie*, vol. 3, N° 4, p. 37-56.
19. GOSSELIN M., OUELLET G. (1999), Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : Qu'avons-nous vraiment appris ?, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 5, vol. 1, p. 45-57.
20. GOSSELIN M., BHIMANI A. (2002), A cross national investigation of factors influencing activity-based cost management in six countries, décembre, document de travail 2002 – 12, Université LAVAL.
21. GOSSELIN M., BHIMANI A. (2004), Strategy and activity-based costing, Mai 2004, document de travail 2004 – 017, Université LAVAL.
22. GROOT T. L. C. M. (1999), Activity-based costing in US and Dutch foods companies, *Advances in Management Accounting*, vol. 7, p. 47-63.

23. INNES J., MITCHELL F. (1995), A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies, *Management Accounting Research*, vol. 6, p. 137-153.
24. INNES J., MITCHELL F., SINCLAIR D. (2000), Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 et 1999 survey results, *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 349-362.
25. JONES H. (1985), *Accounting, Costing and Cost Estimation*, Cardiff: University of Wales Press.
26. KATZ M. L., SHAPIRO C. (1985), Network externalities, competition, and compatibility, *American Economic Review*, vol. 75, p. 424-440.
27. KIMBERLY J. R. (1981), *Managerial innovations*, In P. C. Nystrom and W. H. Starbuck (Eds), *Handbook of organizational design*, vol. 1, p. 84-104, New York; Oxford University, Press.
28. LACOMBE I et BESCOS P-L. (2000), *case one – ABC-ABM at Hewlett-Packard Europe for customer support*, dans Groot T., Lukka K., *Cases in management accounting*, Pearson Education.
29. LIBBY T., WATERHOUSE J. (1996), Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, p.137-150.
30. LUFT J. L. (1997), Long-term change in management accounting: perspectives from historical research, *Journal of Management Accounting Research: Sarasota*, vol. 9, p. 163-197.
31. MALMI T. (1999), Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of finnish firms, *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, pp 649 - 672.
32. MARCH J. G. (1978), Bounded Rationality, ambiguity and the engineering of choice, *Bell Journal of Economics*, vol. 9, p. 587-608.
33. MCGOWAN A. S. (1998), Perceived benefits of ABCM Implementation, *Accounting Horizons*, March, vol. 12, Issue 1, p. 31-35.
34. MCGOWAN A. S., KLAMMER T. P. (1997), Satisfaction with activity-based cost management implementation, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 217-234.

35. MEYER J. W., ROWAN B. (1977), Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony, *American Journal of Sociology*, vol. 86, p. 340-363.
36. MILES M. B. et Huberman A. M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, Editions de Boeck, Paris.
37. MOALLA H. (2006), La diffusion de la méthode ABC en Tunisie, actes du 27<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, Tunis.
38. MOALLA H. (2007), La diffusion et l'adoption d'une innovation comptable : le cas de la méthode ABC en Tunisie, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers.
39. MOISDON J.C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Edition Seli Arslan.
40. MOLINER P., RATEAU P. ET COHEN-SCALI V (2002), *Les représentations sociales : pratiques des études de terrain*, Edition les presses universitaires de Rennes.
41. NESS J. A., CUCUZZA T. G. (1995), Tapping the full potential of ABC, *Harvard Business Review*, July - August, p. 130-138.
42. ROBEY D. (1986), *Designing Organizations*, Homewood, IL: Irwin.
43. ROGERS E. M., (1995), *Diffusion of innovations*, edition of the Free Press, The fourth edition.
44. SHIM E. (1996), Information relevance and conditions for activity-based costing systems in a new manufacturing environment, *Advances in Management Accounting*, vol. 5, p. 189-202.
45. SWENSON D. (1995), The benefits of Activity-based Cost Management to the manufacturing industry, *Journal of Management Accounting Research*, fall, vol. 7, p. 167-180.
46. WALLEY P., BLENKINSOP S., DUBERLEY J. (1994), The adoption and non-adoption of modern accounting Practices: A Study of 20 manufacturing Firms, *International Journal of Production Economics*, vol. 36, p. 19-27.
47. WILLIAMSON O. E. (1970), *Corporate Control and Business Behaviour – an Inquiry into the Effect of Organization Form and Enterprise Behaviour*, Englewood Cliffs, Prentice Hall.

48. ZÉGHAL D., BOUCHÉKOVA M. (2000), l'analyse de l'effet de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur économique ajoutée, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 1, tome 6, mars, p. 47-58.