

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

Σύγχρονες Εξελίξεις στη Διοικητική Λογιστική

Διπλωματική Εργασία

που υποβλήθηκε στο Τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Λογιστική και Ελεγκτική από την

Παρασύρη Αντιγόνη

Ηράκλειο

Απρίλιος 2013

Δήλωση Αυθεντικότητας

Ο μεταπτυχιακός φοιτητής που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει ολόκληρη την ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στη βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και χαρακτήρα της χρήσης (μη-εμπορικός, μη-κερδοσκοπικός αλλά εκπαιδευτικός-ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί (τμήμα κειμένου, πίνακες, σχήματα, εικόνες κ.λπ.), του σκοπού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright, και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου.

Η παρούσα εργασία εγκρίθηκε ομόφωνα από την τριμελή εξεταστική επιτροπή η οποία ορίστηκε από την ΓΣΕΣ του Τμήματος Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης, σύμφωνα με το νόμο και τον εγκεκριμένο Οδηγό Σπουδών του ΠΜΣ «Λογιστική και Ελεγκτική». Τα μέλη της επιτροπής ήταν:

- Σώρρος Ιωάννης (Επιβλέπων)
- Σταματόπουλος Θεόδωρος (Μέλος)
- Αρβανίτης Σταύρος (Μέλος)

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης δεν υποδηλώνει αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα.

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επίκουρο καθηγητή κ. Ιωάννη Σώρρο, καθηγητή μου στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα «Λογιστική και Ελεγκτική» και επιβλέποντα στη διπλωματική μου εργασία, για την καθοδήγηση και τη συνδρομή του στην εκπόνηση της εργασίας αυτής.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα για τις γνώσεις που μου έδωσαν.

Ευχαριστώ ιδιαίτερος την τριμελή επιτροπή αξιολόγησης της εργασίας μου για τις σημαντικές υποδείξεις τους.

Θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην κ. Μαρία Κυπριωτάκη και τον κ. Μύρωνα Συμεουδάκη για την πολύτιμη βοήθειά τους και στήριξη στις δυσκολίες που αντιμετώπισα κατά τη συγγραφή της εργασίας μου. Για τη συμπαράσταση και την υποστήριξή της κατά τη διάρκεια του προγράμματος ευχαριστώ την κ. Ελευθερία Δερμιτζάκη.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς και τον σύζυγό μου για την υποστήριξη που μου παρείχαν και την κατανόηση που έδειξαν σε όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΛΙΚΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ - TOTAL QUALITY MANAGEMENT (TQM)	4
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
2.2 ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΤQM.....	8
2.3 ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ TQM.....	8
2.4 ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΤQM.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ - PERFORMANCE MANAGEMENT (PM)	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ BALANCED SCORECARD	13
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	13
4.1.1 Η ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΗ ΤΟΥ ΕΞΕΛΙΞΗ	14
4.2 ΣΧΕΔΙΑΖΟΝΤΑΣ ΤΟ BALANCED SCORECARD	15
4.2.1 ΟΙ ΤΕΣΣΕΡΙΣ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ BALANCED SCORECARD	17
4.2.2 ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΑΛΛΗΛΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ – ΤΟ CAUSAL EFFECT ΣΤΟ BALANCED SCORECARD.....	20
4.2.3 Ο ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΧΑΡΤΗΣ.....	22
4.2.4 Ο ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ BALANCED SCORECARD.....	24
Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Δημητράς κ.ά., 2010), κατά τη διαδικασία σχεδιασμού του Balanced Scorecard η επιχείρηση ακολουθεί έξι στάδια:.....	24
4.3 ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΣ ΤΟ BALANCED SCORECARD.....	25
4.3.1 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	26
4.3.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	27
4.4 Η ΚΡΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΟ BALANCED SCORECARD	31
4.5 ΤΟ BALANCED SCORECARD ΚΑΙ Ο ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΤΟ LEAN ACCOUTING.....	35
5.1 LEAN MANAGEMENT	35
5.2 ΤΟ LEAN ACCOUNTING	36
5.2.1 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΟΥΝ ΤΟ LEAN ACCOUNTING – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	37
5.2.2 ΑΡΧΕΣ, ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΤΟΥ LEAN ACCOUNTING ...	41
5.3 ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΣ ΤΟ LEAN ACCOUNTING.....	48
5.3.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	48

5.3.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ LEAN ACCOUNTING.....	49
5.4 Η ΚΡΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΟ LEAN ACCOUNTING	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ- ACTIVITY BASED COSTING (ABC)	54
6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	54
6.2 ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΤΟ ΑΝΕΛΑΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ - STICKY COST	59
7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	59
7.2 Η ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΟΥ STICKY COST ΚΑΙ ΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΤΗΝ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ.....	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ ΤΟΥ MANAGEMENT.....	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	68
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	70
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....	70
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	77
Σχήμα 1: Το Balanced Scorecard.....	77
Σχήμα 2: Το Balanced Scorecard για δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.....	78
Σχήμα 3: Τα κόστη σε ένα ρεύμα αξίας.....	79
Σχήμα 4: Το Box score	79
Σχήμα 5: Ποσοστά χρήσης/απόρριψης εργαλείων ανάλυσης κόστους προϊόντος	80
Σχήμα 6: Ποσοστά χρήσης/απόρριψης εργαλείων αξιολόγησης της απόδοσης	80
Σχήμα 7: Ποσοστά χρήσης κοστολογικών συστημάτων	81
Πίνακας 1: Ενδεικτικές μετρήσεις για τις τρεις διαστάσεις του Balanced Scorecard.....	82
Πίνακας 2: Δείκτες χρηματοοικονομικής επίδοσης.....	83
Πίνακας 3: Διαφορές μεταξύ της κοστολόγησης βάση δραστηριότητας (ABC) και των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης.....	84

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή είναι μια βιβλιογραφική ανασκόπηση και παρουσίαση κάποιων από τις σύγχρονες τάσεις της Διοικητικής Λογιστικής. Η Διοικητική Λογιστική εφαρμόζει μεθόδους και υιοθετεί φιλοσοφίες που έχουν να κάνουν με τον τρόπο διοίκησης. Επίσης χρησιμοποιεί εργαλεία και συστήματα για να εκτιμήσει την απόδοση και να προσδιορίσει το κόστος. Τις τελευταίες δεκαετίες έχουν αναπτυχθεί θεωρίες, μέθοδοι και εργαλεία που σκοπό τους έχουν να βοηθήσουν τη διοίκηση στη λήψη των σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων στην προσπάθειά της να διασφαλίσει την επιβίωση, την κερδοφορία και τη μακροήμερευση της επιχείρησης, αντιμετωπίζοντας ένα ολοένα πιο ανταγωνιστικό περιβάλλον. Εξετάζουμε αναλυτικά το Total Quality Management, ως μία φιλοσοφία της διοίκησης που δίνει έμφαση στην ποιότητα. Επίσης, εξετάζουμε το Performance Management ως ένα σύστημα διοίκησης της απόδοσης, δίνοντας έμφαση στην πιο διαδεδομένη έκφρασή του, το Balanced Scorecard. Αναλύουμε, ακόμα, το Lean Accounting, ως ένα εντελώς διαφορετικό σύστημα της διοικητικής λογιστικής, που πηγάζει από τη φιλοσοφία του Lean Manufacturing και του Lean Management, και έχει στο επίκεντρό του τη μείωση της σπατάλης των πόρων και τη μεγιστοποίηση της αξίας για τον πελάτη. Αποτελεί, επίσης, μια νέα προσέγγιση στον τρόπο κοστολόγησης των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Επίσης, εξετάζουμε το Activity Based Costing, που διαφέρει από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης των γενικών βιομηχανικών εξόδων, και προτείνεται από κάποιους συγγραφείς ως ένα σύστημα που μπορεί να υποστηρίξει το Lean Manufacturing. Τέλος, αναφερόμαστε στην έννοια του Sticky Cost, ως ένα εναλλακτικό μοντέλο, που υποδεικνύει πώς και γιατί το κόστος μιας επιχείρησης μπορεί να συμπεριφερθεί με ασύμμετρο τρόπο.

Στην εργασία αυτή δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στην παρουσίαση του Lean Accounting, διότι αποτελεί στην ουσία την έκφραση μιας διαφορετικής φιλοσοφίας που επηρεάζει σε βάθος όλες τις δραστηριότητες και λειτουργίες μιας επιχείρησης, καθώς επίσης και του Balanced Scorecard, διότι είναι ένα διαδεδομένο σύστημα αξιολόγησης της απόδοσης με επιτυχείς εφαρμογές σε οργανισμούς τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα.

Λέξεις κλειδιά: Διοικητική Λογιστική, Total Quality Management, Performance Management, Lean Accounting, Activity Based Costing, Sticky Cost, Balanced Scorecard.

Abstract

This assignment is a literature review and a presentation of some of the modern trends of Managerial Accounting.

Managerial Accounting implements methods and adopts philosophies that have to do with management. It also uses means and systems to estimate the performance and assess the cost. During the last decades, theories, methods and means have been developed so as to help people in administration to make proper business decisions while companies have been trying to ensure their survival, their profitability and their longevity in an increasingly competitive environment. We analyze the Total Quality Management, as an administration's philosophy which focuses on the quality. We analyze the Performance Management, as a system which evaluates the performance of a management, focusing on its most widely-spread aspect, the Balanced Scorecard. We also analyze Lean Accounting, as a totally different system of the Managerial Accounting which stems from the philosophy of Lean Manufacturing and Lean Management and which focuses on the reduction of wastage of resources and on the maximization of the value for the customer. Moreover, it is a new approach to the way of cost accounting of the products and the production services.

Furthermore, we examine the Activity Based Costing which is different from the common cost accounting systems in the way of dealing with the general industrial expenses and it is proposed, by some writers, as a system which can support Lean Manufacturing. Last but not least, we refer to the concept of Sticky Cost, as an alternative model, which indicates the way and the reason why the cost of a company can act in a disproportionate way.

In this assignment, particular emphasis was laid on the presentation of Lean Accounting, because it is basically the expression of a different philosophy which profoundly affects all the major activities and the functions of a business. Finally, emphasis has been laid on Balanced Scorecard, because it is a wide-spread performance evaluation system with successful implements on organizations in both the private and the public sector.

Key words: Managerial Accounting, Total Quality Management, Performance Management, Lean Accounting, Activity Based Costing, Sticky Cost, Balanced Scorecard.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η διοικητική λογιστική ασχολείται με την παροχή πληροφόρησης στα στελέχη εντός της επιχείρησης, σε αντίθεση με τη χρηματοοικονομική λογιστική, που ασχολείται με την παροχή πληροφορίας σε ενδιαφερόμενους εκτός της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, σε μετόχους, πιστωτές και το κράτος.

Τα στελέχη της διοίκησης μιας επιχείρησης ασχολούνται με τρεις βασικές εργασίες: τον προγραμματισμό, την άσκηση διεύθυνσης και την υποκίνηση, και τον έλεγχο. Ο προγραμματισμός έχει να κάνει με την επιλογή μιας δράσης από διάφορες εναλλακτικές, ως την πιο συμφέρουσα για τους μακροπρόθεσμους στόχους της επιχείρησης, και τον καθορισμό του πως θα εφαρμοστεί αυτή η δράση. Η άσκηση διεύθυνσης και η υποκίνηση αφορά την κινητοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της πραγματοποίησης των επιχειρηματικών σχεδίων που έχει θέσει η διοίκηση, τηρώντας πλάνα, χρονοδιαγράμματα και εκτελώντας τις εργασίες ρουτίνας της επιχείρησης. Ο έλεγχος αφορά την τήρηση των πλάνων και χρονοδιαγραμμάτων που έχουν τεθεί και την τροποποίησή τους, αν αυτό απαιτούν οι περιστάσεις. Για να γίνει αυτό απαιτείται ανατροφοδότηση με πληροφορίες που δείχνουν αν οι εργασίες προχωρούν όπως είχε σχεδιαστεί, αν προκύπτουν προβλήματα ώστε αυτά να λυθούν και αν χρειάζεται να τροποποιηθούν τα πλάνα της επιχείρησης. Η ανατροφοδότηση αυτή γίνεται με αναφορές επίδοσης, οι οποίες δείχνουν σε ποιο σημείο οι εργασίες δεν προχωρούν όπως θα έπρεπε.

Καθώς η διοικητική λογιστική είναι επιφορτισμένη για την παροχή πληροφοριών στα στελέχη της διοίκησης, θα πρέπει οι πληροφορίες αυτές να βοηθούν τα στελέχη της διοίκησης στη σωστή λήψη αποφάσεων. Για το λόγο αυτό η διοικητική λογιστική οφείλει να έχει κάποια χαρακτηριστικά που δεν τα έχει η χρηματοοικονομική λογιστική. Για παράδειγμα, θα πρέπει να έχει μελλοντικό προσανατολισμό, με την έννοια ότι θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις επικείμενες ή αναμενόμενες αλλαγές στις επιθυμίες των πελατών, στο οικονομικό περιβάλλον και στις συνθήκες ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει και οι αλλαγές αυτές να απεικονίζονται στις πληροφορίες που παρέχει στη διοίκηση. Θα πρέπει, επίσης, να παρέχει στοιχεία που να είναι κατάλληλα για τη λήψη συγκεκριμένων επιχειρηματικών αποφάσεων και για το λόγο αυτό θα πρέπει να διαθέτει την ανάλογη

ευελιξία στη συλλογή των στοιχείων και την επιλογή των κατάλληλων πληροφοριών. Καθώς η λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων χρειάζεται συχνά να γίνεται σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, η πληροφόρηση προς τη διοίκηση οφείλει να είναι έγκαιρη. Για το λόγο αυτό συχνά τα στελέχη προτιμούν να έχουν τα στοιχεία που χρειάζονται τη στιγμή που τα χρειάζονται έστω και αν αυτό σημαίνει ότι τα στοιχεία δεν θα είναι ακριβή αλλά εκτιμήσεις με σημαντική ακρίβεια. Επίσης, καθώς οι επιχειρηματικές αποφάσεις συχνά αφορούν μεμονωμένα τμήματα, γραμμές παραγωγής ή δραστηριότητες της επιχείρησης, η διοικητική λογιστική οφείλει να παρέχει πληροφορίες ανά τμήμα, γραμμή παραγωγής και δραστηριότητα, ή όπως επιτάσσει η οργάνωση της επιχείρησης, προκειμένου η διοίκηση να έχει ικανοποιητική εικόνα για την επίδοση και τις δυνατότητες της επιχείρησης. Επιπροσθέτως, τα στοιχεία και οι αναφορές που παρέχει η διοικητική λογιστική θα πρέπει να ακολουθούν τους κανόνες και τη μορφή που η διοίκηση έχει επιλέξει, ώστε να διευκολύνεται στη λήψη των αποφάσεων.

Η διοικητική λογιστική εφαρμόστηκε ήδη από την εποχή της βιομηχανικής επανάστασης στις μεγάλες βιομηχανικές μονάδες που δραστηριοποιούνταν τότε κυρίως στην κλωστοϋφαντουργία και τη βιομηχανία ατσαλιού. Αργότερα προέκυψε η ανάγκη ύπαρξης ενός συστήματος πληροφόρησης και για τους εκτός επιχείρησης ενδιαφερόμενους, όπως οι πιστωτές, οι μέτοχοι, το κράτος και κυρίως οι αγορές κεφαλαίων από στις οποίες πλέον στρέφονταν οι επιχειρήσεις για την άντληση κεφαλαίων. Αυτό είχε σαν συνέπεια, να δοθεί μεγάλο βάρος στην υιοθέτηση συγκεκριμένων κανόνων και προτύπων που θα εφαρμόζονταν σε αυτή την προς τα έξω πληροφόρηση, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των παρεχόμενων στοιχείων. Μοιραία, η χρηματοοικονομική λογιστική αναπτύχθηκε σε βάρος της διοικητικής λογιστικής, η οποία έμεινε στάσιμη για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Καθώς όμως, στη διάρκεια του εικοστού αιώνα το επιχειρηματικό περιβάλλον άρχισε να αλλάζει με ταχείς ρυθμούς και οι προκλήσεις, τόσο σε επίπεδο οικονομίας όσο και σε επίπεδο ανταγωνισμού αυξήθηκαν, οι μεγάλες επιχειρήσεις πρωτοπόροι στον τομέα τους όπως οι General Motors, General Electric, Du Pont, Toyota, αντιλήφθηκαν ότι, ήταν επιτακτική η ανάγκη να υπάρχει ένα σύστημα διοικητικής λογιστικής ανεξάρτητο από την χρηματοοικονομική λογιστική, το οποίο θα τους παρείχε τις αναφορές και τα στοιχεία που πραγματικά χρειάζονταν για την άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης. Στη δεκαετία του '80 συντελέστηκαν θεαματικές αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο οργανώνονταν και διοικούνταν οι επιχειρήσεις,

καθώς ήταν φανερό ότι στη νέα πραγματικότητα οι παλιές πρακτικές ήταν πια αναποτελεσματικές. Προσπαθώντας να ανταπεξέλθουν στις νέες προκλήσεις μεγάλες επιχειρήσεις άρχισαν να εφαρμόζουν καινούργια συστήματα οργάνωσης της παραγωγής, όπως η παραγωγή Just-in-time (JIT), η λιτή παραγωγή (Lean Production), αλλά και διοίκησης, όπως η διοίκηση ολικής ποιότητας (Total Quality Management – TQM), το Lean Management, η διοίκηση βάση αξίας (Value Based Management – VBM), η διαχείριση απόδοσης (Performance Management-PM) και ο πίνακας ισορροπημένης στοχοθεσίας (Balanced Scorecard - BSC). Παράλληλα, στον τομέα της διοικητικής λογιστικής άρχισαν να εφαρμόζονται νέα συστήματα κοστολόγησης, ως μια ακριβέστερη και ορθολογικότερη θεώρηση για τον καταλογισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ), όπως η κοστολόγηση βάση δραστηριότητας (Activity Based Costing), η κοστολόγηση βάση στόχου (Target Costing), το Lean Accounting και τα ανελαστικά κόστη (sticky costs).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΛΙΚΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ - TOTAL QUALITY MANAGEMENT (TQM)

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι απαρχές της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας (ΔΟΠ) – TQM (Total Quality Management) βρίσκονται στην Ιαπωνία, όπου στο τέλος της δεκαετίας του '40 η ανάγκη ανασυγκρότησης της μεταπολεμικής ιαπωνικής οικονομίας και αύξησης της αξίας του παραγόμενου προϊόντος της βιομηχανίας της, οδήγησαν στη δημιουργία μιας επιτροπής επιστημόνων και μηχανικών, οι οποίοι έφτιαξαν μια στατιστική μέθοδο ελέγχου της ποιότητας και προώθησαν την εκπαίδευση και προσαρμογή των επιχειρήσεων προς τη μέθοδο αυτή, διαχέοντας τη φιλοσοφία της βελτίωσης της ποιότητας στον παραγωγικό ιστό της χώρας τους.

Αργότερα, στη δεκαετία του '80, η ιαπωνική αυτή φιλοσοφία περιγράφηκε με τρόπο συστηματικό από τους K. Ishikawa (1985), W. E. Deming (1986) και J. Juran (1988), οι οποίοι της έδωσαν τα χαρακτηριστικά της θεωρίας, προσδιορίζοντας τις παραδοχές, τις αρχές και τις πρακτικές της και έκαναν τη φιλοσοφία της ΔΟΠ γνωστή και κατανοητή στο ευρύ κοινό του δυτικού κόσμου. Ήταν η εποχή που οι επιχειρήσεις άρχισαν να συνειδητοποιούν ότι δεν αρκούσαν οι οργανωτικές αναδιαρθρώσεις και η μείωση του μεγέθους για να επιβιώσουν και κυρίως να ηγηθούν σε ένα σκληρά ανταγωνιστικό περιβάλλον και στράφηκαν στην ποιότητα ώστε να αποκτήσουν συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών τους. Έγινε έτσι κατανοητό ότι η ΔΟΠ δεν αφορούσε μόνο τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, που επιθυμούσαν τη βελτίωση των διαδικασιών παραγωγής και της ποιότητας των προϊόντων τους, αλλά κάθε επιχείρηση ή οργανισμό που στόχευε στη βελτίωση της ποιότητας του παραγόμενου προϊόντος ή υπηρεσίας.

Η ΔΟΠ είναι λοιπόν μία ενοποιημένη φιλοσοφία διοίκησης και εφαρμογής με πρακτικές που δίνουν έμφαση μεταξύ άλλων, στη συνεχή βελτίωση, στην ικανοποίηση των αναγκών των πελατών, στην στενότερη συνεργασία με τους προμηθευτές, στην ομαδική εργασία και στη συμβολή των εργαζομένων στις εξελίξεις που αποφασίζονται για την επιχείρηση, στη βαθμολόγηση των επιδόσεων και τη συνεχή μέτρηση των αποτελεσμάτων, στον επανασχεδιασμό διαδικασιών και τη βελτίωση του τρόπου παραγωγής, και στον μακροπρόθεσμο σχεδιασμό (Powell, 1995). Σύμφωνα με την JUSE (Japanese Union of Scientists and Engineers) (Juran,

1998 p.388) η ΔΟΠ είναι μια προσέγγιση της διοίκησης, η οποία σε κάθε επιχειρηματικό περιβάλλον προσπαθεί:

- ✓ Να καθιερώσει ξεκάθαρη και μακροπρόθεσμη στρατηγική και όραμα υπό την ευθύνη μιας ισχυρής ηγεσίας.
- ✓ Να χρησιμοποιήσει σωστά τις ιδέες, τις αξίες και τις μεθόδους της ΔΟΠ
- ✓ Να θεωρεί το ανθρώπινο δυναμικό και την πληροφορία ως ζωτικής σημασίας στοιχεία της επιχείρησης
- ✓ Να εφαρμόσει αποτελεσματικά ένα σύστημα διασφάλισης της ποιότητας και συστήματα διαχείρισης του κόστους, των μεταφορών, του περιβάλλοντος και της ασφάλειας,
- ✓ Να διασφαλίσει τις σχέσεις της επιχείρησης με τους πελάτες, τους εργαζόμενους, τους προμηθευτές, τους μετόχους και την κοινωνία,
- ✓ Να πραγματοποιεί συνεχώς τους επιχειρησιακούς στόχους στο πλαίσιο της επίτευξης της αποστολής της επιχείρησης, να φτιάχνει έναν οργανισμό με αξιосέβαστη παρουσία και να διασφαλίζει συνεχώς τα κέρδη.

Όπως κάθε θεωρία ή φιλοσοφία η ΔΟΠ κάνει κάποιες υποθέσεις και υιοθετεί συγκεκριμένες αρχές (R. Hackman et al, 1995). Οι υποθέσεις της ΔΟΠ αφορούν την ποιότητα, τους εργαζομένους, τα προβλήματα και την ευθύνη της διοίκησης. Οι αρχές αφορούν όσα πρέπει να κάνει μια επιχείρηση για να εφαρμόσει τη ΔΟΠ.

Η πρώτη υπόθεση αφορά την ποιότητα. Η ποιότητα έχει τον κεντρικό ρόλο στη ΔΟΠ, καθώς έχει γίνει σαφές ότι έχει μικρότερο κόστος το να παράγεις ποιοτικά προϊόντα, παρά προϊόντα χαμηλής ποιότητας, τα οποία θα επιβαρύνουν την επιχείρηση με το κόστος της επιπλέον επεξεργασίας και θα δημιουργήσουν δυσαρεστημένους πελάτες. Η υψηλή ποιότητα, ακόμα και αν έχει μεγαλύτερο κόστος παραγωγής, μπορεί να οδηγήσει σε αυξημένες πωλήσεις και άρα μεγαλύτερα έσοδα και αυξημένη κερδοφορία. Για το λόγο αυτό η ποιότητα θεωρείται κρίσιμος παράγοντας για την επιβίωση μιας επιχείρησης.

Η δεύτερη υπόθεση αφορά τους εργαζόμενους, οι οποίοι σύμφωνα με τη ΔΟΠ, ενδιαφέρονται για τη βελτίωση της ποιότητας στο αποτέλεσμα της εργασίας τους και επιθυμούν να παίρνουν πρωτοβουλίες που συμβάλλουν σε αυτή. Επιθυμούν επίσης να τους παρέχονται τα εργαλεία και η κατάλληλη εκπαίδευση για να βελτιώσουν τη δουλειά τους, αλλά και οι ευκαιρίες για να αναπτύξουν τις ιδέες τους και να υποβάλλουν προτάσεις, που σύμφωνα με την εμπειρία τους συμβάλλουν στη βελτίωση της ποιότητας. Αυτό που φαίνεται να δρα κατασταλτικά σε σχέση με τους

εργαζόμενους είναι παράγοντες που δημιουργούν αβεβαιότητα και ανησυχία, όπως είναι οι ποινές σε περίπτωση χαμηλής απόδοσης ή το σύστημα αμοιβής με ποσοστά (Hackman et al, 1995).

Η τρίτη υπόθεση αφορά τα προβλήματα. Σύμφωνα με τους Ishikawa, Deming και Juran οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν προβλήματα και προκλήσεις, που αφορούν και εμπλέκουν διάφορα τμήματα και διαδικασίες. Οι Deming και Juran προτείνουν τη λύση αυτών των προβλημάτων από κοινού, μέσω μιας διατμηματικής ομάδας όπου θα εκπροσωπούνται όλα τα εμπλεκόμενα τμήματα. Αντίθετα, ο Ishikawa θεωρεί ότι το κάθε τμήμα θα πρέπει να λύνει το μέρος του προβλήματος που το αφορά, ώστε να μην υπάρχει η αίσθηση ότι μια επιτροπή επιβάλλει τρόπους εργασίας και λειτουργίας στα επιμέρους τμήματα (Hackman et al, 1995).

Η τέταρτη υπόθεση αφορά την ευθύνη της διοίκησης. Η ΔΟΠ θεωρεί ότι η επίτευξη της ποιότητας αποτελεί τελική και αναπόδραστη ευθύνη των ανώτερων κλιμακίων της διοίκησης, καθώς σε αυτό το επίπεδο διοίκησης λαμβάνονται οι αποφάσεις και γίνεται ο στρατηγικός σχεδιασμός της επιχείρησης. Τελικά αν η διοίκηση δεν δεσμευτεί στην ολική ποιότητα, δεν έχει νόημα να το κάνει κανένας άλλος.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι επιχειρήσεις που θέλουν να βελτιώσουν την ποιότητα, οφείλουν να υιοθετήσουν κάποιες αρχές. Η πρώτη αρχή αναφέρεται στις διαδικασίες παραγωγής. Σύμφωνα με τη φιλοσοφία της ΔΟΠ, η επιχείρηση οφείλει να εστιάσει στις διαδικασίες με τις οποίες σχεδιάζονται και παράγονται τα προϊόντα της και να παρέχει την απαραίτητη εκπαίδευση στους εργαζόμενους ώστε να μπορούν να συμβάλουν στη βελτίωση της ποιότητας μέσω της εργασίας τους. Η δεύτερη αρχή έχει να κάνει με την ανάλυση των αποκλίσεων που παρουσιάζονται στα αποτελέσματα και στις διαδικασίες που ακολουθούνται, καθώς οι αποκλίσεις αυτές είναι η κύρια αιτία των προβλημάτων ποιότητας που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις. Αν δεν αντιμετωπιστούν τα αίτια των αποκλίσεων και τα λάθη στις διαδικασίες, οι εργαζόμενοι δεν μπορούν να βελτιώσουν την ποιότητα μέσω της εργασίας τους. Η τρίτη αρχή της ΔΟΠ είναι η διοίκηση βάση των δεδομένων (management by fact). Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να αναπτύξει ένα μηχανισμό συλλογής δεδομένων και πληροφοριών έτσι ώστε τα προβλήματα να γίνονται εγκαίρως αντιληπτά και να επιλύονται. Αυτό μπορεί να γίνει μέσω ενός κύκλου διαδικασιών που περιλαμβάνει τον καθορισμό των προβλημάτων που είναι άμεσης προτεραιότητας, την ανάλυση των αιτιών τους, την επιλογή και δοκιμή λύσεων. Η

τέταρτη αρχή που πρέπει να υιοθετήσει μια επιχείρηση για να βελτιώσει την ποιότητά της είναι η μάθηση και η συνεχής βελτίωση. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η ΔΟΠ θεωρεί την ποιότητα ως βασικό παράγοντα της μακροημέρευσης μιας επιχείρησης και για το λόγο αυτό η επιδίωξη της συνεχούς βελτίωσης της ποιότητας σε όλα τα επίπεδα θα πρέπει να είναι μια διαδικασία που δεν σταματάει ποτέ.

Για να θεωρηθεί ότι μια επιχείρηση ακολουθεί τις αρχές της ΔΟΠ χρειάζεται να κάνει κάποιες ενέργειες οι οποίες αποτελούν τον πυρήνα της εφαρμογής της ΔΟΠ στην πράξη. Οι ενέργειες αυτές περιλαμβάνουν την ταυτοποίηση των αναγκών και προσδοκιών που έχουν οι πελάτες της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα έγκαιρη παράδοση, αξιοπιστία προϊόντος. Με τον όρο «πελάτες» δεν νοούνται μόνο οι αγοραστές των τελικών προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης (external customers), αλλά και κάθε χρήστης εντός της επιχείρησης που χρησιμοποιεί υπηρεσίες ή προϊόντα άλλου τμήματος ή διαδικασίας (internal customers). Γνωρίζοντας τις απαιτήσεις των πελατών ή χρηστών η επιχείρηση μπορεί να βελτιώσει τις διαδικασίες έτσι ώστε να επιτύχει την ικανοποίηση των απαιτήσεων αυτών, δηλαδή να βελτιώσει την ποιότητα σύμφωνα με τις ανάγκες των πελατών της.

Η επιχείρηση χρειάζεται ακόμα να δημιουργήσει ένα δίκτυο προμηθευτών και συνεργατών βάση της ποιότητας των αγαθών και των υπηρεσιών που της παρέχουν και όχι βάση της τιμής που της προσφέρουν (Hackman et al, 1995). Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι το δίκτυο αυτό θα περιλαμβάνει επιχειρήσεις που επίσης θεωρούν σημαντική την ποιότητα και είναι πρόθυμες να συνεργαστούν ευρύτερα για τη διασφάλισή της σε όλα τα στάδια της δραστηριότητάς τους. Η ενέργεια αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία για επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν και χρησιμοποιούν πρώτες ύλες για την παραγωγή των προϊόντων τους, η ποιότητα των οποίων υλών έχει άμεση σχέση με την ποιότητα του τελικού προϊόντος. Θα πρέπει, επίσης, να δημιουργήσει μια ομάδα διάγνωσης και επίλυσης προβλημάτων ποιότητας, στην οποία θα συμμετέχουν οι επικεφαλές όλων των τμημάτων της επιχείρησης, έτσι ώστε να διασφαλίζεται ότι οι λύσεις που θα αποφασιστούν γίνονται αποδεκτές και θα εφαρμοστούν από όλα τα τμήματα.

Η ΔΟΠ δίνει έμφαση στην ομαδική εργασία και τα οφέλη που προκύπτουν για τις επιχειρήσεις από αυτή. Για το λόγο αυτό προτείνει διάφορες τεχνικές και εργαλεία ώστε να γίνεται η καλύτερη δυνατή αξιοποίηση της συλλογικής γνώσης που κατέχουν οι εργαζόμενοι και η οποία αφορά τις δυνατότητες και τις ευκαιρίες που έχει η επιχείρηση για να βελτιώσει την ποιότητα. Τα πιο διαδεδομένα από αυτά τα εργαλεία

είναι τα διαγράμματα ροής (flowcharts), το brainstorming και τα διαγράμματα αιτίου και αποτελέσματος (cause and effect charts).

