

ΑΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Είναι εφαρμόσιμη στην οργάνωση μίας εταιρίας;

ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ:
ΤΣΕΤΟΥ ΜΥΡΟΠΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΧΑΤΖΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
1.1 Ιστορική αναδρομή.....	7
1.2 Προβληματισμός.....	10
1.3 Σκοπός.....	12
2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΟΜΗ.....	12
2.1 Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης.....	12
2.2 Τι είναι το ABC.....	12
2.3 Το ABC, Βήμα Βήμα.....	13
2.3.1 Βήμα πρώτο - Κάνοντας γνωστές τις δραστηριότητες.....	15
2.3.1.1 Η ιεραρχία των δραστηριοτήτων σε κατασκευαστική εταιρία.....	16
2.3.1.2. Ιεραρχία των δραστηριοτήτων τις εταιρίες παροχής υπηρεσιών.....	17
2.3.2 Βήμα Δεύτερο - Βρίσκοντας το κόστος κάθε δραστηριότητας.....	18
2.3.2.1 Σταθερά και Μεταβλητά Κόστη.....	19
2.3.2.2 Μη χρησιμοποιημένο Κεφάλαιο.....	21
2.3.3 Βήμα τρίτο – Βρίσκοντας οδηγό κόστους.....	22
2.3.4 Βήμα τέταρτο – Απονομή κόστους στα προϊόντα / υπηρεσίας.....	25
2.3.5. Περίληψη των βημάτων.....	26
2.4 Αποφάσεις τιμολόγησης.....	26
2.5 Δραστηριότητα βάση διοίκησης.....	27
2.6 Πότε εφαρμόζεται το ABC;.....	29
3 ΜΕΘΟΔΟΣ.....	31
3.1 Επιλογή Μεθόδου.....	31
3.2 Συνεντεύξεις.....	33
3.3 Ανασκόπηση Βιβλιογραφίας.....	36
4 ELMIA AB.....	37
4.1 Η εταιρία.....	37
4.2 Η παρουσίαση.....	39
4.2.1. Ο προϋπολογισμός.....	40
4.2.2 Τα Εκθεσιακά Σταντ.....	41
4.2.2.1 Ο σχεδιασμός του σταντ.....	41
4.2.2.2 Πάγκος προσφορών.....	43
4.2.2.3 Η κοστολόγηση των σταντ.....	44
4.2.3. Μεταχειριζόμενοι τις δαπάνες στην Elmia AB.....	47
5.ΑΝΑΛΥΣΗ.....	49
5.1 Παραδοσιακό σύστημα κόστους.....	49
5.2 ABC βήμα προς βήμα.....	50
5.2.1. Βήμα πρώτο – Προσδιορίζοντας τις δραστηριότητες.....	50
5.2.1.1 Ιεραρχίες της δραστηριότητας.....	54

___ 5.2.2 Βήμα δεύτερο – Εύρεση του κόστους κάθε δραστηριότητας.....	55
___ 5.2.2.1 Σταθερές και μεταβλητές δαπάνες.....	58
___ 5.2.2.2 Αχρησιμοποίητη ικανότητα.....	59
___ 5.2.3. Βήμα τρίτο – Εύρεση οδηγών κόστους.....	61
___ 5.2.4 Βήμα τέταρτο – Προσδιορισμός των δαπανών σύμφωνα με τα προϊόντα / υπηρεσίες.....	65
___ 5.2.5 Ανακεφαλαίωση των βημάτων.....	66
___ 5.3 Προσδιορισμός τιμών.....	67
___ 5.4 Δραστηριότητα βασισμένη στη διαχείριση.....	68
___ 5.5 Πότε δουλεύει το σύστημα ABC;.....	69
___ 5.6 Συζήτηση.....	70
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	73
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	75
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	78

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι εταιρίες χρειάζονται διάφορες πληροφορίες για τη λειτουργία τους ώστε να παίρνουν καλύτερες αποφάσεις και να γίνονται πιο αποτελεσματικές στο χώρο της εργασίας. Ένας τρόπος για να αποκτήσουν αυτές τις πληροφορίες είναι να κοιτάζουν πως τα κόστη προσδιορίζονται στα διαφορετικά αντικείμενα, δηλαδή αν είναι προϊόντα ή υπηρεσίες. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η κατανομή των έμμεσων κοστών επειδή εάν αυτά τα κόστη αποτελέσουν σημαντικό ρόλο στη διοργάνωση, τότε με την αύξησή τους θα βοηθηθεί η εταιρία να γίνει πιο ανταγωνιστική και να ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες των καταναλωτών.

Η μία μέθοδος προσδιορισμού έμμεσου κόστους ονομάζεται κοστολόγηση βάση της δραστηριότητας ή αλλιώς ABC, και αναφέρει τις δραστηριότητες που εκτελούνται από την εταιρία, πόσο τα κόστη του βασίζονται στο μέσο χρήσης, τι υποκινεί τα κόστη και το πιο σημαντικό εάν αυτή η μέθοδος προσδιορίζει τις δαπάνες στο προϊόν / υπηρεσία.

Ο σκοπός αυτού του θέματος είναι να ερευνησει πότε η μέθοδος ABC μπορεί να εφαρμοστεί σε κάποιο περιστατικό που διοργανώνει η εταιρία. Προκείμενου να φτάσουμε στο σκοπό έχουμε χρησιμοποιήσει ένα παράδειγμα με την Elmia AB, ένα γεγονός και μια τέχνη δείχνουν την οργανωμένη κατάσταση στο Jonkoping της Σουηδίας. Ο σκοπός της έρευνας ήταν να εκθέσουμε τις θέσεις που χρησιμοποιήθηκαν σε εκθεσιακό πάγκο.

Έχουμε φθάσει στο συμπέρασμα ότι η κοστολόγηση βάση τη δραστηριότητα είναι εφαρμόσιμη όταν πρέπει να οργανώσουμε βάση λογικής, το οποίο είναι ικανό να προσδιορίσει μεγάλο αριθμό δραστηριοτήτων και να περιγράψει τους πόρους. Ωστόσο, προβλήματα εμφανίζονται όταν γίνετε προσπάθεια να υπολογιστούν τα κόστη των πόρων, γιατί είναι δύσκολο να γνωρίζετε από πριν τι χρειάζονται οι πελάτες, συνεπώς δεν μπορεί να διακρίνεται ή να ορίζεται το μεταβλητό και σταθερό κόστος, ούτε μπορεί κάποιος να σχετιστεί με τα προβλήματα της μη χρησιμοποιημένης ικανότητας, που είναι πρώτη ύλη που παρέχεται αλλά δεν χρησιμοποιείται. Αυτό είναι ένα ειδικό γεγονός προσαρμοσμένο σε εκθέσεις επιχειρήσεων. Η διαδικασία είναι εύκολη όταν πρόκειται

να σταθεροποιηθούν οι προσφορές, επειδή είναι λιγότερο πολύπλοκες εφόσον έχουν ήδη τοποθετηθεί και δεν μπορούν να δεχτούν αλλαγές από τους καταναλωτές.

Επιπλέον, οι οδηγοί κόστους μπορεί να εφαρμοστούν σε αυτόν το τομέα, τουλάχιστον θεωρητικά γιατί παρέχουν καθοριστική βοήθεια. Η ακριβής διανομή του κόστους στα αντικείμενα κόστους είναι αρκετά δύσκολο, εξαιτίας της πολύπλοκης λύσης, κάποιος δεν μπορεί εύκολα να βρει δραστηριότητα σε διαφορετικές θέσεις, αλλά μπορεί να γίνει ευκολότερο όταν ο τομέας έκθεσης πακετάρει και η ζήτηση είναι ανιχνεύσιμη.

Έχουμε στηρίξει τα αποτελέσματά μας πάνω σε μια εταιρία σε γενίκευση, και μπορούμε να συμφωνήσουμε ότι το παράδειγμα που επιλέξαμε μπορεί να είναι μια καλή αναπαράσταση αυτού του συγκεκριμένου κλάδους της βιομηχανίας υπηρεσιών, γιατί δείχνει πόσο σημαντικό είναι το έμμεσο κόστος σε αυτές τις δυναμικές επιχειρήσεις και επίσης αποκαλύπτει τη σημαντικότητα των καταναλωτών και το ρόλο τους όταν εφαρμόζεται η κοστολόγηση βάση δραστηριότητας στο περιβάλλον. Όμως, για να υπάρχει ολοκληρωμένο αποτέλεσμα με σεβασμό στο σκοπό μας, περισσότερες έρευνες είναι αναγκαίες σε άλλα περιστατικά και εμπορικές επιδείξεις εταιριών γιατί υπάρχουν καταστάσεις συγκεκριμένης εταιρίας σε σχέση με το μέγεθος, την κουλτούρα κ.τ.λ. της εταιρίας που κάνει το ABC ειδικό γεγονός που αλλάζει ανάλογα με τα αντικείμενα και τους χρήστες.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Διοικητική Λογιστική φαίνεται σαν ένα εργαλείο με το οποίο οι εταιρίες είναι ικανές να αποκτήσουν πληροφορίες, οι οποίες θα τις βοηθήσουν να πάρουν αποφάσεις και να τις κάνουν αποτελεσματικές.(Drury 2000). Ένας τρόπος για να αποκτήσουν σχετικές πληροφορίες για το κέρδος της εταιρίας είναι να κοιτάζουν στην εκχώρηση του κόστους και τον τρόπο με τον οποίο το κόστος διανέμεται στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες για να δουν ποιο μέρος της οργάνωσης είναι επιτυχές και ποιο όχι.

Ένα ενδιαφέρον σημείο της κατανομής κόστους είναι να προσδιορισθεί το έμμεσο κόστος στα προϊόντα και στις υπηρεσίες. Δε φαίνεται να είναι εύκολο θέμα / έργο όμως αρκετά σημαντικό, επειδή τα έμμεσα κόστη είναι δύσκολο να τα ελέγξεις και πολλές φορές αποτελούν σημαντικό μέρος της εργασίας..

Η αναλογία του έμμεσου κόστους ποικίλει από εταιρία σε εταιρία (Drury, 2000). Για παράδειγμα, οι κατασκευαστές συνήθως έχουν μικρή αναλογία του έμμεσου κόστους, καθώς χρησιμοποιούν σεσημασμένα υλικά και άμεση εργασία για την παραγωγή τους. Από την άλλη πλευρά οι εταιρίες που παρέχουν υπηρεσίες έχουν υψηλό ποσοστό του έμμεσου κόστους. Εάν στην πραγματικότητα είναι “ζωντανοί οργανισμοί” στην επιχείρηση, τότε γνωρίζοντας το πραγματικό κόστος του προϊόντος / υπηρεσία θα βοηθήσει τις εταιρίες να είναι πιο αποδοτικές στα κόστη, καθώς και ανταγωνιστικές (Kaplan και Cooper,1998). Θα γίνουν ικανές να οργανώσουν καλύτερες στρατηγικές κοστολόγησης και να ανταποκρίνονται στην αγορά με πιο επαγγελματικό τρόπο ώστε να εκτελούν καλύτερα όταν σχετίζονται με τις δραστηριότητες τους, τις διαδικασίες, τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες τους. Αυτό γίνεται γιατί η διανομή του έμμεσου κόστους είναι πολύ σημαντικό να μελετηθεί.

Μία μέθοδος κατανομής του έμμεσου κόστους λέγεται ABC ή κοστολόγηση βάση τη δραστηριότητας, η οποία σημαίνει ότι τα έμμεσα κόστη διανέμονται στα προϊόντα και στις υπηρεσίες, κοιτάζοντας ποια ήταν τα μέσα και οι δραστηριότητες που τα οδήγησαν σε κοστολογημένα αντικείμενα (Drury, 2000). Είναι ένας τρόπος να ερευνηθεί η αιτία και το αποτέλεσμα του έμμεσου κόστους το οποίο διαφέρει από τις παραδοσιακές

μεθόδους όπου τα έξοδα μοιράζονται στα διάφορα μέρη και προσδιορίζουν τα κοστολογημένα αντικείμενα πρωτίστως από το στάδιο της παραγωγής τους.

1.1 Ιστορική αναδρομή

Η κοστολόγηση της δραστηριότητας αναδείχθηκε κατά τη διάρκεια του 1980 στη USA ως αποτέλεσμα μελέτης του καθηγητή Robert Cooper, Βρετανό λογιστή απόφοιτος της Claremont Σχολής και διευθύνων 31 Αμερικανικών και Ευρωπαϊκών βιομηχανικών εταιριών.(Ax και Ask, 1995).

Το αποτέλεσμα διεξάχθηκε από δύο σπουδαστές που χρειάστηκαν μία μέθοδο κοστολόγησης. Η κυρίως αιτία ήταν οι προειδοποιήσεις και οι ευκαιρίες που έρχονταν από τη νέα προηγμένη βιομηχανική τεχνολογία (AMT) και η αυξανόμενη αγορά, με τα έτοιμα προϊόντα και την ολοκληρωτική ποιότητα διαχείρισης συστημάτων.(TQM). (Jones και Dygdale,2002). Η Αμερικανική κυριαρχία με τη μαζική παραγωγή έχανε έδαφος καθώς η καταναλωτική αγορά άρχισε να αλλάζει. Νέοι τρόποι εργασίας εμφανίστηκαν στο προσκήνιο, όπως η αυτοματοποίηση, η προσαρμογή στους καταναλωτές και η διαφοροποίηση των προϊόντων, που αυτό επηρέασε και τον υπολογισμό τους. (Ax, Johansson και Kullven,2003). Επιπλέον, η κοστολόγηση βάση δραστηριότητας στην Αμερική, στην πραγματικότητα ήταν ανεπαρκής και ο καθένας μπορούσε να δει τη κυριαρχία της οικονομικής λογιστικής στις εταιρίες (Jones και Dygdale,2002). Το διοικητικό λογιστικό σύστημα χρειάστηκε να ανανεωθεί και τα προγράμματα στους υπολογιστές βελτιώθηκαν, καθώς όλοι είχαν τα παραδοσιακά προγράμματα.

Παρόλο που οι υποθέσεις του Harvard θεωρούνται ως πηγές για το ABC, προηγούμενες ενδείξεις στην πραγματικότητα στιγματίσαν τη δεκαετία του '60 στην γενική ηλεκτρική πρακτική Bain και Co και στη συμβουλευτική ομάδα του Μπόστον στις δεκαετίες του '70 και του '80 (Jones και Dugdale, 2002). Ίσως το νέο σύστημα ήταν ένας άλλος τρόπος για να ειπωθεί το ίδιο πράγμα. Παρόλα αυτά, το ABC εμφανίστηκε σαν καινούριο, καλύτερος τρόπος διανομής γενικών εξόδων στα προϊόντα και βοήθησε στην τιμολόγηση και να παίρνονται αποφάσεις (Jones και Dugdale, 2002). Ακόμα ήταν ένα ειδικό σύστημα που οι διευθυντές ίσως στηριζόντουσαν βλέποντας τα παγκόσμια ρίσκα από τις πιο ανταγωνιστικές και μεγάλες αγορές. Παρόλα αυτά στις αρχές του

1990, αμφιβολίες εμφανίστηκαν αναθεωρώντας την αποτελεσματικότητα του ABC (Jones και Dugdale, 2002). Οι Cobb, Innes και Mitchell βρήκαν ότι οι διευθυντές συνήθως απορρίπτουν το σύστημα ABC γιατί η εφαρμογή της είναι ακριβή και δύσκολη. Ήταν προβληματική η συλλογή και η εύρεση στο τι ήταν αυτό που κατεύθυνε τα κόστη και ήταν βασανιστικό να καθοριστούν οι δραστηριότητες. Η μέθοδος ABC είναι ένα υποκειμενικό εργαλείο με διάφορα αντικείμενα, ένα εργαλείο όπου καθένας μπορεί να το ερμηνεύσει διαφορετικά (Jones και Dugdale, 2002).

Κατά τη διάρκεια του 1990, τα συστήματα ABC αναπτύχθηκαν και υλοποιήθηκαν σε πολλές βιομηχανικές εταιρίες σε όλο τον κόσμο, όπως η Hewlett – Packard και Tektronix στη US, η Siemens στη Γερμανία και η Ericsson και Kanthal στη Σουηδία (Jones και Dugdale, 2002). Επιπλέον, πολλές έρευνες αναδείχθηκαν. Για παράδειγμα, ο Björnenak (1997), μελέτησε την ABC στο βιομηχανικό τομέα της Νορβηγίας και βρέθηκε ότι από τις 70 εταιρίες, οι 30 είχαν αρχίσει τη μέθοδο ABC, αλλά οι περισσότερες την είχαν δεχτεί σαν ιδέα, και κυρίως οι μεγάλες εταιρίες που είχαν την υποδομή για αυτή τη μέθοδο. Ήρθε, επίσης, σε συμπέρασμα ότι αυτοί με τα υψηλά νούμερα του έμμεσου κόστους ήταν οι πρώτοι για τη μέθοδο ABC, αλλά και αυτοί οι οργανισμοί που δεν υιοθετούσαν την ABC όπου αντιμετώπιζαν μεγάλο ανταγωνισμό και ήταν ημιτυποποιημένοι στα προϊόντα τους. Παρόλα αυτά, δεν ήταν δυνατόν να εξηγηθεί γιατί κάποιες εταιρίες υιοθετούν την ABC και κάποιες άλλες όχι (Björnenak, 1997).

Την ίδια στιγμή, οργανισμοί παροχής υπηρεσιών όπως για παράδειγμα τράπεζες, εταιρίες μεταφορών και ινστιτούτα υγιεινής ξεκίνησαν να χρησιμοποιούν συστήματα κοστολόγησης με την ίδια δομή όπου παρατηρείται και στις βιομηχανικές εταιρίες (Jones και Dugdale, 2002). Η αιτία πίσω από αυτό ήταν ότι το καινούριο περιβάλλον λάμβανε μέρος και σε εταιρίες παροχής υπηρεσιών. Αυτές, μέχρι πρόσφατα, διοικούσαν μονοπωλιακά, χωρίς την πίεση μείωσης κόστους και βελτίωσης της λειτουργικότητας και ποιότητας των εργασιών τους (Karlan και Cooper, 1998). Οι τιμές ήταν υψηλές για να καλυφθούν οι ανεπάρκειες και οι φόροι. Τα οικονομικά συστήματα ήταν απλά ώστε να καλύψουν την απώλεια. Ο ανταγωνισμός αναπτύχθηκε ταυτόχρονα με την ανάγκη των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, να ανταποκριθούν στις ανάγκες των καταναλωτών την ίδια στιγμή που τις ζητούσαν. Αυτό μπορούσαν να

το κάνουν μόνο αν καταλάβαιναν το πραγματικό κόστος των προϊόντων / υπηρεσιών / πελατών (Karlan και Cooper, 1998). Οι εταιρίες άρχισαν να παρουσιάζουν την ABC στα συστήματά τους όπου τότε τα παραδοσιακά συστήματα ήταν ευρέως αναγνωρισμένα σαν απαρχαιωμένα και επίσης δεν είχαν να συσχετιστούν με τα οικονομικά αποθέματα αξιολόγησης (Drury, 2000). Επιπλέον, το ABC αναπτύχθηκε περισσότερο όταν ανέλαβαν οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών, έτσι αποφεύχθηκαν προβλήματα τα οποία οι βιομηχανικές επιχειρήσεις αντιμετώπιζαν.

Στα τέλη του 1990 και στα πρώτα χρόνια της καινούριας χιλιετίας, η έρευνα ολοκληρώθηκε για το ABC όπου συμπεριλάμβανε το συνδυασμό εταιρίες κατασκευαστικές και εταιρίες παροχής υπηρεσιών. Για παράδειγμα, ο Baird, ο Harrison και ο Reeve (2004), λένε ότι λίγοι υιοθετούν τη μέθοδο ABC αλλά με το πέρασμα του χρόνου όλο και περισσότερες επιχειρήσεις την υιοθετούν.

Πιστεύουν ότι αυτό έγινε γιατί ο ορισμός του ABC δεν ήταν ξεκάθαρος. Υπάρχουν ακόμα πιθανότητες ότι το ABC στην πραγματικότητα να έχει υιοθετηθεί σε διάφορα τμήματα των επιχειρήσεων, αλλά αυτό δεν είχε αναγνωρισθεί προηγουμένως. Ο Baird et al, (2004), ερεύνησε 400 Αυστραλιακές επιχειρήσεις και ανακάλυψε ότι στην πραγματικότητα ένα μεγάλο ποσοστό (πάνω από 75%) χρησιμοποιούσε το ABC. Επίσης, υπήρχαν ακόμα μεγαλύτερες εταιρίες ανάμεσα στις “υιοθετημένες” καθώς και εταιρίες που είχαν μεγαλύτερη χρήση στις πληροφορίες κόστους και ήταν πιο καινοτόμες καθώς είχαν κουλτούρα διαφορετικής καταγωγής. Δεν ήταν όμως τόσοι πολλοί αυτοί που υιοθέτησαν την ABC σε υψηλό επίπεδο, αλλά κυρίως σε μονομερή συστήματα, όπως συστήματα αναλύσεων (γνωστοποίηση των δραστηριοτήτων) ή ανάλυσης κοστολογημένης δραστηριότητας (γνωστοποίηση του κόστους για κάθε δραστηριότητα) που χρησιμοποιήθηκαν πρωτίστως, γιατί μελετήθηκαν αρκετά (Baird et al, 2004). Η μέθοδος γινόταν πιο σημαντική όταν έπρεπε να πάρει αποφάσεις και να δώσει πληροφορίες για τα κόστη. Τα πλεονεκτήματα του ABC γνωστοποιήθηκαν από τις εταιρίες οι οποίες είχαν προβλήματα με την παραποίηση του κόστους στα προϊόντα και στις υπηρεσίες (Baird et al, 2004).

Οι Innes, Mitchell και Sinclair (2000) διεξήγαγαν έρευνα σε 64 Αμερικανικές εταιρίες, το 1994, για να δούνε πόσες από αυτές χρησιμοποιούσαν το ABC και επέστρεψαν σε αυτές το 1999 για να δούνε πως συνέχιζε να λειτουργεί η επιχείρηση. Ανακάλυψαν ότι

η χρήση και το ενδιαφέρον του ABC δεν είχε αυξηθεί με το πέρασμα του χρόνου. Ο αριθμός των χρηστών είχε μειωθεί σε κατασκευαστικό, υπηρεσιακό και οικονομικό τομέα. Στις εκτιμήσεις τους, είχε βρεθεί ότι οι μεγάλες και οι οικονομικές επιχειρήσεις ήταν πιο πιθανό να χρησιμοποιούν το ABC. Ο καθένας είχε διαφορετικό λόγο για να χρησιμοποιεί την κοστολόγηση βάση δραστηριότητας. Τα πιο διαδεδομένα ήταν η μείωση κόστους, η κοστολόγηση και η καταμέτρηση διεκπεραίωσης. Επιπλέον, κάποιοι χρησιμοποίησαν τη μέθοδο για την αποδοτικότητα των προϊόντων, την ανάπτυξη στρατηγικής και τη λειτουργία της ενημέρωσης προσωπικού. Αυτοί που τη χρησιμοποιούσαν μέχρι το 1999 (17.5% και μόνο σε μερικά τμήματα της επιχείρησης) έδειξε ότι είχαν επιτυχία.

Ο Drury και ο Tayles (Drury, 2000) πραγματοποίησαν κάποια έρευνα στην Αγγλία και ανακάλυψαν ότι οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών είναι πιο πιθανόν να εφαρμόζουν την ABC. Γύρω στο 51% των οικονομικών και παροχής υπηρεσιών εταιριών, είχαν την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων, εν συγκρίσει με το 15% ολόκληρης της βιομηχανίας.

1.2 Προβληματισμός

Η κοστολόγηση βάσης δραστηριότητας έχει μελετηθεί αρκετά στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και πρόσφατα αυτές έχουν διεισδύσει και στον τομέα της έρευνας. Αυτές οι δύο βιομηχανίες συμπεριφέρονται περίπου το ίδιο. Όμως, παρατηρούμε ότι η έμφαση υπάρχει κυρίως στη βιομηχανία. Επιπλέον, θα θέλαμε να διευρύνουμε την έρευνα στις εταιρίες παρέχουν υπηρεσίες εστιάζοντας στο ABC της συγκεκριμένης επιχείρησης. Από τη βιβλιογραφία, έχουμε δει ότι το ABC εφαρμόζεται για παράδειγμα σε νοσοκομεία και τράπεζες. Τι γίνεται στα άλλα τμήματα της εταιρίας εξυπηρέτησης; Μπορεί το ABC να εφαρμοστεί και σε αυτούς τους τομείς;

Ο λόγος για τον οποίο οι εταιρίες εξυπηρέτησης αξίζουν περισσότερη προσοχή είναι γιατί συνήθως όλα τους τα έξοδα είναι έμμεσα και οι πόροι τους χρειάζεται να παρέχονται προκαταβολικά (Kaplan και Cooper, 1998). Ο τύπος παροχής πρώτων υλών θα εξαρτάται από τον πελάτη. Επιπλέον, οι βιομηχανικές επιχειρήσεις μπορούν να προσδιορίσουν τα προϊόντα τους, αλλά οι εταιρίες εξυπηρέτησης δεν μπορούν πάντα να ταξινομήσουν τις παροχές τους σε καθαρή διαμόρφωση, καθώς οι υπηρεσίες είναι

απροσδιόριστες από τη φύση τους (Grønroos, 2000). Ακόμα, η βιομηχανία παροχής υπηρεσιών σταθεροποιείται με το πέρασμα του χρόνου και σήμερα είναι πολύ σημαντική καθώς τα κόστη μετασχηματίζονται.

Για να γίνουμε πιο συγκεκριμένοι, δεν έχουμε βρει σε προηγούμενη έρευνά μας αποτελέσματα για το ABC από εμπορικές αναφορές των οργανισμών επιχειρήσεων, έτσι αυτή είναι μία ευκαιρία να γνωστοποιήσουμε στους εαυτούς μας την αιτία της επιλογής αυτής εμπορικής. Η νέα οικονομία είναι ένας άλλος λόγος που μας ενδιαφέρουν οι οργανισμοί (Pine II και Gilmore, 1998). Εάν ρίξουμε μία ματιά μόνο στη Σκανδιναβία, περίπου στις 350 εμπορικές εκθέσεις κανονίζονται στις βόρειες χώρες κάθε χρόνο, και παίρνοντας υπόψη τη Σουηδία, η αγορά για τις εμπορικές εκθέσεις συγχρόνως πραγματοποιούνται σε πολλές φάσεις, όπου οι εκθέσεις προσμένετε να επενδύσουν περίπου 4 δισεκατομμύρια SEK σε εκθέσεις κατά τη διάρκεια του 2007 (Fairlink, 2006). Επιπλέον, το IRM, του Σουηδικού Ινστιτούτου για τις διαφημίσεις και τα προγνωστικά μέσα, ισχυρίζεται ότι το αποτέλεσμα και η εμπορική έκθεση βιομηχανίας μπορεί να κοιτάει αύξηση 5% στο 2007 συγκρινόμενο με το προηγούμενο έτος (Fairlink, 2006). Οι εμπορικές εκθέσεις έχουν γίνει από τα πιο σημαντικά μέσα εμπορίας και είναι μαζί με τις προσωπικές συναντήσεις είναι θερμότερες από ποτέ. Έτσι, ενεργά επηρεάζεται η ανάπτυξη των εταιρικών βιομηχανιών (Fairlink, 2006). Οι οργανισμοί ειδικά συνεισφέρουν τον τομέα εξυπηρέτησης, που σχετίζεται και εστιάζεται άμεση αλληλεπίδραση με τους καταναλωτές, ακούγοντας τις ανάγκες και τις απαιτήσεις τους (Pine II και Gilmore, 1998). Το πιο σημαντικό, τα γεγονότα είναι γεμάτα από δραστηριότητες και αυτό είναι με το οποίο σχετίζεται το ABC. Επιπλέον, οι εμπορικές εκθέσεις είναι ένας καλός τρόπος για να συναντήσουν οι εταιρίες τους πελάτες τους που διαφορετικά θα ήταν δύσκολο να πραγματοποιηθεί (Pickton και Broderick, 2005). Αυτές οι συγκεντρώσεις είναι καλές ευκαιρίες να δημιουργηθούν σύνδεσμοι. Εξαιτίας αυτού, μία καλή έκθεση απαιτεί πολύ σχεδιασμό και όλα τα υλικά, προσωπικό, έπιπλα και εξοπλισμό που χρειάζονται για να είναι έτοιμη και να διεξαχθεί στη σωστή στιγμή με τον κατάλληλο τρόπο. Επιπλέον, καθώς είναι μία πολύπλοκη διαδικασία, τα έξοδα και τα έσοδα διοίκησης θα είναι πολύ ενδιαφέρον να μελετηθούν σε ένα περιβάλλον σαν σε αυτό.

1.3 Σκοπός

Ο σκοπός του θέματός μας είναι να ερευνηθεί η εφαρμογή της κοστολόγησης βάση δραστηριότητας σε συγκεκριμένο κλάδο της βιομηχανίας εξυπηρέτησης, και αν αυτό μπορεί να εφαρμοστεί σε κάθε εταιρία.

2 ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΟΜΗ

2.1 Παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης

Πριν μπούμε σε λεπτομέρειες για τη μέθοδο της κοστολόγησης βάση δραστηριότητας, εν συντομία θα αναφερθούμε στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης και θα αναφέρουμε πως διαφέρει από το ABC.

Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης καθορίζει τα έμμεσα κόστη του προϊόντος / υπηρεσίας μέσω ενός ή μερικών τρόπων. Πρώτον, τα έμμεσα έξοδα διανέμονται στον παραγωγικό και λειτουργικό τομέα. Μετά από αυτό, τα κόστη από το λειτουργικό τομέα μετακινούνται στο τμήμα παραγωγής. Διαφορετικές εκτιμήσεις υπάρχουν ανά τομέα και τα έμμεσα κόστη διανέμονται στα προϊόντα ή υπηρεσίες μέσω του άμεσου έργου. Αυτό που θα δούμε με το ABC είναι ότι αυτή η μέθοδος διαφέρει ώστε οι δραστηριότητες και τα έμμεσα κόστη διανέμονται στις κύριες δραστηριότητες της εταιρίας.

2.2 Τι είναι το ABC

Η κοστολόγηση βάση δραστηριότητας είναι σα μία τσάντα εργαλείων, από την οποία ο καθένας μπορεί να πάρει ό,τι χρειάζεται οποιαδήποτε στιγμή (Jones και Dugdale, 2002). Από την άλλη πλευρά, το ABC είναι πιο κοντά στην καθημερινή λογιστική πρακτική και στοχεύει να υποσχεθεί περισσότερο ακριβή κοστολογημένα προϊόντα . Αυτή η μέθοδος όμως είναι ακόμα σε στάδιο πειράματος(Innes et al,2000).

Σήμερα για το όνομα ABC υπάρχουν πολλές ανταγωνιστικές και αντιφατικές απόψεις και ασκήσεις πράξεις με πολλούς συγγραφείς να εμφανίζουν μη ξεκάθαρες οδηγίες. Αυτό που είναι ξεκάθαρο είναι ότι αυτή η μέθοδος απλά δεν μπορεί να διαχωριστεί από τις δραστηριότητες και τα γεγονότα με τα οποία συνδέεται. Βρήκαμε με τους Langfield - Smieth, Thorne και Hilton ότι το σύστημα κοστολόγησης βάση δραστηριότητας είναι σύστημα το οποίο εστιάζει στα κόστη ποικίλων δραστηριοτήτων που απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή υπηρεσία. Επίσης, η κοστολόγηση βάση δραστηριότητας μπορεί να είναι μια διαδικασία σχεδιασμού και ανάπτυξης διεξαγόμενου κόστους για τις υπηρεσίες και τα προϊόντα που παρέχονται από τις επιχειρήσεις.(Frost,2005).Σύμφωνα με τους Brownich και Hong (1999) το ABC είναι μια μέθοδος που χρησιμοποιεί πληροφορίες που ήδη υπάρχουν. Οι Kaplan και Couper είπαν ότι ABC είναι ένας οικονομικός χάρτης από τα κόστη και τα κέρδη της εταιρίας. Στοχεύει να γίνει ένα διοικητικό εργαλείο και όχι μία νέα λογιστική ή κοστολογική μέθοδος για προϊόντα /υπηρεσίες / πελάτες.

Αποφασίσαμε να συμφωνήσουμε με όλους τους ορισμούς. Με τον έναν τρόπο ή τον άλλον, αναφέρονται περισσότερο ή λιγότερο τα ίδια πράγματα. Ως εκ τούτου, βλέπουμε το ABC ως ένα χάρτη / σχέδιο το οποίο βοηθάει στην οργάνωση και τον υπολογισμό του κόστους στην εταιρία και από αυτή τη σκοπιά θα δούμε τη μέθοδο αυτή καθόλη τη διάρκεια αυτής της εργασίας.

2.3 Το ABC, Βήμα Βήμα

Εάν η επιχείρηση έχει ένα καλό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να "σχεδιάσει" προϊόντα και υπηρεσίες που να συναντούν τις προσδοκίες των καταναλωτών και αυτό να είναι επικερδές για την επιχείρηση (Kaplan και Couper,1998). Επιπλέον, το σύστημα αυτό, είναι σημείο αναφοράς για όταν υπάρχει η ανάγκη για βελτίωση της ποιότητας, αποδοτικότητας και ταχύτητας όπου μπορεί να αυξήσει τη γνώση στους υπαλλήλους. Μπορεί να κατευθύνει τη ποιότητα του προϊόντος και την απόφαση για επένδυση, τη διαπραγμάτευση της τιμής και την επιλογή του προμηθευτή, καθώς και την διανομή της υποδομής και υπηρεσίας στην αγορά. Η πληροφόρηση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για αποφάσεις με στρατηγικές και λειτουργικές αποφάσεις.

Το σύστημα κοστολόγησης παρέχει τρεις λειτουργίες (Karlan και Couper,1998):

- Εκτιμώντας την απογραφή και καταμετρώντας τα κόστη από τα προϊόντα που πουλήθηκαν για οικονομική αναφορά.
- Υπολογίζοντας τα κόστη από τις δραστηριότητες, προϊόντα, υπηρεσίες και πελάτες.
- Δίνοντας αναφορά στους διευθυντές και λειτουργούς της επιχείρησης για την πρόοδο της αποδοτικότητας.

Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης λειτουργεί ακόμα καλά για την πρώτη λειτουργία, καθώς οι εξωτερικοί παράγοντες γεν ενδιαφέρονται για τη διαστρέβλωση του κόστους και δεν παίρνουν υπόψη το μάρκετινγκ, τις πωλήσεις και τα διανεμόμενα κόστη, που είναι στη πραγματικότητα πολύ σημαντικά..

Παρόλα αυτά οι διευθυντές δεν παίρνουν αρκετές πληροφορίες για το απλό σύστημα κοστολόγησης (Karlan και Couper,1998). Εδώ είναι όπου το ABC παίρνει μέρος. Ένα παρόμοιο μοντέλο θα πρέπει να δίνει ακριβή δραστηριότητα και επιπλέον κόστη σε μια κλίμακα 5-10%, καθώς τα παραδοσιακά δεν μπορούν να το εφαρμόσουν, όπως υποστηρίζεται από τους Karlan και Couper(1998). Υποτίθεται το ABC σύστημα δίνει στους διευθυντές έναν οικονομικό χάρτη των εξόδων και των κερδών των δραστηριοτήτων / προϊόντων / υπηρεσιών / πελατών. Χρειάζεται χρόνος για προσαρμογής και εκμάθησης.

Δεν υπάρχει μεγάλη διαφορά στο μοντέλο ABC μεταξύ στις κατασκευαστικές και υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών(Karlan και Couper,1998) Αυτό συμβαίνει γιατί στις κατασκευαστικές εταιρίες, το ABC σαν βοηθητικό συστατικό στην επιχείρηση. Αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται στις κατασκευαστικές διαδικασίες και στο μάρκετινγκ και στις πωλήσεις.

Όταν θα παρουσιάσουμε τα διάφορα βήματα της κοστολόγησης βάση της δραστηριότητας, θα λάβουμε υπόψη μας και την κατασκευαστική αλλά και την υπηρεσία παροχής υπηρεσιών.

2.3.1 Βήμα πρώτο - Κάνοντας γνωστές τις δραστηριότητες

Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ABC βλέπει κανείς την εταιρία σαν έναν ορισμό από δραστηριότητες. Κάθε έργο που εκτελείται σε αυτήν μπορεί να ονομαστεί σαν δραστηριότητα. Αυτές οι δραστηριότητες ποικίλουν από εταιρία σε εταιρία καθώς αυτές είναι διαφορετικές. Κάποια παραδείγματα από δραστηριότητες σε συμβουλευτικές εταιρίες είναι για παράδειγμα να σχεδιάζουν το ανατεθέν έργο, εκτελώντας τις υπηρεσίες, να ελέγχουν την ποιότητα και να κάνουν περισσότερη έρευνα στη λειτουργία του ανατεθέντος έργου (Ax et al,2003).

Στο πρώτο βήμα, κοιτάζεται τι δραστηριότητες έχουν ζητηθεί από τις έμμεσες και βοηθητικές πηγές του οργανισμού και γνωστοποιούνται οι κύριες δραστηριότητες σε κάποιο αρχείο (Karlan και Couper,1998). Για να μη ληφθούν πολλές λεπτομέρειες, χρησιμοποιείτε ο αντίχειρας σαν χάρακας. Δραστηριότητες που απαιτούν λιγότερο από το 5% της πηγής ικανότητας ή απασχόλησης εργατών δεν συμπεριλαμβάνονται. Επίσης, ποικίλες δραστηριότητες πρέπει να είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους με σκοπό τα κόστη να διανέμονται πιο ακριβή(Browich και Hong,1999).

Αυτό που είναι σημαντικό να θεωρήσουμε για τις εταιρίες εξυπηρέτησης όταν γνωστοποιούνται οι δραστηριότητες είναι ότι η επιχείρηση μπορεί να αποφασίζει και να ελέγχει την αποδοτικότητα των εσωτερικών δραστηριοτήτων, αλλά είναι ο πελάτης αυτός που σχεδόν ολοκληρωτικά καθορίζει τη ζήτηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων (Karlan και Cooper,1998). Εάν είναι οι πελάτες που ορίζουν τη ζήτηση, που θα επηρεάσει αργότερα τη χρήση των πόρων, τότε κάποιος θα πρέπει να αρχίσει να ανακαλύπτει ποιες είναι οι δραστηριότητες που ζητούν πελάτες.

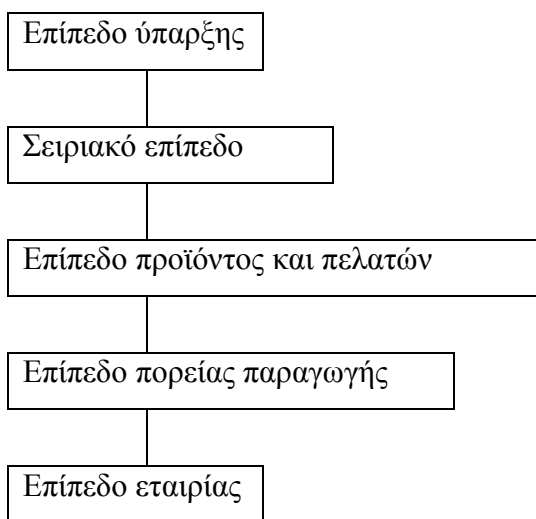
Σχεδιάζοντας τις δραστηριότητες που βρίσκονται σε εξέλιξη για να παραχθούν οι υπηρεσίες, ο καθένας μπορεί να δει ποιες είναι αυτές οι επιλογές που κάνουν οι πελάτες, πόσα είναι αυτά που ζητάει και πόσο αυτός εμπλέκεται στην πορεία (Zeithalm και Bitner,2003). Μια άλλη άποψη που μπορούμε να θεωρήσουμε εδώ είναι στην πραγματικότητα να βρούμε ποιες δραστηριότητες είναι σημαντικές για τους πελάτες. Για κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν ενδιαφέρεται ο πελάτης είναι χωρίς καμία

σημασία (Schlesinger και Heskett,1999). Αυτό συνδέεται με το γεγονός ότι οι προσδοκίες των πελατών είναι δύσκολο να τις γνωρίζουμε καθώς μερικές φορές αυτό δεν είναι γνωστό ούτε τους καταναλωτές μας (Gronroos,2 000).

Υπάρχουν διαφορετικές αποδόσεις των δραστηριοτήτων και με αυτό τον τρόπο ιεραρχούνται. Η φόρμα των δραστηριοτήτων κατασκευάζεται όταν, για παράδειγμα, υπολογισμοί για τα κόστη διαφορετικών “κοστολογημένων προϊόντων” ή όταν οι εταιρίες θέλουν να μελετήσουν τις αποφάσεις μικρών και μεγάλων χρονικών περιόδων.

2.3.1.1. Η ιεραρχία των δραστηριοτήτων σε κατασκευαστική εταιρία

Στο διάγραμμα 2-1 παρακάτω παρουσιάζεται η ιεραρχία των κατασκευαστικών εταιριών.



Σχεδιάγραμμα 2-1. Η ιεραρχία των δραστηριοτήτων σε βιομηχανικές εταιρίες.

Επίπεδο ύπαρξης δραστηριοτήτων εκτελούνται για κάθε προϊόν / υπηρεσία που αναλογούν σε αξίες.

Σειρά / επίπεδο δραστηριοτήτων πρέπει να έχει γίνει για κάθε ποσότητα ή ξεκίνημα της εργασίας. (π.χ. βάζοντας σε λειτουργία το μηχάνημα, αγοράζοντας υλικά). Πρώτες ύλες απαιτούνται για κάθε εργασία. (Karlan και Cooper,1998).

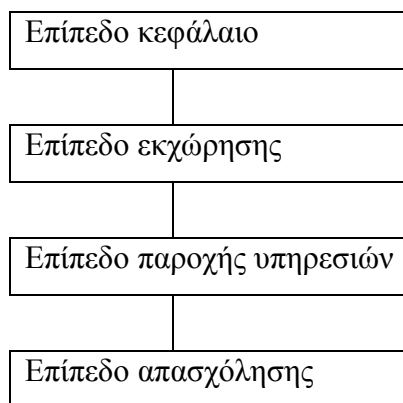
Υποστηρίζοντας το προϊόν τις δραστηριότητες που καθιστούν ικανή την παραγωγή για κάθε προϊόν / υπηρεσία καθώς και οι και τις δραστηριότητες που καθιστούν ικανή την πώληση.

Στο επίπεδο της παραγωγικής διαδικασίας, η ανάπτυξη του προϊόντος και η διαφήμιση του είναι κλάδοι ώστε να συσταθούν οι δραστηριότητες επειδή υποστηρίζουν ολόκληρο το τμήμα παραγωγής. Σε αυτό το επίπεδο σχετίζονται παραδείγματα κοστολόγησης και τιμολόγησης.

Στο επίπεδο επιχείρησης, εμφανίζονται οι δραστηριότητες που έχουν να κάνουν με τις εμπορικές εκθέσεις.

2.3.1.2. Ιεραρχία των δραστηριοτήτων τις εταιρίες παροχής υπηρεσιών.

Η ιεραρχία των δραστηριοτήτων συνιστάται στο τμήμα εξυπηρέτησης αλλά αυτό όμως μπορεί να διαφέρει από εταιρία σε εταιρία.(βλέπε σχεδιάγραμμα 2.2)



Σχεδιάγραμμα 2-2. Η ιεραρχία των δραστηριοτήτων σε εταιρία παροχής υπηρεσιών.

Οι δραστηριότητες στο επίπεδο συγκρότησης εκτελούνται σε κάθε τμήμα εκχώρησης(Ax et al,2003). Οι δραστηριότητες σε αυτό το επίπεδο λέγεται ότι είναι ανάλογες με την ένταση (π.χ. Ο αριθμός των ωρών απασχόλησης). Δύο παραδείγματα τέτοιων δραστηριοτήτων είναι η εκτέλεση της εκχώρησης και ο έλεγχος της ποιότητας.

Στο επίπεδο της εκχώρησης, οι δραστηριότητες διεξάγονται για κάθε εκχώρηση χωρίς σημασία του μεγέθους της (Ax et al,2003). Δημιουργώντας προσφορές η αύξηση των πελατών είναι ένα παράδειγμα που προσπαθείτε να επιτευχθεί σε αυτό το επίπεδο. Δραστηριότητες στο τομέα παροχής υπηρεσιών σχεδιάζονται σαν βοήθεια στις ατομικές υπηρεσίες της επιχείρησης. Τέτοιες υπηρεσίες είναι το IT, όπου η στρατηγική, η λογιστική και η δραστηριότητα μπορεί να στελεχώσει ξανά νέο προσωπικό.

Στο επίπεδο απασχόλησης, αναφέρονται οι δραστηριότητες της επιχείρησης σαν οντότητα. Οι δραστηριότητες εδώ πραγματοποιούνται χάρη σε ολόκληρη την εταιρία. Όπως αναφέρθηκε όμως και προηγουμένως, τα επίπεδα, καθώς και τα παραδείγματα των δραστηριοτήτων μπορεί να διαφέρουν μεταξύ στους κλάδους και στα τμήματα που βρίσκονται μέσα σε αυτούς τους κλάδους αυτούς.

2.3.2 Βήμα Δεύτερο - Βρίσκοντας το κόστος κάθε δραστηριότητας.

Τα έξοδα των πρώτων υλών που υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο αριθμό για κάθε περίοδο, τότε αυτά διανέμονται στις δραστηριότητες μέσω του κέντρου κόστους για να εκλεχθεί η αιτία αυτού του γεγονότος.

Σε αυτό το σημείο βλέπουμε πόσο κοστίζει να εκτελεστεί μια δραστηριότητα ή διαδικασία βασισμένη σε παλιότερα έξοδα μέχρι την πιο πρόσφατη περίοδο. (Kaplan και Cooper,1998) Στο δεύτερο βήμα, μπορεί να γίνει γνωστό πόσο ξοδεύει στις δραστηριότητες είτε αυτό είναι ο χρόνος των εργαζομένων, ή κατανάλωση ηλεκτρισμού ή χρόνος τηλεπικοινωνιών. Το ABC οδηγεί τα έξοδα στα κέντρα κόστους παραγωγής όπου η δραστηριότητα είναι μέρος για την παραγωγή προϊόντος αλλά ακόμη οδηγεί τα κόστη που εμπλέκονται έμμεσα. (π.χ. κόστος λειτουργίας μηχανήματος).

Υπάρχουν τρεις τρόπους για να κατηγοριοποιήσουμε τα έξοδα:

1. **Άμεσα** - Κόστη που δεν ορίζονται κατά την παραγωγή του προϊόντος. Τέτοια παραδείγματα είναι τα κόστη των υλικών (π.χ. μέταλλο, ξύλο, βάλνιμο).

2. **Έμμεσα** - Κόστη που δεν μπορούν να διανεμηθούν σε μεμονωμένες παραγωγές. Αυτά ωφελούν δύο ή περισσότερες παραγωγές αλλά όχι όλες.
3. **Γενικά** - Κόστη που δεν μπορούν να συσχετιστούν με κάποιο συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία που έχει παραχθεί. Αυτά τα κόστη παραμένουν αναλλοίωτα χωρίς σημασία πόση είναι η ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος της επιχείρησης. Τέτοιο παράδειγμα είναι οι μισθοί των υπαλλήλων.

Η κοστολόγηση βάση της δραστηριότητας, αρχικά συγκεντρώνεται στο έμμεσο κόστος, αλλά επίσης θα θεωρήσουμε σαν άμεσο κόστος και τα γενικά έξοδα της επιχείρησης καθόλη τη διάρκεια της εργασίας.

Με το ABC, οι επιχειρήσεις μπορούν να εστιάσουν στα σημεία υψηλού κόστους όπου η βελτίωση μπορεί να βοηθήσει στην ευημερία της εταιρίας (Kaplan και Cooper, 1998). Πόροι δαπανών κάτω του 1% των συνολικών εξόδων σχετίζονται με το ABC. Αντί ο καθένας πρέπει να κοιτάει την ευρύτητα, τα αναπτυσσόμενα κόστη στις έμμεσες και βοηθητικές πηγές. Εάν έχεις μία λειτουργία όπου τα κόστη είναι άμεσα εργαστηρίου και άμεσων υλικών. Έτσι, μπορούν να εξιχνιαστούν άμεσα στα προϊόντα, τότε δε χρειάζεσαι τη μέθοδο ABC. Ακόμα, εάν παράγεις ένα προϊόν σε ολόκληρο τον οργανισμό τότε δεν είναι αναγκαίο κανένα σύστημα.

2.3.2.1 Σταθερά και Μεταβλητά Κόστη

Η μέθοδος ABC σχετίζεται με συγκεκριμένα προβλήματα υπολογισμού – τη διαίρεση εξόδων (Ax et al, 2003). Συνήθως προβλήματα εμφανίζονται όταν τα κόστη είναι συνδεδεμένα. Οι Biddle και Steinberg (Major και Hooper, 2005) λένε ότι τα συνδεδεμένα κόστη εμφανίζονται όταν η ίδια πηγή μοιράζεται σε διάφορα προϊόντα. Για παράδειγμα, τα εργατικά, φωτισμού και θέρμανσης κόστη μοιράζονται από διάφορες δραστηριότητες και πρέπει να διανεμηθούν μέσα σε πηγές οδηγών κόστους.1 (Drury, 2000). Φόροι ιδιοκτησίας, αποσβέσεις μηχανήματος και ασφάλεια κτιρίου και μηχανημάτων θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται μόνο εάν επηρεάζουν μα παίρνονται αποφάσεις, όπως να καθορίζεται η τιμή πώλησης.

Οι Bromwich και Hong (1999) λένε ότι χρειάζεται να χειρίζεσαι τα κόστη των προϊόντων σαν ανεξάρτητα από τα άλλα κόστη και προϊόντα. Τα παραγόμενα προϊόντα δε θα πρέπει να προσθέτονται και οι πόροι που χρησιμοποιήθηκαν για κάθε προϊόν πρέπει να είναι ξεχωριστά.

Στην πραγματικότητα, τα κόστη δεν μπορούν να ξεχωριστούν (Homburg, 2001). Απλά κοιτάζοντας τα σταθερά και μεταβλητά κόστη, είναι στην πραγματικότητα ούτε σταθερά ούτε μεταβλητά (Jones και Dugdale, 2002) αλλά υπάρχει η ανάγκη να διαιρεθούν σε αυτές τις δύο κατηγορίες για να υπάρχει απλότητα.

Στους περισσότερους οργανισμούς τα μεταβλητά κόστη είναι τα κόστη για τα υλικά, κόστη ενέργειας, υπηρεσίες τηλεπικοινωνίας και μισθοί προσωρινών εργατών. Αυτά αλλάζουν όσο αλλάζει και η ζήτηση (Karlan και Cooper, 1998). Παρόλα αυτά, τα περισσότερα κόστη για τις έμμεσες και βοηθητικές δραστηριότητες είναι σταθερά για μικρή χρονική περίοδο. Υπάρχουν συμβόλαια και δεσμεύσεις που έγιναν για τους πόρους για συγκεκριμένες δραστηριότητες θεωρώντας εάν αυτοί οι πόροι στην πραγματικότητα χρησιμοποιήθηκαν (κτίρια, μηχανικοί, επιβλέποντες). Τα συμβόλαια το κάνουν φθηνό και πιο αξιόπιστο. Οι προμήθειες από αυτές τις πηγές δεν μπορούν να χαμηλώσουν σε σύντομη χρονική περίοδο εάν ο αριθμός των δραστηριοτήτων ξαφνικά αποκλείσει. Αυτή η προμήθεια πρώτων υλών μπορεί να αφηθεί για μελλοντική αύξηση στη ζήτηση (Karlan και Cooper, 1998).

Μέσω του ABC, οι διευθυντές μπορούν να δοκιμάσουν να μετατρέψουν όσα περισσότερα κόστη μπορούν σε εύκαμπτα, ώστε να παρέχουν πόρους βασισμένα στη ζήτηση για τις δραστηριότητες που θέλουν οι καταναλωτές αντί να τους προμηθεύουν βασιζόμενοι στα ιστορικά πρότυπα (Karlan και Cooper, 1998). Με αυτόν τον τρόπο χρησιμοποιήθηκαν μόνο όσα χρειάστηκαν.

Είναι σημαντικό να γνωρίζεται ποια κόστη μπορεί να μεταχειριστούν στα μεταβλητά και ποια στα σταθερά, επειδή είναι απόλυτα συνδεδεμένο με το κεφάλαιο των πόρων και πόση ποσότητα από αυτό θα χρησιμοποιηθεί. Η διαφορά μεταξύ των πόρων παρέχονται και των πόρων που χρησιμοποιούνται είναι το μη χρησιμοποιημένο κεφάλαιο (Karlan και Cooper, 1998).

2.3.2.2 Μη χρησιμοποιημένο Κεφάλαιο

Εξαιτίας του γεγονότος ότι είναι δύσκολο να υπολογισθεί η ζήτηση για συγκεκριμένες δραστηριότητες και πηγές, το μη χρησιμοποιημένο κεφάλαιο προκαλεί προβλήματα στην επιχείρηση, καθώς πόροι σπαταλούνται και μη αναγκαία κόστη δημιουργούνται. Αυτό συμβαίνει ειδικά σε εταιρίες που παρέχουν υπηρεσίες.

Σε οργανισμούς παροχής υπηρεσιών, ο πελάτης αποφασίζει για τη φύση της υπηρεσίας και των δραστηριοτήτων που θα του παραχθούν (Gronroos 2000). Αφού οι υπηρεσίες είναι ειδικότητα των καταναλωτών, είναι δύσκολο να σταθεροποιηθούν οι πηγές και να προσφερθούν αυτές προκαταβολικά. Υπάρχουν πελάτες που είναι απρόβλεπτοι και αυτό συνεχώς αλλάζει την ένταση και το χρόνο των παραγγελιών (Karlan και Cooper, 1998). Αυτοί οι πελάτες πρέπει να συνειδητοποιήσουν ότι προκαλούν αχρησιμοποίητο κεφάλαιο και επιπλέον πρέπει να προετοιμαστούν να “κουβαλήσουν” κόστη αχρησιμοποίητου κεφαλαίου.

Παρόλα αυτά, εξαιτίας της δυσκολίας να γνωρίζουμε πως θα είναι η ζήτηση, οι υπηρεσίες συνήθως πρέπει να παρέχουν πόρους σε περισσότερη ποσότητα για να είναι προετοιμασμένοι (Karlan και Cooper, 1998).