Η μέτρηση της απόδοσης είναι θεμελιώδες ζήτημα για όλες τις διοικήσεις. Σύμφωνα με τη ΔΟΠ οι επιχειρήσεις θα πρέπει να χρησιμοποιούν επιστημονικές μεθόδους για να παρακολουθούν τις επιδόσεις. Τέτοια εργαλεία είναι οι πίνακες ελέγχου για την οπτική παρουσίαση των αποτελεσμάτων μιας διαδικασίας, η ανάλυση Pareto για να προσδιορίσουμε και να ιεραρχήσουμε τους παράγοντες εκείνους που επιδρούν σε ένα πρόβλημα και η ανάλυση του κόστους ποιότητας για να προσδιορίσουμε τη μείωση κόστους που προκύπτει όταν τηρούνται εξ αρχής οι σωστές διαδικασίες.

2.2 ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΔΟΠ

Μέσω της φιλοσοφίας της η ΔΟΠ επιδιώκει τη βελτίωση της ποιότητας έτσι ώστε οι επιχειρήσεις να επιτύχουν μείωση του κόστους, υψηλότερα έσοδα, να έχουν ευχαριστημένους πελάτες και εκπαιδευμένους εργαζόμενους (Juran, 1998, pp. 389). Πράγματι, η βελτίωση της ποιότητας σημαίνει μείωση του κόστους που οφείλεται σε ελαττωματικά προϊόντα και του κόστους επανεπεξεργασίας. Σημαίνει, επίσης, ευχαριστημένους πελάτες, οι οποίοι μένουν πιστοί στα προϊόντα της επιχείρησης, πιθανή αύξηση του μεριδίου της επιχείρησης στην αγορά, αλλά και τη δυνατότητα τιμολόγησης των προϊόντων σε μεγαλύτερες τιμές, άρα αύξηση των εσόδων της. Τέλος όταν μια επιχείρηση επενδύει στην εκπαίδευση των εργαζομένων της, σημαίνει ότι είναι σε θέση να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις του σήμερα, αλλά έχει τη δυνατότητα να ανταποκριθεί καλύτερα και σε αυτές που θα προκύψουν στο μέλλον. Οι εκπαιδευμένοι εργαζόμενοι μπορούν να αξιολογήσουν οι ίδιοι την απόδοσή τους σε σχέση με τους στόχους της επιχείρησης και να κάνουν τις σωστές κινήσεις για να τη βελτιώσουν αν αυτή δεν είναι η αναμενόμενη.

2.3 ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ

ΔΟΠ

Από την εφαρμογή της ΔΟΠ φαίνεται να προκύπτουν οφέλη για τις επιχειρήσεις, όπως η μείωση του κόστους, η βελτίωση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, η ικανοποίηση των πελατών και των εργαζομένων και η στενότερη συνεργασία με τους προμηθευτές. Μέσω των βελτιώσεων αυτών υποστηρίζεται ότι συντελεί στην αύξηση της αξίας της επιχείρησης (Powell, 1995; Juran, 1998) και της

δίνει τη δυνατότητα να αποκτήσει συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της κυρίως μέσω της βελτίωσης της ποιότητας και σε μικρότερο βαθμό με την ανάπτυξη της καινοτομίας (Prajogo et al, 2006).

Διάφοροι συγγραφείς ωστόσο επισημαίνουν ότι πριν αξιολογήσουμε τα αποτελέσματα της ΔΟΠ σε μια επιχείρηση θα πρέπει να επιβεβαιώσουμε ότι η επιχείρηση πράγματι εφαρμόζει τις αρχές της ΔΟΠ. Έχει παρατηρηθεί ότι πολύ συχνά στην πράξη οι επιχειρήσεις αποκλίνουν από τις ενέργειες που προτείνει η ΔΟΠ. Για παράδειγμα, στη μέτρηση της απόδοσης οι επιστημονικές μέθοδοι παραγκωνίζονται και εφαρμόζονται άλλου είδους πρακτικές, ή ακολουθούνται ατομικά προγράμματα επιβράβευσης για την επίτευξη των στόχων, κάτι που έρχεται σε αντίθεση με τη φιλοσοφία της ΔΟΠ. Επιπλέον, λόγω των δυσκολιών που παρουσιάζονται ως προς τη μέτρηση της απόδοσης, των εξωτερικών παραγόντων που μπορεί να την επηρεάσουν και των προσωρινών συνθηκών που διαμορφώνουν βραχυχρόνια μη ομαλά αποτελέσματα, είναι μάλλον αδόκιμο να προσπαθήσουμε να συμπεράνουμε την επίδραση που έχει η βελτίωση της ποιότητας βασιζόμενοι σε παραδοσιακές συνταγές. Η βελτιωμένη απόδοση ενδεχομένως να οφείλεται σε άλλους παράγοντες (Hackman et al, 1995; Powell, 1995), όπως για παράδειγμα στην αύξηση της προσπάθειας των εργαζομένων. Στην περίπτωση αυτή το πλεονέκτημα που αποκτάται από την επιχείρηση δεν προέρχεται από τη βελτίωση των διαδικασιών ή την εκπαίδευση στην ποιότητα, αλλά από παράγοντες όπως η ενδυνάμωση των εργαζομένων και η αφοσίωση της διοίκησης.

Ένα ακόμα πρόβλημα που παρατηρείται κατά την υιοθέτηση της ΔΟΠ είναι ότι δεν δίνεται η δέουσα προσοχή στο ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης και κυρίως σε αυτό που εμπλέκεται περισσότερο με τις αλλαγές που γίνονται, ώστε να έχει επαρκή ενημέρωση για τη νέα κατάσταση που διαμορφώνεται. Συγχρόνως, τα διάφορα κλιμάκια της διοίκησης δεν εμπλέκονται αποτελεσματικά στη διαμόρφωση του καινούργιου περιβάλλοντος με αποτέλεσμα η εφαρμογή κάποιων παραμέτρων της ΔΟΠ να είναι ημιτελής (Edwards et al, 2003).

2.4 ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΔΟΠ

Η ΔΟΠ, παρά την ευρεία αποδοχή του από τις επιχειρήσεις, έχει δεχτεί έντονη κριτική. Κάποια από τα μειονεκτήματα που αναφέρονται στη βιβλιογραφία είναι το αυξημένο κόστος εκπαίδευσης, η μεγάλη γραφειοκρατία, ο χρόνος που απαιτείται να ασχοληθεί η διοίκηση της επιχείρησης, το ότι επικεντρώνεται στις διαδικασίες και όχι

στα αποτελέσματα, τα οποία αργούν να εμφανιστούν, και το ότι απαιτεί υψηλό επίπεδο αφοσίωσης από τους εργαζόμενους, το οποίο συχνά είναι εκτός πραγματικότητας (Powell, 1995). Επιπλέον, είναι δύσκολη η εφαρμογή του από μικρές επιχειρήσεις, λόγω του αυξημένου κόστους εφαρμογής και των περιορισμένων πόρων που αυτές διαθέτουν (Yusof et al, 1999), αλλά και από μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς λόγω της πολυπλοκότητας της οργάνωσής τους και των περιορισμένων πόρων τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ - PERFORMANCE MANAGEMENT (PM)

Τη δεκαετία το '70 έκαναν την εμφάνισή τους τα πρώτα συστήματα υποστήριξης λήψης αποφάσεων (Decision Support Systems – DSS), ως απάντηση στις ανάγκες των στελεχών της διοίκησης για επαρκή πληροφόρηση και υποστήριξη στη λήψη αποφάσεων. Τα συστήματα αυτά συνέλεγαν πληροφορίες από διάφορες πηγές εντός και εκτός της επιχείρησης και παρουσίαζαν διαγραμματικά σημαντικούς δείκτες, απευθυνόμενα στα ανώτερα στελέχη της διοίκησης.

Η Διαχείριση της Απόδοσης, είναι η εξέλιξη των συστημάτων αυτών και συνδυάζει την επιχειρηματική στρατηγική με την τεχνολογική υποδομή και εργαλεία για τη μέτρηση της απόδοσης (performance measurement). Η Διαχείριση της Απόδοσης είναι μια διαρκής διαδικασία προσδιορισμού, μέτρησης και βελτίωσης της απόδοσης των επιχειρήσεων και οργανισμών, η οποία συνδέει την ατομική απόδοση και τους ατομικούς στόχους με τους στόχους και την αποστολή της επιχείρησης ή του οργανισμού (Aguinis, 2005, p 2-3). Θέτει στόχους, επιβλέπει την απόδοση, δίνει κατευθύνσεις και ανατροφοδοτεί το σύστημα με πληροφορίες σε συνεχή βάση. Αποσαφηνίζει τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης και τη συμβολή των εργαζόμενων στην επίτευξή τους.

Σύμφωνα με τον D. Otley (1999) το PM καλείται να απαντήσει σε πέντε βασικά ερωτήματα, τα οποία σχετίζονται άμεσα με τη σύγχρονη διοίκηση και τις πρακτικές της διοικητικής λογιστικής:

- Ποιοι είναι οι αντικειμενικοί στόχοι που είναι σημαντικοί για τη συνολική επιτυχία της επιχείρησης στο μέλλον και πώς αξιολογούμε την επίτευξή τους;
- Ποιες στρατηγικές και ποια σχέδια έχει υιοθετήσει η επιχείρηση και ποιες δραστηριότητες έχει αποφασιστεί ότι απαιτούνται για την επιτυχή εφαρμογή τους; Πώς μετράμε την απόδοση αυτών των δραστηριοτήτων;
- Ποιο επίπεδο απόδοσης πρέπει να επιτύχει η επιχείρηση σε κάθε τομέα σύμφωνα με τα προηγούμενα, και πώς θέτουμε τους σωστούς στόχους σχετικά με την απόδοση;
- Ποιες ανταμοιβές θα έχουν τα στελέχη και οι εργαζόμενοι όταν επιτύχουν αυτούς τους στόχους και ποιες ποινές αν δεν τους επιτύχουν;

- Ποιες ροές πληροφορίας θα πρέπει να ενεργοποιήσουμε ώστε να διδαχθούμε από την εμπειρία και προσαρμόσουμε ανάλογα τη συμπεριφορά μας;

Αργότερα οι Ferreira και Otley τροποποίησαν κάποια από αυτά τα ερωτήματα και πρόσθεσαν άλλα, τα οποία εμβαθύνουν σε θέματα που αφορούν τη διοίκηση των επιθυμητών αποτελεσμάτων και τη διοίκηση των απαιτούμενων μέσων (Broadbent et al, 2009):

- Ποιος είναι ο σκοπός και το όραμα της επιχείρησης, και πώς αυτά επισημαίνονται στα στελέχη και τους εργαζομένους;
- Ποια είναι η δομή της επιχείρησης και πώς επηρεάζει στο σχεδιασμό και τη χρήση του συστήματος μέτρησης και διοίκησης της απόδοσης;
- Ποιες είναι οι κρίσιμες μετρήσεις απόδοσης της επιχείρησης που προκύπτουν από τους αντικειμενικούς της στόχους, τις στρατηγικές και τους παράγοντες επιτυχίας; Πώς μετράμε και αξιολογούμε την επίτευξή τους;
- Με ποιες διαδικασίες αξιολογεί η επιχείρηση ατομικές, ομαδικές και επιχειρησιακές αποδόσεις; Πόσο σημαντική είναι η επίσημη και ανεπίσημη πληροφόρηση για αυτή τη διαδικασία; Ποιες είναι οι συνέπειες της διαδικασίας αξιολόγησης που χρησιμοποιείται;
- Με ποιο τρόπο έχει επηρεαστεί το σύστημα ελέγχου και διοίκησης της απόδοσης υπό το πρίσμα των μεταβολών που συμβαίνουν στην επιχείρηση και το περιβάλλον της; Ποιες αλλαγές έχουν γίνει στα παραπάνω συστήματα ώστε να ανταποκρίνονται σε αυτές τις αλλαγές;
- Πόσο δυνατοί είναι οι δεσμοί μεταξύ των στοιχείων του συστήματος διοίκησης και του συστήματος ελέγχου της απόδοσης;
- Πώς χρησιμοποιούμε την ανατροφοδότηση του συστήματος και τους μηχανισμούς ελέγχου που διαθέτει η επιχείρηση; Οι έλεγχοι διαφέρουν ανάλογα με το επίπεδο της ιεραρχίας;

Για να ανταποκριθεί στην αποστολή του η Διαχείριση της Απόδοσης χρησιμοποιεί διάφορα συστήματα μέτρησης και εκτίμησης της απόδοσης όπως για παράδειγμα το σύστημα της Προστιθέμενης Οικονομικής Αξίας – Economic Value Added (EVA) και ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας - Balanced Scorecard (BSC), το οποίο αναλύουμε στη συνέχεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΣΟΡΡΟΠΗΜΕΝΗΣ ΣΤΟΧΟΘΕΣΙΑΣ BALANCED SCORECARD

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Balanced Scorecard (BSC) ή Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι ένα σύστημα αξιολόγησης της απόδοσης των επιχειρήσεων, που παρουσιάστηκε για πρώτη φορά από τους Kaplan και Norton το 1992 στο άρθρο τους “The Balanced Scorecard – Measures that drive performance”. Το σύστημα αυτό προέκυψε από την έρευνα επί σειρά ετών σε δώδεκα επιχειρήσεις οι οποίες θεωρούνταν πρωτοπόρες στη μέτρηση επιδόσεων.

Από την έρευνά τους οι Kaplan και Norton (1992) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα διευθυντικά στελέχη χρειάζεται να χρησιμοποιούν διαφόρων ειδών πληροφορίες και μετρήσεις, οι οποίες αφορούν τόσο τα χρηματοοικονομικά μεγέθη και αποτελέσματα, όσο και τις λειτουργικές και παραγωγικές επιδόσεις της επιχείρησης. Συχνά τα στελέχη των επιχειρήσεων κατακλύζονται από πληθώρα δεικτών, μετρήσεων και πληροφοριών κάποιες από τις οποίες δεν είναι ιδιαίτερα χρήσιμες για τη λήψη των σωστών αποφάσεων, ενώ στο πλήθος χάνονται κρίσιμες πληροφορίες και μετρήσεις οι οποίες τελικά δεν λαμβάνονται υπόψη. Για το λόγο αυτό πρότειναν ένα σύστημα που μετράει και αξιολογεί την απόδοση των επιχειρήσεων από τέσσερις διαφορετικές οπτικές γωνίες ή διαστάσεις: την πελατειακή διάσταση, την εσωτερική διάσταση, τη χρηματοοικονομική διάσταση και τη διάσταση της μάθησης και ανάπτυξης.

Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας λοιπόν ξεκίνησε ως ένα σύστημα μέτρησης της απόδοσης, όμως λόγω δύο πολύ βασικών χαρακτηριστικών του μετατράπηκε σε ένα σύστημα διοίκησης. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι η σύνδεση των μετρήσεων με τη στρατηγική της επιχείρησης, δηλαδή η επιλογή των κατάλληλων δεικτών ώστε αυτοί να ανταποκρίνονται στη στρατηγική και η σχέση αιτίου και αποτελέσματος, δηλαδή η σύνδεση των δεικτών με βάση τις μεταξύ τους αλληλεπιδράσεις (Yu et al.,2008). Από την παρουσίασή του μέχρι σήμερα ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας έχει υιοθετηθεί από πλήθος επιχειρήσεων παγκοσμίως, ενώ πάρα πολλές άλλες έχουν εφαρμόσει διάφορα συστήματα μέτρησης της απόδοσης, τα οποία, αν και αναφέρονται ως Πίνακες Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, διαφέρουν σημαντικά από το σύστημα που εισήγαγαν οι Kaplan και Norton. Ο Neely (2008) αναφέρει ότι το 2001 το 44% των επιχειρήσεων παγκοσμίως είχε εφαρμόσει

τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, ενώ άλλη μελέτη για το έτος 2008 έδειξε ότι από τις 1.430 επιχειρήσεις που αφορούσε, το 53% χρησιμοποιούσε τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας ως εργαλείο διοίκησης (Banchieri, et al., 2011). Εμπειρικές μελέτες που έχουν γίνει για την εφαρμογή του δείχνουν ότι κάποιες επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει και εφαρμόσει με επιτυχία το σύστημα αυτό, ενώ για κάποιες άλλες το εγχείρημα δεν είχε επιτυχία. Σε πολλές περιπτώσεις οι επιχειρήσεις χρησιμοποίησαν μόνο κάποιες από τις διαστάσεις του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας και άλλες πρόσθεσαν διαστάσεις που αντιστοιχούν στις εξειδικευμένες επιχειρηματικές τους στρατηγικές (Yu et al., 2008).

4.1.1 Η ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΗ ΤΟΥ ΕΞΕΛΙΞΗ

Από το 1992 όταν οι Kaplan και Norton το παρουσίασαν για πρώτη φορά, ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας τροποποιήθηκε και βελτιώθηκε από τους δημιουργούς του ώστε να ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες της διοίκησης και τις απαιτήσεις του συνεχώς μεταβαλλόμενου επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Το αρχικό πλάνο πρότεινε μια δέσμη δεικτών και μετρήσεων για τις τέσσερις διαστάσεις του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Οι διαστάσεις αυτές αφορούσαν τόσο χρηματοοικονομικές μετρήσεις (η χρηματοοικονομική διάσταση), όσο και μη χρηματοοικονομικές (η πελατειακή διάσταση, η εσωτερική διάσταση και η διάσταση της μάθησης και ανάπτυξης). Οι δημιουργοί του επισήμαναν τη σπουδαιότητα των μη χρηματοοικονομικών διαστάσεων, οι οποίες δίνουν μια εικόνα της επίδοσης της επιχείρησης σε διαφορετικά επίπεδα και τομείς, καθώς και την αναγκαιότητα να είναι η κάρτα πραγματικά ισορροπημένη, δηλαδή να δίνεται βάρος εξίσου και στις τέσσερις διαστάσεις της (Kaplan και Norton, 1992).

Στη συνέχεια εισήγαγαν το σκοπό και τη στρατηγική στη διαδικασία δημιουργίας του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας της κάθε επιχείρησης. Η θεωρία τους ήταν ότι η επιχείρηση, προκειμένου να σχεδιάσει ένα αποτελεσματικό Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, θα πρέπει πρώτα να αποφασίσει ποιος είναι ο στρατηγικός της στόχος, ή αλλιώς το όραμά της για το μέλλον. Στη συνέχεια θα πρέπει να επιλέξει τη στρατηγική της, τις ενέργειες εκείνες δηλαδή που κατά την εκτίμηση των στελεχών της θα την οδηγήσουν στην επίτευξη του στόχου. Τέλος θα πρέπει να επιλεγούν για τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας οι μετρήσεις και οι δείκτες εκείνοι που θα απεικονίζουν καλύτερα τη στρατηγική και άρα το όραμα της επιχείρησης (Kaplan και Norton, 1993).

Το 1996 οι Kaplan και Norton εισήγαγαν την έννοια του αιτίου και αποτελέσματος (causal effect, chain effect) μεταξύ των μετρήσεων των τεσσάρων διαστάσεων του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Οι ενέργειες που γίνονται σε ένα τομέα της λειτουργίας της επιχείρησης έχουν επιπτώσεις και σε άλλους τομείς και αυτό σημαίνει ότι υπάρχουν σχέσεις αλληλεξάρτησης μεταξύ των λειτουργιών της, συνεπώς και μεταξύ των μετρήσεων που αφορούν τις λειτουργίες αυτές. Για το λόγο αυτό οι μετρήσεις που συμπεριλαμβάνονται στον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας θα πρέπει να επιλέγονται βάση αυτών των σχέσεων αλληλεξάρτησης, ώστε να γίνεται αντιληπτή η επίδραση που έχουν οι μεταβολές που επιτυγχάνονται σε μια διάσταση στις επιδόσεις των άλλων διαστάσεων, αλλά και στη συνολική επίδοση της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό οι διοικήσεις μπορούν να αξιολογήσουν την εικόνα που τους παρέχει ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας και να επέμβουν εγκαίρως για να κάνουν τις απαραίτητες βελτιώσεις όταν η εικόνα δεν είναι ικανοποιητική (Kaplan και Norton, 1996). Σύμφωνα με τους Banchieri, Planas και Rebull (2011), με τον τρόπο αυτό το Balanced Scorecard μεταμορφώθηκε σε ένα σύστημα στρατηγικού μάνατζμεντ που έκανε δυνατή τη διεξαγωγή τεσσάρων διαδικασιών: αποσαφήνιζε και γνωστοποιούσε το όραμα και τη στρατηγική της επιχείρησης, επικοινωνούσε τους στρατηγικούς στόχους και τους συνέδεε με τις μετρήσεις, έθετε στόχους και ευθυγράμμιζε στρατηγικές πρωτοβουλίες, ενίσχυε την ανατροφοδότηση της πληροφορίας και τη μάθηση.

Το επόμενο βήμα εξέλιξης για τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας υπήρξε ο στρατηγικός χάρτης, ο οποίος είναι μία γραφική απεικόνιση που περιλαμβάνει όλα τα βήματα που πρέπει να γίνουν για να εφαρμοστεί η στρατηγική που επιλέχθηκε, λαμβάνοντας υπόψη και τις σχέσεις αλληλεπίδρασης.

Το 2008 οι Kaplan και Norton πρότειναν ένα ολοκληρωμένο σύστημα διοίκησης, το οποίο περιελάμβανε τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας και το στρατηγικό χάρτη και το οποίο ενοποιούσε τη στρατηγική με τις λειτουργίες της επιχείρησης (Banchieri et al., 2011).

4.2 ΣΧΕΔΙΑΖΟΝΤΑΣ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΙΣΟΡΡΟΠΗΜΕΝΗΣ ΣΤΟΧΟΘΕΣΙΑΣ

Ένα χαρακτηριστικό γνώρισμα του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι ότι ενώ παρέχει πληροφορίες από τέσσερις διαφορετικές οπτικές γωνίες συγχρόνως, περιορίζει την υπερπληθώρα άχρηστων ή λιγότερο χρήσιμων πληροφοριών και μετρήσεων με τις οποίες συχνά κατακλύζονται οι αναφορές που λαμβάνουν τα

ανώτερα στελέχη των επιχειρήσεων. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα τα στελέχη της επιχείρησης να επικεντρώνουν την προσοχή τους στις μετρήσεις που είναι σημαντικές για τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης και να αντιλαμβάνονται εγκαίρως αν η βελτίωση ενός τομέα της επιχειρηματικής δράσης επιτυγχάνεται σε βάρος ενός άλλου τομέα. (Karlan et al., 1992; 1996; 2001, Δημητράς κ.ά., 2010).

Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας συνδύασε τους χρηματοοικονομικούς δείκτες με μετρήσεις σε άλλους τομείς της δραστηριότητας της επιχείρησης, όπως εσωτερικές διαδικασίες, ενέργειες βελτίωσης και καινοτομίας και ικανοποίηση πελατών, που από μόνες τους αποτελούν ενδείξεις της μελλοντικής χρηματοοικονομικής επίδοσης της επιχείρησης. Συνεπώς ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας καταφέρνει να συνδυάσει σε μία αναφορά στοιχεία ανόμοια και φαινομενικά άσχετα μεταξύ τους, τα οποία όμως συνθέτουν το επιχειρησιακό σχέδιο της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, η βελτίωση της ποιότητας, η μείωση του χρόνου αναμονής, η έμφαση στην ομαδική εργασία, ο προσανατολισμός σε μια πελατοκεντρική φιλοσοφία και η διοίκηση με βάση τους μακροχρόνιους στόχους της επιχείρησης.

Οι μετρήσεις αυτές δίνουν την εικόνα της επιχείρησης από τέσσερις διαφορετικές διαστάσεις συγχρόνως: τη διάσταση των πελατών (πώς βλέπουν οι πελάτες την επιχείρηση), την εσωτερική διάσταση (ποιες εσωτερικές διαδικασίες πρέπει να βελτιωθούν), τη διάσταση των μετόχων (πώς βλέπουν οι μέτοχοι την επιχείρηση) και τη διάσταση της καινοτομίας και της μάθησης, μπορεί η επιχείρηση να συνεχίσει να βελτιώνεται δημιουργώντας αξία; Κατά τη δημιουργία του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας η επιχείρηση θα πρέπει να θέσει συγκεκριμένους στόχους για τις τέσσερις αυτές παραμέτρους και να μεταφράσει τους στόχους αυτούς σε μετρήσεις, να καθορίσει δηλαδή με ποιο τρόπο θα μετράει την επίδοσή της αναφορικά με τις παραμέτρους και το επιθυμητό επίπεδο επιδόσεων (Karlan και Norton, 1992). Οι μετρήσεις αυτές, και άρα οι επιδόσεις της επιχείρησης στις τέσσερις διαφορετικές διαστάσεις, παρουσιάζονται συνοπτικά και κατανοητά σε ένα μόνο πίνακα, γεγονός που αποτελεί ένα πλεονέκτημα του συστήματος μέτρησης της απόδοσης. (σχήμα 1)

4.2.1 ΟΙ ΤΕΣΣΕΡΙΣ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ

Ας δούμε αναλυτικότερα τις τέσσερις διαστάσεις στις οποίες εστιάζει ο Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας.

Η πελατειακή διάσταση – The customer perspective

Το σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον έχει ωθήσει τις επιχειρήσεις να εστιάζουν στον πελάτη, δηλαδή στις προσδοκίες και τις απαιτήσεις των πελατών τους, καθώς και στη μεγιστοποίηση της αξίας του προϊόντος που παρέχουν, όπως αυτή η αξία γίνεται αντιληπτή από τους πελάτες τους. Οι αξιώσεις των πελατών έχουν να κάνουν κυρίως με τέσσερις παραμέτρους: τον χρόνο, την ποιότητα, την επίδοση και το κόστος.

Η παράμετρος χρόνος αφορά τον χρόνο που μεσολαβεί από την παραγγελία μέχρι την παράδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας, αλλά και τον χρόνο που χρειάζεται ένα νέο προϊόν για να εισαχθεί στην αγορά. Η *ποιότητα* αξιολογείται ως το ποσοστό των ατελειών και ελαττωμάτων του προϊόντος που αντιλαμβάνονται οι πελάτες, καθώς επίσης και ως η έγκαιρη παράδοση του προϊόντος. Με τον όρο επίδοση εννοούμε το κατά πόσο το προϊόν ή υπηρεσία που προσφέρεται δημιουργεί αξία για τον πελάτη, ενώ κόστος είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση διαθέτει το προϊόν ή την υπηρεσία της στην αγορά.

Όταν η επιχείρηση εισάγει την πελατειακή διάσταση στον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας στην πραγματικότητα αποσαφηνίζει και απεικονίζει τις επιθυμίες και τις ανάγκες των πελατών της και τις επικοινωνεί σε όλα τα επίπεδα της λειτουργίας της. Κάποιοι από τους δείκτες που προτείνονται (Βενιέρης κ.ά., 2007; Garrison et al., 2000) για τη μέτρηση της επίδοσης σε αυτόν τον τομέα είναι οι επαναληπτικές παραγγελίες, το ποσοστό των ικανοποιημένων πελατών, το ποσοστό των επιστροφών επί των πωλήσεων, ο χρόνος κατά τον οποίο οι πελάτες μένουν πιστοί στα προϊόντα της επιχείρησης, το ποσοστό του μεριδίου της αγοράς που κατέχει η εταιρία, ο αριθμός νέων πελατών.

Η εσωτερική διάσταση – The internal perspective

Εδώ περιλαμβάνονται όλες οι εσωτερικές διαδικασίες και ενέργειες που γίνονται σε όλα τα επίπεδα μιας επιχείρησης και οδηγούν στην ικανοποίηση των πελατών ή στη δημιουργία αξίας για τον πελάτη. Το πρώτο βήμα για την αξιολόγηση στα πλαίσια της διάστασης αυτής είναι να εντοπίσει η επιχείρηση τις διαδικασίες και

λειτουργίες εκείνες που σχετίζονται με την ικανοποίηση των πελατών της και να βρει τους τρόπους με τους οποίους θα τις βελτιστοποιήσει, ισχυροποιώντας έτσι τη θέση της στην αγορά. Στη φάση αυτή η επιχείρηση πρέπει να αξιολογήσει τα ανταγωνιστικά της πλεονεκτήματα και να προσδιορίσει τους τρόπους με τους οποίους θα μπορέσει να τα διατηρήσει ή να τα ενδυναμώσει, διατηρώντας το προβάδισμα έναντι των ανταγωνιστών της.

Καθώς οι διαδικασίες και οι λειτουργίες που εμπλέκονται και αξιολογούνται στα πλαίσια αυτής της διάστασης αφορούν διάφορα επίπεδα και τμήματα της επιχείρησης, θα πρέπει οι μετρήσεις που γίνονται να αφορούν αναλυτικά το κάθε τμήμα και επίπεδο, για να γίνονται άμεσα αντιληπτά τόσο τα θετικά αποτελέσματα, όσο και τα προβλήματα που προκύπτουν ώστε τα τελευταία να έχουν άμεση αντιμετώπιση. Οι δείκτες που προτείνονται για την αξιολόγηση στα πλαίσια της διάστασης αυτής είναι περισσότεροι και αναλυτικότεροι λόγω της κρισιμότητάς της (Δημητράς κ.ά., 2010). Κάποιοι από αυτούς είναι το ποσοστό πωλήσεων νέων προϊόντων επί των συνολικών πωλήσεων, το ποσοστό ελαττωματικών μονάδων επί των συνολικά παραγόμενων μονάδων, ο χρόνος παράδοσης, ο χρόνος παραγωγής, το ποσοστό του χρόνου εργασίας που απαιτείται για την επισκευή ελαττωματικών μονάδων, κ.α. (Βενιέρης κ.ά., 2007), ο χρόνος ανταπόκρισης στο αίτημα του πελάτη για επισκευή, ο χρόνος προετοιμασίας και προσαρμογής των μηχανών παραγωγής, τα ημιτελή (υπό επεξεργασία) αποθέματα ως ποσοστό των πωλήσεων (Garrison et al., 2000).

Η διάσταση της καινοτομίας και μάθησης – The innovation and learning perspective.

Η διάσταση αυτή περιλαμβάνει δείκτες αξιολόγησης που αφορούν την ικανότητα της επιχείρησης να προβλέπει και να ανταποκρίνεται ή ακόμα και να διαμορφώνει τις μελλοντικές συνθήκες της αγοράς. Ο τομέας της καινοτομίας, είτε αυτή αφορά ένα νέο προϊόν ή υπηρεσία, είτε αφορά τις εν γένει προσφερόμενες υπηρεσίες στον πελάτη, είτε ακόμα τον τρόπο που η επιχείρηση οργανώνεται και διαχειρίζεται τις λειτουργίες της, είναι πολύ σημαντικός για την εξέλιξη και την ανάπτυξή της σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Για τη συμβολή των θετικών επιδόσεων αυτής της διάστασης στη χρηματοοικονομική διάσταση, οι Δημητράς και Μπάλλας (2010), σελ. 580, αναφέρουν:

«Παράλληλα, η ικανότητα της επιχείρησης για καινοτομία και εξέλιξη συνδέεται άμεσα με την αγοραία αξία της, δηλαδή την περιουσία των

ιδιοκτητών της. Αν η επιχείρηση επιθυμεί να αναπτυχθεί και να αυξήσει την αξία της για τους μετόχους της, πρέπει να διεισδύσει σε νέες αγορές και να αυξήσει τα έσοδα και τα κέρδη της. Στις περισσότερες των περιπτώσεων, αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να είναι σε θέση να λανσάρει νέα προϊόντα ή υπηρεσίες ή/και να βελτιώνει διαρκώς τη λειτουργική αποδοτικότητα της.»