Το ABC μοντέλο που οι καταναλωτές προσανατολίζουν μπορεί να βοηθήσει τους οργανισμούς ώστε να παρέχουν διαφορετικές υπηρεσίες στους πελάτες βασιζόμενοι στο τι αυτοί ξεχωριστά προτιμούν και χρειάζονται. Όταν η εταιρία παροχής υπηρεσιών καταλάβει το κάθε τμήμα τι προτιμάει, οι παροχές θα επεξεργαστούν για να ικανοποιηθούν οι προτιμήσεις. Επιπλέον, ειδικοί πόροι ξοδεύονται μόνο όταν χρειάζεται και όχι αναγκαία σπαταλούνται στους πελάτες που μπορούν να αποκαθιστούν με τα πρότυπα του καθενός (Karlan και Cooper, 1998).

Ένας άλλος τρόπος για να σχετιστεί η μη χρησιμοποιημένη εργασία αναλύοντας την πράξη των πόρων στις δραστηριότητες κατά τη διάρκεια της πρόσφατης περιόδου (Karlan και Cooper, 1998). Μελετώντας το παρελθόν, υπάλληλοι και διευθυντές μπορούν να δραστηριοποιηθούν για μείωση μη αποδοτικών και μεταφορικών μη

κερδοσκοπικά αλλάζοντας τους μη άλλο χρειαζόμενους πόρους σε χρειαζόμενα, προϊόντα, υπηρεσίες και καταναλωτές που ίσως αυτοί τα χρησιμοποιήσουν καλύτερα. Ακόμα μπορεί να αυξηθεί η ζήτηση για κάποιες δραστηριότητες ή ακόμα παραγόμενα προϊόντα. Με αυτόν τον τρόπο τα ίδια λάθη μπορούν να αποφευχθούν παρέχοντάς τα στο μέλλον για υπόδειξη τιμολόγησης, σχεδιασμού και κατανάλωσης / παροχής σχέσεων, έτσι εσωκλείοντας την ανικανότητα, εάν κάποιος μπορεί να υπολογίσει τις ποσότητες.

Επιπλέον, το κεφάλαιο των πόρων που εκτελούν τη δραστηριότητα μπορούν να παρθούν από τη μέγιστη εκτέλεση που έγινε στο χρόνο και που δε σχετίζει καθυστερήσεις, κακή ποιότητα, υπερωρία και πίεση των υπαλλήλων (Kaplan και Cooper, 1998). Από το θεωρητικό τομέα, ο διατηρητέος χρόνος αφαιρείται, διορθώνεται, η εκκίνηση και τερματισμός καθώς και η προστατευόμενη ικανότητα. Η πρακτική ικανότητα για τους υπαλλήλους είναι η θεωρητική εργασία μείον τα διαλείμματα για καφέ, κουτσομπολιό και συζητήσεις, διακυμάνσεις προγράμματος τα οποία αποτελούν το μέρος της αχρησιμοποίητης ικανότητας.

Όταν έρχεσαι αντιμέτωπος με τον ορισμό της ικανότητας του ανθρώπου μπορεί να διαφωνηθεί ότι ο έλεγχος του κόστους σε οποιοδήποτε επίπεδο μπορεί να είναι μη αποδοτικός, επειδή συγκεκριμένοι εργαζόμενοι που μπορεί να φαίνονται μη κερδοφόροι στην πραγματικότητα μπορεί να είναι πολύ σημαντικοί στην ικανοποίηση των πελατών (Schlesinger και Heskett, 1999). Εάν απολύσεις έναν υπάλληλο σε μία εταιρία παροχής υπηρεσιών, τότε η υπηρεσία γίνεται χειρότερη και ο πελάτης είναι απογοητευμένος

2.3.3 Βήμα τρίτο – Βρίσκοντας οδηγό κόστους

Ο οδηγός κόστους μπορεί να περιγραφεί σαν μετρητή ποσότητας της παραγωγής των δραστηριοτήτων της εταιρίας (Ax et al, 2003). Στην πρακτική, οι οδηγοί κόστους χρησιμοποιούνται για να διαχωρίσουν τις δραστηριότητες κόστους μεταξύ στα κοστολογημένα αντικείμενα. Επιπλέον αυτά μπορεί να φανούν σαν ειδικά προσφερόμενα κλειδιά. Όσο αναφορά τις δραστηριότητες, δεν υπάρχουν σταθερές κατευθύνσεις στους οδηγούς κόστους, αυτές ποικίλουν μεταξύ των επιχειρήσεων.

Παρακάτω, στο σχεδιάγραμμα 2-3 γίνεται η περιγραφή των δραστηριοτήτων ανάμεσα στον κλάδο υπηρεσίας που θέτουν σε ενέργεια διαφορετικούς οδηγούς κόστους.

	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΟΔΗΓΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ
Εταιρία παροχής υπηρεσιών	Σχεδιάζοντας ένα έργο	Αριθμός των σχεδιαζόντων έργων
	Γράφοντας ένα έγγραφο	Αριθμός των εγγράφων
	Εκτελώντας μία υπηρεσία	Αριθμός εκτελούμενων ωρών
	Ασφαλίζοντας την ποιότητα	Αριθμός των ωρών ασφαλίζοντας την ποιότητα
	Παρουσιάζοντας ένα έργο	Αριθμός των έργων

Σχεδιάγραμμα 2-3. Δραστηριότητες και οδηγοί κόστους σε εταιρία παροχής υπηρεσιών (Ax et al, 2003)

Ιδρύοντας έναν οδηγό κόστους για κάθε δραστηριότητα. Ο οδηγός θα πρέπει να είναι εύκολο να καταμετρηθεί, να βρεθεί και πρέπει να είναι αναγνωρισμένο με τα προϊόντα (Drury, 2000). Συνήθως, υπάρχουν 30-50 οδηγοί κόστους που περίπου χρησιμοποιούνται. Σύμφωνα με τους Kaplan και Cooper (1998), αυτά είναι οι διαφορετικοί τύποι των οδηγών κόστους.

- *Οδηγοί αγοραπωλησίας* (αριθμός αγοραπωλησιών που διεξάγουν διαταγές, αριθμός ελέγχων που διενεργούνται) μετράει τον αριθμό των φόρων που εκτελεί και τη δραστηριότητα. Είναι φθηνές και ανακριβής, επειδή χρησιμοποιούν την ίδια ποσότητα πόρων που χρειάζεται κάθε φορά. Παρόλα αυτά, είναι καλό να χρησιμοποιηθούν όταν δεν υπάρχει καθόλου ποικιλία των χρησιμοποιημένων πόρων.
- *Οδηγοί διάρκειας* (αναρτημένες ώρες, ώρες ελέγχου) είναι περίπου ο αριθμός των ωρών που απαιτούνται για να εκτελεστεί μία δραστηριότητα. Είναι ακριβές και χρήσιμες όταν υπάρχει η ποικιλία στις δραστηριότητες που χρειάζονται για ποικίλες αποδόσεις, αλλά είναι

ψευδής ότι τα κοστολογημένα αντικείμενα χρειάζονται τις ίδιες πηγές όσον αναφορά προσωπικό ή προϋποθέσεις.

- *Οδηγοί έντασης* αμέσως ανατεθούν για τους πόρους που χρησιμοποιούνται κάθε φορά για να εκτελεστεί η δραστηριότητα. Είναι πολύ ακριβής και συγκεκριμένα και σχετίζονται με ειδικά πολύπλοκα προϊόντα. Εδώ, οι κοστολογημένες δραστηριότητες αναθέτονται κατευθείαν στην παραγωγή, βασιζόμενα για παράδειγμα, στις διαταγές της δουλειάς. Καλό για την ακρίβεια και συνεχώς στις ποικίλες πηγές.
- *Οδηγοί διεκπεραίωσης* (ποιότητα των εισερχόμενων υλικών, εκπαίδευση και επίπεδο επιδεξιότητας των υπαλλήλων) κοιτάει την αποδοτικότητα των εκτελούμενων δραστηριοτήτων. Κάποιος τονίζει τις επιλογές με τις οποίες δημιουργούνται τα κόστη, καταλαβαίνει τι ερεθίζει τη δραστηριότητα και παίρνει τη λιγότερη δυνατή ποσότητα των πόρων για να γίνει αυτό εφικτό. Μόνο το κόστος δεν είναι σημαντικό.

Βήμα τρίτο κάνοντας τις ερωτήσεις: Γιατί οι δραστηριότητες χρειάζεται να εκτελούνται; Τι προκαλεί κάποια συγκεκριμένη δραστηριότητα να καταναλώνει τις πρώτες ύλες και να αποκτά κόστη (Drury, 2000); Αξίζει η διαδικασία να διεκπεραιωθεί; Εδώ μπορούμε να κοιτάξουμε τις σχετικές δυσκολίες του εκτελώντας ένα έργο για διάφορους καταναλωτές / προϊόντα.

Όταν σκεφτόμαστε το ABC σύστημα, ο καθένας χρειάζεται να διαλέξει μεταξύ της ορθότητας και πολυπλοκότητας (Hamburg, 2001). Όταν υπάρχει η ακριβής ορθότητα, υπάρχει μεγάλος αριθμός οδηγιών κόστους για να χρησιμοποιηθεί. Από την άλλη πλευρά, όσο λιγότεροι οδηγοί κόστους υπάρχουν, πιο οικονομικό και κατανοητό είναι αυτό για το χειριστή, όπως υποστηρίζουν οι Merchant και Shields (1993) (αναφέρεται στο Hamburg, 2001)

Για να υπάρχει η ορθότητα και η πολυπλοκότητα μαζί, κάποιος πρέπει να συνδυάσει συγκεκριμένους οδηγούς κόστους, επειδή αυτό μπορεί να επάγει σε μία πιο ομαλή διανομή του έμμεσου κόστους (Hamburg, 2001). Αυτό συνδέεται με το γεγονός ότι όλες οι δραστηριότητες που ερεθίζονται από το ίδιο γεγονός μπορεί να έχει τον ίδιο

οδηγό κόστους. Οι οδηγοί κόστους χρειάζονται να ενημερώνονται με το πέρασμα του χρόνου (Hamburg, 2001).

2.3.4 Βήμα τέταρτο – Απονομή κόστους στα προϊόντα / υπηρεσίες

Υπολογίζοντας την αξία του οδηγού κόστους διαμοιράζοντας το κόστος, παρέχοντας το κεφάλαιο των α' υλών για να γίνει η δουλειά με την ποσότητα της εργασίας που οι πόροι μπορούν να εκτελεστούν (Karlan και Cooper, 1998).

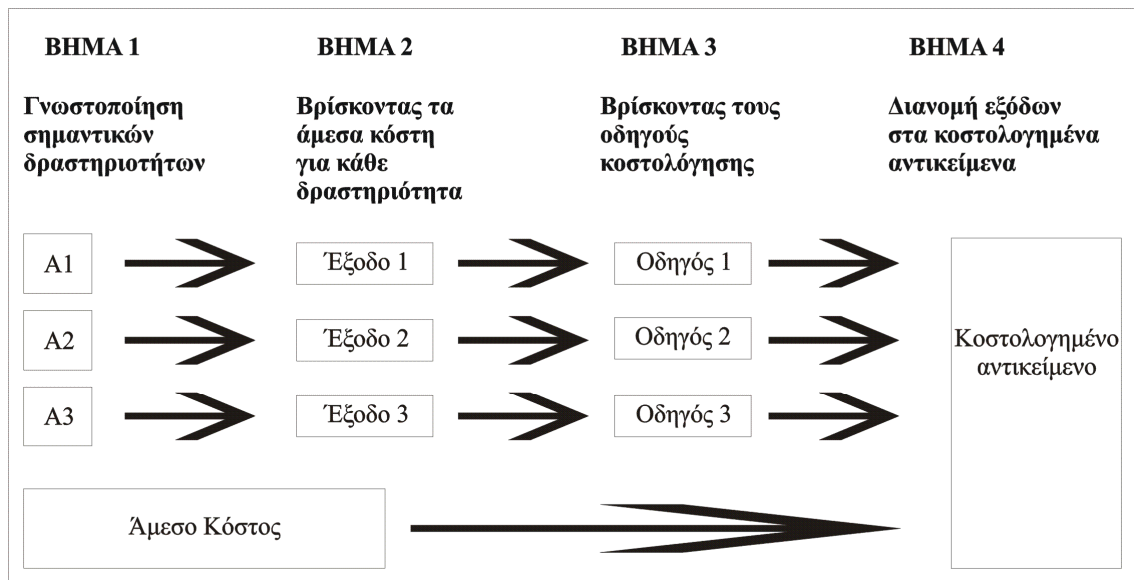
Αξία οδηγού κόστους = ακρίβεια / οδηγός κόστους

Η εξίσωση αυτή λέει ότι όταν έχεις διάφορα προϊόντα / υπηρεσίες, κοιτάζεις πότε χρησιμοποιείται ο ίδιος τύπος της δραστηριότητας. Όταν το κόστος αυτής της δραστηριότητας προστίθεται για κάθε προϊόν / υπηρεσία και στο τέλος εμφανίζεται το μέρος της δαπάνης (Drury, 2000). Αυτό διαιρείται από την άθροιση των οδηγιών κόστους που χρησιμοποιήθηκε για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για κάθε προϊόν / υπηρεσία, δίνοντας ότι είναι οι ίδιοι οδηγοί. Η αξία του οδηγού κόστους είναι τότε που είναι δαπάνη για κάθε οδηγό και πότε χρειάζεται να υπολογιστεί το πραγματικό έμμεσο έξοδο για κάθε προϊόν / υπηρεσία, που το επιλέγεις από τον αριθμό των οδηγιών που χρησιμοποιήθηκαν από αυτό το συγκεκριμένο κοστολογημένο αντικείμενο.

Η αξία του οδηγού κόστους υπολογίζεται από τα ιστορικά δεδομένα (Karlan και Cooper, 1998). Παρόλα αυτά, το ABC θα πρέπει να χρησιμοποιείται για να υπολογίζονται τα κόστη για μελλοντικές δραστηριότητες. Αυτός ο τρόπος αποφάσεων μπορούν να γίνονται, καθώς δεν είναι ενδιαφέρον να σκεφτόμαστε το παρελθόν. Κάποιος μπορεί να βρει την αξία των οδηγιών από τον προϋπολογισμό εξόδων, δεδομένων των πόρων της ερχόμενης περιόδου. Η αξία του οδηγού κόστους μπορεί να υπολογιστεί από την πρόοδο της καινούριας περιόδου και να χρησιμοποιηθεί σε πραγματικό χρόνο. Οι διαχειριστές δε χρειάζεται να περιμένουν μέχρι το τέλος της περιόδου για να μάθουν πόσο κοστίζει η κάθε δραστηριότητα. Με αυτόν τον τρόπο κάποιος μπορεί να αποφύγει εσωκλείοντας και το κόστος των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και τους πόρους που παράχθηκαν, αλλά δεν χρησιμοποιήθηκαν (Karlan και Cooper, 1998).

2.3.5. Περίληψη των βημάτων

Παρακάτω στο σχεδιάγραμμα 2-4 είναι το ABC μοντέλο με όλα τα βήματα:



Σχεδιάγραμμα 2-4: Διανομή εξόδων με την ABC μέθοδο

Το σχεδιάγραμμα 2-4 είναι μία απλή εκδοχή που περιληπτικά δίνει τα τέσσερα βήματα της μεθόδου ABC. Σε προσθήκη του μοντέλου το άμεσο κόστος χρεώνεται στο αντικείμενο αμέσως. Δεν πρέπει να διανεμηθούν (Ax et al, 2003). Επίσης, και τα διοικητικά έξοδα δε συμπεριλαμβάνονται σε αυτό το μοντέλο, καθώς διατηρούνται μόνα τους και αντιπροσωπεύουν τα κόστη για όλη την επιχείρηση.

2.4 Αποφάσεις τιμολόγησης

Οι εταιρίες καθορίζουν σημαντικές αποφάσεις όταν κοστολογούν τα προϊόντα / υπηρεσίες. Πρέπει να λάβουν υπόψη τους τη μελλοντική ικανότητα, τον ανταγωνισμό και τη γνώση της αγοράς (Drury, 2000). Ένας τρόπος για να τιμολογήσεις είναι η επιπλέον τιμή κόστους. Βασικά, οι εταιρίες καθορίζουν τα κόστη στα αντικείμενα

κόστους και τότε προσθέτουν το ποσοστό αυξανόμενης τιμής. Έτσι , ορίζεται η τιμή πώλησης.

Υπάρχουν διάφοροι τύποι αυτού του συστήματος. Ένας τρόπος είναι να ανατεθεί μόνο το άμεσο μεταβλητό κόστος στο προϊόν. Η αυξανόμενη τιμή είναι τότε λίγο υψηλή και υποτίθεται να καλύψει το άμεσο και όχι τα μεταβλητά έμμεσα και άλλα διατηρούμενα κόστη (επισήμανση, γραμμή παραγωγής). Ακόμα, περιθώριο εισφοράς δημιουργείται (Dugry, 2000). Αυτό είναι χρήσιμο για μικρής διάρκειας απόφασης και όταν το έμμεσο κόστος δεν είναι το ευνοϊκότερο τμήμα από όλα τα κόστη της εταιρίας. Παρόλα αυτά, η μέθοδος της επιπλέον τιμή κόστους διανέμει έμμεσα κόστη μέσω άμεσων κοστών , το οποίο οδηγεί σε αυθαίρετα αποτελέσματα. Κάποιος μπορεί να χρησιμοποιήσει την επιπλέον τιμή κόστους όπου εμφανίζονται τα έμμεσα κόστη, αλλά αυτό απαιτεί βοήθεια από το ABC. Η επιπλέον τιμή κόστους συνήθως μπορεί να χρησιμοποιηθεί όταν η ζήτηση για τα αντικείμενα κόστους δεν μπορεί να υπολογιστεί πολύ εύκολα (Dugry, 2000). Αυτή η μέθοδος λαθεμένα παριστάνει ότι η τιμή εξαρτάται μόνο από το κόστος, αλλά είναι εύκολο και γρήγορο να διεξαχθεί.

2.5 Δραστηριότητα βάση διοίκησης.

Συγκριτικά με την ανάπτυξη του ABC των Kaplan και Cooper, ο καθηγητής Tom Johnson του Πανεπιστημίου της Πορτογαλίας, βασιζόμενος στις μελέτες του Weyerhaeuser Corporation, παρουσίασε τη σκέψη ότι η ακρίβεια του κόστους δεν είναι σημαντική, αλλά ο τρόπος που επηρεάζει την εταιρία και έχει σημασία πως χρησιμοποιούνται από του διαχειριστές (Jones και Dugdale, 2002). Κάποιος θα πρέπει να διαχειριστεί τις δραστηριότητες αντί του κόστους. Τα συμπεράσματα του Johnson's τον οδήγησαν άμεσα στην ανάπτυξη της δραστηριότητας βάση της διοίκησης (ABM), όπου περίπου θεωρούνται τα ίδια με το ABC και χρησιμοποιείται σαν εναλλακτική λύση (Jones και Dugdale, 2002). Πιστεύουμε ότι είναι στενά συνδεδεμένο με τη δραστηριότητα βάση κοστολόγησης και συνεργαστούν στις μελέτες μας.

Το ABC καθιστά ικανές τις αναλύσεις των επιχειρήσεων για να καθοριστεί ποιες ενέργειες των καταναλωτών κατευθύνουν τα κόστη (Frost, 2005). Η μέθοδος αναφέρει την κερδοφορία του προϊόντος και των πελατών και συμπεριλαμβάνει τη

δραστηριότητα βάση διοίκησης. Η ABM είναι περίπου ίδια με την ABC στο να παρέχει διαχειριστές με καθοδήγηση στο πώς να σχετίζονται με τους πόρους της εταιρίας (Frost, 2005). Για παράδειγμα, η δραστηριότητα βάση της κοστολόγησης μας λέει πόσο κοστίζει για να παραχθεί μία συγκεκριμένη υπηρεσία, καθώς το ABM συγκρίνει τον υπολογισμό του ABC στα κόστη με τα οποία στην πραγματικότητα τα έξοδα μειώνονται κατά τη διάρκεια της δινόμενης χρονικής περιόδου. Με αυτόν τον τρόπο ξέρεις πόσο καλά διαχειρίζεσαι τους πόρους και που χρειάζεται καλύτερευση.

Μέσω της ABM, η εταιρία μπορεί να φτάσει τους στόχους της χρησιμοποιώντας λιγότερους πόρους με χαμηλότερο κόστος (Kaplan και Cooper, 1998). Υπάρχει ένα λειτουργικό και στρατηγικό ABM:

- *Το λειτουργικό ABM:* Η ζήτηση δίνεται, σχετίζεται με τους λιγότερο πόρους που είναι πιθανόν. Αυτό γίνεται για να βελτιωθεί η ικανότητα της εκτέλεσης δραστηριότητας, αυξάνοντας την ικανότητα των πόρων και μειώνοντας την αξία οδηγού κόστους των δραστηριοτήτων (π.χ. μειώνοντας τις διατασσόμενες ώρες και περιορίζοντας τις χωρίς αξία προστιθέμενες δραστηριότητες). Τα αποτελέσματα είναι να μειωθούν τα κόστη, να αυξηθούν τα εισοδήματα μέσω της καλύτερης αξιοποίησης των πόρων και η επέκταση ικανότητας πόρων θα απαιτεί περισσότερη ικανότητα και εργασία.
- *Στρατηγικό ABM:* Αναφέρει τις αλλαγές των απαιτήσεων για τις δραστηριότητες και τη μείωση των ποσοτήτων ζήτησης των οδηγών κόστους. Εδώ, λαμβάνονται υπόψη οι αποφάσεις για το σχεδιασμό των προϊόντων, η ανάπτυξη και η ύπαρξη σχέσεων.

Το ABC και το ABM είναι χρήσιμα όταν η πληροφορία είναι ολοκληρωμένη για την προϋπολογισμένη διαδικασία ολόκληρης της εταιρίας (Kaplan και Cooper, 1998). Η δραστηριότητα βάση κοστολόγησης, θα πρέπει να ενημερώνεται για να μπορεί να ταιριάζει με άλλες οργανωτικές πρωτοβουλίες όπως η ολοκληρωμένη ποιότητα διοίκησης και ενδυνάμωσης προσωπικού (Value Creation Group, Inc., 2005). Όταν κάποιος κατανοεί τις ανάγκες και το σκοπό της επιχείρησης, η εφαρμογή της διαδικασίας είναι δυνατή.

2.6 Πότε εφαρμόζεται το ABC;

Διάφοροι σπουδαστές έχουν διεξάγει έρευνες πάνω στο ABC για τις κατασκευαστικές αλλά και της εταιρίας παροχής υπηρεσίας παγκοσμίως. Τα αποτελέσματά τους (ποιοτικά και ποσοτικά) έχουν διεξαχθεί στη Φιλανδία, Νορβηγία, Αυστραλία, Πορτογαλία και στις ΗΠΑ, με τα οποία δείχνουν ότι το ABC αντιμετωπίζει παρόμοια προβλήματα και πλεονεκτήματα ασχέτως τη χώρα ή τη βιομηχανία.

Υπάρχουν κάποια πλεονεκτήματα, τα οποία επιτυγχάνονται με τη χρήση του συστήματος ABC. Πρώτα, τα κόστη εμφανίζονται πιο ακριβή, ελέγχονται, μειώνονται σε μερικά σημεία μέχρι το 30%, χωρίς να μειωθεί η προστιθέμενη αξία (Major και Hopper, 2005, Innes et al, 2000). Επιπλέον πλεονεκτήματα συμπεριλαμβάνονται στο γεγονός ότι οι αβεβαιότητες μειώνονται (Malmi και Bjornenak, 1997) και υπάρχει καλύτερη κατανόηση των προϊόντων, πελατών και ανταγωνιστών στα κέρδη τους (Soin et al, 2002, Innes et al, 2000). Τέλος, το ABC “ανοίγει τα μάτια” των ανθρώπων. Τα διάφορα υποκαταστήματα της εταιρίας πιέζονται να συνεργαστούν και βλέπουν την άλλη πλευρά του ίδιου προβλήματος μέσω διαφορετικής προοπτικής (Soin et al, 2002).

Παρόλα αυτά όμως συναντιούνται και προβλήματα με τη μέθοδο ABC. Για παράδειγμα, αυτό που μπορεί να είναι ενοχλητικό με τη δραστηριότητα βάση κοστολόγησης παρουσιάζει διάφορους σκοπούς και χρειάζεται ανεξαρτησία στο ποιος τη χρησιμοποιεί, σε ποιο επίπεδο και γιατί (Major και Hooper, 2005, Soin et al, 2002, Malmi, 1997). Επιπλέον, οι προσωπικότητες δε φαίνεται να ελέγχονται τι κάνουν λεπτομερώς, ειδικά εάν είναι μη κερδοφόροι και χρησιμοποιούνται για να κρύψουν τα έξοδά τους, ή να τα προσδιορίσουν σε άλλες μονάδες (Major και Hooper, 2005, Soin et al, 2002, Malmi, 1997, Innes et al, 2000). Ακόμα, οι υπάλληλοι μπορεί ακόμα να χάσουν τη δουλειά τους εάν τους δείχνεται να εκτελέσουν μη αναγκαίες εργασίες και δραστηριότητες που θα επιφέρουν έξοδα. Για αυτό το λόγο αντιδρούν για το ABC (Jones και Dugdale, 2002, Major και Hopper, 2005, Soin et al, 2002).

Οι λογιστές συνήθως φαίνονται πιο βαρυσήμαντοι στην υλοποίηση του ABC. Με άλλα λόγια μπορεί να είναι το μέσο της δύναμης που μπορούν να διεξάγουν μηχανικούς προσαρμοσμένους ώστε να εμπορεύονται τις αγορές προσαρμοσμένες στο συνηθισμένο τρόπο να φτιάχνουν τα εμπορεύματα που τους δίνει το δικαίωμα να μάχονται (Jones και

Dugdale, 2002, Major και Hopper, 2005, Malmi, 1997, Innes et al, 2000). Τέλος, το ABC είναι αρκετά πολύπλοκο (δύσκολο να αναγνωρίσει τους οδηγούς κόστους και να διανέμει το κόστος απευθείας), πολύ δαπανηρό και ξοδεύει αρκετό χρόνο των υπαλλήλων (Major και Hopper, 2005, Soim et al, 2002, Malmi, 1997, Innes et al, 2000).

Διάφοροι φοιτητές παρουσιάζουν χωρίς αντίρρηση, κάποιες άλλες πλευρές που πρέπει να τις πάρουμε υπόψη μας για να λειτουργήσει η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων κατάλληλα στην επιχείρηση. Για αυτούς που θα ξεκινήσουν, χρειάζεται να είναι ξεκάθαρο αντικειμενικά τι να κάνουν με το ABC (Innes et al, 2000, Major και Hopper, 2005). Επιπλέον, η υποστήριξη του διευθυντή είναι αναγκαία (Malmi, 1997, Innes et al, 2000, Major και Hopper, 2005). Ένα άλλο σημαντικό θέμα είναι η επαρκής εκπαίδευση όσων σχετίζονται, καθώς η καλή συνεργασία και η ενσωμάτωση υποδομής και κουλτούρας μέσα στην επιχείρηση (Malmi, 1997, Cagwin και Bouwman, 2002, Innes et al, 2000, Major και Hopper, 2005). Επίσης, επαρκής πόροι είναι απαραίτητοι, αν η εταιρία χρειάζεται να επεκταθεί (Malmi, 1997, Baird et al, 2004, Innes et al, 2000). Παρόλα αυτά, οι Hicks (1999) (αναφέρεται στους Cagwin και Bouwman, 2002) διαφωνεί ότι το ABC λειτουργεί ισότιμα καλά σε μικρή και σε μεγάλη εταιρία.