Κάποιοι από τους δείκτες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της απόδοσης στη διάσταση καινοτομίας και μάθησης είναι ο βαθμός ικανοποίησης των εργαζομένων, η παραγωγικότητα του ανθρώπινου δυναμικού, το ποσοστό εργαζομένων που αποχωρούν, οι καινοτομίες που εισάγει η επιχείρηση στη λειτουργία της (Δημητράς κ.ά., 2010), το ποσοστό του χρόνου που οι εργαζόμενοι αφιερώνουν στη εκπαίδευση, ο αριθμός των αδικαιολόγητων απουσιών (Βενιέρης κ.ά., 2007), ο αριθμός προτάσεων ή υποδείξεων ανά εργαζόμενο, κύκλος εργασιών ανά εργαζόμενο, προστιθέμενη αξία ανά εργαζόμενο (Garrison et al., 2000), κ.α. Ενδεικτικές μετρήσεις που αφορούν τις τρεις παραπάνω διαστάσεις παρουσιάζονται στον Πίνακα 1.

Η χρηματοοικονομική διάσταση – The financial perspective.

Η χρηματοοικονομική διάσταση επικεντρώνεται στη μέτρηση των επιδόσεων της επιχείρησης που αφορούν τους χρηματοοικονομικούς της στόχους. Σύμφωνα με τους Δημητρά και Μπάλλα (2010) οι στόχοι αυτοί αφορούν την επιβίωση, την ανάπτυξη και την απόδοση. Η επιβίωση της επιχείρησης έχει να κάνει με τη ρευστότητά της και άρα τις ταμειακές της ροές. Η ανάπτυξη συναρτάται με την αύξηση των πωλήσεων, ενώ η απόδοση με την αύξηση της τιμής της μετοχής και την αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς για τις μετρήσεις αυτής της διάστασης χρησιμοποιούνται οι κλασικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες, όπως αριθμοδείκτες ρευστότητας, δανειακής επιβάρυνσης, αποδοτικότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων, πελατών και προμηθευτών κ.α.

Η χρηματοοικονομική διάσταση του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι εξίσου σημαντική με όλες τις προηγούμενες διαστάσεις. Επειδή οι παράμετροι και οι ενέργειες που περικλείονται σε αυτές έχουν μια σχέση αιτίου και αποτελέσματος με τις επιδόσεις της επιχείρησης, όπως θα αναλύσουμε παρακάτω, συχνά δημιουργείται η παρανόηση ότι οι θετικές επιδόσεις μιας επιχείρησης που απεικονίζονται στους δείκτες των προηγούμενων διαστάσεων οδηγούν νομοτελειακά σε θετικές χρηματοοικονομικές επιδόσεις. Αυτό όμως δεν συμβαίνει πάντοτε στην

πράξη, ειδικά αν η επιχείρηση εστιάζει κυρίως στη βελτίωση της λειτουργικής της απόδοσης. Σύμφωνα με τους Δημητρά και Μπάλλα (2010), σελ.581:

«Η σχέση μεταξύ βελτιωμένης λειτουργικής απόδοσης και οικονομικής επιτυχίας είναι ασταθής και αβέβαιη. Τονίζεται ότι ένα σωστά σχεδιασμένο σύστημα οικονομικού ελέγχου ενισχύει αντί να υπονομεύει – για παράδειγμα, ένα πρόγραμμα εισαγωγής νέων προϊόντων – εξασφαλίζοντας τους αναγκαίους πόρους για την υλοποίησή του».

Συνήθεις δείκτες που χρησιμοποιούνται για την χρηματοοικονομική επίδοση της επιχείρησης παρουσιάζονται στον Πίνακα 2.

4.2.2 ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΑΛΛΗΛΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ – ΤΟ CAUSAL EFFECT ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΙΣΟΡΡΟΠΗΜΕΝΗΣ ΣΤΟΧΟΘΕΣΙΑΣ.

Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας παρουσιάζει την εικόνα της επιχείρησης από τέσσερις διαφορετικές διαστάσεις ή οπτικές. Οι διαστάσεις αυτές όσο και αν διαφέρουν μεταξύ τους είναι αλληλένδετες από την άποψη ότι οι μεταβολές που συμβαίνουν σε μια από αυτές επηρεάζουν τις υπόλοιπες. Οι τρόποι με τους οποίους σχετίζονται και αλληλεπιδρούν μεταξύ τους οι τέσσερις διαστάσεις ορίζονται ως σχέσεις αιτίου – αποτελέσματος (causal effect ή chain effect) και αποτελούν ουσιαστικό στοιχείο της φιλοσοφίας του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, το οποίο και το διαχωρίζει από άλλα συστήματα μέτρησης της απόδοσης. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά το σχεδιασμό του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Garrison et al., 2000; Cohen et al., 2008; Δημητράς κ.ά., 2010). Θα πρέπει δηλαδή να εντοπίζεται ο τρόπος με τον οποίο αλληλεπιδρούν μεταξύ τους δράσεις που κατατάσσονται σε διαφορετικές διαστάσεις του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, και πώς αυτό καθορίζει μέσω αλυσιδωτών επιρροών, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης. Για παράδειγμα, η βελτιωμένη απόδοση στη διάσταση της μάθησης και ανάπτυξης οδηγεί σε καλύτερη απόδοση στη διάσταση των εσωτερικών λειτουργιών, η οποία με τη σειρά της θα επηρεάσει θετικά τις σχέσεις με τους πελάτες, το οποίο θα οδηγήσει σε θετικά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (Cohen et al., 2008; Huang et al., 2007). Όπως προκύπτει από σχετικές μελέτες (Ittner et al., 2003), ο συνυπολογισμός των causal effects στο σχεδιασμό του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας ενδυναμώνει την ωφέλεια που αποκομίζει η επιχείρηση από την εφαρμογή του, ενώ προφυλάσσει από συνήθη λάθη που γίνονται κατά τον σχεδιασμό του. Μέσω της ανάλυσης του causal

effect η επιχείρηση διευκολύνεται στο να επιλέξει για τις τέσσερις διαστάσεις του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας εκείνους τους δείκτες που θα είναι οι πιο κατάλληλοι για να απεικονίσουν τη στρατηγική που έχει επιλέξει και την επίδοσή της στα σημεία εκείνα που είναι κρίσιμα για την επίτευξη των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στόχων της. Σε μελέτη των Ittner και Larcker (2003) αναφέρεται ότι μόνο το 23% των επιχειρήσεων που μελέτησαν εφάρμοσαν κάποιο μοντέλο σχέσεων αιτίου και αποτελέσματος (causal model), αλλά όσες το έκαναν είχαν καλύτερα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα.

Επιπλέον, οι σχέσεις αιτίου αποτελέσματος ή σχέσεις αλληλεπίδρασης μεταξύ των διαφόρων δεικτών που περιλαμβάνονται στον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας υποχρεώνουν τους υπεύθυνους των τμημάτων να συνυπολογίσουν τις δραστηριότητες των άλλων τμημάτων της επιχείρησης κατά το σχεδιασμό και τη λήψη των αποφάσεων τους, ενδυναμώνοντας την επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων, τη διάχυση της γνώσης και τη συλλογική δέσμευση στην επίτευξη του στρατηγικού στόχου. Συγχρόνως, βοηθούν τα στελέχη της επιχείρησης να εντοπίσουν και επικεντρωθούν σε εκείνες τις δραστηριότητες που θα οδηγήσουν στην υψηλότερη δυνατή απόδοση (Yu et al., 2008). Σε μελέτη που αφορούσε την απόδοση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στις υπερπόντιες μεταφορές, οι συγγραφείς (Chen et al., 2010) προτείνουν τη χρήση του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας ως εργαλείου για να γίνει κατανοητή η αλληλεπίδραση των ειδικών περιβαλλοντικών και άλλων συνθηκών με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για να αξιολογηθούν οι επιδόσεις των επιχειρήσεων αυτών. Σε αυτού του είδους τις μεταφορές τα φυσικά φαινόμενα, οι ωκεάνιες δυνάμεις και οι αλλαγές στις περιβαλλοντικές συνθήκες επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τους χρόνους μεταφοράς, το κόστος ενέργειας και καυσίμων, αλλά και την ασφάλεια.

Αναφορικά με τη συσχέτιση των επιδόσεων μεταξύ των διαφορετικών διαστάσεων του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, οι Cohen, Thiraios και Kandilorou (2008), σε έρευνά τους που αφορούσε τις επιδόσεις περισσότερων από 90 πρωτοπόρων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, διαπίστωσαν ότι υπάρχει σημαντική συσχέτιση μεταξύ των μη χρηματοοικονομικών διαστάσεων. Εντονότερη ήταν η συσχέτιση μεταξύ της πελατειακής διάστασης και της διάστασης των εσωτερικών λειτουργιών, ενώ μικρότερος ήταν ο βαθμός συσχέτισης μεταξύ της πελατειακής διάστασης και της διάστασης μάθησης και ανάπτυξης. Στην ίδια έρευνα προέκυψε ότι οι επιχειρήσεις που παρουσίασαν βελτίωση σε χρηματοοικονομικούς

δείκτες, και συγκεκριμένα στους δείκτες ROE και ROA, είχαν αυξήσει τις προσπάθειές τους στο σκέλος της μάθησης και ανάπτυξης, για παράδειγμα, είχαν προάγει την ενδοεταιρική συνεργασία και ανταλλαγή πληροφορίας, τις νέες τεχνολογίες και την καινοτομία, σε αντίθεση με όσες παρουσίασαν κάμψη στους ίδιους δείκτες.

Παρά τη σπουδαιότητά του το causal effect παρουσιάζει ένα μειονέκτημα. Πρόκειται για τη χρονική υστέρηση που παρατηρείται μεταξύ της δράσης σε μια διάσταση και του αποτελέσματος που αυτή επιφέρει σε μια άλλη (Pandey, 2005; Cohen et al. 2008). Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι ένας πίνακας που δείχνει τις μετρήσεις απόδοσης και τις τάσεις που αναπτύσσονται στην επιχείρηση, σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η χρονική παράμετρος δεν λαμβάνεται υπόψη από τους Kaplan και Norton και δεν συμπεριλαμβάνεται με κάποιο τρόπο στο σχεδιασμό του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Συνεπώς, είναι πολύ πιθανό να μην αποδίδονται πλήρως ή συγχρόνως οι επιπτώσεις των θετικών ή αρνητικών μεταβολών που καταγράφονται σε κάποιες από τις μετρήσεις του, και για το λόγο αυτό να χρειάζεται παρακολούθηση των καταγραμμένων αποτελεσμάτων και τάσεων σε βάθος χρόνου και πέραν της περιοδικότητας των αναφορών του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας.

4.2.3 Ο ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΧΑΡΤΗΣ.

Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι μοναδικό για κάθε επιχείρηση, διότι κάθε επιχείρηση είναι μοναδική, τόσο ως προς την οργάνωση και τις δυνατότητές της, όσο και ως προς τους στρατηγικούς της στόχους. Για να μπορέσει η επιχείρηση να σχεδιάσει και να εφαρμόσει με επιτυχία τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, έτσι ώστε αυτό να συνάδει με τους επιχειρηματικούς της στόχους, θα πρέπει να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο αλληλεπιδρούν μεταξύ τους οι παράμετροι/δείκτες που περιλαμβάνονται στις τέσσερις διαστάσεις του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Η διαγραμματική απεικόνιση των συσχετισμών αυτών αποτελεί τον στρατηγικό χάρτη της επιχείρησης. Κατά τους Δημητρά και Μπάλλα (2010), σελ. 582:

«Ο στρατηγικός χάρτης δείχνει πώς μια επιχείρηση μπορεί να μετατρέψει τους πόρους της, συμπεριλαμβανομένων και των μη ποσοτικών μεγεθών όπως το διανοητικό κεφάλαιο της επιχείρησης, η άυλη αξία της (φήμη – πελατεία) κ.ά., σε μετρήσιμα οικονομικά αποτελέσματα.»

Προκειμένου να φτιάξει μια επιχείρηση τον στρατηγικό της χάρτη, θα πρέπει να προσδιορίσει αρχικά τον στρατηγικό της στόχο και στη συνέχεια τα βήματα ή τις ενέργειες που θα την οδηγήσουν στην επίτευξη του στόχου αυτού. Τα βήματα αυτά αποτελούν τη στρατηγική της επιχείρησης. Κατά τον Garrison (2010) η στρατηγική είναι μια θεωρία για το πώς θα επιτευχθούν οι στόχοι της επιχείρησης. Στην ουσία δηλαδή η στρατηγική βασίζεται σε εκτιμήσεις και υποθέσεις των στελεχών της επιχείρησης για το ποιός είναι ο καλύτερος τρόπος και ποιες οι κατάλληλες ενέργειες για να πετύχει η επιχείρηση τον στρατηγικό της στόχο, δεδομένων των συνθηκών της αγοράς και των δυνατοτήτων της επιχείρησης. Όπως πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν, απώτερος στόχος των επιχειρήσεων είναι τα θετικά οικονομικά αποτελέσματα, τα οποία επιτυγχάνονται είτε με την αύξηση των εσόδων της επιχείρησης, είτε με τη μείωση του κόστους της. Πρόκειται, όπως αναφέρουν οι Δημητράς και Μπάλλας (2010), για δύο εντελώς διαφορετικές προσεγγίσεις και πολιτικές για την επίτευξη των επιθυμητών οικονομικών αποτελεσμάτων. Η πρώτη αποτελεί στην ουσία πολιτική ανάπτυξης της επιχείρησης, καθώς για να αυξηθούν τα έσοδα η επιχείρηση θα πρέπει να επιτύχει αύξηση των πωλήσεων και άρα του μεριδίου της στην αγορά. Η δεύτερη οδηγεί σε βραχυπρόθεσμα θετικά αποτελέσματα, όμως δεν συντελεί σε μακροχρόνια ανάπτυξη της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τους Treacy & Wiersema (1993) οι επιχειρήσεις επιτυγχάνουν την αύξηση του μεριδίου τους στην αγορά ή την αύξηση των πωλήσεών τους, με την αύξηση της αξίας όπως αυτή γίνεται αντιληπτή από τους πελάτες τους. Η αύξηση της αξίας για τον πελάτη μπορεί να προκύψει μέσω της ηγεσίας προϊόντος (product leadership), δηλαδή την παροχή καινοτόμων προϊόντων ή υπηρεσιών, που εξουδετερώνουν τον ανταγωνισμό καθιστώντας τα ανταγωνιστικά προϊόντα ξεπερασμένα, τη λειτουργική τελειότητα (operational excellence), η οποία εστιάζει στην βελτιστοποίηση της παραγωγής και παράδοσης των προϊόντων ή υπηρεσιών και τη στενή σχέση με τον πελάτη (customer intimacy), όπου δίνεται μεγάλο βάρος στην ικανοποίηση των απαιτήσεων των πελατών και για το λόγο αυτό η επιχείρηση προσαρμόζει τις παροχές της ώστε να ανταποκρίνεται σε αυτές. Οι Kellogg και Chase (1995) πρόσθεσαν ακόμα μία παράμετρο που αυξάνει την αξία για τον πελάτη, την άνετη προμήθεια του προϊόντος ή της υπηρεσίας (supply comfort), που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις εστιάζουν στις υπηρεσίες πέραν του προϊόντος προσπαθώντας να ικανοποιήσουν πελάτες που αναζητούν την ευκολία τους ή επείγονται για την προμήθεια του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Η επιχείρηση επιλέγει έναν από τους

παραπάνω τρόπους για να μεγιστοποιήσει την αξία για τον πελάτη, ανάλογα με τις δυνατότητές της, προσπαθώντας να διατηρήσει ένα αποδεκτό επίπεδο απόδοσης στους υπόλοιπους. Αυτή η επιλογή που θα κάνει αποτελεί ουσιαστικά και τη στρατηγική της επιχείρησης, την οποία η επιχείρηση θα εφαρμόσει υλοποιώντας συγκεκριμένες δράσεις και κάνοντας τις κατάλληλες ενέργειες, που απαρτίζουν το στρατηγικό της χάρτη.

Αφού καταρτιστεί λεπτομερώς ο στρατηγικός χάρτης, θα πρέπει να βρεθούν ή να δημιουργηθούν εκείνοι οι δείκτες απόδοσης που είναι κατάλληλοι για μεταφέρουν το πλάνο αυτό στον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας και να καθοριστεί η βαρύτητα με την οποία ο κάθε δείκτης θα συμμετέχει σε αυτό. Για την επιλογή των δεικτών πολλές επιχειρήσεις βασίζονται στην εμπειρία και την υποκειμενική κρίση των στελεχών τους, ενώ άλλες χρησιμοποιούν διάφορα μοντέλα στατιστικής ανάλυσης, τα οποία διασφαλίζουν σε μεγάλο βαθμό ότι στον σχεδιαζόμενο Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας θα συμπεριληφθούν οι πραγματικά σημαντικοί για την επιχείρηση δείκτες με τον κατάλληλο βαθμό βαρύτητας. Η σύνδεση των δεικτών με τη στρατηγική της επιχείρησης είναι ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας που βοηθάει να επικοινωνήσει η επιχείρηση τη στρατηγική της, να καταγράψει και να διαχειριστεί τους παράγοντες εκείνους που είναι σημαντικοί για την επιτυχία της, να αξιολογήσει και να αναθεωρήσει, όταν αυτό είναι απαραίτητο, τη στρατηγική της και να λαμβάνει τις σωστές κάθε φορά επιχειρηματικές αποφάσεις (Yu et al., 2008).

4.2.4 Ο ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΙΣΟΡΡΟΠΗΜΕΝΗΣ ΣΤΟΧΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Δημητράς κ.ά., 2010), κατά τη διαδικασία σχεδιασμού του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας η επιχείρηση ακολουθεί έξι στάδια:

1. Γίνεται αποτίμηση του περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση, δηλαδή του ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει και των ευκαιριών που έχει στην αγορά, των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στόχων της, των απαιτήσεων των πελατών της, κλπ. Συνήθως η εκτίμηση όλων των παραπάνω γίνεται ούτως ή άλλως από τη διοίκηση της επιχείρησης σε τακτά χρονικά διαστήματα. Στο στάδιο αυτό η επιχείρηση επιλέγει την ομάδα που θα είναι υπεύθυνη για την εφαρμογή του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, υιοθετεί δράσεις για την αποδοχή του από τους εργαζόμενους και τα στελέχη

- σε όλα τα επίπεδα και τμήματα της επιχείρησης και επιλέγει τις πηγές πληροφόρησής της ώστε αυτές να είναι επαρκείς και αξιόπιστες.
2. Αναπτύσσεται η στρατηγική της επιχείρησης, π.χ. ανάπτυξη καινοτόμων προϊόντων ή βελτίωση της λειτουργικής της αποδοτικότητας.
 3. Η στρατηγική που αναπτύχθηκε στο προηγούμενο στάδιο διασπάται σε επιμέρους αντικειμενικούς στόχους.
 4. Δημιουργείται ο στρατηγικός χάρτης της επιχείρησης αφού αναλυθούν οι αλληλεπιδράσεις μεταξύ των τεσσάρων διαστάσεων του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας.
 5. Αναπτύσσονται και επιλέγονται εκείνοι οι δείκτες απόδοσης, ποσοτικοί και ποιοτικοί, που θα επικοινωνούν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τις επιδόσεις της επιχείρησης και τα παραγόμενα αποτελέσματα.
 6. Αναγνωρίζονται οι πρωτοβουλίες και οι αλλαγές και καινοτόμες κινήσεις που πρέπει να γίνουν για να έχει επιτυχία η στρατηγική που επιλέχθηκε.

4.3 ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΣ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΙΣΟΡΡΟΠΗΜΕΝΗΣ ΣΤΟΧΟΘΕΣΙΑΣ

Κατά την εφαρμογή του ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας μετατρέπεται σε ένα εργαλείο μέτρησης της απόδοσης και άρα σε ένα σύστημα στρατηγικής διοίκησης (Δημητράς κ.ά., 2010). Τα τρία βήματα που απαιτούνται για την αποτελεσματική εφαρμογή του είναι:

1. Ο αυτοματισμός, δηλαδή η επιλογή του κατάλληλου λογισμικού για την υποστήριξη της εφαρμογής
2. Η διάχυση του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας της επιχείρησης σε όλες τις μονάδες, τμήματα, υποκαταστήματα και επίπεδα διοίκησης της επιχείρησης. Στη φάση αυτή ο εταιρικός (συνολικός) Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας διασπάται σε τμηματικούς Πίνακες Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, οι οποίοι συνάδουν με την επιχειρησιακή στρατηγική και τα οποία θέτοντας στόχους για κάθε τμήμα ή υποκατάστημα χωριστά, επικοινωνούν τη στρατηγική αυτή παντού στην επιχείρηση. Οι Garrison και Noreen (2000) αναφέρουν ότι το κάθε άτομο που εργάζεται στην επιχείρηση θα πρέπει να διαθέτει δικό του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, το οποίο θα περιέχει αντικείμενα ή τομείς που το άτομο επηρεάζει προσωπικά και τα οποία σχετίζονται με τον εταιρικό Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Οι μετρήσεις σε αυτόν τον ατομικό Πίνακα

Ισορροπημένης Στοχοθεσίας δεν θα πρέπει να αφορούν πράγματα που μπορούν να επηρεάζουν άλλοι στην επιχείρηση ή που δεν εξαρτώνται από το συγκεκριμένο άτομο.

3. Αξιολόγηση της στρατηγικής που επιλέχθηκε και επαναπροσδιορισμός της, εφόσον τα αποτελέσματα δεν είναι τα επιθυμητά ή εφόσον αλλάξουν οι συνθήκες στην αγορά. Για την διαδικασία της αξιολόγησης είναι σημαντικό η επιχείρηση να έχει δημιουργήσει έναν τρόπο ανατροφοδότησης του συστήματος, ώστε να μπορεί να ελέγχει ότι οι συνθήκες ή οι υποθέσεις βάση των οποίων σχεδίασε τη στρατηγική της είναι σωστές και συνεχίζουν να ισχύουν. (Δημητράς κ.ά., 2010; Garrison et al., 2000). Για να έχει νόημα η ανατροφοδότηση θα πρέπει οι πληροφορίες που παρέχονται από τη διαδικασία αυτή να παρέχονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε η πληροφόρηση να είναι έγκαιρη.

4.3.1 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στην εφαρμογή του ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι στην ουσία ένα εργαλείο της στρατηγικής διοίκησης. Για να είναι αποτελεσματικό θα πρέπει οι επιχειρήσεις να τηρούν κάποιες προϋποθέσεις τόσο κατά το σχεδιασμό όσο και κατά την εφαρμογή του.

Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας απεικονίζει τη στρατηγική που έχει επιλέξει η επιχείρηση, βασισμένη σε κάποιες υποθέσεις (Garrison et al., 2000). Δηλαδή είναι η συνοπτική απεικόνιση του στρατηγικού στόχου και του στρατηγικού χάρτη μιας συγκεκριμένης επιχείρησης, σε συγκεκριμένο χρόνο και συγκεκριμένες συνθήκες αγοράς. Αυτό σημαίνει ότι ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας πρέπει να είναι μοναδικό για κάθε επιχείρηση, δεν νοείται η υιοθέτηση του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας που εφαρμόσε μια άλλη, έστω όμοια, επιχείρηση. Σημαίνει, επίσης, ότι αν βάση της στρατηγικής της η επιχείρηση δεν επιτύχει τους στόχους της ή αν οι αρχικές υποθέσεις αλλάξουν, τότε ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας και οι δείκτες του θα πρέπει επίσης να αλλάξουν. Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας που σχεδιάζει και εφαρμόζει μια επιχείρηση δεν είναι στατικό, όπως δεν είναι και το περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση δραστηριοποιείται και δεν μπορεί ποτέ να θεωρηθεί τέλειο (Garrison et al., 2000; Bose et al., 2007).

Η διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να επιλέξει προσεκτικά τους δείκτες που θα συμπεριλάβει στον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, λαμβάνοντας υπόψη

ότι οι δείκτες αυτοί θα πρέπει να έχουν άμεση σχέση με τη στρατηγική της και να είναι, όπως αναφέρουν οι Βενιέρης και Κοέν (2007): «κατάλληλοι και πληροφοριακοί για την παρακολούθηση της υλοποίησης της στρατηγικής». Στο σχεδιασμό του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας είναι σημαντικό να κατανοηθούν και οι σχέσεις αλληλεπίδρασης μεταξύ των παραμέτρων και των δεικτών που επιλέγονται για τις τέσσερις διαστάσεις και βάση αυτών των σχέσεων να επιλεγούν οι πλέον κατάλληλοι (Theρίου et al.,) Προσοχή επίσης θα πρέπει να δοθεί στον αριθμό των δεικτών που περιέχει ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, ο οποίος θα πρέπει να είναι περιορισμένος, καθώς η πληθώρα δεικτών οδηγεί τους χρήστες των πληροφοριών που παρέχει ο Πίνακας σε σύγχυση και τους δυσκολεύει να συγκεντρωθούν στους δείκτες εκείνους που είναι κρίσιμοι για τη μέτρηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης (Garrison et al., 2000). Για κάθε δείκτη θα πρέπει να καθοριστούν εκ των προτέρων συγκεκριμένοι στόχοι. Η επιχείρηση θα πρέπει να φροντίσει ώστε ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας να γίνει κατανοητός και αποδεκτός από τα στελέχη της επιχείρησης και οι στόχοι που τίθενται μέσω αυτού να συνάδουν με το σύστημα αξιολόγησης και αμοιβών των στελεχών (Βενιέρης κ.ά., 2007).

4.3.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Από την αποτελεσματική εφαρμογή του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας μπορούν να προκύψουν πολλά πλεονεκτήματα για τις επιχειρήσεις. Το προφανές είναι ότι ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας δίνει μια εικόνα για την απόδοση όλης της επιχείρησης συγκεντρώνοντας σε έναν μόνο πίνακα τους δείκτες απόδοσης και για τις τέσσερις διαστάσεις των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Η χρήση περιορισμένου αριθμού δεικτών και η επιλογή τους ώστε να είναι οι πλέον κατάλληλοι και πληροφοριακοί για κάθε δραστηριότητα, μειώνει τον κίνδυνο της λάθος πληροφόρησης και επιτρέπει στα στελέχη να εστιάσουν την προσοχή τους στα αποτελέσματα των κρίσιμων πεδίων για την επίτευξη των στρατηγικών σχεδίων της επιχείρησης. Συγχρόνως, αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο προειδοποίησης όταν τα πράγματα δεν πάνε καλά, καθώς αποκαλύπτει με συνοπτικό τρόπο τις αδυναμίες στην εφαρμογή της στρατηγικής και τον κίνδυνο αποτυχίας. Αυτή ακριβώς η λειτουργία αναδεικνύεται σε εμπειρική μελέτη της εφαρμογής του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας από αλυσίδα καταστημάτων λιανικής που δραστηριοποιείται στις ΗΠΑ. Η εταιρία επιχείρησε να εφαρμόσει μια καινοτόμα αλλά αποτυχημένη, όπως εκ των υστέρων αποδείχτηκε, στρατηγική, την οποία

αναγκάστηκε να εγκαταλείψει μετά από δύο χρόνια. Από τη μελέτη προέκυψε ότι ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας περιείχε τους σωστούς δείκτες και παρείχε σωστή και έγκαιρη πληροφόρηση ώστε να εντοπιστούν τα λάθη στη στρατηγική και να αναθεωρηθούν οι αρχικοί σχεδιασμοί της επιχείρησης (Campbell et al., 2008).

Ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας επικοινωνεί με απλό και κατανοητό τρόπο τη στρατηγική της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα και τους τομείς λειτουργίας της, ενώ με τους τμηματικούς και ατομικούς Πίνακες γίνεται αντιληπτό σε κάθε άτομο που εργάζεται σε αυτή, το πώς η προσωπική του εργασία και προσπάθεια συμβάλει στην επίτευξη του συνολικού στόχου. Γίνονται έτσι οι εργαζόμενοι κοινωνοί μιας συλλογικής προσπάθειας και αποφεύγονται συγκρούσεις και αντιστάσεις στην εφαρμογή της στρατηγικής. Παρουσιάζει τον τρόπο με τον οποίο διαφορετικά και ανεξάρτητα μεταξύ τους στοιχεία αλληλεπιδρούν και κάνει κατανοητό το γιατί και πώς μια θετική ή αρνητική μεταβολή σε μια διάσταση, για παράδειγμα βελτίωση των ικανοτήτων των εργαζομένων (εκπαίδευση), οδηγεί σε μεταβολή του τελικού αποτελέσματος, δηλαδή σε αύξηση των εσόδων (Δημητράς κ.ά., 2010).

Τέλος, συνδέει τους βραχυπρόθεσμους με τους μακροπρόθεσμους στόχους της επιχείρησης, συνεπώς εξαλείφεται ο κίνδυνος να επιτευχθούν οι πρώτοι σε βάρος των δεύτερων ή αλλιώς να θυσιαστεί η ανάπτυξη της επιχείρησης ώστε να υπάρξουν άμεσα οικονομικά αποτελέσματα. Τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης δεν έχουν αυτή τη δυνατότητα, πράγμα που καθιστά τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας ένα πολύτιμο εργαλείο της διοίκησης για την πραγματοποίηση του επιχειρηματικού της πλάνου (Δημητράς κ.ά., 2010).

Οι προσδοκίες από τη εφαρμογή του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας ήταν ότι θα έλυνε τα προβλήματα και θα κάλυπτε τα κενά που προέκυπταν από τη χρήση αποκλειστικά χρηματοοικονομικών δεικτών για τη διοίκηση των επιχειρήσεων. Στην πράξη όμως έχουν παρατηρηθεί μια σειρά από δυσκολίες και αστοχίες κατά τη δημιουργία και εφαρμογή του, οι οποίες επισημαίνονται στη διεθνή βιβλιογραφία και τις οποίες οι επιχειρήσεις καλούνται να αντιμετωπίσουν με τρόπο δημιουργικό και αποτελεσματικό.

Η απόδοση μιας επιχείρησης έχει επικρατήσει να εκτιμάται τόσο από τα στελέχη της όσο και από τρίτους όπως οι μέτοχοι, κυρίως βάση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων της. Αν αυτός ο τρόπος αξιολόγησης επικρατήσει κατά τη δημιουργία του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, δηλαδή

δοθεί μεγαλύτερο βάρος στην χρηματοοικονομική διάστασή του, τότε ανατρέπεται η απαραίτητη για την αποτελεσματικότητά του ισορροπία μεταξύ των τεσσάρων διαστάσεών του και η πληροφόρηση που θα παρέχει θα είναι ελλιπής.

Συχνά επιλέγονται πολλοί δείκτες για την αξιολόγηση της κάθε διάστασης, με αποτέλεσμα να προκύπτουν προβλήματα ως προς την εκτίμηση της συνολικής αξιολόγησης. Η χρήση των κρίσιμων μόνο δεικτών ανά διάσταση βοηθάει στην σωστή εκτίμηση της απόδοσης όλης της επιχείρησης και της τάσης που διαμορφώνεται. Για τη συλλογή και ανάλυση των δεδομένων έχουν αναπτυχθεί κατάλληλα λογισμικά, όμως η επιχείρηση θα πρέπει να μπορεί να διαχειριστεί τον όγκο των πληροφοριών (Βενιέρης κ.ά., 2007; Bourne, 2008). Οι μη χρηματοοικονομικοί δείκτες, σε αντίθεση με τους χρηματοοικονομικούς, είναι δύσκολοι στο σχεδιασμό και στη χρήση τους. Έτσι κάποιες από τις επιχειρήσεις κατά το σχεδιασμό του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, καταφεύγουν στην εύκολη λύση και αποφασίζουν να χρησιμοποιήσουν κάποιους μη χρηματοοικονομικούς δείκτες που ήδη χρησιμοποιούσαν από πριν στην επιχείρηση, οι οποίοι δεν είναι οι πιο κατάλληλοι για να απεικονίσουν τη στρατηγική τους στον υπό διαμόρφωση Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Επίσης, κάποιιοι από τους δείκτες που προτείνονται από τμήματα της επιχείρησης συχνά είναι εσωστρεφείς, δηλαδή μετράνε την απόδοση του τμήματος ακολουθώντας τις ανάγκες και τη λογική του και δεν συνδέονται με το στρατηγικό στόχο της επιχείρησης. Δυσκολία στη δημιουργία του εταιρικού Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας μπορεί ακόμα να προκύψει, διότι η οργάνωση και η δομή κάποιων επιχειρήσεων είναι απαγορευτική για τη δημιουργία και χρήση ενός ενιαίου πακέτου μετρήσεων για όλη την επιχείρηση (Bourne, 2008).