Άλλες απόψεις την αναφέρουν την παρουσία διαφορετικών προϊόντων και διαδικασιών με πολλά έμμεσα κόστη και τη μεγάλη ανάγκη των άμεσων κοστών (Baird et al, 2004, Cagwin και Bouwman, 2002, Drury, 2000, Kaplan και Cooper, 1998). Παρόλα αυτά, μεγάλη ποικιλία συνηθισμένων προϊόντων ίσως από την άλλη πλευρά σημαίνει ότι είναι ακριβή και πολύπλοκη η ανάπτυξη του ABC (Bötnenak, 1997). Καινοτομία, ανταγωνιστικό πνεύμα, προσαρμοσμένες ενέργειες, ανάγκη λεπτομερών σχεδιαγραμμάτων και πολύπλοκες πληροφορίες τεχνολογίας που όλα αυτά βοηθούν στην ανάδειξη του ABC (Baird et al, 2004, Cagwin και Bouwman, 2002, Drury, 2000, Kaplan και Cooper, 1998). Αυτή η μέθοδος χρειάζεται τη συνεργασία και άλλων μεθόδων για να λειτουργήσει σωστά, όπως η JIT, TQM (Cagwin και Bouwman, 2002, Innes et al, 2000). Στην επιχείρηση δεν είναι επιθυμητή το υπερβολικό κεφάλαιο και θα πρέπει να υπάρχουν μερικές ενδιάμεσες – εταιρίες διεκπεραίωσης (Cagwin και Bouwman, 2002).

3 ΜΕΘΟΔΟΣ

3.1 Επιλογή Μεθόδου

Στο επίπεδο της έρευνας, συνήθως υπάρχουν δύο μέθοδοι έρευνας, η ποιοτική και ποσοτική (Denzin και Lincoln, 1994). Η ποσοτική μέθοδος επικεντρώνεται στις μετρήσεις και αναλύσεις των προκαλούμενων σχέσεων μεταξύ των παρεκκλίσεων. Είναι χωρίς αξία και οι έρευνες που παρέχουν ποιοτικές μεθόδους χρησιμοποιούν μαθηματικά μοντέλα, στατιστικούς πίνακες και γραφήματα (Denzin και Lincoln, 1994). Η ποιοτική μέθοδος, από την άλλη πλευρά, μελετά στοιχεία στη φυσική τους κατάσταση, προσπαθώντας να κατανοήσει το φαινόμενο σε όρους εύνοιας που ο άνθρωπος το φέρνει σε αυτή την κατάσταση. Αυτή η μέθοδος προσπαθεί να ασφαλίσει σε βάθος την κατανόηση του θέματος. Δεν είχε παρόλα αυτά συγκεκριμένη θεωρία ή παράδειγμα, ούτε έφερε ολόκληρη μέθοδο από μόνη της (Denzin και Lincoln, 1994). Η θέση μας είναι να συγκεντρωνόμαστε στην ποιοτική μέθοδο της έρευνας. Το αντικείμενο έρευνάς μας είναι μία επιχείρηση που ονομάζεται Elmia AB, όπου αυτή η περίπτωση και εταιρία δείχνουν οργανωμένη κατάσταση στο Jönköping της Σουηδίας.

Το γεγονός που μελετάμε μόνο μία επιχείρηση είναι γιατί διάφοροι σπουδαστές διαφωνούν ότι (αν και έχουμε δει σημαντικά ποιοτικά αποτελέσματα), τελευταία, η έρευνα ABC χρειάζεται να συγκεντρωθεί στις ποιοτικές ερμηνείες που είναι σημαντικές αλλά κουραστικές και αργές, μπορεί να συνεισφέρει στην έρευνα δείχνοντας μία ευρύτερη εικόνα και όχι μόνο μία κοστολογημένη μέθοδο. Ένας άλλος λόγος είναι ότι δεν είχαμε περισσότερο χρόνο ή τις πηγές για να ερευνήσουμε περισσότερες εταιρίες.

Μελετώντας μόνο έναν οργανισμό παρόλα αυτά μπορεί να οδηγήσει σε γενικά συμπεράσματα που θα είναι πιο σχετικά, καθώς και εφαρμόσιμα οπουδήποτε αλλού όπου η μεγάλη ποικιλία των γεγονότων σχεδιάζοντας εταιρίες ερευνούνται με παρόμοιο τρόπο και όχι μόνο θεωρώντας, μόνο ένα θέμα και ένα επιπλέον τμήμα της επιχείρησης, αλλά και άλλα τμήματα και δραστηριότητες. Αυτό σχετίζεται με το κριτήριο ελέγχου ποιοτικής έρευνας που λέγεται “το μεταθετό” (Prinsloo, Vorster και Sibaya, 1996).

Ο σκοπός του μεταθετού είναι να παρέχει γνώση στην έρευνα που μπορεί να έχει εφαρμοστεί σε άλλες καταστάσεις και παρόμοια θέματα. Η προσοχή στην έρευνα είναι η κατανόηση και η λύση σε πρακτικά προβλήματα. Σε αυτό το σημείο, ο ερευνητής είναι ένας ευαίσθητος παρατηρητής που καταγράφει φαινόμενα όσο πιο ακριβή είναι δυνατόν, χρησιμοποιώντας υπάρχουσες γλώσσες και άγει έρευνα στον τομέα με ποιοτικό τρόπο για να επιβεβαιώσει την εσωτερική ισχύ (McMillan και Schumacher, 1993).

Πάνω σε αυτό, κάνουμε ελέγχους ABC στη Σουηδία, αλλά έχουμε δει ότι τα ίδια προβλήματα και πλεονεκτήματα συμβαίνουν χωρίς σημασία σε όποιο περιβάλλον βρίσκεσαι. Προς το παρόν τολμάμε να διαφωνήσουμε ότι το ABC δεν είναι συγκεκριμένο σε κάποια χώρα (μέχρι να αποδειχθεί το αντίθετο). Επιπλέον, μπορούμε με αυτόν τον τρόπο, να γενικοποιήσουμε αντί να εστιάσουμε σε συγκεκριμένο τομέα.

Επίσης, πολύ καλά γνωρίζουμε το γεγονός ότι αυτοί οι σπουδαστές έχουν μελετήσει σε βάθος το ABC στην εταιρία για ένα ή δύο χρόνια (Major και Hooper, 2005, Soim et al, 2002), Εμείς δεν έχουμε αυτήν την ικανότητα και επισκεφτήκαμε την επιχείρηση Elmia μόνο δύο φορές. Επίσης, όπως ήδη αναφέρθηκε, οι διαπιστώσεις μας θα είναι πιο πολύ γενικής φύσεως. Μολαταύτα, ελπίζουμε να συνεισφέρουμε στην έρευνα.

Ακόμη, καθώς δεν μπορούμε να ερευνήσουμε ολόκληρη την Elmia και καθώς η επιχείρηση εξέφρασε ενδιαφέρον για την έρευνα του θέματος, όπως σχεδιάζοντας διακίνηση θεάματος η δική μας μελέτη ABC πρέπει να ελαχιστοποιήσει σε ένα συγκεκριμένο τμήμα μέσα στις Elmia το θέμα, ονομάζοντας την έκθεση που χρησιμοποιήθηκε διακίνηση θεάματος. Ο Mangus Ringquist, ο ελεγκτής εταιρίας λέει ότι ένα τμήμα μπορεί να παρουσιάσει την Elmia σαν οντότητα σε μικρογραφία, το οποίο το βλέπουμε σαν πλεονέκτημα για το θέμα μας. Ακόμα, δηλώνεται η περαιτέρω έρευνα που στην πραγματικότητα χρειάζεται σε μικρά τμήματα επιχειρήσεων παίρνοντας υπόψη την κοστολόγηση βάση δραστηριότητας (Cagwin κα Bouwman, 2002).

Εστιάζοντας σε ένα μικρό τμήμα, μπορούμε να κατανοήσουμε την έννοια ABC ευκολότερα και επίσης θα είναι ευκολότερο να τεκμηριώσουμε τη διαδικασία στην εργασία μας. Αυτό μας πηγαίνει πιο κοντά σε ένα άλλο κριτήριο για να κρίνουμε την

ποιοτική έρευνα, που ονομάζεται “επιβεβαιωσιμότητα” (McMillan και Schumacher, 1993). Η επιβεβαιωσιμότητα σχετίζεται με την αντικειμενικότητα και αναφέρεται στην ποιότητα των δεδομένων που σχηματίστηκαν με τον τρόπο που σχηματίστηκαν, με τον τρόπο συγκέντρωσης και ανάλυσης δεδομένων και όχι έρευνας προσωπικών χαρακτηριστικών. Έχουμε γνωστοποιήσει τις διαδικασίες μας έτσι ώστε το δεδομένο θα μπορεί να ελεγχθεί καθόλη τη μελέτη και να ληφθούν υπόψη οι πλεονεκτικές και οι μειονεκτικές πλευρές της έρευνας.

3.2 Συνεντεύξεις

Δύο τμήματα της ποιοτικής μεθόδου υπάρχουν που ονομάζονται διαρθρωτικές και μη διαρθρωτικές συνεντεύξεις (Denzin και Lincoln, 1994). Αυτά τα δύο τμήματα διαφέρουν με πολλούς τρόπους. Όσον αφορά τη διαρθρωτική μέθοδο, ζητάτε από τους ανταποκριτές μία προ-ιδρυθείς ερώτηση. Ο ερευνητής ερευνά κάθε ανταποκριτή το ίδιο όπου υπάρχει μία μικρή ελαστικότητα στον τρόπο που γίνονται οι ερωτήσεις. Ο σκοπός αυτού του τύπου συνέντευξης είναι να ελαχιστοποιηθούν τα λάθη ώστε να διεξαχθεί μία ιδανική συνέντευξη. Σε αντίθεση, οι μη διαρθρωτικές συνεντεύξεις είναι πιο πολύ να κατανοηθεί παρά να επεξηγηθεί η αναγνώριση των σχέσεων μεταξύ του ερευνητή και ανταποκριτή (Denzin και Lincoln, 1994). Σε αυτήν την περίπτωση, δεν υπάρχει καθόλου τυπικότητα και η συζήτηση μπορεί να κινηθεί σε οποιαδήποτε κατεύθυνση.

Η έρευνά μας γίνεται σε συνεντεύξεις με τρεις υπαλλήλους την Elmia AB, Magnus Ringqvist, ο Ελεγκτής της επιχείρησης Ingermar Rygert, ο Γενικός Διευθυντής των λειτουργιών και ο Jonny Svensson, ο Γενικός Διευθυντής Διαχείρισης.

Αρχικά, είχαμε να δημιουργήσουμε μερικές ερωτήσεις που αφορούσαν την εταιρία, βασίζοντάς τες, σε δικιά μας υπόθεση το πώς το σύστημα κοστολόγησης της Elmia μπορούσε να δομηθεί με τη θεωρία (δες Παράρτημα 1). Παρόλα αυτά, κατά τη διάρκεια της συνέντευξης, δεν ήμασταν ικανοί να ακολουθήσουμε τη δομή του σχεδιαγράμματός μας. Ένας λόγος είναι ότι πριν τη συνάντησή μας με τους εταίρους τους, είχαμε περιγράψει ποιο ήταν το είδος που μας ενδιέφερε να ερευνήσουμε και για αυτό το λόγο οι ανταποκριτές της εταιρίας ήταν προετοιμασμένοι και απάντησαν στις

ερωτήσεις μας κατευθείαν για τα περισσότερα θέματα χωρίς να τους κάνουμε όλες τις ερωτήσεις που είχαμε στη λίστα.

Κάποιος θα μπορούσε να πει ότι η έρευνά μας ήταν μίγμα εποικοδομητικών και μη στοιχείων. Χρειάστηκε να προσαρμοστούμε με τις συνθήκες γιατί επίσης κατανοήσαμε ότι η κατάσταση μέσα στην εταιρία ήταν διαφορετική με αυτήν που αρχικά είχαμε προβλέψει. Αυτό συνδέεται με την ανεξαρτησία (Denzin και Lincoln, 1994). Η ανεξαρτησία είναι βασικό συστατικό της αξιοπιστίας. Αναφέρεται στη σταθερότητα να βρίσκεται συνεχώς εσωτερικά με τη λογική του δεδομένου σε σχέση με τι ανακαλύπτεται και σε σχέση διασαφηνίσεων και συστάσεων. Επιπλέον, αυτή η αξιοπιστία στην ποιοτική έρευνα αναφέρεται στη σταθερότητα αλληλεπιδρώντων στυλ των ερευνητών, εγγραφή δεδομένων, ανάλυση δεδομένων και η διασαφηνίσεις για το τι πιστεύει για το δεδομένο ο συμμετέχων (McMillan και Schumacher, 1993). Γενικά, ο ερευνητής είναι υπεύθυνος για τη λογιστική και για τις αλλαγές που έχουν συμβεί στη διάρκεια της έρευνας και πως επηρέασαν τη μελέτη.

Καθώς βρήκαμε τους εαυτούς μας στην κατάσταση που απαιτεί περισσότερες υποθέσεις και θεωρητικές συζητήσεις περισσότερες από μαθηματικές λύσεις, έπρεπε να αναθεωρήσουμε τις αναλυτικές προσεγγίσεις. Ακόμα και αν αντιμετωπίσαμε διαφορετικές καταστάσεις από αυτές που υποθέταμε στην αρχή, ήμασταν ικανοί να αναγνωρίσουμε πολλά ποικίλα στοιχεία θεωρώντας το ABC και την αμφιβολία της που διαβάσαμε στη βιβλιογραφία. Εξαιτίας αυτού νοιώσαμε ότι καταφέραμε να αποκτήσουμε μία λογική εικόνα της κατάστασης της επιχείρησης και του συστήματος κοστολόγησής της και αυτό θα είναι χρήσιμο όταν θα γράψουμε γενικά τα συμπεράσματα για τη λειτουργία της.

Ο λόγος που διαλέξαμε να έρθουμε κοντά στους συνομιλητές, είναι, γιατί θέλαμε προσωπικές απόψεις και πληροφορίες για την κατάσταση της εταιρίας και για το σύστημα κοστολόγησης από διαφορετικά τμήματα της επιχείρησης. Αυτός ο τρόπος συγκέντρωσης δεδομένων, φαίνεται ο πιο κατάλληλος. Όπως προαναφέρθηκε, χρειάστηκε να λάβουμε υπόψη τον περιορισμένο χρόνο, πόρους, έτσι δε θα μπορούσαμε να εμπλακούμε στις λειτουργίες της Elmia συλλέγοντας δεδομένα για την έρευνά μας βασιζόμενοι στην πρακτική συμμετοχή και στις αληθινές παρατηρήσεις.

Πιθανή αδυναμία με την επιλογή των συνομιλητών συμπεριλαμβάνει την απροθυμία να δώσουν πληροφορίες και τα συμβάντα με βία, καθώς πήραμε συνέντευξη μόνο από τρία άτομα της επιχείρησης. Παρόλα αυτά, είναι ειδικοί και γνωρίζουν πολύ καλά αυτά τα πράγματα, οπότε χρειάζεται να τους εμπιστευτούμε. Επίσης, η Elmia ενδιαφέρεται για το ABC και θα ήθελε να δει εάν αυτό το σύστημα κοστολόγησης μπορεί να τους βοηθήσει να γίνουν πιο αποτελεσματικοί, καθώς ο έλεγχος της επιχείρησης και το τμήμα σχεδίασης ιδρύθηκε τη 1 Σεπτεμβρίου του 2006 (M.Ringqvist, προσωπικό μεταδότης, 2006-10-05). Αυτό τους δίνει την αιτιολογία να είναι συνεργάσιμοι και βοηθητικοί, χωρίς την αίσθηση ότι χρειάζονται να κρύψουν πληροφορίες.

Τα κριτήρια των Guba και Lincoln (1985) η αξιοπιστία σε αυτή την περίπτωση, αφού σχετίζει έχοντας στο αποτέλεσμα ότι τα εξαγόμενα από την ποιοτική έρευνα είναι αξιόπιστα ή πιστευτά. Οι συμμετέχοντες είναι οι μοναδικοί που μπορούν να ελέγξουν την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων, καθώς ο σκοπός της έρευνας είναι να κατανοηθεί το ενδιαφέρον από τα μάτια των συμμετοχών. Τα αποτελέσματα που εξάγαμε βασίζονται στην έκθεση της εταιρίας σαν συμμετέχων στο θέμα. Δείχνουμε εμπιστοσύνη στις πληροφορίες που αποκομίσαμε από αυτούς, καθώς είναι προϋπόθεση για τη συνέχιση του θέματος. Ωστόσο, βασιζόμαστε σε αυτούς και τους συσχετίζουμε με τη βιβλιογραφία. Καθώς η ανάλυση των αποτελεσμάτων βασίζεται στους συγγραφείς σα συμμετέχοντες, γινόμαστε γνώστες του γεγονότος ότι έχουμε πολλές υποθέσεις και οι απόψεις μας είναι προσωπικής φύσεως.

Άλλη άποψη που πρέπει να λάβουμε υπόψη μας με σεβασμό στην αξιοπιστία είναι η πραγματική υλοποίηση διαδικασίας στον οργανισμό που είναι πέρα από το σκοπό της γνώσης μας. Αυτό είναι πρόβλημα καθώς έχουμε δει ότι το ABC δεν μπορεί να είναι μόνο θεωρία, αλλά πρέπει να υπάρχει και στην πράξη, όσο διαφωνούν οι Cagwin κα Bouwman, τα στοιχεία που αφορούν το ABC και τα πλεονεκτήματα του συνήθως έχουν περιοριστεί σε θεωρητικά μοντέλα. Οι έρευνές μας δεν μπορεί να είναι απόλυτα σχετικές εκτός εάν δεν ενεργήσουμε θεωρητικά στο σύστημα κοστολόγησης της Elmia, αλλά επίσης να το χρησιμοποιήσουμε. Έτσι, είδαμε ότι αυτή η μέθοδος δεν μπορεί να διαχωριστεί από το περιβάλλον της. Επιπλέον, πραγματικό αποτέλεσμα αποκτήθηκαν από τη κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων ίσως να μην είναι ορατά ή μετρήσιμα για τα επόμενα χρόνια (Cagwin κα Bouwman, 2002). Ακόμα, πιστεύουμε ότι με την εξερεύνηση οι πιθανότητες παροχής του ABC στην εταιρία, θα γίνουμε ικανοί να

απεικονίσουμε τα γενικά συμπεράσματα για τη μέθοδο με σχέση τα συμβάντα του οργανισμού και ίσως η επιχείρηση ίσως βρει κάτι χρήσιμο στο ABC το οποίο θα το υιοθετήσει αργότερα. Τουλάχιστον τα δικά αποτελέσματα μπορεί να γίνουν χρήσιμα για αυτούς.

3.3 Ανασκόπηση Βιβλιογραφίας

Λαμβάνοντας υπόψη τη θεωρητική δομή, έχουμε τον Kaplan και Cooper (1998) σαν κύριο αρχικό σημείο για την ακριβή μέθοδο ABC. Τους εμπιστευόμαστε καθώς μάλλον είναι σα θεμελιώδης πατέρες αυτής της μεθόδου, όμως θέλουμε να τους συγχαρούμε και με άλλα πρόσωπα του κλάδου, όπως ο Johnson ABM για παράδειγμα. Επιπλέον, υπάρχουν οι Ax et al (2003), Drury (2000) και Gronroos (2000), όπου με τις απόψεις τους για τα χαρακτηριστικά των εταιριών παροχής υπηρεσίας. Με αυτόν τον τρόπο ευχόμαστε να κατορθώσουμε μία πιο αντικειμενική άποψη της θεωρίας και να δούμε όλη την εικόνα μέσω διάφορων προοπτικών.

Η κύρια πηγή του άρθρου μας είναι το περιοδικό Management Accounting Research. Αυτό μπορεί να εμφανιστεί σα βάση, αλλά είναι ένα πολύ καλό περιοδικό το οποίο συγκεκριμενοποιείται στην περιοχή μας και παρέχει πολλά διαφορετικά άρθρα για το ABC με πολλές ποικιλίες απόψεων, που είναι επιθυμητό για μία τέτοια εργασία. Επίσης, είδαμε διάφορους σπουδαστές που σχετίζονται με παρόμοιες εξευρέσεις και για αυτό εμπιστευόμαστε αυτά τα άρθρα. Τα ίδια ονόματα εμφανίζονται σε διάφορα σημεία και ο καθένας βλέπει τους Cooper και Kaplan σαν το ABC. Για παράδειγμα, ο Jones και Dugdale εάν μελετήσουν τον Kaplan, τότε αμέσως μελετούν την κοστολόγηση βάση της δραστηριότητας.

4 ELMIA AB

4.1 Η εταιρία

Η Elmia ιδρύθηκε το 1961, ξεκινώντας μία εμπορική έκθεση για τη γεωργία και δασολογία (Elmia αρχική σελίδα, 2006α). Η εταιρία εγκαθιδρύθηκε στη Jönköping στη Σουηδία και οι υποθέσεις της αποτελούνταν από επαγγελματικές διεκπεραιώσεις όπως εμπορικές εκθέσεις, θεματικές εκθέσεις, συμφωνίες και συνέδρια καθώς επίσης και ενοικιάσεις ή εκμισθώσεις χώρων.

Η Elmia είναι το τρίτο μεγαλύτερο κέντρο εμπορικής Έκθεσης στη Σουηδία (Elmia, 2006α). Η κατευθυντήρια εταιρία είναι η έκθεση στη Στοκχόλμη, με 563 εκατομμύρια SEK κέρδη το 2005, ακολουθούμενη από τη Σουηδικά Έκθεση με έσοδα 647 εκατομμύρια για το 2005 (Fairlink,2006). Σύμφωνα με την ετήσια αναφορά, υπάρχουν 72 υπάλληλοι στην Elmia και τα κέρδη της το 2005 ήταν περίπου 212 εκατομμύρια SEK (Affärsdata, 2006α).

Η εταιρία οργανώνει γύρω στις 15 εμπορικές εκθέσεις κάθε χρόνο (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Μερικές από τις μεγαλύτερες εκθέσεις είναι οι Elmia Ξύλο, Elmia Υπεργολάβος, η Έκθεση Φορτηγών και η Έκθεση Σκανδιναβικών Καραβανιών. Οι εμπορικές εκθέσεις συνήθως προσελκύουν 350.000 επισκέπτες κάθε χρόνο (Elmia,2006α).

Οι έλεγχοι γίνονται συχνά στις εταιρίες, οι οποίοι όμως δεν γίνονται για οικονομικούς σκοπούς, αλλά για να γίνει γνωστός ο αριθμός των επισκεπτών και άλλες τέτοιες παρόμοιες στατιστικές.

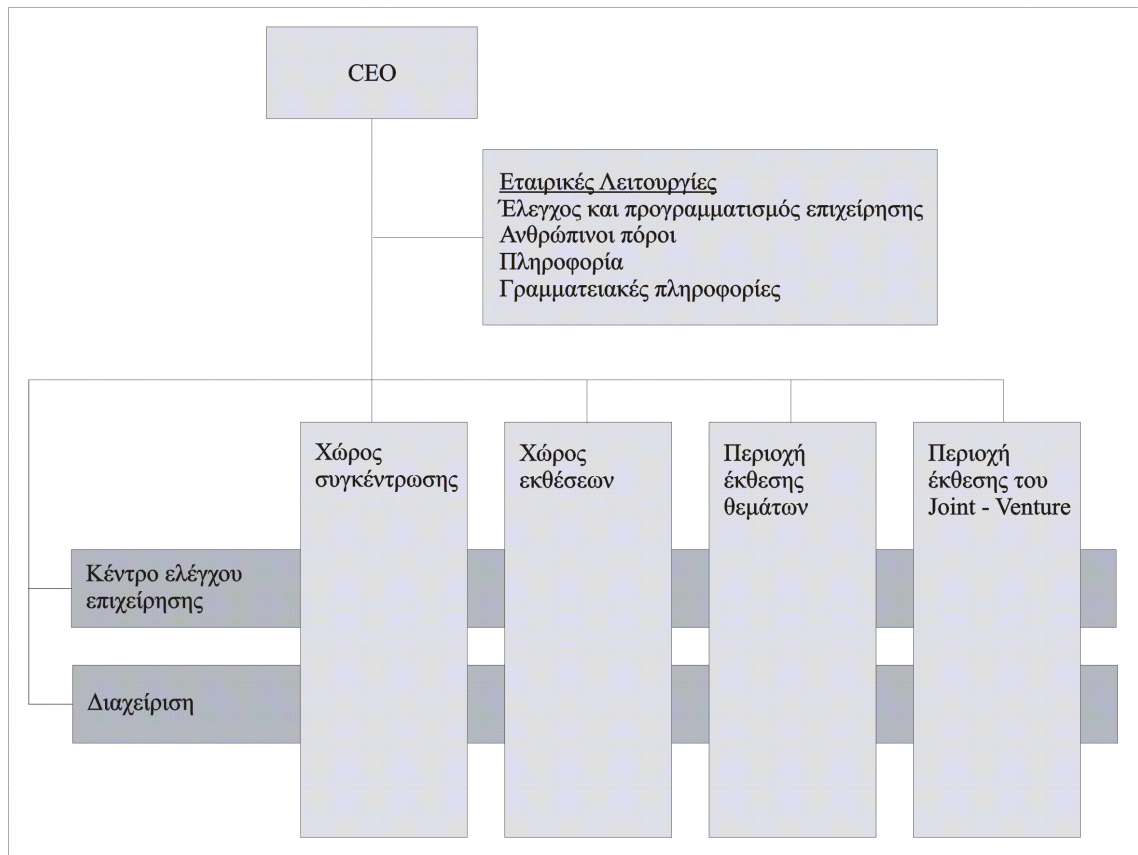
Ο μεγαλύτερος μέτοχος της εταιρίας είναι το Δημαρχείο της Jönköping, καθώς τους ανήκει το 82% της εταιρίας. Άλλοι μέτοχοι ανάμεσα στους πολλούς είναι το Εμπορικό Επιμελητήριο και η Ένωση Ποδοσφαιριστών της Småland's (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22).

Ο στόχος της Elmia AB είναι να αποτελέσει την εταιρεία εμπορικής έκθεσης του μέλλοντος όσον αφορά τον τομέα της επιχειρηματικότητας, δημιουργώντας προστιθέμενη αξία για τους πελάτες πριν, κατά τη διάρκεια και μετά από κάθε έκθεση. (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22).

Υπάρχουν έξι επιχειρηματικά κεφάλαια στην εταιρία (δείτε σχεδιάγραμμα 4-1 παρακάτω). Το **Λειτουργικό Κεφάλαιο** ασχολείται με τις κατασκευές και το **Κεφάλαιο της Διαχείρισης** με τα οικονομικά. Τα δύο αυτά επιχειρηματικά κεφάλαια στηρίζουν την υπόλοιπη Elmia (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-10-05). Το **Κεφάλαιο Συνσκέψεων** ασχολείται με τα συνέδρια και το **Κεφάλαιο της Κοινοπραξίας** φροντίζει τη συνεργασία της Elmia με άλλες οργανώσεις όσον αφορά τη διοργάνωση επιδείξεων. Οι **Εμπορικές Επιδείξεις** δεν είναι ανοιχτές για το κοινό· είναι B2B ενώ οι **Θεματικές Επιδείξεις** καλώς ορίζουν τους καταναλωτές (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22).

Υπάρχουν επίσης τέσσερις σημαντικές συλλογικές λειτουργίες ονομαζόμενες **Επιχειρηματικός Έλεγχος και Σχεδιασμός** (καθιερώθηκε το Σεπτέμβριο του 2006), **Ανθρώπινοι Πόροι, Πληροφοριακή και Γραμματειακή Υπηρεσία** (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-10-05).

Εμείς, όπως έχει ήδη αναφερθεί, θα ασχοληθούμε με μία παρουσίαση εντός του (αν και τα σταντ των εκθέσεων είναι διαθέσιμα για θεματικές επιδείξεις καθώς και επιδείξεις κοινοπραξίας).



Σχεδιάγραμμα 4-1 Η δομή της Elmia AB (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22)

4.2 Η παρουσίαση

χρειάζονται περίπου 12 με 18 μήνες για να σχεδιαστεί μία παρουσίαση, όπως μία εμπορική επίδειξη στην Elmia και υπάρχουν συνήθως τρία άτομα που κατευθύνουν την κάθε παρουσίαση (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-10-05). Υπάρχουν πολλές δραστηριότητες κατά το στάδιο του σχεδιασμού και εξαρτάται από την παρουσίαση ποιες δραστηριότητες θα είναι οι πιο σημαντικές.

Κατά προσέγγιση, ξεκινάει με το σχεδιασμό του προϋπολογισμού. Μετά από αυτό ορίζεται μία ομάδα παρουσίασης. Αυτή η ομάδα πρέπει να προσελκύσει εκθέτες και επισκέπτες και να τους παροτρύνει να επικοινωνήσει ο ένας με τον άλλο οργανώνοντας, για παράδειγμα, ένα συνέδριο για να συναντηθούν. Επίσης, ένας από την ομάδα έρχεται σε επαφή με τα μέσα ή τον τύπο για να καταστήσει γνωστή την ύπαρξη της παρουσίασης (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-

10-05). Επιπλέον, ειδοποιούνται και φορείς του εξωτερικού όταν είναι απαραίτητα. Στο τέλος, διαφορετικές παρουσιάσεις συνήθως συγκρίνονται έναντι η μία στην άλλη.

4.2.1. Ο προϋπολογισμός

Όταν αποφασιστεί ο προϋπολογισμός, κάποιος κοιτάζει το πρόγραμμα για να δει πόσες εμπορικές επιδείξεις έχουν οριστεί και υπολογίζει πόσα χρήματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για αυτές τις επιδείξεις (Γενικός Διευθυντής Διοίκησης, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22). Στον κάτω πίνακα αναγράφεται ο προϋπολογισμός για μία συγκεκριμένη εμπορική επίδειξη. Κάθε εμπορική επίδειξη έχει το δικό της ειδικό προϋπολογισμό (Γενικός Διευθυντής Διοίκησης, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22).

ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ
Εκθεσιακά	Μάρκετινγκ
Είσοδοι	Επικοινωνία
Συνδιασκέψεις	Εξωτερικοί συνέταιροι
Εκθεσιακός έλεγχος	Άλλες επιπρόσθετες υπηρεσίες
Διαφημιστικοί κατάλογοι υπηρεσίας	Διασκευαστικά έξοδα / άλλα επιπλέον εργοστασιακά
Εστιατόριο και parking	Διασκευαστικά έξοδα / πρόγραμμα
Διοίκηση	Συνδιασκέψεις
Επιπρόσθετα	Εκθεσιακός έλεγχος
	Διαφημιστικοί κατάλογοι υπηρεσίας
	Εστιατόριο και parking
	Επιπρόσθετα έξοδα / εκθεσιακά έξοδα
	Προσωρινά έξοδα προσωπικού

Σχεδιάγραμμα 4-1. Προϋπολογισμοί για τις εμπορικές εκθέσεις (Γενικός Διευθυντής Διοίκησης, 2006-11-22)

Επίσης, το κόστος του προσωπικού (για την ομάδα της παρουσίασης) και το κόστος του εσωτερικού προσωπικού όπως Παραγωγή, υπηρεσία Εκθετών, Κείμενο και Γραφικές παραστάσεις και Παρουσιαστές Εμπορικών Εκθέσεων, συμπεριλαμβάνονται. Όλα επανεξετάζονται και καλώς εχόντων των πραγμάτων υπάρχει ένα δίκτυο κερδών.

Τα περισσότερα από τα έξοδα στον πίνακα 4-1 θεωρούνται άμεσα και προκαθορισμένα (Γενικός Διευθυντής Διοίκησης, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22). Αυτό συμβαίνει γιατί ένα μεγάλο μέρος αποτελείται από το προσωπικό, επομένως και από το κύριο κόστος (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-10-05).

Οι πάγιες δαπάνες συνήθως διαχωρίζονται από τα υπόλοιπα έξοδα. Αυτές συμπεριλαμβάνουν το ενοίκιο για τις εγκαταστάσεις και το ηλεκτρικό ρεύμα. Το ηλεκτρικό ρεύμα για κάθε σταντ είναι μία χωριστή δαπάνη. Ενσωματώνεται στο μέρος της Υπηρεσίας Εκθετών στον πίνακα 4-1.

Το προσωπικό χωρίζεται για διαφορετικές εργασίες, επομένως δεν υπέχουν προβλήματα συλλογικού κόστους (Γενικός Διευθυντής Διοίκησης, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22). Ο διαχωρισμός των συλλογικών εξόδων δεν παρέχει με πληροφορίες την εταιρία.

Παίρνοντας υπόψη τις εσωτερικές επιχειρησιακές συναλλαγές, υπάρχουν μερικά εσωτερικά έξοδα, αλλά αυτά δεν αξιολογούνται (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Η Elmia δεν αξιολογεί ουσιαστικά το ποσοστό των δευτερευόντων εξόδων που βασίζονται στο συνολικό κόστος.

4.2.2 Τα Εκθεσιακά Σταντ

4.2.2.1 Ο σχεδιασμός του σταντ

Για την εμπορική επίδειξη, η Elmia προσφέρει στους πελάτες της (τους εκθέτες) ένα ειδικό προϊόν και ένα πακέτο υπηρεσίας σε συνδυασμό με διαφημιστικό χώρο. Αυτά είναι εκθεσιακά σταντ φτιαγμένα είτε από ξύλο είτε από αλουμίνιο (Elmia Αρχική Σελίδα, 2006β).

Η διαδικασία ξεκινάει όταν ο πελάτης κάνει κράτηση του εκθεσιακού χώρου σε τετραγωνικά μέτρα (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Η Elmia διαθέτει ένα ηλεκτρονικό σύστημα το οποίο τους πληροφορεί όταν κάποιος πελάτης έχει κάνει κράτηση. Εντός δύο εβδομάδων η εταιρία χρησιμοποιεί την επικοινωνία του μάρκετινγκ για να έρθει σε επαφή με τον πελάτη. Όταν οριστεί μία συνάντηση, αυτό εξαρτάται από τον πελάτη, μπορεί να γίνει είτε από το τηλέφωνο, είτε με φαξ, είτε με ηλεκτρονικό μήνυμα. Οι εκθέτες, επίσης, μπορούν να επιλέξουν σταντ μέσω του Ίντερνετ. Παρόλα αυτά, λίγοι χρησιμοποιούν αυτήν την υπηρεσία. Ένας λόγος είναι επειδή είναι δύσκολο για τους πελάτες να περιγράψουν με λεπτομέρειες τι ακριβώς θέλουν μέσω του Ίντερνετ. Η Elmia οπωσδήποτε πρέπει να επικοινωνήσει μαζί τους για επιπλέον πληροφορίες.

Παρόλα αυτά, η Elmia το 2007 θα εισάγει ένα 3D – πρόγραμμα. Θα είναι κάτι σαν ένα μεγάλο Λέγκο που θα βοηθάει τον πελάτη να σχεδιάζει καλύτερα το δικό του σταντ (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Η Elmia διοχετεύει στην αγορά τις επιλογές της για τα σταντ και εξετάζει με τους πελάτες της για το επίπεδο που μπορεί να θέλουν (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Η εταιρία διαθέτει ένα τμήμα για τα απλά σταντ και ένα για τα ειδικά σχεδιασμένα. Επίσης, προσφέρει μία διαλογή από σταθερά πακέτα για σταντ σε διάφορες κατηγορίες τιμών (Elmia, 2006β). υπάρχουν σταντ που είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα να χρησιμοποιηθούν αμέσως, ενώ κάποια άλλα να ανταποκρίνονται περισσότερο ή λιγότερο στις απαιτήσεις των εκθετών. Παραδείγματα από απλές και περίπλοκες επιλογές σταντ δίνονται στο Παράρτημα 2.

Αν κάποιος πελάτης ενδιαφέρεται για μία σχεδιασμένη επιλογή, τότε κάποιος σχεδιαστής επεξεργάζεται ένα αρχικό σχέδιο στον υπολογιστή και μετά το στέλνει στον πελάτη για επιβεβαίωση. Παλαιότερα, η εταιρία διέθετε ένα παλιό ηλεκτρονικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο έπρεπε να συνδυαστούν διαφορετικά προγράμματα για κάποιο σχέδιο. Η διαδικασία αυτή ήταν χρονοβόρα και αρκετά ανεπαρκής. Σήμερα, τα πρόχειρα σχέδια γίνονται μέσα σε λίγα λεπτά (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Ο πελάτης επιλέγει ανάμεσα σε δύο σχέδια. Δύο πρόσθετες αλλαγές στο σταντ είναι εφικτές, αλλά αν ο πελάτης επιθυμεί επιπλέον αλλαγές, τότε το κόστος είναι παραπάνω. Παρόλα αυτά, η τιμή κόστους δεν επαναπροσδιορίζεται· παραμένει ίδια.

4.2.2.2 Πάγκος προσφορών

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, κάποιος πελάτης μπορεί να επιλέξει βασικά σταντ ή πιο προχωρημένα σχέδια και πακέτα σε προκαθορισμένη τιμή, όλα βασισμένα στον προϋπολογισμό, στα σχέδια και στις προτιμήσεις των εκθετών με στόχο την προσέλκυση των επισκεπτών (Elmia, Αρχική Σελίδα, 2006β).

Οι πελάτες της Elmia είναι σχετικά απαιτητικοί και αλλάζουν τις προτιμήσεις τους αρκετά συχνά και μπορεί να έχουν αξιώσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στις προσφορές των σταντ (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Για παράδειγμα, ένας πελάτης επιθυμούσε στο δικό του σταντ μία μηχανή εσπρέσσο και έτσι η Elmia φρόντισε για αυτό προσθέτοντάς το στη λίστα τιμών σαν καινούρια επιλογή. Πιθανόν, μία αρκετά υπερβολική περίπτωση που έτυχε στην Elmia, σχετικά με τις απαιτήσεις των πελατών ήταν όταν κάποιος παρήγγειλε άμμο για να καλύψει την περιοχή γύρω από το δικό του σταντ. Ίσως σε αυτήν την περίπτωση της παροχής υπηρεσίας της άμμου, θα μπορούσε να υπολογισθεί και ένα δευτερεύον κόστος, μετά την εμπορική επίδειξη (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Κατά κύρια βάση, οι ανάγκες των πελατών είναι καθοριστικές όταν πρόκειται για τα εκθεσιακά σταντ (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Η Elmia συμβουλεύει τους εκθέτες για τα είδη των σταντ που μπορεί να χρειαστούν (Elmia, 2006γ). Το σταντ πρέπει να πληρεί το σκοπό του εκθέτη. Αν ο κύριος στόχος του πελάτη είναι να αυξήσει τη δημοτικότητα του είδους, ένα ανοιχτό σταντ με ελεύθερους χώρους και παρουσιάσεις που να προσελκύουν το μάτι, είναι μία καλή ιδέα. Εκείνοι που επιθυμούν να προσελκύσουν λιγότερους επισκέπτες, αλλά επιθυμούν να πετύχουν μακροσκελείς συζητήσεις. Καλό θα ήταν να έχουν περικλειστά σταντ που έχουν ξεχωριστές περιοχές για τέτοιου είδους δραστηριότητες. Η εταιρία,

επίσης, συμβουλεύει τους πελάτες να σχεδιάζουν και να κάνουν τις παραγγελίες τους για τα σταντ πιο μπροστά για να είναι όλα έτοιμα έγκαιρα.

Η Elmia, επίσης καθοδηγεί τους πελάτες στο πώς να χρησιμοποιούν το χρώμα, το σχήμα, την επίπλωση και το φωτισμό με σκοπό να τραβούν την προσοχή των επισκεπτών (Elmia, 2006γ). Τα σλόγκαν, οι γραφικές παραστάσεις και τα σημεία προσφέρονται σε διαφορετικά χρώματα, υλικά, σχέδια και μεγέθη. Η ομάδα του Κειμένου και Γραφικών Παραστάσεων, μπορεί να παράγει μηνύματα βασισμένα στα γνήσια σχέδια των εκθετών, καθώς και στις ιδέες τους ή να δημιουργήσει καινούρια. Επίσης, οι τοίχοι για τα εκθεσιακά σταντ είναι διαθέσιμοι σε διάφορα χρώματα. Αν κάποιος πελάτης δεν μπορεί να βρει το χρώμα που του αρέσει, μπορεί α δηλώσει ποιο χρώμα προτιμάει και η Elmia να το φροντίσει (Elmia, 2006γ).

Η ίδια τακτική ακολουθείται και για τα χαλιά.

Αν κάτι πάει στραβά με τις επιλογές των σταντ, ο πελάτης το μεταφέρει στην εταιρία ή η εταιρία το αναφέρει στον πελάτη (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Η Elmia προσφέρει υπηρεσίες καθαριότητας για τα σταντ κάθε βράδυ μετά το κλείσιμο της εμπορικής επίδειξης, ώστε όλοι να είναι ωραία και έτοιμα για την επόμενη μέρα. Η καθαριότητα γίνεται σε ωρομίσθια αναλογία (Elmia, 2006γ). Επιπλέον, υπάρχουν γραφεία πληροφοριών της επίδειξης που προσφέρουν εκτύπωση και υπηρεσίες αντιγραφής. Επίσης, οι εκθέτες μπορούν να προσλάβουν επαγγελματίες φωτογράφους να φωτογραφίσουν τα σταντ τους, καθώς και να προσλάβουν παρουσιαστές ή παρουσιάστριες που θα παρέχουν υπηρεσίες διερμηνείας, επίδειξης προϊόντων και εγγραφής των επισκεπτών. Επίσης, και αυτοί προσλαμβάνονται ως ωρομίσθιοι. Επιπλέον, καθώς οι υπάλληλοι της Elmia παραβρίσκονται εκεί, μπορούν να παρέχουν άμεση βοήθεια στους εκθέτες που χρειάζονται βοήθεια με την περιοχή της επίδειξης (Elmia, Αρχική Σελίδα, 2006β). Υπάρχουν επίσης, βραδινές δραστηριότητες, όταν η παρουσίαση τελειώσει καθώς και υπηρεσίες παροχής έτοιμου φαγητού.

4.2.2.3 Η κοστολόγηση των σταντ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, τα σταντ είναι κατασκευασμένα είτε από αλουμίνιο είτε από ξύλο. Το αλουμίνιο είναι φθηνό και έχει μεγάλη διάρκεια ζωής (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Παρόλα αυτά, για να χτιστεί ένας τοίχος ενός μέτρου, υπάρχουν πέντε διαφορετικά κομμάτια που πρέπει να τοποθετηθούν μαζί, όταν έχουμε να κάνουμε με ξύλο, οι τοίχοι απλά ενώνονται. Είναι πιο εύκολο να τοποθετηθούν μαζί. Οι τοίχοι που χωρίζουν δύο περιοχές των σταντ, συμπεριλαμβάνονται στην τιμή του δαπέδου που πληρώνει ο εκθέτης (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Υπάρχει ένα σύστημα κοστολόγησης τιμών για τους τοίχους και τα έπιπλα που διατίθενται για τις διάφορες επιλογές των σταντ. Ας πάρουμε το παράδειγμα μίας καρέκλας: κάποιος πληροφορείται την αγοραστική τιμή των υλικών της καρέκλας, μετά υπολογίζει την οικονομική διάρκεια ζωής της καρέκλας (το νούμερο των ενοικιάσεων ανά χρόνο), καθώς και τη διάρκεια μεταχείρισης σε λεπτά και έτσι φτάνει στην τιμή κόστους. Αν η καρέκλα κοστίζει 15.000 SEK, νοικιάζεται 15 φορές το χρόνο, και η διάρκεια μεταχείρισης είναι δέκα λεπτά, τότε η τιμή κόστους είναι:

$$15.000 / (15 * 10) = 100 \text{ SEK} / \text{λεπτό}$$

Και αν η καρέκλα απαιτεί δέκα λεπτά για το στήσιμό της, θα κοστίσει 1000 SEK για όλη την εκθεσιακή περίοδο. Παρόλα αυτά, αφότου η καρέκλα χρησιμοποιηθεί δεκαπέντε φορές, η εταιρία θα έχει βγάλει τα λεφτά της. Εφόσον, οι δαπάνες για την κατασκευή των σταντ αποτελούνται από τα υλικά της Elmia, καθώς και από τα υλικά που αγοράζονται από προμηθευτές, η εταιρία προσθέτει ένα ποσοστό αύξησης του κόστους, το οποίο με τη σειρά του αποτελεί την πραγματική τιμή κόστους που προσφέρεται στους πελάτες (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Άλλο παράδειγμα είναι αυτό που ακολουθεί: αν κάποιος τοίχος κοστίζει 80 SEK, χρησιμοποιείται 25 φορές το χρόνο και απαιτούνται 5 λεπτά για το στήσιμό του, τότε η τιμή του κόστους του είναι :

$$80 / (25 * 5) = 0,64 \text{ SEK} / \text{λεπτό}$$

Αφού για το στήσιμο απαιτούνται 5 λεπτά, το κόστος για κάθε τοίχο είναι 3,2 SEK. Παρόλα αυτά, μετά την αύξηση κόστους, αυτός ο τοίχος κοστολογείται στα 25 SEK / κεφάλαιο (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Σήμερα, είναι δύσκολο να προσφερθεί έκπτωση 30% για την ολοκληρωτική λύση του σταντ, επειδή προηγουμένως, ο πελάτης διαφώνησε ότι η Elmia είναι ακριβή. Ήταν δύσκολο για τον εκθέτη να κατανοήσει για παράδειγμα ότι μπορεί να φαίνεται σαν έξοδο η ώρα που θα ξοδεύει για να κάθεται σε μία καρέκλα.

Συνεχίζοντας με το παράδειγμα της καρέκλας, κάθε καρέκλα φορτώνεται σε ένα μικρό φορτηγό – βαγόνι και μεταφέρεται στα διάφορα σταντ όπου και τοποθετείται. Ο χρόνος μεταφοράς με το φορτηγό – βαγόνι δε συμπεριλαμβάνεται στο κόστος, παρά μόνο ο χρόνος τοποθέτησης.

Αν μία καρέκλα χρειάζεται 10 λεπτά για να συναρμολογηθεί, τότε υπολογίζεται ότι 4 καρέκλες θα χρειαστούν 40 λεπτά, το οποίο όμως αποτελεί λανθασμένο συμπέρασμα (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Είναι επίσης δύσκολο να μετρηθούν οι φορές που χρησιμοποιήθηκε μία καρέκλα κατά τη διάρκεια μίας εμπορικής επίδειξης. Τα δευτερεύοντα και υποστηριζόμενα έξοδα είναι πιο δύσκολο να υπολογιστούν και όλες αυτές οι δραστηριότητες δεν υπολογίζονται αυτή τη στιγμή. Το μοναδικό πράγμα που λαμβάνεται υπόψη μέχρι τώρα είναι ο χρόνος της χειρωνακτικής εργασίας, συγκεκριμένα της μετακίνησης των προϊόντων που απέμειναν, τα οποία είναι ιδιόκτητα προϊόντα.

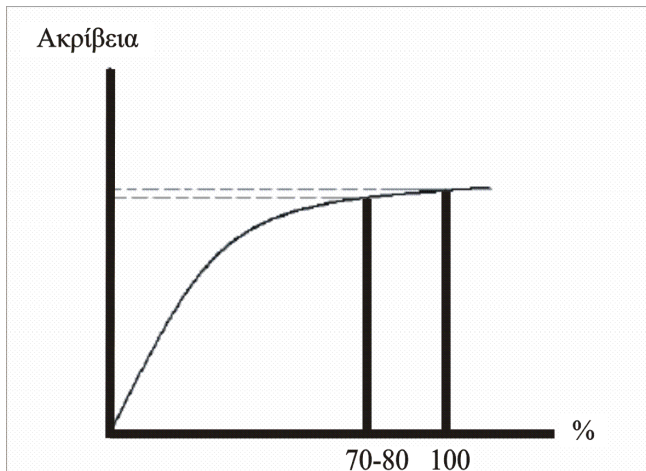
Σε αυτές τις περιπτώσεις, η εταιρία πρέπει επίσης να λάβει υπόψη της το σχέδιο της καρέκλας. Το πραγματικό αντικείμενο έχει διάρκεια ζωής δέκα χρόνια, στα πλαίσια της λειτουργικότητας και της ποιότητας, αλλά τι γίνεται με τη μόδα; Θα βρίσκεται ακόμα στη μόδα όλα αυτά τα χρόνια (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22); Η υποτίμηση των επίπλων δε συμπεριλαμβάνεται στην απόφαση της τιμής πώλησης. Δέχεται χωριστή διαχείριση ως γενικές δαπάνες (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

4.2.3. Χειριζόμενοι τις δαπάνες στην Elmia AB

Κάθε τετραγωνικό μέτρο που η Elmia δεν έχει καταφέρει να πουλήσει στον εκθέτη είναι μία απώλεια (Διαχειρίσεις Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Εξαιτίας αυτής της αβεβαιότητας, οι δαπάνες για μία συγκεκριμένη επίδειξη δεν μπορούν να υπολογιστούν με ακρίβεια. Επίσης, εφόσον κάθε σταντ πρέπει να κατασκευαστεί σύμφωνα με τις επιθυμίες των διάφορων πελατών είναι δύσκολο να προσδιοριστούν οι δαπάνες από τα ιδιόκτητα προϊόντα. Αυτός είναι ο λόγος που η Elmia δε χρησιμοποιεί το ABC σύστημα. Η εταιρία των ιδιόκτητων προϊόντων τοποθετεί πολλές πηγές σε μία συγκεκριμένη παρουσίαση, χωρίς πραγματικά να γνωρίζει ποια τροπή θα πάρει η παρουσίαση (Διαχειρίσεις Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν πολυτελή σταντ, και καλώς εχόντων των πραγμάτων, εκεί είναι και τα λεφτά, αλλά είναι δύσκολο να υπολογιστεί, ενώ από την άλλη υπάρχουν απλά και φθηνά σταντ (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Γύρω στο 80% του συνολικού αριθμού των σταντ που πωλούνται, είναι κάπως σα σταθερά πακέτα, ενώ το 20% είναι σχεδιασμένα σύμφωνα με την επιθυμία των πελατών. Τα κέρδη από το Ίντερνετ είναι γύρω στο 5%. Τα φθηνά σταντ δίνουν υψηλά περιθώρια, αλλά όταν έχουμε να κάνουμε με παραγγελίες, είναι δύσκολο να γνωρίζουμε πόσο επικερδείς είναι.

Η Elmia δουλεύει με ακρίβεια ακολουθώντας τον ασφαλή δρόμο όταν πρόκειται για το κόστος. Ο κύριος στόχος είναι πάντα να μεγιστοποιείται η εναπομείναντα συμβολή (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Υπάρχει, συνεχώς, μία ισορροπία ανάμεσα στην ακρίβεια και την αβεβαιότητα. Αν η Elmia προσπαθεί να πετύχει 100% ακρίβεια, δε θα υπάρχει προστιθέμενη αξία στο τρέχον διάστημα (δες σχεδιάγραμμα 4-2), αφού στο μεταξύ, οι ανταγωνιστές τους που μπορεί να είναι 70- 80% ακριβείς, υπάρχουν πιθανότητες να πάρουν όλα τα κέρδη. Εξαιτίας του γεγονότος ότι υπάρχει πολλή αβεβαιότητα στην αγορά, καθώς επίσης και η αναγκαιότητα μίας γρήγορης απάντησης, οι αποφάσεις της εταιρίας πρέπει να βασίζονται σε επίπονους υπολογισμούς και εμπειρία. Επίσης, μερικές φορές τα πράγματα ξεφεύγουν από τον έλεγχο της εταιρίας επηρεάζοντας έτσι τις λειτουργίες της, όπως η θερμοκρασία και οι καιρικές συνθήκες.



σχεδιάγραμμα 4-2. Η ακριβή τάση του κόστους.

Ένα πρόβλημα για την εταιρία είναι ότι όλοι οι υπολογισμοί πρέπει να γίνουν μέσα σε λίγες μέρες, καθόλη τη διάρκεια της εμπορικής επίδειξης (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Υπάρχει πολύ χρόνος “μέσα και ανάμεσα” στην εμπορική επίδειξη όταν τα προϊόντα μαζεύονται και πολύ λίγος χρόνος για βελτιώσεις. Ανάμεσα στα αντικείμενα που χρησιμοποιούνται στα σταντ, υπάρχουν κάποια που έγιναν από τους πελάτες, όπως ένα ημικυκλικό γραφείο που χρησιμοποιήθηκε σε μία εμπορική έκθεση Υπεργολάβου (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Παρόλα αυτά δεν υπολογίζεται προστιθέμενη αξία καθώς μαζεύονται.

Είναι λογικό όταν αυξάνονται τα έξοδα, αλλά πρέπει να αυξάνονται και έσοδα (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Για μακροπρόθεσμα σχέδια, η εταιρία θέλει να αποσπάσει ένα καλό περιθώριο, έτσι ώστε τα κέρδη να χρησιμοποιηθούν για απροσδόκητες περιπτώσεις, γιατί τα απροσδόκητα προϊόντα επηρεάζουν τα σχέδια, καθώς και τη χρήση των πηγών και τον προϋπολογισμό.

Πριν μερικά χρόνια, η Elmia δε διέθετε σύστημα κόστους και η εταιρία κοιτούσε τις άλλες εμπορικές επιδείξεις και τους ανταγωνιστές όταν προσπαθούσε να αποφασίσει πως θα χρεώσει την τιμή (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Η τιμή του κόστους δεν είναι τέλεια, αλλά αποτελεί καλύτερο σύστημα από το προηγούμενο. Σήμερα, η δομή της τιμής των σταντ εξαρτάται από τα ποσοστά την αγορά και το πόσο χρεώνουν οι ανταγωνιστές. Η τιμή κόστους είναι η πιο σημαντική και στην ουσία, η μόνη που χρησιμοποιείται αυτή τη στιγμή. (Διαχειρίσεις Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

Ο ανταγωνισμός στη βιομηχανία είναι έντονος, ειδικά όσον αφορά την τιμή. Ο ανταγωνισμός αυτός μπορεί να αποτελεί πλεονέκτημα εξαιτίας της τιμής κόστους αλλά παράλληλα και μειονέκτημα αν κάποιος δε γνωρίζει τίποτα για το πώς διαχειρίζεται ο ανταγωνισμός (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Οι ανταγωνιστές θα μπορούσαν να έχουν χαμηλές τιμές. Ένας λόγος είναι ότι θα μπορούσαν να προσφέρουν μεγάλα πακέτα των σταντ. Επίσης, μερικές φορές οι πελάτες τοποθετούν τα δικά τους πράγματα στα σταντ και έτσι δε χρειάζονται όλες τις προσφορές της Elmia. Για αυτό το λόγο, η εταιρία πασχίζει να είναι διαφορετική από τους άλλους με σκοπό να προσελκύσει τους πελάτες.