Συχνά δεν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των χρηματοοικονομικών και των άλλων δεικτών, και κυρίως μεταξύ των αποτελεσμάτων που απεικονίζονται με αυτούς. Ενώ δηλαδή καταγράφονται θετικές αποδόσεις σε μη χρηματοοικονομικούς δείκτες που αφορούν για παράδειγμα την πελατειακή ή την εσωτερική διάσταση, αυτό δεν μεταφράζεται σε αντίστοιχες θετικές μετρήσεις των δεικτών της χρηματοοικονομικής διάστασης. Όπως αναφέρουν οι Βενιέρης και Κοέν (2007) το πρόβλημα αυτό αποτελεί το κυριότερο σημείο κριτικής του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Ο Bourne (2008) διατυπώνει την άποψη ότι η αποτυχία επίτευξης των στόχων της επιχείρησης οφείλεται στο γεγονός ότι δεν αξιοποιείται η εικόνα που δίνουν οι μετρήσεις και οι δείκτες του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, έτσι ώστε να αλλάξει τις διαδικασίες και τις πρακτικές της όπου αυτό χρειάζεται. Τα

στελέχη επικεντρώνονται στο να καταγράψουν τα νούμερα των μετρήσεων και όχι στο τι σημαίνουν αυτά τα νούμερα. Ακόμα χειρότερα, όταν κάποιες από τις μετρήσεις συνδέονται με τα μόνους και τα συστήματα αμοιβών, γίνεται αυτοσκοπός η βελτίωση των συγκεκριμένων μετρήσεων και απονεί το ενδιαφέρον για την επίτευξη του στρατηγικού στόχου.

Οι επιχειρήσεις, ιδιαίτερα τον πρώτο καιρό υιοθέτησης του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας σαν εργαλείο διοίκησης, δεν ξέρουν πώς να διοικήσουν αξιοποιώντας τις μετρήσεις που έχουν. Αν οι μετρήσεις είναι αντιφατικές, π.χ. αν επιτευχθούν οι στόχοι σε ένα μόνο μέρος του Πίνακα, δυσκολεύονται να αξιολογήσουν τη συνολική απόδοση της επιχείρησης. Συγχρόνως, δεν επεμβαίνουν έγκαιρα για περαιτέρω βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης, αλλά κινητοποιούνται μόνο όταν η συνολική εικόνα του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας δείξει επιδείνωση (Βενιέρης κ.ά, 2007; Bourne, 2008). Για το θέμα αυτό ο Neely (2008) αναφέρει ότι ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας θα έχει στην ουσία μικρή επίπτωση στην απόδοση της επιχείρησης αν οι άνθρωποι δεν αλλάξουν τα πράγματα βάση των στοιχείων απόδοσης που αναφέρει.

Ένα ακόμα πρόβλημα κατά την εφαρμογή του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, στην πραγματικότητα της στρατηγικής της επιχείρησης, είναι το ότι δεν έχει πειστεί το σύνολο των εργαζομένων για τη σπουδαιότητα του εγχειρήματος ή δεν έχει γίνει κατανοητό σε αυτούς πώς οι αλλαγές που δρομολογούνται συνδέονται με το στρατηγικό στόχο της επιχείρησης, αλλά και με τη δική τους ευημερία. Για το λόγο αυτό προκύπτουν συμπεριφορές που αντιτίθενται, καθυστερούν και υποσκάπτουν την επιτυχή εφαρμογή της στρατηγικής. Τέτοιες συμπεριφορές συναντώνται κυρίως σε μεγάλες επιχειρήσεις και σε οργανισμούς του δημόσιου τομέα (Bourne, 2008; Bose et al., 2007).

Η υποκειμενικότητα ανώτερων στελεχών της επιχείρησης ως προς τα συστήματα ανταμοιβών και η σύνδεση των ανταμοιβών με δείκτες και μετρήσεις εκτός του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, μπορεί να υπονομεύσει την αποτελεσματικότητα στην εφαρμογή του συστήματος αυτού. Συνήθως τα ανώτερα στελέχη δίνουν βάρος στις χρηματοοικονομικές μετρήσεις για την απονομή των μόνους και συχνά εισάγουν στο σύστημα ανταμοιβών της επιχείρησης άλλες μετρήσεις και παραμέτρους από αυτές που περιέχει το Balanced Scorecard, οι οποίες δεν είναι συνδεδεμένες με τα επιθυμητά αποτελέσματα, όπως αυτά έχουν τεθεί από τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. (Ittner et al., 2003). Συνεπώς, τα κατώτερα

στελέχη, προκειμένου να ικανοποιήσουν τα απαιτούμενα κριτήρια για να λάβουν τα μόνους, δεν δίνουν τη απαιτούμενη προσοχή και ενέργεια στην επίτευξη των στόχων εκείνων που συμβάλουν στην πραγματοποίηση της επιχειρηματικής στρατηγικής, και οι οποίοι εκφράζονται μέσω των μετρήσεων του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας.

4.4 Η ΚΡΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΙΣΟΡΡΟΠΗΜΕΝΗΣ ΣΤΟΧΟΘΕΣΙΑΣ

Από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, όταν οι Kaplan και Norton το πρωτοπαρουσίασαν, πολλές επιχειρήσεις, πρωτόρες στον τομέα που δραστηριοποιούνταν αλλά και στην αντίληψή τους για αποτελεσματική διοίκηση, αποφάσισαν να εφαρμόσουν τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Όπως είναι φυσικό ακολούθησε μια πληθώρα ερευνών και εμπειρικών μελετών για το αν τελικά το σύστημα αυτό ικανοποίησε τις προσδοκίες των χρηστών του και ανταποκρίθηκε στις ανάγκες του σύγχρονου τρόπου διοίκησης. Τα αποτελέσματα των ερευνών ποικίλουν (Yu, et al., 2008; Neely, 2008). Σε κάποιες από αυτές προκύπτουν ξεκάθαρα θετικά αποτελέσματα από την εφαρμογή του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, ενώ σε κάποιες άλλες οι συγγραφείς εκφράζουν αμφιβολίες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος αυτού. Πολλοί συγγραφείς (Lusk et al., 2006;) επισημαίνουν την ανάγκη για επαναπροσδιορισμό του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, ώστε αυτό να ανταποκρίνεται στο συνεχώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον και τις αυξανόμενες ανάγκες της αποτελεσματικής διοίκησης.

Κάποια από τα ζητήματα που τίθενται για την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Lusk et al., 2006; Neely, 2008; Bessire et al., 2005) είναι ότι οι χρηματοοικονομικοί του δείκτες δεν συνδέονται με το παραγόμενο αποτέλεσμα για τους μετόχους, ότι από την διάρθρωσή του προκύπτει ότι δεν λαμβάνει υπόψη το γενικότερο κοινωνικό πλαίσιο στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση, ότι τελικά δεν είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικό εργαλείο εκτός και αν τηρηθούν αυστηρά κάποιοι κανόνες και προϋποθέσεις, ότι οι τέσσερις διαστάσεις του λειτουργούν περιοριστικά και δεν ανταποκρίνονται στις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν στις μέρες μας οι επιχειρήσεις, και ότι τελικά δεν αποσαφηνίζει ποιος θα πρέπει να είναι ο κύριος στόχος της επιχείρησης: η μεγιστοποίηση του κέρδους για τους μετόχους κατά την παραδοσιακή νοοτροπία ή η ικανοποίηση των πελατών όπως επιβάλλουν οι σύγχρονες τάσεις.

Για παράδειγμα, σε εμπειρική μελέτη του που αφορούσε δύο τμήματα της ίδιας εταιρίας, τα οποία δραστηριοποιούνταν σε παρόμοιες συνθήκες, ο Neely (2008) έδειξε ότι το τμήμα που εφάρμοσε τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, δεν είχε σημαντικές διαφορές στην απόδοσή του από αυτό που δεν το εφάρμοσε. Συγκεκριμένα, διαπίστωσε ότι η υιοθέτηση του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας δεν είχε σημαντικές επιπτώσεις στην απόδοση του τμήματος ως προς τις πωλήσεις ή το μικτό κέρδος, καθώς τα υποκαταστήματα που το εφάρμοσαν δεν πέτυχαν καλύτερες χρηματοοικονομικές επιδόσεις. Παρατήρησε όμως ότι τα υποκαταστήματα που είχαν χαμηλές μη χρηματοοικονομικές επιδόσεις είχαν και χαμηλές χρηματοοικονομικές επιδόσεις.

Οι Lusk, Halperin και Zhang (2006) σε μελέτη τους προτείνουν να εμπλουτιστεί η χρηματοοικονομική διάσταση και να συμπεριληφθούν δείκτες και μετρήσεις που να αφορούν τα συμφέροντα των μετόχων. Προτείνουν, επίσης, να συμπεριληφθούν μετρήσεις που να αφορούν την ευθύνη και τις αλληλεπιδράσεις της επιχείρησης με το ευρύτερο κοινωνικό και περιβαλλοντικό πλαίσιο στο οποίο δραστηριοποιείται.

Έχει, επίσης, ασκηθεί έντονη κριτική στις σχέσεις αλληλεξάρτησης που διέπουν τις τέσσερις διαστάσεις του και έχει διατυπωθεί η άποψη ότι οι σχέσεις αυτές δεν είναι ακριβώς σχέσεις αιτίου και αποτελέσματος αλλά μάλλον «λογικές» και κυκλικές. Για να μεγιστοποιηθεί δηλαδή η ωφέλεια από τις βελτιώσεις στη λειτουργία της επιχείρησης, δεν αρκεί να επιτευχθούν θετικά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, αλλά τα αποτελέσματα αυτά θα πρέπει να επενδυθούν ξανά στην επιχείρηση βελτιώνοντας περαιτέρω τη λειτουργία της. Στην πράξη αυτές οι σχέσεις αλληλεξάρτησης είναι δύσκολο να προσδιοριστούν και για το λόγο αυτό ένα κρίσιμο στοιχείο για την επιτυχή υιοθέτηση του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας συχνά δεν εφαρμόζεται (Banchieri et al., 2011).

4.5 TO BALANCED SCORECARD ΚΑΙ Ο ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ

Στον αρχικό του σχεδιασμό ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας απευθυνόταν σε επιχειρήσεις και οργανισμούς του ιδιωτικού τομέα, δηλαδή σε οργανισμούς που είχαν σαν τελικό τους στόχο την επίτευξη θετικών οικονομικών αποτελεσμάτων.

Οι υπηρεσίες και οι οργανισμοί του Δημόσιου Τομέα έχουν σαφής και σημαντικές διαφορές από τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, οι οποίες

οφείλονται τόσο στους σκοπούς που καλούνται να πραγματοποιήσουν, όσο και στην οργάνωση και τον τρόπο λειτουργίας τους, και δημιουργούν την ανάγκη ξεχωριστών χειρισμών ως προς τη διοίκησή τους. Κάποιες από τις διαφορές αυτές είναι:

- Οι δημόσιοι και μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί δεν έχουν σαν σκοπό την επίτευξη στόχων οικονομικής φύσεως, σε αντίθεση με τις επιχειρήσεις όπου η επιδίωξη θετικών οικονομικών αποτελεσμάτων είναι αυτονόητη.
- Στους δημόσιους οργανισμούς και υπηρεσίες δεν αναπτύσσονται ανταγωνιστικές τάσεις και έτσι δεν υπάρχουν κίνητρα για τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών και την ανάπτυξη πρωτοβουλιών και καινοτόμων δράσεων.
- Οι δημόσιοι οργανισμοί συχνά δεν έχουν σαφής και οριοθετημένους σκοπούς, αντίθετα η αποστολή τους περιγράφεται με ένα γενικό πλαίσιο. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με το ότι παρέχουν κυρίως υπηρεσίες, τους δυσκολεύει να καθιερώσουν ποσοτικές μετρήσεις για την απόδοσή τους.
- Ενώ στις επιχειρήσεις είναι ξεκάθαρο ποιοι είναι οι πελάτες, στους δημόσιους οργανισμούς αυτό δεν ισχύει, καθώς εδώ έχουμε την έννοια του δικαιούχου της παρεχόμενης υπηρεσίας και του χρηματοδότη της υπηρεσίας αυτής.

Άλλα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δημόσιων και μη κερδοσκοπικών οργανισμών είναι το πολύπλοκο περιβάλλον, η γραφειοκρατία, η οποία επηρεάζει και τη λήψη αποφάσεων, ο μεγάλος αριθμός στόχων και η διαφοροποίησή τους από οργανισμό σε οργανισμό, το γεγονός ότι βρίσκονται στην υπηρεσία του δημόσιου συμφέροντος και το ότι οι διοικήσεις τους εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τους πολιτικούς προϊσταμένους τους και δεν δεσμεύονται ιδιαίτερα στον οργανισμό (Flak et al., 2005, Brignall et al., 2000). Οι περιορισμένοι προϋπολογισμοί, η ανάγκη αποδοτικής χρήσης των κρατικών κονδυλίων και οι κανόνες της χρηστής διοίκησης, επέβαλαν την εφαρμογή και στους δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς ενός συστήματος μέτρησης της απόδοσης. Όμως, παρά το γεγονός ότι οι δημόσιοι και μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί οφείλουν να παρακολουθούν τις δαπάνες τους και να κινούνται εντός του προϋπολογισμού τους, η επιτυχία τους δεν έχει να κάνει με οικονομικά αποτελέσματα, αλλά με το αν επιτυγχάνουν την αποστολή τους, δηλαδή στην παροχή υπηρεσίας σε όσους τη δικαιούνται. Για το λόγο αυτό όταν οι οργανισμοί αυτοί αποφασίσουν να εφαρμόσουν τον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας ως σύστημα μέτρησης της απόδοσής τους θα πρέπει να θεωρήσουν την

αποστολή τους, το σκοπό για τον οποίο υπάρχουν (π.χ. καταπολέμηση του αναλφαριθμισμού ή της φτώχειας, παροχή υπηρεσιών περίθαλψης και νοσηλείας) ως στρατηγικό στόχο και να τοποθετήσουν το στόχο αυτό στην κορυφή του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Kaplan, 2001). Στο σχήμα 1 παρουσιάζεται ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας για δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Το γεγονός ότι οι οργανισμοί αυτής της κατηγορίας δυσκολεύονται να προσδιορίσουν με ξεκάθαρο τρόπο τους στόχους τους άρα και τη στρατηγική τους, δυσκολεύει την αποτελεσματική εφαρμογή του Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας, καθώς ο προσδιορισμός της στρατηγικής είναι κρίσιμος για το σωστό σχεδιασμό του. Εφόσον όμως αποσαφηνιστούν οι στόχοι, μπορεί να σχεδιαστεί ένας αποτελεσματικός Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας για κάθε οργανισμό. Το πρόβλημα του πολυδιάστατου της αποστολής τους μπορεί να λυθεί αν κατά το σχεδιασμό της στρατηγικής λάβουν υπόψη όλες τις ομάδες ενδιαφερομένων που επηρεάζουν ή επηρεάζονται από τον οργανισμό αυτό (Flak et al., 2005). Συνεπώς, ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας όχι μόνο μπορεί να εφαρμοστεί σε δημόσιους και μη κυβερνητικούς οργανισμούς, αλλά όταν σχεδιαστεί σωστά, τους βοηθάει να συνδέσουν μια ασαφή αποστολή με ξεκάθαρη διατύπωση στρατηγικής και σχεδιασμό των καθημερινών δραστηριοτήτων. Ευθυγραμμίζει πρωτοβουλίες, τμήματα και πρόσωπα έτσι ώστε να εργαστούν με τρόπο που προάγει τη βελτίωση της απόδοσης του οργανισμού (Flak et al., 2005; Caudle, S., 2008).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΛΙΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - LEAN ACCOUTING

5.1 ΛΙΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ - LEAN MANAGEMENT

Η Λιτή Παραγωγή (Lean Production), την οποία πρώτη η Toyota ανέπτυξε και εφάρμοσε στις αρχές του 20^{ου} αιώνα σαν ένα καινοτόμο σύστημα παραγωγής «ακριβώς στην ώρα» (Just-in-time), δίνει έμφαση στην τελειοποίηση των διαδικασιών μέσω της εξάλειψης της σπατάλη. Ως σπατάλη (munda) θεωρείται κάθε χρήση πόρων που δεν παράγει αξία για τον πελάτη, και αφορά (Grasso 2005):

- την υπερβάλλουσα παραγωγή (overproduction), δηλαδή την παραγωγή σε ποσότητες που δεν απαιτούνται από τις πωλήσεις
- την αναμονή (waiting), δηλαδή το χρόνο που χάνεται για να ρυθμιστούν μηχανές, να τελειώσει κάποιο στάδιο επεξεργασίας, να φτάσουν πρώτες ύλες και ανταλλακτικά στο χώρο παραγωγής
- τις μεταφορές (transportation), δηλαδή τις χωρίς νόημα μετακινήσεις πρώτων υλών και προϊόντων
- τις διαδικασίες (processing) οι οποίες δεν προσθέτουν αξία για τον πελάτη
- τα αποθέματα (inventory), σε ποσότητες μεγαλύτερες από όσες χρειάζονται
- τις περιττές κινήσεις (motion) που γίνονται στο χώρο παραγωγής
- τα ελαττωματικά προϊόντα (defects) ή υπηρεσίες

Η λιτή φιλοσοφία οργανώνει την παραγωγή έτσι ώστε τα προϊόντα να παράγονται σε κυψέλες παραγωγής. Σε μια κυψέλη παραγωγής μπορούν να παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα, αρκεί αυτά να απαιτούν την ίδια σειρά στην αλυσίδα παραγωγής. Ένα ρεύμα αξίας περιέχει τις κυψέλες παραγωγής ενός προϊόντος, καθώς και όλες τις άλλες λειτουργίες και διαδικασίες που απαιτούνται από το σχεδιασμό μέχρι τη διάθεση του προϊόντος στην αγορά.

Κατά τους Womack και Jones (2003) τα οφέλη από την εφαρμογή της λιτής σκέψης στην παραγωγή για μια επιχείρηση είναι πολύ σημαντικά. Ως τέτοια αναφέρουν την αύξηση έως και 50% της αποδοτικότητας της εργασίας σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης και σε όλα τα στάδια παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Συγχρόνως βελτιώνεται ο χρόνος παραγωγής και μειώνεται δραματικά ο χρόνος υστέρησης (lead time), δηλαδή ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ της παραγγελίας και της παράδοσης του προϊόντος στον πελάτη. Αυτό σημαίνει ότι δεν χρειάζεται πλέον να διατηρούνται υψηλά αποθέματα, άρα έχουμε αποδέσμευση

κεφαλαίων, τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν αλλού. Επίσης μειώνονται τα λάθη στην παραγωγή και τα ελαττωματικά κομμάτια που επιστρέφουν για επεξεργασία, καθώς και το σκραπ που προκύπτει από τις διαδικασίες παραγωγής. Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να προσφέρουν στους πελάτες τους μεγαλύτερη ποικιλία προϊόντων και καλύτερη ποιότητα με περιορισμένο επιπλέον κόστος. Τα κεφάλαια που απαιτούνται για τη μετατροπή μιας επιχείρησης σε «λιτή» είναι μικρά. Σε περίπτωση μάλιστα που κατά τη διαδικασία της μετατροπής προκύψει περίσσια εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τα οποία η επιχείρηση εκποιήσει, τότε έχουμε εισροή και όχι εκροή κεφαλαίων.

Ακόμα και όταν η επιχείρηση έχει ολοκληρώσει τη διαδικασία μετατροπής, μπορεί να συνεχίσει να αυξάνει την αποδοτικότητά της, βελτιώνοντας τις διαδικασίες παραγωγής και το προϊόν, και μειώνοντας τα λάθη στην παραγωγή, το χρόνο υστέρησης και τα αποθέματα. Η συνεχής βελτίωση είναι το ζητούμενο στη συγκεκριμένη φιλοσοφία.

Οι Κατά τον Grasso (2005) οι αρχές της Λιτής Διοίκησης είναι:

1. Ο καθορισμός της αξίας και ο προσδιορισμός του ρεύματος αξίας για κάθε προϊόν ή υπηρεσία.
2. Η εξάλειψη κάθε περιττής εργασίας σε κάθε ρεύμα αξίας
3. Η απρόσκοπτη ροή της αξίας, που σημαίνει την επανεκτίμηση της οργάνωσης όλων των εργασιών.
4. Η παραγωγή κατά τη ζήτηση από τον πελάτη
5. Η συνεχής επιδίωξη της τελειότητας.

5.2 Η ΛΙΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Το λογιστικό κύκλωμα μιας επιχείρησης οφείλει να παρέχει στη διοίκηση πληροφορίες, οι οποίες έχουν τρεις βασικούς ρόλους: τις οικονομικές αναφορές, τον έλεγχο της επιχείρησης και τη βελτίωσή της, τη λήψη αποφάσεων και το σχεδιασμό. Είναι γενικά παραδεκτό ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν προηγμένες πρακτικές και τεχνικές παραγωγής, κυρίως όσες έχουν υιοθετήσει τις αρχές του Lean Production, χρειάζονται ένα σύστημα Διοικητικής Λογιστικής που να συνάδει με τη lean λειτουργία και φιλοσοφία της επιχείρησης, να υποστηρίζει το νέο περιβάλλον της και να μπορεί να απεικονίσει σε χρηματικούς όρους τη βελτίωση που προκύπτει από τον καινούργιο τρόπο λειτουργίας. Ένα τέτοιο σύστημα αναφέρεται ως Λιτή Λογιστική. Ο όρος Λιτή Λογιστική έχει διπλή έννοια, και αφορά αφενός στην

υιοθέτηση των αρχών της Λιτής Σκέψης στις λογιστικές διαδικασίες και εργασίες, και αφετέρου στην αλλαγή του παραδοσιακού συστήματος Διοικητικής Λογιστικής σε ένα σύστημα που θα υποστηρίζει τη Λιτή Λειτουργία όλης της επιχείρησης. (Fullerton et al.,2009). Η Λιτή Λογιστική αλλάζει τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση βλέπει τους πελάτες της, καθώς στοχεύει στην αύξηση της αξίας που απολαμβάνει ο πελάτης, αντί της αξίας που προκύπτει για τους μετόχους. Πρόκειται τελικά για ένα νέο τρόπο άσκησης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Στη διάσκεψη για τη Λιτή Λογιστική τον Σεπτέμβριο του 2005 δόθηκε μια περιγραφή του «οράματος» για το πώς θα πρέπει να είναι και τι να κάνει. Μεταξύ άλλων διατυπώθηκε ότι η Λιτή Λογιστική θα πρέπει:

1. «Να παρέχει ακριβής, έγκαιρες και κατανοητές πληροφορίες που να παρακινούν τη μετάβαση της επιχείρησης σε ένα λιτό τρόπο λειτουργίας, και τη λήψη αποφάσεων που να οδηγούν σε αυξημένη αξία για τον πελάτη, μεγέθυνση, αποδοτικότητα, και ταμειακή ροή.
2. Να χρησιμοποιεί λιτά εργαλεία ώστε να εξαλείφει τη σπατάλη κατά τις λογιστικές διαδικασίες ενώ θα διατηρεί τον ενδεδειγμένο οικονομικό έλεγχο
3. Να συμμορφώνεται πλήρως με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, τους κανονισμούς του εξωτερικού ελέγχου και τις απαιτήσεις του εσωτερικού ελέγχου.
4. Να υποστηρίζει την κουλτούρα της λιτής σκέψης με την παρακίνηση για επένδυση στο ανθρώπινο δυναμικό, με την παροχή πληροφοριών που είναι σχετικές και χρήσιμες, και να ενδυναμώνει τη συνεχή βελτίωση σε κάθε επίπεδο της επιχείρησης»¹

5.2.1 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΟΥΝ ΤΗ ΛΙΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Οι παραδοσιακές λογιστικές μέθοδοι σχεδιάστηκαν για να εφαρμόζονται και να εξυπηρετούν τον παραδοσιακό τρόπο παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών, που βασίζεται στις μεγάλες παρτίδες, την παραγωγή της μέγιστης δυνατής ποσότητας και τη διατήρηση υψηλών αποθεμάτων. Οι οικονομικές αναφορές που προκύπτουν από τα συστήματα αυτά δίνουν έμφαση σε χρηματοοικονομικούς δείκτες όπως είναι η αποδοτικότητα της εργασίας ή στην απορρόφηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων,

¹ B. H. Maskell, B. L. Baggaley (2006), "Lean Accounting: What's It All About?" *Target Magazine*, Vol.22, pp.35-43

και ωθούν τις επιχειρήσεις να παράγουν τα προϊόντα τους σε μεγάλες παρτίδες και φυσικά να διατηρούν μεγάλα αποθέματα. Επιπλέον, οι αναφορές αυτές είναι δυσνόητες για τους περισσότερους από τους χρήστες και δεν παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες για να πάρει κάποιος τις σωστές αποφάσεις.

Πολύ συχνά παρατηρείται το φαινόμενο οι επιχειρήσεις που υιοθετούν και εφαρμόζουν λιτές μεθόδους παραγωγής και οργάνωσης, να μην βλέπουν τις προφανείς βελτιώσεις να επιβεβαιώνονται από τις οικονομικές καταστάσεις και αναφορές (Fullerton et al., 2009; Haskin, 2010). Έτσι ενώ οι εργαζόμενοι και όλοι όσοι εμπλέκονται άμεσα με τους χώρους της παραγωγής, πωλήσεων, σχεδιασμού κλπ, διαπιστώνουν την ωφέλεια που προκύπτει από τη λιτή οργάνωση, η διοίκηση της εταιρίας, που σχηματίζει εικόνα για το αποτέλεσμα κυρίως μέσω των οικονομικών αναφορών και δεικτών, βλέπει τους αριθμούς να χειροτερεύουν και την επιχείρηση να οδεύει σε πτωτική πορεία. Είναι σαν οι εργαζόμενοι και η διοίκηση να βρίσκονται σε δύο διαφορετικές επιχειρήσεις και να ζουν δύο εντελώς διαφορετικές πραγματικότητες. Τα παραδοσιακά λογιστικά συστήματα αδυνατούν να καταγράψουν βελτιώσεις σε τομείς όπως ο χρόνος αναμονής και η ικανοποίηση του πελάτη που σηματοδοτούν την πραγματική βελτίωση της επιχείρησης με βάση τις αρχές της λιτής φιλοσοφίας και αυξάνουν την αξία της. Οι Woehrlé και Abou-Shady (2010) δίνουν ένα παράδειγμα σχετικά με τις βελτιώσεις που συμβαίνουν σε μια επιχείρηση που εφαρμόζει τις αρχές της λιτής φιλοσοφίας και το αν αυτές αποδίδονται στις αναφορές που παρέχει η παραδοσιακή λογιστική. Σύμφωνα με τα όσα υποστηρίζουν, μία επιχείρηση διαπιστώνει: βελτίωση λειτουργιών και διαδικασιών, μείωση του χρόνου υστέρησης, δηλαδή του χρόνου αναμονής του πελάτη από την παραγγελία μέχρι την παραλαβή του προϊόντος, βελτίωση της ποιότητας, βελτίωση στην έγκαιρη παράδοση στον πελάτη, μείωση του απαιτούμενου χώρου και αύξηση της κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων (inventory turns). Από τις βελτιώσεις αυτές η παραδοσιακή λογιστική καταφέρνει να αποτυπώσει μόνο τη βελτίωση των λειτουργιών, ενώ αδυνατεί να καταγράψει και να παρουσιάσει τις μεταβολές που αφορούν το χρόνο αναμονής, την έγκαιρη παράδοση και τη μείωση του απαιτούμενου χώρου για τη λειτουργία της επιχείρησης. Η μεγαλύτερη αποτυχία όμως αφορά τα αποθέματα. Καθώς το ύψος των αποθεμάτων μειώνεται, η μείωση των κεφαλαίων που δεσμεύονται σε αυτά μεταφράζεται από τις παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους ως μείωση του λειτουργικού κέρδους (operating profitability).

Τα φτωχά έως και αρνητικά αποτελέσματα που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της παραδοσιακής λογιστικής αποθαρρύνουν τις διοικήσεις και τις οδηγούν στην πρόωρη διακοπή της διαδικασίας βελτίωσης των επιχειρήσεών τους και απόρριψη του λιτού περιβάλλοντος. Οδηγούνται λοιπόν, λόγω της αδυναμίας των παραδοσιακών λογιστικών μεθόδων να απεικονίσουν τα θετικά βήματα που γίνονται, στις λάθος αποφάσεις, στερώντας από τις επιχειρήσεις τους τη δυνατότητα βελτίωσης και συχνά επιβίωσης σε ένα όλο και πιο ανταγωνιστικό περιβάλλον. Επιπλέον τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής απαιτούν περίπλοκες και χρονοβόρες εργασίες, που δεν παράγουν αξία, και έρχονται σε αντίθεση με τη λιτή φιλοσοφία που διέπει την επιχείρηση.

Σε αντιδιαστολή με τα παραπάνω η Λιτή Λογιστική έχει σαν στόχο:

- Να παρέχει ακριβείς, έγκαιρες και κατανοητές πληροφορίες ώστε να προάγεται η μετάβαση σε ένα λιτό περιβάλλον σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης και να βοηθάει να λαμβάνονται οι σωστές αποφάσεις με γνώμονα την αξία για τον πελάτη, την ανάπτυξη, την κερδοφορία και τη ρευστότητα.
- Να χρησιμοποιεί απλά εργαλεία ώστε να εκμηδενίσει τις περιττές λογιστικές εργασίες διατηρώντας τον ενδεδειγμένο οικονομικό έλεγχο.
- Να συμμορφώνεται πλήρως με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, τους κανονισμούς εξωτερικής πληροφόρησης (οικονομικές καταστάσεις κλπ) και τις απαιτήσεις της εσωτερικής πληροφόρησης.
- Να δρα υποστηρικτικά στη λιτή φιλοσοφία με το να προωθεί την επένδυση στο ανθρώπινο δυναμικό, να παρέχει πληροφορίες χρήσιμες και να ενδυναμώνει τη συνεχή βελτίωση σε κάθε επίπεδο της επιχείρησης.

Στόχος δηλαδή είναι να απεικονίσει σε χρηματικούς όρους τις επιπτώσεις που έχει η υιοθέτηση της λιτής φιλοσοφίας στο περιβάλλον μιας επιχείρησης (Maskell et al, 2006).