Ένα πρόβλημα που αντιμετωπίζει η Elmia είναι ότι οι απαιτητικές επιλογές των σταντ δεν υπολογίζονται ολοκληρωτικά στα πλαίσια του κόστους (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).για να αποσπαστούν απλά πληροφορίες για το πόσο κοστίζει οτιδήποτε παραχθεί απαιτούνται μέρες και έτσι σταματάει η παραγωγή, υπό βέβαιες συνθήκες, η Elmia επικαλείται τη βοήθεια από τον τομέα παραγωγής, αλλά σε πολύ μικρό βαθμό. Στην πραγματικότητα, υπάρχει μόνο ένα χρονικό περιθώριο για την Elmia και αυτό είναι η εμπορική επίδειξη, για να τα έχει ο πελάτης όλα έτοιμα στην ώρα τους. Αυτή είναι η κύρια προτεραιότητα. Η Elmia θα ήθελε το ABC να τη βοηθήσει να δει αν πουλάει σωστά προϊόντα και σε ποια συγκεκριμένα προϊόντα θα έπρεπε να εστιάσει περισσότερο (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22). Η εταιρία θέλει το ABC να τους βοηθήσει να βελτιώσουν την εργασία τους (Λειτουργίες Γενικού Διευθυντή, προσωπική επικοινωνία 2006-11-22).

5.ΑΝΑΛΥΣΗ

5.1 Παραδοσιακό σύστημα κόστους

Πριν ξεκινήσουμε, πρέπει εν συντομία να συζητήσουμε το σύστημα κόστους που ήδη υπάρχει στην Elmia. Θα λέγαμε ότι μοιάζει με ένα παραδοσιακό σύστημα. Παίρνοντας υπόψη το χρόνο που χρειάζεται για να στηθεί μία καρέκλα, για παράδειγμα, υπολογίζεται σε εργασιακές ώρες, κάτι που σημαίνει τυπικός “οδηγός κόστους” για το

παραδοσιακό σύστημα, όπως ισχυρίστηκε ο Drury (2000). Παρόλα αυτά, όπως βλέπουμε, το σύστημα αποδεικνύεται ανεπαρκές, αφού αν μία καρτέλα χρειάζεται 10 λεπτά για να στηθεί, οι 4 δε χρειάζονται 40 λεπτά, όπως υπολογίστηκε. Επιπλέον, καθώς οι περισσότερες δαπάνες θεωρούνται άμεσες, οι δευτερεύοντες δαπάνες δεν εξετάζονται σε αυτό το στάδιο· υπολογίζονται μέσω της εργασίας. Προσπαθώντας να εφαρμόσουμε το ABC σύστημα, θα ληφθούν υπόψη και οι δευτερεύοντες δαπάνες.

5.2 ABC βήμα προς βήμα

θα προσπαθήσουμε να εφαρμόσουμε το ABC σύστημα στην Elmia χρησιμοποιώντας ένα γενικό παράδειγμα από μία προσφορά εκθεσιακών σταντ. Θα εστιάσουμε με δραστηριότητες που συνδέονται με τις προσφορές των σταντ της ουσιαστικής έκθεσης και όχι σε όλες τις δραστηριότητες μίας εμπορικής επίδειξης. Θα υπάρχει ένα παράδειγμα ενός σχεδιασμένου σταντ και μίας κοινής και έτοιμης επιλογής σταντ για να υπάρξει σύγκριση.

5.2.1. Βήμα πρώτο – Προσδιορίζοντας τις δραστηριότητες

Η Elmia δεν χρησιμοποιεί Διαχείριση Ολοκληρωτικής Ποιότητας, αλλά έχει τη δική της εσωτερική διαδικασία που ονομάζεται Massprocessen (Η Εκθεσιακή Διαδικασία), μία τεκμηριωμένη διαδικασίες για εμπορικές / θεματικές επιδείξεις που βοηθάει στην αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης, όπως το προσφερόμενο πακέτο εκθεσιακών πάγκων (Επιχειρηματικός Ελεγκτής, προσωπική επικοινωνία, 2006-11-22). Αυτή η διαδικασία θα έπρεπε να αντιμετωπιστεί σαν ένας συνεχής κύκλος, και μπορεί να αποτελέσει ένα χρήσιμο χάρτη, αν χρειαστεί η εφαρμογή του ABC στην Elmia. Στην πραγματικότητα, κάποιος θα μπορούσε να ισχυριστεί ότι ήδη χρησιμοποιούν το ABC αφού η Massprocessen λειτουργεί σαν να προσδιορίζει τις δραστηριότητες. Ο ακόλουθος δραστηριότητες μπορούν να θεωρηθούν σημαντικές δραστηριότητες αν λάβουμε υπ όψιν μας την προσφορά των σχεδιασμών / προσωπικών εκθεσιακών πάγκων:

1. Επικοινωνία με τον πελάτη.

2. Αγορά της επιλογής πάγκου από τον πελάτη.
3. Ανάλυση του σκοπού και της προτεραιότητας του πελάτη μαζί με τον πελάτη (εδώ γίνεται και η συζήτηση της τιμής).
4. Σχεδιασμός στον υπολογιστή.
5. Παραπομπή με επεξηγήσεις και εκτιμήσεις της τιμής.
6. Αποδοχή απαιτήσεων για αλλαγές.
7. Εφαρμογή αλλαγών.
8. Αποστολή καινούργιων πρόχειρων σχεδίων.
9. επιβεβαίωση και εφαρμογής της παραγγελίας.
10. Το στήσιμο του πάγκου.
 - αγορά υλικών
 - στήσιμο μηχανών (για να κοπεί το ξύλο, να βαφούν οι τοίχοι...)
11. Τα έπιπλα και ο εξοπλισμός είναι στη θέση τους
 - αγορά επίπλων, λουλουδιών, ραφιών, φωτιστικών
 - μεταφορά στο πάγκο (και του αγορασμένου αλλά και του ιδιόκτητου εξοπλισμού)
 - γενικός έλεγχος.
12. IT προϊόντα
 - μεταφορά
 - γενικός έλεγχος
13. Κείμενο και Γραφικές Παραστάσεις
 - συνεννόηση με τον πελάτη.
14. Υπηρεσίες καθοδήγησης.
15. Υπηρεσία καθαριότητας.
16. Αποσυναρμολόγηση του πάγκου.
17. Τοποθέτηση στην άκρη σε περίπτωση επαναχρησιμοποίησης.
18. Απαλλαγή από τα υπόλοιπα υλικά.
19. Έκδοση τιμολογίου για τον πελάτη.
20. Επανασύνδεση με τον πελάτη / επικοινωνία με άλλους πελάτες.

Πιστεύουμε ότι αυτές οι δραστηριότητες είναι οι πιο σημαντικές γιατί συμβάλλουν στον προσδιορισμό των διαφορών ανάμεσα στα έτοιμα και σχεδιασμένα σταντ. Επίσης, θέλουμε να δείξουμε μερικές από αυτές τις δραστηριότητες, όπως η καθοδήγηση ή οι υπηρεσίες καθαριότητας είναι προαιρετικές και εξαρτάται από τον πελάτη.

Η προσφορά φαγητού και οι βραδινές, μετά την έκθεση, δραστηριότητες δεν συμπεριλαμβάνονται, επειδή περιέχουν πολλές δραστηριότητες και θα ήταν κουραστικό να τις συμπεριλάβουμε εδώ.

Θέλαμε να κυμανθούμε στις 10 με 30 δραστηριότητες ανά παρουσίαση, όπως προτείνουν ο Kaplan και ο Cooper, (1998). Θα μπορούσαμε να είμαστε πιο λεπτομερείς αναλύοντας ακόμα περισσότερο τα βήματα, όπως τις διαδικασίες παραγγελίας σε συνδυασμό με την αγορά επίπλων κ.λ.π., αλλά προσπαθήσαμε να είναι όσο πιο απλό γινόταν.

Μερικές φορές είναι δύσκολο να προσδιοριστούν οι δευτερεύουσες και οι κύριες δραστηριότητες. Μερικές δραστηριότητες μπορεί να φανούν σαν άμεσα συμπεριλαμβανόμενες στην διεκπεραίωση των εκθεσιακών πάγκων, αλλά θα θέλαμε να σκεφτούμε την παρουσίαση ως έχει: πρώτα από όλα ο εκθεσιακός πάγκος είναι ένα προϊόν που νοικιάζεται από τον εκθέτη. Επομένως, οι δραστηριότητες που αφορούν το ουσιαστικό στήσιμο είναι κύριες. Οτιδήποτε άλλο είναι δευτερεύον. Δευτερεύον, ο πυρήνας των υπηρεσιών που προσφέρει η Elmia είναι ο εκθεσιακός χώρος. Οι πελάτες μπορούν να έρθουν, να νοικιάσουν το χώρο και να φέρουν τα δικά τους αντικείμενα χωρίς να χρησιμοποιήσουν τις επιπλέον υπηρεσίες που προσφέρει η Elmia. Με άλλα λόγια, δεν είναι υποχρεωμένοι να αγοράσουν έναν εκθεσιακό πάγκο, αλλά αν το κάνουν θα είναι μία υποστηριζόμενη υπηρεσία γύρω από την κεντρική προσφορά.

Αν όμως σκεφτούμε μία έτοιμη λύση, τότε υπάρχουν λιγότερες δραστηριότητες, και αυτό γίνεται γιατί οι πρώτες δραστηριότητες μπορούν να περιοριστούν, αφού ο πελάτης απλά αποφασίζει για ένα πακέτο εκθεσιακών πάγκων που είναι ήδη έτοιμο και σχεδόν μπορεί να τροποποιηθεί:

1. Επικοινωνία με τον πελάτη
2. Αγορά της επιλογής πάγκου από τον πελάτη
3. Αποστολή παραγγελίας από τον πελάτη
4. Επιβεβαίωση της παραγγελίας
5. Το στήσιμο του πάγκου.....

Οι υπόλοιπες δραστηριότητες ακολουθούν την ίδια σειρά, αλλά αν λάβουμε υπ' όψιν μας τη διαδικασία αγοράς, της μεταφοράς και του ελέγχου του εξοπλισμού και των επίπλων για μία έτοιμη προσφορά, τότε υπάρχουν λιγότερες υποκατηγορίες δραστηριοτήτων σε αυτήν την περίπτωση, αφού οι έτοιμες λύσεις είναι λιγότερο περίπλοκες. Με άλλα λόγια, προσφέρονται σαν ένα έτοιμο πακέτο όπου είναι εύκολο να διαχειριστούν όλες οι διαδικασίες. Επίσης, η ομάδα του κειμένου και των Γραφικών Παραστάσεων δεν χρειάζεται να συμβουλευτεί τον πελάτη που θέλει μία έτοιμη επιλογή, καθώς ο λογότυπος και το όνομα της εταιρίας προσφέρονται εδώ μόνο με έναν τρόπο. Επιπλέον, η αποσυναρμολόγηση είναι ευκολότερη και ίσως η διαθέσιμη δραστηριότητα να μην είναι αναγκαία, γιατί δεν υπάρχει δύσκολος και απαιτητικός εξοπλισμός για την απαλλαγή του.

Όπως έχει ήδη ειπωθεί, οι δραστηριότητες θα διαφέρουν όσον αναφορά την σύνθεση της προσφοράς του πάγκου, αλλά επίσης εξαρτώνται από το τι θέλει ο πελάτης. Απλά κοιτάζοντας την αρχική επικοινωνία με τον πελάτη, η δραστηριότητα ελέγχεται από τους εκθέτες, είτε είναι καινούργιοι στην εταιρία είτε διεθνείς, και επομένως δεν μπορούν να πάρουν μέρος σε μία προσωπική συνάντηση, αλλά πρέπει να μιλήσουν στο τηλέφωνο ή να επικοινωνήσουν μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος.

Όταν οι δραστηριότητες σχεδιάζονται λεπτομερώς για κάθε πελάτη, η εταιρία θα ξέρει, λόγω προηγούμενης εμπειρίας ποιες δραστηριότητες οι εκθέτες προτιμούν και ποιες όχι. Παρόλα αυτά, αυτό μπορεί να γίνει αν ο γνωστός πελάτης δεν άλλαζε τις προτιμήσεις του όλη την ώρα. Επιπλέον, μερικές φορές οι πελάτες δεν γνωρίζουν ποιες δραστηριότητες θέλουν (Gronroos, 2000), και για αυτό το λόγο η Elmia, κατά τη διάρκεια του αρχικού σταδίου, παρέχει καθοδήγηση στα χρώματα και στο σχέδιο, βασισμένη στο στόχο του εκθέτη, έτσι ώστε να σχεδιαστούν καλύτερα μελλοντικές δραστηριότητες. Εν κατακλείδι είναι φανερά ευκολότερο να σχεδιαστούν δραστηριότητες όταν κάποιος πελάτης απαιτεί έτοιμες επιλογές.

Οι δραστηριότητες και οι πηγές που σχεδιάστηκαν λεπτομερώς στο πρώτο βήμα του ABC πρέπει να είναι ανεξάρτητες η μία από την άλλη Kaplan και ο Cooper,(1998). Παρόλα αυτά, αυτό είναι δύσκολο, αφού οι εκθέτες πρέπει να συνεργαστούν στενά με τους σχεδιαστές, οι οποίοι πρέπει να συνεργαστούν στενά με τους κατασκευαστές και το προσωπικό υποστήριξης, και ούτω καθ' εξής. Για αυτό το

λόγο, η κοστολόγηση βάσει τη δραστηριότητα ίσως είναι δύσκολο να εφαρμοστεί σε αυτή τη ρύθμιση.

5.2.1.1 Ιεραρχίες της δραστηριότητας

Αν λάβουμε υπόψη μας την ιεραρχία αυτών των δραστηριοτήτων, τότε μπορούμε να τις χωρίσουμε ως έχει: Παίρνοντας υπ όψιν τις ιεραρχίες του παραγωγικού τομέα που παρουσίασαν ο Kaplan και ο Cooper, (1998) στρώνοντας το δάπεδο θα ήταν μία δραστηριότητα ενός κεφαλαίου, εφόσον το στρώσιμο του δαπέδου με πλακάκια τοποθετούνται στο δάπεδο με τον ίδιο τρόπο.

Οι δραστηριότητες που επεξεργάζονται σε ηλεκτρονικό υπολογιστή αφορούν την τοποθέτηση των μηχανημάτων που βοηθούν την κατασκευή των τοίχων, καθώς και την αγορά των υλικών που η εταιρία δε διαθέτει.

Οι δραστηριότητες για τη συντήρηση των προϊόντων αφορούν τη διατήρηση και την ενημέρωση των προδιαγραφών για τις επιλογές των σταντ, τον έλεγχο των εργαλείων, των επίπλων, του υπόλοιπου εξοπλισμού και της τεχνικής υποστήριξης στους εκθέτες που θέλουν να χρησιμοποιήσουν τα IT προϊόντα στα δικά τους σταντ.

Η συντήρηση δραστηριοτήτων των πελατών θα υποστηριχτεί από τους παρουσιαστές και τις παρουσιάστριες και από άλλες συμβουλές και βοήθεια από τους υπαλλήλους της Elmia. Δε θα ασχοληθούμε με επιπλέον ιεραρχικά επίπεδα, αφού δεν ερευνούμε όλη την εταιρεία, αλλά μόνο με την παρουσίαση των εκθεσιακών σταντ.

Αν από την άλλη όμως, ρίξουμε μία ματιά στην προοπτικής της υπηρεσίας της ιεραρχίας από τον Ax et al (2003), μπορούμε να πούμε ότι στο επίπεδο κεφαλαίου, η διαδικασία των παραγγελιών ή ο έλεγχος του ποιοτικού επιπέδου στην κατασκευή των σταντ, είναι μερικά παραδείγματα.

Όταν πρόκειται για το εργασιακό επίπεδο, η επικοινωνία με τον πελάτη, η αγοραστική επικοινωνία που στοχεύει στον πελάτη, ή η διαδικασία σχεδιασμού επιλογών των σταντ στον υπολογιστή, ανήκουν σε αυτή την κατηγορία.

Η εκπαίδευση του προσωπικού είναι η κύρια δραστηριότητα για το επίπεδο υποστήριξης, και οι υπόλοιπες είναι παρόμοιες στις άλλες που έχουν ήδη αναφερθεί στη συντήρηση δραστηριοτήτων των πελατών από τον παραγωγικό τομέα.

Επίσης, οι δραστηριότητες επιχειρηματικού επιπέδου δε θα ερευνηθούν εδώ, αφού αφορούν ολόκληρη την εταιρία.

5.2.2 Βήμα δεύτερο – Εύρεση του κόστους κάθε δραστηριότητας

Καθώς οι κύριες δραστηριότητες έχουν ερευνηθεί, το επόμενο βήμα αφορά την εύρεση του κόστους κάθε δραστηριότητας. Εφόσον, δεν μπορούμε να παρουσιάσουμε το πραγματικό κόστος κάθε πηγής που χρησιμοποιείται για κάθε δραστηριότητα, θα ασχοληθούμε με προτάσεις για τα είδη των πηγών που η Elmia μπορεί να θέλει να εστιάσει με σκοπό να καθορίσει το κόστος των δραστηριοτήτων. Παρουσιάζουμε τις δραστηριότητες ξανά και προσθέτουμε τις πηγές για κάθε μία από αυτές. Πρώτον, η περίπλοκη επιλογή:

1. *Επικοινωνία με τον πελάτη* (εργαζόμενος, υπολογιστής, τηλέφωνο)
2. *Αγορά της επιλογής του σταντ από τον πελάτη* (εργαζόμενος, αγοραστική επικοινωνία είτε μέσω διαλόγου, είτε μέσω έτοιμου κειμένου στο διαδίκτυο είτε μέσω καταλόγων)
3. *Ανάλυση του σκοπού και της προτεραιότητας του πελάτη μαζί με τον πελάτη* (εργαζόμενος, πελάτης, τηλέφωνο, υπολογιστής, κατάλογοι)
4. *Σχεδιασμοί στον υπολογιστή* (εργαζόμενος, υπολογιστής)
5. *Παραπομπή με επεξηγήσεις και εκτίμηση της τιμής* (εργαζόμενος, φαξ, ηλεκτρονικό μήνυμα)
6. *Αποδοχή απαιτήσεων για αλλαγές* (εργαζόμενος φαξ, ηλεκτρονικό μήνυμα)
7. *Εφαρμογή αλλαγών* (εργαζόμενος, υπολογιστής)
8. *Αποστολή καινούριων πρόχειρων σχεδίων* (ηλεκτρονικό μήνυμα, φαξ, εργαζόμενος)

9. *Επιβεβαίωση και εφαρμογή της παραγγελίας* (ηλεκτρονικό μήνυμα, φαξ, εργαζόμενος)
10. Το στήσιμο του σταντ
 - *αγορά υλικών* (ηλεκτρονικό μήνυμα, φαξ, εργαζόμενος)
 - *στήσιμο μηχανών* (κοπή ξύλου, βάψιμο τοίχων, ...) (διατήρηση)
11. Τοποθέτηση επίπλων και εξοπλισμού στη θέση τους
 - *αγορά επίπλων, φυτών, ραφιών, φωτιστικών....*(ηλεκτρονικό μήνυμα, φαξ, εργαζόμενος)
 - *μεταφορά στο σταντ* (αγορασμένος και ιδιόκτητος εξοπλισμός) (εργαζόμενοι, ανοιχτό φορτηγό – βαγόνι)
 - *γενικός έλεγχος* (ασφάλεια ποιότητας)
12. IT προϊόντα
 - *μεταφορά* (εργαζόμενος, φορτηγό – βαγόνι)
 - *γενικός έλεγχος* (ασφάλεια ποιότητας)
13. Κείμενο και Γραφικές παραστάσεις
 - *συνεννόηση με τον πελάτη* (εργαζόμενος, πελάτης, υπολογιστής)
14. *Υπηρεσίες καθοδήγησης* (εργαζόμενος, υπολογιστής)
15. *Υπηρεσία καθαριότητας* (εργαζόμενος, καθαριστικός εξοπλισμός)
16. *Αποσυναρμολόγηση του σταντ* (εργαζόμενοι)
17. *Τοποθέτηση του εξοπλισμού στην άκρη σε περίπτωση επαναχρησιμοποίησης* (εργαζόμενοι, έξοδα αποθήκευσης)
18. *Απαλλαγή από τα υπόλοιπα υλικά* (παράδειγμα: αμοιβή για τη διάθεση άμμου (από ιδιαίτερη περίπτωση))
19. *Έκδοση τιμολογίου για τον πελάτη* (φαξ, ηλεκτρονικό μήνυμα, εργαζόμενος, υπολογιστής)
20. *Επανασύνδεση με τον πελάτη / επικοινωνία με καινούριους πελάτες* (εργαζόμενος, υπολογιστής, τηλέφωνο).

Αυτό που μπορούμε να δούμε στη λίστα είναι ότι οι εργαζόμενοι είναι μία σταθερή πηγή παρευρισκόμενη σε όλες σχεδόν τις δραστηριότητες. Χρησιμοποιείται πολύ χειρωνακτική εργασία, όπως δείχνει και ο πίνακας 4-1, αλλά ίσως δε θα έπρεπε να θεωρηθούν κύριες δαπάνες εδώ αλλά δευτερεύοντες καθώς έμμεσα συμπεριλαμβάνονται στην παρουσίαση .Με αυτό τον τρόπο, δεν καθορίζονται όλα μέσω της κύριας χειρωνακτικής εργασίας, όπως στα παραδοσιακά συστήματα, δίνοντας

επομένως στο σύστημα ABC τη δυνατότητα να εφαρμοστεί. Επίσης, υπάρχουν πολλά IT και ξοδευόμενος χρόνος στην τηλεπικοινωνία σε αυτές τις δραστηριότητες. Όταν πρόκειται για την έτοιμη επιλογή, από τη στιγμή που υπάρχουν λιγότερες δραστηριότητες, υπάρχουν, επίσης, λιγότερες πηγές που χρησιμοποιούνται στα αρχικά στάδια του πελάτη – επικοινωνία με τον εργαζόμενο:

1. Επικοινωνία με τον πελάτη(εργαζόμενος, υπολογιστής, τηλέφωνο)
2. Αγοράς της επιλογής του πάγκου από τον πελάτη (εργαζόμενος, αγοραστική επικοινωνία είτε μέσω διαλόγου, είτε μέσω έτοιμου κειμένου στο διαδίκτυο είτε μέσω καταλόγου)
3. Αποστολή παραγγελίας από τον πελάτη (εργαζόμενος, φαξ, ηλεκτρονικό μήνυμα).

Για την έτοιμη επιλογή, θα μπορούσαν να υπάρχουν λιγότερες απαιτούμενες πηγές όταν αγοράζονται, μεταφέρονται και ελέγχονται τα έπιπλα, αφού η διαδικασία είναι λιγότερο περίπλοκη, όπως αναφέρθηκε για τις απαιτούμενες δραστηριότητες πιο πάνω. Επίσης, αν χρησιμοποιούνται λιγότερα μηχανήματα, τότε υπάρχει και λιγότερο κόστος διατήρησης. Όταν πρόκειται να αποσυναρμολογηθεί ο πάγκος, υπάρχει λιγότερη δουλειά και λιγότερο κόστος διάθεσης, αφού δεν υπάρχουν ιδιαίτερες περιπτώσεις εδώ, και επομένως υπάρχει λιγότερη σπατάλη.

Συγκρίνοντας τη χρήση των πηγών για τους δύο τύπους των προσφορών των σταντ, μπορούμε να δούμε ότι υπάρχουν συγκεκριμένοι τομείς όπου οι δαπάνες είναι μεγαλύτερες ή μπορεί να αυξηθούν. Θα μπορούσαμε να ρίξουμε μια ματιά στο χρόνο και στα βήματα που χρειάζονται για να γίνει μια συμφωνία με τον πελάτη για το σχέδιο της περίπλοκης επιλογής του πάγκου. Εδώ, κάποιος ξοδεύει πολύ περισσότερες πηγές και χρόνο στο τηλέφωνο με πελάτες, παρά κάποιος που παραγγέλλει την έτοιμη επιλογή. Αυτό το πρέπει να ερευνηθεί με περισσότερες λεπτομέρειες από την εταιρία. Αυτός είναι ένας από τους τομείς που κάνουν τις επιλογές που απαιτούν σχεδιασμό πιο ακριβές. Επίσης, υπάρχει ένας τομέας που αφορά την κατασκευή του πάγκου. Όσο πιο απλή είναι η κατασκευή, τόσο πιο λίγες πηγές θα χρησιμοποιηθούν και επομένως λιγότερος χρόνος κράτησης των μηχανημάτων, λιγότερες μεταφορές και διεκπεραιώσεις. Τέλος, η δραστηριότητα της αποσυναρμολόγησης αξίζει και αυτή τη

μελέτη και πως η χρήση των πηγών απαιτείται περισσότερο για τις περίπλοκες προσφορές.

5.2.2.1 Σταθερές και μεταβλητές δαπάνες.

Η Elmia ισχυρίζεται ότι δεν έχει πρόβλημα με τις μικτές δαπάνες και ότι ο διαχωρισμός τους δεν θα προσφέρει επιπλέον πληροφορίες. Ισχυρίζονται ότι το προσωπικό διαχωρίζεται σύμφωνα με τα εργασιακά καθήκοντα, αλλά κάποιος θα μπορούσε να θέσει το τι πρέπει να γίνει με αυτούς που αναλαμβάνουν να παρουσιάσουν διάφορες εργασίες. Μία τέτοια περίπτωση είναι όταν το ίδιο πρόσωπο μεταφέρει μία καρτέλα και το ίδιο τη στήνει. Επομένως, το πρόσωπο αυτό εμπλέκεται άμεσα και έμμεσα στη διαδικασία. Αυτός ο τύπος των μεικτών δαπανών να αξίζει να μελετηθεί. Αφού η Elmia είναι μία μικρή εταιρία, τότε πρέπει να υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις όπου το μοίρασμα των πηγών είναι αναπόφευκτο. Αυτό βρίσκει σύμφωνο τον Homburg (2001), ο οποίος ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες δεν μπορούν να διαχωριστούν.

Κάτι άλλο ενδιαφέρον είναι η Elmia έχει καταφέρει να διατηρήσει το ηλεκτρικό ρεύμα βασισμένο στο πόσο πρόκειται να ξοδευτεί σε κάθε πάγκο (παράδειγμα φωτιστικών). Παρόλα αυτά, το μεικτό ηλεκτρικό ρεύμα για τα φυτά και τις εγκαταστάσεις δεν μπορεί να διαχωριστεί, αυτό θα ήταν πολύ περίπλοκο και δε θα έδινε επιπλέον πληροφορίες.