Ένα κεφαλαιώδες ζήτημα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων (Baggaley, 2003). Στόχος είναι να παράγει η επιχείρηση με το μικρότερο δυνατό κόστος ανά μονάδα προϊόντος, ώστε να έχει μεγιστοποίηση του περιθωρίου συμβολής ανά μονάδα προϊόντος. Προκειμένου όμως να επιτύχει μια επιχείρηση τη μικρότερη δυνατή ανά μονάδα προϊόντος επιβάρυνση με γενικά βιομηχανικά έξοδα, οδηγείται στην παραγωγή

μεγάλων παρτίδων προϊόντος. Παράλληλα, επιδιώκει να χρησιμοποιεί πλήρως τον εξοπλισμό και το ανθρώπινο δυναμικό της, αποφεύγοντας να παρουσιάσει κόστος αδράνειας, το οποίο στα παραδοσιακά λογιστικά συστήματα θεωρείται μειονέκτημα. Συγχρόνως τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν ασχολούνται με την παροχή πληροφοριών για την καθημερινή απόδοση των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης και έτσι αυτή αποστερείται ένα βασικό εργαλείο για τη συνεχή βελτίωση, τόσο σε επίπεδο «κυψέλης» όσο και σε επίπεδο ρεύματος αξίας. Αντίθετα απαιτούν μεγάλους πόρους σε υπολογιστικά συστήματα και χρόνο για να διεκπεραιώσουν τη συλλογή και επεξεργασία δεδομένων και πληροφοριών, οι οποίες δεν προάγουν τη βελτίωση και τελικά δεν παράγουν καμία αξία. Τελικά τα συστήματα αυτά, επειδή ακριβώς δεν διαθέτουν τα κατάλληλα εργαλεία και επειδή ο στόχος τους απέχει από τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης, αποτυγχάνουν να απεικονίσουν τις προφανείς βελτιώσεις που συμβαίνουν στην επιχείρηση σε σημεία όπως η αποδέσμευση πόρων, η βελτίωση της ποιότητας, της αξίας για τον πελάτη κλπ.

Καθώς η αυτοματοποίηση άλλαξε τον τρόπο παραγωγής των βιομηχανικών προϊόντων, το εργατικό κόστος μειωνόταν ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής, και έγινε ένα μάλλον σταθερό κόστος ή ένα ΓΒΕ. Όμως τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης συνέχισαν να το μετράνε και να το αντιμετωπίζουν σαν ένα άμεσο κόστος (Balci, 2010).

Μια από τις βασικές διαφορές μεταξύ παραδοσιακής λογιστικής και Lean Accounting είναι ότι η δεύτερη αποτελείται από ροές αξίας και όχι από λειτουργίες (Haskin, 2010). Ροή αξίας είναι μια αλληλουχία διαδικασιών μέσα από τις οποίες μετασχηματίζεται ή παράγεται ένα προϊόν και παραδίδεται στον πελάτη. Η ροή αξίας είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να συνδέει πολλαπλές λειτουργίες όπως η παραγωγή, ο σχεδιασμός, η συντήρηση, η πώληση και το μάρκετινγκ, η λογιστική, οι ανθρώπινοι πόροι και αποστολή. Η οργάνωση βάση της ροής αξίας απαιτεί και μια αναδιοργάνωση της λογιστικής πληροφορίας. Η διαδικασία αλλάζει από ένα περιβάλλον «ώθησης» που καθοδηγείται από προβλέψεις (προγνωστικά και παραγγελίες), σε ένα περιβάλλον «έλξης» που καθοδηγείται από τον πελάτη, όπου η παραγωγή ξεκινά μόνο όταν ο πελάτης κάνει την παραγγελία. Στο παραδοσιακό περιβάλλον προβλέψεων, το προϊόν παράγεται σύμφωνα με τις προβλέψεις ή το προϋπολογισμό και αποθηκεύεται μέχρι να πουληθεί. Με τον τρόπο αυτό προκύπτουν συχνά υψηλά επίπεδα αποθέματος που κινδυνεύουν να απαρχαιωθούν. Οι παραδοσιακές μέθοδοι κατανομής του σταθερού κόστους κατασκευής ενθαρρύνουν

τις προβλέψεις για υψηλά επίπεδα παραγωγής ώστε το κόστος να διανεμηθεί σε περισσότερες μονάδες παραγόμενου προϊόντος και έτσι να μειωθεί το κόστος ανά μονάδα.

Τα παραδοσιακά λογιστικά συστήματα δεν είναι κατάλληλα για την ανατροφοδότηση του συστήματος και τη μάθηση, και αυτό γιατί παρέχουν αναφορές που δεν είναι έγκαιρες, βασίζονται αποκλειστικά σε οικονομικά στοιχεία, έχουν μια φιλοσοφία κάθετης διοίκησης από πάνω προς τα κάτω, επικεντρώνονται στη βελτίωση συγκεκριμένων λειτουργιών ή εργασιών και τον εξατομικευμένο έλεγχο και τέλος είναι προσκολλημένα στα ιστορικά πρότυπα και το προϋπολογισμένο κόστος (Grasso, 2005; Fullerton et al., 2010).

Η παραδοσιακή λογιστική επικεντρώνεται στη διατήρηση της τιμής του προϊόντος, θέτει ετήσια πρότυπα, αναλύει τις αποκλίσεις που παρουσιάζονται ώστε να αναληφθούν οι αιτίες που τα προκαλούν, έχει στόχο να επιτύχει τα πρότυπα που έχουν τεθεί και προβαίνει σε αναλύσεις όταν αυτά τα πρότυπα δεν επιτευχθούν. Αντίθετα, η Λιτή Λογιστική επικεντρώνεται στη μείωση της τιμής, θέτει μηνιαίους στόχους, προτείνει βελτιώσεις που θα οδηγήσουν στην επίτευξη των στόχων, επικεντρώνεται στους στόχους και προβαίνει σε αναλύσεις όταν δεν επιτυγχάνονται οι στόχοι (Α Λιτή Λογιστική Iliou et al., 2012).

5.2.2 ΑΡΧΕΣ, ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΤΟΥ LEAN ACCOUNTING

Στο άρθρο τους «Lean Accounting: What's it all about?» οι Maskell και Baggaley περιγράφουν τις αρχές αλλά και τις πρακτικές και τα εργαλεία της Λιτής Λογιστικής, όπως αυτά παρουσιάστηκαν στο ετήσιο συνέδριο της Association for Manufacturing Excellence (AME) το έτος 2005, ως εξής:

Οι αρχές της Λιτής Λογιστικής

1. Λιτή και απλή λογιστική, που σημαίνει ότι εφαρμόζουμε λιτές μεθόδους σε όλες τις λογιστικές διαδικασίες, έτσι ώστε να μειώσουμε τη σπατάλη που εμπεριέχεται στον παραδοσιακό τρόπο λογιστικής παρακολούθησης, ελέγχου και καταγραφής. Για να το πετύχουμε αυτό χρησιμοποιούμε εργαλεία όπως η χαρτογράφηση του ρεύματος αξίας (value stream mapping) και η συνεχής βελτίωση.
2. Λογιστικές διαδικασίες που υποστηρίζουν τη μετάβαση της επιχείρησης σε έναν λιτό τρόπο λειτουργίας. Η Λιτή Λογιστική παρέχει στοιχεία και αναφορές που απεικονίζουν τη συνολική ροή του ρεύματος αξίας αντί των

στοιχείων που αφορούν μεμονωμένα προϊόντα ή διαδικασίες. Αυτό συμβαίνει διότι επικεντρώνεται στον υπολογισμό και καταγραφή της αξίας όπως την αντιλαμβάνεται ο πελάτης. Τα εργαλεία που χρησιμοποιεί η Λιτή Λογιστική για στις διαδικασίες αυτές είναι η οπτική μέτρηση της απόδοσης, η συνεχής βελτίωση, η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας (value stream costing) και η κοστολόγηση βάση στόχου (target costing).

3. Ξεκάθαρη και έγκαιρη παροχή της πληροφόρησης. Η Λιτή Λογιστική παρέχει οικονομικές αναφορές που γίνονται εύκολα κατανοητές από όλους, διότι περιέχει στοιχεία που παρουσιάζονται με απλούς χρηματικούς όρους. Για να είναι συνεπές σε αυτή την αρχή η Λιτή Λογιστική χρησιμοποιεί εργαλεία όπως το η οπτική διαχείριση (visual management) και το “Box Score”.
4. Σχεδιασμός και προϋπολογισμός υπό λιτή οπτική. Ο λιτός σχεδιασμός των δράσεων της επιχείρησης ξεκινάει από την πολιτική ανάπτυξης που ακολουθεί η επιχείρηση και προχωράει στον τομέα των πωλήσεων και λοιπών λειτουργιών, έως και τις διαδικασίες του χρηματοοικονομικού σχεδιασμού, δημιουργώντας έτσι ένα ενιαίο πλάνο για όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης. Το πλάνο αυτό γίνεται σε επίπεδο ρεύματος αξίας και χρησιμοποιεί τις πληροφορίες της λιτής λογιστικής.
5. Ενδυνάμωση του εσωτερικού λογιστικού ελέγχου. Κατά τη μετάβαση σε μια κατάσταση λιτής λογιστικής είναι πολύ σημαντικό να αποφύγουμε αποφάσεις και αλλαγές που θα βάλουν σε κίνδυνο την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Για να επιτευχτεί αυτό χρησιμοποιούμε μία μήτρα εξάλειψης συναλλαγών/κινήσεων (transaction elimination matrix).

Εργαλεία και πρακτικές

Κάποια από τα μέσα και τις πρακτικές που χρησιμοποιεί η Λιτή Λογιστική είναι:

1. Χαρτογράφηση του ρεύματος αξίας (value stream mapping)_είναι ο προσδιορισμός όλων των επιμέρους δραστηριοτήτων και ενεργειών που συμβαίνουν κατά μήκος του ρεύματος αξίας ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή ομάδας προϊόντων.
2. Οπτική μέτρηση της απόδοσης (visual performance measurement)
3. η συνεχής βελτίωση,

4. Κοστολόγηση του ρεύματος αξίας (value stream costing - VSC). Η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας, η οποία γίνεται περιοδικά λαμβάνει υπόψη τα άμεσα κόστη κάθε ρεύματος αξίας και πολύ συχνά δεν συμπεριλαμβάνει καθόλου αναλογία γενικών εξόδων. Οι αναφορές που βασίζονται στα δεδομένα της VSC, είναι απλές και κατανοητές και δίνουν σαφή εικόνα του κόστους και της κερδοφορίας του ρεύματος αξίας.
5. Κοστολόγηση βάση στόχου (target costing). Η κοστολόγηση βάση στόχου χρησιμοποιείται κυρίως για νέα προϊόντα ή ακόμα και όταν επιχειρείται επανασχεδιασμός ενός προϊόντος, ώστε να είναι πιο ελκυστικό για τον πελάτη. Πρόκειται για μια διαδικασία που αφορά όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης και κατά την οποία τα διάφορα τμήματα συνεργάζονται ώστε να προσδιοριστεί το κόστος – στόχος (target cost) , δηλαδή το κόστος ανάπτυξης και παραγωγής ενός προϊόντος το οποίο η επιχείρηση δεν θα πρέπει να υπερβεί προκειμένου να επιτευχθεί η μεγαλύτερη δυνατή αξία για τον πελάτη, αλλά και η ίδια να επιτύχει τα καλύτερα δυνατά οικονομικά αποτελέσματα.
6. Οπτική διαχείριση (visual management). Η οπτική διαχείριση είναι ένα εργαλείο που μας επιτρέπει να έχουμε άμεση οπτική αντίληψη τόσο των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή υπηρεσίας, όσο και των ανεπιθύμητων αποκλίσεων που μπορεί να προκύψουν την ώρα που αυτές συμβαίνουν. Μας δίνει συνεπώς τη δυνατότητα να παρέμβουμε εγκαίρως αποκαθιστώντας την ομαλότητα. Στο πεδίο της λογιστικής η οπτική διαχείριση εφαρμόζεται με την παροχή τόσο οικονομικών όσο και μη οικονομικών δεδομένων και μετρήσεων με οπτικό τρόπο, όπως για παράδειγμα είναι το Box Score.
7. Value Stream “Box Score”. Το Box Score είναι ένας πίνακας που παρουσιάζει με απλό και συνοπτικό τρόπο τα αποτελέσματα κάθε ρεύματος αξίας, τόσο σε επίπεδο παραγωγής όσο και σε οικονομικό επίπεδο. Δείχνει επίσης πόσο αποτελεσματικά χρησιμοποιείται η δυναμικότητα της επιχείρησης που είναι δεσμευμένη στο συγκεκριμένο ρεύμα αξίας. Επειδή το Box Score δίνει πολύ σημαντικές πληροφορίες με πολύ απλό και άμεσο τρόπο, δίνει τη δυνατότητα στα διάφορα επίπεδα της διοίκησης να πάρουν τις σωστές αποφάσεις σε θέματα όπως η τιμολόγηση,

η παραγωγή εντός της επιχείρησης ή προμήθεια από τρίτους, ο εξορθολογισμός της παραγωγής, η ανεύρεση πόρων κλπ.

8. Hoshin ανάπτυξη πολιτικής (Hoshin policy development - Hoshin Kanri). Πρόκειται για μια μεθοδολογία που αναπτύχθηκε στην Ιαπωνία το 1970 και αφορά τον τρόπο που λαμβάνονται οι αποφάσεις για τους κρίσιμους στόχους της επιχείρησης και πώς αυτοί παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης μέχρι τον εργαζόμενο στην παραγωγή. Στο βιβλίο τους «Λιτή Σκέψη» οι J.Womack και D.Jones αναφέρουν ότι πρόκειται για:

«ένα εργαλείο λήψης στρατηγικών αποφάσεων για την ομάδα διευθυντικών στελεχών μιας επιχείρησης, η οποία εστιάζει τους πόρους στις καίριες πρωτοβουλίες που είναι απαραίτητες για να επιτευχθούν οι επιχειρησιακοί στόχοι της. Χρησιμοποιώντας οπτικά διαγράμματα μήτρας επιλέγονται τρεις έως πέντε βασικοί στόχοι ενώ όλοι οι άλλοι απορρίπτονται σαφώς. Οι στόχοι που επιλέγονται μετουσιώνονται σε συγκεκριμένα έργα και αναπτύσσονται έως το επίπεδο υλοποίησης στην εταιρία. Το *Hoshin Kanri* ενοποιεί και ευθυγραμμίζει πόρους και θέτει σαφώς μετρήσιμους ειδικούς στόχους βάσει των οποίων αξιολογείται σε τακτική βάση η πρόοδος προς τους βασικούς στόχους.»

9. Σχεδιασμός πωλήσεων, δραστηριοτήτων και οικονομικός σχεδιασμός (Sales, Operations and Financial Planning – SOFP). Πρόκειται για μια διαδικασία τυπική και συγχρόνως αυστηρή, που γίνεται περιοδικά, συνήθως σε μηνιαία βάση, και στην οποία συμμετέχουν όλα τα τμήματα της επιχείρησης, καθώς ο σχεδιασμός γίνεται για κάθε ρεύμα αξίας χωριστά. Επιγραμματικά, οι υπεύθυνοι των τμημάτων πωλήσεων και μάρκετινγκ παρουσιάζουν τις προβλέψεις τους για το ύψος των πωλήσεων σε μηνιαία βάση ανά ρεύμα αξίας για το επόμενο διάστημα (τρίμηνο, εξάμηνο ή και έτος). Για την αντίστοιχη περίοδο παρουσιάζουν τις εκτιμήσεις τους οι υπεύθυνοι των τμημάτων παραγωγής και λοιπών δραστηριοτήτων ως προς την ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκριθεί στο προβλεπόμενο ύψος πωλήσεων (άρα και της απαιτούμενης ποσότητας παραγωγής.) Παράλληλα παρουσιάζονται και προστίθενται στα προηγούμενα τα νέα προϊόντα προς παραγωγή από τους

υπεύθυνους των αντίστοιχων τμημάτων. Με τον τρόπο αυτό η επιχείρηση καταφέρνει να ταυτίσει τη ζήτηση προϊόντων από τους πελάτες της με την παραγωγική της ικανότητα. Ο σχεδιασμός μπορεί να είναι βραχυπρόθεσμος, ή μεσοπρόθεσμος. Ως προς τις λογιστικές και οικονομικές εργασίες, η όλη διαδικασία παρέχει τη δυνατότητα να έχουμε επικαιροποιημένους προϋπολογισμούς σε μηνιαία βάση, αποφεύγοντας έτσι τη χρονοβόρα και ακριβή διαδικασία σύνταξης ενός ετήσιου προϋπολογισμού, ο οποίος συχνά χρειάζεται επανεξέταση και επικαιροποίηση στα μέσα της χρονιάς. Ακόμα, μέσω της διαδικασίας αυτής, μπορούμε να έχουμε μηνιαία οικονομικά αποτελέσματα χωρίς να απαιτούνται παράλληλες και περιττές λογιστικές εργασίες για την εξαγωγή τους.

10. Μήτρα εξάλειψης συναλλαγών/κινήσεων (transaction elimination matrix), ένας πίνακας που βοηθάει την επιχείρηση να καταργήσει με ασφάλεια, χωρίς δηλαδή να προκύψουν κενά ως προς τον έλεγχο, τις περιττές συναλλαγές και κινήσεις που δεν προσθέτουν αξία.

Είναι σημαντικό εδώ να αποσαφηνίσουμε κάποιες από τις έννοιες που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Το ρεύμα αξίας (value stream) είναι όλες εκείνες οι δραστηριότητες που απαιτούνται για να οδηγήσουν ένα προϊόν ή μια υπηρεσία από την ιδέα της παραγωγής του μέχρι τον πελάτη, συμπεριλαμβανομένης της επεξεργασίας των σχετικών πληροφοριών, την εφοδιαστική αλυσίδα, και την είσπραξη των χρημάτων (Merwe et al., 2007). Συνεπώς το ρεύμα αξίας ενός προϊόντος ή υπηρεσίας περιλαμβάνει όλα τα κόστη που προκύπτουν εντός και εκτός της μονάδας κατά τη διαδρομή του προϊόντος ή της υπηρεσίας από τη σύλληψη της ιδέας μέχρι και την είσπραξη του εσόδου από την επιχείρηση. Τέτοια κόστη είναι το κόστος υλικών, η αμοιβή εργασίας, το κόστος μηχανημάτων, το κόστος υπηρεσιών που παρέχονται από τρίτους, κ.α. Για το λόγο αυτό το ρεύμα αξίας αποτελεί πρωταρχικό εργαλείο για τη διοίκηση, καθώς προσφέρει άμεση πληροφόρηση σε όρους χρηματικούς, για τα κόστη και τα έσοδα που προκύπτουν από κάθε ροή, και άρα για τα κέρδη που έχει η επιχείρηση.

Κοστολόγηση ρεύματος αξίας (value stream costing – VSC)

Η Λιτή Λογιστική λοιπόν χρησιμοποιεί σαν βασικό της εργαλείο την κοστολόγηση του ρεύματος αξίας (value stream costing – VSC), η οποία ελαχιστοποιεί έως και μηδενίζει την παρακολούθηση και καταγραφή περιττών πράξεων και συναλλαγών, και προσφέρει αναφορές που είναι κατανοητές σε όλους, ακόμα και στον τελευταίο εργάτη, και απόλυτα χρήσιμες στη διοίκηση για τη λήψη των σωστών αποφάσεων. Επειδή η κοστολογεί την ροή της αξίας αντί το προϊόν ή άλλα αντικείμενα κόστους, δεν υπολογίζει το κόστος ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Οι παραδοσιακές οικονομικές καταστάσεις δίνουν πληροφορίες για το κόστος πωληθέντων και τις διακυμάνσεις της παραγωγής, ενώ οι καταστάσεις ροής της αξίας δίνουν έμφαση στην αγορά των υλικών, στο κόστος εργασίας και εξοπλισμού, και στο κόστος των εγκαταστάσεων. Η σημαντικότερη διαφορά της κοστολόγησης του ρεύματος αξίας με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι ότι δεν κατανέμει το κόστος εργασίας και τα γενικά έξοδα σε κάθε προϊόν χωριστά. Στην πραγματικότητα το κόστος εργασίας αντιμετωπίζεται ως ένα σταθερό κόστος μιας συγκεκριμένης περιόδου. Στην πράξη η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας είναι μια διαδικασία που μας επιτρέπει να καταλογίσουμε τις πραγματικές δαπάνες μιας επιχείρησης στα ρεύματα αξίας που η ίδια έχει δημιουργήσει και οργανώσει, αντί στα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παράγει ή σε μεμονωμένα τμήματά της. (Fullerton et al., 2009; 2010; Haskin, 2010).

Για τον υπολογισμό του κόστους κάθε ρεύματος αξίας, ο οποίος γίνεται σε μια περιοδική βάση που ορίζει η κάθε επιχείρηση ανάλογα με τις ανάγκες της, λαμβάνονται υπόψη μόνο τα κόστη που σχετίζονται με το ρεύμα αξίας. Οποιοδήποτε κόστος ή δαπάνη δεν μπορεί να σχετιστεί άμεσα με ένα ρεύμα αξίας, όπως για παράδειγμα οι μισθοί των λογιστών που ασχολούνται με τα χρηματοοικονομικά της επιχείρησης, δεν επιμερίζεται στα ρεύματα αξίας, αλλά θεωρείται σταθερό κόστος, το οποίο απλά παρακολουθείται και δεν εμπλέκεται στη διαδικασία του value stream costing.

Στο σχήμα 3 παρουσιάζονται τα κόστη που αθροιζόμενα δίνουν το συνολικό κόστος κάθε ρεύματος αξίας.

Ο τρόπος υπολογισμού της κάθε κατηγορίας κόστους είναι απλός και ακολουθεί την κοινή λογική. Το κόστος των πρώτων υλών υπολογίζεται βάση των αγορών που αφορούν το κάθε ρεύμα αξίας, με την προϋπόθεση ότι τα αποθέματα πρώτων υλών και ημιτελών διατηρούνται χαμηλά. Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζεται

και το κόστος των βοηθητικών υλών, των εργαλείων και ανταλλακτικών. Το κόστος της εργασίας περιλαμβάνει τους μισθούς και παροχές όλων όσων εμπλέκονται στο ρεύμα αξίας, ανεξάρτητα από το τμήμα στο οποίο εργάζονται. Τέλος, το κόστος εγκαταστάσεων, που περιλαμβάνει ενοίκια, δαπάνες συντήρησης κλπ, κατανέμεται στα ρεύματα αξίας της επιχείρησης βάση των τετραγωνικών που χρησιμοποιεί το κάθε ρεύμα για παραγωγή, αποθήκευση και γραφεία. Αυτός είναι και ο μοναδικός επιμερισμός δαπανών που γίνεται στην κοστολόγηση του ρεύματος αξίας (Baggaley, 2003).

Για την παρουσίαση των αποτελεσμάτων, των μετρήσεων και των δεδομένων που συλλέγει η Λιτή Λογιστική, οι Maskell και Baggaley (2006) πρότειναν ένα box score, έναν πίνακα επιδόσεων, ο οποίος χωρίζεται σε τρεις τομείς: τον λειτουργικό (operational), τον παραγωγικό (capacity) και τον χρηματοοικονομικό (financial). Ο καθένας από τους τομείς αυτούς παρέχει δεδομένα και μετρήσεις τόσο για την τρέχουσα κατάσταση όσο και για τη μελλοντική, βραχυπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη. Με τον τρόπο αυτό γίνεται εύκολα κατανοητή σε έναν μόνο πίνακα, όχι μόνο η παρούσα απόδοση της επιχείρησης, αλλά και οι στόχοι για το μέλλον. Ένα παράδειγμα του box score, με τις μετρήσεις που συνήθως περιλαμβάνει, φαίνεται στο σχήμα 4.

Κοστολόγηση βάση στόχου

Πολλές μεγάλες επιχειρήσεις, όπως οι Toyota, Compaq, ITT Automotive, DaimlerChrysler, Nissan, και Ford εφαρμόζουν την κοστολόγηση βάση κόστους-στόχου. Κατά τη διαδικασία αυτή η επιχείρηση καθορίζει το μέγιστο επιτρεπτό κόστος (κόστος-στόχος) που θα πρέπει να έχει ένα νέο προϊόν. Για να καθοριστεί το κόστος στόχος, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη την τιμή που αναμένεται να έχει το προϊόν στην αγορά, την τιμή δηλαδή που ο πελάτης είναι διατεθειμένος να πληρώσει για να αποκτήσει ένα προϊόν με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που θα έχει το νέο προϊόν της εταιρίας. Από την τιμή αυτή αφαιρεί το επιθυμητό κέρδος, και το υπόλοιπο είναι το μέγιστο επιτρεπτό κόστος παραγωγής του προϊόντος. Στη συνέχεια το τμήμα ανάπτυξης προϊόντων επιφορτίζεται να κατασκευάσει ένα πρωτότυπο με τα επιθυμητά χαρακτηριστικά, το οποίο να μπορεί να παραχθεί στα όρια του κόστους – στόχου. Η μέθοδος αυτή αναπτύχθηκε για δύο κυρίως λόγους: πρώτον, λόγω του ανταγωνισμού οι τιμές διαμορφώνονται ελεύθερα και έτσι οι επιχειρήσεις δεν ελέγχουν όσο θα ήθελαν την τιμή του προϊόντος, και δεύτερον διότι ο αρχικός

σχεδιασμός του προϊόντος έχει αποδειχθεί ότι επηρεάζει σημαντικά την τελική διαμόρφωση του κόστους παραγωγής. Με τη μέθοδο αυτή το κόστος παραγωγής δοκιμάζεται στην πράξη με την παραγωγή του πρωτοτύπου και οι όποιες βελτιώσεις γίνονται πριν αρχίσει η παραγωγή του προϊόντος. Η φιλοσοφία του περιβάλλοντος της Λιτής Λογιστικής συνάδει με τη φιλοσοφία της κοστολόγησης στόχου.

5.3 ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΣ ΤΗ ΛΙΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

5.3.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Οι επιχειρήσεις που αποφασίζουν να εφαρμόσουν τις μεθόδους της λιτής λογιστικής διαπιστώνουν περαιτέρω βελτιώσεις σε πολλά σημεία της δραστηριότητάς τους. Η Λιτή Λογιστική καταφέρνει να απεικονίσει σε χρηματοοικονομικούς όρους τις βελτιώσεις που συντελούνται λόγω της εφαρμογής της λιτής φιλοσοφίας στην παραγωγή και την οργάνωσή της. Παράλληλα δίνει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα να απλοποιήσουν τις λογιστικές τους διαδικασίες και να απαλλαγούν από τη συνεχή καταγραφή των αποθεμάτων τους, άρα να μειώσουν τα κόστη που προκύπτουν από τις εργασίες αυτές.

Επειδή η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας δίνει τα πραγματικά στοιχεία κόστους για το κάθε ρεύμα αξίας, συμβάλλει στη σωστή τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών. Οι αναφορές και η πληροφόρηση που παρέχει η Λιτή Λογιστική είναι κατανοητές από όλους και για το λόγο αυτό διευκολύνει τις διοικήσεις να πάρουν τις σωστές αποφάσεις, ενώ παρακινεί τους εργαζόμενους να συμμετέχουν στις διαδικασίες συνεχούς βελτίωσης της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό αυξάνεται η παραγόμενη αξία για τον πελάτη, άρα ενισχύεται η θέση της επιχείρησης στην αγορά και αυξάνονται τα κέρδη για τους μετόχους. (Baggaley, 2003; Maskell et al., 2006; Fullerton et al., 2009; 2010). Όμως, η αποτελεσματική εφαρμογή της κοστολόγησης του ρεύματος αξίας, προϋποθέτει συγκεκριμένες συνθήκες, η έλλειψη των οποίων θέτει ζήτημα αξιοπιστίας ως προς τα αποτελέσματα της κοστολόγησης. Κυρίως θα πρέπει να εξαλειφθεί η κοινή χρήση πόρων μεταξύ δύο ή περισσότερων ρευμάτων αξίας, γεγονός που είναι συχνό όταν μια επιχείρηση παράγει πολλά διαφορετικά προϊόντα. (Gamal et al., 2011).

Σύμφωνα με τον Maskell, πολλές φορές οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν τη βελτίωση που έχει πράγματι επιτευχθεί στην επιχείρηση και αυτό γιατί εκλείπουν τα μεγάλα αποθέματα που απορροφούν τα έμμεσα κόστη. Όσο η επιχείρηση δεν εκμεταλλεύεται με άλλο τρόπο τους πόρους, τη δυναμικότητα και τη

ρευστότητα του αποδεδεσμεύεται κατά την εφαρμογή της λιτής φιλοσοφίας, η βελτίωση που επιτυγχάνεται δεν θα απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι λιτές αρχές πρέπει να εφαρμόζονται σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης, καθώς οι αλλαγές που γίνονται σε ένα κομμάτι της, επηρεάζουν αναπόφευκτα και τα υπόλοιπα. Όμως η μετάβαση σε μια πλήρη εφαρμογή της λιτής φιλοσοφίας σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης απαιτεί αρκετό χρόνο. Στο μεσοδιάστημα η Λιτή Λογιστική δεν μπορεί να εφαρμοστεί αποτελεσματικά. Για το λόγο αυτό οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στην αρχή της μεταβολής αυτής είναι προτιμότερο να χρησιμοποιήσουν άλλες μεθόδους όπως η κοστολόγηση βάση δραστηριότητας (Activity Based Costing - ABC) (Arbulo-Lopez et al., 2010; Gamal et al., 2011). Άλλοι μελετητές (Merwe et al., 2007) εκφράζουν την άποψη ότι πριν μια επιχείρηση αποφασίσει την πλήρη εφαρμογή της Λιτή Λογιστική θα πρέπει να ερευνησει σε βάθος πώς σχετίζεται με το στρατηγικό σχεδιασμό, τη λήψη αποφάσεων και την εξωτερική πληροφόρηση. Θεωρούν ότι για αποφάσεις και βελτιώσεις που αφορούν τομείς πέραν του shop floor, η Λιτή Λογιστική δεν είναι αρκετό.

5.3.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΛΙΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.

Βασικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν την κοστολόγηση ροής αξίας (VSC), σύμφωνα με μια μελέτη 259 επιχειρήσεων στις ΗΠΑ (Fullerton et al., 2009) είναι τα εξής:

1. Η ανώτερη διοίκηση είναι θετικά διακείμενη και υποστηρικτική σε πρωτοβουλίες που αναπτύσσονται στην κατεύθυνση της απλούστευσης και της λιτής παραγωγής ή της λιτής φιλοσοφίας στις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης.
2. Οι εργαζόμενοι είναι εκπαιδευμένοι σε θέματα ποιότητας και ενθαρρύνονται για να παίρνουν πρωτοβουλίες.
3. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί εργαλεία της λιτής φιλοσοφίας στη διαδικασία παραγωγής, όπως η μείωση του χρόνου εκκίνησης της παραγωγής, την παραγωγή σε κυσέλες, Kaizen, Kanban, κ.α.
4. Οι πληροφορίες είναι οπτικές και διαθέσιμες στο χώρο εργασίας και παραγωγής και φυσικά ευθυγραμμίζονται με τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης.

5. Εκμηδενισμός της παρακολούθησης των αποθεμάτων και της κατανομής του κόστους εργασίας και γενικών εξόδων
6. Η επιχείρηση ακολουθεί ένα απλοποιημένο και εξορθολογισμένο σύστημα διοικητικής λογιστικής που είναι σε σύμπτωση με τους στρατηγικούς της στόχους.

5.4 Η ΚΡΙΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΗ ΛΙΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Οι Anton Van Der Merwe και Jeffrey Thomson² στο άρθρο τους κατονομάζουν τους τρεις βασικούς ισχυρισμούς που χρησιμοποιούν οι υπέρμαχοι της χρήσης των μεθόδων του Lean Accounting σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν λιτές μεθόδους παραγωγής ή επιχειρούν μεταβολές στο περιβάλλον τους στοχεύοντας στην πραγματική βελτίωσή τους. Οι τρεις αυτοί ισχυρισμοί είναι ότι:

- το πρόβλημα είναι η λογιστική, δηλαδή οι λογιστικές και κοστολογικές μέθοδοι που εφαρμόζονται στην επιχείρηση,
- όλα τα κόστη μετατροπής είναι σταθερά
- ικανοποιεί τους κανόνες και άρα μπορεί να υποστηρίξει την εξωτερική πληροφόρηση, την παροχή δηλαδή των πληροφοριών που απαιτούν οι ενδιαφερόμενοι εκτός της επιχείρησης.

Στο άρθρο τους ασκούν κριτική στα παραπάνω, και αναφέρουν ότι κάποιες από τις μεθόδους και αρχές της λιτής λογιστικής προϋπήρξαν και εφαρμόστηκαν σε άλλα λογιστικά συστήματα και θεωρίες.

Σε ότι αφορά τις λογιστικές και κοστολογικές μεθόδους που εφαρμόζονται σε μια επιχείρηση, αναφέρουν ότι οι υποστηρικτές της Λιτής Λογιστικής χρησιμοποιούν τον «αδύναμο κρίκο» των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης, που δεν είναι άλλος τον καταλογισμό ή την «πλήρη απορρόφηση» του σταθερού κόστους, και τις παραμορφώσεις που προκαλεί, οι οποίες οδηγούν σε λανθασμένες αποφάσεις, για να πείσουν για την ανάγκη εφαρμογής ενός συστήματος λιτής λογιστικής. Όμως, όπως οι Anton Van Der Merwe και Jeffrey Thomson υποστηρίζουν, το πρόβλημα αυτό αντιμετωπίστηκε ήδη από τη δεκαετία του '80 με την κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων (Activity –Based Costing, ABC). Από τότε μέχρι σήμερα η μέθοδος αυτή έχει κάνει βήματα προόδου στην απλοποίηση των διαδικασιών συλλογής δεδομένων και στην κατανόηση του κόστους δυναμικότητας (capacity costs). Τη

² “The Lowdown on Lean Accounting” (2007)

μέθοδο αυτή χρησιμοποίησαν πολλές επιχειρήσεις για να εφαρμόσουν την «κοστολόγηση διαδικασίας», η οποία κοστολογεί την πορεία που διαγράφει ένα προϊόν από την αρχή μέχρι το τελικό αποτέλεσμα, περίπου όπως κάνει και η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας στη Λιτή Λογιστική. Επιπλέον η κοστολόγηση βάση ανάλωσης πόρων (Resource Consumption Accounting, RCA) χρησιμοποιεί την αρχή της αιτιότητας για τον καταλογισμό του κόστους και έτσι αποφεύγει τον καταλογισμό του σταθερού κόστους με τρόπο αυθαίρετο.

Αναφορικά με την αντιμετώπιση του κόστους μετατροπής, οι Anton Van Der Merwe και Jeffrey Thomson αναφέρουν ότι η Λιτή Λογιστική θεωρεί ως κόστος μετατροπής το συνολικό κόστος του ρεύματος αξίας εκτός του κόστους των υλικών και υπηρεσιών που παρέχονται από τρίτους. Για τη Λιτή Λογιστική το κόστος αυτό θεωρείται σταθερό, ισχυρισμός που αρχικά είχε διατυπωθεί με τη Θεωρία των Περιορισμών (Theory Of Constraints, TOC). Στο άρθρο τους αυτό οι συγγραφείς θεωρούν ότι επικρατεί μια σύγχυση στους όρους που χρησιμοποιούνται με αποτέλεσμα να συγχέονται τα «σταθερά» με τα «αναπόφευκτα» κόστη και τα «μεταβλητά» με «αυτά που μπορούν να αποφευχθούν», γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε λάθος αποφάσεις για θέματα ή αλλαγές μεγάλης κλίμακας.

Ως προς την εξωτερική πληροφόρηση οι συγγραφείς επισημαίνουν ότι οι επιταγές της GAAP/FASB για τις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να έρχονται σε αντίθεση με τη φιλοσοφία της Λιτής Λογιστικής, το οποίο επικεντρώνεται στην κοστολόγηση του ρεύματος αξίας, και διακρίνουν αδυναμία ως προς τον καθορισμό και την κεφαλαιοποίηση για παράδειγμα του κόστους ενός υπό κατασκευή περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο είναι το πρόβλημα στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υγείας, όπου για τον κάθε πελάτη/ασθενή, το προϊόν είναι διαφορετικό, και ίσως να μην είναι εφικτή η εφαρμογή ενός ρεύματος αξίας για την κάθε υπηρεσία ή παροχή. Στο άρθρο τους καταλήγουν ότι η Λιτή Λογιστική μπορεί να έχει ικανοποιητική εφαρμογή σε ένα απλό κατασκευαστικό περιβάλλον, όμως αν επεκταθούμε στους υπόλοιπους τομείς τους οποίους καλείται να καλύψουν οι λογιστικές εργασίες, θα πρέπει να προβληματιστούμε για το αν καλύπτει τις ανάγκες του στρατηγικού σχεδιασμού, της λήψης αποφάσεων και της εξωτερικής πληροφόρησης.

Οι Fullerton και Wempe (2005) σε μελέτη που έκαναν έδειξαν ότι τα οικονομικά αποτελέσματα από την εφαρμογή των μεθόδων της λιτής φιλοσοφίας ενισχύονται όταν στο σύστημα της διοικητικής λογιστικής των εταιριών

ενσωματώνονται μη οικονομικές μετρήσεις επιδόσεων. Στη μελέτη τους χρησιμοποίησαν δεδομένα από 121 βιομηχανικές επιχειρήσεις των ΗΠΑ και εξέτασαν το πώς επηρεάζει τις οικονομικές επιδόσεις ο βαθμός δέσμευσής τους στις μεθόδους της λιτής παραγωγής και η εφαρμογή δύο πρακτικών προηγμένης διοικητικής λογιστικής, της βαθμολόγησης επιδόσεων (benchmarking) και της μέτρησης των μη οικονομικών επιδόσεων. Εξέτασαν ακόμα το πώς επηρεάζει η εφαρμογή λιτών μεθόδων παραγωγής και των παραπάνω πρακτικών της διοικητικής λογιστικής το δείκτη απόδοσης των πωλήσεων (return on sales – ROS). Σύμφωνα με τους συγγραφείς τα αποτελέσματα επιβεβαίωσαν ότι η βαθμολόγηση επιδόσεων των δραστηριοτήτων και των προϊόντων, και η χρήση μη οικονομικών μετρήσεων, όπως τα υπολείμματα, ο χρόνος ολοκλήρωσης του κύκλου μιας λειτουργίας και η υποαπασχόληση του εξοπλισμού για την εκτίμηση της παραγωγικότητας, έχουν τόσο άμεση όσο και έμμεση επίδραση στην απόδοση της επιχείρησης. Πιο αναλυτικά, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η δέσμευση της διοίκησης και η ενδυνάμωση του προσωπικού είναι κρίσιμα για την επιτυχή υιοθέτηση της λιτής φιλοσοφίας. Τα αποτελέσματά τους επίσης δείχνουν ότι υψηλότερα επίπεδα της λιτής εφαρμογής ενθαρρύνουν την χρήση μετρήσεων των μη οικονομικών επιδόσεων, οι οποίες μετρήσεις αφορούν την παράδοση στο συμφωνημένο χρόνο, τα υπολείμματα και ανακατεργασία, το χρόνο διεκπεραίωσης, και τον κύκλο παραγωγής. Επίσης υπάρχει μέτρια συσχέτιση μεταξύ των υψηλότερων επιπέδων των λιτών πρακτικών και της αυξημένης χρήσης της βαθμολόγησης επιδόσεων. Οι τρεις ξεχωριστές πρακτικές του Lean Production (μείωση του χρόνου ρύθμισης των μηχανών, κατασκευή σε κυψέλες και βελτίωση της ποιότητας) έχουν σημαντική σχέση με την οικονομική επίδοση, όμως οι υψηλότερες επενδύσεις για τη βελτίωση της ποιότητας μπορεί τελικά να μειώσουν την κερδοφορία. Το πιο σημαντικό είναι ότι η χρήση της βαθμολόγησης επιδόσεων και των μετρήσεων των μη οικονομικών επιδόσεων δείχνουν τα αποτελέσματα που έχουν στην κερδοφορία των επιχειρήσεων οι πρωτοβουλίες που σχετίζονται με τη μείωση του χρόνου ρύθμισης των μηχανών και την κατασκευή σε κυψέλες.

Οι Fullerton, Kennedy και Widener (2010) στο άρθρο τους “Accounting for a Lean Environment” χρησιμοποιούν στοιχεία από 244 βιομηχανικές επιχειρήσεις των ΗΠΑ, οι οποίες έχουν υιοθετήσει τις μεθόδους της Λιτής Παραγωγής και χρησιμοποιούν τα εργαλεία της Λιτής Λογιστικής για να εξετάσουν το ρόλο που έχει η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας στις επιχειρήσεις αυτές. Τα αποτελέσματα της

έρευνάς τους έδειξαν ότι στις επιχειρήσεις που έχουν γενικά υποστηρικτική ανώτερη διοίκηση, ακολουθούνται πρακτικές Λιτής Παραγωγής, οι οποίες με τη σειρά τους σχετίζονται με μειωμένη έμφαση στις πρακτικές της παραδοσιακής διοικητικής λογιστικής και με αύξηση της εφαρμογής των ιδεών της Λιτής Λογιστικής, των απλών λογιστικών πρακτικών και της κοστολόγησης του ρεύματος αξίας. Βρήκαν επίσης ότι η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας σχετίζεται με την ενδυνάμωση των εργαζομένων και τη χρήση οπτικών μετρήσεων των επιδόσεων. Αυτά τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η κοστολόγηση του ρεύματος αξίας έχει μεγάλη σημασία για ένα λιτό περιβάλλον, ως μέρος της διαδικασίας μεταξύ της λιτής οργάνωσης και το σύστημα ελέγχου της επιχείρησης, το οποίο είναι σχεδιασμένο ώστε να υποστηρίζει την οργάνωση αυτή. Στη μελέτη τους αυτή οι συγγραφείς βρήκαν και ένα νέο μοντέλο το οποίο υποστηρίζει την κοστολόγηση του ρεύματος αξίας ως τελικό αποτέλεσμα της λιτής διαδικασίας, και όχι ως ένα ενδιάμεσο στάδιο, πράγμα το οποίο δείχνει ότι η Λιτή Λογιστική μπορεί να εφαρμόζει με αργούς ρυθμούς τις αρχές της λιτής φιλοσοφίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ- ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κατά τη δεκαετία του 1980 άρχισαν να γίνονται εμφανής οι αδυναμίες των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης σε ολοένα και μεγαλύτερο βαθμό. Τα υπάρχοντα συστήματα κοστολόγησης είχαν σχεδιαστεί όταν οι παραγωγικές διαδικασίες των επιχειρήσεων συμπεριλάμβαναν ένα μικρό αριθμό παραγόμενων προϊόντων. Το κόστος παραγωγής είχε ως καθοριστικούς παράγοντες την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)³ κυμαίνονταν σε σχετικά χαμηλά επίπεδα με αποτέλεσμα ο κίνδυνος, από τις πιθανές αλλοιώσεις τους και από τον μη ακριβή καταλογισμό τους, να μην δημιουργεί σοβαρά προβλήματα στον καταμερισμό τους.

Το σύγχρονο και ανταγωνιστικό περιβάλλον, ως συνέπεια της παγκοσμιοποίησης των αγορών, και η εξέλιξη των τεχνολογικών μεθόδων είχαν ως αποτέλεσμα οι οικονομικές μονάδες να αυξήσουν το εύρος των δραστηριοτήτων τους, το πλήθος των προϊόντων που παράγουν καθώς και να γίνει μικρότερος ο κύκλος ζωής των προϊόντων. Συνέπεια όμως των παραπάνω είναι ότι τα ΓΒΕ κυμαίνονται πλέον σε ιδιαίτερα υψηλά επίπεδα, και η ανάγκη για τον καλύτερο και ακριβέστερο προσδιορισμό τους γίνεται κάτι παραπάνω από επιτακτική.

Ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο θα μπορούσε να μετράει το κόστος ανά δραστηριότητα αποτελεί η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (Activity Based Costing - ABC), το οποίο άρχισε να εφαρμόζεται στη δεκαετία του 1980, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, αν και προϋπήρχε 80 χρόνια πριν. Το ABC δεν δημιουργήθηκε για να αντικαταστήσει τα παλιά παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (κατά φάση και κατά παραγγελία κοστολόγηση) αλλά για να συμπληρώσει και να καλύψει τις πληροφορικές ανάγκες που είναι πλέον απαραίτητες για την λήψη ορθολογικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι επιχειρήσεις για να διατηρήσουν τη θέση τους στην αγορά, ενδιαφέρονται στο πως να σχεδιάσουν σωστά τα προϊόντα, πως να διατηρήσουν ποιοτική την παραγωγή τους και πως να προωθήσουν αποτελεσματικότερα τις πωλήσεις τους.

³Γ.Β.Ε. είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από την αρχή της παραγωγής, μέχρι τα προϊόντα να είναι έτοιμα για πώληση. Αυτά μπορεί να είναι έμμεσα υλικά, έμμεση εργασία, αμοιβές τρίτων, παροχές τρίτων, διάφορα έξοδα, φόροι και τέλη, αποσβέσεις παγίων, προβλέψεις εκμετάλλευσης.

Τα κυριότερο σημείο διαφοροποίησης της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους είναι ότι για κάθε φορέα κόστους, προϊόντος ή υπηρεσίας, χρειάζεται να αναλωθούν δραστηριότητες και όχι παραγωγικοί πόροι. Δηλαδή, κάθε τομέας της επιχείρησης που διαμορφώνει κόστος, εντάσσεται σε μια δραστηριότητα και έπειτα το σύνολο του κόστους των δραστηριοτήτων που έχουν διαμορφωθεί, επιμερίζονται με βάση τη συμμετοχή της κάθε δραστηριότητας στην παραγωγή κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας ή έργου. Επίσης το σύστημα κοστολόγησης ABC χρησιμοποιεί συντελεστές μερισμού και καταλογισμού του έμμεσου κόστους σε περισσότερα επίπεδα, όπως μονάδα προϊόντος, παρτίδα, πελάτης, σε αντίθεση με τις παραδοσιακές μεθόδους που αδυνατούν να ερευνήσουν τα στοιχεία κόστους πέραν του επιπέδου της μονάδας προϊόντος. Από τις παραπάνω διαφορές, μεταξύ των μεθόδων, γίνεται φανερό ότι οι πληροφορίες κόστους που μπορούν να αντληθούν με το σύστημα ABC είναι σαφώς περισσότερες και πιο ακριβής.

Μια οικονομική μονάδα θα μπορούσε να χωρίσει την κοστολόγηση της παραγωγής της στις δραστηριότητες υποστήριξης, προϊόντος, παρτίδας και μονάδας παραγόμενου προϊόντος. Τα έξοδα διοίκησης, λογιστηρίου, συντήρησης και ασφάλισης των κτιρίων θα ενημέρωναν από άποψη κόστους τη δραστηριότητα υποστήριξης. Τα έξοδα του βιομηχανικού σχεδιασμού, του έλεγχου των προδιαγραφών παραγωγής, των πληροφοριακά συστήματα παρακολούθησης των αναλώσεων των πρώτων υλών και των δοκιμών πριν την τελική παραγωγή θα αποτελούσαν τη δραστηριότητα προϊόντος. Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα παρτίδας, είναι το κόστος εκκίνησης της παραγωγής, εκτέλεσης των εντολών αγοράς, ελέγχου των πρώτων υλών καθώς και των εξόδων μεταφοράς τους. Τέλος η άμεση εργασία, το κόστος αγοράς των πρώτων υλών, τα έξοδα λειτουργίας και συντήρησης του μηχανολογικού εξοπλισμού και τα κόστη της ενέργειας διαμορφώνουν τη δραστηριότητα μονάδας του παραγόμενου προϊόντος.

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα είναι φανερό πως αποτελεί ένα κοστολογικό σύστημα το οποίο αναδεικνύει στο σύνολο τους τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης σε κεντρικούς φορείς κόστους. Τα βασικά βήματα σχεδιασμού και ανάπτυξης ενός τέτοιου συστήματος είναι:

- Η αναγνώριση και η επιλογή των δραστηριοτήτων. Ένας συνηθισμένος τρόπος ανάδειξής τους αποτελούν οι συνεντεύξεις με τους επικεφαλής των τμημάτων με στόχο την περιγραφή των κύριων δραστηριοτήτων τους. Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των δραστηριοτήτων τόσο πιο ακριβής θα είναι

και ο προσδιορισμός του κόστους αλλά και τόσο πιο δαπανηρό να σχεδιαστεί και να λειτουργήσει η κοστολόγηση. Για αυτό το λόγο επιλέγονται να παρακολουθούνται τόσες δραστηριότητες ώστε να επιτευχθεί ο αρχικός στόχος χωρίς να υπάρχει υπερπληροφόρηση με τελικό αποτέλεσμα την αποτυχία του συστήματος.

- Ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση βάσεων καταλογισμού των παραγωγικών πόρων, όπως ο αριθμός των υπαλλήλων, νέων προσλήψεων και ωρών εκπαίδευσης του προσωπικού.
- Ο καταλογισμός του κόστους δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Μερικοί φορείς κόστους μιας επιχείρησης είναι προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες και έργα. Για τον καταλογισμό του κόστους δραστηριοτήτων στους διάφορους φορείς, χρησιμοποιούνται βάσεις καταλογισμού όπως ο αριθμός των εντολών αγοράς, ο αριθμός και οι ώρες ελέγχου, οι ώρες λειτουργίας των μηχανών.
- Ο υπολογισμός του περιθωρίου κέρδους.

Για την εφαρμογή του συστήματος ABC η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να έχει τη βούληση και το σθένος να υποστηρίξει την εφαρμογή ενός τόσο δυναμικού συστήματος πληροφόρησης. Συνάμα οφείλει να μπορεί να ανταπεξέλθει στα κόστη που θα προκύψουν και να υπάρχει η απόλυτη στήριξη της διοίκησης για την αντιμετώπιση των αντιξοοτήτων που μπορεί να ανακύψουν κατά την εφαρμογή του. Επίσης η εκπαίδευση όλου του προσωπικού κρίνεται απαραίτητη για την σωστή λειτουργία του συστήματος αλλά και για να συνειδητοποιήσουν οι εργαζόμενοι τα οφέλη που θα προκύψουν για την εταιρεία από τη εφαρμογή του. Τέλος η επιλογή κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, προϋποθέτει την αξιοποίηση της τεχνολογίας των πληροφοριών ώστε να γίνει αποτελεσματικότερη. Η ύπαρξη ή η απουσία όλων των παραπάνω παραμέτρων, αποτελεί παράγοντα επιτυχίας ή αποτυχίας αντίστοιχα, της εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα.

6.2 ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Το ABC θεωρείται ότι αποτελεί μια σημαντική καινοτομία στη διοικητική λογιστική. Αποτελεί ένα πολλά υποσχόμενο σύστημα κοστολόγησης, με πολλά πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα. Οι Geri και Romen (2005), υποστηρίζουν ότι το βασικό μειονέκτημα αυτού του συστήματος είναι ότι το συγκεκριμένο σύστημα απαιτεί περισσότερη προσπάθεια, σε σχέση με τα αποτελέσματα που παράγει.

Το ABC, ουσιαστικά, επιχειρεί να μετατρέψει τις λειτουργικές έμμεσες δαπάνες σε άμεσες. Επικεντρώνεται στο να αναπτύξει διαφορετικές δεξαμενές κόστους, για διαφορετικές δραστηριότητες. Συχνά, όταν μια επιχείρηση προσπαθεί να μετρήσει το κόστος παραγωγής ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, επηρεαζόμενη από την παραδοσιακή έννοια του όρου, δεν καταλογίζει σωστά τα κόστη της. Το ABC μειώνει αυτού του είδους τις στρεβλώσεις, οπότε και να μειώσει τα έμμεσα γενικά έξοδα που δεν μπορούν να επιμεριστούν σε δεξαμενές κόστους μικρότερου μεγέθους. Ο Johnson (1992) δεν εξηγεί μόνο την διαδικασία εφαρμογής του ABC, αλλά σχολιάζει ότι η εφαρμογή αυτού του συστήματος δεν είναι εύκολη. Απαιτούνται σημαντικοί πόροι από την επιχείρηση, αλλά και δεσμεύσεις από τη διοίκηση, χωρίς όμως να παρεκκλίνει των πρωταρχικών στόχων της επιχείρησης (Armstrong, 2002). Όποιο κι αν είναι το κόστος εφαρμογής του συστήματος, αποτελεί μία μέθοδο που επιτρέπει να παρακολουθούνται τα κόστη που πραγματοποιούνται από τις επιχειρήσεις για την παραγωγή ενός προϊόντος, πιο αποτελεσματικά, από ότι τα παραδοσιακά συστήματα. Επίσης, αντικατοπτρίζει ένα πιο ποιοτικό σύστημα διοίκησης (Michalska, 2005; Reyhanoglu, 2004).

Οι Granof, Platt και Vaysman (2000), έχοντας ως σκοπό να δείξουν πόσο σημαντική είναι η εφαρμογή του ABC, έκαναν πρακτική εφαρμογή των διαδικασιών του σε ένα τμήμα μεγάλου ιδρύματος ανώτερης εκπαίδευσης. Ήθελαν με τον τρόπο αυτό να παρέχουν στο ίδρυμα πληροφορίες που σχετίζονται περισσότερο με τη διοίκηση του τμήματος. Απέδειξαν ότι το ABC έχει την ικανότητα να κατανέμει τις λειτουργικές δαπάνες σε διαφορετικά προγράμματα και δραστηριότητες, με τέτοιο τρόπο ώστε να αποδίδουν περισσότερο στις δραστηριότητες αυτές, από ότι σε εκείνες για τις οποίες δαπανήθηκαν αρχικά.

Οι Anderson, Hesford και Young (2002), μετά από έρευνα που διεξήγαγαν υποστηρίζουν ότι το πιο σημαντικό στοιχείο κατά την εφαρμογή του ABC είναι η συνοχή των στοιχείων που συμμετέχουν στο σύστημα. Για να το αποδείξουν αυτό χρησιμοποίησαν 18 σχεδιασμούς ABC σε 2 αυτοκινητοβιομηχανίες. Το ABC

δημιουργεί μια σχέση αιτίου και αποτελέσματος, με την έννοια ότι συνδέει τα κόστη με τις αιτίες που τα προκαλούν. Συχνά προτείνεται η χρήση του από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν lean πρακτικές (Gamal, 2011).

Δεν είναι βέβαια λίγοι και αυτοί που υποστηρίζουν ότι τα συστήματα ABC έχουν αποτύχει τα τελευταία χρόνια (Cooper et al., 1992; Argyris et al, 1994; Shields, 1995; Roberts et al, 1996). Ο λόγος για τον οποίο καταλογίζεται αυτή η αποτυχία σε αυτό το σύστημα κοστολόγησης έχει να κάνει με το ρόλο της διοίκησης. Το συγκεκριμένο σύστημα μπορεί ενδεχομένως να διαγνώσει μια κατάσταση, αλλά δεν μπορεί να δώσει κατεύθυνση για το τι πράξεις ή αποφάσεις πρέπει να λάβουν οι διοικήσεις. Η άποψη αυτή υιοθετήθηκε από τον Malmi T. (1997), τονίζοντας όμως ότι δεν πρέπει να θεωρηθεί γενικευμένος κανόνας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΤΟ ΑΝΕΛΑΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ - STICKY COST

7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μια θεμελιώδης παραδοχή της διοικητικής λογιστικής είναι ότι το μέγεθος μιας αλλαγής στο κόστος είναι ίσο με το μέγεθος μιας αύξησης ή μείωσης του όγκου δραστηριότητας. Γι' αυτό το λόγο είναι απαραίτητο να κατανοηθεί η συμπεριφορά του κόστους. Στη λογιστική βιβλιογραφία και αρθρογραφία ως κόστος νοείται το σταθερό και μεταβλητό, ανάλογα με τη συμπεριφορά του σε σχέση με τις αλλαγές στον όγκο δραστηριότητας. Με διαφορετικά λόγια, το κόστος με βάση τα παραδοσιακά μοντέλα κοστολόγησης εξαρτάται από τις αλλαγές στον όγκο δραστηριότητας (Noreen, 1991). Στην πράξη, το κόστος αυξάνει περισσότερο όταν αυξάνεται ο όγκος δραστηριότητας από ότι μειώνεται όταν ο όγκος μειώνεται. (Cooper et al, 1998; Noreen et al, 1997). Αυτή η συμπεριφορά καλείται συμπεριφορά του ανελαστικού κόστους (sticky cost). Συγκεκριμένα, τα κόστη θεωρούνται “sticky”, όταν η αύξηση του κόστους σε μία αύξηση της δραστηριότητας της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από ότι η μείωση αυτού όταν η δραστηριότητα μειώνεται κατά το αντίστοιχο ποσό.

Το ανελαστικό κόστος είναι ένα εναλλακτικό μοντέλο που υποδεικνύει πώς μπορεί να συμπεριφερθεί το κόστος σε μια επιχείρηση. Το μοντέλο αυτό υποθέτει ότι υπάρχουν κόστη διοικητικά, γενικά βιομηχανικά και κόστη πωλήσεων, που έχουν την τάση να αυξάνονται σε μεγαλύτερο βαθμό από ότι αυξάνεται ο όγκος της παραγωγής (Banker et al, 2011). Με διαφορετικά λόγια υπάρχει μια ασύμμετρη συμπεριφορά των δαπανών σε αυξήσεις και μειώσεις της δραστηριότητας, κάτι που έρχεται σε αντίθεση με την κλασική πορεία των εξόδων μιας επιχείρησης, και σχετίζεται με ένα εναλλακτικό μοντέλο συμπεριφοράς, σύμφωνα με το οποίο τα κόστη αυξάνονται ως αποτέλεσμα της απόφασης των διοικήσεων για σκόπιμη δέσμευση πόρων (Noreen et al, 1997; Cooper et al, 1998; Anderson et al. 2003).

Σύμφωνα με τον Weiss (2010) η έννοια του ανελαστικού κόστους σημαίνει ότι το κόστος αυξάνεται περισσότερο σε μία αύξηση των πωλήσεων, απ' ότι μειώνεται σε μία ισόποση μείωσή τους. Ο ίδιος ορίζει και την έννοια του anti-sticky cost, κατά την οποία τα κόστη αυξάνονται λιγότερο σε μία αύξηση των πωλήσεων, απ' ότι μειώνονται σε μία ισόποση μείωσή τους.

Η φιλοσοφία του ανελαστικού κόστους αντιπροσωπεύει έναν διαφορετικό τρόπο σκέψης σε σχέση με τη γενικότερη συμπεριφορά του κόστους. Για την

κατανόηση αυτής της φιλοσοφίας πρέπει να ξεκινήσουμε με τη θεώρηση ότι τα έξοδα, αν όχι όλα τουλάχιστον το μεγαλύτερο μέρος τους, προκύπτουν από την απόφαση των διαχειριστών να δεσμεύουν σκοπίμως πόρους. Η ρύθμιση όμως των δεσμευμένων πόρων κοστίζει, λόγω του κόστους προσαρμογής, όπως το κόστος πρόσληψης και απόλυσης προσωπικού ή το κόστος εγκατάστασης και απόρριψης των μηχανημάτων. Η ρύθμιση του κόστους δίνει ιδιαίτερη δυναμική στις αποφάσεις των διαχειριστών σε σχέση με άλλες μεθόδους, γιατί καθοδηγούνται όχι μόνο από το επίπεδο των τρεχουσών πωλήσεων, αλλά και από το επίπεδο αυτών κατά την προηγούμενη περίοδο, καθώς και από το προσδοκώμενο επίπεδο των μελλοντικών πωλήσεων (Sorros et al, 2013). Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι, οι παράγοντες που θα επηρεάσουν το κόστος προσαρμογής για ένα δεσμευμένο ποσό πόρων την τρέχουσα περίοδο, θα κάνει το ίδιο και στο μέλλον. Η διαπίστωση αυτή, οδηγεί σε μια σύνθετη και δυναμική σχέση μεταξύ των μεταβολών των δαπανών και των μεταβολών των πωλήσεων (Banker et al, 2011).

Όπως προαναφέρθηκε το ανελαστικό κόστος είναι ένα πολυσύνθετο φαινόμενο. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, στις περισσότερες περιπτώσεις το κόστος είναι ανελαστικό. Θα μπορούσαμε να δεχθούμε δύο λόγους που συμβαίνει αυτό. Πρώτον, όπως έχει παρατηρηθεί, το κόστος προσαρμογής είναι υψηλότερο όταν η προσαρμογή γίνεται προς τα κάτω, από ότι όταν αυτή γίνεται προς τα πάνω. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να καθίσταται πιο δαπανηρή η επιλογή της μείωσης των δεσμευμένων πόρων (Jaramillo et al. 1993; Pfann et al, 1993, 1997; Goux et al. 2001, Cooper et al, 2006). Δεύτερον, οι διαχειριστές συνηθίζεται να φαίνονται αισιόδοξοι και να περιμένουν αύξηση των πωλήσεων σε σχέση με τις τρέχουσες, γι' αυτό το λόγο είναι πρόθυμοι να διατηρήσουν την υποαπασχόληση των πόρων τους στην περίπτωση που μειωθούν οι τρέχουσες πωλήσεις, καθώς και να αυξήσουν τη χρήση τους σε περίπτωση που αυτές αυξηθούν. Η αισιοδοξία των διαχειριστών όσον αφορά τις μελλοντικές πωλήσεις θα οδηγήσει σε ανελαστικότητα του κόστους, ακόμα και αν είναι συμμετρική η προς τα πάνω ή η προς τα κάτω προσαρμογή του. Γι αυτό το λόγο δεν χρειάζεται να ελέγξουμε ότι το κόστος προσαρμογής είναι συμμετρικό ή όχι για να επιτύχουμε ανελαστικότητα κόστους. Επιπροσθέτως, το κόστος προσαρμογής είθισται να είναι υψηλότερο όταν προσπαθούν οι διοικήσεις να μειώσουν τις προσδοκίες τους για το μέλλον (Jaramillo et al. 1993; Pfann et al, 1993, 1997; Goux et al. 2001; Cooper et al, 2006). Γενικά παρατηρείται το φαινόμενο ότι οι διοικήσεις αντιδρούν γρηγορότερα σε μια αύξηση της ζήτησης από ότι σε μία αντίστοιχη

μείωση. Το πόσο αισιόδοξοι ή απαισιόδοξοι ως προς τις προβλέψεις τους περί ζήτησης είναι οι διοικήσεις, έχει μεγάλη σημασία για τη μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης. Όταν οι διοικήσεις αποβλέπουν σε ίδιο όφελος αποφασίζουν για το ύψος των δεσμευμένων πόρων με τρόπο τέτοιο ώστε να διασφαλίσουν τη θέση τους σε βάρος της κερδοφορίας της επιχείρησης (Sorrento et al, 2013).

Φυσικά, δεν αναμένεται ότι σε όλες τις περιπτώσεις επιχειρήσεων έχουμε ανελαστικά κόστη. Αντίθετα, λαμβάνοντας υπόψη τα θεμέλια της φιλοσοφίας του ανελαστικού κόστους, θεωρούμε ότι ο βαθμός εμφάνισής του διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, από χώρα σε χώρα, καθώς και από λογαριασμό σε λογαριασμό. Είναι επίσης πιθανόν σε μια επιχείρηση να μην υπάρχει sticky cost ή anti-sticky cost, δηλαδή οι δαπάνες να συμπεριφέρονται με αναλογικό τρόπο ως προς τις αυξομειώσεις του όγκου παραγωγής. Για παράδειγμα δεν περιμένουμε την ύπαρξη ανελαστικού κόστους σε περιπτώσεις όπου οι πόροι μας είναι άμεσα υλικά που μπορούν οι ποσότητες τους να ρυθμιστούν χωρίς να χρειάζεται η προσαρμογή των δαπανών. Επίσης, υπάρχουν κατηγορίες δαπανών που είναι ανελαστικές παραπάνω από το μέσο όρο. Σε αυτές τις περιπτώσεις αναμένεται η ύπαρξη ανελαστικότητας κόστους όταν οι προσδοκίες των διοικήσεων είναι αισιόδοξες, και το αντίθετο όταν οι προσδοκίες είναι αρκετά απαισιόδοξες (Banker et al, 2010).