Οι περισσότερες δαπάνες της Elmia είναι κύριες και σταθερές. Συνήθως, σύμφωνα με τη θεωρία (Kaplan και Cooper.1998), οι περισσότερες δαπάνες των υπηρεσιών της εταιρίας είναι δευτερεύουσες. Σε αυτή την περίπτωση θα μπορούσε να συμβεί, εφόσον υπάρχουν πού περισσότερες δευτερεύουσες δαπάνες απ' ότι γνωρίζει η εταιρία ή εφόσον δοθεί προτεραιότητα στις κύριες δαπάνες. Πολλές από αυτές τις δαπάνες συνδέονται με τη χειρωνακτική εργασία και η χειρωνακτική εργασία είναι ευκολότερη όσον αφορά την επικοινωνιακή βάση, ανεξαρτήτως των απαιτήσεων, επομένως είναι σταθερές. Επίσης, η κατασκευή του εκθεσιακού πάγκου είναι μία εργασία που πραγματοποιείται βραχυπρόθεσμα, ένας ακόμη λόγος γιατί είναι δύσκολο να διαφοροποιηθούν αυτές οι πηγές.

Οι μεταβλητές δαπάνες της Elmia είναι υλικές δαπάνες, καθώς κάθε πελάτης θα απαιτεί μία διαφορετική ποσότητα υλικών για τα δικά τους σταντ. Επίσης, δαπάνες ενέργειας όπως το ηλεκτρικό ρεύμα διαφέρει από πελάτη σε πελάτη, κάποιιοι θέλουν πολλά φωτιστικά και κάποιιοι όχι. Και όπως δείχνει ο πίνακας 4-1, υπάρχουν παροδικοί εργαζόμενοι και είναι αυτοί που εμπλέκονται έμμεσα στην παρουσίαση.

Με σκοπό να υπάρχουν αρκετές μεταβλητές πηγές, είναι σημαντικό να γνωρίζουμε από την αρχή τι επιθυμεί ο πελάτης. Κάποιιοι πρέπει να γνωρίζει ότι παρέχεται, χρησιμοποιείται. Χρειάζεται περισσότερη επίγνωση για το τι είναι μεταβλητό, γιατί αυτό μπορεί να ελεγχθεί αν ο οργανισμός ενημερωθεί στην ώρα του για το τι ακριβώς περιμένει ο πελάτης.

5.2.2.2 Αχρησιμοποίητη ικανότητα

Αυτό που πρέπει να τονιστεί από τη λίστα των πηγών είναι ότι ο πελάτης είναι μία πολύ σημαντική πηγή στα συμβουλευόντα στάδια, ειδικά για τις επιλογές που απαιτούν σχεδιασμό. Αυτό υποδεικνύει ότι είναι ζωτικής σημασίας για την εφαρμογή του συστήματος ABC, γιατί ελέγχουν τις δραστηριότητες, καθώς και τις δαπάνες.

Η Elmia έχει συνειδητοποιήσει ότι διαρκώς απαιτητικοί πελάτες δημιουργούν προβλήματα αχρησιμοποίητης ικανότητας, γιατί προκαλούν καθυστερήσεις στην παραγωγή και επομένως η εταιρία χρεώνει τις οποιοσδήποτε αλλαγές που απαιτούνται πολύ αργά, όταν ήδη η παραγωγή είναι σε εξέλιξη, κάτι που βρίσκεται σε συμφωνία με το τι προτείνει ο Kaplan και ο Cooper (1998).

Είναι αρκετά δύσκολο για την Elmia να γνωρίζει τι θέλουν οι πελάτες γιατί κάθε ένας είναι διαφορετικός. Δεν μπορούν να επεξεργαστούν τις δαπάνες με λεπτομέρειες. Εξαιτίας αυτού, δραστηριότητα βασισμένη στο κόστος είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστεί. Αλλά θα μπορούσε να γίνει αν η εταιρία μαθαίνει περισσότερα για τους πελάτες της και δημιουργεί σχέσεις επικοινωνίας. Με αυτόν τον τρόπο οι πηγές δεν πάνε χαμένες.

Οι εργαζόμενοι από τις υπηρεσίες καθοδήγησης, από τις IT υπηρεσίες και τις Υπηρεσίες Καθαριότητας θα τελειώσουν χωρίς να έχουν αξιοποιήσει πλήρως τις ικανότητές του αν οι εκθέτες περιορίσουν τις προσφορές τους. Καθώς ενοικιάζονται για μικρό χρονικό διάστημα δεν υπάρχουν πολλά να γίνουν, από τη στιγμή που υπάρχουν και άλλοι πελάτες και η εμπορική επίδειξη διαρκεί για λίγο. Επομένως, κάποιος δε γνωρίζει ποτέ τι θα προκύψει και αν θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν αυτές οι πηγές. Η Elmia θα μπορούσε να αυξήσει την απαίτηση, πείθοντας, για παράδειγμα, τους πελάτες ότι αυτές οι πηγές είναι αξιόλογες και θα έπρεπε να χρησιμοποιηθούν.

Θα θέλαμε, επίσης, να αναφέρουμε τις κύριες πηγές από την πραγματική έκθεση των σταντ. Μεταξύ των επιδείξεων, τα έπιπλα, τα χαλιά και οι τοίχοι μένουν στον κατάλογο απογραφέντων αντικειμένων, άχρηστα. Από την άλλη, έτσι λειτουργούν τα πράγματα, και πολλά υλικά χρησιμοποιούνται ξανά και ξανά. Για να επιβεβαιωθεί αν κάποιο έπιπλα δεν είναι επικερδές, κάποιος θα μπορούσε να μελετήσει την αναγκαιότητα ενός συγκεκριμένου τύπου καρέκλας και να ελέγξει πόσο διαδεδομένος είναι στα νούμερα των παραγγελιών, έτσι ώστε να μην υπάρχουν περιττές κατασκευασμένες καρέκλες ή αγορασμένες αν δεν τις θέλει κανείς ξανά. Βέβαια, αυτό είναι πολύ δύσκολο, γιατί όλα εξαρτώνται από τον πελάτη, αλλά θα μπορούσε να διευκολύνει το σχεδιασμό των δραστηριοτήτων στο μέλλον, στα πλαίσια των αγοραστικών παραγγελιών και τέτοια. Επομένως, ακόμα και η ικανότητα των κύριων πηγών επηρεάζει τη χρήση των δευτερευόντων. Όταν πρόκειται για έπιπλα που δεν είναι τόσο διαδεδομένα, η Elmia θα μπορούσε να τα κάνει πιο επιθυμητά, προσφέροντάς τα σε χαμηλότερη τιμή για μία συγκεκριμένη περίοδο ή σε μία ειδική περίπτωση ή να τα παραχωρήσει σε μερικές εταιρίες ανάμεσα στις επιδείξεις ή σε κάποιους ανταγωνιστές που μπορεί να τα χρειάζονταν ή να τα εμπορευθεί για να πάρει άλλα έπιπλα πιο μοντέρνα.

Περισσότερη αξιοποιητή ικανότητα, στα πλαίσια των ανθρώπινων πηγών, είναι ο ξοδευόμενος χρόνος στα διαλείμματα για καφέ, κουτσομπολιό και τέτοια. Παρόλα αυτά, όπως διατυπώθηκε από τον Schlesinger και τον Heskett (1991), αυτό μπορεί να είναι ζωτικής σημασίας στην υπηρεσία στησίματος, εφόσον διευκολύνει τη δημιουργία σχέσεων. Για αυτό πρόκειται οι επιχειρήσεις της εμπορικής επίδειξης. Κατά τη διάρκεια αυτών των χαλαρωτικών συναντήσεων, μπορεί να δημιουργηθεί μία αξία μεταξύ της εταιρίας και των εκθετών όλα για το καλό μελλοντικών επιχειρηματικών βλέψεων.

5.2.3. Βήμα τρίτο – Εύρεση οδηγών κόστους

Εδώ παρουσιάζουμε τα είδη των οδηγών κόστους του Kaplan και Cooper (1998) που πιστεύουμε ότι μπορεί να είναι σχετικά και κατάλληλα για κάθε δραστηριότητα. Ξεκινώντας με την επιλογή που απαιτεί σχεδιασμό:

1. *Επικοινωνία με τον πελάτη*: ένας οδηγός διεκπεραίωσης θα ήταν κατάλληλος εδώ, γιατί η ίδια ποσότητα των πηγών είναι απαραίτητη κάθε φορά, εννοώντας ότι χρειάζεται μόνο ένας εργαζόμενος για να κάνει το τηλεφώνημα· από την άλλη μεριά μπορεί να υπάρχουν παραλλαγές στις πηγές αν κάποιος επιλέξει ένα ηλεκτρονικό μήνυμα αντί για ένα τηλεφώνημα. Κάποιος πρέπει να σταθεροποιήσει και να το διαχωρίσει σύμφωνα με την επικοινωνία του καινούριου πελάτη σε αντίθεση με ένα ήδη γνωστό πελάτη, όπως ένας διεθνής πελάτης. Επομένως, οι οδηγοί θα μπορούσαν να είναι: αριθμός τηλεφωνημάτων / ηλεκτρονικών μηνυμάτων που έχουν ήδη γίνει.
2. *Αγορά της επιλογής του σταντ από τον πελάτη*: εδώ, κάποιος θα μπορούσε να μιλήσει και για οδηγούς διεκπεραιώσεων, αλλά και για οδηγούς διαδικασίας. Πρώτον, υπάρχουν διαφορετικοί τρόποι για την αγορά των επιλογών των σταντ. Κάποιος μπορεί να υπολογίσει τις δαπάνες σύμφωνα με τον αριθμό των τηλεφωνημάτων / ηλεκτρονικών μηνυμάτων. Παρόλα αυτά, οι δυνατότητες των εργαζομένων είναι, επίσης, σχετικές, γιατί η διαδικασία της αγοράς είναι ζωτικής σημασίας για την προσέλκυση του πελάτη στο πρώτο στάδιο. Όλα ξεκινάνε βρίσκοντας πρώτα την κατάλληλη προσέγγιση. Πιθανόν ο οδηγός διαδικασίας είναι περισσότερο χρήσιμος, αφού ο δρόμος προς την αγορά μέσω τηλεφώνου και ηλεκτρονικού μηνύματος είναι διαφορετικός και απαιτεί ένα διαφορετικό τρόπο χρήσης των πηγών. Επίσης, κάποιος μπορεί να πραγματοποιήσει την αγορά του μέσω του διαδικτύου. Σε αυτήν την περίπτωση αυτό που οδηγεί το κόστος των διαθέσιμων αγοραστικών υλικών σε πρώτο στάδιο θα έπρεπε να είναι οι αγοραστικές ικανότητες των εργαζομένων, καθώς και οι ώρες που ξοδεύονται για την

κατασκευή των αγοραστικών υλικών. Έπειτα, θα πρέπει να σκεφτούμε και τη διάρκεια των οδηγιών. Η αγοραστική συμπεριφορά, επίσης, διαφέρει γιατί εξαρτάται από τον πελάτη και από το αν ο πελάτης είναι καινούριος ή ήδη γνωστός με την εταιρία. Αλλά η ομάδα αγορά της εταιρίας θα είναι υπεύθυνη για όλη την αγορά μαζί. Κατά αυτή την έννοια, οι ανθρώπινες πηγές μοιράζονται για τις διαφορετικές παρουσιάσεις. Αυτό ίσως να προκαλέσει ένα άλλο πρόβλημα μεικτής δαπάνης, όπως αναφέρθηκε παραπάνω.

3. *Ανάλυση του σκοπού και της προτεραιότητας του πελάτη μαζί με τον πελάτη:* ανάλογα από τον τρόπο που γίνεται, οι ικανότητες των εργαζομένων είναι και πάλι ζωτικής σημασίας, γιατί πρέπει να γνωρίζουν πώς να δώσουν πελατειακές συμβουλές για το τι είδους λύσης θα ταίριαζε με το στόχο μίας συγκεκριμένης επιχειρηματικής βλέψης που επιθυμεί να παρουσιάσει. Αν αυτό το μέρος λειτουργεί καλά, τότε είναι ευκολότερο να προγραμματιστούν οι υπόλοιπες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, η ανάλυση επηρεάζει τον αριθμό των τηλεφωνημάτων / συνεδριάσεων που απαιτούνται για να κλειστεί μία συμφωνία και τις ώρες που χρειάζονται για να κλειστεί η συμφωνία.
4. *Σχεδιασμοί στον υπολογιστή:* αυτό σίγουρα συνδέεται με έναν οδηγό διαδικασίας και έναν οδηγό διάρκειας. Δεν αρκεί μόνο η ικανότητα του σχεδιαστή να καταλαβαίνει πλήρως τι έχει ο εκθέτης στο μυαλό, αλλά είναι επίσης σημαντικό να λαμβάνεται υπόψη και ο χρόνος που απαιτείται για να δημιουργηθεί μία επιλογή ενός σταντ.
5. *Παραπομπή με επεξηγήσεις και εκτίμηση της τιμής:* αυτό είναι από πρόκειται για τον αριθμό των επεξηγήσεων που έχουν γίνει ή σταλεί, επομένως ένας οδηγός διεκπεραίωσης.
6. *Αποδοχή απαιτήσεων για αλλαγές:* ίδια περίπτωση και εδώ αριθμός ληφθέντων απαιτήσεων.
7. *Εφαρμογή αλλαγών:* πρόκειται ξανά για το συνδυασμό των ικανοτήτων των εργαζομένων, τον αριθμό των αλλαγών και των ωρών που χρειάζονται για τις αλλαγές.
8. *Αποστολή καινούριων πρόχειρων σχεδίων:* αριθμός καινούριων πρόχειρων σχεδίων που έχουν σταλεί, οδηγός διεκπεραίωσης.

9. *Επιβεβαίωση και εφαρμογή της παραγγελίας*: ο αριθμός των παραγγελιών επιβεβαιώνεται και ξεκινάει η διαδικασία.
10. Το στήσιμο του σταντ
- αγορά υλικών: αυτό που καθορίζει εδώ τις δαπάνες είναι η ποιότητα των υλικών (διαδικασία), καθώς και ο αριθμός των παραγγελιών ή αγορών. Επιπλέον, κάποιος θα μπορούσε να λάβει υπόψη του και τους οδηγούς έντασης, γιατί έτσι καλύπτονται ιδιαίτερες περιπτώσεις που συμβαίνουν σπάνια και απαιτούν ειδικές πηγές, όπως το παράδειγμα της άμμου.
 - στήσιμο μηχανών: υπολογισμός ωρών (οδηγός διάρκειας)
11. Τοποθέτηση επίπλων και εξοπλισμού στη θέση τους
- αγορά επίπλων, φυτών, ραφιών, φωτιστικών: και εδώ η ποιότητα των αντικειμένων καθορίζει τις δαπάνες και ίσως τους οδηγούς έντασης όπως αναφέρθηκε προηγουμένως
 - μεταφορά στο σταντ: ένας οδηγός διάρκειας είναι κατάλληλος, όπως ο χρόνος που χρειάζεται για τη μεταφορά και ίσως και ο αριθμός των μεταφορών που απαιτούνται.
 - γενικός έλεγχος: εδώ κάποιος μπορεί να διαλέξει είτε τον αριθμό των ελέγχων που απαιτούνται είτε τις ώρες που απαιτούνται.
12. IT προϊόντα
- μεταφορά: το ίδιο όπως παραπάνω, ο αριθμός των μεταφορών και ο απαιτούμενος χρόνος
 - γενικό έλεγχος: αριθμός απαιτούμενων ελέγχων ή ωρών
13. Κείμενο και Γραφικές παραστάσεις
- συμβουλευόμενοι τον πελάτη: οι ικανότητες των εργαζομένων είναι απαραίτητες εδώ (διαδικασία), καθώς επίσης και οι απαιτούμενες ώρες
14. Υπηρεσίες Καθοδήγησης: οι ικανότητες των εργαζομένων εδώ ξανά και επίσης οι παρουσιαστές / παρουσιάστριες προσλαμβάνονται με την ώρα.
15. Υπηρεσία Καθαριότητας: πληρωμή με την ώρα.
16. Αποσυναρμολόγηση του σταντ: ώρες που χρειάζονται για να αποσυναρμολογηθεί και επίσης η ένταση για ιδιαίτερες περιπτώσεις, όπως η διάθεση της άμμου.
17. Εναποθέτηση αντικειμένων στην άκρη σε περίπτωση επαναχρησιμοποίησης: απαιτούμενες ώρες, επίσης αριθμός μεταφορών.

18. Απαλλαγή των υπόλοιπων υλικών: ώρες, διαφορετικοί οδηγοί έντασης για τις ιδιαίτερες περιπτώσεις, όπως η διάθεση της άμμου.
19. Έκδοση τιμολογίου για τον πελάτη: οδηγός διεκπεραίωσης – αριθμός σταλθέντων τιμολογίων.
20. Επικοινωνία ξανά με τον πελάτη / επικοινωνία με καινούριους πελάτες: αριθμός πελατών.

Για την απλή κατασκευή των σταντ, αυτό που μετράει είναι η δραστηριότητα Αγορά της επιλογής του σταντ. Αν ο εκθέτης αποφασίσει να επιλέξει ένα απλό πακέτο των σταντ που είδε σε ένα κατάλογο ή στο διαδίκτυο, τότε απλά γίνεται η παραγγελία και επομένως ο αριθμός των παραγγελιών είναι σχετικός. Μπορεί να τηλεφωνήσουν στην εταιρία για επιπλέον ερωτήσεις, αλλά οι αγοραστικές ικανότητες των εργαζομένων δεν μπορεί να είναι τόσο σημαντικές, όπως στην περίπτωση με τις επιλογές που απαιτούν σχεδιασμό, όπου υπάρχει περισσότερη αβεβαιότητα για το πώς θα φαίνεται στο τέλος. Αυτό που είναι σχετικό, από την άλλη, είναι ο ξοδευόμενος χρόνος για την ανάπτυξη των αγοραστικών υλικών, όπως ακριβώς για την περίπλοκη επιλογή.

Παίρνοντας υπόψη τις υπόλοιπες δραστηριότητες, οι οδηγοί δε θα πρέπει να διαφέρουν πολύ ανάμεσα στις δύο προσφορές των σταντ, αλλά για τις απλές επιλογές δε θα έπρεπε να υπάρχουν οδηγοί έντασης, γιατί αφορούν συγκεκριμένο εξοπλισμό για ειδικές περιπτώσεις.

Όταν πρόκειται για την αξιολόγηση των οδηγών, όπως τις ικανότητες των εργαζομένων ή την ποιότητα ανεξάρτητα από την περιπλοκότητα των εκθεσιακών σταντ, θα ήταν αρκετά δύσκολο να μετρηθούν.

Για ακόμα μία φορά, κάποιος θα γνωρίζει καλύτερα τι καθορίζει τις δαπάνες όταν κάποιος κοιτάζει τι είδους επικοινωνία απαιτούν οι πελάτες. Τότε, θα μπορεί να απαντήσει επίσης στις ερωτήσεις του Drury(2000) για το ποιες δραστηριότητες είναι απαραίτητες και ποιες όχι. Όπως, ισχυρίζεται, Drury(2000), είναι σημαντικό να καθορίζονται ξεκάθαροι οδηγοί, και στην περίπτωση της Elmia, υπάρχουν μόνοι οδηγοί για κάποιες δραστηριότητες, αλλά μερικές δραστηριότητες έχουν ένα συνδυασμό οδηγών, γιατί δεν είναι ξεκάθαρο τι ακριβώς καθορίζει ένας οδηγός. Σύμφωνα με τον Homburg (2001), είναι καλό να υπάρχει ένας συνδυασμός, και οι προτεινόμενοι οδηγοί

εδώ είναι απλές προτάσεις. Όταν αποφασιστεί πόσοι και ποιοι θα είναι, θα υπάρξει μία ισορροπία μεταξύ ακρίβειας και περιπλοκότητας

5.2.4 Βήμα τέταρτο – Προσδιορισμός των δαπανών σύμφωνα με τα προϊόντα / υπηρεσίες.

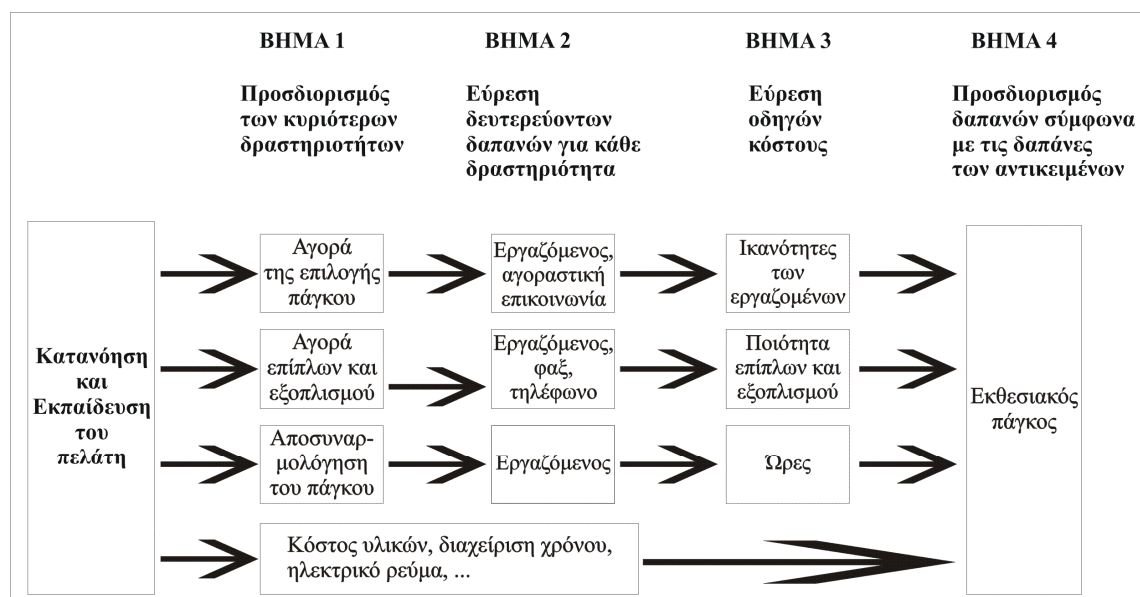
Το τελευταίο βήμα δε θα αναλυθεί μα μαθηματικό τρόπο, αλλά θα αναλύσουμε το πώς παρουσιάζονται τα έξοδα στην εταιρία.

Είναι εμφανές από τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων και τη χρήση των πηγών ότι οι εργασιακές παρουσιάσεις διαφέρουν κάπως μεταξύ των περίπλοκων και απλών επιλογών. Αν εστιάσουμε στην έτοιμη ομάδα, μπορεί να είναι ευκολότερο να απεικονίσουμε κοινές δραστηριότητες μέσω διαφόρων ετοιμών προσφορών για τους πάγκους, ειδικότερα χρησιμοποιώντας τις ιεραρχίες των δραστηριοτήτων, και επομένως να προσθέσουμε όλες τις δαπάνες για κάθε μία δραστηριότητα για να καταλήξουμε στην αναλογία του οδηγού κόστους. Παρόλα αυτά, για την περίπλοκη επιλογή θα μπορούσε να υπάρξει πρόβλημα με το να έχουμε κοινές δραστηριότητες, αφού αυτά εκθεσιακά σταντ προσαρμόζονται ανάλογα με τις απαιτήσεις. Επίσης, κάποιος θα μπορούσε να λάβει υπ όψιν του (και για τις περίπλοκες επιλογές) να δημιουργήσει μία ομάδα δραστηριοτήτων που θα είναι κοινή μεταξύ των προσφορών των εκθεσιακών σταντ για νέους πελάτες. Παρόλα αυτά, οι υπηρεσίες καθαριότητας και καθοδήγησης είναι ίσως δύσκολο να εκτιμηθούν, ακόμα και μεταξύ των γνωστών πελατών, γιατί μπορεί ξαφνικά να τις χρειαστούν ή να τις απορρίψουν κάποια στιγμή.

Αν προσπαθήσουμε να εφαρμόσουμε το σύστημα ABC μέσω ενός παραδείγματος ενός πάγκου, τότε θα ήταν αρκετό να σταματήσουμε στο δεύτερο βήμα, γιατί θα είχαμε δευτερεύουσες δαπάνες για τη συγκεκριμένη παρουσία που θα είχε ήδη απεικονισθεί. Παρόλα αυτά, μελετώντας τους οδηγούς κόστους θα ήταν σημαντικό, καθώς δίνουν μια πιο ξεκάθαρη εικόνα των διαδικασιών που είναι σημαντικές και όχι. Επίσης, έχοντας ξεχωριστούς υπολογισμού κόστους για κάθε ατομικό εκθεσιακό πάγκο που ενοικιάζεται, θα μπορούσε να είναι πάρα πολύ περίπλοκο, πολύ χρονοβόρο και πολύ ακριβό.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, είναι δύσκολο για την Elmia να προσδιορίσει τις δαπάνες με ακρίβεια, αφού δε γνωρίζει με βεβαιότητα πόσους πελάτες θα έχει και τι προτιμήσεις θα έχουν. Αυτά τα απρόσμενα συμβάντα επηρεάζουν τον προϋπολογισμό. Από την άλλη, οι προϋπολογισμοί υπολογίζονται με ακρίβεια στην Elmia και επομένως η εταιρία μπορεί να ορίσει ένα μελλοντικό προϋπολογισμό που θα είναι πιο ακριβείς, όπως υποστηρίχτηκε από τον Kaplan και τον Cooper (1998), για να έχει μία καλύτερη αναλογία οδηγού κόστους από αυτή που θα είχε αν περίμενε και όριζε τις δαπάνες μετά από κάθε διεκπεραίωση που είχε ήδη γίνει. Αυτό, φυσικά είναι εφικτό με την προϋπόθεση ότι θα μάθει περισσότερα για τους πελάτες.

5.2.5 Ανακεφαλαίωση των βημάτων



Σχεδιάγραμμα 5-1. Το τροποποιημένο μοντέλο ABC.

Αν ανακεφαλαιώσουμε τα τέσσερα βήματα του συστήματος ABC, ο πίνακας 5-1 δείχνει ένα απλοποιημένο μοντέλο που αφορά και τις έτοιμες, αλλά και τις περίπλοκες επιλογές, με σεβασμό σε εκείνες τις δραστηριότητες, όπου οι διαδικασίες ουσιαστικά διαφέρουν ανάμεσα στους δύο τύπους των προσφορών σταντ. Επίσης, οι κύριες δαπάνες αναφέρονται εδώ, όπως οι υλικές δαπάνες, κατασκευή των τοίχων, έπιπλα, ταιριάσματα, χρόνος διαχείρισης και στησίματος για όλο τον εξοπλισμό και το ηλεκτρικό ρεύμα, στα πλαίσια των φωτιστικών, όπως χρησιμοποιούνται σύμφωνα με

τις απαιτήσεις. Αυτό που πρέπει να αναφερθεί, είναι ότι οι κύριες δαπάνες είναι πιθανόν πιο σύνθετες όταν πρόκειται για αλουμίνια κατασκευή αν συγκριθεί με το ξύλο, όπως είδαμε στο παράδειγμα στησίματος των τοίχων.

Αυτό που προστίθεται στο μοντέλο ABC είναι η κατανόηση και η εκπαίδευση των πελατών, με άλλα λόγια η προσπάθεια αναμονής απαιτήσεων που οδηγούν την επιλογή των δραστηριοτήτων και τη χρήση των πηγών, καθώς και την κίνηση των δαπανών. Η εταιρία πρέπει να καταλάβει τι περιμένουν οι εκθέτες και να δώσει συμβουλές έτσι ώστε να αποφασίσουν καλύτερα οι πελάτες, γιατί οι προτιμήσεις των ήδη υπάρχοντων πελατών μπορούν να απεικονισθούν από τις δραστηριότητες των προηγούμενων παρουσιάσεων που έχουν ήδη οριστεί.

5.3 Προσδιορισμός τιμών

Η Elmia προσδιορίζει τις τιμές της σύμφωνα με τα ποσοστά, τις αγορές και τους ανταγωνιστές. Αυτό βρίσκει σύμφωνο τον Drury (2000). Επίσης, χρησιμοποιεί επιπλέον κοστολόγηση τιμών, όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, προσθέτοντας μία αύξηση. Αν λάβουμε υπ όψιν μας, το παράδειγμα της τιμής για ένα τοίχο (δες παράγραφο 4.2.2.3), σε συνδυασμό με το κόστος αυτού, η αύξηση είναι αρκετά υψηλή, και αυτό δείχνει ότι γίνεται για να καλύψει όλες εκείνες τις δευτερεύουσες και επιπλέον δαπάνες που έχουν ληφθεί υπ όψιν.

Το σύστημα είναι διαθέσιμο για μικρό διάστημα, αλλά αν λείπουν πολλές δευτερεύουσες δαπάνες, τότε υπάρχουν αυθαίρετα αποτελέσματα. Οι πελάτες είχαν παραπονεθεί ότι η εταιρία ήταν ακριβή και έτσι κάποιος θα μπορούσε να σκεφτεί να χρησιμοποιήσει την επιπλέον κοστολόγηση των τιμών σε συνδυασμό με το σύστημα ABC, όπου τουλάχιστον είναι δυνατόν να υπολογιστούν οι απαιτήσεις και οι δαπάνες. Από την άλλη, η Elmia πρέπει να έχει λογικές αυξήσεις αν θέλει να έχει κέρδος σε τόσο μικρό χρονικό διάστημα.

Άλλο ένα σημαντικό θέμα είναι οι προμηθευτές, τότε μπορούν να συμφωνήσουν σε καλύτερες αγοραστικές τιμές, οι οποίες θα επηρεάσουν τη διαχείριση κόστους της Elmia.

Η υποτίμηση και οι φόροι κληρονομιάς υπολογίζονται σαν γενικές δαπάνες και δε συμπεριλαμβάνονται στις αποφάσεις που την τιμή πώλησης. Ίσως πρέπει να παραμείνουν σα δαπάνες και εξαρτάται στο μέλλον αν θα γίνουν σημαντικές. Λαμβάνοντας υπ' όψιν την υποτίμηση στα πλαίσια της τάσης μόδας των επίπλων, αυτό πάρα πέρα έρευνα, αλλά είναι πολύ δύσκολο να διαχειριστεί.

5.4 Δραστηριότητα βασισμένη στη διαχείριση

Η δραστηριότητα που βασίζεται στη διαχείριση αφορά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από το σύστημα ABC με σκοπό τη βελτίωση των αποφάσεων (Frost, 2005). Αυτό δεν μπορεί να ερευνηθεί από εμάς εδώ, αφού η Elmia πρέπει πρώτα να υιοθετήσει το σύστημα ABC, να αποσπάσει πληροφορίες από αυτό και μετά να τις χρησιμοποιήσει για τις αποφάσεις. Αλλά αυτό που μπορούμε να απεικονίσουμε από τη θεωρητική δραστηριότητα που βασίζεται στο κόστος, μέχρι τώρα, είναι ότι υπάρχει μία έντονη διαφορά ανάμεσα στα απλά και σύνθετα σταντ, στους τομείς της αρχικής επικοινωνίας πελάτη – εργαζόμενου, της κατασκευής και τις περίπλοκες δραστηριότητες, καθώς και τις δραστηριότητες αποσυναρμολόγησης. Τα σύνθετα σταντ απαιτούν πολύ περισσότερες πηγές εδώ, που αποδεικνύουν τι περίμενε η εταιρία, δηλαδή ότι οι επιλογές που απαιτούν σχεδιασμό μπορούν να αποφέρουν περισσότερα χρήματα, αλλά και ότι κοστίζουν περισσότερο.

Αν συνδυάσουμε το λειτουργικό και στρατηγικό ABM του Kaplan και του Cooper (1998), τότε θα μπορούσαμε να πούμε ότι λειτουργικά, η απόδοση θα βελτιωθεί εισάγοντας την τεχνολογία, όπως το 3D – μοντέλο, όπου οι πελάτες μπορούν να σχεδιάζουν τις δικές τους επιλογές. Αυτό θα ελαχιστοποιήσει τις δαπάνες που συνδέονται με τις αρχικές δραστηριότητες για τα σύνθετα σταντ, γιατί οι εκθέτες θα έχουν την ευκαιρία να εξηγήσουν τι ακριβώς θέλουν και θα είναι πιο εύκολο για την εταιρία να δημιουργήσει τις προσφορές. Ίσως το χτίσιμο μίας σχέσης θα ελαχιστοποιηθεί μέσω της απώλειας της ανθρώπινης επαφής. Από την άλλη, αυτή η τεχνολογία είναι χρήσιμη για ξενόφερτους πελάτες, αφού δεν μπορούν να συναντηθούν προσωπικά με την εταιρία.

Μέσω της τεχνολογίας, ο χρόνος εργασίας θα μειωθεί ή ακόμα θα ανακατανεμηθεί και αυτό θα μπορούσε να αλλάξει τη φύση των οδηγών κόστους, καθώς ο πελάτης εμπλέκεται περισσότερο στη διαδικασία και μπορεί να διεκπεραιώσει συγκεκριμένες δαπάνες.

Όπου δεν υπάρχουν απαιτήσεις, κάποιος πρέπει να είναι στρατηγικός και να εκπαιδεύσει τους πελάτες, καθώς και να προσπαθήσει να τους κάνει να υιοθετήσουν ένα συγκεκριμένο στυλ, για να είναι πιο εύκολο να προγραμματιστούν με ακρίβεια οι δραστηριότητες, γιατί έτσι θα υπάρχουν λιγότερες αλλαγές και αποκλίσεις στο πρόγραμμα. Είναι ζωτικής σημασίας να εκπαιδευτούν κυρίως αυτοί που δεν ξέρουν τι θέλουν.

Το ABM θα πρέπει να είναι ικανό να ταιριάζει τη *Mässprocessen*, αφού αυτό το σύστημα είναι ήδη μία πολύ καλή αρχή για την ανάπτυξη του ABC και επομένως του ABM. Επιπλέον, όπως ισχυρίζονται ο Kaplan και ο Cooper (1998), η εταιρία πρέπει να έχει ξεκάθαρους στόχους με το ABC και έχουμε διαπιστώσει ότι η Elmia το θέλει για να βελτιώσει τη δουλειά της στα πλαίσια πώλησης των σωστών προϊόντων.

5.5 Πότε δουλεύει το σύστημα ABC;

Ακόμα και αν η θεωρητική μας δραστηριότητα που βασίζεται στον προγραμματισμό κόστους δεν λεπτομερής και δεν περιέχει υπολογισμούς, πιστεύουμε ότι ξεδιαλύνει λίγο τα πράγματα, φέρνει περισσότερη βεβαιότητα και σίγουρα θα βοηθάει όταν πρόκειται για την κατανόηση των πελατών. Δίνει μία πιο ξεκάθαρη εικόνα, όπως αναφέρθηκε σε άλλη έρευνα (Malmi 1997, Björmenak 1997, Soim et al, 2000).

Από το μοντέλο μας του ABC, μπορούμε να δούμε ότι οι εργαζόμενοι είναι ένα μεγάλο κομμάτι του, και αν η μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται στα αλήθεια, μπορεί να προκύψουν προβλήματα, αν το προσωπικό αρχίζει να νιώθει ότι παρακολουθείται και αυτό μπορεί να προκαλέσει αντίδραση, όπως πολλοί ειδικοί σχολιάζουν. Παρόλα αυτά, ο φόβος του να χάσουν τη δουλειά τους δεν αποτελεί πρόβλημα σε αυτήν την περίπτωση, από τη στιγμή που οι εργαζόμενοι είναι πολύ σημαντικοί για τις περισσότερες δραστηριότητες και αυτό είναι κατάλληλο για την υπηρεσία στησίματος

και τοποθέτησης . η δραστηριότητα που βασίζεται στην κοστολόγηση θα μπορούσε να είναι πολύ σύνθετη για να εφαρμοστεί, αφού είδαμε ότι ο κανονισμός των δαπανών συνήθως σταματάει την παραγωγή στην εταιρία και επίσης κάποιος μπορεί να φτάσει στο τέλος χάνοντας τη δουλειά, αν η προτεραιότητα παραμένει πάρα πολύ στ διαχείριση κόστους. Το περιβάλλον είναι δυναμικό και η θεωρία μπορεί να μην είναι.

Σύμφωνα με διάφορους ειδικούς, υπάρχει η ανάγκη να υπάρχουν ξεκάθαροι στόχοι με το τι θα γίνει με τις δραστηριότητες που βασίζονται στην κοστολόγηση και οι συνεντευξιζόμενοι έχουν συμφωνήσει στο τι θα ήθελαν να αποκομίσουν από αυτή τη μέθοδο, έτσι ώστε να μη δημιουργηθούν προβλήματα με την προϋπόθεση ότι αν στα αλήθεια εφαρμοστεί και χρησιμοποιηθεί, παρέχονται απαντήσεις στις σωστές ερωτήσεις.

Μία καλή επικοινωνία και ενσωμάτωση στη δομή και την κουλτούρα της εταιρίας (καθώς διακρίνεται σημαντική από το Malmi 1997 et al), δε θα έπρεπε να είναι κάποιο εμπόδιο, αφού πρόκειται για μία μικρή εταιρία και όλοι φαίνονται να συνεργάζονται αρμονικά, παρέχοντας πληροφορίες για το τι γίνεται. Παρόλα αυτά, καθώς η Elmia είναι μία μικρή εταιρία, μπορεί να μην υπάρχουν αρκετές πηγές που θα αναλάβουν μία σύνθετη παρουσίαση, όπως είναι το σύστημα ABC. Με ένα μικρό αριθμό εργαζομένων, θα υπήρχε μεγάλη πίεση ως προς το να διεξαχθεί όλη η απαραίτητη δουλειά, καθώς και η κανονική και αναμενόμενη δουλειά. Από την άλλη πλευρά, αφού πρόκειται για μία μικρή τοποθέτηση και στήσιμο, ίσως μία ABC μέθοδος να είναι απλή να εφαρμοστεί εδώ, ειδικά στις προσφορές έτοιμων σταντ, καθώς είναι πιο εύκολο να σχεδιαστούν και επίσης επιτυγχάνεται μεγαλύτερο ποσοστό πωλήσεων από ότι με τις επιλογές σταντ που απαιτούν σχεδιασμό. Σε αντίθεση, οι σύνθετες επιλογές μπορεί να χρειαστούν περισσότερο το ABC σύστημα καθώς προκαλούν πολλές δευτερεύουσες δαπάνες να χαθούν στους υπολογισμούς.

5.6 Συζήτηση

Θέλαμε να δούμε αν η δραστηριότητα που βασίζεται στην κοστολόγηση θα μπορούσε να εφαρμοστεί σε μία εκδήλωση οργάνωσης της εταιρίας, και επιλέξαμε την Elmia AB σαν παράδειγμα. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης είναι ειδικά της εταιρίας και για αυτό

το λόγο επηρεάζει τα δικά μας αποτελέσματα. Από τη μία πλευρά, η Elmia ως διοργανώτρια τυπικών εκδηλώσεων, θα μπορούσε να είναι μία γενική αναπαράσταση αυτού του τύπου των εταιριών και μετά μπορούμε να ισχυριστούμε ότι η δραστηριότητα που βασίζεται στην κοστολόγηση είναι και εφαρμόσιμη και όχι σε αυτό το στήσιμο. Πρώτον, έχουμε ήδη διαπιστώσει μία τάση αυτής της μεθόδου μέσω του Mässprocessen, και ο προσδιορισμός των κυριότερων δραστηριοτήτων θα έπρεπε να είναι λογικός για να διαχειριστεί για τις διοργανώσεις εκδηλώσεων, αν κάποιος εστιάσει σε μικρά επιχειρηματικά κεφάλαια ή παρουσιάσεις, όπως κάναμε εμείς, γιατί αυτό διευκολύνει το σχεδιασμό των εργασιακών καθηκόντων.

Δεν έχουμε λάβει υπόψη μας όλες τις δραστηριότητες που διεξάγονται για μία ολόκληρη εμπορική επίδειξη, ειδικά εκείνες που συμπεριλαμβάνουν απλές υπηρεσίες που δεν έχουν σχέση με απτά προϊόντα. Κάποιος μπορεί να φανταστεί μία διοργάνωση μεγάλης εμπορικής επίδειξης και πόσες διαδικασίες προκύπτουν εκεί, και ενώ εμείς ισχυριζόμαστε ότι το πρώτο βήμα βαίνει καλώς, μπορεί να μην πηγαίνει καλά για κάποια άλλη πιο σύνθετη εκδήλωση. Μελετώντας τις πηγές με σκοπό να υπολογιστεί το κόστος για κάθε δραστηριότητα, είναι αρκετά δύσκολο να διαχειριστεί σε μία εκδήλωση, αφού είναι επίπονο ακόμα και για μία μικρή οργάνωση, όπως είναι η Elmia.

Αυτό έχει να κάνει με το γεγονός ότι κάποιος πρέπει να προμηθεύσει τις πηγές με ακρίβεια, αλλά δεν μπορεί να το κάνει αυτό αν η απαίτηση είναι δύσκολη να εκτιμηθεί, αφού έτσι γίνεται σε αυτήν την περίπτωση για αυτό τον τύπο στησίματος. Οι εκθέτες αλλάζουν τις προτιμήσεις τους και αυτό μερικές φορές ξεφεύγει από τον έλεγχο της εταιρίας, γιατί μπορεί να εξαρτάται από εξωτερικούς παράγοντες, τάσεις και περιβάλλον. Για αυτό το λόγο είναι δύσκολο να διαχωριστούν και να προσδιοριστούν μεταβλητές και σταθερές δαπάνες και να λυθούν προβλήματα αξιοποίησης ικανότητας, ειδικά για τα σταντ που απαιτούν σχεδιασμό. Αυτό που δίνει πιθανότητες εδώ είναι να βρεθεί ένας τρόπος να μάθουμε περισσότερα για τους εκθέτες, τις προσδοκίες τους και να τους κατηγοριοποιήσουμε κατάλληλα, έτσι ώστε κάποιος να προσπαθήσει να εφαρμόσει τη δραστηριότητα που βασίζεται στο κόστος.

Προσδιορίζοντας τους οδηγούς κόστους αποδεικνύεται πολύ σημαντικό για έναν διοργανωτή εκδήλωσης, τουλάχιστον στο παράδειγμα που μελετήσαμε. Αυτό ισχύει γιατί οπωσδήποτε θα βοηθήσουν στον προσδιορισμό του τι αποτελεί αξία για τους

πελάτες. Από την άλλη, αξιολόγηση συμπεριφορών, όπως οι ικανότητες και η ποιότητα σαν καθοριστική για τις δαπάνες, προκαλεί αρκετά προβλήματα.

Το τελικό βήμα του ABC , είναι αρκετά δύσκολο να εφαρμοστεί, αφού οι εκθέτες τουλάχιστον αυτοί που νοικιάζουν σχεδιασμένες προσφορές, έχουν ποικίλες δραστηριότητες και αυτές δεν μπορούν να συγκεντρωθούν ή να σταθεροποιηθούν έναντι των διαφορετικών εκθεσιακών σταντ.

Υπάρχει επίσης μία πλευρά της έρευνας που κάνει τη γενίκευση δύσκολη. Έχουμε λάβει υπόψη μας τη συγκεκριμένη κατάσταση της Elmia, με αναφορά στο ABC, επομένως η γενική εφαρμογή στην ουσία θα εξαρτιόταν από συγκεκριμένη συμπεριφορά του κάθε διοργανωτή εκδήλωσης, όταν πρόκειται για την κουλτούρα, την οικονομική κατάσταση και όλα τα υπόλοιπα. Άλλη εμπορική επίδειξη μπορεί να εκτεθεί σε μία διαφορετική κατάσταση, η οποία μπορεί να προκαλέσει την ανάγκη για μία διαφορετική ματιά στο σύστημα ABC. Η μέθοδος απαιτεί ατομικούς στόχους και σημασία. Για αυτό το λόγο προτείνουμε ότι οι παραπέρα έρευνες γίνονται σε άλλους διοργανωτές εκδηλώσεων, ίσως και για τα εκθεσιακά σταντ και αργότερα και στα άλλα μέρη της εμπορικής επίδειξης, καθώς και παρακάτω εκδηλώσεις. Μετά, κάποιος θα μπορούσε να ερευνήσει και να συγκρίνει διαφορετικούς διοργανωτές με σεβασμό στο μέγεθος ή τους τύπους των πελατών και να δει πως επηρεάζεται το ABC από αυτά τα πράγματα στο ίδιο περιβάλλον ή από τον κλάδο της υπηρεσίας της βιομηχανίας.

Οι εταιρίες οργάνωσης εκδηλώσεων είναι οπωσδήποτε ένα βάθρο για τη δραστηριότητα που βασίζεται στις τεχνικές κοστολόγησης, γιατί όπως δείχνει η περίπτωση της Elmia, υπάρχουν πολλές δευτερεύουσες δραστηριότητες που απαιτούν περισσότερη προσοχή και αυτό πρέπει να υπολογιστεί, αλλιώς η κοστολόγηση και ο προσδιορισμός τιμών θα είναι αυθαίρετα. Κάτι ακόμα που διαπιστώσαμε, είναι ότι οι πελάτες είναι ζωτικής σημασίας, γιατί αυτοί αποφασίζουν ποιες δραστηριότητες θα παρουσιαστούν και ποιες πηγές θα χρησιμοποιηθούν. Επομένως, είναι πολύ σημαντικό η εταιρία να γνωρίζει τους πελάτες της πολύ καλά, αν θέλει να προχωρήσει με μία ακριβής κοστολόγηση για τον εαυτό της. Είναι μία συνεχής αλυσίδα, γιατί οι εκθέτες βασίζονται στους διοργανωτές εκδηλώσεων, οι οποίοι τους προμηθεύουν με όλες τις απαραίτητες δραστηριότητες που θα τους βοηθήσουν να φερθούν επιχειρηματικά με

τους δικούς τους πελάτες και γίνεται φανερό ότι στο τέλος ανάγεται σε κάτι περισσότερο από τη διαχείριση κόστους.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όταν αρχίσαμε να πληροφορούμαστε τη δραστηριότητα που βασίζεται στην κοστολόγηση, δεν φαινόταν να είναι μία δύσκολη μέθοδος, αλλά καθώς εργαζόμασταν πάνω σε αυτή, όλο και περισσότερο, συνειδητοποιήσαμε ότι είναι πολύπλοκη και δεν υπάρχει στην ουσία, ξεκάθαρος προσδιορισμός του συστήματος ABC, καθώς σημαίνει διαφορετικά πράγματα για κάθε άνθρωπο. Είναι απλά ένας τρόπος σχεδιασμού και καθορισμού των δευτερεύουσων δαπανών και δείχνει ότι κάποιος πρέπει να ενώνει τους τομείς μίας οργάνωσης, αν πρόκειται να φανεί χρήσιμο. Επιπλέον, η μέθοδος πρέπει να ταιριάζει και με τον πραγματικό κόσμο. Αυτό το κάνει δύσκολο να έχει μία ξεκάθαρη απάντηση όσον αφορά το δικό μας σκοπό.

Διαπιστώσαμε ότι ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων είναι εύκολος να εφαρμοστεί, τουλάχιστον σε αυτό το παράδειγμα. Καταφέραμε, επίσης, να απεικονίσουμε τις πηγές, αν και υπάρχει δυσκολία στο να γνωρίζουμε πόσες απαιτούνται, ποιες είναι σταθερές ή μεταβλητές και πόσες θα χρησιμοποιηθούν, ειδικά αν η επιλογή του εκθεσιακού πάγκου είναι κατά παραγγελία. Οι οδηγοί ήταν ενδιαφέροντες για μελέτη, και μπορούν να εφαρμοστούν, τουλάχιστον θεωρητικά, δίνοντας έτσι μία ολοκληρωμένη άποψη για τους διαφορετικούς πελάτες. Το τελικό μέρος του ABC είναι εφαρμόσιμο στις περιπτώσεις των απλών, σταθερών και προβλέψιμων υποθέσεων, αλλά προκαλεί προβλήματα οι δραστηριότητες και οι δαπάνες τους δεν μπορούν να είναι κοινές έναντι διαφορετικών επιλογών που απαιτούν σχεδιασμό.

Η έρευνα δείχνει ότι η ABC μέθοδος είναι αρκετά ευέλικτη στη φύση, γιατί οι θεωρητικές απόψεις δεν μπορούν πάντα να αντιστοιχούν σε ένα δυναμικό περιβάλλον. Επομένως, η μέθοδος πρέπει να ανακεφαλαιωθεί, ειδικά όταν πρόκειται για τους διοργανωτές εκδηλώσεων και τις υπηρεσίες γενικότερα, γιατί η διαδικασία πρέπει να ξεκινήσει με τον πελάτη. Παρόλα αυτά, η δραστηριότητα που βασίζεται στην

κοστολόγηση, μπορεί να παρέχει μία καλύτερη και πιο καθαρή εικόνα της κατάστασης, στην οποία βρίσκεται η εταιρία.

Τέλος, μπορούμε να πούμε ότι το ABC είναι εφαρμόσιμο σε μία εταιρία οργάνωσης εκδηλώσεων, που βασίζεται στο παράδειγμα της Elmia, αλλά είναι εφαρμόσιμο μόνο σε κάποιο βαθμό, και τουλάχιστον το επεξεργαζόμαστε σε χαρτί. Παρόλα αυτά, σε μία μεγαλύτερη κλίμακα, χρειάζεται περισσότερη έρευνα με αναφορά στους διοργανωτές εκδηλώσεων, αν κάποιος επιθυμεί να φτάσει σε ένα πιο ξεκάθαρο συμπέρασμα. Είναι απαραίτητο, να λαμβάνουμε υπ' όψιν μας το ABC για τους διοργανωτές εκδηλώσεων, γιατί οι δευτερεύουσες δαπάνες μπορεί να είναι πολλές, και για μία φορά, αυτή η μέθοδος θα συμβάλλει στην κατανόηση των πελατών, και επομένως κάποιος θα είναι ικανός να τους εξυπηρετήσει καλύτερα.

BIBΛIOΓPAΦIA

- Affärsdata. (2006, October 15). Företagsfakta – Elmia AB. Retrieved 2006-10-16, from http://www.ad.se.bibl.proxy.hj.se/ff/ff_rapport.php?orgnr_rapport=55635424413
- Ax, C. & Ask, U. (1995). Cost management: produktkalkylering och ekonomistyrning under utveckling. Lund: Studentlitteratur.
- Ax, C. Johansson, C. & Kullvén, H. (2003). Den nya ekonomistyrningen (2:a upplagan). Malmö:Liber ekonomi.
- Baird, K. M., Harrison, G. L. & Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organisational and cultural factors. *Management Accounting Research*. 15, 383-399.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*. 8, 3-17.
- Bromwich, M. & Hong, C. (1999). Activity-based costing systems and incremental costs. *Management Accounting Research*. 10, 39-60.
- Cagwin, D. & Bouwman, M. J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research* 13, 1-39.
- Denzin, N. & Lincoln, Y. (1994). *Handbook of qualitative research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Drury, C. (2000). *Management & Cost Accounting* (5th ed.). Thomson Learning.
- Elmia. (2006a). Trade fair facts. [Brochure]. (Available from Elmia AB, SE-550 06 Jönköping, Sweden).
- Elmia (2006b). Stand Packages. [Catalogue]. (Available from Elmia AB, SE-550 06 Jönköping, Sweden).
- Elmia (2006c). Service Catalogue. [Catalogue]. (Available from Elmia AB, SE-550 06 Jönköping, Sweden).
- Elmia Homepage. (2006a). About Elmia. Retrieved 2006-09-28, from http://www.elmia.se/about_uk.htm

- Elmia Homepage. (2006b). Elmia exhibition service. Retrieved 2006-10-28, from <http://www.elmia.se/utstallarservice/eng/>
- Fairlink. (2006). Den svenska mässbranschen. Retrieved 2006-12-16, from www.fairlink.se
- Frost, W. (2005). ABCs of activity based management: crushing competition through performance improvement. New York: U.S.A.
- Grönroos, C. (2000). Service Management and Marketing: a customer relationship management approach (2nd ed.). John Wiley & Sons Ltd. Chichester.
- Homburg, C. (2001). A note on optimal cost driver selection in ABC. *Management Accounting Research*. 12, 197-205. 44
- iCenter. (2005). Activity-Based Costing. Retrieved 2006-09-30, from <http://www.dod.mil/comptroller/icenter/learn/abcosting.htm>
- Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*. 11, 349-362.
- Jones, C. T. & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organisations and Society*. 27, 121-163.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press, Boston Massachusetts
- Lincoln, Y. S. & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, CA: Sage Publications, Inc.
- Major, M. & Hopper, T. (2005). Managers divided: Implementing ABC in a Portugese telecommunications company. *Management Accounting Research*. 16, 205-229.
- Malmi, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralised organisation. *Management Accounting Research*. 8, 459-480.
- McMillan, J. H. & Schumacher, S. (1993). *Research in education: a conceptual introduction* (3rd ed.). New York: Harper Collins College Publishers.
- Pickton, D. & Broderick, A. (2005). *Integrated Marketing Communications* (2nd ed.). Pearson Education, Ltd.

- Pine II, B. J. & Gilmore, J. H. (1998, July-August). Welcome to the experience economy. *Harvard Business Review*. pp. 97-105.
- Prinsloo, E., Vorster, P. J. & Sibaya, P. T. (1996). *Teaching with confidence*. Pretoria: Kagiso Tertiary.
- Schlesinger, L. A. & Heskett, J. A. (1991, September-October). The Service-Driven Service Company. *Harvard Business Review*. pp. 71-81.
- Soin, K., Seal, W. & Cullen, J. (2002). ABC and organisational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*. 13, 249-271.
- Value Creation Group, Inc. (2005). *Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity*
- *Based Budgeting Information*. Retrieved 2006-09-30, from http://www.activitybasedmgmt.com/ABM_ABC_Information.htm
- Zeithaml, V. A. & Bitner, M. J. (2003). *Services Marketing: Integrating Customer Focus Across the firm* (3rd ed.).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράρτημα 2: Λύσεις των σταντ



Εικόνα A-1 Απλό ολοκληρωμένο σταντ από Αλουμίνιο. Πηγή:Elmia(2006b)



Εικόνα A-2. απλό, ολοκληρωμένο σταντ από ξύλο. . Πηγή:Elmia(2006b)



Εικόνα Α-3. Πολύπλοκο σταντ παροχής. Πηγή:Elmia(2006b)



Εικόνα Α-4. Πολύπλοκο σταντ παροχής. Πηγή:Elmia(2006β)