7.2 Η ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΟΥ ΑΝΕΛΑΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΤΗΝ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ

Τυπικά, οι δαπάνες θεωρούνται “sticky” όταν αυξάνονται σε μεγαλύτερο βαθμό για αύξηση 1% των πωλήσεων, από ότι μειώνονται για μείωση 1% των πωλήσεων. Αντίθετα, οι δαπάνες θεωρούνται “anti-sticky” όταν αυξάνονται σε μικρότερο βαθμό για αύξηση 1% των πωλήσεων, από ότι μειώνονται για μείωση 1% των πωλήσεων (Weiss, 2010).

Στην προσπάθεια των διοικήσεων να διαχειριστούν το κόστος προσαρμογής κατά την απόφασή τους να δεσμεύσουν πόρους, αναδεικνύονται πολλές δαπάνες. Οι εταιρείες επιβαρύνονται τα κόστη προσαρμογής κατά την αυξομείωση των δεσμευμένων πόρων. Για παράδειγμα στην περίπτωση του εργατικού δυναμικού, υπάρχουν κόστη που σχετίζονται με τη μείωση του εργατικού δυναμικού, όπως αποζημιώσεις απόλυσης και απώλειες παραγωγικότητας, αλλά υπάρχουν και κόστη που σχετίζονται με την αύξηση της παραγωγικότητας, όπως η πρόσληψη και

εκπαίδευση νέων εργαζομένων. Παρόμοιο παράδειγμα αποτελούν και οι δαπάνες για τα πάγια στοιχεία. Υπάρχουν έξοδα που σχετίζονται με την αγορά και εγκατάστασή τους, αλλά και έξοδα που αφορούν την καταστροφή και γενικά την απομάκρυνσή τους από την παραγωγή. Τα προαναφερθέντα παραδείγματα, δεν επιφέρουν στην επιχείρηση μόνο χρηματικό κόστος, αλλά και ψυχολογικό και διοικητικό κόστος προσαρμογής. Ιδίως στις οικογενειακές επιχειρήσεις, συνηθίζεται να μην γίνεται με ευκολία η απόλυση εργαζομένων, λόγω συγγενικών και φιλικών δεσμών. Η διατήρηση αυτού του προσωπικού όχι μόνο διατηρεί το ήδη υπάρχον κόστος των εργατικών αλλά αυξάνει και το γενικότερο κόστος αφού δεν υπάρχουν νέα έσοδα. Ένα ακόμη παράδειγμα είναι οι επιλογές των διευθυντών σε σχέση με τα αποθέματα. Ενώ είναι πρόθυμοι να αυξήσουν τα αποθέματα τους όταν αυξάνονται οι πωλήσεις της επιχείρησης, είναι εντελώς απρόθυμοι να τα μειώσουν όταν αυτές μειώνονται. Αυτό συνεπάγεται ότι το ψυχολογικό κόστος προσαρμογής είναι μικρό όταν έχουμε να κάνουμε με αυξήσεις, ενώ είναι αρκετά μεγάλο όταν έχουμε να κάνουμε με μειώσεις. Αντίθετα, οι διευθυντές που θέτουν βραχυπρόθεσμους στόχους όσον αφορά τα κέρδη, έχουν ισχυρότερα κίνητρα να μειώσουν τους πόρους τους, όταν οι πωλήσεις μειώνονται και περιορίζουν την αύξησή τους, όταν οι πωλήσεις αυξάνονται, ακόμη και αυτή η απόφαση μακροπρόθεσμη δεν αποτελεί και την καλύτερη προοπτική για την επιχείρηση.

Λόγω λοιπόν, του κόστους προσαρμογής, οι αποφάσεις της διοίκησης περί των πόρων κρίνονται δυναμικές. Πιο συγκεκριμένα, όταν οι διοικούντες αποφασίζουν το επίπεδο των πόρων που επιθυμούν να δεσμεύσουν, επηρεάζουν παράλληλα το μέγεθος του κόστους προσαρμογής, αφού η ικανότητα της επιχείρησης είναι δεδομένη. Από την άλλη, οι μελλοντικές πωλήσεις είναι αυτές που θα επηρεάσουν στο μέλλον το μέγεθος του κόστους προσαρμογής και πώς αυτό θα διαμορφωθεί τότε. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι αποφάσεις των διευθυντών σχετικά με τους πόρους να μην επηρεάζουν τόσο το τρέχον κόστος παραγωγής, αλλά το προσαρμοσμένο κόστος, το οποίο θα πραγματοποιηθεί τόσο την τρέχουσα περίοδο όσο και στο μέλλον. Αυτή η αλλαγή στο κόστος φέρει νέα δυναμική στη σχέση των αλλαγών των πωλήσεων και των αλλαγών των δαπανών.

Για παράδειγμα, εάν οι πωλήσεις αυτήν την περίοδο μειωθούν, αλλά υπάρχουν προσδοκίες ότι θα δοθεί και πάλι μία ώθηση, επιλέγεται να μειωθούν τα αποθέματα μόνο κατά ένα μικρό ποσοστό και να παραμείνει σχεδόν ως έχει η ικανότητα της επιχείρησης. Κάνοντας αυτήν την επιλογή η διοίκηση, θα μπορέσει να

σώσει μέρος των προσαρμοσμένων δαπανών που σχετίζονται με τη μείωση των πόρων. Στη συνέχεια, και όταν η ζήτηση απαιτήσει μεγαλύτερη παραγωγή, θα μπορεί να αυξήσει τα αποθέματα της, παρά το κόστος επίτευξης αυτής της επιλογής. Σε αυτή την περίπτωση, η μείωση του κόστους της παραγωγικής ικανότητας θα είναι μικρότερη από την αντίστοιχη μείωση των πωλήσεων (Banker et al, 2011). Γενικά τα κόστη τείνουν να έχουν anti-sticky συμπεριφορά σε επιχειρήσεις με καθοδική πορεία και sticky συμπεριφορά σε επιχειρήσεις που η πορεία τους είναι ανοδική. (Sorros et al., 2013)

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η ανελαστικότητα του κόστους διαφέρει ανάλογα με τα συστήματα εταιρικής διακυβέρνησης και ελέγχου της διοίκησης που επικρατούν σε διαφορετικές χώρες. Σε μελέτες αναφέρεται ότι σε χώρες όπως η Γερμανία και η Γαλλία οι επιχειρήσεις παρουσιάζουν μεγαλύτερα επίπεδα ανελαστικότητας κόστους από τις αντίστοιχες σε χώρες όπως οι Η.Π.Α. και το Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτό συμβαίνει διότι στις τελευταίες το νομικό πλαίσιο που διέπει την εταιρική διακυβέρνηση επικεντρώνεται στην προστασία των μετόχων και των συμφερόντων τους, και η χαμηλή απόδοση των επιχειρήσεων ελέγχεται και αξιολογείται από την αγορά. Σε χώρες όπως η Γερμανία και η Γαλλία το νομικό πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης λαμβάνει υπόψη όλα τα εμπλεκόμενα μέρη, δηλαδή εκτός από τους μετόχους προστατεύει και τους εργαζόμενους και τους κοινωνικούς εταίρους. Αυτό ακριβώς το πλαίσιο προστασίας είναι που προκαλεί την ανελαστικότητα σε κάποια είδη δαπανών όπως το εργατικό κόστος (Sorros et al, 2013).

Εκτός από τα παραπάνω πρόσφατες μελέτες καταδεικνύουν ότι η ανελαστικότητα του κόστους επηρεάζεται επίσης από εξωτερικούς οικονομικούς παράγοντες, από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε επιχείρησης (μέγεθος και είδος δραστηριότητας) καθώς και από τη δυναμικότητα της επιχείρησης και το ποσοστό χρησιμοποίησης αυτής της δυναμικότητας. Ειδικότερα για το μέγεθος αναφέρεται ότι όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση τόσο λιγότερο ανελαστικά παρουσιάζονται τα κόστη της. Όταν η επιχείρηση έχει δυναμικότητα μέρος της οποίας δεν χρησιμοποιείται μια μείωση της ζήτησης θα οδηγούσε σε μεγαλύτερη αντίδραση από μεριά διοίκησης, από ότι θα οδηγούσε μια αύξηση της ζήτησης, καθώς στη δεύτερη περίπτωση η επιχείρηση θα χρησιμοποιούσε τους ανεκμετάλλευτους πόρους που ήδη διαθέτει. Αντίθετα, αν η δυναμικότητα της επιχείρησης βρίσκεται ήδη στα όριά της, τότε μια μείωση στη ζήτηση θα επέφερε

μείωση της πίεσης στους πόρους της επιχείρησης και όχι μείωση των ίδιων των παραγωγικών πόρων (Sorros et al, 2013).

Η αρθρογραφία έχει να προσφέρει περιορισμένα στοιχεία για την κατανόηση της συμπεριφοράς του ανελαστικού κόστους. Η έλλειψη αυτή οφείλεται κυρίως στην έλλειψη αντιπροσωπευτικών δεδομένων που να εξηγήσουν αυτή τη συμπεριφορά.

Τα μόνα δεδομένα που μπορούμε να ελέγξουμε είναι τα διοικητικά και γενικά έξοδα, καθώς και τα έξοδα πωλήσεων. Η συμπεριφορά αυτών των εξόδων μιας επιχείρησης μπορεί να μελετηθεί με ικανοποιητικά αποτελέσματα, διότι τα τρία αυτά στοιχεία έχουν άμεση σχέση με τα έσοδα πωλήσεων (Cooper et al, 1998). Μάλιστα, και η μελέτη των Anderson M., Banker R. και Janakiraman S. (2003), έρχεται να επιβεβαιώσει ότι η συμπεριφορά των διοικητικών εξόδων, των γενικών βιομηχανικών και των εξόδων που σχετίζονται με τις πωλήσεις των αγαθών και υπηρεσιών, είναι τέτοια ώστε να χαρακτηριστούν ανελαστικά κόστη. Οι ίδιοι απέδειξαν ότι τα παραπάνω έξοδα, και η προσαρμογή τους μπορεί να οδηγήσει σε έλεγχο των ανελαστικών δαπανών.

Στον έλεγχο των δαπανών αυτών οι Sorros J. και Karagiorgos A. (2013) αναφέρουν ότι συντελεί η συντηρητικότητα στις αποφάσεις που λαμβάνονται για τη δέσμευση πόρων και στις προβλέψεις που γίνονται για τις μελλοντικές πωλήσεις. Η διαδικασία αυτή οδηγεί στο διαχωρισμό των αποδοτικών και μη αποδοτικών ως προς τη διαχείριση του ανελαστικού κόστους επιχειρήσεων, διαχωρισμός ο οποίος τελικά, αξιολογείται από την αγορά. Πιθανολογούν ότι αυτό ισχύει και για τις ελληνικές επιχειρήσεις και ότι το ανελαστικό κόστος και η διαχείρισή του μπορούν να διαχωρίσουν τις αποδοτικές από τις μη αποδοτικές επιχειρήσεις της ελληνικής αγοράς και να καταδείξουν ποιες από αυτές αντιμετωπίζουν αποτελεσματικά την οικονομική ύφεση.

Οι Anderson και Lanen (2009) διαπιστώνουν ότι οι μελέτες σχετικά με το sticky cost είναι λίγες και δεν έχουν καταλήξει σε ένα συγκεκριμένο συμπέρασμα. Φυσικά, τα έξοδα διοίκησης, τα γενικά έξοδα και τα έξοδα πωλήσεων επηρεάζουν τα ανελαστικά κόστη, αλλά δεν μπορούν να εξετάζονται χωριστά από τις αποφάσεις της διοίκησης όσον αφορά τη διοικητική οικονομική. Και πάλι όμως η συμπεριφορά των sticky costs είναι ασύμμετρη.

Αντίθετα με άλλες μελέτες, που θεωρούν ότι οι διοικητικές αποφάσεις έχουν άμεση σχέση με τα sticky costs, οι Balakrishnan, Labro και Soedrstorm (2010)

μελέτησαν μια άλλη άποψη. Χρησιμοποιώντας μια προσομοίωση δεδομένων η οποία όμως αποκλείει οποιοδήποτε ρόλο των διοικούντων και των αποφάσεων τους, ερεύνησαν κατά πόσο η δομή του κόστους (είτε πρόκειται για σταθερά κόστη, είτε για μεταβλητά κόστη) από μόνη της θα μπορούσε να δώσει αποτελέσματα που να σχετίζονται με το ανελαστικό κόστος. Χρησιμοποιώντας αλγεβρική ανάλυση και με τις προαναφερθείσες παραμέτρους, απέδειξαν ότι τα κόστη εξακολουθούν να έχουν την ίδια ασύμμετρη συμπεριφορά συνεχώς και ότι αυτή η συμπεριφορά προέρχεται από τη δομή του κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ ΤΟΥ MANAGEMENT

Υπάρχουν διάφορες στατιστικές μελέτες σχετικά με τα εργαλεία που χρησιμοποιούν οι διοικήσεις για τη λήψη αποφάσεων. Από στοιχεία που παρουσιάστηκαν (2003 Survey of Management Accounting) προκύπτει (Siegel et al., 2010) ότι για την ανάλυση του κόστους προϊόντος, το 28% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούσε ήδη την κοστολόγηση βάση στόχου, άλλο ένα 41% εξέταζε τη χρήση του, ενώ ένα ποσοστό 31% είχαν για διάφορους λόγους απορρίψει τη χρήση αυτού του εργαλείου (σχήμα 5). Για την υποστήριξη των αποφάσεων το 28% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούσε την ανάλυση του ρεύματος αξίας, το 44% εξέταζε την εφαρμογή της και το 28% την είχε απορρίψει.

Για την αξιολόγηση της απόδοσης τα στελέχη των επιχειρήσεων χρησιμοποιούσαν τρία κυρίως εργαλεία: τη βαθμολόγηση επιδόσεων (benchmarking), ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας και τη βασισμένη στην αξία διοίκηση (value based management) . Από αυτά τα τρία η βαθμολόγηση επιδόσεων χρησιμοποιείται σε ποσοστό 55%, ακολουθεί ο Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας με 43% και η βασισμένη στην αξία διοίκηση με 28%. Αντίστοιχα οι επιχειρήσεις εξετάζουν την εφαρμογή των παραπάνω εργαλείων σε ποσοστά 35%, 40% και 40%, ενώ την έχουν απορρίψει σε ποσοστά 10%, 17% και 32% (σχήμα 6).

Από τα στατιστικά αυτά στοιχεία βλέπουμε ότι το ποσοστό των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν εργαλεία της λιτής λογιστικής είναι 28% και στις τρεις περιπτώσεις, πράγμα το οποίο συνάδει με την γενικότερη προτροπή της λιτής φιλοσοφίας για εφαρμογή των αρχών και των εργαλείων της σε όλο το φάσμα των λειτουργιών και σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης. Τα δεδομένα δείχνουν επίσης ότι μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων εξετάζει σοβαρά να υιοθετήσει τα εργαλεία αυτά για τη λήψη των αποφάσεων.

Σε άλλη μελέτη (Anderssh et al., 2011) από τα στοιχεία 74 βιομηχανιών που δραστηριοποιούνται στον τομέα παραγωγής εξαρτημάτων ξύλου, ως προς τις μεθόδους κοστολόγησης που χρησιμοποιούν, προέκυψε ότι το 74% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα χρησιμοποιούν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, το 13% χρησιμοποιεί την κοστολόγηση βάση δραστηριότητας, το 4% εφαρμόζει τη Λιτή Λογιστική, ενώ ένα 9% εφαρμόζει κάποιο σύστημα δικής του δημιουργίας (σχήμα 7). Στο ίδιο άρθρο οι συγγραφείς αναφέρουν ότι οι περισσότερες

από τις επιχειρήσεις που συμμετείχαν δήλωσαν ότι χρησιμοποιούν τα οικονομικά στοιχεία που τους παρέχουν τα συστήματα κοστολόγησής τους πρωταρχικά για σύνταξη οικονομικών αναφορών, απόδοση φόρων, αποτίμηση αποθεμάτων και κοστολόγηση των προϊόντων τους. Λιγότερες από τις μισές επιχειρήσεις χρησιμοποιούσαν τα οικονομικά αυτά στοιχεία για επιχειρησιακή πληροφόρηση και ακόμα λιγότερες για το στρατηγικό σχεδιασμό. Παρόλα αυτά το 80% των επιχειρήσεων θα επιθυμούσε τα αποκομίζει περισσότερες οικονομικές, επιχειρησιακές και στρατηγικές πληροφορίες από τα συστήματά τους.

Περίπου οι μισές από τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν παραδοσιακά λογιστικά συστήματα γνωρίζουν τα προβλήματα που προκύπτουν για τον καταλογισμό του κόστους και τα οποία συνδέονται ακριβώς με τον τρόπο που λειτουργούν τα συστήματα αυτά. Προς μεγάλη έκπληξη των μελετητών, το 75% των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν την κοστολόγηση βάση δραστηριότητας ανέφεραν ότι αντιμετωπίζουν τα ίδια προβλήματα. Δυστυχώς η έρευνα δεν έδωσε στοιχεία για τους λόγους για τους οποίους συμβαίνει αυτό στην κοστολόγηση βάση δραστηριότητας. Από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη Λιτή Λογιστική μόνο μία ανέφερε παρόμοια προβλήματα, ενώ οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν δική τους επινόησης συστήματα ανέφεραν ανάλογα προβλήματα σε ποσοστό 67%. Το κόστος και η προσπάθεια που απαιτείται για την εφαρμογή των διαφόρων κοστολογικών συστημάτων απασχολεί σημαντικά τις επιχειρήσεις. Περίπου το ένα τρίτο των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εκτιμούν ότι είναι πολύ ακριβά και χρονοβόρα, ενώ την ίδια εκτίμηση έχουν για τα δικά τους συστήματα οι μισές από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την κοστολόγηση βάση δραστηριότητας ή κοστολόγηση. Αντίθετα, από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη Λιτή Λογιστική, καμία δεν ανέφερε προβλήματα κόστους ή χρόνου από την εφαρμογή της. Επειδή η Λιτή Λογιστική έχει αρχίσει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις, θα μπορούσαν να συμβαίνουν δύο πράγματα: ή όσοι εφαρμόζουν τα λιτά συστήματα δεν έχουν ακόμα την εμπειρία να διαπιστώσουν αν τα συστήματα αυτά παράγουν ανακρίβειες, ή η Λιτή Λογιστική είναι πράγματι πιο αποτελεσματικό από τα άλλα λογιστικά συστήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το πέρασμα από τη βιομηχανική εποχή στην κοινωνία της πληροφορίας σηματοδότησε σημαντικές αλλαγές στο διεθνές επιχειρηματικό περιβάλλον. Το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων δεν κρίνεται πλέον από τα ενσώματα πάγια στοιχεία της και την αποδοτική χρήση της, αλλά από άυλα περιουσιακά στοιχεία που προσθέτουν αξία στην επιχείρηση. Για το λόγο αυτό οι κλασικές λογιστικές αποτιμήσεις και αναφορές δεν είναι πλέον δόκιμες για να απεικονίσουν της επιδόσεις μιας επιχείρησης. Οι απαιτήσεις της διοίκησης μιας επιχείρησης της μέρες της υπαγορεύει οι άνθρωποι που λαμβάνουν κρίσιμες αποφάσεις για την επιχείρηση και τον στρατηγικό της σχεδιασμό να έχουν μια σφαιρική εικόνα για την επιχείρηση και για της επιδόσεις της σε διάφορα επίπεδα και τομείς. Έτσι ο κλασικός τρόπος αξιολόγησης της απόδοσης μιας επιχείρησης, που βασίζεται αποκλειστικά σε χρηματοοικονομικούς δείκτες, αποδεικνύεται ανεπαρκής, καθώς απεικονίζει το αποτέλεσμα των αποφάσεων που προηγήθηκαν και δεν δίνει επαρκείς πληροφορίες για το σήμερα και το μέλλον της επιχείρησης. Επιπλέον, η αποκλειστική χρήση χρηματοοικονομικών μεγεθών οδηγεί συχνά στην επίτευξη βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών στόχων σε βάρος της μακροχρόνιας ανάπτυξης της επιχείρησης (Δημητράς κ.ά., 2010).

Τα συστήματα που αναλύσαμε στην εργασία αυτή δημιουργήθηκαν για να ανταποκριθούν στις νέες απαιτήσεις της Διοικητικής Λογιστικής. Όπως προέκυψε τα συστήματα αυτά παρουσιάζουν σημαντικές ομοιότητες ως προς τη φιλοσοφία, τις μεθόδους και τα εργαλεία τους. Η συνεχής βελτίωση, η έμφαση στις προσδοκίες των πελατών, η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, η ενεργή συμμετοχή των εργαζομένων στις διαδικασίες βελτίωσης, είναι έννοιες κοινές στη Διοίκηση Ολικής Ποιότητας, στη Λιτή Λογιστική και στον Πίνακα Ισορροπημένης Στοχοθεσίας. Η Λιτή Λογιστική εισάγει επιπλέον την έννοια της μείωσης της σπατάλης και της εξοικονόμησης πόρων μέσω της βελτίωσης των διαδικασιών. Επίσης, και τα τρία αυτά συστήματα δίνουν έμφαση στην έννοια του μακροπρόθεσμου σχεδιασμού και της στρατηγικής και στη σημασία που έχει η κατανόηση και η αποδοχή τους από τους εργαζόμενους στην επιχείρηση. Η μέτρηση της απόδοσης και ο σχεδιασμός ενός μηχανισμού ανατροφοδότησης με κρίσιμες πληροφορίες είναι ένα ακόμα κοινό σημείο των τριών αυτών συστημάτων.

Στην εργασία αυτή ασχοληθήκαμε και με θέματα που αφορούν τον τρόπο κοστολόγησης που προτείνουν την Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα και τη Λιτή Λογιστική. Σε αντιδιαστολή με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα κοστολογεί δραστηριότητες αντί για αναλώμενους πόρους, μετατρέποντας με τον τρόπο αυτό μέρος των έμμεσων δαπανών σε άμεσες. Καταλογίζοντας τα έμμεσα κόστη σε πολλά επίπεδα και δραστηριότητες γίνεται περισσότερο αναλυτικό και αξιόπιστο από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Όμως, για να λειτουργήσει σωστά απαιτεί ένα δυναμικό σύστημα πληροφόρησης, αξιοποίηση της τεχνολογίας και εκπαίδευση του προσωπικού. Για το λόγο αυτό, θεωρείται μια ακριβή μέθοδος και δεν υιοθετείται συχνά από τις επιχειρήσεις.

Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα εισάγει την έννοια της κοστολόγησης του ρεύματος αξίας, και κοστολογεί το ρεύμα αξίας κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας, θεωρώντας σταθερά τα κόστη που δεν μπορούν να συσχετιστούν με κανένα ρεύμα αξίας. Αυτή η μέθοδος κοστολόγησης απαιτεί αναδιοργάνωση της επιχείρησης ώστε να μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια τα ρεύματα αξίας. Για το λόγο αυτό, είναι δύσκολη η εφαρμογή της κοστολόγησης του ρεύματος αξίας από επιχειρήσεις στις οποίες γίνεται κοινή χρήση πόρων από δύο ή περισσότερα ρεύματα αξίας, καθώς επίσης και από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Τέλος, αναφερόμαστε στην έννοια του ανελαστικού κόστους, το οποίο επιχειρεί να εξηγήσει την ασύμμετρη συμπεριφορά κάποιων κατηγοριών κόστους που είναι συνδεδεμένα και εξαρτώνται από τον όγκο δραστηριότητας της επιχείρησης. Καταδεικνύεται ότι, η συμπεριφορά αυτή οφείλεται συχνά στις αποφάσεις της διοίκησης, οι οποίες λαμβάνονται είτε βάση των εκτιμήσεων για την πορεία του κύκλου εργασιών στο μέλλον, είτε λόγω σκόπιμων επιλογών που δε σχετίζονται με τις εκτιμήσεις αυτές.

Γενικά είναι σαφές ότι οι επιχειρήσεις αναζητούν τρόπους για να κοστολογήσουν με τρόπο αξιόπιστο τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους.

Στην έρευνά μας για την εργασία αυτή διαπιστώσαμε ότι στην ελληνική βιβλιογραφία και αρθρογραφία δεν υπάρχουν επαρκείς αναφορές για τη Λιτή Λογιστική και τις επιχειρήσεις που το εφαρμόζουν στην Ελλάδα. Αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο μελέτης στο μέλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βενιέρης Γ. και Κοέν Σ., 2007. Διοικητική Λογιστική. P.I. Publishing, Αθήνα.

Δημητράς, Α.Ι. και Μπάλλας, Α.Α., 2010. Διοικητική Λογιστική: για προγραμματισμό και έλεγχο, 2^η έκδοση. Εκδ. Gutenberg, Αθήνα.

Womack, J.P. και Jones, D.T., 2005. Λιτή Σκέψη. Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

Augnis H., 2011. Performance Management. Available at: ebsglobal.net/documents/course-tasters/English/pdf [Assessed 28 March 2013]

Juran, J.M., 1998. Juran's Quality Handbook, 5th edition. The McGraw-Hill Companies Inc.

Garrison, R. H., and Noreen, E. W., 2000. Managerial Accounting, 9th edition. The McGraw-Hill Companies Inc.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Ahn, H., 2001. Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report. Long Range Planning, 34, pp. 441-461.

Alilou, M., Alilou, M., Moulai, I., 2012. Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and Lean Production. World Applied Sciences Journal, 17 , pp. 1040-1045.

Andersch, A., Buehlmann, U., Wiedenbeck, J., Lawser, S., 2011. Product Costing Practices in the North American Hardwood Component Industry. Available at: ncrs.fs.fed.us/pubs/jrnl/2011/nrs_2011_Andersch_001.pdf.

Anderson M.C., Banker R.D., Janakiraman S.N., 2003. Are selling, general, and administrative costs “sticky”? Journal of Accounting Research, 41, pp. 47-63.

Anderson W.S., Hesford W.J, Young S.M., 2002. Factors Influencing the Performance of Activity Based Costing Teams: a Field Study of ABC Model Development Time in the Automobile Industry. Accounting, Organizations and Society, 27, pp. 195-211.

Anderson W.S., Lanen N.W., 2009. Understanding Cost Management: What Can We Learn from the Empirical Evidence on “Sticky Costs”? Working Paper

Arbulo-Lopez, P.R., Fortuny-Santos, J., 2010. An accounting system to support process improvements: Transition to lean accounting. Journal of Industrial Engineering and Management, 3, pp. 576-602.

- Argyris C. and Kaplan R. S., 1994. Implementing new knowledge: the case of activity based costing. *Accounting Horizons*, 8, pp. 83-105.
- Armstrong P., 2002. The Costs of Activity-Based Management, *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp 99-120.
- Asghar, S., Yavarian, H., Azodi, M.A., 2009. Performance Evaluation of Organizations: An Integrated Data Envelopment Analysis and Balanced Scorecard Approach. *International Journal of Business and Management*, 4, pp.42-48.
- Balci, B.R., 2010. Standard Costing: an Obstacle to Lean Companies. Available at: icbme.yasar.edu.tr/previous_conferences/2010/e-proceeding/Baki_Riza_Balci.pdf. [assessed: July 2012]
- Baggaley, B., 2003a. Creating the Course and Tools for a Lean Accounting System. Lean Enterprise Institute, available at: www.lean.org [assessed: July 2012]
- Baggaley, B., 2003b. Costing by Value Stream. *Journal of Cost Management*, 17, pp.24-30.
- Banchieri, L. C., Planas, F. C., Rebull, M. V., 2011. What has been said, and what remains to be said, about the balanced scorecard? *Proceedings of Rijeka Faculty of Economics: Journal of Economics*, 29, pp. 155-192.
- Balakrishnan R., Labro E., Soderstrom N., 2010. Cost Structure and Sticky Costs. Working Paper. Available at: econ.au.dk/fileadmin/site_files [Assessed 28 March 2013]
- Banker R., Byzalov D. and Plehn-Dujowich J., 2011. Sticky Cost Behaviour: Theory and Evidence. Working Paper. Available at: astro.temple.edu/~byzalov/sticky.pdf [Assessed 28 March 2013]
- Banker R. D., M. Ciftci, and R. Mashruwala. 2010. Managerial optimism, prior period sales changes, and sticky cost behavior. Working paper
- Bedford, D., Brown, D.A., Malmi, T., Sivabalan, P., 2008. Balanced Scorecard Design and Performance Impacts: Some Australian Evidence. *JAMAR*, 6, pp.17-36.
- Bessire, D., Baker, C.R., 2005. The French tableau de bord and the American balanced scorecard: a critical analysis. *Critical perspective on Accounting*, 16, pp. 645-664.
- Bose, S., Thomas, K., 2007. Applying the balanced scorecard for better performance of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 8, pp. 653-665.
- Bourne, M., 2008. Performance measurement: learning from the past and projecting the future. *Measuring Business Excellence*, 12, pp. 67-72.

Brignal, S., Modell, S., 2000. An institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector”. *Management Accounting Research*, 11, pp. 281-306.

Broadbent, J., Laughlin, R., 2009. Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20, pp. 283-295.

Brosnaham, J., 2008. Unleash the Power of Lean Accounting. *Journal of Accountancy*, 206, pp. 60-66.

Campbell, D., 2007. Nonfinancial Performance Measures and Promotion-Based Incentives. *Journal of Accounting Research*, 46, pp. 297-332.

Campbell, D., Datar, S., Kulp, S., Narayanan, V.G., 2008. Testing Strategy with Multiple Performance Measures Evidence from a Balanced Scorecard at Store24. Working Paper. Available at: http://www.hbs.edu/faculty/Publication_Files/08-081.pdf [Assessed January 2013]

Caudle S., 2008 . The Balanced Scorecard: A Strategic Tool in Implementing Homeland Security Strategies. *Homeland Security Affairs*, 4, pp.1-17.

Chen, C.Y., Yang, Y.F., Chen, C.W., Chen, L.T., Chen T.H., 2010. Linking the balanced scorecard (BSC) to business management performance: A preliminary concept of fit theory for navigation science and management. *International Journal of the Physical Sciences* , 5, pp. 1296-1305.

Cohen, S., Thiraios, D., Kandilorou M., 2008. Performance parameters interrelations from a balanced scorecard perspective - An analysis of Greek companies. *Managerial Accounting Journal*, 23, pp.485-503.

Cooper R., and J. Haltiwanger. 2006. On the nature of capital adjustment costs. *Review of Economic Studies*, 73, pp. 611-633.

Cooper R. and Kaplan R., 1998. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Cooper R., Kaplan R. S., Maisel L. S., Morrissey E. and Oehm R. M., 1992. *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.

Creamer, G., Freund, Y., 2010. Learning a board balanced scorecard to improve corporate performance. Available at: www.science-direct.com/science/article [Assessed 10 November 2012]

Edwards, R., Sohal, A., 2003. The human side of introducing total quality management. Two case studies from Australia. *International Journal of Manpower*, 24, pp. 551- 567.

Fullerton, R., Kennedy, F., 2009. Modeling a Management Accounting System for Lean Manufacturing Firms. Working Paper. Available at: <http://ssrn.com> [assessed: 20 July 2012]

Fullerton, R., Kennedy, F., Widener, S., 2010. Accounting for a Lean Environment. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1659386>. [assessed: 20 July 2012]

Fullerton, R., Wempe, W., 2005. Financial Consequences from Implementing Lean Manufacturing with the Support of Non-Financial Management Accounting Practices, Available at: papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm? [assessed: 20 July 2012]

Gamal, S., Mohament, E., Imbrahim, M., 2011. A suggested Framework for the Integration of Activity-Based Costing (ABC) in a Lean Environment to Enhance Companies Competitive Position – A case study in Egypt, available at: <http://ssrn.com/abstract=1882585>. [assessed: 20 July 2012]

Geri N. & Romen B., 2005. Relevance Lost: the Rise and Fall of the Activity Based Costing. *Human Systems Management*, 24, pp. 133-144.

Gonzalez-Padron, T.L., Chabowski, B.R., Hult, T., Ketchen D.J., 2010. Knowledge Management and Balanced Scorecard Outcomes: Exploring the Importance of Interpretation, Learning and Internationality. *British Journal of Management*, 21, pp. 967–982.

Goux ,D., E. Maurin, and M. Pauchet. 2001. Fixed-term contracts and the dynamics of labour demand. *European Economic Review*, 45, pp. 533-552.

Granof, H.M., Platt E.D., & Vaysman I., 2000. Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively. Grand Report IBM Center for the Business Government Available at: costkiller.net/tribune/Tribu-PDF/ [assessed 28 March 2013].

Grasso, L., 2005. Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management? *Management Accounting Quarterly*, 7, pp. 12-27.

Hackman, R.J., Wageman, R., 1995. Total Quality Management: Empirical, Conceptual and Practical Issues. *Administrative Science Quaterly*, 40, pp. 309 – 342.

Haskin, D., 2010. Teaching special decisions in a Lean Accounting Environment. *American Journal of Business Education*, 3, pp. 91-96.

Huang, H.C., Chu,W., Wang, W.K., 2007. Strategic Performance Measurement and Value Drivers: Evidence from International Tourist Hotels in an Emerging Economy. *The Service Industry Journal*, 27, pp. 1111-1128.

Ittner, C., Larcker, D., Meyer, M., 2003. Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review*, 78, pp. 725–758.

Jaramillo F., Schiantarelli F., and A. Sembenelli. 1993. Are adjustment costs for labor asymmetric? An econometric test on panel data for Italy. *Review of Economics and Statistics*, 74, pp. 640-648.

Johnson H.T., 1992. It's time to stop overselling activity-based concepts. *Management Accounting*, 74, pp. 26-36.

Kaplan R. S., 2001. Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11, Spring 2001, pp.353-370.

Kaplan, R., Norton, D., 1992. The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, No 92105, pp. 71-79.

Kaplan, R., Norton, D., 1996. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, No 96107, pp. 3-13.

Kaplan, R., Norton, D., 2001. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 15,1, 2001, pp. 87-104.

Kaplan, R., Norton, D., 2008. Mastering the Management System. *Harvard Business Review*, No R0801 D, pp. 1-16.

Lusk, E., Halperin, M., Zhang, BD., 2006. The Balanced Scorecard: Suggestions for Rebalancing. *Problems and Perspectives in Management* , 4, pp.100-114.

Malmi T., 1997. Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization. *Management Accounting Research*, 8, pp. 459-480.

Marr, B., Schiuma, G., 2003. Business Performance Measurement – past, present and future. *Management Decision*, 41, 8, 2003, pp. 680-687.

Martinsons, M., Davison, R., Tse D., 1998. The balanced scorecard: a foundation for the strategic management of information systems. *Decision Support Systems*. 25, pp. 71-88.

Maskell, B., Baggaley, B., 2006. Lean Accounting: What's It All About? *Target Magazine*, 22, pp. 35-43.

Maskell, B., Baggaley, B. Lean Management Accounting. Available at: http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/lean_management_accounting.html [assessed 20 July 2012]

Merwe Van der, A., Thomson, J., 2007. The Lowdown on Lean Accounting. *Strategic Finance*, February 2007, pp. 26-33.

Michalska J, 2005. The usage of the Balanced Scorecard to the Estimation of the Enterprise's Effectiveness. *Journal of Materials Processing Technology*, 162, pp751-

758. Available at: www.journalamme.org/papers_amme05/1545.pdf. [Assessed November 2012]

Neely, A., 2008. Does the Balanced Scorecard Work: An empirical investigation. Research Paper. Available at: www.som.cranfield.ac.uk/som/research/researchpapers.asp. [Assessed 10 November 2012].

Nita, B., 2008. Transformation of Management Accounting: From Management Control to Performance Management. *Transformations in business and Economics*, 7, 3, pp.53-64.

Noreen E., 1991. Conditions under which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs. *Journal of Management Accounting Research*, 3, pp159-168.

Noreen E. and Soderstorm N., 1997. The Accuracy of Proportional Cost Models: Evidence from Hospital Service Departments. *Review of Accounting Studies*, 2, pp. 89-114.

Otley, D., 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, pp. 363-382.

Pandey, I.M., 2005. Balanced Scorecard: Myth and reality. *VIKALPA* , 30, 1 Jan - March 2005, pp. 51-66.

Pfann G.A., and F.C. Palm. 1993. Asymmetric adjustment costs in non-linear labour demand models for the Netherlands and U.K. manufacturing sectors. *Review of Economic Studies*, 60, pp. 397-412.

Powel, T., 1995. Total Quality Management and Competitive Advantage: A Review and Empirical Study. *Strategic Management Journal*, 16, pp. 15-37.

Prajogo, D.I., 2006. The relationship between organization strategy, total quality management (TQM), and organization performance – the mediating role of TQM. *European Journal of Operational Research*, 168, pp. 35-50.

Reyhanoglu M., 2004. Activity-Based Costing System “Advantages and Disadvantages”. Ankara University, Institute of Social Sciences, Working Paper. Available at: papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract [Assessed 28 March 2013].

Roberts M. W. and Silvester, K. J., 1996. Why ABC failed and how it may yet succeed. *The Journal of Cost Management*, 23, pp. 23-35.

Shields M. D., 1995. An empirical analysis of firms’ implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp. 148-166.

Siegel, G., Sorencen, J., Klammer, T., Richtermeyer, S., 2010. The Ongoing Preparation Gap in Management Accounting Education: A Guide for Change. *Management Accounting Quarterly*, 11, No 4, pp. 29-39.

Sorros, J. and Karagiorgos, A., 2013. Understanding Sticky Costs and the factors affecting Cost Behavior: Cost stickiness and its possible implementations. Available at: <http://ssrn.com/abstract=2239368>.

Theriou, N., Demetriades, E., Chatzoglou, P., 2004. A Proposed Framework for Intergrating The Balanced Scorecard Into The Strategic Management Process. *Operational Research*, May–August 2004, 4, Issue 2, pp. 147-165.

Weiss D., 2010. Cost Behaviour and Analysts' earnings Forecasts. *The Accounting Review*, 85(4), pp. 1441-1471.

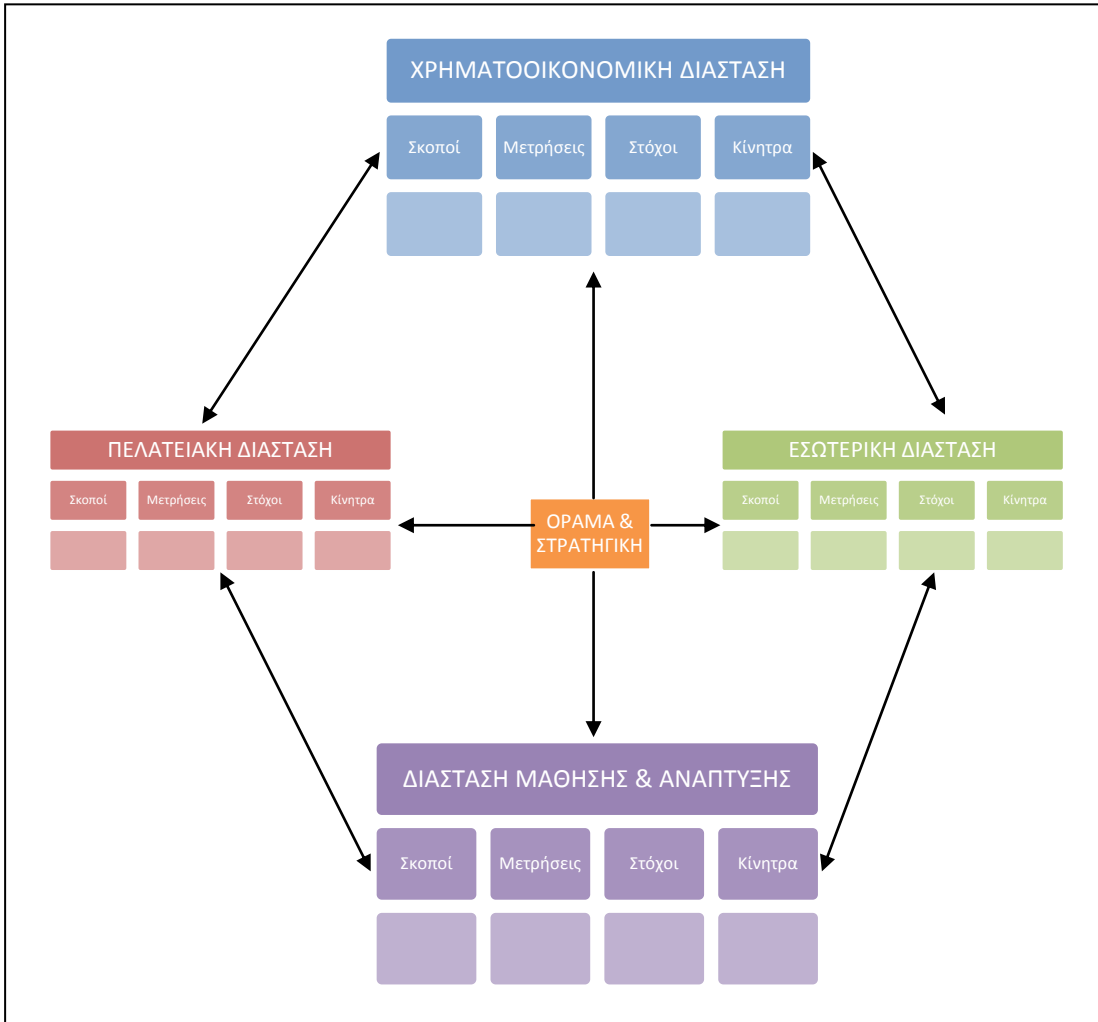
Woehrle, S.L., Aboy-Shady, L., 2010. "Using Dynamic Value Stream Mapping and Lean Accounting Box Scores to Support Lean Impelentation". *American Journal of Business Education*, 3, 8, pp. 67-75.

Yusof, S.M., Aspinwall, E., 1999. Critical success factors for total quality management implementation in small and medium enterprices. *Total Quality Management*, 10, pp. 803-809.

Yu, L., Perera, S., Crowe, S., 2008. Effectiveness of the Balanced Scorecard: The Impact of Strategy and Causal Links. *JAMAR*, 6, N. 2, pp. 37-56

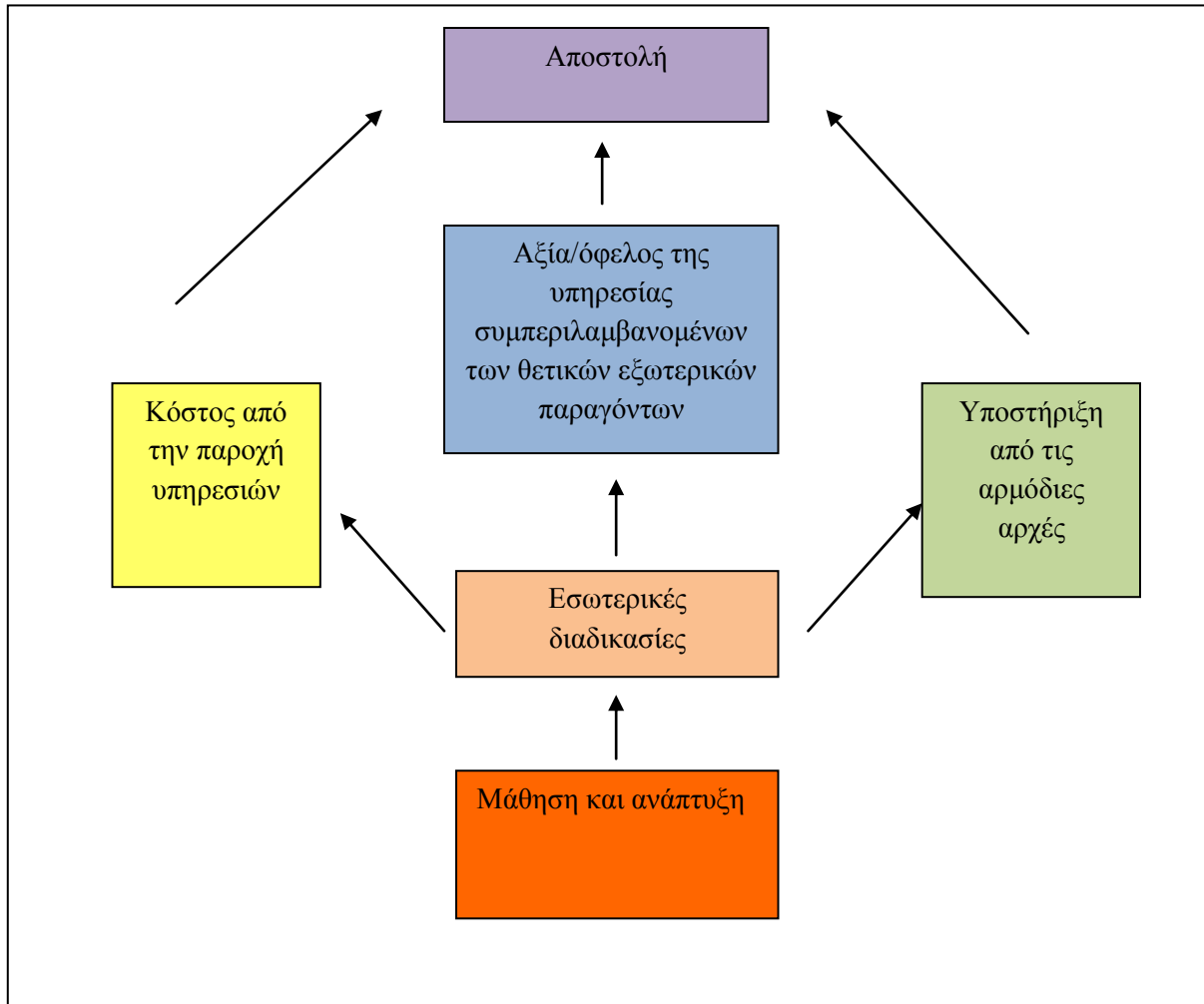
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Σχήμα 1: Το Balanced Scorecard

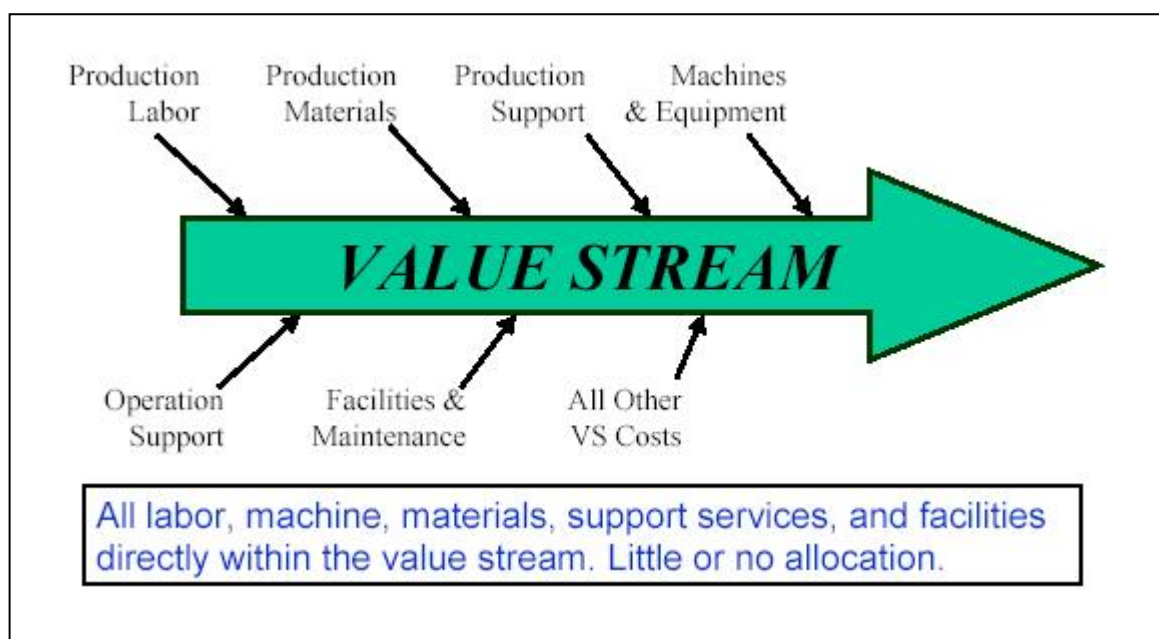


Πηγή: Kaplan R.S. & Norton D.P. (1996)

Σχήμα 2: Το Balanced Scorecard για δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς



Σχήμα 3: Τα κόστη σε ένα ρεύμα αξίας



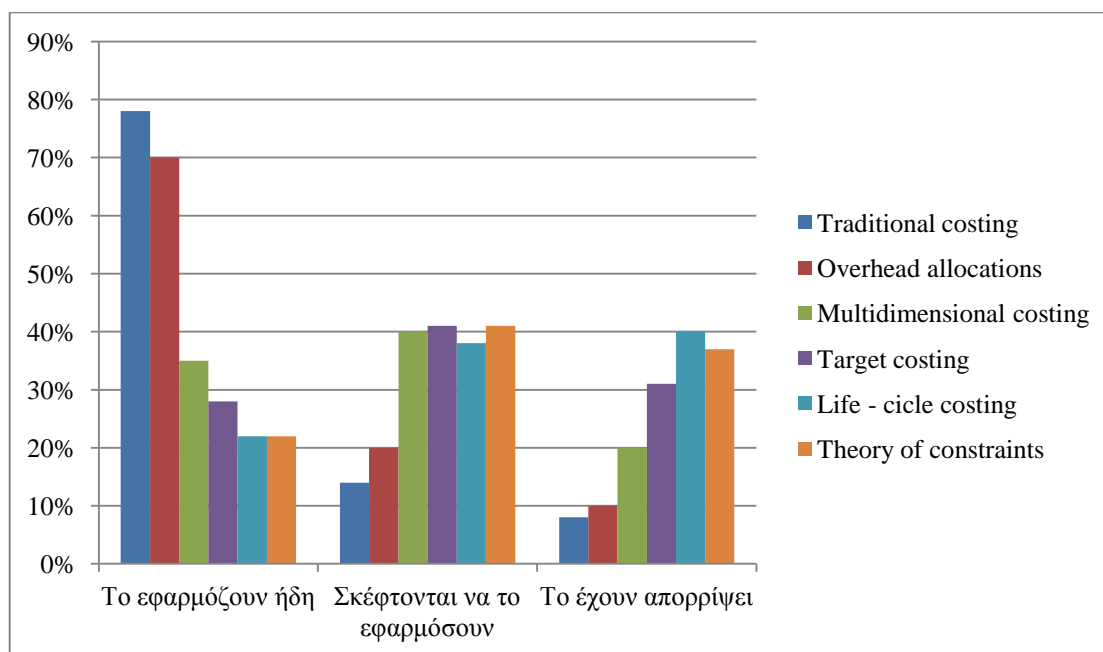
Πηγή: Baggaley, B., 2003.

Σχήμα 4: To Box score

		Current State	Future State	Long Term Future
Operational	Sales per Person	\$131,429	\$131,429	\$235,936
	On-Time Delivery	82%	96%	96%
	Dock-to-Dock Time - Days	23.60	4.50	4.50
	First Time Through	90%	90%	90
	Average Cost per Part	\$4.94	\$4.94	\$4.73
	AR Days Outstanding	30	30	30
Capacity	Productive Capacity	25%	22%	29%
	Non-Productive Capacity	30%	8%	11%
	Available Capacity	45%	70%	60%
Financial	Annual Revenue	\$ 1,840,000	\$ 1,840,000	\$ 3,303,100
	Annual Material Cost	\$ 772,800	\$ 772,800	\$ 986,832
	Annual Conversion Cost	\$ 317,752	\$ 317,752	\$ 317,752
	Value Stream Profit	\$ 749,448	\$ 749,448	\$ 1,998,516
	Value Stream Cash Flow	\$ 749,448	\$ 1,813,672	\$ 3,062,740

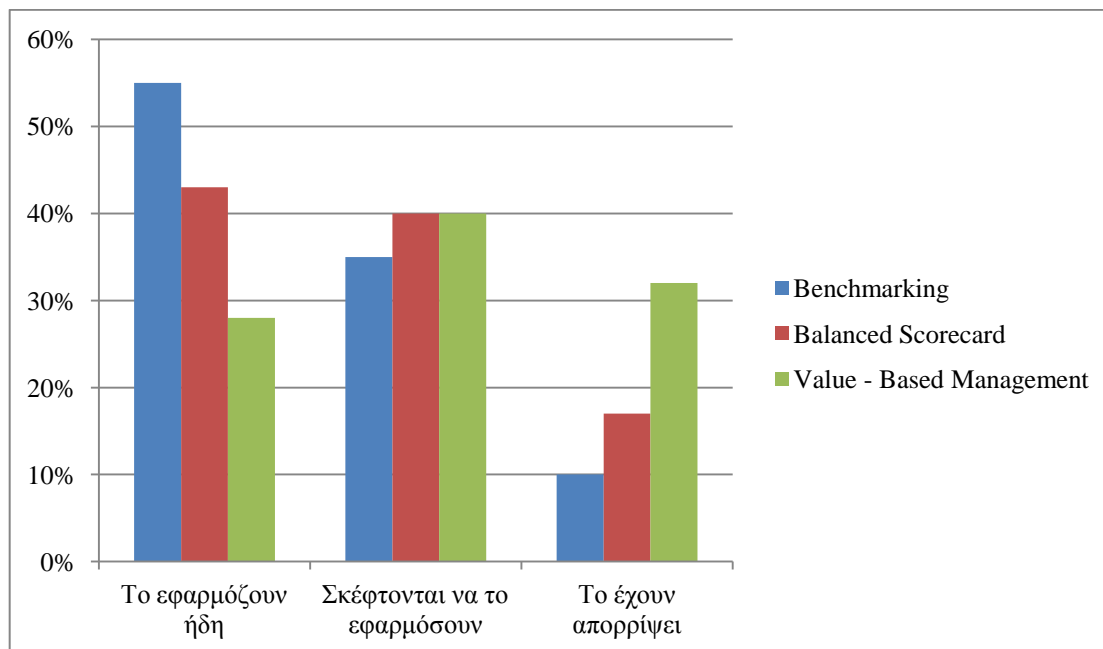
Πηγή: Maskell, B., Baggaley, B.

Σχήμα 5: Ποσοστά χρήσης/απόρριψης εργαλείων ανάλυσης κόστους προϊόντος



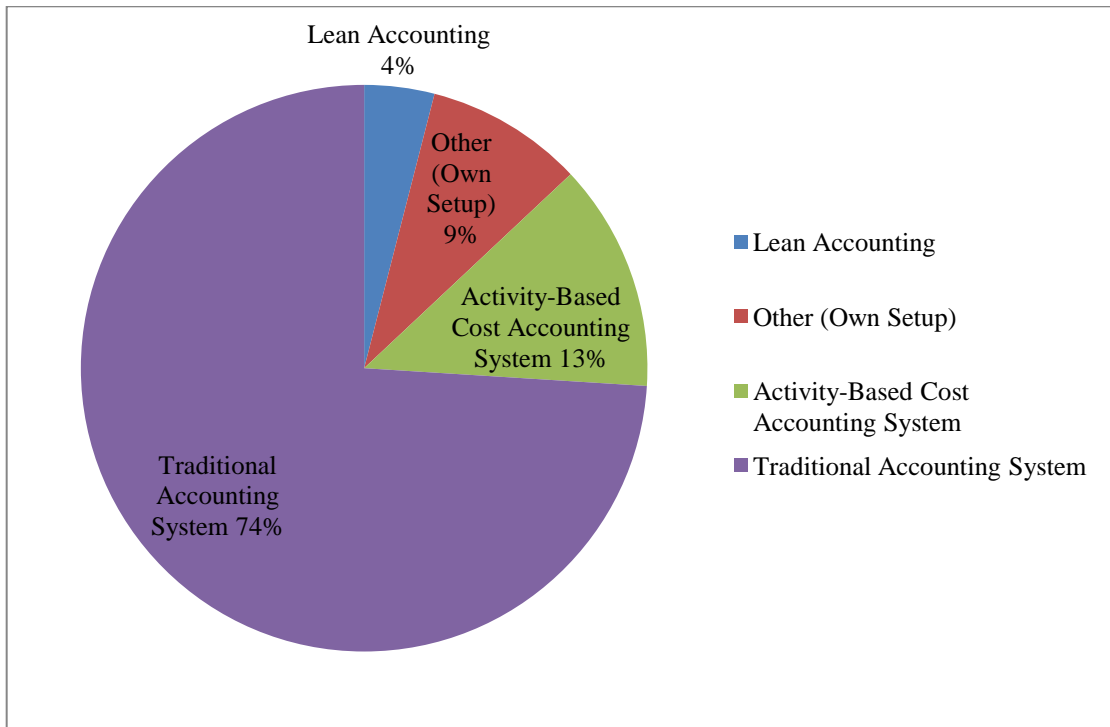
Πηγή: Siegel, G., Sorencen, J., Klammer, T., Richtermeyer, S., 2010

Σχήμα 6: Ποσοστά χρήσης/απόρριψης εργαλείων αξιολόγησης της απόδοσης



Πηγή: Siegel, G., Sorencen, J., Klammer, T., Richtermeyer, S., 2010

Σχήμα 7: Ποσοστά χρήσης κοστολογικών συστημάτων



Πηγή: Andersch A., Buehlmann U., Wiedenbeck J., Lawser S., 2011

Πίνακας 1: Ενδεικτικές μετρήσεις για τις τρεις διαστάσεις του Balanced Scorecard

Πελατειακή διάσταση	
Μέτρηση επίδοσης	Επιθυμητή μεταβολή
Ικανοποίηση των πελατών όπως απεικονίζεται από τα αποτελέσματα των εκθέσεων	Αύξηση
Αριθμός παραπόνων από τους πελάτες	Μείωση
Μερίδιο στην αγορά	Αύξηση
Επιστροφή προϊόντων ως ποσοστό επί των πωλήσεων	Μείωση
Ποσοστό πελατών που παρέμειναν από την προηγούμενη περίοδο	Αύξηση
Αριθμός νέων πελατών	Αύξηση
Εσωτερική διάσταση	
Ποσοστό πωλήσεων από νέα προϊόντα	Αύξηση
Χρόνος που απαιτείται για την εισαγωγή νέων προϊόντων στην αγορά	Μείωση
Ποσοστό κλήσεων πελατών που απαντώνται εντός 20΄΄	Αύξηση
Ποσοστό on-time παραδόσεων ως ποσοστό επί των πωλήσεων	Αύξηση
Αποθέματα ημιτελών προϊόντων ως ποσοστό επί των πωλήσεων	Μείωση
Ανεπιθύμητες διακυμάνσεις σταθερού κόστους	Μείωση
Μη ελαττωματικές μονάδες ως ποσοστό επί του συνόλου των παραγόμενων μονάδων προϊόντος	Αύξηση
Χρόνος κύκλου παράδοσης	Μείωση
Χρόνος διεκπεραίωσης	Μείωση
Κόστος ποιότητας	Μείωση
Χρόνος προετοιμασίας μηχανών	Μείωση
Χρόνος που χρειάζεται για να ικανοποιηθεί αίτημα πελάτη	Μείωση
Χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ κλήσης του πελάτη και επιδιόρθωσης του προϊόντος	Μείωση
Ποσοστό παραπόνων πελάτη που τακτοποιούνται στην πρώτη επαφή	Αύξηση
Διάσταση μάθησης και ανάπτυξης	
Προτάσεις ανά εργαζόμενο	Αύξηση
Προστιθέμενη αξία ανά εργαζόμενο	Αύξηση
Κύκλος εργασιών ανά εργαζόμενο	Αύξηση
Ωρες ενδοεπιχειρησιακής εκπαίδευσης ανά εργαζόμενο	Αύξηση

Πηγή: Garrison R., Noreen E., 2000.

Πίνακας 2: Δείκτες χρηματοοικονομικής επίδοσης

<u>Χρηματοοικονομική διάσταση</u>	
Δείκτης	
Return on Assets (Απόδοση συνολικού ενεργητικού προ φόρων)	ROA
Return on Equity (Απόδοση ιδίων κεφαλαίων προ φόρων)	ROE
Inventory turnover (Κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων)	IT
Debtors turnover (κυκλοφοριακή ταχύτητα απαιτήσεων)	DT
Sales margin (μικτό περιθώριο κέρδους)	SM
Assets turnover (κυκλοφοριακή ταχύτητα ενεργητικού)	AT

Πηγή: Cohen, S., Thiraios, D., Kandilorou M., 2008.

Πίνακας 3: Διαφορές μεταξύ της κοστολόγησης βάση δραστηριότητας (ABC) και των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης

	ABC COSTING	ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ
Κόστος ανά Δραστηριότητα	Συσσωρεύουν τα κόστη ανά δραστηριότητα. Υπάρχει ο μηχανισμός να αντιστοιχίζονται τα κόστη στις κύριες δραστηριότητες ή επιχειρηματικές διαδικασίες. Τα κόστη σε μεγάλο βαθμό είναι αποτέλεσμα μίας μόνο δραστηριότητας.	Συσσωρεύουν τα κόστη με μεγαλύτερο εύρος. Οι δαπάνες μεταξύ τους μπορεί να είναι ανομοιογενείς μιας και είναι αποτέλεσμα συλλογής από πολλές δραστηριότητες και όχι μίας μόνο.
Βάσεις καταλογισμού	Κατανέμεται το κόστος στους τελικούς φορείς κόστους όπως, προϊόντα υπηρεσίες, πελάτες, έργα με τη χρήση βάσεων καταλογισμού.	Κατανέμεται το κόστος με βάση τις μονάδες παραγωγής, την άμεση εργασία και τις ώρες λειτουργίας.
Ιεράρχηση κόστους	Αναγνωρίζονται οι μη αναλογικές δαπάνες που δεν συνδέονται άμεσα με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων.	Είναι γενικά παραδεκτό πως το σύνολο των δαπανών συνδέεται άμεσα με το ύψος του παραγόμενου προϊόντος ή υπηρεσίας.
Αντικείμενα κόστους	Εκτιμάται το κόστος σε πολλά αντικείμενα όπως ανά μονάδα, παρτίδα, γραμμή προϊόντος, πελάτες και προμηθευτές.	Εστιάζει στο να εκτιμήσει το ενιαίο κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή υπηρεσίας.
Υποστήριξη αποφάσεων	Λόγω της δυνατότητας να κατανέμει τα κόστη σε πολλές δραστηριότητες, παρέχει πιο ακριβείς πληροφορίες για να μπορεί η διοίκηση να υποστηρίξει τις αποφάσεις της.	Η εκτίμηση ενός ενιαίου κόστους έχει ως αποτέλεσμα την υπέρ ή υποκοστολόγηση του προϊόντος ή υπηρεσίας.
Κόστος ελέγχου	Με τη παροχή πληροφοριών ανά δραστηριότητα, δίνεται η δυνατότητα να ιεραρχούνται και να διαχειρίζονται καλύτερα οι δαπάνες.	Ο έλεγχος του δαπανών πραγματοποιείται ξεχωριστά σε κάθε τμήμα αντί να αντιμετωπίζεται ανά δραστηριότητα.
Κόστος εφαρμογής	Αποτελεί ένα ακριβό εργαλείο για να εφαρμοστεί και να μπορεί να διατηρηθεί.	Σχεδόν ανέξοδο για να εγκατασταθεί και να διατηρηθεί.

Πηγή: Σημειώσεις Διοικητικής Οικονομικής – Α΄ Εξάμηνο ΠΜΣ «Λογιστική & Ελεγκτική»

